

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS CENTROS SANITARIOS

Tesis doctoral realizada por:
Jordi de Falguera Martínez-Alarcón

Dirigida por:
Dr. Oriol Amat Salas

Departament d'Economía i Empresa
Universitat Pompeu Fabra
Junio 2002

Dipòsit legal: B.23038-2003
ISBN: 84-688-2273-6

<u>Índice</u>	<u>Página</u>
Agradecimientos.	12
1. Capítulo 1. Introducción.	13
1.1. Presentación. Identificación del problema.	13
1.2. El control y la contabilidad en el ámbito de la gestión.	19
1.3. Objetivos del estudio.	24
1.4. Metodología utilizada.	25
1.5. Contribuciones que se pretenden ofrecer con el estudio.	26
1.6. Estructura del trabajo.	28
2. Capítulo 2. Revisión de la literatura en contabilidad de gestión.	31
2.1. Introducción.	31
2.2. La contabilidad de gestión y sus orígenes en la contabilidad de costes.	32
2.3. La contabilidad de costes en el siglo XIX.	36
2.4. El nacimiento de la contabilidad de gestión como disciplina.	41
2.5. La contabilidad de gestión y el control: de los costes convencionales a los costes basados en las actividades.	49
2.6. Conclusiones.	69
3. Capítulo 3. El marco de la contabilidad de gestión en los centros sanitarios.	72
3.1. Introducción.	72
3.2. Evolución del gasto sanitario.	73
3.3. Necesidad de control y eficiencia.	78
3.4. Revisión histórica de la sanidad.	81
3.5. La actividad de los centros sanitarios y las necesidades de control.	83
3.6. Necesidades de información de la dirección en relación a la contabilidad de gestión.	88

3.6.1. La medición del producto hospitalario.	91
3.6.2. Sistemas de clasificación de pacientes.	94
3.7. Concepto y contenido de la contabilidad de gestión en los centros sanitarios.	99
3.8. Objetivos de la contabilidad de gestión en los centros sanitarios.	102
3.9. Conclusiones.	105
4. Capítulo 4. Contabilidad de costes en los centros sanitarios.	110
4.1. Introducción.	110
4.2. Clasificación de los costes en los centros sanitarios.	113
4.2.1. Clasificación por naturaleza y por variabilidad.	113
4.2.2. Clasificación en función del objetivo de coste.	117
4.2.3. Clasificación para la adopción de decisiones.	118
4.3. Identificación de los centros de responsabilidad.	122
4.4. El cálculo del coste hospitalario.	135
4.5. El cálculo del coste hospitalario: el reparto secundario de costes.	138
4.5.1. Reparto de los costes de los centros de responsabilidad no asistenciales primarios.	139
4.5.2. Reparto de los costes de los centros de responsabilidad no asistenciales secundarios.	139
4.5.3. Reparto de los costes de los centros de responsabilidad asistenciales intermedios.	140
4.6. Determinación del coste total de los centros de responsabilidad asistenciales finales.	142
4.7. Sistemas de costes.	147
4.7.1. Sistema de costes completo.	148
4.7.2. Sistema de costes directos.	157
4.7.3. Coste por actividad.	158
4.8. Conclusiones.	163

5. Capítulo 5. Proceso de presupuestación y control en los centros sanitarios.	165
5.1. Introducción.	165
5.2. Características del proceso presupuestario en los centros sanitarios.	166
5.2.1. Presupuestos fijos y presupuestos flexibles.	178
5.2.2. Fijación de estándares físicos y monetarios.	179
5.2.3. Modelos de análisis de desviaciones.	181
5.2.3.1 Desviaciones en costes directos.	182
5.2.3.2. Desviaciones en costes indirectos.	183
5.3. Formulación de cuadros de mando.	186
5.3.1. Concepto y selección de indicadores.	191
5.3.2. Diferentes clasificaciones de indicadores.	197
5.3.3. Etapas en el diseño de un Cuadro de Mando Integral.	204
5.3.4. Ejemplos de identificación de variables-clave.	210
5.3.5. Aplicación del CMI a un centro de asistencia sanitaria.	214
5.3.6. Características y aspectos relevantes del CMI.	226
5.3.7. Ventajas e inconvenientes en la utilización del CMI.	229
5.4. Conclusiones.	236
6. Capítulo 6. Comparación entre diferentes sistemas de cálculo de costes de centros sanitarios existentes en España.	239
6.1. Introducción.	239
6.2. Modelo SIGNO.	240
6.3. Modelo de distribución de costes por proceso/paciente. Xunta de Galicia.	250
6.4. Modelo COAN.	253
6.5. Modelo SIE.	257
6.6. Modelo ICS.	266
6.7. Modelo SVS.	273
6.8. Comparación entre los diferentes sistemas descritos.	276
6.8.1. Tipos de coste por naturaleza.	276
6.8.2. Centros de coste utilizados.	278
6.8.3. Criterios de reparto.	279

6.9. Conclusiones.	280
6.10. Anexos.	282
7. Estudio sobre la implantación de la contabilidad de gestión en los centros sanitarios en Cataluña.	285
7.1. Introducción.	285
7.2. Objetivos del estudio.	286
7.3. Metodología utilizada para el estudio empírico.	290
7.4. Descripción técnica del método utilizado para el análisis de las respuestas.	291
7.5. Presentación de los resultados del estudio empírico.	296
7.5.1. Perfil de los centros sanitarios.	296
7.5.1.1. Propiedad y tamaño de los centros sanitarios encuestados.	297
7.5.1.2. Recursos utilizados para llevar la contabilidad de gestión.	298
7.5.2. Utilización de los instrumentos tradicionales de contabilidad de gestión.	307
7.5.3. Utilización de herramientas previsionales de gestión.	372
7.5.4. Utilización de indicadores y cuadros de mando.	388
7.6. Conclusiones.	393
7.7. Anexos.	404
8. Capítulo 8. Conclusiones.	413
8.1. Introducción.	413
8.2. Resultados obtenidos.	415
8.2.1. Evolución de la contabilidad de gestión como sistema de información en el sector sanitario.	416
8.2.2. Implantación de los instrumentos de contabilidad de gestión como sistemas de información para el control de la gestión en los centros sanitarios en Cataluña.	423

8.2.3. Implantación de instrumentos de contabilidad de gestión para la planificación y el control de la gestión en los centros sanitarios en Cataluña.	431
8.2.4. Valoración de los sistemas propuestos por las Comunidades Autónomas y la repercusión en el control de gestión en los centros sanitarios de Cataluña.	437
8.3. Conclusiones y propuestas.	442
8.4. Propuestas para investigaciones futuras.	448
Bibliografía.	451

<u>Índice de figuras</u>	<u>Página</u>
Figura 1.1. Esquema del trabajo y relación entre los capítulos.	30
Figura 3.1. Tasa de envejecimiento de la Población Española.	74
Figura 3.2. Relación entre la población gasto farmacéutico en Cataluña.	76
Figura 3.3. Etapas del proceso productivo en los centros asistenciales.	85
Figura 3.4. El control de gestión y los sistemas de información.	89
Figura 3.5. Sistemas información y contabilidad de gestión en centros sanit.	101
Figura 4.1. Clasificación por naturaleza de los costes de los centros sanitarios.	115
Figura 4.2. Clasificación según variabilidad de los costes de centros sanitarios.	116
Figura 4.3. Tratamiento de los costes mediante las secciones homogéneas.	125
Figura 4.4. Clasificación de los centros de responsabilidad.	130
Figura 4.5. Tratamiento de los costes mediante el Modelo de Yale.	132
Figura 4.6. Reparto en cascada de los costes de los centros de responsabilidad.	143
Figura 4.7. Tratamiento de los costes totales de los centros asistenciales finales.	145
Figura 4.8. Ejemplo de UBAS aplicados a distintas actividades.	147
Figura 4.9. Costes por actividades y episodios.	149
Figura 4.10. Costes del centro de Urgencias que pueden asignarse a episodios.	151
Figura 4.11. Costes directamente asignables y costes no directamente asignables a los episodios por centro de responsabilidad.	153
Figura 4.12. Medición de la actividad a través de los inductores de costes.	160
Figura 4.13. Etapas de imputación de costes a los servicios, sistema ABC.	162
Figura 5.1. El proceso presupuestario.	174
Figura 5.2. El proceso presupuestario en un centro sanitario.	177
Figura 5.3. Modelo de análisis con dos desviaciones.	183
Figura 5.4. Relación entre el proceso de formulación y revisión de la estrategia y el proceso de diseño y seguimiento del CMI.	189
Figura 5.5. Etapas para la elaboración de un cuadro de mando.	192
Figura 5.6. Proceso para la elección de indicadores.	207
Figura 5.7. Ejemplo de relaciones entre 8 factores-clave de éxito.	211
Figura 5.8. Ejemplo de relaciones entre factores-clave de éxito.	213

Figura 5.9. Factores-clave de éxito de un centro de asistencia sanitaria.	220
Figura 5.10. Principales factores clave de éxito del St. Elsewhere Hospital.	224
Figura 5.11. Perspectivas, factores-clave de éxito e indicadores del Hudson River Psychiatric Center.	225
Figura 5.12. Mejoras producidas tras la implantación del CMI en el Duke Children's Hospital.	236
Figura 6.1. Estructura Hospitalaria modelo SIGNO.	242
Figura 6.2. Estructura hospitalaria – Áreas Funcionales. Modelo SIGNO.	244
Figura 6.3. Centros de Responsabilidad Básicos. Modelo COAN.	255
Figura 6.4. Centros de Responsabilidad Centrales. Modelo COAN.	255
Figura 6.5. Criterios de imputación en los distintos Centros de Actividad.	262
Figura 6.6. Centros de Actividad, criterios de imputación e indicadores.	265
Figura 6.7. Ejemplos de Centros de Actividad Intermedios. Modelo ICS.	269
Figura 6.8. Ejemplos de Centros de Actividad Finales. Modelo ICS.	270
Figura 6.9. Ejemplos de Unidades de obra propuestas por el Modelo ICS.	272
Figura 6.10. Servicios Intermedios y Finales. Modelo SVS.	274

<u>Índice de tablas</u>	<u>Página</u>
Tabla 3.1. Distribución de la población por edades en Cataluña.	74
Tabla 3.2. Esperanza de vida al nacer y a los 65 años en Cataluña.	75
Tabla 3.3. Gasto sanitario sobre el PIB 1998 en países seleccionados.	77
Tabla 7.1. Estadística de establecimientos sanitarios en régimen de internado.	287
Tabla 7.2. Hospitales y morbilidad hospitalaria.	288
Tabla 7.3. Hospitales por Comunidad Autónoma y finalidad asistencial.	289
Tabla 7.4. Clasificación de los centros sanitarios en función de la propiedad.	297
Tabla 7.5. Clasificación de los centros sanitarios por número de camas.	298
Tabla 7.6. Disponen de personal destinado a llevar contabilidad de gestión.	299
Tabla 7.7. Tipo de formación del responsable de contabilidad de gestión.	301
Tabla 7.8. Reciben asesoramiento externo.	303
Tabla 7.9. De quién reciben asesoramiento.	304
Tabla 7.10. Objetivos de la contabilidad de gestión para los centros sanitarios.	305
Tabla 7.11. Utilidad de la información de contabilidad de gestión.	306
Tabla 7.12. Utilidad media de la información de la contabilidad de gestión.	307
Tabla 7.13. Utilización de la contabilidad de costes por los centros sanitarios.	308
Tabla 7.14. Llevan la contabilidad de costes por partida doble.	309
Tabla 7.15. Utilización del grupo 9 para llevar la contabilidad de costes.	310
Tabla 7.16. Integran la contabilidad de costes con la financiera.	311
Tabla 7.17. Tratan la información de costes de forma independiente.	312
Tabla 7.18. Los centros registran los costes utilizando estadística de costes.	313
Tabla 7.19. Utilización de sistemas de costes estatales o autonómicos.	314
Tabla 7.20. Centro sanitario organizado en departamentos o GFH.	314
Tabla 7.21. Coincidencia entre estructura organizativa y centros de costes.	315
Tabla 7.22. Centros o departamentos más representativos del centro sanitario.	316
Tabla 7.23. Grado de autonomía de los centros o departamentos.	320
Tabla 7.24. Utilización centros principales y auxiliares.	322
Tabla 7.25. Métodos de imputación de los costes de los centros auxiliares.	323
Tabla 7.26. Agrupan los costes en un solo centro.	325
Tabla 7.27. Disponen de centros de costes para cada fase principal.	326

Tabla 7.28. Disponen de centros de costes para cada uno de los GFH.	327
Tabla 7.29. Otros criterios para agrupar costes en los centros.	328
Tabla 7.30. La agrupación de costes persigue imputar costes al servicio.	329
Tabla 7.31. La agrupación de costes persigue conocer los costes de los centros principales y auxiliares.	329
Tabla 7.32. Otros objetivos que persigue la agrupación de costes en los centros.	330
Tabla 7.33. Existen transacciones internas entre centros de responsabilidad.	331
Tabla 7.34. Criterios de valoración utilizados para determinar precios internos.	332
Tabla 7.35. Criterios de valoración utilizados para las entradas de materiales.	334
Tabla 7.36. Criterios de valoración utilizados para movimientos de materiales.	335
Tabla 7.37. Sobre qué valor se calculan las cuotas de amortización anuales.	336
Tabla 7.38. Cálculo de costes de oportunidad en los centros sanitarios.	337
Tabla 7.39. Finalidad del cálculo del coste de oportunidad.	338
Tabla 7.40. Periodicidad de cálculo de costes reales.	339
Tabla 7.41. Utilización de directos/indirectos, atendiendo al servicio.	340
Tabla 7.42. Utilización de directos/indirectos, respecto a los centros de costes.	341
Tabla 7.43. Utilización de directos/indirectos, respecto a los centros de costes, y posteriormente, calcula los costes de determinadas actividades y/o servicios.	341
Tabla 7.44. Utilización de fijos/variables, respecto al volumen de actividad.	342
Tabla 7.45. Utilización de controlables/no controlables.	342
Tabla 7.46. El centro no distingue el tipo de coste e imputa todos los costes por naturaleza al resultado.	343
Tabla 7.47. Utilización de sistemas de costes, atendiendo a los tipos de costes acumulados.	345
Tabla 7.48. Utilización de costes desde una perspectiva temporal.	346
Tabla 7.49. Dónde incorpora el centro sanitario los costes directos.	347
Tabla 7.50. El tratamiento contable de los costes indirectos I.	348
Tabla 7.51. El tratamiento contable de los costes indirectos II.	349
Tabla 7.52. El tratamiento contable de los costes indirectos III.	350
Tabla 7.53. Criterios que suelen utilizar para distribución de costes indirectos.	351
Tabla 7.54. Establecen unidades de obra para los diferentes centros de coste.	353
Tabla 7.55. Unidades de obra para el centro de coste, hospitalización.	354

Tabla 7.56. Unidades de obra para el centro de coste, urgencias.	355
Tabla 7.57. Unidades de obra para el centro de coste, consultas externas.	356
Tabla 7.58. Unidades de obra para el centro de coste, mantenimiento.	358
Tabla 7.59. Unidades de obra para el centro de coste, administración.	359
Tabla 7.60. Unidades de obra para el centro de coste, quirófanos.	361
Tabla 7.61. Unidades de obra para el centro de coste, dirección.	362
Tabla 7.62. Unidades de obra para el centro de coste, admisión.	363
Tabla 7.63. Unidades de obra para el centro de coste, limpieza.	365
Tabla 7.64. Unidades de obra para el centro de coste, seguridad.	366
Tabla 7.65. Unidades de obra para el centro de coste, laboratorio.	367
Tabla 7.66. Utilización de unidades equivalentes.	369
Tabla 7.67. Criterio utilizado en las unidades equivalentes.	370
Tabla 7.68. Utilización de sistemas de clasificación de pacientes.	371
Tabla 7.69. Criterios de clasificación de pacientes.	372
Tabla 7.70. Utilización costes estándares.	373
Tabla 7.71. Objetivos que persiguen mediante utilización de costes estándares.	373
Tabla 7.72. Criterio utilizado para el establecimiento de los costes estándares.	375
Tabla 7.73. Quién es el responsable de la fijación de los estándares.	377
Tabla 7.74. Antigüedad del sistema de costes que utiliza el centro sanitario.	378
Tabla 7.75. Se han producido cambios en el sistema de costes.	379
Tabla 7.76. Motivos que han provocado el cambio en el sistema de costes	380
Tabla 7.77. Tienen aprobados y por escrito los objetivos anuales.	382
Tabla 7.78. Utilizan los objetivos para la confección de los presupuestos.	382
Tabla 7.79. Revisan los presupuestos durante el ejercicio.	383
Tabla 7.80. Metodología utilizada para confeccionar los presupuestos.	384
Tabla 7.81. Calculan las desviaciones entre el presupuesto y la realidad.	386
Tabla 7.82. Con qué periodicidad preparan informes sobre desviaciones.	387
Tabla 7.83. Utilizan las desviaciones para analizar y corregir.	388
Tabla 7.84. Utilizan indicadores para analizar la gestión y la evolución.	388
Tabla 7.85. Utilizan encuestas para conocer la satisfacción de los usuarios.	389
Tabla 7.86. Tiene implantado un cuadro de mando integral.	390
Tabla 7.87. No disponen de CMI, y consideran adecuada su implantación.	391
Tabla 7.88. Aspectos o herramientas que incorporaría.	392

AGRADECIMIENTOS

A lo largo de las muchas horas que he dedicado a este estudio, un gran número de personas me han ofrecido su ayuda y sugerencias, facilitándome el proceso de elaboración de esta tesis.

En primer lugar, mi agradecimiento al Dr. Oriol Amat. Para mi ha sido más que un director tesis, por su paciencia, comprensión y por esa manera sutil de animar y orientar en los momentos difíciles. Por el esfuerzo que ha dedicado en la dirección de este trabajo, y por todo aquello que él sabe y ha hecho cambiar mi vida.

A todos los profesores del programa de Doctorado en Dirección y Administración de Empresas de la Universitat Pompeu Fabra.

A los compañeros del Área de Contabilidad y Finanzas del Departament d'Economia i Empresa de la Universitat Pompeu Fabra, especialmente a la Dra. Pilar Soldevila por su ayuda y apoyo moral.

A Jaume Raventós, mi agradecimiento por haberme facilitado la labor en el difícil proceso de obtención de los cuestionarios que han servido de base para la realización de la investigación empírica.

A los doctores Jordi Delás y Ramón Salinas, por su ayuda, comentarios y aportaciones que me han servido para entender la visión del médico dentro del mundo de la gestión sanitaria.

A Jordi Crespo, por su colaboración en la tabulación y tratamiento estadístico de las respuestas obtenidas en el cuestionario. Igualmente quisiera agradecer a los directores, administradores y gerentes de los centros sanitarios que me han facilitando información, permitiendo la realización de este estudio.

Finalmente, quisiera agradecer a mi familia y especialmente dedicar esta tesis a Beatriz, por su infinita paciencia, su apoyo moral, y por su comprensión en los momentos difíciles. Y a Jorge y David, por su ayuda y por la confianza que siempre me han sabido manifestar. Sin todos ellos, este trabajo no sería una realidad.

CAPÍTULO 1.

INTRODUCCIÓN

1.1. Presentación. Identificación del problema.

A lo largo de la historia, las organizaciones se han ido transformando siendo más sensibles a la necesidad de sistemas de información que puedan aportar datos sobre la gestión, ya que han de desarrollarse en un entorno que está perpetuamente en estado de cambio, tanto por cambios físicos, como tecnológicos, sociales y financieros (Caplan, 1971, pág. 7). Estos cambios se acentúan en las últimas décadas del siglo XX por cambios en los mercados, de tal forma que las organizaciones se ven inmersas en la internacionalización, en la tendencia a un mercado único, a cambios en la economía de los países del este de Europa, de los países asiáticos, del Centro y Sur de América y del Sur de África (Roberts y Hunt, 1991, pág. 578 y 579). Se hace necesario por tanto, planificar y gestionar las actuaciones de los diferentes participantes de la organización, de tal manera que se pueda hacer frente a las incertidumbres que genera los constantes cambios en el mercado, la competencia, la internacionalización, la globalización de los mercados y el incierto futuro (Merchant, 1982, pág. 43), (Jaeger y Baliga, 1985, pág.115), (Neimark y Tinker, 1986, pág. 380), (Kaplan, 1991, pág.205). Para ello, el desarrollo y utilización por parte de las organizaciones de instrumentos o técnicas de información, flexibles y actualizadas, que permitan disponer del máximo de datos en cantidad y calidad pasa a ser una de las prioridades requeridas por las organizaciones (Kaplan, 1984, pág. 391), (Kaplan, 1991, pág. 217), (Amat, 1991, pág.33), (Wiesendanger, 1994, pág. 33), (Fernández, 1994). La contabilidad de gestión aglutina diferentes instrumentos de información a través de los cuales se pretende dar respuesta a las necesidades planteadas en el seno de las organizaciones, para optimizar la eficiencia y ser competitivas. La finalidad de la contabilidad de gestión es suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales (AECA, 1992). Tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control. Pretende servir de orientación o base de referencia para todo tipo de decisiones internas de la empresa. No se somete a reglamentaciones, ya que se inserta más cerca del futuro ambiguo e impreciso, que del pasado archivable (Lebas, 1993). Es importante destacar que la contabilidad de gestión es uno de los

instrumentos básicos para el proceso de toma de decisiones en organizaciones empresariales y para el control que las mismas requieren (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1993, pág 3). Esta necesidad de disponer de información relevante afecta a todas las organizaciones de cualquier sector económico, ya sea sector público o privado (Waldhorn, Gollub y Klein, 1989, pág. 287).

Este trabajo se centra en las organizaciones pertenecientes al sector sanitario. La sanidad en nuestra sociedad ocupa un lugar prioritario. Durante las últimas décadas ha aumentado la sensibilidad social respecto a los servicios sanitarios y sus efectos tanto cualitativos como cuantitativos. El desarrollo económico por un lado, y el mayor conocimiento de los avances tecnológicos en medicina que se tiene por otro, repercuten en la demanda sanitaria y en el aumento del coste a causa de la exigencia de petición de más y mejores servicios sanitarios, todos ellos de una gran sofisticación. Sin embargo, de la propia economía del bienestar que surge como consecuencia de todo lo anterior, también aparece la necesidad de racionalizar los recursos, ya que éstos son escasos (Errasti, 1996).

Uno de los motivos de preocupación es el aumento del gasto sanitario que se está produciendo en los países desarrollados en estas últimas décadas. Así, el gasto sanitario total en España se situaba en 1998, según estimaciones de la OCDE, en el 7,1 por ciento del PIB de ese mismo año. En 1985, el gasto sanitario total representaba el 5,7 por ciento del PIB. Todos los países presentan un perfil muy similar con la excepción de los Estados Unidos, en donde el gasto privado es más elevado que el gasto público sanitario. Diversos son los factores que contribuyen al incremento del gasto sanitario, en concreto, el envejecimiento de la población, la incorporación de la nueva tecnología, las nuevas patologías y enfermedades crónicas, y los cambios en el nivel de exigencia de los pacientes (Errasti, 1996).

Los modelos europeos de protección social han contribuido también al desarrollo del sector sanitario, cuyo peso en el total de los presupuestos del Estado es muy elevado y creciente. La auténtica prestación de servicios sanitarios incluye la promoción de la salud, la prevención de enfermedades, el diagnóstico, el tratamiento y la rehabilitación. En esta misma línea, en España, la sanidad suele ser la competencia con más peso en los presupuestos de las comunidades autónomas que han asumido la gestión (Torrent, 1995). Así, los sistemas de salud en Europa occidental se alinean en dos grupos. Por un lado está el grupo inspirado en el informe Beveridge de 1942, que formalizó la

organización adoptada por Suecia en los años treinta y establece un Sistema Nacional de Salud. Este sistema tiene como principales características:

- La cobertura universal.
- Financiado por impuestos.
- Gestionado y controlado por el Gobierno.
- Por lo general, la propiedad de los medios de producción es estatal.
- Provisión pública de los cuidados de la salud, los médicos son asalariados o de pago capitativo.
- Hay una participación en el pago de los pacientes.

Países como Dinamarca, Finlandia, Irlanda, Noruega, Suecia y Reino Unido adoptaron este sistema después de la II Guerra Mundial. Grecia, Italia, Portugal y España lo adoptaron en los años ochenta.

El otro grupo corresponde al sistema Bismark, inspirado en la legislación social de Alemania de 1883. Es el sistema de la Seguridad Social y cuenta con las siguientes características:

- Cobertura universal obligatoria dentro del Sistema de Seguridad social.
- Financiación por contribución de empresarios y empleados, a través de un fondo de seguros, sin ánimo de lucro, no gubernamentales.
- Propiedad pública y privada de los medios de producción.
- Provisión pública y privada de los cuidados de salud.

Este sistema lo han adoptado países como Austria, Bélgica, Francia, Alemania y Países Bajos.

Estos sistemas no se aplican de forma estricta, dando lugar a modelos híbridos aunque prevalezcan las características de uno de ellos. Por otra parte, existe otro modelo aplicado en los países de Europa del Este basado en un sistema centralizado, con las siguientes características:

- Financiación a través de los presupuestos del Estado.
- Libre acceso.
- Control gubernamental de todo el sistema.
- Los empleados son asalariados.
- No existe sector público.

En las últimas décadas aparece una nueva figura, el contrato, como consecuencia de la separación entre financiador y productor del servicio, es decir, la compra de actividad del productor por parte del financiador (López Casanovas, 1999, pág.23). La contratación en los países de Europa difiere mucho dependiendo del modelo de financiación y de la organización del sistema de atención sanitaria de cada país. Con la introducción de la contratación en los sistemas sanitarios gestionados públicamente de los países Beveridge se pretende reducir la rigidez administrativa generada por los modelos de control y gestión estructurados jerárquicamente, y sustituirlos por un nuevo grupo de relaciones contractuales. Los países que han introducido una u otra forma de contratación en el sector intrapúblico son Suecia, que empezó con algunos condados en 1990, el Reino Unido en 1991 y Finlandia en 1993. Los contratos también tienen un impacto considerable en los sistemas sanitarios de tipo Bismarck. Aunque, la separación entre cargos y prestación de servicios mediante la relación contractual forma parte de los sistemas sanitarios basados en la seguridad social al estilo Bismarck de la Europa continental desde sus inicios (Figueras y Savas, 1999, pág.40).

En España se creó el Seguro Obligatorio de Enfermedad en 1942, con el fin de proteger a los productores más débiles de la industria y del comercio. Por otra parte, la Constitución Española en su artículo 43 reconoce el derecho a la protección de la salud, y compete a los poderes públicos organizar y tutelar la salud pública a través de medidas preventivas y de las prestaciones y servicios sanitarios. La Ley General de Sanidad de 1986 completó el desarrollo normativo estableciendo que la asistencia sanitaria pública se extendiera a toda la población española. A partir de enero de 1989, se puso en marcha la universalización de la asistencia sanitaria, lo que supuso un aumento de un millón de personas que hasta la fecha no disfrutaban de la asistencia sanitaria de la Seguridad Social y un aumento de beneficiarios del cuatro por ciento.

En cuanto a la evolución del sistema sanitario en Cataluña, se pueden presentar, cronológicamente, los siguientes hechos (Comisión Técnica sobre el Sistema de Pago

de Servicios Contratados a la XHUP, 1999, pág 256), (Servei Català de la Salut, 2001, pág.13) :

- 1980. Se elabora el primer Mapa sanitario de Cataluña, en pleno proceso de transferencias de la gestión y financiación del Estado a la Generalitat.
- 1981. Se inician las transferencias sanitarias. El 30% de las camas pertenecían al sector público y el 70% restante estaba concertado con instituciones privadas sin ánimo de lucro, mutuas, instituciones públicas, ayuntamientos, etc.
- 1982. Normativa sobre la acción concertada.
- 1983. Desarrollo del mapa sanitario. Orden de acreditación de centros hospitalarios y adaptación a la normativa de concertación. Creación del Instituto Catalán de la Salud (ICS) como entidad gestora de la Seguridad Social, con capacidad para concertar servicios.
- 1985. Se publica el decreto sobre la reforma de la atención primaria. Creación de la red hospitalaria de utilización pública (XHUP). Este decreto será de una importancia capital para el futuro de los hospitales de Cataluña. La creación de la XHUP permitió la mejora de la equidad geográfica y asistencial a los enfermos de Cataluña. El modelo se ha ido extendiendo a primaria, sociosanitaria, salud mental y a otros servicios sanitarios como emergencias y transporte sanitario.
- 1986. Se elabora el Plan de reordenación hospitalaria (PRH). Inician su actividad los primeros equipos de atención primaria. Se crea el programa “Vida als Anys”. Se introduce el alta como elemento de medida de la actividad hospitalaria. El global de la actividad se traduce en las unidades básicas asistenciales (UBA).
- 1989. Se publica el decreto de la obligatoriedad de cumplimentar el conjunto mínimo básico de datos de altas hospitalarias (CMBD-AH).
- 1990. Ley de Ordenación Sanitaria de Cataluña. Se formaliza el modelo sanitario catalán y se hace efectiva la separación de las funciones de financiación y compra de servicios por un lado y por el otro de las funciones de provisión de los servicios.
- 1991. Creación del Servicio Catalán de la Salud (SCS), entidad pública responsable de la planificación, financiación y compra de servicios. El SCS

se descentraliza en ocho regiones sanitarias. Desde su visión integral del sistema sanitario y su función integradora de todos los recursos, el SCS garantiza un servicio público financiado públicamente, asistencia universal, accesibilidad, promoción de la salud y eficiencia de la organización sanitaria. La lógica de la separación de funciones hace indispensable la idea del contrato, con la finalidad de promover la eficiencia en la gestión de los recursos.

- 1993. Aprobación del Plan de Salud de Cataluña (PdS). Marcó los primeros años de funcionamiento del SCS. Instrumento indicativo y un marco de referencia que ha permitido pasar de una planificación basada en la oferta de servicios a una planificación basada en las necesidades de salud de la población.
- 1994. Ampliación del PdS a la atención de salud mental.
- 1995. Encuesta de salud de Cataluña.
- 1996. Plan de salud de Cataluña 1996-1998.
- 1997. Aprobación e instauración del nuevo modelo de pago en los hospitales de la XHUP. Se aprueba el sistema de financiación de la sanidad para el período 1998-2001 incorporado en el presupuesto del Insalud.

Por otra parte, la OCDE en 1990 ya identificaba una serie de problemas sanitarios comunes a los países desarrollados (OCDE, 1990):

- El rápido aumento del gasto sanitario, junto con una gran presión social en el mismo sentido.
- La preocupación por el uso innecesario de los servicios sanitarios.
- La creciente insatisfacción general por la ausencia de trato personalizado en el servicio.
- La existencia de importantes listas de espera y el retraso en acceder a los servicios sanitarios.
- La confirmación en la gran variabilidad existente en la actividad clínica y sus costes, tanto dentro de un mismo país como entre diferentes países sin que se encuentren explicaciones convincentes.
- La falta de coordinación dentro de la estructura sanitaria, como por ejemplo entre la asistencia primaria y la especializada en hospitalización.

- La existencia e, incluso, el aumento de desigualdades en el acceso a los servicios sanitarios y en su distribución geográfica.

Todo lo apuntado anteriormente comporta que se ponga en duda la validez de los actuales modelos de planificación y control. La necesidad de buscar soluciones eficaces ofrece los siguientes objetivos que se deben tratar de alcanzar (Artells, 1994):

- Equidad y suficiencia, tanto en el acceso universal a la atención sanitaria, como al derecho a una atención igual ante necesidades semejantes.
- Eficiencia, entendida como una mayor conciencia del coste sanitario.
- Libertad de elección de los pacientes, tanto en el sector público como en el privado.
- Competencia en el lado de la oferta.

Como consecuencia de todos los factores que se han considerado en los párrafos anteriores, teniendo en cuenta las necesidades y los cambios que se están produciendo en el sector sanitario y en sus organizaciones, se ha considerado oportuno analizar qué instrumentos de contabilidad de gestión utilizan los centros sanitarios en Cataluña. En concreto, este trabajo pretende analizar si los instrumentos de gestión de los centros sanitarios de Cataluña son los que propone la literatura de gestión para las organizaciones de estas características.

En este primer capítulo se abordan dos cuestiones. En primer lugar, se analizan los instrumentos que la contabilidad de gestión facilita para controlar la gestión de las organizaciones, con el objetivo de poder delimitar las definiciones que sobre estos términos aportan los académicos. En segundo lugar, se realiza una descripción de los objetivos que se pretenden conseguir, la metodología utilizada, las contribuciones que este trabajo pretende y la estructura del mismo.

1.2. El control y la contabilidad en el ámbito de la gestión.

La necesidad de controlar las organizaciones para su buen gobierno y funcionamiento ha sido largamente debatido por los diferentes autores que han investigado sobre este tema. Esta circunstancia ha generado un gran número de definiciones con distintos

enfoques que ha provocado una cierta confusión en la propia definición de control (Fisher, 1995, pág. 25).

Todos los autores valoran la importancia del control dentro de las organizaciones. Consideran que es una necesidad ineludible en todas las sociedades humanas, siendo la función de control, básica e imprescindible en la gestión empresarial. Además, es el sistema que más contribuye a mejorar las actuaciones de las organizaciones (Flamholtz, 1983, pág. 154), (Amat, 1991, pág.22), (Blanco, 1985, pág. 6). La medición del logro de los objetivos genéricos de la organización modificará en general el comportamiento de la alta dirección (Rosanas, 1994, pág.223). Una de las principales razones para la implantación de los sistemas de control es la dificultad de coordinar actividades de los responsables de la organización, especialmente cuando éstas aumentan de tamaño (Lawler y Rhode, 1976, pág. 2). También, cuando existen incompatibilidades entre los objetivos de los miembros de la organización y se quiera mantener estable la estructura de las relaciones internas, incorporando mecanismos formales o informales para regular las actividades de sus miembros (Flamholtz, 1983, pág. 154), (Amat, 1992, pág.28), (Inzerilli y Rosen, 1983, pág. 281). Estos autores focalizan el concepto de control teniendo en cuenta los aspectos socioculturales de la organización y diferencian entre el control interno y el control externo. El primero, se basa en el voluntarismo, y en la identificación del individuo con la organización y sus miembros. El control externo está menos relacionado con los factores socioculturales.

Otra razón de la necesidad del control es el hecho de que la organización pueda conocer su trayectoria, de tal manera que la estrategia de la empresa se pueda traducir en resultados (Lingle y Schiemann, 1996, pág. 54). También, como apunta Anthony, implantar el control en la organización se justifica porque mediante dicho proceso la dirección de la empresa se asegura que los recursos se obtienen y se utilizan de forma eficaz para conseguir los objetivos de la organización (Anthony, 1990, pág. 19). Otley, coincide en señalar que el sistema de control de gestión proporciona información que se pretende que sea útil a los directivos para desarrollar su trabajo y a ayudar a las organizaciones a desarrollar y mantener patrones de comportamiento viables (Otley, 1999, pág. 364). Por otra parte, también se considera razonable la utilización del control en las organizaciones en situaciones de cambio estratégico, cuando es imprescindible definir y medir las variables críticas de evaluación del resultado, para comunicar nuevos

objetivos, fijar calendarios de actuación, generar el debate y garantizar la atención a las iniciativas estratégicas emergentes (Simons, 1995, pág.38), (Merchant, 1982, pág. 43).

El control es un proceso que utilizan los directivos para influir en las actuaciones del resto de profesionales con la finalidad de poder conseguir los objetivos previamente establecidos y recogidos en la estrategia de la empresa de forma eficaz y eficiente (Anthony y Dearden, 1976, pág. 8), (Collins, 1982, pág. 107), (Flamholtz, 1983, pág.154), (Inzerilli y Rosen, 1983, pág. 281), (Anthony, 1990, pág.19), (Amat, 1992, pág.26), (Fisher, 1995, pág.25), (Maddox, 1999, pág. 58). Además, para que el proceso de control tenga éxito ha de tener en cuenta las características del entorno y adaptarse al mismo (Collins, 1982, pág. 107), (Emmanuel, Otley y Merchant, 1991, pág. 8). También, debe procurar evaluar y corregir las desviaciones en las actuaciones de los miembros de la organización mediante un proceso de planificación y supervisión, que permita obtener el feedback necesario para tomar las decisiones oportunas y actuar en consecuencia (Ouchi, 1977, pág. 97), (Anthony, 1990, pág. 16), (Henderson y Lee, 1992, pág. 758), (Coates, Rickwood y Stacey, 1993, pág. 7), (Kaplan, 1991, pág. 201), (Berry, Broadbent y Otley, 1995, pág. 41).

Tal y como se ha descrito en los párrafos anteriores, el proceso de control comporta una dimensión social en función de la evolución de la organización dentro de las condiciones sociales de la sociedad a la que pertenece. Pero también comporta una dimensión organizacional, referida a la expansión de la organización como consecuencia de los factores productivos y de mercado (Neimark y Tinker, 1986, pág. 378).

Por otra parte, diversos autores diferencian distintas perspectivas dentro del concepto de control. Una de las perspectivas apuntadas sitúa el proceso de control de forma racional y aislada de su contexto, evaluando mediante la comparación entre los resultados obtenidos y los previstos. Se basa por tanto en un análisis a posteriori, utilizando sistemas de control contables que permiten, en términos monetarios, valorar la eficacia de la gestión de los diferentes responsables de la empresa con relación a los objetivos que se pensaban alcanzar. Otra perspectiva del concepto de control ofrece una visión más amplia, ya que no solo considera los aspectos financieros sino que también tiene en cuenta el contexto en el cual se realizan las actividades, así como la influencia del comportamiento individual y de la cultura organizativa. Esta segunda perspectiva de control no se limita a los aspectos técnicos de su diseño, sino que se adecua tanto a la

cultura organizativa como a las personas que forman parte de la organización. Considera el proceso de control como un mecanismo que permita la constante motivación, no centrándose únicamente en el resultado obtenido (Amat, 1992, pág.28). Otros autores añaden una tercera perspectiva política basada en el interés del grupo y no tan solo del individuo (Dermer y Lucas, 1986, pág. 478). Se basa en la habilidad de establecer expectativas que permitan desarrollar un plan para los intereses del grupo.

Las aportaciones realizadas por los distintos autores permiten, de forma resumida, relacionar los conceptos vinculados a la definición de control. Así, mediante el proceso de control los responsables de la organización deben dominar el comportamiento de los subordinados, conseguir los objetivos establecidos mediante la utilización eficaz y eficiente de los recursos disponibles, que los individuos de la organización puedan estar motivados para conseguir los objetivos individuales que de forma coordinada permitirá conseguir los objetivos de la organización, ha de permitir evaluar la actuación de los responsable mediante un sistema de *feedback* que favorezca la toma de decisiones. El control es uno de los elementos del sistema de gestión que más contribuye a mejorar las actuaciones de la organización. Por tanto, será necesario diseñar un sistema de información que permita llevar a cabo el proceso de control que requiera la organización. En este sentido, la contabilidad de gestión proporciona una gran cantidad de instrumentos que permiten obtener la información necesaria para facilitar el proceso de control de las organizaciones.

La contabilidad de gestión pretende dar respuesta a las necesidades planteadas en el seno de las organizaciones, para optimizar la eficiencia en costes y ser competitivas. La contabilidad de gestión, según define AECA, "es una 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 empresariales" (AECA, 1992). Es importante destacar que la contabilidad de gestión es uno de los instrumentos básicos para el proceso de toma de decisiones en organizaciones empresariales y para el control que las mismas requieren (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1993, pág 3). No existe una única definición del termino contabilidad de gestión. Diversos autores han realizado una revisión de la literatura sobre las diferentes definiciones existentes, observándose tres corrientes distintas (Fernández y Muñoz, 1997, pág. 36 a 40). En primer lugar existe la corriente de los que consideran la contabilidad de gestión como una denominación más

de la contabilidad de costes. Reciben por tanto un tratamiento de sinónimos. A esta corriente se apunta el Comité de contabilidad de gestión de la *American Accounting Association* (1959, pág. 210). En segundo lugar, figura la corriente que considera la contabilidad de gestión como una rama autónoma de la contabilidad, y por tanto, separada de la contabilidad de costes. Así, la contabilidad de costes se centra en el proceso de formación del coste del producto, mientras que la contabilidad de gestión se encarga de la planificación y el control. Sigue esta corriente el *Institute of Management Accountants* mediante su *Statement of Management Accounting* número 1 A (1981, pág. 4 y 5) y en su *Statement of Management Accounting* número 2 (1983, pág. 25). La tercera corriente, liderada por el Chartered Institute of Management Accounting, (CIMA), diferencia la contabilidad de gestión de la contabilidad de costes, pero dándole a esta última un tratamiento de dependiente de la primera. Por tanto, esta corriente considera la contabilidad de costes como una parte de la contabilidad de gestión encargada de la confección de los presupuestos, establecimiento de estándares y valores reales de las operaciones, procesos, departamentos o productos y el análisis de las desviaciones. Por tanto, la contabilidad de gestión se orienta hacia la toma de decisiones que los órganos internos de la organización deben afrontar en un horizonte temporal de corto plazo. En esta tercera corriente se encuentra AECA, al definir la contabilidad de gestión como una rama de la contabilidad y a la contabilidad de costes como una parte de la contabilidad de gestión (AECA, 1994a, pág. 41).

Así, la contabilidad de gestión se nutre, entre otras, de la información que le facilita la contabilidad financiera, la contabilidad de costes y el proceso presupuestario a corto plazo. Mediante estos instrumentos tradicionales de gestión se facilita información útil a la dirección para planificar y controlar la organización. Pero para que dicha organización se adapte a los cambios constantes del mercado y del entorno, la contabilidad de gestión debe aportar, adicionalmente, información basada en la planificación estratégica a largo plazo. Debe introducir indicadores no financieros para controlar aspectos cualitativos de la empresa y herramientas que puedan fomentar la motivación entre los gestores (Kaplan, 1984, pág. 410), (Amat, 1994, pág. 125). Sin embargo, se debe tener en cuenta que la contabilidad proporciona una parte importante de la información relevante para que la organización pueda gestionar adecuadamente. Pero, a pesar de que no ofrece toda la información necesaria, mide las consecuencias

financieras de la actuación de la organización de forma objetiva y es más fácil de obtener que otras fuentes de información (Arnold y Hope, 1990, pág. 11).

Diversos autores, al realizar una revisión de la literatura existente sobre el tema, llegan a las siguientes conclusiones (Fernández y Muñoz, 1997, pág.39): Mediante la evolución y perfeccionamiento de la contabilidad de costes y la contabilidad presupuestaria se produjo la aparición de la contabilidad de gestión. Los cambios producidos en el entorno en las últimas décadas han provocado la ampliación del campo de su actuación, recogiendo no tan solo información de la contabilidad financiera y de costes, sino también de otras disciplinas relacionadas con la gestión de la empresa como teoría de la organización, marketing, dirección estratégica, etc. Como consecuencia de lo anterior, la contabilidad de costes pasa a ser una parte de la contabilidad de gestión. Finalmente, la contabilidad de gestión se puede considerar como una parte de la contabilidad que pretende captar, registrar, evaluar, analizar y transmitir información financiera y no financiera, cuantitativa y cualitativa, con el objetivo de facilitar la toma de decisiones de los diferentes estamentos de la organización, relativas al seguimiento y a la consecución de los objetivos generales marcados.

1.3 Objetivos del estudio.

En este estudio se pretenden identificar los instrumentos de contabilidad de gestión que utilizan los centros sanitarios en Cataluña como sistemas de información que permitan controlar su gestión. Para poder alcanzar este objetivo, es necesario previamente identificar y analizar los sistemas de control de gestión, así como los instrumentos que utilizan las organizaciones en general. Posteriormente, se pretende analizar la situación concreta de los centros sanitarios en Cataluña.

En primer lugar, se pretende, mediante una revisión de la literatura de la contabilidad de gestión, ofrecer una visión histórica de la evolución que ha sufrido esta disciplina, así como una síntesis de las contribuciones académicas que desde distintos ámbitos se han ido produciendo. Esta revisión histórica permitirá, por un lado, valorar qué instrumentos de contabilidad de gestión recomiendan los académicos que las organizaciones pueden utilizar, y por otro, si los sistemas de control de gestión que la literatura propone, son los que finalmente utilizan las organizaciones, y en concreto los centros sanitarios.

También será necesario, dadas las características de las organizaciones pertenecientes al sector sanitario, analizar los sistemas de control de gestión y de cálculo de costes de centros sanitarios elaborados por las distintas Comunidades Autónomas en los últimos años, como consecuencia de los traspasos realizados por el Gobierno Central a las mismas. Esto permitirá analizar las similitudes y las diferencias entre dichos sistemas de control de gestión propuestos por las Comunidades Autónomas.

Además, se pretende realizar un estudio empírico con el objetivo de analizar y conocer las prácticas de los centros sanitarios en Cataluña en materia de contabilidad de gestión. Se pretende contrastar la metodología existente en los centros sanitarios en materia de planificación, presupuestación y control. También se pretende analizar el tipo de organización y delimitación de responsabilidades, qué tipo de información utilizan para la gestión y adopción de decisiones y qué sistemas de cálculo y control de costes manejan. En concreto, el estudio se centrará en analizar la utilidad de la información que suministra la contabilidad de gestión, así como la utilización de la contabilidad de costes y de gestión mediante el estudio de qué métodos, criterios y sistemas utilizan para obtener dicha información.

1.4 Metodología utilizada.

En primer lugar, se ha realizado una revisión de la literatura de la contabilidad de gestión, ofreciendo una visión histórica de la evolución que ha sufrido esta disciplina y, una síntesis de las contribuciones académicas que desde distintos ámbitos se han ido produciendo. También se hace una revisión de la evolución del gasto sanitario para demostrar la importancia que ha adquirido en las últimas décadas el sector sanitario. Se realiza también un análisis de los sistemas más utilizados para la medición de pacientes, así como de la evolución histórica que han seguido los hospitales. Por otra parte, se pretende poner en evidencia la importancia del control en los centros sanitarios y las posibles herramientas a utilizar, teniendo en cuenta la complejidad de este tipo de organizaciones, las cuales pueden llegar a ofrecer un elevado conjunto de servicios. Se analizan las diferentes clasificaciones de costes que se suelen utilizar y su impacto en el ámbito sanitario, con el objetivo de constatar las posibles ventajas e inconvenientes que cada una de ellas presenta, así como verificar los escenarios en que será más propicio utilizar cada tipo de clasificación de costes. Se pretende ofrecer también una revisión de

los diferentes centros de responsabilidad, de costes o secciones que se utilizan en los centros sanitarios. Por otra parte, se analizan también los sistemas de costes que pueden ser utilizados por los centros sanitarios.

Posteriormente, se pretende describir y proponer diferentes instrumentos de información de contabilidad de gestión que los centros sanitarios pueden implantar y utilizar como una parte del sistema de control de su gestión. La tendencia de los últimos años ha sido añadir a los instrumentos tradicionales sistemas de información que permitan la planificación estratégica, la dirección por objetivos, la programación de medios y actividades, y la evaluación de las mismas en términos de eficacia, economía y eficiencia, con el uso de indicadores y del cuadro de mando integral.

Finalmente, se han realizado dos estudios. El primer estudio se centra en realizar una descripción de los principales sistemas de cálculo de costes de centros sanitarios elaborado por las distintas Comunidades Autónomas, para posteriormente analizar las similitudes y las diferencias relacionadas con el sistema y diseño de costes que cada una de ellas está realizando dentro de la contabilidad de gestión. En concreto, se pretende valorar qué tipos de costes por naturaleza utilizan en cada caso, qué centros de costes utilizan y qué criterios de reparto utilizan entre los centros de costes por un lado y centros de costes y producto por otro.

El segundo, es un estudio empírico que tiene el objetivo de analizar y conocer las prácticas de los centros sanitarios en Cataluña en materia de contabilidad de gestión. Se pretende contrastar la metodología existente en los centros sanitarios en materia de planificación, presupuestación y control. En concreto, el estudio se centra en analizar la utilidad de la información que suministra la contabilidad de gestión, así como la utilización de la contabilidad de costes mediante el estudio de qué métodos, criterios y sistemas utilizan para calcular los costes. Se ha escogido para realizar el estudio, una encuesta dirigida a los responsables de administración o de control de gestión de los centros sanitarios de Cataluña que disponen de actividad quirúrgica. El trabajo de campo se ha realizado por encuesta postal. Para el análisis de las respuestas se ha tabulado la encuesta realizada, mediante un análisis bivariable.

1.5 Contribuciones que se pretenden ofrecer con el estudio.

Mediante el presente trabajo, principalmente, se pretenden identificar los instrumentos y sistemas de contabilidad de gestión que los centros sanitarios utilizan para llevar a cabo su gestión. Se pretende evaluar el caso concreto de los centros sanitarios en Cataluña. Se analiza, si dichas herramientas son factores de éxito para su gestión, así como proponer posibles sistemas de información de contabilidad de gestión que estas organizaciones pueden utilizar. Para ello, se desarrolla previamente la evolución que ha tenido la literatura en los sistemas de información contables, y en concreto en la contabilidad de gestión, valorando las diferentes corrientes y aportaciones, y su posible utilización por parte de los centros sanitarios. Se analizará posteriormente la evolución histórica que se ha producido en los centros sanitarios en España, valorando la importancia que ha adquirido el sector sanitario en la sociedad como consecuencia de haber aumentado la sensibilidad social respecto a los servicios sanitarios y sus efectos tanto cualitativos como cuantitativos. Así, el incremento del gasto sanitario se hace patente por el envejecimiento de la población, la incorporación de la nueva tecnología, las nuevas patologías y enfermedades crónicas y el cambio en el nivel de exigencia de los pacientes.

Se analizan también las características propias de los centros sanitarios para determinar los sistemas de contabilidad de gestión y los sistemas de control más adecuados para la buena gestión de los centros sanitarios. Así, se analiza por un lado los principales sistemas de cálculo de costes de centros sanitarios elaborado por las distintas Comunidades Autónomas, y por otro, la situación concreta de los centros sanitarios en Cataluña mediante la valoración de los factores claves, tanto internos como externos, y las fortalezas y debilidades. Se pretende contrastar la metodología existente en los centros sanitarios en materia de planificación, presupuestación y control. También se pretende analizar el tipo de organización y delimitación de responsabilidades, qué tipo de información utilizan para la gestión y adopción de decisiones y qué sistemas de cálculo y control de costes manejan. Se analiza la utilidad de la información que suministra la contabilidad de gestión, así como la utilización de la contabilidad de costes mediante el estudio de qué métodos, criterios y sistemas utilizan para calcular los costes. Por otra parte, también se pretende saber si los hospitales consideran necesario utilizar precios internos para valorar las transacciones entre los diferentes centros de

responsabilidad, y si calculan costes de oportunidad. Es de interés conocer además, si el centro sanitario utiliza por un lado, unidades equivalentes y con qué objetivo, y por otro, si disponen de algún sistema de clasificación de pacientes. Se pretende saber también si los hospitales consideran la utilización de costes estándares para planificar, confeccionar presupuestos y analizar desviaciones para el control de las actuaciones. Finalmente, se persigue el objetivo de analizar si los hospitales utilizan indicadores para evaluar y controlar la gestión, así como encuestas a los usuarios para conocer el grado de satisfacción, y si tienen implantado un cuadro de mando integral. Con todo ello se pretende contribuir a analizar y conocer las prácticas de los centros sanitarios en Cataluña en materia de contabilidad de gestión.

1.6. Estructura del trabajo.

El presente trabajo se ha estructurado en cuatro partes y ocho capítulos (ver figura 1.1). La primera parte tiene como finalidad presentar el marco conceptual de la contabilidad de gestión para las organizaciones. En el primer capítulo, se identifican y exponen los motivos que darán lugar a la elaboración de este trabajo. Se incluye además las diferentes definiciones tanto de control, como de contabilidad de gestión que dentro de la literatura contable se han ido produciendo. En el segundo capítulo, se presenta una revisión de la literatura de la contabilidad de gestión, ofreciendo, por un lado, una visión histórica de la evolución que ha sufrido esta disciplina y, por otro, una síntesis de las contribuciones académicas que desde distintos ámbitos se han realizado.

La segunda parte del trabajo se centra en el sector sanitario. Así, en el capítulo tercero, se hace una valoración de la evolución del gasto sanitario para demostrar la importancia que ha adquirido en las últimas décadas el sector sanitario. Se realiza también un análisis de los sistemas más utilizados para la medición de pacientes, así como de la evolución histórica que han seguido los hospitales. Por otra parte, se pretende poner en evidencia la importancia del control en los centros sanitarios y las posibles herramientas a utilizar, teniendo en cuenta la complejidad de este tipo de organizaciones, las cuales pueden llegar a ofrecer un elevado conjunto de servicios. En el capítulo cuarto, se analizan las diferentes clasificaciones de costes que se suelen utilizar y su impacto en el ámbito sanitario, con el objetivo de constatar las posibles ventajas e inconvenientes que cada una de ellas presenta, así como verificar los escenarios en que será más propicio

utilizar cada tipo de clasificación de costes. Por todo ello, se ofrece también una revisión de los diferentes centros de responsabilidad, de costes o secciones que se utilizan en los centros sanitarios. Por otra parte, se analizan también los sistemas de costes que pueden ser utilizados por los centros sanitarios. En el capítulo quinto, se describen y proponen diferentes instrumentos de información de contabilidad de gestión que los centros sanitarios pueden implantar y utilizar como una parte del sistema de control de su gestión. De esta manera, se pretende facilitar el análisis que se hará posteriormente, sobre qué instrumentos de control utilizan los centros sanitarios en Cataluña, y si se adecuan a los instrumentos que se describen en el capítulo quinto.

La tercera parte corresponde al desarrollo de los estudios que se han abordado en el trabajo. Así, en el capítulo sexto, se analizan las similitudes y las diferencias entre los principales sistemas de cálculo de costes de centros sanitarios elaborados por las distintas Comunidades Autónomas en los últimos años, como consecuencia de los trasposos realizados por el Gobierno Central a las mismas. El análisis comparativo pretende dar respuesta a tres cuestiones relacionadas con el sistema y diseño de costes que cada una de ellas está realizando dentro de la contabilidad de gestión. Estas tres cuestiones son: tipos de costes por naturaleza utilizados en cada caso, centros de coste utilizados y criterios de reparto utilizados entre centros de costes por un lado y centros de coste y producto por el otro. En el capítulo séptimo se desarrolla un estudio empírico con el objetivo de analizar y conocer las prácticas de los centros sanitarios en Cataluña en materia de contabilidad de gestión. Se pretende contrastar la metodología existente en los centros sanitarios en materia de planificación, presupuestación y control. También se pretende analizar el tipo de organización y delimitación de responsabilidades, qué tipo de información utilizan para la gestión y adopción de decisiones y qué sistemas de cálculo y control de costes manejan

Finalmente la cuarta y última parte corresponde al capítulo octavo, en el cual se presenta el resumen y las conclusiones del trabajo. En concreto, se hace una revisión de los diferentes objetivos que se pretendían alcanzar, para compararlos con los resultados obtenidos a lo largo de los capítulos desarrollados, identificando los problemas y las conclusiones, así como las posibles propuestas al respecto. Se identifican las debilidades y fortalezas de los centros sanitarios en Cataluña en materia de contabilidad de gestión y, se proponen futuras áreas de investigación.

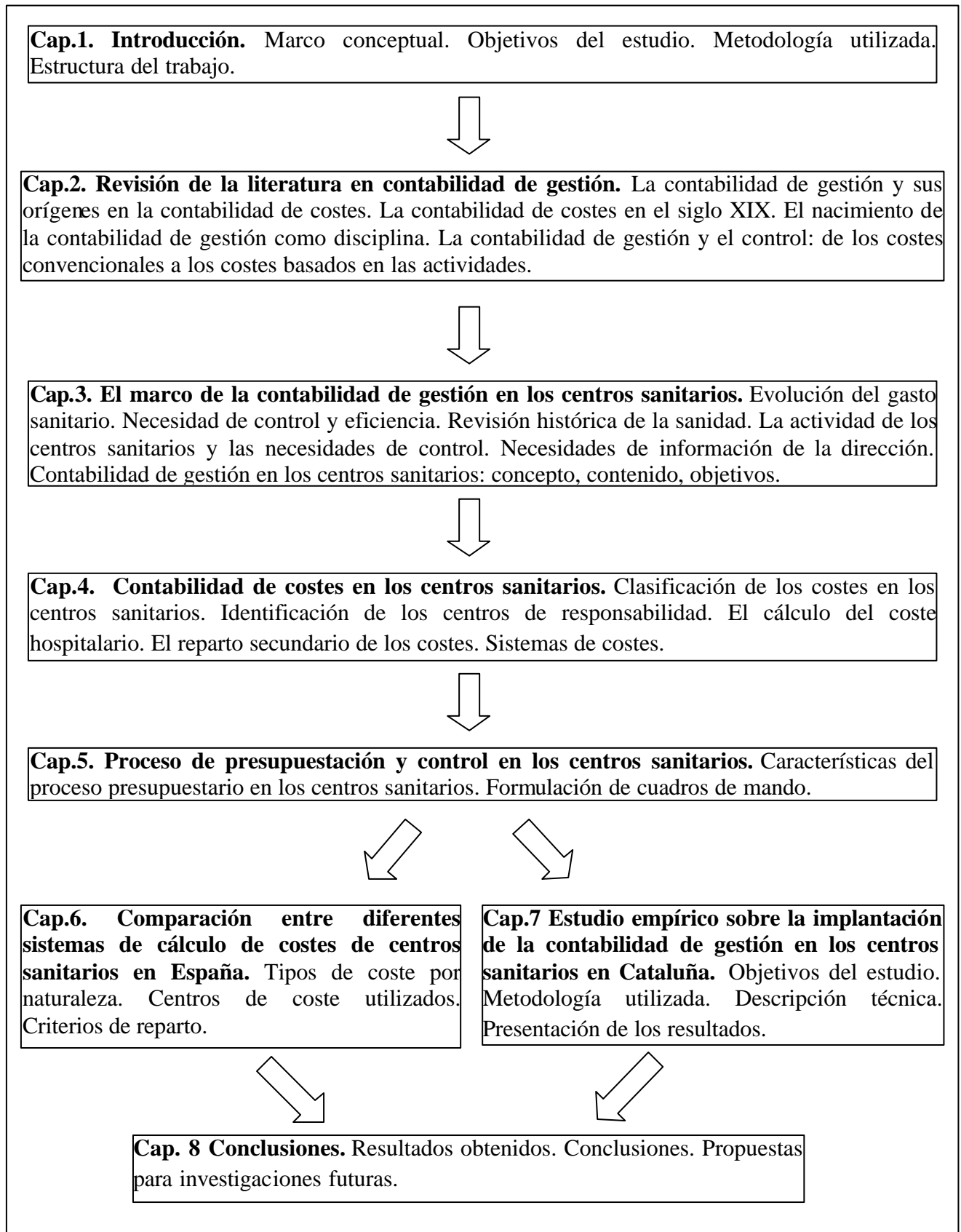


Figura 1.1. Esquema del trabajo y relación entre los capítulos.

CAPÍTULO 2.

REVISIÓN DE LA LITERATURA EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

2.1. Introducción

La contabilidad de gestión pretende dar respuesta a las necesidades planteadas en el seno de las organizaciones, para optimizar la eficiencia en costes y ser competitivas. La contabilidad de gestión, según define AECA, "es una 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 empresariales"(AECA, 1992).

La contabilidad de gestión pretende aportar información para adoptar decisiones de forma racional, con el menor riesgo posible. Pretende servir de orientación o base de referencia para todo tipo de decisiones internas de la empresa. Según manifiesta Lebas, la contabilidad de gestión, "huye de todo tipo de sometimiento a cualquier reglamentación, ya que se inserta más cerca del futuro ambiguo e impreciso, que del pasado archivable" (Lebas, 1993). Por otro lado, la contabilidad de costes es una rama de la contabilidad que suministra la información analítica relativa a los costes de los productos y servicios ofertados por la empresa, asumiendo el nivel de desagregación que se considere oportuno en cada situación, a efectos de determinar el valor de las existencias y el coste de los productos vendidos, con el fin de poder transmitir esta información a los administradores o gerentes y proceder a la confección de los estado contables (AECA, 1994a, pág. 40). La contabilidad de gestión ha llegado a superar la visión tradicional e insuficiente de la contabilidad de costes o contabilidad interna.

Es importante destacar que la contabilidad de gestión es uno de los instrumentos básicos para el proceso de toma de decisiones en organizaciones empresariales y para el control que las mismas requieren (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1993, pág 3). Esta disciplina ha sufrido en los últimos tiempos una evolución espectacular. Los procesos de transformación de las organizaciones, la interrelación con el entorno tanto económico como social, el nuevo contexto competitivo y la incorporación de nuevas tecnologías han influido considerablemente en dicha

evolución (Fernández, 1994).

En este capítulo se presenta una revisión de la literatura de la contabilidad de gestión, ofreciendo, por un lado, una visión histórica de la evolución que ha sufrido esta disciplina y, por otro, una síntesis de las contribuciones académicas que desde distintos ámbitos se han ido produciendo. Esta revisión histórica se centra, en primera instancia, en la propia evolución que ha sufrido la contabilidad de costes, como pionera en el tratamiento y control de la información generada internamente por la empresa, para finalmente abordar las nuevas posibilidades que la contabilidad de gestión ofrece a las organizaciones.

2.2. La contabilidad de gestión y sus orígenes en la contabilidad de costes

A lo largo de la historia, las organizaciones se han ido transformando siendo más sensibles a la necesidad de sistemas de información que puedan aportar datos sobre la gestión, ya que han de desarrollarse en un entorno que está perpetuamente en estado de cambio, tanto por cambios físicos, como tecnológicos, sociales y financieros (Caplan, 1971, pág. 7). Estos cambios se acentúan en las últimas décadas del siglo XX por cambios en los mercados, de tal forma que las organizaciones se ven inmersas en la internacionalización, en la tendencia a un mercado único, a cambios en la economía de los países del este de Europa, de los países asiáticos, del Centro y Sur de América y del Sur de África (Roberts y Hunt, 1991, pág. 578 y 579).

Uno de los sistemas de información que se ha ido desarrollando paralelamente a la propia evolución de la gestión de las organizaciones ha sido la contabilidad interna o de costes. Su evolución se ha realizado al margen de la contabilidad financiera y directamente relacionada con las necesidades internas de información que requerían las propias empresas. La contabilidad de costes está directamente relacionada con el desarrollo que ha seguido la propia contabilidad de gestión. Los profesores Johnson y Kaplan defienden que la contabilidad de costes y la contabilidad de gestión no se pueden entender una sin la otra, siendo la contabilidad de costes la parte más desarrollada de la contabilidad de gestión (Johnson y Kaplan, 1988).

No existe unanimidad entre los diversos autores que han estudiado los orígenes de la

contabilidad de costes, tal y como se comprueba a continuación. La aparición de la contabilidad de costes se puede remontar a las antiguas civilizaciones del Medio Oriente, según apunta Ulaemminch. En Egipto los sacerdotes y escribanos de los templos ya realizaban anotaciones de cantidades para llegar a saber cual era el coste de ciertos proyectos (Ulaemminch, 1961, cap.1 y 2). Para otros autores como Vázquez, los inicios de la contabilidad de costes se deben a los fabricantes florentinos de telas de seda y lana del siglo XII, gracias a las agrupaciones en gremios o cofradías que se realizaban en la Italia de la Edad Media. En aquella época, ya controlaban los procesos de fabricación de forma independiente, mediante un sistema de registro y teneduría de libros (Vázquez, 1978, Cap.1). Autores como Garner consideran que el desarrollo de los comercios italiano, inglés y flamenco que se produjo en el siglo XIV provocó la necesidad de incrementar el control de las transacciones y el coste de producir para poder establecer precios (Garner, 1947, pág. 385-389). El nacimiento, en aquella época, de la competencia entre los distintos fabricantes originó una aceleración en el desarrollo de la contabilidad de costes que permitiría conocer de forma más minuciosa por una parte, el precio de coste del producto que fabricaban y, por otra, el propio registro del proceso para poder rendir cuentas a sus superiores.

Diversos estudios sobre la historia de la contabilidad de costes coinciden en señalar que se pueden definir dos períodos bien diferenciados (Gutiérrez Ponce, 1991, pág. 21- 35). Estos dos períodos se enmarcan, por un lado, desde principios del siglo XIV hasta el tercer cuarto del siglo XIX, y por otro, desde el siglo XIX hasta nuestros días.

Antes de la Revolución Industrial el proceso productivo tenía unas características distintas a las conocidas actualmente. El empresario normalmente, adquiría la materia prima y encargaba la actividad a pequeños talleres, los cuales realizaban el trabajo a cambio de un precio establecido, y posteriormente vendía los productos en el mercado. El empresario no realizaba por sí mismo la actividad productiva. Es por esta razón que la contabilidad financiera era más que suficiente para representar la actividad desarrollada, ya que la misma se basaba en el registro y control de las operaciones externas. Sin embargo, tal como recoge la obra de Gutiérrez previamente citada, existen algunos pocos ejemplos de intentos de conocer y tratar de calcular los costes de fabricación en esa época. Así, cita los esfuerzos realizados por un editor italiano del siglo XVI, llamado Cristopher Platin, para conocer los costes que por

ordenes de trabajo iba acumulando cada uno de los libros que imprimía, o el de la familia Fugger que utilizaba libros contables para acumular los costes de mano de obra, transportes y otros gastos de sus explotaciones de minas de cobre y plata, o bien el de la familia florentina de los Médici que hacia 1431 utilizaba un conjunto de libros bastante completo donde registraban todo el proceso de compra y transformación de la lana hasta la venta de la ropa terminada.

Sin embargo, en este período la evolución de la contabilidad de costes fue muy limitada. No es hasta la segunda mitad del siglo XVIII cuando aparecen algunos libros de contabilidad en Inglaterra. Tomando como base el estudio previamente citado realizado por Gutiérrez , en el mismo se referencian diversos autores que realizaron su aportación en aquella época. Así, se citan autores como, James Dadson con su trabajo denominado “El contador y el método contable”, que trata el costeo por lotes de productos en fábricas de calzado (Dodson, 1750), o bien Wardhaugh Thompson que en 1777 realizó la primera descripción de los costes por proceso en Inglaterra, o la gran aportación realizada por Robert Hamilton en su obra *“Introduction to Merchandise”* en donde intenta poner de manifiesto el problema de tratar de coordinar las cuentas financieras y los informes de manufacturación (Hamilton, 1788).

La aparición de la contabilidad de costes, al menos con carácter científico, vino como consecuencia de la necesidad de dar respuesta a los efectos provocados por la Revolución Industrial en el mundo de la empresa a comienzos del siglo XIX. Hasta ese momento el balance y la cuenta de resultados eran los únicos instrumentos con los que los responsables de una empresa podían contar para ayudarse en su gestión. Al inicio del siglo XVIII toda la industria se basaba en las artesanías domésticas, y éstas, como consecuencia de su simplicidad en el proceso productivo, con poca información funcionaban perfectamente.

Por lo tanto, la Revolución Industrial provocó que la contabilidad de costes se viera claramente impulsada al producirse un cambio significativo en el proceso productivo. Así, James Watt en 1764 inventó la máquina de vapor que Matthew Boulton perfeccionó posteriormente, y se atribuye convencionalmente los primeros cálculos de costes de los productos y de las máquinas a los hijos de dichos inventores (Rosanas y Ballarin, 1994, pág. 24). La implantación de la máquina en la industria provocó que las empresas invirtiesen en sus propios talleres y contrataran su propia mano de obra prescindiendo de las múltiples

transacciones externas con los talleres artesanales suministradores de producto. El sistema productivo sufre importantes cambios, la actividad productiva se realiza dentro de la propia empresa lo que conlleva unas fuertes inversiones y se ve forzada a jerarquizar y a realizar la división del trabajo contando con una importante mano de obra fija. Esta concentración de la producción en las factorías tendrá grandes consecuencias en el desarrollo de la contabilidad interna o de costes ya que no resultaba tan fácil como cuando la empresa no realizaba por sí actividad productiva y se basaba en comprar a talleres a unos precios conocidos.

Como era de esperar, esa nueva situación originó cambios importantes en la realidad empresarial a lo largo de todo el siglo XIX y principios del siglo XX. Estos cambios por orden cronológico fueron (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1993, pág. 4-5):

- La creación de empresas con actividades realizadas en áreas geográficas muy amplias. Todo ello como consecuencia del progreso en las comunicaciones, en concreto tanto el ferrocarril como el telégrafo, provocaron nuevas expectativas que favorecieron la expansión de la actividad productiva.
- La implantación en las empresas de la “Administración Científica de la Producción”. Esta implantación se puso en marcha como consecuencia de la aportación realizada por los ingenieros. Se pretendía aplicar una serie de técnicas y procedimientos que permitieran analizar los sistemas productivos con la finalidad de mejorar la eficiencia y la rentabilidad.
- La tendencia a una diversificación de las actividades de la empresa. La empresa ya no se dedica a la fabricación de un sólo producto, sino que fabrica productos con características muy distintas. Es por esta razón que en las empresas aparecen distintos sistemas de gestión y de organización que han de permitir hacer frente a esta nueva situación.

De forma resumida, se puede poner de manifiesto que hasta esta época, a los directivos nunca se les había presentado la necesidad de tener que controlar los costes para poner un mejor precio en el mercado. Antes de la Revolución Industrial, el tamaño de las empresas era generalmente reducido, entre otras cosas, por la incapacidad de los empresarios para hacer

frente a los problemas de dirección. Un pequeño equipo de socios era capaz de supervisar directamente todas las operaciones. Sin embargo, los desarrollos tecnológicos por un lado, y la aplicación del principio de subdivisión del trabajo por otro provocaron en las empresas la necesidad de mejorar los métodos para reducir los costes y la organización interna para supervisar de forma correcta todo lo concerniente a los procesos productivos.

2.3. La contabilidad de costes en el siglo XIX

Como se ha puesto de manifiesto en las páginas anteriores, los problemas de expansión y crecimiento surgidos como consecuencia de la Revolución Industrial provocan grandes cambios en las organizaciones que se ven necesitadas de disponer de más y mejor información. Por otra parte, los mismos cambios del proceso productivo, siendo cada vez más intensivo en maquinaria, provocaron que los conceptos de capital y renta tomaran una gran importancia. Era necesario calcular el valor de los activos fijos de que disponía la empresa, y durante el siglo XIX los contables se vieron en la necesidad de distinguir entre gastos de capital y gastos de renta. Empresas que realizaban grandes inversiones en inmovilizado, como por ejemplo las de ferrocarriles, se vieron en la necesidad de calcular y evaluar sistemáticamente sus activos. Así, aparece conceptualmente el reconocimiento de la depreciación (Gutiérrez, 1991, pág. 57). La depreciación no era un concepto claro en los tratados de 1800, pero en el siglo XIX el reconocimiento de la depreciación se hizo imprescindible, utilizando el método del inventario (Litleton, 1933). Es en 1861, por mediación de W. English que la depreciación se reconoce como deducción anual del coste, ya que ponía de manifiesto que en edificios y maquinaria era necesario hacer una deducción más o menos de entre un 5 y un 10 por ciento del coste original para tener en consideración el deterioro o desgaste.

Estas primeras manifestaciones del concepto de depreciación, provocaron que el cálculo del coste del producto para el que exclusivamente se tenía en cuenta la materia prima y la mano de obra, tuviera en cuenta el desgaste sufrido por las máquinas involucradas en el proceso productivo. Fue a finales del siglo XIX cuando algunas contabilidades recogían el problema de la depreciación de los activos fijos, ya no tan sólo como una cuestión de pérdida de valor de

dichos activos, sino como una parte del coste de transformar un producto. En esta época, el tamaño de las empresas aumenta, los procesos productivos iniciaron un proceso de incremento de complejidad, la administración se ve desbordada y se endurece la competencia como consecuencia de que la oferta supera a la demanda. La preocupación por el cálculo de los costes va en aumento. Como consecuencia de ello, empezaron a aparecer trabajos de relevante importancia, como es el caso del artículo aparecido en *The Engineer* en septiembre de 1869, en el que se señala que “una estimación del 20% del coste real es una buena estimación y refleja un gran crédito para el ingeniero y sus colaboradores”. El mismo artículo ponía en evidencia la incapacidad de cálculo del coste real por no existir un buen tratado de la materia (Gutiérrez, 1991, pág. 63)

La dirección en este periodo se ve cada vez mas necesitada de información relacionada con la acumulación de costes para poder tomar decisiones y gestionar correctamente. Se hace necesario mantener un registro adecuado de los costes que permita realizar un profundo análisis de los mismos. Sin embargo, se seguía llevando una contabilidad en la que no se registraban las diferentes partes del proceso de transformación, no se distinguía entre costes industriales y costes de administración, y tampoco quedaba clara la diferencia entre gasto y pérdida (Gibson, 1987, pág. 360). Pero también en esta época se detectan los primeros esfuerzos por mejorar la información. Algunas compañías crean un departamento separado de costes con la finalidad de obtener información más clara del proceso productivo. Esto, sin embargo, provocó un problema adicional, las diferencias que se producían entre el resultado obtenido por la contabilidad y el obtenido a través de los registros de costes.

A pesar de los esfuerzos realizados en esta época, se debe tener presente que el grado de fiabilidad de la información obtenida era reducido. Los métodos de control utilizados eran muy rudimentarios y recaían sobre el capataz que era el máximo responsable de la producción. La asignación de los costes indirectos al producto pasaba a ser un grave problema, sin llegar a tener claro los criterios a aplicar o qué costes se debían tratar (Solomons, 1968). Las empresas se encontraban, por tanto, con la necesidad de mejorar sus sistemas internos de información como consecuencia de la propia dinámica de la sociedad. Pero, a pesar de la gran importancia que tuvieron las empresas en el desarrollo de la contabilidad de costes, es de destacar que “se puede afirmar que la profesión de la contabilidad de costes se desarrolló

gracias a la atención que le prestaron los primeros ingenieros industriales” (Garner, 1954). Estos, conjuntamente con los contables, fueron los que realizaron diversas investigaciones para dar soluciones a los problemas que se planteaban. Muchos fueron los autores que de una manera u otra intentaron plasmar en esta época la preocupación y la necesidad de utilizar la contabilidad de costes en las empresas.

En 1885 se publica el libro “*The cost of Manufactures*” (Metcampe, 1885). Su autor Henry Metcalpe aconseja distribuir los bienes entre las secciones a medida que avanza el proceso productivo, analizar el tiempo que cada obrero dedica para imputarlo a cada orden, e introduce el concepto de coste variable y fijo, para finalmente ajustar los costes con los datos de la contabilidad. Todo y que los costes directos tenían un peso importante dentro de los costes totales del proceso productivo, Metcalpe en su obra cita cuatro métodos distintos para asignar los gastos generales. Estos métodos eran: un cargo arbitrario, un porcentaje de coste brutos, un porcentaje de costes de trabajo y un cargo que variase el tiempo empleado en la producción.

“*Factory Accounts*” fue la obra publicada en 1887 por el ingeniero electrónico inglés Garcke y el perito contable Fells (Garcke y Fells, 1887). Esta fue una obra muy influyente. En ella se argumenta que los costes se deben llevar por partida doble e integrarlos en la contabilidad financiera ya que se facilita el control sobre la materia prima y la mano de obra. Se describe cómo pasar dichos gastos de unas cuentas de balance a ser costes del proceso productivo o del producto. En esta obra se desarrolla también la distinción entre los costes de la producción y los gastos administrativos, además de analizar las diferencias entre costes variables y fijos.

En 1889, un perito contable inglés con vinculaciones en la industria textil llamado George Norton, publicó un libro llamado “*Textile Manufacturers Bookkeeping*” (Norton, 1889). La mayor aportación realizada por este autor se centra en la utilización de una cuenta de explotación a la que le dio el nombre de “*Manufacturing*” a través de la cual pretendía registrar todo el proceso productivo. Dicha cuenta se utilizaba para cada uno de los departamentos de la fábrica, de tal manera que a través de las mismas se podía saber si las distintas fases o departamentos del proceso habían sido llevados satisfactoriamente y que departamentos tenían pérdidas. El autor sugería que al fabricante lo que le interesa saber es si

sus precios son los correctos, si resulta económica la producción o qué departamento necesita ser revisado por no estar rindiendo adecuadamente. A partir de esta obra se impuso el uso del método del tratamiento de los costes a través de los departamentos como entidades diferentes de costes, básicamente para lo referente a la producción, ya que el autor considera que otros gastos como los de almacén, oficinas y gastos financieros se deben deducir del beneficio neto. El artículo “*Notes on cost Records: A Neglected Branch of Accountancy*” del autor inglés John Mann publicado en 1891 aporta nuevas ideas para llevar el registro de costes (Mann, 1891). El autor plantea que se deben perseguir dos objetivos en el tratamiento de los costes. Por un lado examinar y explicar los resultados pasados, y por otro servir de guía para el futuro. Como novedoso cabe destacar este segundo objetivo en el que se planteaba llevar un registro de costes que sirviera para planificar y controlar las actividades empresariales. Por otra parte, el autor se planteó el tema de los costes indirectos proponiendo dividirlos en costes de compra, costes de venta y costes de producción, indicando además, que no era apropiado utilizar los materiales o la mano de obra como base de reparto de estos costes indirectos o generales proponiendo el tiempo como unidad más adecuada y en concreto la hora-máquina. También Mann, en su artículo, comenta un problema que incluso llega a nuestros días, y es el hecho de la falta de interés que pueden llegar a suscitar los informes de costes si éstos están elaborados con una mala e inadecuada presentación de la información. El autor manifiesta que el fabricante no tan sólo quiere saber si ha obtenido un beneficio o una pérdida, sino conocer el porqué, dónde y cuándo lo ha obtenido. En el artículo justifica también la necesidad de determinar los costes de los productos a medida que los mismos se van completando en el proceso productivo, sin tener que esperar al final del año para conocer el coste total. Finalmente, recalca la importancia de hacer una estimación de costes e ir la comparando con la realidad para poder así hacer las correcciones.

En 1896 aparece la obra de J.Slater, contable inglés, titulada “*The Commercial Organization of Factories*” (Slater, 1896). En su obra, Slater define y desarrolla una cuenta a la que le da el título de “incertidumbre” con la que pretende solucionar el problema del reparto de los gastos generales. Para ello, en dicha obra se propone que las cuentas que tuvieran elementos de gastos generales se cerrasen con la cuenta de pérdidas y ganancias como si fuesen gastos ordinarios. Los trabajos en curso y los productos terminados se debían

cargar con sus respectivas proporciones de costes generales y se abonarían en dicha cuenta de incertidumbre, para en el siguiente período realizar un cargo en la mencionada cuenta y un abono en pérdidas y ganancias. De esta manera los gastos generales se llevan como un todo evitando el problema de tener que tratarlos a través de las cuentas de inventarios. También propuso que en ocasiones, o como otra alternativa, podría ser interesante utilizar unas tasas estimadas para imputar directamente a los trabajos en proceso los gastos generales.

Otro autor de notable influencia fue el inglés Alexander Hamilton, el cual desarrolló la mayor parte de su obra en América. Como experto en organización basó sus estudios, más en la organización racional de las operaciones industriales, que en la propia contabilidad de costes, tal como recogen los siete artículos publicados en el “*Engineering Magazine*” (Hamilton, 1901). El autor hizo una división de los costes indirectos entre los cargos de taller y los cargos generales de fábrica. Introduce la idea de los centros de producción, identificando los mismos con cada máquina o mesa de trabajo capaz de añadir valor al producto que se está elaborando. Con ello pretendía mejorar la asignación de los costes indirectos, y pone en evidencia la poca utilización de dicha información para la toma de decisiones de la dirección. En los diferentes artículos, el autor, propone como base de reparto de los costes indirectos la hora-máquina, ya que este medidor tiene la particularidad de detectar las diferencias del coste de los trabajos realizados con diferentes equipos. Otra aportación importante de Hamilton fue el intento de identificar y esclarecer la problemática de la capacidad ociosa de los centros de producción. No se podía asignar la misma cantidad de costes cuando una máquina había estado totalmente utilizada que cuando no lo estaba. Las soluciones propuestas por el autor fueron muy criticadas en la época, lo que paralelamente provocó posteriores investigaciones sobre el tratamiento de la asignación de costes indirectos.

A finales del siglo XIX los temas más debatidos en contabilidad de costes fueron:

- Se intensifica el análisis de costes en las diferentes fases del proceso productivo. No se trata tanto de registrar costes, sino de intentar controlar y reducir los mismos.
- La elaboración y utilización de los informes de costes no se debe limitar a una vez al año, se deben emitir en más ocasiones para facilitar a los trabajadores que

puedan conocer en cualquier momento del año y en cada fase del proceso productivo los costes soportados.

- Los costes soportados durante el período deberían compararse con los valores estimados para su control.
- El registro de los costes en las correspondientes cuentas debe incluirse en los registros generales de la contabilidad.
- Se recomendaba el uso de un libro mayor de provisiones y otro mayor de stocks.

2.4. El nacimiento de la contabilidad de gestión como disciplina

El desarrollo de la contabilidad de gestión está estrechamente ligado a las mejoras e innovaciones que se han ido produciendo a lo largo del tiempo en el diseño organizacional y en los sistemas de gestión (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1993, pág. 5). Comienza a utilizarse en la década de los ochenta en nuestro país para denominar los nuevos campos de acción que surgen dentro de la disciplina de la contabilidad de costes, y que dado su alcance y relevancia, parecen convenir su inclusión en la disciplina contable con una nueva terminología, ya que su nacimiento provoca una reestructuración de los objetivos y metodología de la misma (Ripoll, Barrachina, y Suárez, 1998, pág. 649-650), (AECA, 1992, pág. 7-8). De forma más precisa se puede apuntar que los primeros antecedentes sobre una de las técnicas utilizadas por la contabilidad de gestión, los presupuestos, se remonta al año 1825. Cazaux, en su obra publicada en dicho año sobre la contabilidad agrícola, manifiesta que las necesidades para el año venidero se pueden determinar en base a los éxitos y fracasos del pasado (Cazaux, 1824). Por otra parte, la obra *“The Complete Cost-Keeper”* escrita por H.L. Arnold en 1899, describe los métodos utilizados en contabilidad de costes de quince empresas industriales, que a su entender eran representativas de la contabilidad del momento. Este tipo de estudios, que se empezaron a publicar en la época, daba a entender que el tratamiento de los temas de costes dejaba de ser información prohibida y que ciertas empresas estaban dispuestas a desvelar sus propios sistemas de costes. En 1903, Arnold publicó un segundo libro, *“The Factory Manager and Accountant”*, en donde explica otros ejemplos de la utilización de sistemas de costes de empresas americanas (Arnold, 1903). En ese mismo año

se debe destacar la aportación realizada por Henry Hess en la técnica presupuestaria, a pesar de que el uso de dicha técnica no se generalizó hasta pasados unos cuantos años. Dicho autor matizó el problema que surgía al utilizar los presupuestos como punto de referencia en situaciones en que la producción prevista no coincidía con la producción real. Con ello estaba aportando la idea básica del presupuesto flexible (Hess, 1903).

La consolidación de las técnicas aportadas por la contabilidad de costes se dio en las primeras décadas del siglo XX, pero paralelamente también se dio el desarrollo de los sistemas de gestión. Es en este momento cuando toma importancia el hecho de que la información ha de servir para la gestión y la contabilidad interna no sólo ha de confeccionar informes de acumulación de costes. Así, a finales del primer cuarto de siglo se da la circunstancia de que grandes empresas americanas del sector industrial, habían implantado diferentes procedimientos contables de gestión, como por ejemplo; la contabilidad de los distintos elementos del coste, en concreto materias primas, mano de obra y gastos generales de fabricación; o bien los presupuestos de caja y de inversión e incluso los presupuestos flexibles (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1993, pág. 5). Según apunta Kaplan, los avances que se llegaron a producir hasta 1925 permiten afirmar que se habían desarrollado casi todas las prácticas contables de gestión que actualmente se conocen (Kaplan, 1984, pág. 391).

Tuvo gran importancia, a principios del siglo XX, las aportaciones realizadas por J.L. Nicholson al considerar los costes como una ciencia imprescindible para la planificación y el control interno. En 1909 escribe "*Factory Organization and Cost*" (Nicholson, 1909) y en 1913 publica "*Cost Accounting-Theory and Practices*" (Nicholson, 1913). El autor, profundizó en muchas de las teorías ya existentes en la época, e hizo una descripción de cómo los costes de los distintos departamentos podían ser acumulados y pasados de una operación industrial a otra. Por otro lado, Nicholson argumentaba que los gastos administrativos y comerciales no añadían valor a los bienes fabricados con lo que se deberían excluir de los gastos generales que se imputaban al producto. Otra aportación importante de este autor fue un sistema de cuentas recíprocas que permitía enlazar la contabilidad de costes y la financiera. También recomendaba la utilización del método de valoración de existencias, última entrada primera salida (LIFO), para la estimación del coste de los bienes vendidos.

Paralelamente a todos estos adelantos que se estaban produciendo en el campo del registro y

seguimiento de los costes en las empresas, se puso en evidencia la necesidad de controlar la eficacia de los departamentos que soportaban y generaban costes, así como establecer los precios de costes reales. Un contable americano, llamado John Whitmore escribió una serie de artículos que tuvieron una gran trascendencia en cuanto al incipiente concepto del coste estándar (Whitmore, 1906). Entre otras propuestas, el autor, argumentaba en sus escritos que el tiempo desocupado se debía considerar como una pérdida y no un coste de producción. Más tarde, en 1908, desarrolló de forma muy precisa el uso de los costes estándares en una fábrica de calzado. En dicho artículo, el propio autor apunta lo peligroso que sería suponer que pueda existir un estándar de trabajo de una perfección absoluta. O también aplicar en un trabajo complejo los estándares que son correctos para un trabajo simple o viceversa (Whitmore, 1908). Por otro lado, Burnell, en 1911, explica la necesidad de la utilización de los presupuestos para posteriormente poder comparar dicha información con los gastos reales y con ello poder valorar la eficiencia (Burnell, 1911).

Se pueden mencionar otras aportaciones sobre el concepto de coste estándar, realizadas con anterioridad a las descritas en el párrafo precedente. Diversos estudios identifican el uso de costes predeterminados mucho antes del siglo XX. Sin embargo, se debe aclarar el hecho de que este tipo de costes estaban basados en costes históricos, y no en el cálculo mediante datos estadísticos y técnicos basados en los propios análisis y estudios realizados por los ingenieros. Garcke y Fells introducen en sus escritos la posibilidad de comparar costes actuales con los ideales, y apuntan la necesidad de estimar el coste probable (Garcke y Fells, 1887, pág. 52-53). Norton, también realizó su aportación al tema en la obra mencionada anteriormente "*Textile Manufacturers Bookkeeping*" publicada en 1889, para más tarde, en el año 1931, abordar directamente el problema de los costes estándar en su obra "*Cost Accounting and Cost Control*".

Por otra parte, la influencia de los ingenieros en los estudios y análisis de los distintos procesos productivos de la empresa, supuso la incorporación en la contabilidad de costes de conceptos como la estandarización de tiempos y producción. Se presenta la necesidad de controlar los costes de las funciones y no de los productos (Longmuis, 1902). Así, se inicia la utilización del precio estándar para los materiales y se introducen nuevos conceptos como la variación en volumen y en precio (Stanley Garry, 1903). En 1908 se publican una serie de artículos de

otro ingeniero americano, Harrison Emerson, los cuales tuvieron una gran influencia en el desarrollo de la contabilidad de costes y en concreto del concepto de coste estándar (Emerson, 1908). El autor hace una valoración y una comparación entre el método más antiguo para establecer los costes, que consiste en realizar el cálculo una vez el trabajo ha finalizado, y un segundo método más moderno que consiste en establecer el coste antes de iniciar el trabajo. Emerson defendió la utilización de este segundo método y aportaba conclusiones sobre los problemas que soportaban las empresas al utilizar el primer método. Demostró que los sistemas antiguos aportaban información retrasada y que se mezclaban los costes logísticos con las pérdidas evitables que no tenían nada que ver con el producto final. El diseño del primer sistema de costes estándar completo tuvo lugar en 1911, y se debe a G. Charter Harrison. Su obra fue publicada en una serie de artículos, donde adicionalmente aportó fórmulas para el análisis de las variaciones de costes (Harrison, 1918). Por otro lado, entre 1914 y 1916, W.E. McHenry describe en sus artículos la utilización de la técnica del coste estándar en una fábrica distinguiendo entre volumen, eficacia y variaciones en el gasto (McHenry, 1914).

También se puede constatar que la contabilidad de costes ha tenido una influencia importante de la contabilidad financiera durante este período, influencia que como ya se ha apuntado en párrafos anteriores se venía intentando desde hacía varios años. La necesidad de valorar las existencias con criterios admitidos por la contabilidad financiera es un ejemplo del esfuerzo que tuvo que hacer la contabilidad de costes para poder ofrecer dicha información. En 1929, se reafirma la contabilidad financiera como consecuencia de la Gran Depresión y se enfatiza en la verificación de los estados financieros realizada por los auditores, lo cual significó un paso importante para la información contable preparada para terceros.

Se debe destacar también en este período, la creación de una institución que permitió que la contabilidad de costes se afianzase y consiguiese un desarrollo importante. Dicha institución, la “*National Association of Cost Accountant*” fue fundada en 1915 en los Estados Unidos, y su primer presidente fue Lee Nicholson. Las distintas publicaciones periódicas que la Asociación emitía tuvieron una gran trascendencia, ya que se hacía llegar a todo el mundo los avances que se estaban produciendo en la contabilidad de costes. Hoy en día dicha institución sigue funcionando bajo el nombre de “*National Association of Accountants*” (N.A.A.).

Después de la gran depresión, la mayoría de las empresas sólo contemplaban en sus costes la materia prima y la mano de obra y debían esperar al final del período para conocer el coste total de la producción. Para llegar al coste final, este método separaba los costes directos de los indirectos. Los primeros, al estar vinculados al producto, se asignan al mismo en función de su utilización. En cambio para los segundos, se propone la utilización de algún mecanismo contable de reparto centrado en las secciones. La idea básica de este método se centra en que el cálculo del coste final integre todos los costes, tanto directos como indirectos. Por este motivo, dicho método es conocido como el método del coste completo, también denominado coste de absorción, o “full costing”. Sin embargo, a mediados de la década de los treinta se empieza a cuestionar el uso de este método para el cálculo del coste del producto. Se pone en evidencia el hecho de que incluir en el coste unitario de un producto una cantidad de cargas comunes, según estimaciones arbitrarias, comporta grandes distorsiones en el coste obtenido. En 1934 Jonathan Harris, implanta en la fábrica Dewey & Almy Chemical Co. un nuevo método de cálculo de costes; el método de coste directo, también denominado coste variable o “*direct costing*”. Dicha experiencia fue publicada en un artículo titulado “¿Cuánto hemos ganado el mes pasado?” (Harris, 1936). Este método proponía clasificar los costes por naturaleza en costes fijos y costes variables, interviniendo en el cálculo del coste final del producto únicamente los costes variables y que los costes fijos se llevaran globalmente al resultado del período. La utilización de los términos de costes fijos y costes variables ya fue utilizada por el profesor Schmalembach en una publicación del año 1899 en una revista alemana de la industria metalúrgica llamada “*Renscheid*”. Más tarde el mismo autor publicó en la revista Investigación Científica y Comercial diversos artículos a los que tituló “Cálculo de los gastos propios”. En 1925 publicó su libro “Base de cálculo de los costes propios y la política de precios”, donde analiza la teoría de los costes fijos y proporcionales. En 1946, otra industria americana, la Pittsburgh Plate Gleess adopta también este método de costes, para más tarde hacer lo propio la Staley Manufacturing.

A partir de la Segunda Guerra Mundial se generaliza el uso del “*direct costing*” y en 1953 la *National Association of Cost Accounts* publica un modelo para la aplicación de los “*Fixed direct costing*” a las distintas categorías de productos, aportando un nuevo diseño de la cuenta de resultados (N.A.A., 1953). En otros países, como Alemania y Bélgica, también se

implanta el “*direct costing*” intentando focalizar el cálculo de los costes para orientar adecuadamente la política de ventas. En Francia, también se estudió la utilización de dicho método. La obra de Guy Bouchet tuvo una gran repercusión en su época (Bouchet, 1965). Paralelamente en ese mismo país en 1957 se promulga el Plan General de Contabilidad, el cual promueve la total separación entre contabilidad interna y externa.

En los años sesenta tuvo lugar una auténtica revolución cultural de gran trascendencia para la contabilidad de gestión. El mundo occidental atravesaba en esa época por una coyuntura económica óptima. Además, se dio la circunstancia de que como consecuencia de lo anterior, se produjo un consumo masivo de ciertos productos que pasaban a estar al alcance de una gran mayoría. Por otro lado, se produjo un espectacular avance en los medios de comunicación y las empresas se integraban vertical y horizontalmente dando lugar a grandes grupos de empresas multinacionales. Por todo lo apuntado anteriormente, las empresas se vieron en la necesidad de disponer de mecanismos de gestión lo suficientemente perfeccionados como para hacer frente a la cada vez más difícil toma de decisiones que el cambio del entorno provocaba.

En este período, la contabilidad de costes se desmarca en gran medida de la contabilidad financiera integrándose de forma clara en la contabilidad de gestión. Se generan multitud de modelos y técnicas que pretendían proporcionar distintos tipos de información para poder tomar diferentes decisiones. En 1961 la N.A.A. publica un artículo en el que se muestra la importancia de basar la fijación de los presupuestos dividiendo la empresa en departamentos llamados “centros de gastos”. Con ello, cada centro es responsable de sus costes y sus ingresos y puede determinar con claridad los beneficios de cada centro y el de la organización. Los responsables de cada centro asumen un papel primordial a la hora de administrar dichos presupuestos e intentar, mediante su gestión, mejorar los resultados. Paralelamente, se desarrollan distintos modelos de planificación y programación mediante la utilización de las probabilidades, la estadística en los costes y el empleo de la regresión lineal múltiple. También se desarrollan nuevas técnicas presupuestarias como el presupuesto de capital; el presupuesto por programas, “*Planning, Programing and Budgetting Systems*” (PPBS) y el presupuesto en base cero, “*Zero-Base-Budgetting*” (ZBB). El PPBS se desarrolló en los años 50, pero fue en 1965 cuando se empezó a utilizar para la elaboración

de los presupuestos federales. Esta técnica presupuestaria permite integrar la formulación de las políticas con la asignación presupuestaria de recursos, basándose en la definición y fijación de objetivos, realizando una evaluación de los resultados utilizando los criterios coste-beneficio y coste-eficacia. (Schultze, 1971, pág. 146-147). Por otra parte, el presupuesto en base cero requiere que cada directivo justifique todas sus solicitudes de fondos y que argumente que los gastos propuestos son necesarios. Para ello la organización debe identificar las actividades que se realizan en la misma y evaluarlas de tal manera que se puedan ordenar según su importancia y detectar aquellas que no añaden valor a la empresa (Pyhrr, 1986). Por tanto, la presupuestación en base cero requiere que una empresa prepare su presupuesto a partir de cero, es decir, siguiendo una técnica opuesta a la de la presupuestación incremental, que establece como punto de partida un determinado nivel de gastos. El primer artículo sobre el tema, escrito por Peter Pyhrr, se publicó en 1970 en el número de noviembre-diciembre de la *Harvard Business Review*. Describe esta práctica tal como se utilizaba en la empresa Texas Instruments Corporation. En 1971, el entonces Gobernador del estado de Georgia, Jimmy Carter, contrató a Pyhrr para implantar el presupuesto en base cero en dicha Administración. La idea fue recogida por varias empresas y entidades públicas, sin embargo, no transcurrió mucho tiempo antes de que se hiciera evidente que la cantidad de trabajo burocrático requerido por dicha técnica era muy superior a la que se podía realizar en el tiempo disponible durante el proceso de preparación del presupuesto (Anthony, 1990, pág. 260)

Por otra parte, también en la década de los sesenta, empieza a manifestarse por parte de las empresas el interés por los costes relacionados con la calidad. Previamente, en 1951 Juran publica "*Quality Control*", obra de gran importancia ya que recoge por primera vez la preocupación que sobre este tema existía entre las empresas, profesionales y estudiosos del control de calidad. Juran, dedica un capítulo de dicha obra a resaltar la importancia de medir y controlar los costes de calidad (Juran, 1951). En 1960, aparece el artículo de Freeman "*How to Put Quality Cost to Use*", donde por primera vez se sistematizan y clasifican los costes de calidad (Freeman, 1960). También, en 1961 se publica la obra de Feigenbaum donde se profundiza en la identificación y clasificación de los costes de calidad (Feigenbaum, 1961). En estos inicios del tratamiento de los costes de calidad, autores como Juran y Feigenbaum

manifestaban que la calidad es cosa de unos pocos especialistas en el tema. Sin embargo, en ese mismo año, se crea en Estados Unidos el Comité de Costes de Calidad, dentro de la *American Society for Quality Control (ASQC)*. Dos años más tarde, el Ministerio de Defensa de los Estados Unidos promulga una serie de requisitos a cumplir por parte de los contratistas con el Gobierno en los programas de calidad bajo la norma MIL-Q-9858A, norma que en 1985 fue perfeccionada y revisada por la MIL-STD-1520C, en la que ya se describen los costes específicos que deben catalogarse como costes de la calidad. Por otra parte, el Comité de Costes de Calidad de la ASQC publica en 1967 un documento de gran trascendencia por la labor divulgadora y formativa sobre los aspectos relacionados con la gestión de los costes de calidad. Este documento, “*Quality Cost- What and How*”, fue el primero que el Comité publicó y dio lugar a una serie de documentos doctrinales sobre los que destacan: “*Guide for Reducing Quality Cost*”, “*Quality Cost: Ideas and Applications*” y “*Principles of Quality Cost*”. Sin embargo, no es hasta el año 1983 cuando aparece un artículo de Roth y Morse en la revista *Management Accounting* intentando abordar el problema de los costes de calidad desde el ámbito de la contabilidad (Roth y Morse, 1983).

Se empieza a desarrollar el tema de los precios de transferencia como una técnica presupuestaria para aplicar en las divisiones descentralizadas. Estos precios, son los precios cargados por un departamento de ventas, división o filial de una empresa por un producto o servicio proporcionado a un departamento de compras, división o filial de la misma empresa (Abdallah, 1989). Las necesidades de información de las empresas, generadas como consecuencia de los cambios ya apuntados, fue el motivo por el que se desarrolló esta técnica de cálculo y control de costes. Los distintos segmentos de las grandes empresas; departamentos, divisiones, etc., pasaban a ser centros de beneficios. El necesario cálculo de la rentabilidad de cada línea, debía tener en cuenta los movimientos de productos entre sus divisiones, lo que generaba la necesidad de calcular el valor de dichas transferencias. Sobre este tema se pueden relacionar entre otros, los trabajos realizados por Baumol y Fabian (Baumol y Fabian, 1964) y, en el mismo año, el de Whiston (Whiston, 1964, pág. 405-480). También los trabajos realizados por Hass (Hass, 1969, pág. 467-481) y por Onsi (Onsi, 1970, pág. 535-543).

2.5 La contabilidad de gestión y el control: de los costes convencionales a los costes basados en las actividades.

En la década de los ochenta se pretende dar un enfoque más práctico a la contabilidad de costes y poner un poco de orden en experiencias muy dispares de las empresas que fueron optando por la incorporación de su contabilidad de costes a la órbita de la gestión (Saéz, Fernández, Gutiérrez, 1993, pág. 7). Se produce también en esta época un gran avance en los aspectos relacionados con la organización y el comportamiento en la empresa, en la delegación de responsabilidades y en el carácter interdisciplinar de esta rama de la ciencia contable. Todo lo anterior comporta una gran necesidad de intentar mejorar el control de las organizaciones. No es de extrañar, por tanto, que las técnicas presupuestarias proliferaran como sistemas clave para controlar la organización (Birnberg, Turopolec y Young, 1983, pág. 111-129). Los presupuestos pasaban a ser las herramientas de gestión más utilizadas (Caplan, 1971, pág.83).

Sin embargo, la evolución que ha sufrido en los últimos años la perspectiva de la dirección hacia sistemas de organización cada vez más sofisticados ha provocado que el presupuesto deje de ser el único sistema de control, sino uno más que se complementa con sistemas de información, tanto de tipo formal como informal. Al respecto, como apuntan Clancy y Collins, en las organizaciones se manifiestan hoy en día gran cantidad de variables de tipo cualitativo que no se pueden medir (Clancy y Collins, 1979, pág. 29). Es por esta razón que se cuestiona la utilización de medios contables para la buena gestión de las organizaciones. Ya en 1972, Hopwood argumentaba que “normalmente es posible mejorar los sistemas contables que miden la gestión de la organización, sin embargo, casi nunca es posible llegar al sistema ideal de control” (Hopwood, 1972, pág. 158). Unos años después, Merchant manifestaba que no se debía ser tan ambicioso, ya que “el control perfecto que implica estar convencido de que la actual consecución de los objetivos se adecuará a lo que se ha planificado, no es nunca posible porque probablemente siempre hay sucesos imprevisibles. De todos modos, un buen control debería significar que una persona informada podría confiar de manera razonable en la no aparición de sorpresas desagradables” (Merchant, 1982, pág. 44). Así, autores como

McKinnon y Bruns critican los sistemas contables como herramientas de gestión, ya que manifiestan que existe una gran cantidad de investigaciones sobre sistemas contables que permiten ofrecer información para el control de la gestión, y se olvidan de que los directivos necesitan de una gran cantidad de otro tipo de información, siendo los análisis e informes contables una pequeña parte de la misma. Apuntan además, que incluso puede que dichos sistemas tradicionales hayan fracasado (McKinnon y Bruns, 1992, pág. 56-77).

En el entorno en el que se mueven las organizaciones, es necesario utilizar sistemas de información contables más abiertos que permitan realizar un seguimiento de la estrategia. Para ello, como indica Palmer, se deben modernizar y actualizar los sistemas contables a los cambios que se producen en las empresas, mercados, productos, tecnología y en la calidad (Palmer, 1992, pág.180-182). En definitiva, desde el punto de vista de la toma de decisiones, los sistemas tradicionales de información utilizados básicamente por la contabilidad de costes se han quedado, si no obsoletos, sí insuficientes para proporcionar el amplio caudal informativo que ahora se necesita. Como consecuencia de todo lo anterior, se realizan diversas publicaciones que pretenden abordar el problema. Así, en 1992 Estes defiende el uso de los sistemas contables siempre y cuando se adapten a los cambios provocados por la sociedad, llegando a comentar y definir la “*social accounting*” (Estes, 1992, pág. 107). Otros autores que también focalizaron el problema del uso de los sistemas contables fueron Hedberg y Jönsson cuando manifestaban que dichos sistemas deben estimular la curiosidad de las organizaciones, deben facilitar el proceso de toma de decisiones participativas y deben incrementar la habilidad de la organización para hacer frente a los cambios en el entorno (Hedberg y Jönsson, 1978, pág. 47). Los cambios que se estaban produciendo en el entorno afectaban plenamente a la organización y por lo tanto a sus sistemas de información. La estructura organizativa formada por personas debe acomodarse a dichos cambios y a los nuevos sistemas de información que la organización requiere. Para ello se deben dedicar suficientes recursos para que los diferentes directivos aprendan a utilizar dichos sistemas de información (Camman y Nadler, 1977, pág. 215).

Por otra parte, la sociedad empieza a preocuparse por las cuestiones relacionadas con el entorno natural. Al haberse alcanzado un cierto nivel de desarrollo, los consumidores desean productos que, además de tener calidad y buen precio, no provoquen una disminución de su

bienestar mediante incrementos desmesurados de desertización, ruidos, basuras, etc. Por todo ello, a las empresas se les plantea la necesidad de gestionar la repercusión medioambiental de sus actividades. Los diferentes países, presionados por el entorno, consideran cada vez más necesario limitar la actuación de las empresas con el fin de preservar un entorno natural adecuado para la vida de los seres humanos. La gestión medioambiental por parte de las empresas adquiere gran importancia a raíz de las reuniones de expertos como la de Estocolmo de 1972, primera conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente Humano, o la de Río de Janeiro en 1992; y de informes internacionales como el Informe al Club de Roma de 1972, el Informe Global 2000 de 1980, o el Informe Brundtland de 1987. Sin embargo, los avances más significativos en este campo no se llevan a cabo hasta que se producen catástrofes ecológicas de considerable impacto, como es el caso de la marea negra provocada por el petrolero Exxon Valdez en 1989 en las costas de Alaska, al esparcir en el mar 50 millones de litros de petróleo bruto. A raíz de este acontecimiento, y como consecuencia de la repercusión ecológica sin precedentes, la propia empresa publicó los llamados “Principios Valdez”, que sirven en la actualidad de punto de referencia de muchas empresas y países.

Por su parte la Unión Europea, determina la necesaria consideración por las empresas del establecimiento de sistemas de gestión medioambiental, que permitan prevenir, reducir, y en la medida de lo posible, eliminar la contaminación, especialmente en su origen, teniendo en cuenta, entre otros instrumentos, el principio fundamental de “quien contamina paga”, con el fin de garantizar una gestión adecuada de los recursos y de lograr la utilización de las tecnologías limpias (AECA, 1996, pág. 13).

El respeto al medio ambiente está ocasionando una incidencia importante a nivel económico, social, jurídico y cultural que debe ser recogido por la contabilidad de gestión (AECA, 1996, pág. 38). En este sentido, la Comisión de Principios de Contabilidad de gestión de AECA manifiesta que “no existe una contabilidad de gestión medioambiental como tal disciplina independiente de la contabilidad de gestión, sino que de lo que se trata es de registrar, valorar, racionalizar y, en la medida de lo posible, controlar, a través de la contabilidad de gestión, la proyección medioambiental de la empresa”. Así, el impacto medioambiental incide en las ramas principales de la contabilidad, es decir, en la contabilidad financiera, en la contabilidad

de costes, en la contabilidad de gestión y en la contabilidad de dirección estratégica, o directiva. Se pueden citar diversas clasificaciones de los costes medioambientales. Así, se diferencia entre los costes medioambientales recurrentes y no recurrentes, siendo los primeros los costes derivados de la obtención de información medioambiental, de un plan de gestión, de la adecuación tecnológica, de la gestión de residuos, emisiones y vertidos, etc. Los costes medioambientales no recurrentes recogen los soportados como consecuencia de los costes derivados de los sistemas de información y prevención medioambiental, de las inversiones en instalaciones, de la conservación y el mantenimiento, de accidentes, de compensación o amortiguación de daños, de las nuevas exigencias del entorno o de mejora de imagen entre otros (AECA, 1996, pág. 40).

Otra clasificación, distingue los costes medioambientales entre los costes ecológicos y los costes medioambientales inducidos. Los primeros hacen referencia a la prevención y los segundos a la reducción de los efectos nocivos y a la reparación de los daños medioambientales causados, también llamado coste de restauración (Fernández, 1993, pág. 299). La estimación del coste de restauración permite valorar la recuperación del entorno natural a condiciones aceptables. En la práctica dicho coste es de difícil cuantificación pues no suelen existir técnicas de medida o criterios de valoración contable aceptables, objetivos y verificables (Anderson, 1992, pág. 62-65).

La actividad empresarial se debe realizar sin poner en peligro las condiciones, capacidad y desarrollo de las generaciones actuales y futuras, permitiendo la consecución de un desarrollo estable, mediante la incorporación de las externalidades en la información contable de la empresa. En este sentido, teniendo en cuenta que el coste es un concepto vinculado al sacrificio de recursos que es necesario realizar para poder elaborar un producto de cara a incrementar el valor añadido del mismo, y, si ese sacrificio de recursos afecta a los recursos naturales y a la calidad de vida aparecen los costes medioambientales. Así, el coste medioambiental representa la medida y valoración del consumo o sacrificio realizado o previsto por la aplicación racional de los factores medioambientales productivos de cara a la obtención de un producto, trabajo o servicio (AECA, 1996, pág. 43). Por su parte, la *Society of Certified Public Accountants* del Estado de Nueva York ha emitido una serie de normas, siendo una de ellas la EITF-Issue 90-8: "*Capitalization of cost to seat*

Environmental Contamination” donde se define los costes medioambientales como “aquellos que contrae una entidad para contener, neutralizar, prevenir o eliminar la contaminación ya existente o que pueda producirse en el futuro” (Fernández, 1993, pág. 292). Esta segunda definición, se focaliza en los cambios producidos en la legislación a través de las normas de 1988 de la *Environmental Protection Agency* sobre prevención y limpieza de vertidos y filtraciones.

El control pasa a tener un papel predominante en estas dos últimas décadas, como ya se ha comentado en párrafos anteriores. La evolución de los sistemas de información ha ido en paralelo con el propio desarrollo de las organizaciones y las necesidades que éstas han generado para controlar su gestión. No obstante, las contribuciones teóricas y las investigaciones científicas se han manifestado de una forma bastante heterogénea, tal como ponen en evidencia diferentes autores (Flamholtz, Das y Tsui, 1985, pág. 35), (Merchant y Simons, 1986, pág. 183), (Amat, 1991 pág. 27). A pesar de todo, todas esas contribuciones tienen en común el objetivo de mejorar las actuaciones de las organizaciones (Jaeger y Baliga, 1985, pág. 115). Tal como se ha indicado anteriormente, prácticamente todas las técnicas de control utilizadas por las empresas se habían desarrollado antes de 1925. Así lo recoge Kaplan en su obra, añadiendo que eso era así a pesar de los considerables cambios en la naturaleza de las organizaciones y en la dimensión de la competencia en los años 70 (Kaplan, 1984, pág. 391 y también en Johnson y Kaplan, 1987, pág.125). Johnson y Kaplan añaden que ha habido poca o nula innovación en el diseño del sistema de control y señalan la necesidad de incorporar nuevos marcos conceptuales que consideren el contexto organizativo en el que se realiza el proceso de control. Los mismos autores comentan en el artículo “*The Rise and Fall of Management Accounting*” publicado en 1987, “que los nuevos métodos de gestión consideran la calidad y la flexibilidad tan importantes como los costes a la hora de determinar la rentabilidad. Estos nuevos métodos, ideados en Japón y adaptados desde 1980 por muchas empresas americanas, suscitan la necesidad de nuevas fuentes de información en la contabilidad de gestión” (Johnson y Kaplan, 1987, pág. 22-30).

Por otra parte, se empieza a considerar, dentro de la contabilidad de gestión, la necesidad de ofrecer información a las organizaciones sobre control de calidad. La calidad se define como la conformidad de un producto o servicio con las especificaciones previamente establecidas.

El control de calidad, pretende garantizar que tal producto o servicio ha sido fabricado de acuerdo con la forma en que fue concebido. También, y siguiendo a Juran al hablar de calidad de un producto o servicio se está haciendo referencia a su idoneidad o aptitud para el uso, determinada por aquellas características del producto que el cliente puede reconocer como beneficiosas para él (Juran, 1980). Así, en cuanto a la problemática del control de calidad bajo el prisma de la contabilidad de gestión, aparecen una serie de artículos en la *Management Accounting*, siendo el primero de ellos “*Lets Help Measure and Report Quality Costs*” de los autores Roth y Morse, ya comentado en párrafos anteriores (Roth y Morse, 1983). De los mismos autores, se puede mencionar otro artículo publicado en 1987 que continua con la misma línea de investigación (Roth y Morse, 1987). También, en ese mismo año, Romano (1987) y Tyson (1987) plantean la planificación y el control de los costes de calidad como uno de los objetivos de las organizaciones. Posteriormente, otros autores han realizado sus aportaciones sobre el control de calidad y su tratamiento a través de la contabilidad de gestión (Johnson y Kaplan, 1987), (Horngren y Foster, 1991), (Atkinson y otros, 1991), (Dale y Plunkett, 1991) y (Drury, 1992). Tal como indica Ripoll, los sistemas actuales de contabilidad de gestión deben tener en cuenta, además de los aspectos tradicionales que ya vienen recogidos por ellos, medida de indicadores no financieros, tales como defectos de calidad que llevan a desechar productos o a reelaborarlos, flexibilidad, oportunidades del mercado, absentismo o tiempo de parada de máquinas (Ripoll, 1994b, pág.22).

La calidad y la flexibilidad pasan a tener un papel importante en las empresas. Se produce un cambio importante en el desarrollo industrial, al pasar de una producción en masa de un número limitado de productos, a la fabricación barata de pequeñas cantidades de numerosos productos. Estos cambios se inician en el sector del automóvil, para rápidamente extenderse al resto de sectores de transformación. Concretamente, en la empresa japonesa Toyota, al iniciarse los años setenta, ya se planteaba la necesidad de saber producir a costes reducidos pequeñas cantidades de productos, mejorando la organización de la producción y consiguiendo un aumento de la productividad sin incrementar el tiempo de trabajo de los operarios. Este aumento de la productividad se basaba en la eliminación de inversiones en existencias, piezas defectuosas, reparaciones, tiempos de mantenimiento, tiempos ociosos de

las máquinas, etc.(Ohno, 1991). Estos sistemas organizativos, que se han ido extendiendo a todo tipo de empresas, promueven la participación de los obreros para favorecer la mejora continua de los procesos, las técnicas de reducción de los despilfarros, y por tanto de los costes, para disponer de un control de calidad total en la empresa. La gestión de los procesos por parte de las organizaciones se centra en alcanzar niveles de excelencia en todas las dimensiones de sus productos y servicios que son importantes para sus clientes. Se focaliza en la “gestión de la calidad total”, “*Total Quality Management*” (TQM), siendo la calidad el valor generado por la organización y entregado a los clientes de manera precisa, oportuna, consistente y económica.

El concepto de calidad concierne por tanto a la capacidad de satisfacer las expectativas del consumidor, iniciándose el proceso en el propio diseño del producto, hasta el servicio post-venta (González-Ubeda y Navarro, 1994, pág. 83). En concreto, según apuntan Gonzalez-Ubeda y Navarro, la gestión de la calidad se basa: en el apoyo de la alta dirección a la calidad, la participación absoluta del cliente, la información y control de la misma, el diseño y mejora sistemática del producto y/o servicio, la gestión y mejora continua de los procesos, la gestión de la fuerza de trabajo, la integración de los proveedores y la recompensa/motivación para la calidad. Todo ello requiere utilizar herramientas de gestión que permitan ofrecer prioridades de uso, asignación de recursos, investigación de necesidades, *feed-back* a clientes, etc. También, aplicar técnicas como el Benchmarking, que permitirá realizar un proceso continuo de medida de productos o servicios mediante la comparación con los competidores directos o con las empresas líderes en el sector. Técnicas como el Kanban, que permite mejorar la gestión de la producción mediante la planificación y organización de los procesos para evitar incrementos de stocks no necesarios, o el sistema de inventario *Just in Time* (JIT) que ayuda a asegurar que se fabrique productos de calidad a tiempo y con un coste reducido eliminando despilfarros concentrados básicamente en los stocks intermedios y en los tiempos del proceso productivo (Rocafort y Martín, 1994b, pág.40).

Desde el punto de vista de seguimiento y control, aparecen denominaciones vinculadas al control de calidad como “costes de calidad” y “costes de no calidad”, términos utilizados con cierta confusión tal como manifiestan diversos autores (Fernández y Texeira, 1992). En la *National Conference for Quality Control*, celebrada en 1982, se argumentó que la

denominación “costes de calidad” no debería usarse nunca, ya que, se afirmaba que la calidad es rentable, no es costosa, y por consiguiente la aparición de estos costes es debida, precisamente, a la ausencia de calidad, es decir a la no calidad. Por otra parte, la *American Society for Quality Control*, considera correcta la denominación de “costes de calidad”, ya que con los mismos se quiere identificar la diferencia entre el coste real o previsto de un producto y el que tendría de no haber posibilidad de cometer fallos o errores en su fabricación.

La calidad total requiere la búsqueda y mejora continua de tres parámetros: la satisfacción total del cliente, la motivación total de los empleados de la empresa y a un coste mínimo de los productos o servicios que ofrece la empresa. Por tanto, el coste es una de las perspectivas básicas de la calidad total (Amat, 1992, pág. 11). Los costes relacionados con la calidad configuran por tanto, una importante técnica que permite profundizar sobre las actividades de calidad en cuanto a dónde, cómo y qué representan económicamente. Esto permite además, planificar adecuadamente esas actividades en función de los recursos escasos de que dispone la organización en cada momento. Los costes totales de calidad son aquellos formados por la suma de los costes de calidad y los costes de no calidad. Los costes de obtención de la calidad, también denominados costes de conformidad, pueden definirse como aquellos costes que se originan a consecuencia de las actividades de prevención y de evaluación que la organización debe acometer en un plan de calidad (AECA, 1995b, pág. 15). Por su parte, los costes de no calidad vienen delimitados por el hecho de no alcanzar el nivel de calidad deseado. Estos costes, también llamados costes de no conformidad o mala calidad, pueden dividirse en costes de fallos internos y costes de fallos externos. Los primeros son los que se detectan antes de la entrega del producto o servicio del cliente. En cambio, los segundos corresponden a los que se ponen de manifiesto una vez el cliente ha recibido el producto (AECA, 1995b, pág. 23), (Amat, 1992) y (Fernández, 1993, pág. 315-320).

En definitiva, el análisis y seguimiento de los costes totales de calidad permite aplicar todos los esfuerzos en aras a la consecución de la mejora continuada, más que a la propia reducción de costes (Atkinson y otros, 1991, pág. 79). Cuando se presenta un fallo, éste se debe corregir, pero lo importante es analizar las causas que lo provocaron y garantizar que el fallo no vuelva a repetirse. Para ello será necesario que exista un sistema de medida que identifique

claramente los elementos que provocaron los fallos y se puedan aplicar las acciones correctoras y tender al “cero defectos”. No basta con analizar la causa y corregir lo que se ha hecho mal, esto es más costoso que si se hace bien la primera vez (Duchy, 1988, pág. 59).

La información de costes desarrollada hasta ese momento no era suficiente para capacitar a las empresas en la búsqueda de la rentabilidad. Como apunta Johnson, las empresas deben saber si sus decisiones aportarán un valor al cliente que sea superior al coste de obtener dicho valor. La contabilidad de gestión, según indica dicho autor, “debe buscar más allá de la información de costes basada en transacciones, para saber si las decisiones generarán beneficios. Debe desarrollarse un nuevo sistema de información para conseguir este objetivo” (Johnson, 1988, pág. 23-30). En dicho artículo, el autor introduce y desarrolla una serie de ideas basadas en que la nueva contabilidad de gestión se debe formular sobre la “información basada en la actividad”. El coste y el valor no pueden ser calculados a partir de la información sobre costes basada en transacciones, siendo la actividad la que podrá informar sobre el logro de la rentabilidad. Shillinglaw, en su obra publicada en 1982 ya expresaba ideas similares a las recogidas por Johnson sobre la información basada en la actividad (Shillinglaw, 1982).

La evolución y transformación que han sufrido las empresas en las últimas décadas en cuanto al progreso tecnológico y la variación en los métodos de producción, plantea la posible obsolescencia de los sistemas de costes llamados convencionales. Estos sistemas tradicionales no tienen en cuenta el impacto que supone la automatización de los procesos productivos y el cambio sufrido en el peso específico de los diferentes componentes del coste del producto.

Los sistemas de costes tradicionales basan el reparto de los costes indirectos en la utilización de un medidor de actividad, unidad de obra, que pretende poner de manifiesto la relación recursos utilizados - producto, dentro del ámbito de una sección o centro de coste. En concreto, pretende añadir los costes que el producto ha recogido como consecuencia de su paso por una sección de la forma más objetiva y ecuánime posible. Evidentemente cada empresa tienen sus particularidades, por lo que la información de costes debe acomodarse a las características puntuales de las distintas organizaciones. Pero a pesar de ello, se debe hacer constar que la utilización de secciones o centros de costes, así como el uso de la unidad de obra mencionada anteriormente, ha sido y es muy importante en las organizaciones empresariales.

Desde el punto de vista práctico, la unidad de obra facilita el reparto de los costes indirectos al producto, al estar éstos recogidos en diferentes centros de costes. El problema radica en escoger el medidor adecuado que garantice un reparto equitativo y objetivo a los productos, en función del esfuerzo realizado en cada centro y con relación a cada producto. No es de extrañar, que uno de los medidores más utilizados históricamente por las empresas, por su claridad y facilidad de cálculo, sea la mano de obra directa (MOD). Si la MOD es el factor dominante del proceso de producción, será generalmente razonable repartir con respecto a dicho medidor, ya que constituye un buen índice del volumen de trabajo realizado. Pero hoy en día esto es más que discutible, ya que el peso específico de la MOD se ha reducido considerablemente. Según pone de manifiesto en un estudio de los costes de producción de 85 empresas pertenecientes a siete sectores de la economía americana, la mano de obra directa representa el 12,9% del coste total de producción, siendo los costes indirectos de fabricación un 32,6% y los materiales el 54,4 % restante. En base a estos cálculos se pone en evidencia que la mano de obra va perdiendo importancia como componente del coste del producto, siendo mucho más evidente esta circunstancia en sectores donde predomina la automatización (Hendricks, 1988, pág. 24-30). Según un estudio de la National Association of Accounting, "*Management Accounting in the New Manufacturing Environment*", se considera una empresa manufacturera automatizada cuando la MOD representa el 5% del coste total del producto (Howell, Brown, Soucy y Seed, 1987).

A este sustancial cambio del peso de los diferentes componentes del coste del producto se debe añadir la mayor importancia detectada en otros tipos de costes relacionados con actividades de apoyo, normalmente consideradas indirectos del producto. Este es el caso, por ejemplo, de los costes relacionados con la preparación de máquinas o la gestión de existencias y pedidos o la simple supervisión de distintas actividades. Todo este tipo de costes formarán parte de alguna sección principal o auxiliar, considerándose costes indirectos en función de algún criterio normalmente relacionado con el volumen. Finalmente, a través de la unidad de obra, que frecuentemente será la MOD, se podrán asignar a los distintos productos. Puede ocurrir por tanto, que como consecuencia del volumen de fabricación, la asignación de estos costes diluidos en el conjunto de los costes de una sección, recaigan sobre unos productos que a pesar del volumen, no sean tan responsables como lo puedan ser otros.

Cuanto más unidades producidas, más cantidad de dichos costes irán a parar a esos productos. No siendo, normalmente, el volumen el responsable de la cantidad de costes soportados.

Un ejemplo claro de este efecto perverso se da en el coste provocado por los cambios de máquina. Si este coste se hace llegar al producto en función del volumen, por ejemplo número de unidades producidas, sin tener en cuenta las veces que ha sido necesario realizar los oportunos cambios por cada producto, la información obtenida no reflejará la realidad, ofreciendo unos datos totalmente distorsionados. No se estará teniendo en cuenta el causante principal del coste, que en este caso es el número de veces que se debe realizar tal función y que vendrá reflejado por los distintos lotes en cuanto a series largas o series cortas. De forma clara se puede apreciar que productos de series largas acarrearán menos cambios de máquinas que productos de series cortas, a pesar de que el volumen de producción del producto de serie larga sea mayor que el producto con diversas series cortas.

Estos problemas remarcan la necesidad de plantear un cambio en la elaboración, seguimiento y control de los costes en las empresas. Los costes de los productos calculados con sistemas tradicionales se alejan cada vez más de los costes realmente soportados por el producto.

La contabilidad de gestión, en estos últimos años, se inclina por la gestión estratégica de los costes, a intentar detectar y eliminar toda actividad superflua para llevar a cabo una reducción de costes como clave de éxito en el entorno competitivo actual. Como apunta Hendricks, “un objetivo importante a tener en cuenta con relación a los costes generales debería ser minimizar los costes actuales, no maximizar la absorción” (Hendricks, 1988, pág. 24-30).

La gestión basada en las actividades, Activity Based Management (ABM) y en concreto, el Activity Based Costing (ABC) se presentan como posibles soluciones a los problemas planteados anteriormente. Los costes basados en las actividades han revolucionado las técnicas de costes tradicionales y han puesto de manifiesto ineficiencias e imprecisiones en los cálculos que sirven para controlar y tomar decisiones en la empresa. Estos sistemas proporcionan a los directivos una imagen mucho más clara de los costes de sus operaciones. Esta imagen más clara procedente del ABC, condujo a la gestión basada en las actividades (Kaplan y Cooper, 1999, pág.15). Siendo esta última el conjunto completo de acciones que pueden acometerse gracias a una información mejor, la correspondiente al coste de las

actividades. La filosofía del ABC permite hacer un replanteamiento de todos los mecanismos de la analítica, basándose en el principio de que la actividad es la causa que determina la incurrencia en costes, y no los productos, de tal forma que la gestión de los costes puede ser acometida de forma más exitosa, a través de la gestión de las actividades.

General Electric (GE), pionera en la utilización del concepto de actividad, realizó un estudio a principios de los años 60, a través del departamento de control, del crecimiento que estaban teniendo los costes indirectos dentro de la empresa. Este estudio, también figura en el artículo previamente citado de Johnson. Las conclusiones a las que llega dicho estudio, es que muchos de los costes indirectos vienen provocados por decisiones realizadas mucho antes que el propio coste incurrido. Decisiones del departamento de investigación y desarrollo, por ejemplo, tendrán su repercusión en los costes que soportarán distintos departamentos relacionados con el proceso productivo. Otro problema adicional se presenta por el hecho de que el departamento causante del coste desconoce las consecuencias de sus decisiones. Por tanto, uno de los grandes problemas que detectó GE en su estudio es que la contabilidad de costes se centra en los costes incurridos en cada departamento, no en las decisiones que han causado el coste.

Ante tales descubrimientos, GE se propuso hacer un seguimiento de cada una de las actividades indirectas, intentando identificar conexiones entre ellas y detectar qué tanto por ciento de los cambios provocados en las actividades viene provocado por otro departamento. Con ello, las causas de las actividades pasaban a ser el punto clave a controlar.

Otros autores como Shank y Govindarajan han intentado probar la diferencia existente en aplicar la contabilidad de costes tradicional y aplicar un enfoque moderno para valorar proyectos que afectan a la estrategia de la empresa (Shank y Govindarajan, 1988, pág. 19-29). Para ello se sirvieron del caso de una empresa fabricante de bicicletas, Baldwin Bicycle Company, partiendo de la versión original redactada por J. Reece en 1983 (Anthony y Reece, 1983, 742-744). Por otra parte, Pierre Mévéllec a través de su obra “Herramientas de Gestión” e inspirándose explícitamente en los trabajos pioneros de R. Cooper realizados en 1988, pretende ilustrar y cuantificar el problema de los subsidios cruzados, aunque advierte que “los sistemas de costes europeos son algo más sofisticados que los americanos” (Mévéllec, 1993). Este mismo autor manifiesta que anteriormente el cálculo de costes servía

para valorar stocks, seguir el proceso de producción y buscar modalidades de imputación de costes indirectos. En cambio ahora, es necesario un nuevo procedimiento de cálculo, en el que predomina encontrar relaciones de causalidad entre el consumo de recursos y los productos y servicios. Seguir paso a paso el destino de los recursos sin preocuparse de los productos, estando dichos recursos a disposición del conjunto de centros de responsabilidad. Mévéllec, ese mismo año publicó un artículo en el que nuevamente afrontaba la problemática de los subsidios cruzados mediante otro ejemplo ampliamente expuesto y comentado (Mévélec, 1993, pág. 55-63). También en 1993, García, en su artículo “Los peligros de las asignaciones de costes basadas en los volúmenes de producción”, expone un caso simplificado pero no hipotético en el que deslinda inicialmente dos grupos de experiencias de negocio. Por un lado la comercialización de paquetes de productos de forma “integrada”, y por otro, las compañías que fabrican y venden líneas de productos muy amplias y extensas mientras esperan ganar un beneficio por cada partida (García, 1993, pág. 35-42). Por otra parte, Sáez, Fernández y Gutiérrez manifiestan que el modelo tradicional de costes completos puede presentarse bajo dos planteamientos, el europeo continental y el anglosajón. Estos dos planteamientos aunque tengan puntos en común, tienen también puntos de discrepancias importantes. Afirman los autores que el modelo europeo continental ya había avanzado hacia muchas de las ideas del modelo ABC. Cuando se identifican las ventajas de dicho modelo, una de las que se señala generalmente es que el modelo ABC abandona la asignación de los costes de acuerdo con las horas de mano de obra directa aplicada o de acuerdo con la materia prima consumida y en lugar de emplear como criterio de asignación de costes de los centros estas referencias se emplean los generadores de costes. Sin embargo esta observación, según apuntan los autores, es injusta respecto de la interpretación europea continental del modelo, ya que el punto débil de esta afirmación está en no distinguir entre los modelos anglosajones y los modelos europeos continentales. En los modelos anglosajones se venía empleando la mano de obra directa expresada en horas como uno de los criterios de asignación preferidos. Sin embargo, en los modelos europeos continentales, ya se estaba empleando la unidad de obra de los centros de actividad como referencia para realizar muchos procesos de asignación. Los autores, enfatizan en el “paralelismo formal” del ABC con los modelos de costes orgánicos europeos. También comentan, el avance que el ABC representa para el modelo anglosajón,

ya que los autores apuntan que ambos modelos, el continental y el anglosajón, se enfrentan a causa del distinto nivel de agregación exigido en los centros de actividad (modelo continental) y en los departamentos (modelo anglosajón). Por lo tanto, según la argumentación realizada por los autores, el modelo europeo ya se había anticipado al modelo ABC desde hace tiempo (Sáez, Fernández y Gutiérrez, 1993, pág. 185-252).

El análisis de las diferentes actividades lleva a la posibilidad de poder eliminar aquellas actividades no necesarias, actividades que no añaden valor siguiendo el esquema de la cadena de valor (Porter, 1985, pág. 3). Este es uno de los puntos importantes del ABC, intentar detectar aquellas actividades superfluas que consumen costes pero no aportan valor a la empresa. Por tanto, como se puede apreciar el enfoque de los sistemas tradicionales y el del ABC es distinto. Este último, se centra en el rastreo de los costes que generan las actividades y utilizando medidores, que en muchos casos diferirán en gran medida de los utilizados habitualmente por la contabilidad de costes.

Otra de las aportaciones importantes del ABC hace referencia precisamente a la medición de la actividad. Estas actividades se miden a través de los llamados inductores de costes que en definitiva son los causantes de los costes o los factores de variabilidad de los costes. La relación por tanto entre coste de actividades/número de inductores permite a los directivos manejar los costes indirectos, controlando los inductores de actividad y controlando las actividades que provocan los costes. Los responsables pueden entonces, juzgar de forma más efectiva el impacto de sus decisiones sobre los costes indirectos.

Los inductores de coste, por otra parte, ofrecen la opción novedosa de que el medidor no tiene por qué estar en función del volumen; como por ejemplo número de unidades o número de horas mano de obra. En ocasiones puede ser interesante analizar el comportamiento de la actividad y de los costes que recaen sobre ella, en función de indicadores no relacionados con el volumen, como por ejemplo en función del número de veces que se debe realizar una actividad. El ABC, por lo tanto, permite a las empresas realizar un cálculo más preciso de los costes a través del mejor conocimiento de los costes de las actividades. Con su utilización se reducen los costes indirectos mediante la anulación de actividades no necesarias. También se logra identificar de forma más clara productos, zonas o centros no rentables. De la misma manera permite relacionar los costes con sus actividades, lo que permite, conjuntamente con

lo anterior, que todas estas ventajas del ABC conduzcan a facilitar la toma de decisiones estratégicas.

Pero no todo son ventajas, también existen limitaciones en el ABC ya que por ejemplo si se seleccionan demasiadas actividades se puede encarecer el cálculo de costes. Tiende a descartar lo adecuado del sistema convencional vigente si se consideran incompatibles. Hay costes difíciles de imputar a los productos vía actividades (marketing, dirección). Tiende a eliminar productos o actividades que pueden interesar a pesar de ser no rentables a corto plazo.

La proliferación del ABC desde diferentes frentes, como consultoría, seminarios, software, etc., como solución a los diferentes problemas que puede tener la empresa ha llegado demasiado lejos según apunta Johnson (Johnson, 1992a). Como el mismo autor reconoce en el citado artículo, el ABC viene del mundo de la empresa y de su inquietud por perfeccionar la elaboración de la información que en definitiva ha de servir para la toma de decisiones. Este sistema de costes, sobre el que algunos autores apuntan que no es más que un full costing con un tratamiento más detallado de la información, no tiene por qué entenderse de forma absoluta como un sistema que sustituye a otro sistema. La empresa debe analizar el tipo de información que requiere en cada caso y actuar en consecuencia. Los usuarios de la información de costes pueden tener necesidades distintas y por tanto la empresa disponer de diferentes sistemas de información, todos ellos compatibles ya que persiguen objetivos distintos. Johnson, argumenta que en el nuevo entorno competitivo y en una economía global, la información contable no es capaz de guiar a las empresas a través de la competitividad y al logro de un rendimiento y una rentabilidad a largo plazo. Hoy en día las empresas deben disponer de información sobre tecnología, analizar las oportunidades económicas, dar respuesta rápida a los cambios en función de los deseos de los clientes, focalizarse a la satisfacción del cliente. El ABC, según apunta Johnson, no proporciona un mapa de procesos, no se focaliza en los clientes y no se centra de forma continuada en la mejora del proceso. Se focaliza en los posibles cambios a realizar en las actividades para mejorar el rendimiento, pero no en como realizar de forma más adecuada el trabajo ligado a la satisfacción del cliente. Si la estrategia de la empresa es recortar costes e incrementar márgenes, entonces sí parece correcto el uso del ABC pero como el mencionado autor dice, esto puede llevar a la empresa

al desastre si el comportamiento de los clientes es contrario a la política de reducción de costes, solicitando por ejemplo lotes pequeños, entregas fuera de lo corriente o intervalos infrecuentes. Las empresas en lugar de analizar actividades deberían buscar constantemente la competitividad formalizando un mapa y centrarse en la mejora de los procesos. La información de costes sigue la pista de los resultados no de los procesos.

Por todo ello, según apunta Johnson, en lugar de empezar por confeccionar la información del AB se debe empezar por el principio, es decir, focalizarse al cliente y realizar un mapa para la mejora sistemática del proceso. El Activity Based Costing no ayudará a las empresas a ser más competitivas en una economía globalizada.

En 1993, Kaplan publica un artículo titulado *“In Defense of Activity-Based Cost Management”* como réplica a los argumentos aportados por Johnson. Kaplan comenta que existe una gran controversia en torno a las bondades o limitaciones de la gestión del coste basada en la actividad. Los modelos de determinación del coste basada en la actividad pueden desempeñar muchos y variados papeles en apoyo de las mejoras operativas y los programas de satisfacción al cliente. La determinación del coste basado en la actividad, según apunta Kaplan, es un modelo económico de organización que integra datos de muchos sistemas de información, financieros y operativos (Kaplan, 1992, pág. 58-63). En sus inicios perseguía obtener unos costes del producto más exactos, en cambio hoy ofrece un mapa económico detallado de la organización. El mismo autor apunta que “existen casos documentados en los que unas mejoras espectaculares en el campo de la calidad y los tiempos de espera no dieron paso a mejoras en los resultados financieros”. No todos los problemas de gestión se solucionan mediante programas de calidad, pero “no hay conflicto entre los programas de mejora de una empresa y un modelo económico que identifica exactamente los costes de las actividades y los procesos operativos. Los directivos quieren disponer de información sobre la calidad, el tiempo de procesamiento y el coste de sus actividades. Los sistemas ABC proporcionan la parte de los costes a esa información”. Finalmente, Kaplan defiende que el ABC proporciona un modelo económico de la organización que permite a los directivos establecer prioridades, hacer ajustes, determinar exactamente la inversión que desean realizar para poner en práctica las mejoras, y, periódicamente, averiguar si han aumentado los beneficios. El ABC, tal como apunta Kaplan,

es simplemente uno de los muchos sistemas de información que ayudan a los directivos a adoptar mejores decisiones.

Hasta hace poco las variables del entorno no se tenían en cuenta por considerarlas no necesarias. Las estrategias se definían teniendo en cuenta los competidores y la eficiencia interna. Los sistemas estaban orientados a gestionar problemas y no las causas de los mismos. Las propias estructuras internas de las empresas estaban confeccionadas en función de áreas funcionales y de departamentos estancos y por supuesto la información contable pretendía recoger el comportamiento de esos centros. La cultura interna de la organización estaba plasmada también en los propios mecanismos de control. Sin embargo, los diversos cambios que se han producido en estas últimas décadas han comportado importantes modificaciones, tal como ya se ha apuntado en párrafos anteriores, que tienen una profunda implicación en las organizaciones y, especialmente, en sus sistemas de control. La contabilidad de gestión convencional presenta, a nivel contable y de investigación académica, muchas limitaciones debido al escaso desarrollo que se ha producido, cuestión planteada por diversos autores (Johnson, 1992b), (McNair y Moscón, 1987), (Berliner y Brimson, 1988), (Bromwich y Bhimani, 1989) y (Shank y Govindarajan, 1989). El profesor Kaplan, en sus numerosas publicaciones realizadas ya desde principios de los ochenta, pone en evidencia la necesaria transformación que debe llevar a cabo la tradicional contabilidad de gestión. Así, se pueden destacar dos artículos de gran trascendencia que han contribuido al cuestionamiento de la contabilidad de gestión. Ambos artículos fueron publicados en "*The American Accounting Review*", destacando en los mismos la necesidad de incorporar una perspectiva menos contable y más estratégica además de prestar más atención a las prácticas de las empresas más innovadoras (Kaplan, 1983, pág. 686-705), (Kaplan, 1984, pág. 390-418).

A partir de mediados de los años ochenta aparecerá un notable número de artículos y publicaciones del profesor Kaplan. De los mismos se pueden destacar, aquellos que han resaltado la importancia de realizar investigación empírica (Kaplan, 1994, pág. 785-001); el estudio que aborda la necesidad de revisión de la historia de la contabilidad de gestión, trabajo realizado en colaboración con el profesor Johnson y citado previamente (Johnson y Kaplan, 1987); y, los que revisan la necesidad de cambiar los sistemas de costes y evolucionar hacia los costes por actividades, tema desarrollado en colaboración con Cooper,

sobre el que se ha tratado extensamente en párrafos anteriores (Cooper y Kaplan, 1991a).

En los últimos años el profesor Kaplan interviene en un proyecto de investigación en cooperación con el Nolan Norton Institute sobre “La medición de los resultados en la empresa del futuro” que dará lugar a uno de los instrumentos que ha suscitado un mayor interés últimamente: el “*balanced scorecard*” o cuadro de mando integral (Kaplan y Norton, 1992), (Kaplan y Norton, 1993b), (Kaplan y Norton, 1996) y (Kaplan y Norton, 1997). Sin embargo, se debe mencionar que en Francia las empresas han desarrollado y utilizado durante más de dos décadas el “*Tableau de Bord*”, un cuadro de mando de indicadores clave de éxito diseñado para ayudar a las empresas a “pilotar” la organización, gracias a la identificación de factores clave de éxito (Lebas, 1994, pág. 471-487).

El cuadro de mando integral (CMI) es una herramienta de gran utilidad para controlar la gestión de las empresas y de los diferentes departamentos, divisiones o centros de responsabilidad que las forman. Un cuadro de mando es un documento que de forma sintética resume la información relevante para un directivo dentro de su ámbito de responsabilidad, informándole de los resultados de su gestión y ayudándole en la toma de decisiones en la medida que existan desviaciones respecto a los objetivos que se había previsto alcanzar (Pérez-Carballo, 1990). El cuadro de mando, por tanto, puede hacer referencia tanto a la empresa en su conjunto como a una unidad de nivel inferior, como puede ser un departamento de fabricación , una división geográfica, una unidad de negocio o una línea de producto. En este sentido, según apuntan González y Sagüés, el cuadro de mando ha de contener aquella información que facilite que los directivos en los diferentes niveles jerárquicos puedan, coordinar que todas las áreas adopten una orientación común en la consecución no sólo de los objetivos departamentales sino también de los objetivos globales, tanto a corto como a largo plazo. Ofrecer a cada parcela de la empresa la información necesaria para la gestión. Motivar y aportar feed back a los responsables de la gestión. Evaluar la eficacia, la eficiencia y la calidad de la gestión realizada por un determinado responsable (González Úbeda y Sagüés,1992).

Su utilidad radica en la capacidad de resumir en un único informe de gestión variables y actividades aparentemente dispares, pero que sin embargo son fundamentales para el éxito y la competitividad de la empresa. Estas variables pueden ser entre otras: la satisfacción de los

clientes, la calidad, la agilidad en la respuesta a los cambios del entorno, etc. De ello se deduce que la información contenida en el cuadro de mando, deberá hacer referencia tanto a aspectos externos, derivados del análisis del entorno en que se mueve la empresa, como a aspectos internos, procedentes del sistema de información contable así como de datos no contables (Kaplan, 1993). Sin embargo, se debe tener presente que cualquier cambio en el sistema de control, como indica Anthony, “en la medida en que uno de sus objetivos es modificar el comportamiento de las personas, probablemente levante reticencias e inseguridades en el conjunto de la organización” (Anthony, 1990).

El diseño de un sistema de cuadros de mando como sistema de información para la dirección requiere en primer lugar, un análisis de la estrategia y de los objetivos a largo plazo de la organización que permita identificar las variables o factores clave de éxito. En segundo lugar, un estudio de la estructura organizativa y del organigrama, identificando los principales centros de decisión y de responsabilidad a los que han de servir los cuadros de mando. Y en tercer lugar, una selección de indicadores de gestión asociados a los factores clave de éxito (Amat, 1992). Un indicador, según indica Lorino, es una magnitud asociada a una actividad o a un proceso que permite hacer comparaciones periódicas facilitando información sobre una situación determinada y aportando una valoración sobre una acción concreta (Lorino, 1993). Estos indicadores deben disponer de una serie de características. En concreto, según apuntan López y Gadea, el indicador debe ser adecuado para representar la actividad o proceso que se quiere medir, debe proporcionar objetividad y no permitir interpretaciones equívocas, debe ser lo suficientemente sensible para identificar variaciones pequeñas, debe existir una cierta precisión, el margen de error ha de ser suficientemente aceptable, las cualidades del indicador deben mantenerse estables a lo largo del tiempo y su obtención debe suponer un coste aceptable (Lopez y Gadea, 1992, pág 56).

El CMI diseñado por Kaplan y Norton pretende proporcionar a los ejecutivos un amplio marco que traduce la visión y la estrategia de una empresa, en un conjunto coherente de indicadores de actuación. El CMI, según indican los autores, debe ser utilizado como un sistema de comunicación, de información y de formación, y no como un sistema de control. El enfoque que los autores pretenden dar a esta herramienta de gestión, indica la clara tendencia que están tomando últimamente los sistemas de información vinculados a la gestión, y en

concreto a la contabilidad de gestión. Así, los autores identifican cuatro perspectivas del CMI, la perspectiva financiera, la perspectiva del cliente, la perspectiva del proceso interno y la perspectiva de formación y crecimiento. Esto, permite un equilibrio entre los objetivos a corto y largo plazo, con una clara unidad de propósito, la consecución de una estrategia integrada. Los sistemas de información deben comunicar y articular la estrategia empresarial, para comunicar la estrategia del negocio, y para coordinar a alinear las iniciativas individuales, de la organización y multi-departamentales, a fin de conseguir un objetivo común.

2.6. Conclusiones

La revisión de la literatura sobre la contabilidad de gestión permite verificar la importancia de esta disciplina y considerarla uno de los instrumentos básicos para el proceso de toma de decisiones en organizaciones empresariales y para el control que las mismas requieren. Esta disciplina ha sufrido en los últimos tiempos una evolución espectacular. Los procesos de transformación de las organizaciones, la interrelación con el entorno tanto económico como social, el nuevo contexto competitivo y la incorporación de nuevas tecnologías han contribuido de forma positiva en el desarrollo de la contabilidad de gestión.

La evolución de la contabilidad de gestión ha ido en paralelo a la propia evolución de la gestión de las organizaciones y ha permitido, en primera instancia, el desarrollo de la contabilidad de costes, incluso al margen de la contabilidad financiera, no pudiendo entenderse una sin la otra.

No existe consenso en cuanto a la aparición de la contabilidad de costes, ya que se atribuye a los usos y costumbres de las antiguas civilizaciones y posteriormente de los fabricantes florentinos en el siglo XII. En esta época era necesaria poca información, ya que los procesos y las transacciones en general eran simples y sencillas. Es a partir de la Revolución Industrial cuando se producen cambios importantes en los procesos productivos que generan grandes cambios en las organizaciones. Este acontecimiento provoca la necesidad de más y mejor información relacionada con la acumulación de costes, para tomar decisiones y poder gestionar adecuadamente.

El desarrollo de la contabilidad de gestión está estrechamente ligado a las mejoras e

innovaciones que se han ido produciendo a lo largo del tiempo en el diseño organizacional y en los sistemas de gestión. Por otra parte, es de destacar la influencia y las aportaciones que los ingenieros industriales han realizado desde el punto de vista técnico, especificando tareas y analizando los costes de las funciones. Aparecen herramientas como los presupuestos y los costes estándar como instrumentos de control.

En la década de los 80 se produce un gran avance en aspectos relacionados con la organización y el comportamiento de las empresas, incrementándose la delegación de responsabilidades. Ante esta nueva situación, surge la necesidad de mejorar el control de las organizaciones y que los sistemas de información contables se vuelvan más abiertos, lo que pone en evidencia que la contabilidad de costes es insuficiente. La contabilidad de gestión incorpora nuevos aspectos hasta ahora insospechados como consecuencia de las nuevas necesidades de la empresa. Cuestiones como satisfacción del cliente, calidad o medio ambiente pasan a ser puntos de referencia importantes para el seguimiento y control de la gestión de las empresas, incorporando necesariamente aspectos cualitativos a los sistemas de información.

Como consecuencia de los grandes avances tecnológicos de los últimos tiempos, la mano de obra directa pierde peso con relación al conjunto de costes del proceso productivo, en cambio los costes indirectos incrementan su presencia. Este hecho pone en evidencia la necesidad de mejorar los sistemas de costes utilizados por las organizaciones. Los sistemas de costes tradicionales no informan adecuadamente sobre el coste de un producto o servicio, por lo que aparece el *Activity Based Costing* (ABC), sistema más objetivo y equitativo. Con ello se pretende dar un enfoque encaminado hacia la gestión estratégica de los costes, eliminando actividades superfluas de la cadena de valor de la organización.

La necesidad de información adecuada, concisa y concreta por parte de las organizaciones ha provocado la aparición de informes resumen, llamados cuadros de mando, que pretenden resumir la marcha de la empresa. Esta herramienta ya se utilizaba en los años 70, pero ha sido en estos últimos tiempos cuando dicha técnica ha evolucionado hacia el cuadro de mando integral, ofreciendo una información basada en el control y seguimiento de parámetros considerados clave para la consecución de la estrategia.

La contabilidad de gestión se ha ido adecuando a las necesidades de la empresa en todo momento. Esta disciplina debe seguir acomodándose a los nuevos sistemas productivos y a la

nueva realidad social. Los instrumentos utilizados para ofrecer la necesaria información a las organizaciones deben tener en cuenta todas las variables que intervienen, así como la interrelación entre los instrumentos de control financiero y el comportamiento humano, para así poder medir la eficacia y la eficiencia. Los sistemas de información que pueda ofrecer la contabilidad de gestión tendrán validez siempre y cuando sean útiles para los usuarios y les permita tomar decisiones adecuadas. Por lo tanto, se deberá tener en cuenta en todo momento la realidad cambiante de la organización, el comportamiento y los estilos de dirección de las personas que finalmente deberán utilizar dichos sistemas.

CAPÍTULO 3.

EL MARCO DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS CENTROS SANITARIOS

3.1. Introducción

Los centros sanitarios están experimentando una serie de cambios motivados por la propia evolución de la sociedad. La sanidad en nuestra sociedad ocupa un lugar prioritario. Durante las últimas décadas ha aumentado la sensibilidad social respecto a los servicios sanitarios y sus efectos tanto cualitativos como cuantitativos. El desarrollo económico por un lado, y el mayor conocimiento de los avances tecnológicos en medicina que se tiene por otro, repercuten en la demanda sanitaria y en el aumento del coste a causa de la exigencia de petición de más y mejores servicios sanitarios, todos ellos de una gran sofisticación. A todo esto, se debe tener en cuenta también otro factor de gran influencia como es el incremento de la esperanza de vida. Esta circunstancia trae consigo que la población mayor de 65 años tenga un peso cada vez más importante en la estructura demográfica, teniendo en cuenta que este sector de la población es el que tiene más necesidades sanitarias. Sin embargo, de la propia economía del bienestar que surge como consecuencia de todo lo anterior, también aparece la necesidad de racionalizar los recursos, ya que éstos son escasos (Errasti, 1996). No se trata de mercantilizar la asistencia sanitaria. La economía de la salud trata de obtener el máximo de salud para la población, con un uso racional de los recursos limitados.

Los modelos europeos de protección social han contribuido también al desarrollo del sector sanitario, cuyo peso en el total de los presupuestos del Estado es muy elevado y creciente. La auténtica prestación de servicios sanitarios incluye la promoción de la salud, la prevención de enfermedades, el diagnóstico, el tratamiento y la rehabilitación. En esta misma línea, en España, la sanidad suele ser la competencia con más peso en los presupuestos de las comunidades autónomas que han asumido la gestión (Torrent, 1995).

En el presente capítulo se hace una revisión de la evolución del gasto sanitario para demostrar la importancia que ha adquirido en las últimas décadas el sector sanitario. Se realiza también un análisis de los sistemas más utilizados para la medición de pacientes, así como de la evolución histórica que han seguido los hospitales. Por otra parte, se

pretende poner en evidencia la importancia del control en los centros sanitarios y las posibles herramientas a utilizar, teniendo en cuenta la complejidad de este tipo de organizaciones, las cuales pueden llegar a ofrecer un elevado conjunto de servicios.

3.2. Evolución del gasto sanitario

Uno de los motivos de preocupación, como consecuencia de lo mencionado en el apartado anterior, es el aumento del gasto sanitario que se está produciendo en los países desarrollados en estas últimas décadas. Diversos son los factores que contribuyen al incremento del gasto sanitario, en concreto se pueden mencionar los siguientes (Errasti, 1996):

- El envejecimiento de la población. La proyección demográfica facilitada por el INE pone de manifiesto que para el año 2000 las personas de más de 65 años aumentarán en 862.000, pasando del 13,4 al 15,1 por 100 de la población total.
- La incorporación de la nueva tecnología. Se está llevando a un ritmo muy rápido, sin que se pueda evaluar de forma adecuada su impacto económico.
- Las nuevas patologías y enfermedades crónicas. La aparición de nuevas enfermedades para la medicina moderna, capaz de sostener a los enfermos crónicos, provoca también un incremento importante en el consumo sanitario.
- Cambio en el nivel de exigencia de los pacientes. El incremento del nivel de vida y la formación de las personas, originan una mayor exigencia en la calidad de los servicios.

Se puede valorar la evolución del envejecimiento de la población mediante el análisis de la tasa de envejecimiento. Esta tasa valora la relación entre las personas de 65 o más años y los jóvenes menores de 15 años. En el caso del estado español, en los años 70 este indicador ofrecía una relación de 35 personas mayores de 65 años, por cada cien jóvenes menores de 15 años. En cambio, una estimación realizada para el año 2020 indica que se llegará a una relación de 131 personas mayores de 65 años, por cada 100 jóvenes menores de quince años (ver figura 3.1).

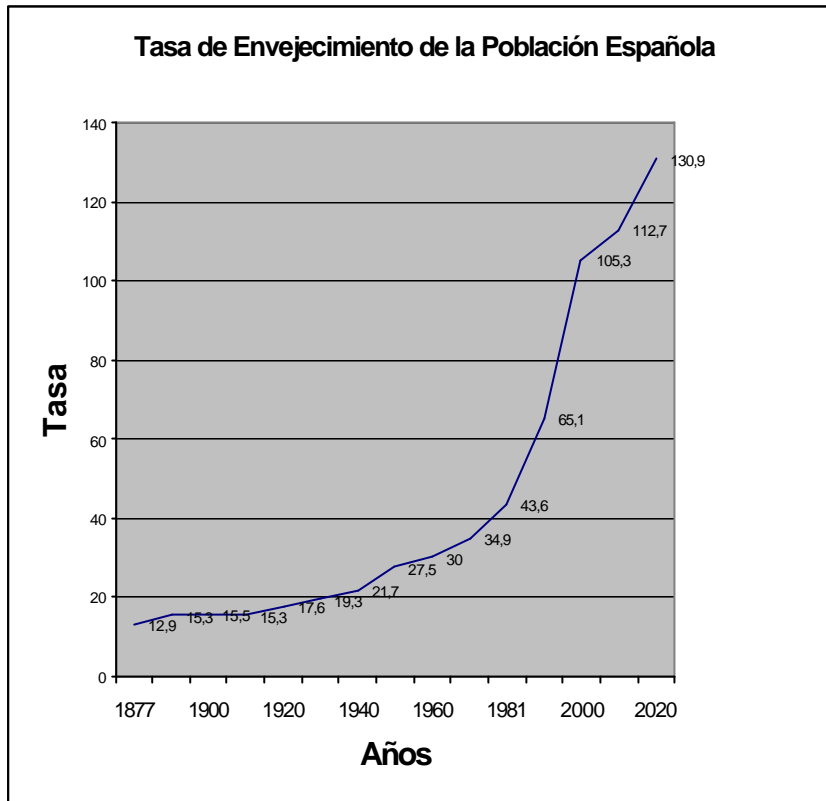


Figura 3.1.: Tasa de envejecimiento de la Población Española. Fuente: INE: Censo de población y Proyecciones de la población de España calculadas a partir del Censo de Población de 1991 y Fomento del Trabajo.

De forma similar, para el caso de Cataluña, estimaciones realizadas por el Departament de Sanitat i Seguretat Social de la Generalitat de Catalunya, indican que no deja de aumentar la proporción de personas mayores de 65 años con relación al total de la población (ver tabla 3.1).

Edad	1991	%	1995	%	2000	%	2010	%	2015	%
0-14	1.076.276	17,76	899.324	14,75	885.481	14,34	1.088.275	16,88	1.064.307	16,37
15-65	4.115.896	67,92	4.213.843	69,09	4.190.093	67,86	4.133.452	64,10	4.085.078	62,82
> 65	867.332	14,31	985.810	16,16	1.098.774	17,80	1.246.570	19,33	1.353.572	20,81
Total	6.059.494	100	6.098.977	100	6.174.348	100	6.448.297	100	6.502.957	100

Tabla 3.1.: Distribución de la población por edades en Cataluña. Fuente: Departament de Sanitat i Seguretat Social, Generalitat de Catalunya, 2001.

Por otra parte, la misma fuente indica que la esperanza de vida en el año 2015, será de cerca de 80 años para los hombres y de poco más de 85 para las mujeres. El aumento de la esperanza de vida al nacer ha sido muy importante en Cataluña, manteniendo una posición privilegiada con un índice de mortalidad de entre los más bajos del mundo (ver tabla 3.2).

Esperanza de vida	Sexo	1975	1986	1996
Al nacer	Hombres	71,4	74	75,2
	Mujeres	76,7	80,5	82,4
A los 65 años	Hombres	13,8	15,4	16,5
	Mujeres	16,7	19	20,5

Tabla 3. 2.: Esperanza de vida al nacer y a los 65 años en Cataluña. Fuente: Departament de Sanitat i Seguretat Social, Generalitat de Catalunya, 2001.

Por lo tanto, actualmente la estructura de edades de nuestra sociedad está más envejecida que nunca. Esta circunstancia provoca un aumento de la incidencia de las enfermedades crónicas, siendo las personas mayores de 65 años las que consumen una gran parte de los servicios sanitarios. Además, con el aumento de la edad de la población, la frecuencia de los ingresos hospitalarios y permanencia en los mismos también aumenta. Por otra parte, existe un consumo elevado de fármacos en este segmento de la población, superando el 75% de la población anciana los que consumen entre dos y cuatro medicamentos por persona (ver figura 3.2). También, se da la circunstancia de que el 60% del gasto sanitario de toda una vida se produce precisamente durante el último año de vida.

Todos estos factores inciden en el aumento del gasto sanitario. Así, el gasto sanitario total en España se situaba en 1998, según estimaciones de la OCDE, en el 7,1 por ciento del PIB de ese mismo año. En 1985, el gasto sanitario total representaba el 5,7 por ciento del PIB. Todos los países presentan un perfil muy similar con la excepción de los Estados Unidos, en donde el gasto privado es más elevado que el gasto público sanitario. En la tabla 3.3 se puede apreciar cómo el gasto público sanitario oscila entre el 4,7 y el 7,9 por ciento del PIB en los diferentes países considerados. Este indicador ha aumentado recientemente en todos ellos, excepto en Italia. Los aumentos han sido especialmente elevados en Estados Unidos y en Alemania y más moderados en España

y en el Reino Unido. El gasto sanitario privado, con la notable excepción de los Estados Unidos, se mantiene en la actualidad entre el 0,5 y el 3,6 por ciento del PIB como se puede apreciar en la tabla 3.3. Este indicador presenta un aumento tanto en Italia como en España y conteniéndose en los restantes o, incluso, descendiendo considerablemente como en el caso de Japón. El gasto total en Sanidad en España, en relación con el producto interior bruto, es cercano, en la actualidad, a la media de los 24 países que integran la OCDE. Un estudio sobre el gasto sanitario en España y las previsiones hasta el año 2000 presentado en las XVI Jornadas de Economía de la Salud pone en evidencia que desde 1986 los precios implícitos en la prestación sanitaria pública han mantenido un ritmo de crecimiento menor que el de los precios del PIB, a pesar de lo cual el gasto sanitario público ha ido ganando peso en el Producto Interior Bruto. (Blanco y Bustos, 1996).

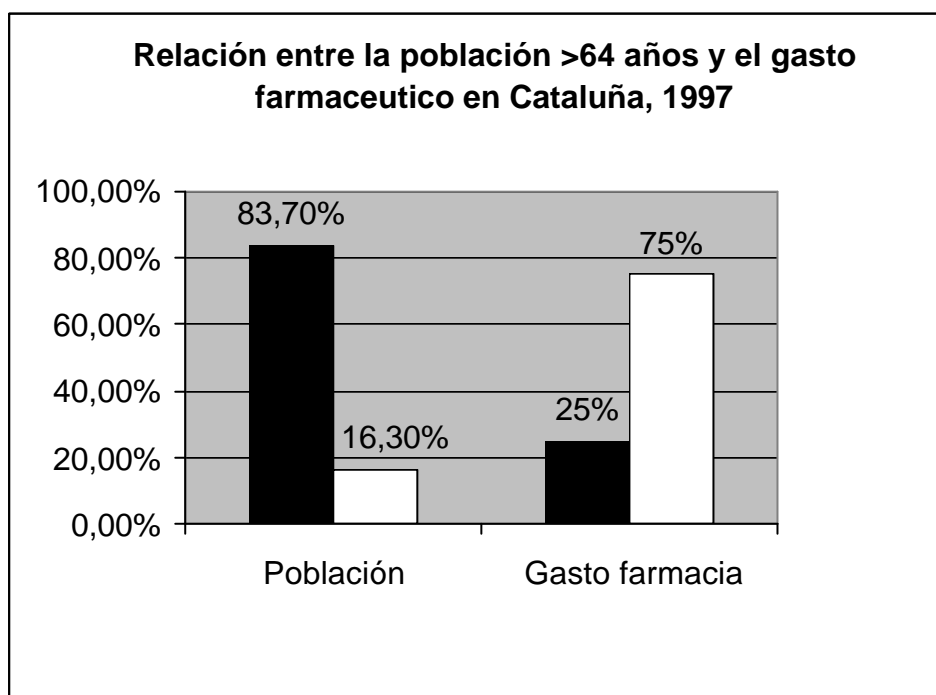


Figura 3.2.: Relación entre la población > 64 años y el gasto farmacéutico en Cataluña. Resto población: ; > 64 años: Fuente: Departament de Sanitat i Seguretat Social, Generalitat de Catalunya.

País	Total	Pública		País	Total	Pública
Alemania	10,6	7,9		Italia	8,4	5,7
Australia	8,5	5,9		Japón	7,6	6,0
Austria	8,2	5,8		Luxemburgo	5,9	5,4
Bélgica	8,8	7,9		Noruega	8,9	7,4
Canadá	9,5	6,6		Nueva Zelanda	8,1	6,2
Corea	5,0	2,3		Países Bajos	8,6	6,0
Dinamarca	8,3	6,8		Polonia	6,4	4,7
España	7,1	5,4		Portugal	7,8	5,2
Estados Unidos	13,6	6,1		Reino Unido	6,7	5,6
Finlandia	6,9	5,3		República Checa	7,2	6,6
Francia	9,6	7,3		Suecia	8,4	7
Grecia	8,3	4,7		Suiza	10,4	7,7
Hungría	6,8	5,2				
Irlanda	6,4	4,8		Media OCDE	8,2	6,0
Islandia	8,3	7,0		Media UE	8,0	6,1

Tabla 3.3: Gasto sanitario sobre el PIB 1998 en países seleccionados (en porcentaje del PIB). Fuente: ECO-SALUD OCDE 2000.

Otro estudio reciente, pone de relieve que el gasto sanitario real (en pesetas de 1996) no dejará de crecer hasta el año 2040, a pesar de un periodo de crecimiento menos intenso alrededor de 2015. Entre 1996 y 2010 su tasa de crecimiento acumulativo anual rozará el 0,9 por ciento, muy inferior a la que se espera mantendrá el PIB español en el periodo. En el periodo 1996-2040, la tasa correspondiente sería del 0,6 por ciento al año, debido al menor crecimiento del gasto real a partir del 2010. Después de 2040, el gasto sanitario real desciende fundamentalmente debido al fuerte descenso de la población previsto, a lo que se suma un descenso de la tasa de envejecimiento debido a la progresiva desaparición de las generaciones del *baby-boom* español, nacidas entre 1965 y 1975 (Alonso y Herce, 1998).

3.3. Necesidad de control y eficiencia

Existe un clamor generalizado de que la sanidad pública se gestiona mal y han sido muy llamativas las constantes desviaciones presupuestarias (Quintana, 1995).

La protección de la salud es un derecho de todo español reconocido en el artículo 43 de la Constitución Española, cuya tutela y organización, como en todo Estado Social de Derecho, corresponde a los poderes públicos. La Ley General de Sanidad, de 25 de abril de 1986, instaura el Sistema Nacional de Salud mediante un proceso gradual, integrando los diversos subsistemas existentes. Con esta disposición se instituyó una forma concreta de organización, suma de los servicios de salud de las comunidades autónomas y del Estado.

El sistema de financiación hasta 1988 se sustenta con la aportación mayoritaria de la Seguridad Social, a través de las aportaciones de empresarios y trabajadores mediante cuotas sobre los salarios. A través de los Presupuestos Generales del Estado, es decir, a través del sistema impositivo, se financia una parte importante de la asistencia sanitaria pública.

Especialmente a lo largo de la década de los ochenta, se produjeron fuertes tensiones políticas motivadas, fundamentalmente, por la necesidad de ralentizar el crecimiento de un gasto sanitario público que en periodos precedentes había crecido a un fuerte ritmo. Los sistemas integrados de salud se han resentido especialmente porque, en primer lugar, los ciudadanos no son especialmente conscientes del gasto. Es bien sabido, que si un individuo está asegurado ante un riesgo, tiene menos presión para reducir las posibilidades de que el riesgo suceda efectivamente. Si no contribuye al coste que genera su cuidado sanitario tiende a utilizarlo en exceso (López y Rodríguez, 1997). En segundo lugar, la integración bajo un único agente, el Estado, de todas las funciones, impide totalmente la existencia de señales que estimulen la eficiencia y la calidad en los aspectos más perceptibles para los pacientes (Castellón y Bestard, 1997).

Como consecuencia de lo apuntado en los párrafos anteriores, el sistema sanitario público atraviesa una situación financiera muy compleja. En este contexto, se pueden mencionar cuatro posibles opciones para abordar la problemática que vive en estos momentos el sistema sanitario (López, 1997). Estas opciones son: 1. Incrementar la financiación sanitaria pública mediante un mejor encaje del gasto sanitario. 2. Aumentar los ingresos destinados a la financiación sanitaria pública. 3. Favorecer la sustitución de

financiación pública por financiación privada. 4. Restringir las prestaciones. Como el mismo autor apunta, el requisito previo para cualquier política de consolidación y mejora del sistema sanitario público es dotarlo de suficiencia financiera, sin que esto quiera decir relajación en la gestión.

En un hospital se debe gestionar (Asenjo, 1999, pág. 25-26):

- La salud de las personas, incluido el nacimiento y la muerte.
- Interrelaciones personales. Es la institución de máxima interrelación social. Personas que están o se sienten enfermas son ayudadas por otras sanas, o que se sienten sanas.
- Los intereses de los ciudadanos enfermos o aparentemente enfermos; los intereses de los profesionales sanitarios, gestores, administradores y directivos; los intereses políticos en los servicios públicos y accionistas en los privados.
- Un gran colectivo de personal empleado próximo y superior a dos personas por cama y un enorme colectivo de personal asistido, siendo un lugar de máxima interacción social.
- Un gran volumen de recursos económicos.

Es por todo este tipo de razones que para gestionar de la mejor manera posible unos recursos de coste elevado y de escasez manifiesta, se ha intentado avanzar introduciendo elementos de eficiencia económica en la política sanitaria y en la práctica asistencial, intentando cambiar la cultura de profesionales y gestores sanitarios, enfatizando el concepto de productividad.

Estos cambios en el entorno sanitario han influido en los procesos y en el desarrollo de los sistemas informativos y contables. La contabilidad de gestión en la sanidad debe dar respuesta a los retos planteados. A pesar de todo ello las dificultades de su aplicación al sector sanitario son considerables. Por una parte, incide significativamente la propia complejidad del proceso. El coste de un bien o servicio es la valoración monetaria de los recursos consumidos para obtenerlo. Cada una de las unidades de un hospital consume una serie de recursos que permiten ofrecer los servicios sanitarios. Las interrelaciones e imputaciones de costes se transforman en tratamientos de la información excesivamente complejos. Por otra parte la propia identificación de los productos y su normalización operativa, así como la falta de comparabilidad de los datos por no existir homogeneidad

en el tratamiento de la información, o la falta de homologación en las definiciones de los componentes del gasto sanitario, la ausencia de formatos normalizados y la dificultad para medir el producto final son cuestiones que dificultan su aplicación y seguimiento.

Los análisis de costes que se han ido desarrollando a lo largo del tiempo se han basado en datos de personal o de estructura o de actividades o productos intermedios como número de visitas, estancias, intervenciones, siendo la medida del coste uno de los aspectos que más ha interesado. Pero hoy en día, no se concibe ofrecer un servicio sin tener en cuenta la calidad que intrínsecamente debe disponer dicho servicio. Con ello se quiere poner de manifiesto uno de los grandes problemas que soportan las empresas de servicios en cuanto a que, a diferencia de los productos tangibles, los servicios no se fabrican de antemano (Muñoz, 1993). Por tanto, el cliente no lo ve antes de su elaboración, en consecuencia puede surgir esa diferencia entre el resultado conseguido y el esperado por parte del cliente, sin que este resultado se pueda modificar, al existir simultaneidad entre el momento de su obtención y de su consumo.

La importancia de la calidad en los servicios que se ofrecen a los clientes requiere una evaluación constante de la misma (Amat, 1993). El control del gasto sanitario, la evaluación de la calidad y de la eficiencia de la atención prestada no se pueden realizar si previamente no se ha establecido un control, un sistema de información del gasto sanitario que permita identificar adecuadamente el sujeto, el producto de la actividad hospitalaria y su coste. La eficacia y la eficiencia de los servicios prestados al usuario se puede plantear basándose en un modelo normalizado de imputación de costes por grupos homogéneos de enfermos. La identificación de los productos y su normalización operativa, se basa en la obtención del conjunto de procesos atendidos, realizados o vendidos por un hospital y la evaluación, mediante unos criterios de reparto preestablecidos, de los hechos económicos internos del hospital para conocer el gasto y el beneficio de cada servicio.

Los avances que se han producido en cuanto a la contabilidad de gestión en el sector sanitario son importantes y dignos de mención. La crisis financiera de los sistemas sanitarios de los años 70, y la consecuente exigencia de mayor eficiencia, constituyó un estímulo para la mejora de la gestión (Iglehart, 1983). Los esfuerzos se han centrado en la obtención de medidas operativas de la producción que permiten mejorar el conocimiento y el control de la gestión de los hospitales (Belenes, 1988). Desde el

análisis de la contabilidad analítica de los hospitales con la definición de los diferentes centros de costes y sus relaciones, hasta el análisis y control del coste por paciente son diferentes aportaciones que se han ido produciendo en los últimos tiempos a través de grupos de trabajo constituidos para tal fin por Organismos Oficiales de ámbito estatal o por las propias comunidades autónomas que una vez asumida la gestión del servicio se han preocupado por ofrecer un marco de referencia claro para intentar evaluar el coste, la eficacia, eficiencia y la calidad del servicio de la sanidad.

3.4. Revisión histórica de la sanidad

Si se analiza históricamente la evolución de la sanidad, en la Edad Media se puede identificar una primera etapa en la que el hospital se reconocía como un centro de caridad. Eran fundaciones religiosas construidas junto a los monasterios, constituyendo el lugar para realizar las obras de misericordia y ejecutar el amor al prójimo. El “hospicio” era una misión de la Iglesia, cuyo sentido profundo era la caridad. Estos centros de acogida se desarrollaron en países como Inglaterra, Alemania o Francia entre otros (McCarthy, 1991) (Honore, 1990). La medicina era entonces incapaz de curar a los enfermos, asumiendo el hospital el papel de preparar a los pacientes para afrontar la muerte.

Más adelante, la sanidad y en concreto los hospitales, se transforman abandonando la idea clave de la caridad cristiana, como consecuencia de la irrupción cada vez más importante del poder civil. La enfermedad se relacionaba directamente con la pobreza, y para atender a todo este colectivo aparece la figura del hospital-beneficencia. En muchas ocasiones, dichas instituciones se sufragaban económicamente mediante aportaciones realizadas por personas acomodadas a través de donaciones (Porrás, 1980). En esta época la cirugía empieza a tomar cuerpo dentro el hospital.

Posteriormente, la sanidad se dirige hacia la idea de servicio asistencial. En este sentido, se concibe la idea de que la pobreza es responsabilidad de la sociedad, por lo que al enfermo pobre se le debe dar los servicios necesarios. Estos servicios mínimos necesarios son sostenidos por el Estado. Los enfermos de beneficencia son atendidos gratuitamente, en cambio los enfermos con recursos costean su hospitalización mediante su propio dinero, o bien a través de un seguro libre.

La evolución de la sociedad, y en concreto de la industria trae consigo mayores exigencias de la clase trabajadora, lo que provoca la aparición de una política social de Estado, a través de seguros obligatorios de enfermedad y régimen de Seguridad Social en general para cubrir el riesgo de enfermedad de las clases económicamente más débiles. A finales de la II Guerra Mundial, se produce una reorientación de las funciones propias de las organizaciones hospitalarias, como consecuencia de la aparición de los hospitales de campaña de la Cruz Roja y las necesidades a cubrir, así como los medios con que se cuenta, cada vez mejores, y la aparición de verdaderos profesionales de la medicina. Surgen entonces los “hospitales científicos”, los cuales ya cuentan con un equipo médico y de enfermería, se reduce el personal religioso y se mejoran las dotaciones tecnológicas pasando a ser centros multidisciplinarios (Bohigas, 1991). Comienza a profesionalizarse la asistencia sanitaria y se construyen grandes centros sanitarios para dar respuesta a un nivel de cobertura de población cada vez mayor. Sin embargo, este gran avance que se produce en la oferta asistencial comporta un incremento considerable del gasto sanitario, empezando a ser preocupante a partir de los años 70.

En el sector sanitario español, los hospitales públicos tenían una estructura organizativa muy simple, siguiendo el Reglamento de 1972. Dichos hospitales eran dirigidos por un Director Médico, de quien dependían un Administrador y la Jefatura de Enfermería (Arruñada, 1997). Esa estructura era coherente con el carácter que el propio hospital poseía en cuanto a ser prestador de servicios asistenciales. La dirección se asimilaba al director de producción de una empresa que contaba con unos servicios mínimos de índole administrativo. La gestión de los recursos se basaba en una jerarquía bien definida de mandos intermedios, formada por los jefes de servicio, y con amplias atribuciones, de enfermería y auxiliar. Es a partir de 1978 cuando se inicia un proceso de creación de una nutrida estructura organizativa. A partir de 1985, los hospitales públicos pasan a disponer de una gerencia y tres direcciones. Estas tres direcciones son la médica, de enfermería y de gestión y servicios generales, de las cuales dependen diversas subdirecciones. En los últimos años se ha detectado, por tanto, un considerable incremento en el sector sanitario de los puestos y tareas supuestamente directivas. En los centros hospitalarios públicos, según el INE, el número de directivos ha aumentado un 261% entre 1983 y 1990 y el de administrativos en un 154%. Estos aumentos son superiores al crecimiento en el personal total, que para el mismo periodo referenciado

ha aumentado en un 31%, y en diversos indicadores de actividad, como estancias e ingresos. Este fenómeno ha merecido duras críticas, ya que entre otras cosas dicho incremento ha llevado consigo un aumento de los gastos de gestión sin una mejora clara de la eficiencia, sino que por el contrario ha servido para aumentar la burocracia (Elola, 1991).

3.5. La actividad de los centros sanitarios y las necesidades de control

Describir la actividad hospitalaria y de otros centros sanitarios (ambulatorios, atención primaria, hospitalización domiciliaria,...) no es en absoluto sencillo (Ahicart, 1991). Posiblemente el hecho de que el hospital es una empresa de servicios y que sus procesos productivos distan mucho de los que definen a una empresa industrial, es uno de los motivos que dificultan esa descripción. El producto industrial, y adicionalmente todo su proceso productivo, cuentan con una serie de características que facilitan su identificación y conceptualización. Su carácter material, su homogeneidad, su similitud, etc. hacen del producto industrial algo fácilmente identificable y medible, lo cual puede dar paso a comparaciones entre distintos productos. Todo ello hace que los problemas relacionados con la actividad en la empresa industrial se planteen de una forma más nítida y sencilla que en las empresas dedicadas a ofrecer y producir un servicio, como es el caso de los centros asistenciales.

La intangibilidad en las empresas de servicios acarrea un problema de medición, de cuantificación del servicio prestado. En este tipo de empresas, el producto se identifica de forma totalmente directa con el servicio mismo que se está prestando en cada momento. La homogeneidad en estos casos es mínima ya que normalmente son servicios que deben ajustarse a las propias necesidades del cliente, o usuario, y de ese momento concreto.

La dificultad de identificación del propio producto final, muchas veces conlleva serias consecuencias para evaluar a la empresa a partir de su producción en términos de resultados. Además, en las empresas de servicios pueden surgir divergencias entre la actuación de la empresa al ofrecer el servicio y las propias expectativas del cliente (Muñoz, 1993). Todo ello, como ya se ha mencionado anteriormente, pone de manifiesto que la medición de la producción del servicio se complica, no tan sólo por el hecho de que el servicio en sí es poco homogéneo, que no es tangible, sino también por

la dificultad de encontrar las unidades de medida que permitan cuantificar de forma correcta el proceso global de producción del servicio y sus consecuencias, es decir, la satisfacción del cliente.

Los centros sanitarios son empresas de producción de servicios con ciertas particularidades. Una de esas particularidades es el conjunto de servicios que pueden llegar a ofrecer. Esa propia oferta pueden realizarla a diferentes colectivos como a los pacientes, a sus familiares, a las visitas, o a la comunidad en su conjunto. Ejemplos de servicios sanitarios son los análisis clínicos, las radiografías, las estancias, las intervenciones quirúrgicas, los tratamientos, las consultas externas, etc.

En definitiva se trata de todo un abanico de posibilidades relacionadas directa o indirectamente con la creación y mantenimiento de la salud. Por esta razón al hospital se le ha identificado en muchas ocasiones como una empresa multiproducto (Fetter, 1984). Si analizamos con detenimiento la relación anterior podemos observar que algunos de los servicios son más fácilmente identificables que otros. Así, por ejemplo, un análisis clínico es un producto tangible y homogéneo, no siéndolo tanto una intervención quirúrgica y menos aún el tratamiento de los pacientes.

Se puede concluir, que los servicios de los centros sanitarios son muy numerosos y que además su conjunto consta de servicios fácilmente identificables y tangibles mientras que hay otros difícilmente identificables, intangibles y muy heterogéneos.

Los centros sanitarios ofrecen una serie de productos finales, los cuales representan combinaciones particulares de productos intermedios. Determinados procesos darán lugar a radiografías o análisis, los cuales en según que casos se pueden interpretar como productos finales, pero también es posible contemplar el centro sanitario en su conjunto, como un proceso productivo único. En este caso, en el hospital se irán agregando sucesivas unidades de servicio para que el alta hospitalaria sea el resultado final sobre los pacientes (Bohigas, 1988). El alta hospitalaria sería por tanto el punto final, fruto de la combinación de diferentes productos intermedios en función de las necesidades del paciente (enfermedad, tratamiento, ...) y la estructura hospitalaria disponible.

La actividad hospitalaria se centra, por tanto, en dos aspectos trascendentes. En primer lugar la condición del paciente, sobre la que se debe tener en cuenta aspectos como la edad, enfermedad, estado anímico, etc. Cuestiones todas ellas que condicionarán la relación entre dicho paciente y el centro sanitario, en cuanto a tiempo de estancia necesario, medicación, intervenciones, etc. El segundo aspecto hace referencia a la

propia estructura hospitalaria, sobre la que tiene un papel predominante el propio médico, como profesional que toma una serie de decisiones sobre el tratamiento más conveniente a aplicar al paciente para llegar a esa alta hospitalaria como producto final.

El proceso productivo en los centros asistenciales tiene diferentes etapas y niveles (Rodrigues, 1983). Teniendo presente que la función principal del hospital es el cuidado de los pacientes, los médicos dentro de la propia estructura organizativa son los que determinan el cuidado y tratamiento necesario del paciente y otras unidades de la estructura organizativa del hospital le ofrecen los bienes y servicios que dicho tratamiento requiere en cada momento.

En el esquema de la figura 3.1. podemos observar el proceso productivo de los centros sanitarios. En el mismo se pueden diferenciar cuatro niveles diferentes de integración, lo que facilitará la medición del Case Mix o casuística hospitalaria.

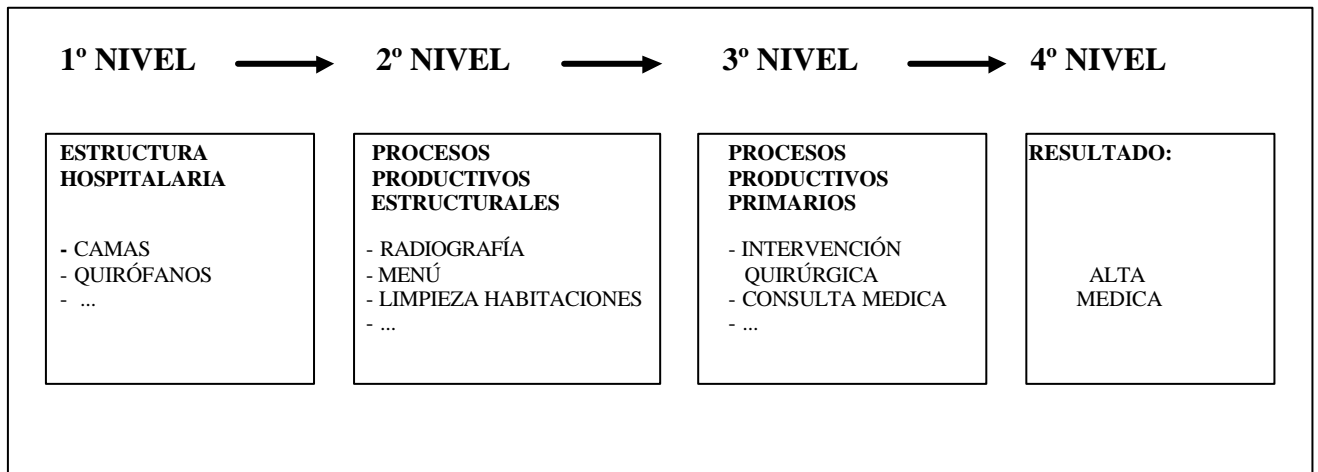


Figura 3.3. Etapas del proceso productivo en los centros asistenciales

La estructura hospitalaria, es decir, el número de camas, personal, quirófanos, recursos tecnológicos, etc. configuran un primer nivel. Este primer nivel recoge la estructura de producción en toda su amplitud para poder ofrecer el servicio. El paciente será el potencial receptor de esa enorme cantidad de inputs de que dispone la estructura de producción de servicio.

La utilización de dichos inputs por parte del paciente hace referencia al segundo nivel descrito en el esquema. El consumo de recursos en función de las necesidades que el propio usuario requiere vendrá establecida como consecuencia de la relación que el paciente establece con la estructura hospitalaria. Esta utilización concreta de inputs en

base a un diagnóstico y unas necesidades terapéuticas es la fase que se conoce como proceso productivo estructural o intermedio. Los inputs de tipo estructural ejercen una acción sobre el paciente generando diversos tipos de outputs. Esta transformación de tipo técnico es la que se reconoce normalmente como función de producción primaria. Es en estas primeras fases donde se dan una serie de procesos o actuaciones que en su conjunto serán fácilmente identificables y en definitiva medibles. Estaríamos ante acciones tan concretas como realizar una radiografía, servir un menú o limpiar la habitación del paciente. La unidad de medida será fácilmente aplicable a esta serie de tareas perfectamente aisladas e identificadas, por lo que el análisis de la eficiencia técnica se podrá realizar con cierto rigor verificando los recursos utilizados en cada caso y el coste que consecuentemente acarrea.

Este nivel de análisis de los procesos productivos estructurales proporcionarán información imprescindible a los centros sanitarios en cuanto a la eficiencia técnica, y por lo tanto, a las posibles mejoras a incorporar para incrementar la eficiencia en el resultado final (Hornbrook, 1985). Pero esta es una visión parcial del proceso productivo en su conjunto. Podemos verificar que una radiografía determinada se ha realizado por parte del centro de diagnóstico por la imagen de la mejor manera posible y con la máxima eficiencia, pero perdemos de vista en este momento si la radiografía ha estado bien solicitada o si el paciente necesitaba alguna radiografía adicional en base a su situación erróneamente diagnosticada. Evidentemente en una situación como esta las responsabilidades deben delimitar las actuaciones de cada profesional. El técnico radiólogo cumplirá perfectamente con su cometido si realiza lo que el facultativo le ha solicitado para ese paciente, será por tanto responsabilidad del médico si la prescripción radiológica era correcta o no.

Lo descrito en el párrafo anterior nos lleva al tercer nivel de integración. Este tercer nivel es el que recoge los procesos productivos finales. La integración a este nivel se complica por el hecho de que ya no estamos hablando de la trascendencia de una radiografía de forma aislada, estamos ante un conjunto de actuaciones sobre el paciente (radiografías, análisis clínicos, intervenciones quirúrgicas,...) que éste ha necesitado a lo largo de su hospitalización para finalmente recibir el alta. El proceso productivo en este tercer nivel es eminentemente médico, ya que es este profesional el que decide los inputs que el paciente necesita en cada momento en función del diagnóstico (Ahicart, 1988). La cantidad de posibles combinaciones es elevada ya que cada paciente tendrá su

situación puntual y la reacción ante el tratamiento clínico dependerá de muchos factores entre ellos de las propias características de los pacientes.

No se debe olvidar que en el proceso productivo hospitalario el producto es un paciente al que el médico como gestor de dicho producto aplica un tratamiento clínico, teniendo en cuenta cuestiones como edad del paciente, la enfermedad, la forma en que pone de manifiesto dicha enfermedad, así como por la combinación de productos intermedios como por ejemplo los días de estancia que requiere dicho paciente. La medición a este tercer nivel es mucho más complicada, ya que se pretende valorar todo un conjunto de actuaciones realizadas sobre un paciente en función de las decisiones tomadas por un gestor, que en este caso es el médico. Si nos centramos en cual debería ser el producto final y el nivel de calidad correcto el problema se agudiza. La estandarización no existe y la toma de decisiones por parte del médico está sometida a cierta variabilidad lo que dificulta la medición de la eficiencia (Casas, 1990).

El cuarto nivel, identificado en la figura 3.1. como resultado, integra todas las fases previamente analizadas. El análisis de la eficiencia a este nivel se debe contemplar en función de la producción de salud, mediante indicadores que permitan realizar comparaciones homogéneas y poder analizar rendimientos en función de los recursos utilizados. Para poder efectuar comparaciones existen diversos sistemas de agrupación del producto hospitalario. Entre estos sistemas destacan los siguientes:

- Los Grupos Relacionados de Diagnóstico (GRD) (Fetter, 1980). Se trata de categorías que tienen en cuenta no sólo las patologías, sino también otras variables tales como la edad del paciente, por ejemplo.
- Las categorías de pacientes (PMC) (Young y otros, 1982): Estas categorías se hacen en función de los tratamientos aplicados a los pacientes.
- El Conjunto Mínimo Básico de Datos al Alta Hospitalaria (CMBD-AH).

Mediante este tipo de agrupaciones se clasifican los servicios producidos por los centros sanitarios en grupos tales como los siguientes:

- Enfermedad cardíaca isquémica.
- Enfermedad vascular cerebral.
- Hepatopatía crónica.

- Parto.
- Diabetes.
- Insuficiencia cardíaca.
- Catarata.
- Fractura del cuello del fémur.
- Neumonía.
- Hernia inguinal.
- Apendicitis.
- ...

La actividad sanitaria, según se ha comentado anteriormente, es excesivamente compleja y requiere de una serie de segmentaciones y análisis parciales en función de los diferentes servicios y objetivos de control y seguimiento que la contabilidad de gestión diseñada persiga. El proceso productivo descrito en párrafos anteriores brinda la posibilidad de estructurar la actividad hospitalaria analizando los diferentes inputs y outputs que se generan en los diferentes niveles de integración. La estructura funcional sanitaria servirá de punto de referencia para poder definir centros de actividad.

3.6. Necesidades de información de la dirección en relación a la contabilidad de gestión.

La dificultad de medición del producto hospitalario va a tener un significado muy diferente según sea el ámbito de producción al que nos referimos. Además, se debe hacer constar que multitud de agentes pueden decidir el consumo de recursos del centro sanitario y por otra parte el número de servicios elaborados en los centros sanitarios es muy elevado, ya que cada paciente constituye un “producto” diferenciado y singular.

Las necesidades de información de la dirección en relación a la contabilidad de gestión, precisa crear instrumentos y mecanismos que permitan medir el servicio sanitario prestado a diferentes niveles y de esta manera acercar la gestión y la responsabilidad por el consumo de recursos a los agentes que deben tomar las decisiones, permitiendo evaluar la eficacia y la eficiencia en todo momento. El sistema de información es, de hecho, un elemento de la infraestructura de gestión de la organización y así debe ser visto por las personas responsables de la misma (Valor, 1996). La finalidad de la

medición es la de garantizar por tanto que los niveles de producción de estos recursos físicos es correcta desde un punto de vista cuantitativo, sin olvidar que la calidad de la atención sanitaria viene definida por el uso adecuado de los recursos según las necesidades planteadas

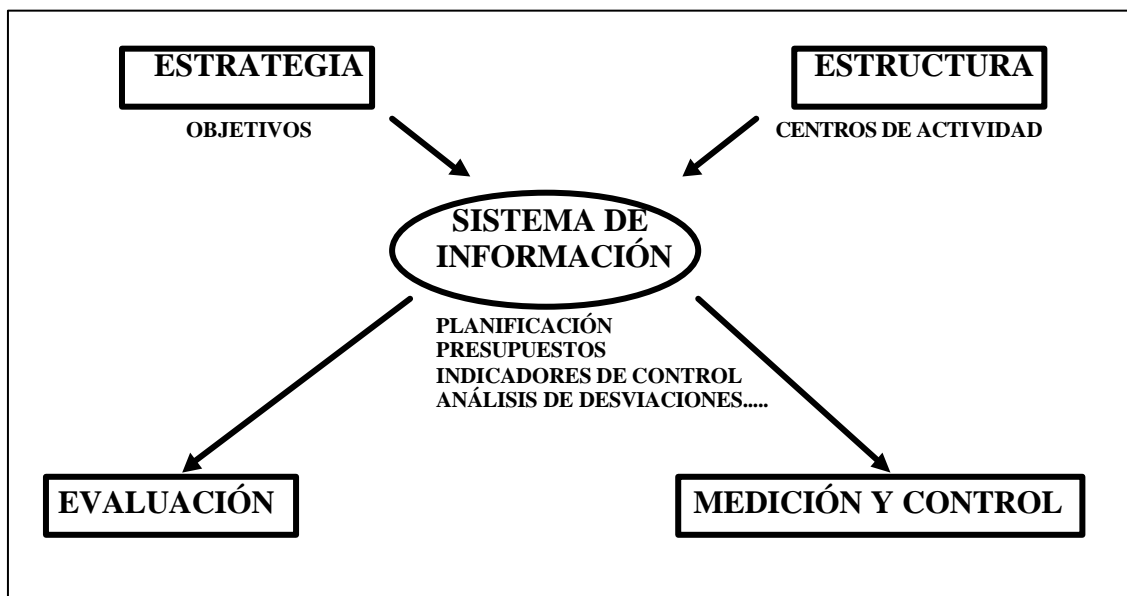


Figura 3.4. El control de gestión y los sistemas de información

Los sistemas de dirección y en particular los de información para el control, entre los cuales hay que destacar especialmente los de carácter económico-financiero, necesitan de una adaptación continua al entorno tratando de lograr la máxima eficacia en el funcionamiento de la organización y de sus operaciones (Amat, 1993). Como se puede observar en la figura 3.4., la estrategia y la propia estructura condicionan los sistemas de información que necesita la organización. Por otra parte, las herramientas a utilizar estarán en función de la evaluación, medición y del control que se quiera mantener.

La contabilidad de gestión tiene diversos enfoques en función de los diferentes objetivos que persigue (Ripoll, 1994a). Por un lado, el análisis de la gestión de los diferentes responsables, análisis de la eficacia y eficiencia de la gestión de los diferentes profesionales. Por tanto, una primera perspectiva del proceso de control sería la que se basaría en la comparación del resultado obtenido respecto al posible o deseado.

Desde una perspectiva más amplia y dinámica podemos considerar que la contabilidad de gestión es el conjunto de procedimientos que guían no sólo el control del resultado, sino también la elección del comportamiento de los que deben tomar decisiones para

que actúen lo más eficientemente posible para alcanzar los objetivos de la organización a partir de los recursos disponibles. El margen de elección de los responsables en su toma de decisiones estará limitado de tal manera que se facilite la convergencia entre los objetivos de la organización y los objetivos individuales. La estimulación del autocontrol en esta segunda perspectiva permitirá una mejora de la gestión y de la utilización de los recursos. Esta forma de autocontrol puede ir acompañada, paralelamente, del análisis a posteriori y más formalizado de los resultados que elabore el sistema de información respecto a las desviaciones obtenidas.

La actividad hospitalaria y de los centros sanitarios en general, como organizaciones empresariales, para su correcto funcionamiento debe conseguir que todos sus componentes se comporten de la manera que sea la más adecuada para el logro de sus objetivos. Existen diversos elementos a considerar dentro de un sistema de información de contabilidad de gestión, como queda también reflejado en el esquema en la figura 3.4.

- La definición de los objetivos enmarcados dentro de la estrategia de la organización. Estos objetivos estarán definidos en función de las características de su entorno y de las condiciones internas de la organización. Se ha de tener en cuenta que sólo cuando se han formulado objetivos se puede planificar a largo plazo, presupuestar a corto plazo y es cuando tendrá sentido la función de control.
- La estructura organizativa será otro de los elementos básicos en el sistema de información de la contabilidad de gestión. Así, se debe disponer de una estructura organizativa que facilite la convergencia entre las decisiones que tomen las personas que forman parte de la organización y los objetivos de la misma. Ello implica diseñar y definir el organigrama, las funciones por departamento y por persona, el nombramiento de responsables para los diferentes centros, grado de descentralización de cada decisión, sistema de coordinación entre departamentos que permita clarificar las responsabilidades de cada miembro de la organización. Esta asignación de responsabilidades permitirá definir subobjetivos departamentales o de centros de coste o de actividad, de tal forma que estén definidos a partir de la

especificación de los objetivos estratégicos globales y totalmente coordinados.

- Será necesario disponer de un sistema de información que posibilite la evaluación de la gestión de cada responsable y permita la corrección de aquellas variables que interese modificar para mejorar la eficacia de la empresa.
- El comportamiento y el control de esta estructura organizativa deberá ser revisado para analizar el resultado del desempeño y para ello será necesario disponer de un sistema de indicadores de control por centro de responsabilidad que sirva de guía de cada responsable y que permita su evaluación (Gonzalez-Ubeda, 1993).

Los sistemas formalizados serán más útiles en la medida en que las decisiones y las acciones que se tengan que tomar sean repetitivas, los objetivos sean claros y específicos, el conocimiento del resultado de una acción pueda ser fácilmente medido. En la medida en que esto no se cumpla, será necesario diseñar mecanismos organizativos complementarios.

3.6.1. La medición del producto hospitalario

La medición del producto hospitalario y de las diferentes actividades que se desarrollan en los centros sanitarios son necesidades de información que requiere la dirección para poder tomar decisiones. La dificultad de medición estará en relación directa con el propio proceso productivo, como ya se ha comentado anteriormente. Estaríamos en el caso de actividades estructurales en las que la medición de actividades, al estar ligadas estrechamente a los recursos físicos que los originan, vendrá por la mera contabilización de los bienes tangibles utilizados. Es lógico pensar que la intensidad, en cuanto a evaluación y medición de cada uno de ellos, dependerá de las características mismas de cada recurso y de su importancia en cuanto a inversión. Pero no se debe olvidar que la evaluación de la actividad hospitalaria en su conjunto sólo es posible desde la consideración de su producto final.

El problema de medición de la actividad sanitaria ha sido largamente debatido. Por un lado existe un objetivo global de salud como producto final sanitario y por otro lado la

propia gestión de los centros sanitarios (Hornbrook, 1985). Una forma de clasificar el output de los centros sanitarios es en función del tipo de servicio que presta el centro sanitario. Así, se diferencian tres tipos de outputs (Guadalajara, 1994):

- Hospitalario. Servicio asistencial principal y básico.
- Consulta externa. Servicio asistencial sin hospitalización.
- Urgencias Servicio asistencial con hospitalización y sin programación previa.

Bajo estas condiciones la actividad sanitaria se ha expresado de forma tradicional en función del número de visitas, del número de urgencias, etc. siendo la unidad de medida más utilizada la estancia. Este medidor cumple con uno de los objetivos básicos de la contabilidad de gestión que es su simplicidad de aplicación, pero en contra del mismo se debe decir que presenta la desventaja de que no informa sobre las características de la producción final hospitalaria. Este medidor o unidad de obra no permite ver que es lo que hay detrás de ellas. Así, al hablar de estancia media se están contemplando actividades totalmente dispares como puede ser un parto, una operación de apendicitis o un politraumatismo craneal. Esta confusión en el procesamiento de la información limita el análisis de la misma al no contemplar la realidad de cada caso, no pudiendo discernir las verdaderas necesidades de recursos que para cada tipo de actividad ha sido necesaria.

La función médica dentro del proceso productivo hospitalario lleva a que los sistemas de información se relacionen directamente con los conceptos y unidades relacionadas con la actividad médica. No nos podemos limitar a analizar y evaluar en términos de eficiencia el comportamiento de la actividad hospitalaria en función de unos medidores limitados que no permiten el correcto establecimiento de comparaciones entre hospitales, servicios o diferentes periodos de tiempo.

La eficiencia es la cualidad de la actuación económica que consiste en la minimización del empleo de medios para lograr el cumplimiento del objetivo planteado. En cambio, la eficacia es la cualidad empresarial consistente en alcanzar los objetivos perseguidos (Bueno, 1983). Por tanto, el término eficiencia se refiere al proceso racional de elección y asignación de recursos económicos a los procesos productivos que llevará al ahorro del gasto (Cuervo y Peres, 1981). Por otra parte, AECA distingue los conceptos de

eficiencia estratégica y eficiencia operativa (AECA, 1988). La primera de ellas se refiere a la eficiencia de las decisiones a medio y largo plazo, en cambio la segunda se centra en la eficiencia de las acciones a corto plazo. En el ámbito sanitario, los hospitales son eficaces cuando consiguen los objetivos que se han propuesto y son eficientes si consiguen los objetivos al menor coste posible (Asenjo y otros, 1987). Sin embargo, el hecho de que una terapia médica se haya demostrado eficaz no implica que siempre vaya a ser efectiva. Siguiendo a Ortún, la eficacia mide la probabilidad de que un individuo, en una población definida, se beneficie de la aplicación de una tecnología médica a la resolución de un problema de salud determinado, bajo condiciones ideales de actuación. Se establecerá, habitualmente, de forma experimental y tiene validez universal.

Por otra parte, La efectividad también pretende medir la probabilidad de que un individuo, en una población definida, se beneficie de la aplicación de una tecnología médica, pero en las condiciones reales de aplicación por el médico. Su establecimiento, por tanto, no tendrá validez universal (Ortún, 1991). De todo lo anterior se deduce, que nuevamente la actuación del médico tiene un papel relevante, ya que si un tratamiento no es efectivo, nunca llegará a ser eficiente y provocará que el alta médica se demore, como consecuencia de la necesaria aplicación de tratamientos posteriores que rectifiquen los efectos del anterior.

La evaluación y eficiencia de los servicios prestados al usuario es una de las necesidades de información, pero también es necesario medir y controlar el coste por paciente como producción a controlar por la dirección. Para dar respuesta a este segundo objetivo es necesaria la definición de categorías de pacientes para el conocimiento de la producción médica. Un sistema de clasificación de pacientes permitirá analizar el volumen de cada tipología de paciente atendida, mejorando considerablemente la información relacionada con la casuística hospitalaria o Case Mix. El concepto de Case Mix se refiere a la diversidad de los pacientes, a los tipos de casos que potencialmente se pueden llegar a producir en un centro sanitario.

Gran número de investigaciones relacionadas con la clasificación de pacientes se han realizado en las últimas décadas para intentar clarificar la producción hospitalaria. Los criterios utilizados en cada momento han dependido de los objetivos que el propio sistema de información ha perseguido (Hornbrook, 1982). Así, se ha intentado dar respuesta a cuestiones relacionadas con el control de calidad, la eficiencia en la gestión,

la financiación hospitalaria, etc. para las que se han utilizado criterios de clasificación distintos como, consumo de recursos, severidad, pronóstico, etc.

La medida del Case Mix se ha realizado desde diferentes puntos de vista para dar respuesta a diferentes necesidades de información. Entre las diferentes formas de medir, casi todos los sistemas de medición del case-mix se han inclinado por la de clasificar. Realizan clasificaciones de pacientes en categorías preestablecidas, que han de ser homogéneas en relación a una condición previa, tal como la de isoconsumo de recursos o la de isoseveridad de los procesos. Por lo tanto, intentar obtener información para la dirección en cuanto al coste por paciente debe pasar previamente por la elección de:

- Criterio de clasificación de los pacientes.
- Objetivos a los que debe servir el sistema de clasificación.
- Metodología a utilizar.

En cuanto a este último punto, las diferentes investigaciones tanto han utilizado estadísticas, es decir metodologías fundamentadas en aspectos cuantitativos, como métodos subjetivos con contribución de expertos basados por tanto en metodologías cualitativas.

En el epígrafe siguiente se exponen diferentes sistemas de clasificación de pacientes sin entrar en detalle en la elaboración técnica de los mismos. Es importante, sin embargo, en este momento hacer esta revisión para poner de manifiesto la inquietud que en el mundo hospitalario ha suscitado la medición de la producción hospitalaria (López, 1986).

3.6.2. Sistemas de clasificación de pacientes

Seguidamente se resumen diversas aportaciones relacionadas con sistemas de clasificación de pacientes:

- Uno de los puntos de partida de estas investigaciones fue la lista A de la *Commission on Professional and Hospital Activities* que utilizando métodos subjetivos a través de opiniones de los propios médicos, obtuvo grupos de pacientes con la misma estancia media hospitalaria (CPHA, 1978). La clasificación se

realizaba según la edad, la existencia o inexistencia de intervenciones quirúrgicas y la presencia o ausencia de diagnósticos secundarios. Uno de los problemas que soportaba este sistema era el gran número de clases finales a que daba lugar.

- Gonella fue el que desarrolló el *Disease Staging*, basándose en el análisis de la progresión de la enfermedad por diferentes estadios (Gonella y otros, 1984). Estos estadios predefinidos servían para agrupar a los pacientes según patologías y específicos para cada diagnóstico, a partir de paneles de expertos. En concreto, se identificaban tres posibles estadios con subestadios según enfermedad: Estadio 1, sin complicaciones o bien con problemas de gravedad mínima; estadio 2, problemas limitados a un órgano o sistema; estadio 3, afección múltiple de órganos o sistemas. Los criterios utilizados se basaban en la gravedad y en el pronóstico de la enfermedad, de forma totalmente independiente de las prácticas médicas.
- El *Acute Physiology and Chronic Health Evaluation (APACHE)* utilizado en unidades de vigilancia intensiva (Knaus y otros, 1981). La construcción se realiza también sobre la base del criterio médico estableciendo un orden según criterios clínicos y biológicos. Fue completado con una evaluación de las enfermedades crónicas presentes en los seis meses previos al ingreso. Este última requiere una revisión de la historia clínica por parte de personal cualificado (Wagner, 1984). Este sistema no ha sido evaluado extensivamente fuera de las unidades de vigilancia intensiva (Knaus, 1982).
- El *Severity Index* desarrollado en la Universidad John Hopkins por S. Horn (Horn y otros, 1983), basado en un sistema anterior elaborado en Baltimore conocido como el *AS-Score* (Roveti, 1980), también utiliza un sistema de clasificación en función de la severidad pero teniendo en consideración el valor predictivo del consumo de recursos. En este sentido el método parte de la suposición de que un agravamiento de la enfermedad se traducirá, muy probablemente, en una mayor duración de la estancia, un caso más complejo y, por consiguiente, un incremento del coste de los cuidados necesarios. Para su definición se tienen en cuenta los siguientes parámetros: edad del paciente, sistemas afectados, etapa de la enfermedad, complicaciones y respuesta a la terapia. Utiliza siete indicadores para medir la

gravedad. Cuatro están referidos a las condiciones del paciente; “estadio del diagnóstico principal”, “comorbilidades” (presencia de enfermedades no relacionadas con el diagnóstico principal), “grado de respuesta al tratamiento” y “complicaciones”. El quinto, “afección residual”, está referido también al paciente pero refleja la calidad del cuidado recibido. Y por último dos indicadores más, “dependencia de enfermería” y “procedimientos no quirúrgicos” que describen la actuación del hospital sobre el paciente.

- En el departamento de investigación de *Blue Cross* en Pensilvania se desarrollaron los *Patient Management Categories*, construido a partir de la opinión y consenso entre expertos pero con una diferencia sustancial con relación a los anteriores (Young y otros, 1982). En este caso el sistema trata de formar grupos homogéneos respecto al proceso de cuidados hospitalarios ideales y no de los utilizados en un medio determinado. El tratamiento clínico deseable de los pacientes es el punto básico en este sistema, por ello no tan sólo tiene en cuenta el diagnóstico sino que cuenta también con el motivo del ingreso hospitalario. Los autores justifican este método por la constatación de que varios pacientes con un mismo diagnóstico de alta, pueden tener procesos clínicos muy distintos en función del objetivo perseguido por la hospitalización y por lo tanto diferente consumo de recursos. Consta de tres elementos complementarios o subsistemas:

1. Categorías de gestión de pacientes (*Patient management categories*), en su definición se tiene en cuenta tanto el diagnóstico principal como el secundario, la gravedad asociada al caso y la comorbilidad.
2. Peso relativo (*Relative cost weights*), a cada PMC se le asocia un peso relativo en función de la intensidad de servicios médicos requeridos por la misma y otra basado en la gravedad/intensidad relativa de cada paciente concreto.
3. Líneas de actuación (*Patient management paths*), se define para cada PMC una línea de actuación basada en los procedimientos diagnósticos y/o terapéuticos precisos para la correcta asistencia de un paciente tipo.

El sistema, como ya se ha comentado, utiliza un protocolo ideal de tratamiento clínico, pero éste adolece de ciertas dificultades de asignación dudosa no siendo los grupos

totalmente excluyentes. Esta cuestión lleva a que sea necesaria la continua revisión del sistema de clasificación y a un alto grado de consenso.

Los Grupos Relacionados con el Diagnóstico, *Diagnosis Related Groups* (GRD), fueron desarrollados por Fetter y sus colaboradores en la Universidad de Yale a través de una larga investigación iniciada en los años 60 (Fetter, 1980). Constituyen un sistema de clasificación de pacientes hospitalarios en función de las clases de consumos de recursos. Para ello utilizaron información estadística basada en registros hospitalarios procedentes de diferentes hospitales, analizando los costes en cuanto a consumo de recursos. La definición de tipos de casos era el objetivo perseguido por los autores de los GRD. En cada uno de los casos se esperaba que los pacientes recibieran una cantidad similar de servicios hospitalarios. Los requisitos de clasificación definidos previamente por los propios autores fueron:

- Tenía que ser médicamente interpretable, con grupos de clases diagnósticas homogéneas. Establecer un lenguaje común entre los diversos estamentos hospitalarios (médicos, administradores y gestores). Por otra parte se pretendía también implicar al médico en las consecuencias económicas de sus actos y su implicación en los costes hospitalarios.
- La clasificación se debería obtener a partir de la información comúnmente disponible en los hospitales.
- La clasificación debería dar lugar a un número limitado de clases, preferentemente unos pocos centenares, con la condición de que fueran exhaustivos y mutuamente excluyentes. Había que cubrir todas las posibilidades, pero también evitar solapamientos entre clases.
- Cada grupo o clase debería contener pacientes con un consumo de recursos hospitalarios esperado de cuantía similar.
- La definición de clases tenía que ser comparable a través de los diferentes sistemas de codificación.

La metodología utilizada por los autores se basó simultáneamente en el juicio médico y en el análisis estadístico de los datos, fijando el número final de clases a aceptar a priori en 500. Se usaron unos paneles médicos para determinar las Categorías Diagnósticas Mayores (CDM) y establecer unas jerarquías entre los procedimientos quirúrgicos dentro de cada categoría. Para ello se partió de la Clasificación Internacional de

Enfermedades (ICD-9-CM). En una primera versión se obtuvieron 83 CDM, posteriormente se redujo a 23. Se procedió a un análisis estadístico de registros de altas hospitalarias entre las diversas variables disponibles y el consumo de recursos, como variable a explicar.

La información necesaria para la clasificación del paciente en un GRD incluye:

- Edad
- Sexo
- Diagnóstico principal
- Otros diagnósticos presentes
- Procedimientos
- Circunstancias respecto al alta

En cuanto al diagnóstico principal debe darse la condición de que, al finalizar el proceso de hospitalización, se considere el motivo de ingreso del enfermo en el hospital (US Health Information Policy Council, 1985). Los diagnósticos sucesivos son todos aquellos presentes en el paciente en el ingreso o en el proceso de hospitalización. Los procedimientos pretenden recoger todas las actividades asistenciales realizadas durante la estancia hospitalaria, en el caso de la existencia de diversos procedimientos se utiliza para la clasificación el más complejo según la jerarquía preestablecida.

Se han realizado diferentes revisiones y actualizaciones sobre los GRD, siendo hasta la fecha el sistema de medición hospitalaria más potente y utilizado (Ibern, 1991). Su desarrollo se ha visto favorecido por dos causas: el hecho de recoger datos de los resúmenes de alta y no de las historias clínicas, y haber seleccionado el isoconsumo de recursos como criterio de división, aspecto que permite un mejor acercamiento al estudio de los costes del hospital.

En 1983, la Health Care Financing Administration decidió utilizar los GRD como base de pago de las hospitalizaciones cubiertas por Medicare, sin incluir los honorarios médicos ni otros aspectos de la actividad hospitalaria. Desde entonces, los sistemas de clasificación de pacientes se han multiplicado y desarrollado de tal manera que, su codificación y validación han permitido la mejora de los instrumentos puesto a disposición de la gestión hospitalaria y de la contabilidad de gestión.

3.7. Concepto y contenido de la contabilidad de gestión en los centros sanitarios.

Tal y como se ha señalado anteriormente, la organización sanitaria posee diferencias considerables con respecto al resto de organizaciones en cuanto a los agentes que intervienen y la gran cantidad de productos elaborados. No se puede hablar de control del gasto sanitario, ni de evaluación de la calidad o bien de la eficiencia en la atención prestada al paciente, sin establecer previamente un sistema de información en los centros sanitarios que permita identificar adecuadamente el sujeto, el producto de la actividad hospitalaria y su coste. Todo ello ha sido mencionado con detenimiento en los apartados anteriores y pone de manifiesto la particular necesidad de diseñar a medida una contabilidad de gestión que permita conseguir los objetivos establecidos.

La contabilidad de gestión ha de servir de herramienta indispensable para establecer la eficacia de la actividad productiva y la relación entre la cantidad de factores utilizados y los productos obtenidos. Medir los costes de cada una de las unidades o servicios en que se divide un centro de asistencia sanitaria permitirá adicionalmente determinar el coste de cada una de las actividades del servicio y también determinar el consumo de recursos de cada proceso asistencial mediante la utilización de un sistema de clasificación.

Se pretende por tanto disponer de una técnica útil que posibilite el conocimiento y la evaluación de la eficiencia económica y facilite la difícil tarea de la toma de decisiones. Esta contabilidad de gestión ha de ser lo suficientemente flexible y abierta para que se pueda adaptar a la realidad de cualquier centro sanitario.

Por todas estas razones la contabilidad de gestión hospitalaria debe ofrecer información relevante para la toma de decisiones sobre aspectos relacionados con el coste de cada una de las unidades o servicios en que se divide el hospital y por otra parte estar en disposición de poder obtener información sobre el coste por paciente o por proceso (Bisbe, 1991).

La información utilizada en la contabilidad de gestión de los centros hospitalarios procederá de dos vías distintas. Por un lado se dispondrá de información económica relacionada con la utilización y consumo de recursos y por otro lado de información técnica en base a criterios de clasificación y medición de tipo médico y de la propia casuística hospitalaria. En la figura 3.5. se pone de manifiesto este tipo de relaciones dentro de la contabilidad de gestión en los centros sanitarios.

La estructura organizativa del centro sanitario en cuestión dará paso a identificar los diferentes centros de costes. Los diferentes costes soportados se deberán imputar a dichos centros en base a distintos criterios y siguiendo diferentes procesos, tema que se desarrollará con más detenimiento en posteriores apartados, de tal manera que se pueda conocer de la forma más exacta posible el coste que ha ocasionado cada una de las unidades o servicios en que se divide el centro sanitario. A través de la integración de los diferentes niveles del proceso productivo la contabilidad de gestión podrá ofrecer el coste de cada uno de los productos o servicios prestados por cada unidad a cada paciente. Estaremos en este caso hablando del coste por actividad. El modelo propuesto respeta también los fundamentos de los nuevos sistemas de costes basados en la actividad (Cooper, 1988). El proceso de asignación reconoce las distintas actividades (Kaplan, 1990) del proceso asistencial y los costes son canalizados de acuerdo con parámetros que reflejan las particularidades técnicas de cada una de estas actividades (Chaffman y otros, 1990). Este segundo paso nos permitirá determinar posteriormente el consumo de recursos imputables a cada grupo homogéneo de pacientes, es decir, el coste por proceso (Antolí y otros, 1995).

La utilización de algún sistema de clasificación de pacientes, como los ya comentados, dará lugar a clasificar a los pacientes en grupos homogéneos desde un punto de vista clínico y económico y poder definir de esta manera los servicios o productos finales proporcionados por el centro sanitario. De esta forma, al reducir el número de casos tratados en base a esas agrupaciones, la gestión se hace más manejable y se facilita su evaluación y seguimiento. Por otro lado la obtención de datos válidos y fiables aplicando metodologías acomodadas a la realidad del sector permitirá analizar la eficacia y la eficiencia de los centros sanitarios en cuanto a los servicios prestados al usuario (Bisbe, 1991).

La contabilidad de gestión nos proporcionará de esta manera información para poder realizar una buena planificación, distribución y gestión de los recursos disponibles en los centros sanitarios, así como poder analizar la actuación de los distintos profesionales médicos o de los distintos responsables de la organización.

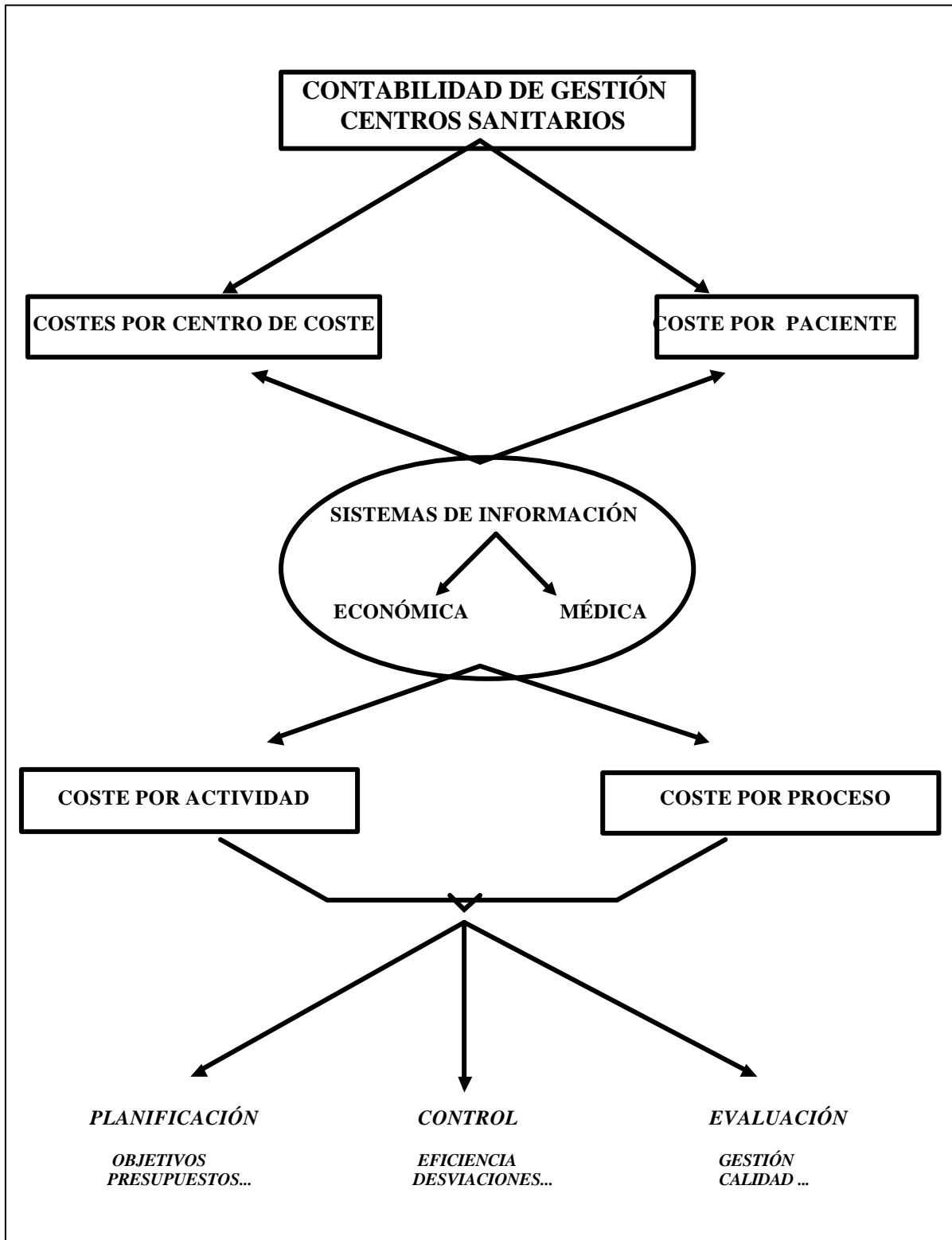


Figura 3.5. Los sistemas de información y la contabilidad de gestión en los centros sanitarios.

3.8. Objetivos de la contabilidad de gestión en los centros sanitarios

La contabilidad de gestión tienen como finalidad proporcionar sistemas de información para la toma de decisiones, teniendo en cuenta que, dos son los factores que intervienen en la actividad sanitaria, la actividad asistencial en función de la actuación médica y la asignación de recursos. Esto afecta a todos los niveles que lo requieran (unidades, servicios, gerencia, servicios centrales,...)

Desde el punto de vista de la alta dirección, de los máximos responsables de la organización se debe tener presente que las diferentes funciones a las que deben hacer frente, pasan por un control exhaustivo de la empresa y de la necesaria implicación de los diferentes responsables y profesionales que configuran el equipo que ha de llevar a cabo la gestión . Estas funciones se podrían enmarcar en cuatro fases:

- Determinación de los objetivos de la empresa tanto a largo como a corto plazo.
- Planificación para alcanzar los objetivos
- Organización de las personas y recursos para la ejecución del trabajo
- Control de la organización del mismo.

Para poder dar respuesta a estas funciones se precisa de la contabilidad de gestión. En aquellas organizaciones en que ha existido una descentralización importante en el proceso de la toma de decisiones y para aquellas que se enfrentan a una situación competitiva intensa, con escasez de recursos y en la que es fundamental disponer de información que permita mantener y mejorar su posición, como es el caso de los centros sanitarios, se hace más necesario el uso de la contabilidad de gestión. Estas técnicas de gestión deben perseguir unos objetivos globales:

- Informar. En el sentido más amplio posible a todas las personas involucradas en la organización. La contabilidad de gestión se encargará, a través del sistema de información, de transmitir a cada parcela de la empresa la información que ha de ser necesaria para la gestión.
- Conjuntar y orientar todos los esfuerzos de la organización en la consecución de los objetivos, procurando la eficiencia y la eficacia en la utilización de todos los recursos.

- Conseguir un sistema que permita asociar personas con objetivos, permitiendo evaluar la calidad de su gestión.
- Todos los responsables han de sentirse motivados para la consecución de sus objetivos. Su importancia es capital dentro del sistema de contabilidad de gestión.

De esta manera la contabilidad de gestión permitirá:

- Formular objetivos explícitos para cada uno de los departamentos, servicios o centros de responsabilidad que se pueden concretar y cuantificar vía presupuestos.
- La medición contable en términos de ingreso, coste o beneficio de la actuación de cada unidad.
- La medición de la actuación de dichas unidades y de las personas a partir del cálculo de desviaciones.
- La asignación de incentivos ligados a la evaluación de la actuación de personas y centros de responsabilidad, establecidos para fomentar que las acciones individuales se adapten a los objetivos de la organización.
- Mejorar el funcionamiento interno y la posición competitiva a través de la toma de decisiones correctivas. En definitiva huir de la burocracia rutinaria.

Sin embargo también se debe destacar que el sector sanitario conlleva una serie de limitaciones o dificultades de control. Por citar algunas de esas dificultades con las que se encuentra la contabilidad de gestión en los centros sanitarios podríamos mencionar:

- ¿Cómo medir la flexibilidad, la calidad o la capacidad de innovación?.
- ¿Cómo enfocar la gestión de la empresa y el proceso de toma de decisiones hacia una visión estratégica, evitando una visión muy a corto plazo?.
- ¿Cómo influye el factor humano en empresas de servicios como los centros sanitarios?.
- ¿Cuáles son los factores clave de éxito en los centros sanitarios?.

Las respuestas a las preguntas anteriores no son sencillas. El control de los costes se debería considerar un factor clave, pero sin olvidar que necesariamente se debe ofrecer una eficiencia y calidad asistencial que beneficie y mejore el nivel de salud de la sociedad. Indicadores de tipo cualitativo, y por tanto con un alto grado de subjetividad en muchos casos, se deberán utilizar para evaluar algunas partes del proceso productivo y de la actuación de las personas en situaciones en donde los medidores cuantitativos no sean suficientes.

Centrando con mayor detalle los objetivos específicos que debe perseguir la contabilidad de gestión en los centros sanitarios se pueden contemplar los siguientes (Institut Català de la Salut, 1994):

- Conocer el coste de los diferentes centros de actividad.
- Conocer la estructura interna de los costes originados en cada centro de actividad.
- Conocer el coste unitario de cada una de las actividades asistenciales, tanto de las estructurales como de las intermedias o finales.
- Al conocer los costes de cada una de las actividades se podrán realizar comparaciones que permitirán tomar decisiones en cuanto a eficiencia y plantearse en definitiva el prestar el servicio con medios propios o subcontratarlo.
- Obtener el coste por proceso. Acumulando los costes de las actividades consumidas por cada paciente, en función de la integración de los diferentes niveles del proceso productivo, tanto individualmente como agrupados en la clasificación correspondiente.
- Evaluar la gestión global.
- Evaluar la gestión de cada centro de actividad.
- Evaluar la utilización de nuevas tecnologías.
- Facilitar la dirección por objetivos.
- Establecer presupuestos y previsiones que permitan el análisis de las desviaciones.
- Ayudar a la organización en cuanto a la planificación de los centros sanitarios.

- Ayudar a modificar la cultura de la organización y reorientar el sistema general de dirección en función de las necesidades que el propio entorno establece con los continuos cambios que acontecen en la sociedad.

La contabilidad de gestión en los centros sanitarios pretende servir de orientación o base de referencia para todo tipo de decisiones internas a diferentes niveles dentro del horizonte temporal del corto plazo. Pero se debe tener clara la conexión entre la definición de la estrategia, es decir, los objetivos de largo plazo y esos objetivos de corto plazo surgidos como consecuencia de los primeros cuya consecución será necesaria para alcanzar esos objetivos estratégicos.

La contabilidad de gestión en los centros sanitarios se configurará en función de la estructura organizativa. Al ser esta organización interna muy propia y particular, añadiendo además que los servicios que pueden llegar a ofrecer pueden ser muy variados, el diseño de la contabilidad de gestión se deberá especificar para cada organización en razón de los fines y objetivos que se pretendan alcanzar.

3.9. Conclusiones

Durante las últimas décadas la demanda sanitaria está experimentando un constante aumento. Por otra parte, la exigencia de más y mejores servicios sanitarios repercuten en el aumento del coste. Otro factor importante es el incremento de la esperanza de vida y las necesidades sanitarias que el sector de la población mayor de 65 años requiere. La economía del bienestar surge como consecuencia de todo lo anterior, pero paralelamente también aparece la necesidad de racionalizar los recursos, ya que éstos son escasos. El aumento del gasto sanitario es hoy en día una de las grandes preocupaciones de los países desarrollados. Por otra parte, los ciudadanos no son especialmente conscientes del gasto que generan los sistemas integrados de salud. Se da la circunstancia de que el propio usuario tiende a realizar una utilización excesiva de cuidados sanitarios, al no contribuir al coste de los mismos. Además, el Estado es el único agente sobre el que se integran todas las funciones, lo que provoca una falta de estímulo para mejorar la eficiencia y la calidad. Diversos autores apuntan posibles opciones para abordar la problemática, entre las que destacan, incrementar la financiación sanitaria pública

mediante un mejor encaje del gasto sanitario, aumentar los ingresos destinados a la financiación sanitaria pública, favorecer la sustitución de financiación pública por financiación privada y restringir las prestaciones. La mejora del sistema sanitario público pasa por optimizar la gestión y dotarlo de suficiencia financiera. Por estos motivos, se ha intentado avanzar introduciendo elementos de eficiencia económica en la política sanitaria y en la práctica asistencial, provocando el cambio cultural de profesionales y gestores sanitarios dando énfasis a la productividad.

La aplicación de la contabilidad de gestión en el sector sanitario se encuentra con considerables dificultades. Incide la propia complejidad del proceso y por otra parte la propia identificación de los productos y su normalización operativa. Teniendo en cuenta también, la falta de comparabilidad de los datos por no existir homogeneidad en el tratamiento de la información, o la falta de homologación en las definiciones de los componentes del gasto sanitario, la ausencia de formatos normalizados y la dificultad para medir el producto final. La intangibilidad en las empresas de servicios, como es el caso de los centros sanitarios, acarrea un problema de medición, de cuantificación del servicio prestado.

Los avances que se han producido en cuanto a la contabilidad de gestión en el sector sanitario, se han centrado en la obtención de medidas operativas de la producción que permiten mejorar el conocimiento y el control de la gestión de los hospitales. Desde el análisis de la contabilidad analítica de los hospitales, hasta el análisis y control del coste por paciente son diferentes aportaciones que se han ido produciendo en los últimos tiempos. En este tipo de organizaciones, el producto se identifica de forma totalmente directa con el servicio mismo que se está prestando en cada momento. La homogeneidad en estos casos es mínima ya que normalmente son servicios que deben ajustarse a las propias necesidades del cliente, o usuario, y de ese momento concreto. Se puede concluir, que los servicios de los centros sanitarios son muy numerosos y que además su conjunto consta de servicios fácilmente identificables y tangibles mientras que hay otros difícilmente identificables, intangibles y muy heterogéneos. El alta hospitalaria será el punto final, fruto de la combinación de diferentes productos intermedios en función de las necesidades del paciente y la estructura hospitalaria disponible.

La actividad hospitalaria se centra, por tanto, en dos aspectos trascendentes. Por un lado en la condición del paciente y por otro, la propia estructura hospitalaria, sobre la que

tiene un papel predominante el propio médico. Este nivel de análisis de los procesos productivos estructurales proporcionará información imprescindible a los centros sanitarios en cuanto a la eficiencia técnica, y por lo tanto, a las posibles mejoras a incorporar para incrementar la eficiencia en el resultado final. El proceso productivo de los centros sanitarios brinda la posibilidad de estructurar la actividad hospitalaria analizando los diferentes inputs y outputs que se generan en los distintos niveles de integración.

La necesidad de información de la dirección en relación a la contabilidad de gestión, precisa crear instrumentos y mecanismos que permitan medir el servicio sanitario prestado a diferentes niveles y de esta manera acercar la gestión y la responsabilidad por el consumo de recursos a los agentes que deben tomar las decisiones, permitiendo evaluar la eficacia y la eficiencia en todo momento. La finalidad de la medición es la de garantizar por tanto que los niveles de producción de estos recursos físicos son correctos desde un punto de vista cuantitativo, sin olvidar que la calidad de la atención sanitaria viene definida por el uso adecuado de los recursos según las necesidades planteadas.

La contabilidad de gestión pretende, por un lado, el análisis de la gestión de los diferentes responsables. Por tanto, una primera perspectiva del proceso de control sería la que se basaría en la comparación del resultado obtenido respecto al posible o deseado. Desde una perspectiva más amplia y dinámica podemos considerar que la contabilidad de gestión es el conjunto de procedimientos que guían no sólo el control del resultado, sino también la elección del comportamiento de los que deben tomar decisiones para que actúen lo más eficientemente posible para alcanzar los objetivos de la organización a partir de los recursos disponibles. El margen de elección de los responsables en su toma de decisiones estará limitado de tal manera que se facilite la convergencia entre los objetivos de la organización y los objetivos individuales. La estimulación del autocontrol en esta segunda perspectiva permitirá una mejora de la gestión y de la utilización de los recursos.

Los sistemas formalizados serán más útiles en la medida en que las decisiones y las acciones que se tengan que tomar sean repetitivas, los objetivos sean claros y específicos. En la medida en que esto no se cumpla, será necesario diseñar mecanismos organizativos complementarios. Una forma de clasificar el output de los centros sanitarios es en función del tipo de servicio que presta el centro sanitario. Así, se diferencian tres tipos de outputs: hospitalario, consulta externa y urgencias. Bajo estas

condiciones la actividad sanitaria se ha expresado de forma tradicional en función del número de visitas, del número de urgencias, etc. siendo la unidad de medida más utilizada la estancia. Este medidor cumple con uno de los objetivos básicos de la contabilidad de gestión que es su simplicidad de aplicación, pero en contra del mismo se debe decir que presenta la desventaja de que no informa sobre las características de la producción final hospitalaria. Así, al hablar de estancia media se están contemplando actividades totalmente dispares como puede ser un parto, una operación de apendicitis o un politraumatismo craneal. Esta confusión en el procesamiento de la información limita el análisis de la misma al no contemplar la realidad de cada caso, no pudiendo discernir las verdaderas necesidades de recursos que para cada tipo de actividad han sido necesarios.

La función médica dentro del proceso productivo hospitalario lleva a que los sistemas de información se relacionen directamente con los conceptos y unidades relacionadas con la actividad médica. La eficiencia en el ámbito sanitario es una de las necesidades de información, así como también controlar el coste por paciente. En las últimas décadas se han desarrollado sistemas de clasificación de pacientes que permiten mejorar considerablemente la información relacionada con la casuística hospitalaria.

No se puede hablar de control del gasto sanitario, ni de evaluación de la calidad o bien de la eficiencia en la atención prestada al paciente, sin establecer previamente un sistema de información en los centros sanitarios que permita identificar adecuadamente el sujeto, el producto de la actividad hospitalaria y su coste. Se debe diseñar a medida una contabilidad de gestión que permita conseguir los objetivos establecidos. Se pretende por tanto disponer de una técnica útil que posibilite el conocimiento y la evaluación de la eficiencia económica y facilite la difícil tarea de la toma de decisiones.

Por todas estas razones la contabilidad de gestión hospitalaria debe ofrecer información relevante para la toma de decisiones sobre aspectos relacionados con el coste de cada una de las unidades o servicios en que se divide el hospital y por otra parte estar en disposición de poder obtener información sobre el coste por paciente o por proceso. La contabilidad de gestión nos proporcionará de esta manera información para poder realizar una buena planificación, distribución y gestión de los recursos disponibles en los centros sanitarios, así como poder analizar la actuación de los distintos profesionales médicos o de los distintos responsables de la organización.

Desde el punto de vista de la alta dirección, de los máximos responsables de la organización se debe tener presente que las diferentes funciones a las que deben hacer frente, pasan por un control exhaustivo de la empresa y de la necesaria implicación de los diferentes responsables y profesionales que configuran el equipo que ha de llevar a cabo la gestión. En aquellas organizaciones en que ha existido una descentralización importante en el proceso de la toma de decisiones y para aquellas que se enfrentan a una situación competitiva intensa, con escasez de recursos y en la que es fundamental disponer de información que permita mantener y mejorar su posición, como es el caso de los centros sanitarios, se hace más necesario el uso de la contabilidad de gestión.

La contabilidad de gestión permitirá, formular objetivos, medir la actuación de cada unidad, calcular las desviaciones, asignar incentivos y mejorar el funcionamiento interno y la posición competitiva. Sin embargo, no se debe olvidar que en el sector sanitario se dan una serie de limitaciones o dificultades de control como son medir la flexibilidad, la calidad, o aspectos como el propio proceso de toma de decisiones hacia una visión estratégica, o la influencia del factor humano, o la identificación de los factores clave de éxito. El control de los costes se debería considerar un factor clave, pero sin olvidar que necesariamente se debe ofrecer una eficiencia y calidad asistencial que beneficie y mejore el nivel de salud de la sociedad. Indicadores de tipo cualitativo, y por tanto con un alto grado de subjetividad en muchos casos, se deberán utilizar para evaluar algunas partes del proceso productivo y de la actuación de las personas en situaciones en donde los medidores cuantitativos no sean suficientes.

La contabilidad de gestión en los centros sanitarios pretende servir de orientación o base de referencia para todo tipo de decisiones internas a diferentes niveles dentro del horizonte temporal del corto plazo. Pero se debe tener clara la conexión entre la definición de la estrategia, es decir, los objetivos de largo plazo y esos objetivos de corto plazo surgidos como consecuencia de los primeros cuya consecución será necesaria para alcanzar esos objetivos estratégicos. La contabilidad de gestión en los centros sanitarios se configurará en función de la estructura organizativa. Al ser esta organización interna muy propia y particular, añadiendo además que los servicios que pueden llegar a ofrecer pueden ser muy variados, el diseño de la contabilidad de gestión se deberá especificar para cada organización en razón de los fines y objetivos que se pretendan alcanzar.

CAPÍTULO 4.

CONTABILIDAD DE COSTES EN LOS CENTROS SANITARIOS

4.1. Introducción

Restablecer la salud del paciente es el objetivo principal de los centros sanitarios como organizaciones. Para ello es necesario que exista una buena gestión y planificación de los recursos. Para que todo lo anterior se pueda llevar a cabo, será necesario gestionar de forma eficaz y eficiente una gran cantidad de información (Esperalba y otros, 1996). Esto dará lugar a la necesidad de utilizar sistemas de información como elementos básicos para la gestión de los centros sanitarios, y por lo tanto, una herramienta útil para los responsables de su gestión (Aguado y otros, 1996). Los sistemas de información de los centros sanitarios tradicionalmente se han centrado de forma totalmente separada, por un lado en la gestión de los pacientes, y por otro en la gestión económico-financiera, sin existir ningún tipo de relación entre ellos. En la actualidad, la tendencia de los centros sanitarios es la de ofrecer sistemas de información integrados, que incluyan todas las actividades del hospital de una forma interrelacionada, identificando las distintas actividades que se desarrollan dentro del centro con la cadena de valor. Los sistemas de información deben ser instrumentos útiles para los responsables de la gestión. Así, este instrumento debe incluir información sobre (Esperalba y otros, 1996):

- Identificación del paciente: Como por ejemplo, perfil de la enfermedad, nivel de severidad, procedencia geográfica.
- Servicios que requiere: Asistencia programada o urgente, atención ambulatoria, hospitalización, hospital de día.
- Procedimientos realizados: Diagnósticos, quirúrgicos, terapéuticos.
- Profesionales que han intervenido.
- Cómo se ha realizado: protocolos asistenciales.
- De qué forma lo medimos: Por productos, por tipología de enfermedades, por conceptos facturables.
- Coste de las diferentes operaciones: Por productos, por tipologías de enfermedades, por procesos asistenciales.
- Dónde se ha realizado.

Toda esta información ofrece una visión referente al coste, a la calidad asistencial y de los diferentes procesos internos que no es aportada por los médicos, sino por todo el personal involucrado en la gestión. De todo esto se desprende la necesidad de integrar la información asistencial o clínica con la información contable o financiera, ya que la segunda depende de la primera (Keegan, 1995).

Los cambios que se han ido constatando en las organizaciones asistenciales han provocado que los sistemas de información, que disponían de un enfoque basado en el volumen de facturación o sobre los productos intermedios, estén orientados hacia el enfermo concentrándose en el producto final definido en términos de “*case-mix*”, ofreciendo información relacionada con el nivel de calidad técnica, a qué grado de satisfacción del usuario y a qué coste se suministra el servicio (Esperalba y otros, 1996). Estos sistemas de información han de recoger datos sobre elementos tales como el usuario, los proveedores asistenciales y la actividad sanitaria (Gratacós, 1993, pág.210). Sobre el usuario, paciente o cliente se realiza todo un conjunto de actividades cuyo objetivo es mejorar el estado de salud y/o recibir un conjunto determinado de prestaciones. Los proveedores asistenciales son los profesionales sanitarios que determinan o ejecutan un conjunto de actividades a los usuarios. Por último, las actividades asistenciales agrupan los actos realizados por los profesionales médicos y de enfermería en torno a los usuarios.

Mediante la utilización de esta herramienta de gestión se pretende alcanzar una serie de objetivos de tipo estratégico, como son la estandarización y normalización de la información hospitalaria, de las tecnologías empleadas, de las comunicaciones en el ámbito hospitalario, garantizar la participación de los usuarios en el proceso de gestión del sistema, garantizar la integración de los sistemas en el ámbito de las áreas sanitarias y diversificar los suministradores en función de la dimensión del mercado (Rodríguez, 1993, pág 214).

Para conseguir que estos sistemas de información sean óptimos, se requiere un estudio profundo de la organización, de las necesidades de información, la participación de todos los profesionales involucrados y la disposición de recursos financieros y humanos. Además, se deben dar una serie de requisitos como (Aguado y otros, 1996; Esperalba y otros, 1996):

- Homogeneización del lenguaje a todos los niveles de la organización.
- Ofrecer la información necesaria y de fácil interpretación.
- Ofrecer la información con el mínimo coste posible.
- Ofrecer la información de forma ágil.
- Disponer de flexibilidad para adaptarse a los cambios de objetivos, estrategias, funcionamiento, favoreciendo el feed-back.
- La información suministrada ha de ser uniforme, válida, pertinente, exhaustiva y estar disponible en tiempo y forma.

Por otra parte, será necesario el establecimiento de una “historia clínica” por paciente, confeccionar una base de datos elaborada a partir de la información contenida en la historia clínica de alta, denominada “Conjunto Mínimo Básico de datos” (CMBD), codificar diagnósticos y procedimientos adaptando, por ejemplo, la Clasificación Internacional de Enfermedades, novena revisión, modificación clínica (CIE-9-MC) que sirve de base para la agrupación de los pacientes en categorías homogéneas que definen el producto hospitalario.

Una parte importante de los sistemas de información para la gestión es la contabilidad de costes. Esta nos permite analizar la estructura y el proceso de formación de los costes de la organización.

En el presente capítulo se analizan las diferentes clasificaciones de costes que se suelen utilizar y su impacto en el ámbito sanitario, con el objetivo de constatar las posibles ventajas e inconvenientes que cada una de ellas presenta, así como verificar los escenarios en que será más propicio utilizar cada tipo de clasificación de costes. Desde la contabilidad analítica de los centros sanitarios con la definición de los diferentes centros de costes y sus relaciones, hasta el análisis y control del coste por paciente¹ se han ido implantando diferentes aportaciones en los últimos tiempos a través de grupos de trabajo constituidos para tal fin por Organismos Oficiales de ámbito estatal o por las propias comunidades autónomas, que una vez asumida la gestión del servicio sanitario se han preocupado por ofrecer un marco de referencia claro para intentar evaluar el coste, la eficacia, eficiencia y la calidad del servicio de la sanidad. Por todo ello, se ofrece también una revisión de los diferentes centros de responsabilidad, de costes o secciones que se utilizan en los centros sanitarios. Los centros de responsabilidad, desde

¹ Ver por ejemplo AECA: “La Contabilidad de Gestión en los Centros Sanitarios”, Madrid, 1997.

el punto de vista de la contabilidad de gestión, tienen como finalidad ser las unidades de producción a las que se imputarán los diferentes costes en que se vayan incurriendo. Por otra parte, se analizan también los sistemas de costes que pueden ser utilizados por los centros sanitarios. Estos son métodos que se utilizan para conocer la parte de los costes de la organización que corresponde a cada uno de los distintos objetivos de coste (centros de responsabilidad, productos, actividades). El sistema de costes que elige una entidad depende de las características de la misma, de los objetivos del sistema y de la complejidad o sencillez que se desee.

4. 2. Clasificación de los costes en los centros sanitarios

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

Los costes se pueden clasificar de diferentes formas en función del tipo de análisis que interese efectuar (Anthony and Young, 1994; Guadalajara, 1994; Amat y otros, 1998).

Seguidamente se analizan las diferentes clasificaciones de costes que se suelen utilizar y su impacto en el ámbito sanitario, con el objetivo de constatar las posibles ventajas e inconvenientes que cada una de ellas presenta, así como verificar los escenarios en que será más propicio utilizar cada tipo de clasificación de costes.

4.2. 1. Clasificación por naturaleza y por variabilidad

Si se clasifican los costes según su naturaleza, de acuerdo con el Proyecto de adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, a las Empresas de Asistencia Sanitaria, se pueden agrupar en partidas tales como las que se relacionan en la figura 4.1.

Los mismos costes son clasificables en variables o fijos (ver figura 4.2) en función de su relación con el nivel de facturación o con el nivel de actividad del centro sanitario.

El coste fijo es aquél que no guarda, por lo general, una relación directa con el volumen de actividad del centro asistencial, y no varían, por tanto, ante cambios en los niveles de actividad que se puedan originar dentro de un rango relevante (Horngren y Foster, 1991, pág. 25); (Blanco Dopico, 1994, pág. 102).

-CONSUMO DE BIENES:	<ul style="list-style-type: none">Productos farmacéuticosMaterial sanitario de consumo:<ul style="list-style-type: none">Material de radiodiagnósticoCatéteres, sondas, drenajesMaterial de curas, suturas y apósitosOtro material desechableReactivos y análogosAntisépticos y desinfectantesGases medicinalesMaterial radiactivoPrótesis e implantesOtro material sanitarioInstrumental y pequeño utillaje:<ul style="list-style-type: none">Instrumental y pequeño utillaje de uso clínicoInstrumental y pequeño utillaje de uso no clínicoProductos alimenticios:<ul style="list-style-type: none">Comestibles y bebidasOtros productos alimenticiosVestuario, lencería y calzado:<ul style="list-style-type: none">Vestuario y lenceríaCalzadoOtros aprovisionamientos:<ul style="list-style-type: none">CombustiblesRepuestosMateriales para reparaciones y conservación<ul style="list-style-type: none">Material de limpieza y aseoMateriales de oficina y diversosServicios asistenciales prestados por profesionales:<ul style="list-style-type: none">Licenciados sanitariosTécnicos sanitariosServicios sanitarios prestados por empresasTrabajos realizados por otras empresas:<ul style="list-style-type: none">LavanderíaLimpiezaSeguridadRestauraciónOtros trabajos y servicios
----------------------------	---

<p>-SERVICIOS EXTERIORES:</p>	<p>Investigación y desarrollo Arrendamientos y cánones Reparaciones y conservación Servicios de profesionales independientes Transportes Primas de seguros Servicios bancarios y similares Publicidad, propaganda y relaciones públicas Suministros: Energía eléctrica Agua Gas Otros suministros Otros servicios</p>
<p>-TRIBUTOS</p>	
<p>-PERSONAL:</p>	<p>Sueldos y salarios Indemnizaciones Seguridad Social Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones Otros gastos sociales</p>
<p>-GASTOS FINANCIEROS</p>	
<p>-AMORTIZACIONES</p>	
<p>-PROVISIONES</p>	

Figura 4.1. Clasificación por naturaleza de los costes de los centros sanitarios. Fuente: Plan Sectorial de Contabilidad para Empresas de Asistencia Sanitaria.

Ejemplos típicos de costes fijos son una buena parte de los costes de personal, amortización del inmovilizado, alquileres. Los centros sanitarios se distinguen de otro tipo de organizaciones empresariales por la importancia de sus costes fijos con relación al resto de costes.

El coste variable es aquél cuyo importe depende del volumen de actividad que se prevé alcanzar. Es un coste para el que existe una correlación directa entre su importe y el volumen de actividad al que se refiere. Entre los costes variables de los centros sanitarios destacan los consumos de bienes (fármacos, prótesis, alimentos).

El coste semivariable es aquél que está formado por dos componentes, fijo y variable, dentro de un rango relevante de la actividad, aún cuando ésta pueda experimentar variaciones (Amat y Soldevila, 1997, pág. 29). Ahora bien, cuando la actividad

sobrepasa los niveles de actividad comprendidos en el rango relevante, tales costes suelen experimentar variaciones significativas. En la práctica es difícil determinar y separa los dos componentes. Este es el caso de suministros tales como la electricidad, agua, gas o teléfono, por ejemplo.

-COSTES VARIABLES:	
-Consumo de bienes:	Farmacia Material sanitario Prótesis Alimentos Otros consumos
-Servicios externos:	Subcontrataciones comidas Subcontrataciones lavandería
-COSTES FIJOS:	
-Personal:	Facultativo Sanitario no facultativo No sanitario
-Servicios externos:	Agua (semivariable) Gas (semivariable) Electricidad (semivariable) Teléfono (semivariable) Otros suministros Reparaciones Subcontrataciones seguridad Subcontrataciones limpieza Otras subcontrataciones Transportes Otros servicios externos
-Gastos financieros	
-Amortizaciones	
-Provisiones	

Figura 4.2. Clasificación según su variabilidad de los costes de los centros sanitarios.

Fuente: Elaboración propia.

Los costes semifijos, fluctúan al variar el volumen de actividad pero no de forma proporcional a ella, son costes que dentro de un mismo intervalo funcionan como fijos, pero que cuando lo sobrepasan se convierten en variables (Amat y Soldevila, 1997, pág. 29).

4.2.2. Clasificación en función del objetivo de coste

Esta clasificación considera la posibilidad de imputar los costes a los denominados objetivos de costes. Esta asignación dependerá del objetivo perseguido. Los objetivos de costes finales suelen ser los productos o servicios que prestan los centros sanitarios, aunque también pueden asignarse a los centros de responsabilidad (Alvarez López y otros, 1994, pág. 83).

Así, los costes de los centros asistenciales pueden clasificarse en función del criterio de asignación a los productos o servicios finales y a los centros de responsabilidad². Los directos son costes que pueden ser asignados de forma inequívoca y directa al objetivo de coste. Estos son costes cuya asignación a la unidad de producto o servicio, se controla económicamente de forma individualizada.

Por su parte, aquellos costes que no pueden ser asignados directamente se conocen como costes indirectos (Alvarez López y otros, 1994, pág. 41). Estos son costes cuya asignación al producto o servicio no se controla de forma individualizada, por lo que no existe una relación específica entre el input (factor de coste) y el output (producto o servicio).

Si este análisis se hace desde la perspectiva de los centros de responsabilidad, todos los costes de un hospital, o de un C.A.P. (Centro de Asistencia Primaria), en principio, son controlables ya que la asignación a los centros puede hacerse generalmente con criterios objetivos. Para ello es preciso que la institución esté dividida en centros de responsabilidad. Estos son unidades organizativas dirigidas por un responsable en quien se ha descentralizado un determinado nivel de decisión para lograr los objetivos que se le han formulado (AECA, 1995a, pág. 36).

Los costes variables también son directos con relación a los productos y servicios producidos en el centro sanitario.

² Los objetivos de coste pueden ser concebidos como actividades, fases del proceso, centros de coste, productos, outputs finales, etc. Como se puede observar, el concepto de objetivo de coste es muy amplio y abarca desde una concepción analítica hasta una concepción más global o sintética.

4.2.3. Clasificación para la adopción de decisiones

La toma de decisiones sobre la base de datos de la contabilidad de gestión requiere la utilización de otras clasificaciones de costes (Amat y Soldevila, 1997, pág. 31), entre las que destacan las siguientes:

-Coste necesario y coste no necesario

Coste necesario es aquél que debe consumirse de forma eficiente para obtener un producto. De acuerdo con la definición anterior, todo coste o aplicación de factores productivos por encima de lo necesario es no necesario o despilfarro.

-Costes controlables y costes no controlables

Costes controlables son costes relativos a aquellos factores sobre los cuales un responsable puede ejercer un control durante un periodo de tiempo.

En cambio, los costes no controlables son costes sobre los que el responsable de un centro no puede ejercer ninguna influencia al no estar autorizado para ello. A pesar de ello, es frecuente que una parte significativa de los costes que se asignan a un centro de responsabilidad sean no controlables, desde la perspectiva del responsable del centro.

La separación de los costes en controlables, y no controlables, es necesaria para la implantación de un sistema de control de gestión efectivo, porque permite orientar las acciones de los responsables encaminadas hacia los objetivos de eficiencia y eficacia, con el fin de alcanzar una mejora constante de las actuaciones de la empresa.

Dado que en los centros sanitarios, la mayor parte de las decisiones de asignación de recursos (quién ingresa, qué se le hace, qué tratamientos y pruebas diagnósticas recibirá) las toman descentralizadamente y autónomamente los facultativos; parece conveniente que éstos tengan información acerca de los costes de sus decisiones. Para ello, hay que desagregar los costes y hacer visibles para los facultativos los costes que están bajo su control, separadamente de los que no lo están.

Los costes pueden ser analizados bajo una perspectiva que posibilita analizar de entre un conjunto de alternativas la que es más adecuada a una determinada situación y en este caso, se habla de costes relevantes. Por tanto, al evaluar qué decisión tomar ante

varias alternativas habrá que considerar los costes relevantes (Horngren y Foster, 1991, pág. 343), los cuales pueden ser conceptualizados como el impacto de coste que se va a ver influenciado por un determinado curso de acción. Cuando se emplean para tomar una decisión son costes orientados al futuro, y representan los costes en que se incurrirá o se evitará como consecuencia de la elección de una alternativa. En este sentido, pueden considerarse otras acepciones del concepto de coste tales como:

a) Coste evitable. Aquellos costes que pueden ser eliminados total o parcialmente como consecuencia de una alternativa.

b) Coste desembolsable. Aquellos conceptos de costes que exigirán un futuro desembolso.

c) Costes de oportunidad. Viene referido al beneficio potencial al que se renuncia como consecuencia de una decisión, o bien al coste de dicha decisión.

d) Coste implícito o irrelevante. Aquellos costes en que se ha incurrido y no pueden ser modificados como consecuencia de una decisión ni actual ni futura. Los costes irrelevantes por su parte son aquellos conceptos de coste que no se verán afectados por una determinada decisión.

Los costes en los que se ha incurrido y/o se va a incurrir en el futuro como consecuencia de decisiones ya tomadas son irrelevantes para la toma de decisiones. Los únicos costes relevantes serán los que se han de producir, para cada una de las alternativas posibles, a partir del momento en que se evalúa una decisión.

La mayoría de decisiones empresariales requieren, para ser evaluadas correctamente, datos relevantes algunos de los cuales los facilita la contabilidad de gestión. Entre estas decisiones destacan las siguientes (AECA, 1999, pág. 45):

a) Fijación de precios de venta.

En la mayoría de los casos, los centros sanitarios no fijan precios de venta ya que éstos vienen marcados por la Seguridad Social o por las entidades aseguradoras. Sin embargo, cuando se dispone de un concierto, o bien cuando se han de facturar los servicios

prestados a usuarios privados, debe fijarse un precio de venta que cubra al menos los costes incurridos en la prestación del servicio, en este caso el precio vendrá fijado del siguiente modo:

- Costes directamente imputables al servicio (fármacos y otros costes variables)
 - Costes indirectamente imputables al servicio (costes de estructura del centro sanitario)
 - Beneficio deseado o pérdida asumible por unidad de producto
-

Precio de venta unitario del producto

En los casos en que se actúa en un mercado competitivo, si se dispone de un análisis de la elasticidad entre el volumen de ventas y el precio de venta, se podrá estimar las unidades a vender para cada precio de venta. De esta forma, si además se dispone de los datos relativos a costes fijos y costes variables por unidad vendida, se puede realizar un análisis coste-volumen-beneficio para los distintos precios posibles (Blanco Dopico, 1994, pág. 279). Este análisis informa de los resultados generados por cada combinación.

No obstante, además de los elementos comentados, la política de fijación de precios de venta debe tener en cuenta los objetivos que fije la empresa en aspectos tales como crecimiento, estabilidad, aumento de plantilla o conservación del medio ambiente. También hay que considerar factores externos tales como el valor que tiene para el cliente el producto, los precios fijados por la competencia, restricciones legales (libertad o no, de precios), etc.

Un enfoque actual para resolver este problema es el denominado coste objetivo, que consiste en tomar como un dato de partida el precio de venta de mercado. En determinados sectores, este precio es el que garantiza una determinada cuota de mercado. En otros casos, por ejemplo en sectores regulados, es el precio fijado al que los compradores adquieren el producto. En el caso que nos ocupa el coste objetivo vendrá dado por el precio que paga la Seguridad Social a un centro sanitario concertado por la prestación de un determinado servicio. Si a este precio de venta se le deduce el margen deseado ya se obtiene el coste máximo al que el centro sanitario ha de producir

el producto. En base a ese dato, las funciones de investigación y desarrollo, producción y contabilidad han de trabajar juntas para conseguir producir a ese coste.

b) Aceptar o rechazar servicios especiales y fijación de precios para servicios especiales.

Esta decisión se puede tomar utilizando datos relativos a ingresos incrementales y costes incrementales de cada alternativa para una capacidad determinada. En caso de que se tenga que ampliar la capacidad habrá de añadirse los costes incrementales adicionales correspondientes.

c) Producir internamente o subcontratar.

En este caso, habrá que comparar los costes evitables por el centro sanitario si decidiese recurrir a la subcontratación, con el precio ofertado por el subcontratista.

d) Eliminación de un servicio.

Este tipo de decisiones son las que evalúan la conveniencia de eliminar servicios, o dejar de trabajar para una mutua o eliminar un centro de responsabilidad, por ejemplo. En estos casos, se supone que los ingresos del segmento correspondiente desaparecerían; pero hay que estudiar los efectos producidos en otros segmentos de la empresa. Por ejemplo, al eliminar un producto pueden producirse modificaciones en los ingresos generados por otros productos; que en algunos casos pueden verse beneficiados por esa decisión y en otros casos perjudicados. Los costes relevantes son los que evitarían si se optara por la supresión del servicio.

e) Sustitución de equipos productivos.

Para la evaluación de este tipo de decisión hay que comparar el ahorro en costes que se producirá con el nuevo equipo productivo, por ejemplo quirúrgico, con el coste de adquisición del equipo nuevo, del que se ha de deducir los ingresos por la venta del equipo viejo:

Ahorro en costes con el nuevo equipo quirúrgico

Ingresos por la venta del equipo viejo

-Coste de adquisición del equipo nuevo

Beneficio o pérdida adicional si se sustituye el equipo quirúrgico

En caso de que el equipo tenga una vida útil superior a un año, el coste de adquisición menos los ingresos por las ventas del equipo viejo se amortizarían a lo largo del periodo de vida útil. Esta información se contrastaría con el ahorro en costes producido a lo largo de dicha vida útil.

f) Reducción de costes.

Otra decisión importante hoy en día en cualquier empresa es la que intenta reducir costes. Es pues, necesario detectar el trabajo superfluo -actividades que consumen recursos y no ofrecen valor alguno al usuario o cliente- y proceder a su eliminación.

El conocimiento de las actividades que acomete el centro sanitario y la demanda que de estas actividades hacen los clientes externos o los internos de la empresa es lo que permite controlar e intentar reducir los costes.

4.3. Identificación de los centros de responsabilidad

Los centros de responsabilidad o de costes constituyen una unidad básica de análisis y tratamiento de la información. Deben ser clasificados con un alto grado de flexibilidad en función de las diferentes estructuras organizativas. Las características que deben tener estas unidades básicas son (AECA, 1997a):

- Constituye una unidad diferenciada que realiza una actividad o conjunto de actividades.
- Existe un responsable de ese centro y de esa actividad, entendida como una responsabilidad orgánica-funcional.

En los centros de coste, el responsable controla la cantidad y/o el coste de los recursos consumidos. Cuando las organizaciones tienen una determinada dimensión, se suele proceder en la mayoría de ellas, a una división por secciones o centros de costes.

Mediante esta división se consigue que los procesos uniformes se agrupen, a la vez que se mantienen separados de los otros procesos, circunstancia ésta que permite una mayor planificación, un mejor control y un cálculo más exacto (AECA, 1994a, pág. 31).

Un centro de coste se identifica como una unidad contable de la organización con relación a la cual se recogen y acumulan los datos de costes (Bohigas, 1985; Anthony y Young, 1994). No existe una norma general que indique las secciones que debe crear una empresa. Esta debe realizar su división teniendo en cuenta las distintas actividades que ejecuta, su mayor o menor necesidad de información y los distintos costes indirectos en los que incurra (Iruetagoiena, 1988).

Estos centros también reciben otras denominaciones en el sector sanitario, tales como:

- Grupos funcionales homogéneos (G.F.H.)
- Centros de actividad
- Centros de costes
- Secciones

El logro de los objetivos globales del centro sanitario exige, a medida que su dimensión es mayor, su división en diferentes objetivos para los correspondientes centros de responsabilidad, pues sólo de esta manera se puede garantizar, a través de la vinculación de la estrategia con la estructura organizativa, actuaciones que sean coherentes con los objetivos globales. Es imprescindible que, cuanto mayor sea la diferenciación entre unidades organizativas, este proceso vaya acompañado de mayores mecanismos de coordinación e integración que permitan la adopción de decisiones basadas en una perspectiva global de las empresas, más que en los objetivos particulares de cada centro. El centro de responsabilidad se corresponderá, por tanto, con una unidad de producción que realiza un servicio, el cual puede ser asistencial o no. Estas unidades deben disponer de una serie de características básicas que proporcionarán un buen funcionamiento de las mismas. La definición de estos centros de responsabilidad deberá tener en cuenta por consiguiente que:

- Los centros de responsabilidad deben estar perfectamente ligados con la estructura organizativa general del centro sanitario.

-Para que el seguimiento y control de la eficiencia tenga sentido, en cada centro de actividad deberá figurar un responsable con una serie de objetivos y responsabilidades.

-La actividad que se desarrolle en cada uno de esos centros debe ser claramente identificable. El medidor o unidad de obra estará directamente relacionado con dicha actividad. Así, al haber asignado los costes en función de diferentes criterios a los centros de actividad nos permitirá por una parte, identificar los recursos utilizados por cada centro, y por otro, facilitar el reparto de los costes de esos centros hacia otros centros o actividades, en función de su utilización y a través de ese medidor o unidad de obra.

Por lo tanto, se descompone el centro sanitario en secciones, centros de coste o de responsabilidad con el fin de controlar la eficiencia en cada una de ellas por separado y poder realizar un control de costes. Por otro lado, la utilización de los centros de responsabilidad permitirá una mejor y más correcta imputación de los costes al producto. De todo lo anterior, también se deduce, que los centros o secciones no tienen por qué coincidir en todos los centros sanitarios, dependerá del tamaño y la especialidad de cada uno.

Normalmente, un hospital recoge diferentes departamentos que se pueden agrupar en dos grandes bloques (Amat y Soldevila, 1997):

- Secciones principales, son aquellas que intervienen directamente en la elaboración del producto o servicio que produce la empresa.
- Secciones auxiliares, son las que complementan y dan apoyo a las secciones principales. Los costes de las secciones auxiliares se revierten en las secciones principales. En el ámbito hospitalario, las secciones auxiliares pueden ser de carácter general y de carácter médico.

Para otros autores, las secciones principales son secciones que proporcionan servicios directamente al paciente. Las secciones auxiliares no proporcionan sus servicios directamente al paciente sino que producen servicios o productos intermedios a petición directa de los centros principales (ver figura 4.3.). Estas secciones auxiliares o indirectas

no proporcionan ingresos, sino solamente gastos; en cambio, las secciones principales o directas proporcionan ingresos y gastos al hospital (Grenon, 1981).

A título de ejemplo, siguiendo al mencionado autor se puede diferenciar:

Secciones Principales:

Unidades Hospitalaria:

Medicina: Medicina general, pediatría, cardiología.

Cirugía: General, infantil, digestiva, plástica, urología.

Maternidad: Ginecología, obstetricia.

Unidades Móviles

Unidades de Consulta

Secciones Auxiliares:

De carácter Médico: Laboratorios clínicos, radiología, reanimación.

De carácter general: Administración general, limpieza, lavandería, Mantenimiento.

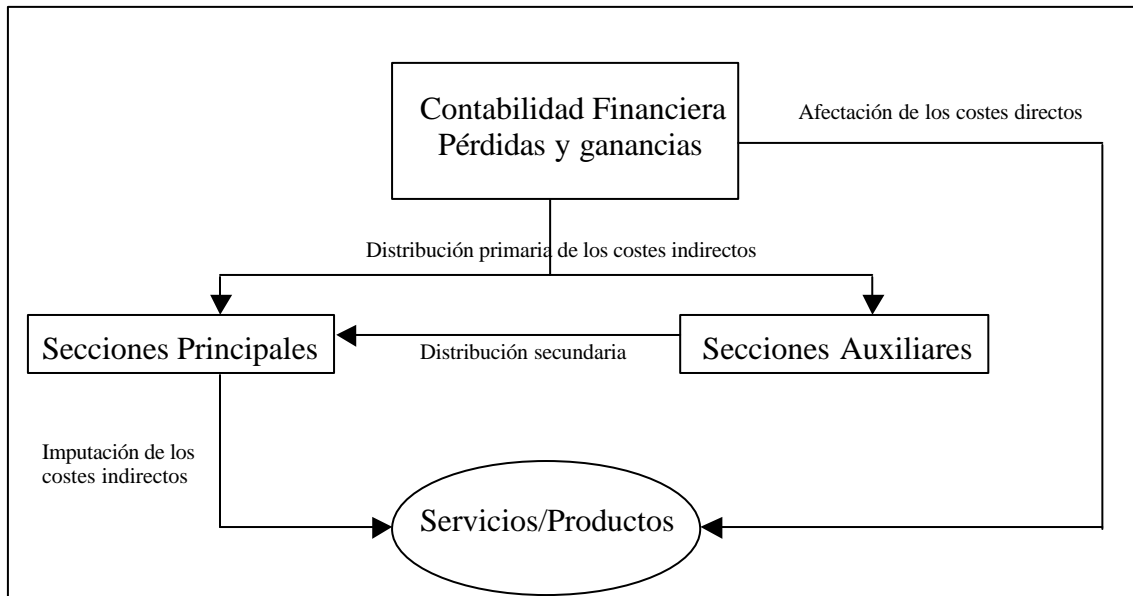


Figura 4.3. Tratamiento de los costes mediante las secciones homogéneas

La clasificación de los centros de responsabilidad para los centros sanitarios puede recibir otro enfoque, basado en si el centro realiza una función asistencial, o por el contrario no realiza tal función (AECA, 1997a). Los centros asistenciales, a su vez, pueden dividirse en:

- Centros intermedios
- Centros finales

Los centros intermedios, también denominados centrales, tienen como misión dar respuesta a la demanda que de los servicios por ellos ofertados realizan los centros finales, en cada momento. Son unidades de apoyo de los centros finales, pero que, a su vez, son imprescindibles puesto que sirven de soporte en el proceso de diagnóstico, tratamiento, y en definitiva de atención al paciente. Los centros intermedios pueden transferir sus costes a los centros finales.

Estos centros reconocidos como intermedios en la estructura sanitaria pueden actuar asimismo como centros finales en el momento en que su servicio se dirige a actividades ajenas al propio centro sanitario. Esta situación puede requerir, como es lógico, que la unidad en cuestión tenga que facturar sus servicios, sobre todo en las situaciones en que el servicio se realiza directamente al exterior. Para ello es necesario el conocimiento preciso de los recursos utilizados y así poder identificar el coste del servicio prestado.

La utilización de centros intermedios como eslabón de la cadena de los servicios sanitarios, permite, por una parte, analizar y controlar el coste de esos segmentos de la organización de forma aislada, y por otra facilitar el reparto de los costes en el proceso de asignación de los mismos, al ser mucho más claros los inputs que necesita para desarrollar su actividad y los outputs que genera tanto interna como externamente.

Como ejemplos de centros de actividad intermedios se pueden citar los siguientes:

- Análisis clínicos
- Bioquímica
- Hematología
- Microbiología
- Diagnóstico por la imagen

- Quirófanos
- Paritorios
- Unidades de hospitalización
- Unidades de consultas externas

Los centros finales tienen como cometido prestar toda la asistencia que requiere el paciente. Son responsables, por tanto, de los episodios clínicos que se producen en el centro sanitario. Estas unidades facturan su actividad al exterior. Dentro de este grupo de clasificación de actividades sanitarias se pueden distinguir dos subgrupos basados en el nivel de responsabilidad que los distintos centros tienen sobre el paciente; por un lado están los centros finales de soporte, que serán aquellos que pueden elaborar su propio producto, substancialmente son unidades de apoyo en el diagnóstico y tratamiento y trabajan en función de solicitudes realizadas por los servicios principales. Actividades que quedarían englobadas en este subgrupo serían la radioterapia o la rehabilitación, por ejemplo.

Los centros finales principales serían el segundo subgrupo englobado dentro de las actividades finales. Estos centros son los responsables finales de la elaboración del producto de atención especializada.

Dentro de la actividad sanitaria se puede encontrar, según lo planteado en los párrafos anteriores, un importante número de actividades encaminadas a ofrecer los servicios que el paciente necesite. Las unidades reconocidas como centros finales necesitarán de una serie de recursos que serán diferentes en función del servicio final que tengan que ofrecer. Los inputs necesarios como personal sanitario, no sanitario o los consumos de materiales o suministros exteriores, o las instalaciones, serán diferentes en cuanto a volúmenes y costes según el tipo de actividad o centro sanitario de que se trate.

De los centros finales se pueden destacar entre otros, a título de ejemplo, los siguientes:

-Hospitalización. Es un centro médico y quirúrgico que cubre todas las especialidades finales como: medicina interna, cardiología, dermatología, cirugía, ginecología. Como centro final recogerá directamente los gastos de personal facultativo e indirectamente el reparto de los costes de los otros centros comunes o de soporte.

-Asistencia ambulatoria. Las especialidades que se ofrecen en hospitalización también se ofrecen en este tipo de centros. La asistencia ambulatoria a diferencia de la hospitalización no cuenta con la especialidad de medicina intensiva. Esta especialidad se ocupa de los pacientes con una patología que haya alcanzado un nivel de severidad tal (hemodiálisis, radioterapia, clínica del dolor) que suponga un peligro vital actual o potencial. La intensidad del servicio prestado en cada caso definirá los inputs necesarios para desarrollar la actividad sanitaria.

-Urgencias. A diferencia de las anteriores el concepto de urgencias recoge toda enfermedad o agresión por la cual el paciente requiera atención médica inmediata. Cabe destacar que el nivel de desagregación dependerá de las características y necesidades de cada centro. En términos generales las grandes áreas de urgencias son entre otras: urgencias de cirugía, de pediatría, de traumatología, obstetricia.

-Consultas externas. Este tipo de actividad que puede recoger cualquier especialidad, se caracteriza por ofrecer servicios de diagnóstico y tratamiento de pacientes externos, no adscritos clínicamente al hospital. Recogerá, por lo tanto, todo tipo de gastos y usos de instalaciones originados para poder suministrar dicho servicio.

-Hospitalización domiciliaria. La asistencia al paciente en este caso se realiza en su propio domicilio. Esta unidad dispone de personal médico y de enfermería propio. Es un servicio complementario a la hospitalización. Este centro de actividad necesitará de una serie de inputs suministrados por el hospital para la ejecución y sustento de dichas actividades.

-Hospital de día. Son centros de actividad que realizan sesiones asistenciales de menos de 24 horas, normalmente para exploración y tratamiento que no se consideran de hospitalización. Disponen de diferentes inputs como locales, recursos y personal sanitario propio.

En el apartado de centros finales también pueden incluirse la docencia y la investigación.

Los centros no asistenciales, también denominados centros estructurales o centros básicos, son centros cuya función es dar soporte y apoyo a toda la estructura sanitaria. Son imprescindibles para el buen funcionamiento del centro sanitario.

Estos centros, como queda reflejado en la figura 4.4, se dividen en principales y secundarios. Los primeros, también denominados centros primarios, pretenden dar soporte a la estructura física y afectan a todos los centros de responsabilidad. Entre ellos podemos relacionar, por ejemplo, al mantenimiento como una unidad trascendental que deberá responsabilizarse de la conservación de las instalaciones generales del hospital.

Como ejemplos de centros estructurales principales se pueden citar:

- Mantenimiento
- Suministros exteriores
- Conserjería
- Administración
- Personal
- Informática
- Gerencia

Los centros secundarios son centros que, como los principales, también realizan actividades de apoyo, pero en este caso su actividad está estrechamente relacionada con el paciente. En este caso podemos mencionar como ejemplos los siguientes:

- Admisiones
- Hostelería
- Cocina
- Lavandería
- Limpieza
- Seguridad

La figura 4.4. muestra la clasificación de los centros de responsabilidad.



Figura 4.4. Clasificación de los centros de responsabilidad. Fuente AECA, (1997, pág.56)

Otra clasificación de centros de costes en el sector sanitario es la que proponen los mismos autores que desarrollaron los Grupos Relacionados con el Diagnóstico (GRD) como instrumento de medida del case-mix de los centros sanitarios. La clasificación tiene su origen en un proyecto realizado conjuntamente por el *Health Systems Management Group* en la Facultad de Organización y dirección de Yale y el *United Health Services* en Bringhamton de New York (Fetter y Freeman, 1991). Los autores llegan a la definición del producto hospitalario aceptando la existencia de productos intermedios en los centros sanitarios, necesarios para la obtención de los productos que consideran finales. Identifican la eficiencia con los productos intermedios y la efectividad en torno a los productos finales. El objetivo que persiguen los autores es aportar un instrumento para repartir los costes generales sobre la base de los pacientes, teniendo en cuenta que su concepto de producto final del hospital (GRD) lleva a configurar líneas de productos, puesto que el producto final unitario sería el paciente tratado. Cada centro de coste representa un centro de responsabilidad para la producción de un tipo específico de bien o servicio necesario para la atención al paciente o para el funcionamiento del hospital.

Los centros de costes propuestos son considerados Centros de Costes Iniciales (CCI) por ser centros que a cada uno de ellos se le reparte los costes correspondientes procedentes de la contabilidad general. Estos centros son de cinco tipos:

- Centros de costes de servicios generales. Amortización, lavandería, limpieza, farmacia, compras.
- Centros de costes de los servicios centrales: Recuperación quirúrgica, anestesia, radiología, laboratorio.
- Centros de costes de los servicios directos de enfermería y servicios generales hoteleros: Admisiones, caja.
- Otros centros de coste: Urgencias, tienda, varios.
- Centros de costes que no pertenecen a la hospitalización: Los que contienen los gastos del ambulatorio.

Asimismo, todos los centros de costes, a excepción de los Servicios Generales, son considerados Centros de Costes Finales (CCF), como una parte del hospital con un

proceso operacional que le caracteriza y que ofrece directamente servicios a los pacientes individuales (ver figura 4.5.)

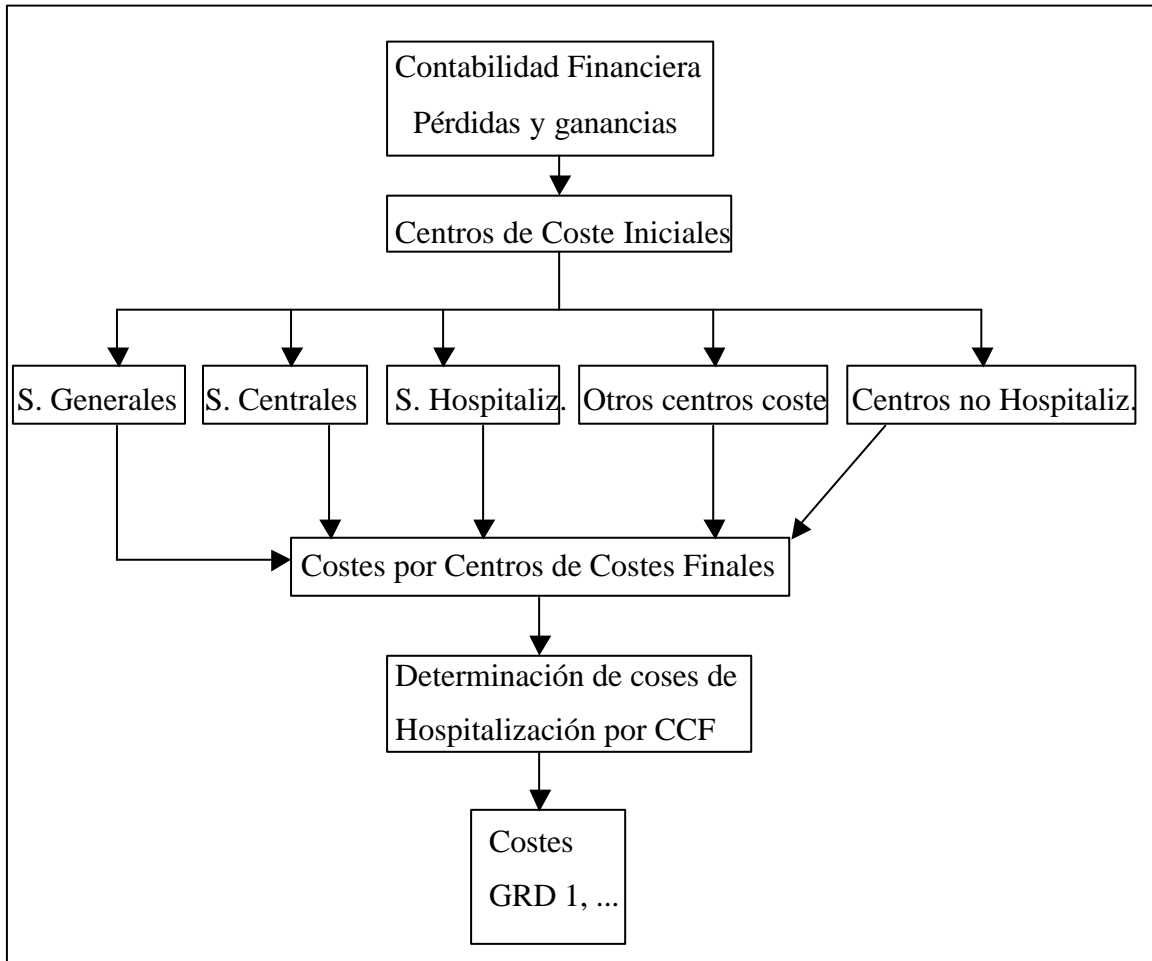


Figura 4.5. Tratamiento de los costes mediante el Modelo de Yale

Como se puede apreciar en la figura 4.5, una vez los costes procedentes de la contabilidad financiera han sido imputados a los diferentes centros de costes iniciales se procede en primer lugar al reparto de los costes de servicios generales a los centros finales. Esto se realiza a través de estadísticas de reparto que reflejan la cantidad relativa de costes generales que se pueden atribuir a cada centro de coste final. Por ejemplo, el coste de amortización del edificio en función a la superficie. En segundo lugar, se determina el coste por centro de coste final. El modelo se centra únicamente en pacientes hospitalizados y no tiene en cuenta consultas o urgencias. Así, separa el coste total de cada centro final el coste de hospitalización mediante el cálculo de la relación entre los ingresos de hospitalización respecto a los ingresos totales de cada centro final, y se multiplica este cociente por el coste total del centro de coste final. En tercer lugar,

los costes de hospitalización de cada centro final, que incluyen los costes indirectos asignados y los costes directos, se imputan a los pacientes de cada GRD según el consumo de recursos utilizados a través de la información de los servicios prestados al paciente. Los autores afirman que la implantación del modelo requiere disponer de información relacionada con: datos del alta del paciente, información de los servicios al paciente, estadísticas para el reparto de los costes generales, e información financiera, incluyendo el sistema contable del hospital. En cuanto a la información relacionada con los datos de alta del paciente son particularmente importantes los datos referidos a la asignación del GRD y el cálculo de la duración de la estancia, así como la fecha de nacimiento, sexo, fechas de admisión y de alta, diagnósticos, operaciones y estado al alta.

Para cada centro final, se elige algún indicador relacionado con el paciente. Así, por ejemplo, se utiliza la estancia, la facturación o las unidades relativas de valor (URV). La URV es una medida que trata de identificar, cuantitativamente, la cantidad de recursos empleados para generar un servicio o línea de producto en el sector sanitario, tales como un test de laboratorio o un examen de rayos x (Herkimer, 1989). En definitiva, es una medida de actividad que se ha tomado como patrón de unidad de recursos y en función de la cual puede ser expresada el conjunto de la actividad. A continuación se divide el coste de cada centro final por el número total de unidades del indicador elegido para obtener su coste unitario. Finalmente, el coste de un paciente en un centro final se obtiene multiplicando el coste unitario del centro final por el número total de unidades que ha requerido el paciente.

Llegados a este punto, se puede observar como Radiología o Laboratorio se pueden considerar según la clasificación de Yale, tanto centros de coste iniciales, como centros de coste finales, ya que se pueden identificar tanto los recursos consumidos del exterior por cada centro, como los servicios que han prestado a cada paciente y, por tanto, a cada GRD. Sin embargo, en la clasificación propuesta por Grenon estos centros son considerados como secciones auxiliares de carácter médico, cuyos costes había que imputarlos a las secciones principales mediante el empleo de criterios de reparto (Ibern y otros, 1991).

En el método de las secciones homogéneas de la corriente francesa como el propuesto por Grenon, se tiene conocimiento de los servicios prestados por Radiología o Laboratorio a cada sección principal, pero no a cada enfermo, con lo que al final se

obtiene el coste medio de cada sección principal (Cirugía, Urología), y a partir de ahí, el coste medio de cada servicio por alta, por estancia. Al mejorar el sistema de información, es posible conocer los servicios prestados por radiología o laboratorio a cada enfermo, a partir del registro de prestaciones realizadas a cada paciente, por lo que sus costes se convierten en directos con relación al paciente. Por otra parte, las posibles diferencias entre las clasificaciones planteadas no son tan importantes a pesar de que el modelo de secciones homogéneas utilice secciones principales y secciones auxiliares y en cambio la clasificación de Yale utilice centros de coste iniciales y finales. En este sentido, la segunda clasificación utiliza centros siguiendo claramente lo que otros autores denominan como “departamento de servicios” (Horngren y Foster, 1991), los cuales se pueden identificar dentro de una organización bajo los siguientes criterios:

- La razón principal de su existencia, y en algunos casos la única es brindar servicios a otros departamentos de la organización.
- Existe una relación causa-efecto entre los costes de los departamentos de servicios y los servicios proporcionados a otros departamentos.

Los autores mencionados anteriormente proponen que los costes que se encuentran en dichos departamentos, que tiene la consideración de indirectos, se han de repartir al resto de centros de coste utilizando bases de asignación, las cuales estarán en función del propósito que se persiga con la asignación.

Existen varios métodos de imputación de costes, entre los que destacan los siguientes (Herkimer, 1989):

- El método de proporción directa o “*Direct allocation method*”, el cual asigna únicamente los costes generales a las secciones principales. Este método puede llegar a provocar grandes distorsiones al ser poco equitativo y homogéneo. Sin embargo, su aplicación es muy simple y requiere poco trabajo administrativo.
- El método de bajada o reparto en cascada (*step-down method*) es uno de los métodos más utilizados. Este método tiene en cuenta que los servicios realizados por las secciones auxiliares pueden ser utilizados por las secciones auxiliares así como por las secciones principales. Una vez que el coste de la sección auxiliar ha sido asignado, este departamento o sección debe ser

cerrado, no pudiendo recibir ninguna parte del coste de otra sección auxiliar que aún no ha sido imputado. El orden que se establece, para no generar grandes distorsiones, parte de que el primer departamento que se cierra debería ser el que ha prestado mayor servicio a un gran número de secciones y que ha recibido el menor servicio de unos pocos departamentos. El último departamento que se cierra debería ser el que ha prestado la menor cantidad de servicio a unas pocas secciones auxiliares y recibe, a cambio, la mayor cantidad de servicio del mayor número de secciones.

- El método de proporción doble es más complejo que el anterior. En este método, las secciones auxiliares permanecen abiertas durante más de una iteración de asignación de costes. Una vez que los costes de cada sección auxiliar han sido asignados una vez, se realizan sucesivas asignaciones pudiendo algunas de las secciones auxiliares recibir costes de otras secciones auxiliares. La ventaja de este método es que se reconoce que las secciones auxiliares prestan servicios a las secciones principales, pero también a otras secciones auxiliares.
- El método de proporción múltiple o de prestaciones recíprocas por el método algebraico, requiere el uso de ecuaciones simultáneas mediante fórmulas diseñadas para identificar los costes en las secciones que sirven a otras, de tal manera, que se puedan reconocer las relaciones existentes entre ellas. El número de departamentos que sirven a otros en el sector sanitario puede ser muy grande, lo cual dificulta el uso de este sistema.

4.4. El cálculo del coste hospitalario.

Las organizaciones deben realizar una serie de funciones, denominadas primarias. Estas funciones son (Kaplan y Cooper, 1999):

1. "Valoración de inventarios y cuantificación del coste de las mercancías vendidas para la elaboración de las cuentas anuales. Esta necesidad está generada por los requisitos de los grupos externos a la organización. Los procedimientos para generar información financiera externa están regulados por los principios y normas contables.
2. Cálculo de los costes de las actividades, productos y clientes.

3. Proporcionar *feedback* a los directivos y trabajadores sobre la eficiencia de los procesos”.

El cálculo de costes y el *feedback* aparecen como consecuencia de la necesidad por parte de los directivos de comprender y mejorar sus operaciones. Todo responsable necesita información sobre costes de forma precisa y puntual para tomar decisiones estratégicas y mejoras operativas. Así, se desarrollan diferentes sistemas de costes, como los sistemas de costes parciales, o los sistemas de costes completos utilizando secciones o unidades de actividad (Anthony, Young, 1994). Sin embargo, las organizaciones, cuando pretenden implantar un sistema de costes, deben previamente pasar por cuatro fases diferentes (Kaplan y Cooper, 1999). Estas cuatro fases son:

1. Parte de una situación en que prácticamente la organización no tiene información contable, o si dispone de ella, tiene muchos errores y desviaciones.
2. La organización cuenta con un modelo simple y básico de costes ligado a la información contable obtenida bajo principios contables que da información suficiente para los terceros de la organización, pero que en cambio, no es suficientemente útil para la toma de decisiones. La organización calcula los costes por centros de responsabilidad, pero no por actividades ni por procesos; esto hace que la información del coste del producto esté muy sesgada, no genere costes por clientes y el *feedback* que proporcionan a los directivos sea demasiado financiero y se genere demasiado tarde, sin tiempo para actuar.
3. La organización especializa los sistemas de información, y utiliza unas bases de datos compartidas; pero, en cambio, utiliza unos sistemas independientes para obtener la información contable interna y externa. La organización utiliza diferentes sistemas de costes basados en las actividades que adquieren los datos de la contabilidad externa y la adaptan para obtener datos de los costes de las actividades, de los clientes, de los productos, de los servicios y de las unidades de las organizaciones. Estos sistemas de información, no obstante, trabajan de forma autónoma por cada departamento, lo que provoca que la

dirección disponga de información independiente para tomar las decisiones.

4. La organización integra toda la información que tiene. El cálculo de costes lo utiliza por actividades, y lo envía periódicamente a los contables que diseñan la contabilidad financiera. El sistema de costes es la base de la información para la gestión que el directivo requiere.

En cuanto a los centros sanitarios, y en función de la definición que se realice del producto hospitalario, se pueden establecer dos grandes grupos de sistemas o métodos para el tratamiento de la información analítica (Guadalajara, 1994). Así, si se toma como punto de referencia la medida tradicional del producto hospitalario, es decir, estancias, consultas y urgencias, se pretende obtener el coste por producto, dividiendo el coste de cada centro principal por el número de productos obtenidos. El método se basa en el tratamiento de la información siguiendo el esquema del coste completo, en el que se toma como objeto de reparto de las cargas, bien las secciones o centros de costes, o bien los productos/servicios, para obtener los costes unitarios por estancia, consulta y urgencia. Con este sistema, todos los costes se imputan directa o indirectamente a los productos o servicios que presta el centro sanitario. Es aconsejable para aquellas organizaciones que deseen conocer los costes de sus productos o servicios y de sus departamentos o funciones. Con este método se obtiene el coste total de un producto o servicio a través de la suma de los costes de cada fase de su elaboración a los que se añaden los costes de las materias primas.

Por ejemplo, supóngase un centro sanitario que presta un servicio a un paciente que pasa por diversos centros de actividad. El coste total del servicio prestado se podría obtener como sigue:

Coste total:

Coste de materiales (por ejemplo medicamentos)	
+ Coste de centro 1	
+ Coste de centro 2	
+ Coste de centro 3	
Coste total del servicio prestado	

El problema de este sistema es que requiere seleccionar criterios fiables para la imputación de los costes indirectos.

Para aplicar el sistema de costes totales por secciones se puede seguir las siguientes etapas:

1. Localización de los costes en los centros de responsabilidad o reparto primario, mediante el cual se pretende tener el conocimiento de los factores tanto directos como indirectos aplicables al funcionamiento de cada centro de responsabilidad.
2. Reparto secundario mediante el cual se realizan subrepartos en cascada que pretenden garantizar la asignación de todos los costes a los centros asistenciales finales.

La secuencia que se utiliza para determinar el coste hospitalario se concreta, en primer lugar, en identificar los consumos reales del período a través de la Contabilidad Financiera. Seguidamente, se divide toda la empresa en centros de responsabilidad. Estos han de recibir la totalidad de costes que se producen en el centro sanitario. Para ello, todos los costes por naturaleza de la organización son imputados a los centros de responsabilidad. Los directos de acuerdo con las relaciones de causalidad (por ejemplo, los costes de personal en función del número de empleados de cada centro de actividad, luz con contadores, la amortización del inmovilizado según los inmovilizados existentes en cada centro). Los indirectos con clases de distribución (por ejemplo, los alquileres en función de los metros cuadrados que ocupa cada centro.)

4.5. El cálculo del coste hospitalario: el reparto secundario de los costes

Esta segunda etapa requiere de una serie de fases sucesivas que garanticen coherencia en el proceso de imputación de costes al objetivo final de coste, las cuales se analizan en los siguientes epígrafes.

4.5.1. Reparto de los costes de los centros de responsabilidad no asistenciales primarios.

Se reparten los costes de los centros no asistenciales primarios o principales a los otros centros (no asistenciales secundarios, asistenciales intermedios y asistenciales finales). Este reparto se hace en función de la dedicación real de cada centro a los demás. Como muestra de las unidades de obra o clases de reparto más habituales se pueden citar los siguientes:

Centro de responsabilidad	Unidades de obra
Mantenimiento	Horas de trabajo del personal de mantenimiento en cada centro que ha requerido sus servicios
Gerencia	Número de empleados o coste de personal
Administración	Número de empleados o coste de personal
Personal	Número de empleados o coste de personal
Informática	Número de ordenadores o terminales instalados
Compras	Consumo de bienes y servicios

4.5.2. Reparto de los costes de los centros de responsabilidad no asistenciales secundarios

El paso siguiente es distribuir los costes de los centros no asistenciales secundarios entre los centros asistenciales. Para ello, en los centros en que sea posible se tiene que definir la unidad de obra, que es la unidad de medida de la actividad de cada centro. Las unidades de obra suelen ser unidades físicas. Una vez se han definido las unidades de obra de cada centro, se dividen los costes totales de cada centro por las unidades de obra producidas en el período considerado. De esta forma se obtiene el coste de cada unidad de obra.

Seguidamente, se relacionan ejemplos de unidades de obra para el reparto de los centros estructurales secundarios:

Centro de responsabilidad	Unidades de obra
Admisión	Número de ingresos
Archivo de historias clínicas	Número de historias pedidas
Comedor	Número de comidas
Limpieza	Metros cuadrados
Lavandería	Kilogramos de ropa lavada
Farmacia	Consumo de farmacia
Esterilización	Número de intervenciones

4.5.3. Reparto de los costes de los centros de responsabilidad asistenciales intermedios

El paso siguiente consiste en imputar los costes de los centros de responsabilidad intermedios a los centros finales.

A modo de ejemplo se acompañan ejemplos de unidades de obra de varios centros de responsabilidad intermedios.

Centro de responsabilidad	Unidades de obra
Anestesia	Tiempo de utilización de quirófanos
Quirófanos	Tiempo de utilización de quirófanos
Paritorios	Número de partos
Unidades de hospitalización	Número de estancias
Unidades de consultas externas	Número de consultas externas
Unidades de urgencias	Número de urgencias
Rehabilitación	Número de sesiones

En algunos centros de responsabilidad, quizás no es posible encontrar un tipo de unidad de obra que permita medir la actividad que se realiza. En esta situación suele ser conveniente utilizar las denominadas unidades equivalentes. Estas tienen en cuenta el grado de dificultad y de consumo de recursos que se precisa para cada tipo de actividad desarrollada en el centro de responsabilidad correspondiente. Por ejemplo, si se intenta

definir cual es la unidad de obra más apropiada para un laboratorio de análisis existe la dificultad de que los tipos de análisis que se realizan son muy variados y poco homogéneos. En este tipo de centro no sería adecuado tomar como unidad de obra el número de pruebas realizadas ya que éstas son muy diversas entre sí. Lo que puede hacerse es analizar la diferencia en cuanto a dificultad y a consumo de recursos de cada tipo de prueba. Así, por ejemplo, en un determinado laboratorio se analizaron los diversos tipos de pruebas que se realizan y se llegó a establecer las siguientes relaciones entre ellas:

Tipo de análisis	Número de unidades equivalentes
Concentración de hemoglobina	1
Glucosa en orina	1
Velocidad de sedimentación	1
Brucelosis	3
Bilirrubina	5
Colesterol	5
Factor reumatoide	15
Proteinograma	15
Antitrombina	25
Apolipoproteína B	40
Hepatitis B	50
...	

De acuerdo con los datos anteriores, por ejemplo, un análisis del colesterol representa 5 veces un análisis de velocidad de sedimentación. Así, cada prueba de análisis de colesterol equivaldrá a una producción de 5 unidades equivalentes. En cambio, un análisis de sedimentación equivaldrá a una producción de 1 unidad equivalente.

4.6. Determinación del coste total de los centros de responsabilidad asistenciales finales

Por tanto, el cálculo de costes con una filosofía de coste total exige resolver, en los centros sanitarios, una serie de cuestiones, entre las que destacan las siguientes:

- Distribuir todos los costes del hospital por centros de responsabilidad.
- Dividir los centros de responsabilidad en centros asistenciales y no asistenciales.
- Seleccionar los criterios que permitan distribuir los costes en cascada a través de los centros, hasta llegar a los costes totales de los centros asistenciales finales.

En la figura 4.6. se resume de forma esquemática el proceso descrito en las páginas anteriores. En la misma se puede comprobar el proceso de reparto en cascada de los costes hacia los centros de responsabilidad asistenciales finales.

En la figura 4.7. se presenta el coste total del centro sanitario repartido por centros asistenciales finales. Este coste total está compuesto por los costes directos asignados en el reparto primario del propio centro, y los costes imputados de los centros no asistenciales y los centros asistenciales intermedios.

La distribución de los costes en centros de responsabilidad es lo que permitirá al final poder calcular y analizar el coste de cada una de las etapas de generación de valor en cada servicio. Para hacer frente al reto de mejorar la eficiencia se precisa disponer de un sistema de costes que informe de la generación de los mismos en todos los niveles de la cadena lo que requiere un auténtico "rastreo de los costes" desde la concepción de los productos hasta los costes de los fallos por mala calidad percibida por los clientes. En este sentido, cuando el médico toma una decisión errónea conlleva la aparición de los llamados costes de actuación inadecuada. Este puede expresarse en términos de la cantidad y la calidad de vida que una sociedad deja de obtener dado el esfuerzo que esté realizando en sanidad. Este coste resulta de la suma de los beneficios perdidos y de los costes evitables (Ortún, 2000, pág. 359). Toda esta información ayudará a las actividades de *benchmarking*, es decir, en la comparación entre diversos hospitales. Ahora bien, esta actividad de *benchmarking* sólo podrá llevarse a cabo cuando los

sistemas de imputación y cálculo de costes entre los centros asistenciales a comparar sean idénticos.

Costes por naturaleza	Total	Centros Asistenciales			Centros no
		Finales	Intermedios	Secundarios	
<u>Asistenciales</u>					
<u>Primarios</u>					
Personal		X	X	X	X
Consumos		X	X	X	X
Energía		X	X	X	X
Mantenimiento		X	X	X	X
Amortización		X	X	X	X
...					
Subtotal		X	X	X	X
Reparto de centros no					
asistenciales primarios		X	X	X	-X
Subtotal		X	X	X	0
Reparto de centros no					
asistenciales secundarios		X	X	-X	
Subtotal		X	X	0	
Reparto de centros					
asistenciales intermedios		X	-X		
<u>Coste total de centros</u>					
asistenciales finales		X	0		

Figura 4.6. Ejemplo de hoja de reparto en cascada de los costes de los centros de responsabilidad.

Costes por naturaleza	Total	Centros Asistenciales Finales		
		Urgencias	Consultas Ext.	...
Personal	X	X	X	X
Consumos	X	X	X	X
Energía	X	X	X	X
Mantenimiento	X	X	X	X
Amortización	X	X	X	X
...				
Subtotal	X	X	X	X
Imputación de centros no asistenciales primarios:				
Mantenimiento	X	X	X	X
Conserjería	X	X	X	X
Suministros	X	X	X	X
Dirección	X	X	X	X
Personal	X	X	X	X
Contabilidad	X	X	X	X
Compras	X	X	X	X
Biblioteca	X	X	X	X
Informática	X	X	X	X
Subtotal	X	X	X	X
Reparto de centros no asistenciales secundarios:				
Admisión	X	X	X	X
Cocina	X	X	X	X
Lavandería	X	X	X	X
Limpieza	X	X	X	X
Seguridad	X	X	X	X
Información	X	X	X	X
Subtotal	X	X	X	X

Reparto de centros				
asistenciales intermedios:				
Laboratorios	X	X	X	X
Quirófanos	X	X	X	X
Tratamientos	X	X	X	X
Bioquímica	X	X	X	X
Hematología	X	X	X	X
Microbiología	X	X	X	X
Paritorios	X	X	X	X
Inmunología	X	X	X	X
Genética	X	X	X	X
Radiodiagnóstico	X	X	X	X
Anestesia	X	X	X	X
Farmacología	X	X	X	X
<hr/>				
Coste total de centros				
asistenciales finales	X	X	X	X

Figura 4.7. Ejemplo de tratamiento de los costes totales de los centros asistenciales finales.

Una vez conocido el coste total de cada centro asistencial final ya se puede obtener el coste de las unidades que produce. Para ello, habría que dividir dicho coste total por el número de unidades producidas. Por lo que respecta a las unidades existen diversas opciones:

-Cuando un centro asistencial final produce un sólo tipo de servicio relativamente homogéneo, la unidad de obra podría ser este tipo de servicio. Posibles ejemplos de estas unidades homogéneas podrían ser las siguientes:

- Consultas atendidas en el servicio de consultas externas.
- Estancias en el hospital de día.

-Cuando los servicios producidos en los centros asistenciales finales no son homogéneos se pueden utilizar las denominadas unidades equivalentes o UBAS (unidades básicas de asistencia), también denominadas UPAS, UCAS, UMAS, EVAS. Estas unidades son coeficientes de ponderación aplicados a diversos parámetros de la producción asistencial. Cada parámetro pondera relativamente según su complejidad respecto a la estancia médica. La cuantificación de la actividad realizada por un determinado centro de responsabilidad final en unidades ponderadas asistenciales, viene dada por el sumatorio del producto del número de unidades realizadas de cada parámetro de actividad por el valor correspondiente asignado a esa actividad en la ponderación de la UBA. En la figura 4.8. se presentan ejemplos de UBAS para distintas actividades asistenciales.

La obtención de los costes de cada centro de responsabilidad permitirá el cálculo de la cuenta de explotación de cada centro de beneficios. Para ello, se deberán calcular los ingresos en función de la producción realizada (ingresos, estancias, intervenciones y otras actividades) transformados en UPAS (Unidades Ponderadas de Asistencia). El Conjunto Mínimo Básico de Datos al Alta Hospitalaria (CMBDA) proporciona el Case-Mix de cada uno de los centros de responsabilidad, a través de los GRD correspondientes.

El formato de la cuenta de explotación de cada centro de beneficios podría ser el siguiente

Ingresos

- Costes variables asistenciales directos (fármacos, prótesis,...)
 - Costes variables por consumo de servicios de los centros asistenciales intermedios (laboratorios, radiología,...)
 - Costes variables por consumo de servicios de centros no asistenciales secundarios (lavandería, comidas,...)
 - Costes fijos del propio centro
 - Costes fijos imputados de otros centros no asistenciales primarios
-

Contribución marginal del centro

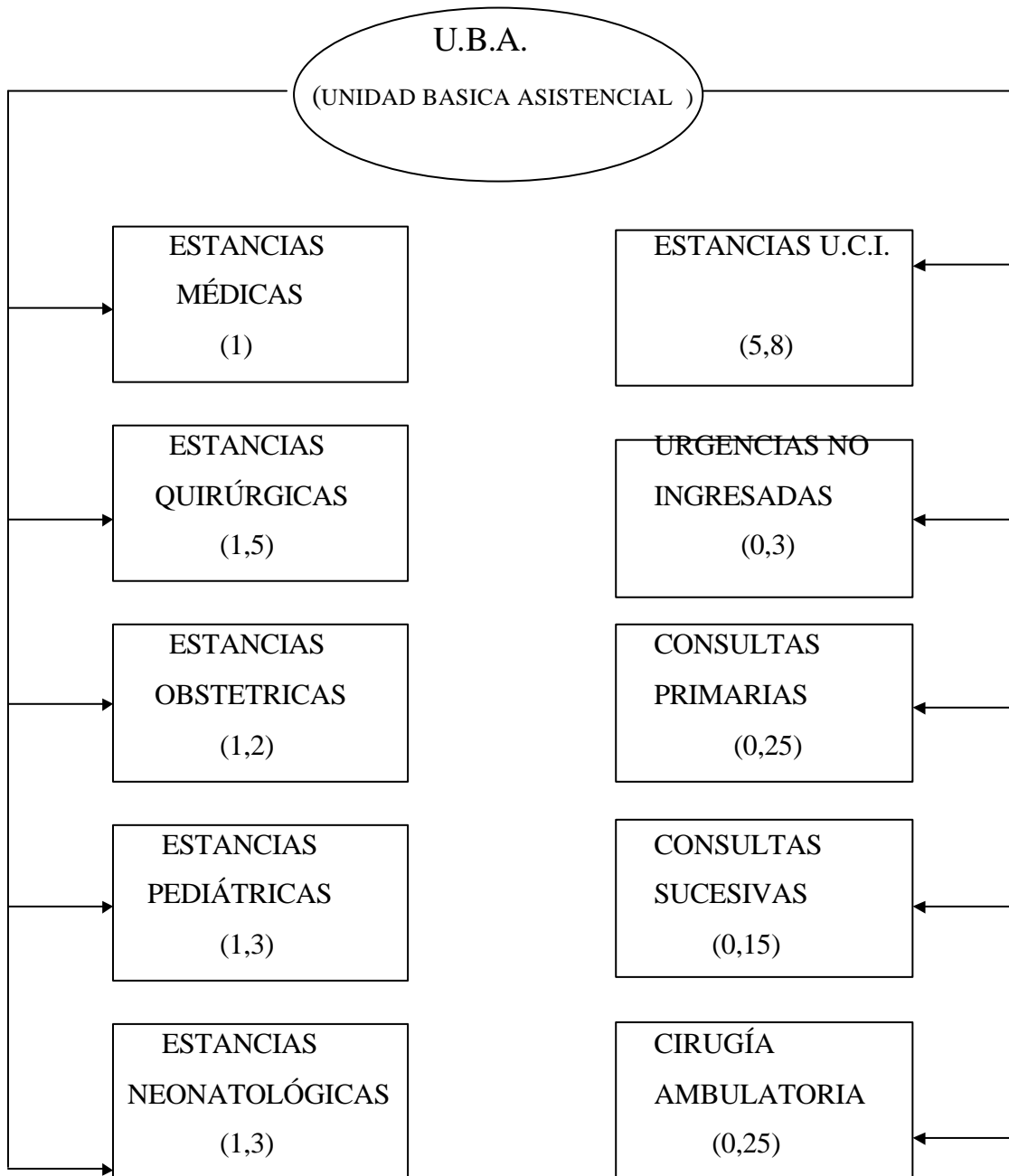


Figura 4.8. Ejemplo de UBAS aplicados a distintas actividades.

4. 7. Sistemas de costes

Dentro de la contabilidad de gestión, los sistemas de costes satisfacen dos propósitos. Por un lado, pretenden ayudar a la organización en la planificación y el control, y por otro, facilitan el cálculo de los costes de los productos o servicios (AECA, 1994a, pág.147). La acumulación de la información generada en el proceso de elaboración del servicio o producto de la organización, dará lugar a diferentes sistemas de costes. Estos,

se diferencian por aplicar distintas clasificaciones y mecanismos a la hora de imputar los costes a los objetivos de costes. Seguidamente, se analizan algunos de los sistemas de costes que pueden utilizar los centros sanitarios.

4.7. 1. Sistema de costes completo

En el caso de los centros sanitarios como consecuencia del objetivo de fijación de precios o de tarificación motivado por los sistemas de financiación aplicados en el sector, es interesante la utilización del sistema de costes totales por secciones. Este sistema imputa a cada producto, no sólo los costes directos sino también los indirectos, a través de los centros de responsabilidad.

Con este sistema, todos los costes se suelen imputar directa o indirectamente a los productos que ofrece la organización. Se apoya en la idea de que los costes, por el hecho de serlo, deben canalizarse hacia los productos o servicios a través del proceso de la contabilidad de costes (Sáez y otros, 1993, pág. 128).

Es aconsejable para aquellas organizaciones que deseen conocer los costes totales de sus productos o servicios y de sus departamentos o funciones. Con este método se obtiene el coste total de un producto o servicio mediante la agregación de los costes de cada fase de su elaboración a los que se añaden los costes de las materias primas.

En el caso de los centros sanitarios, una vez se dispone de los costes de la totalidad de los centros de responsabilidad asistenciales finales, el sistema de costes ha de permitir asignar los costes a cada una de las actividades realizadas y a cada uno de los pacientes (episodios). El coste por episodio será la suma de una serie de actividades ya que cada paciente, consume durante su estancia en el centro sanitario, una serie de actividades (ver figura 4.9). Al mismo tiempo, como un paciente puede tener varios episodios a lo largo de su vida, se podría calcular el coste de la historia clínica de un paciente a partir de la suma de los costes de los distintos episodios que ha tenido.

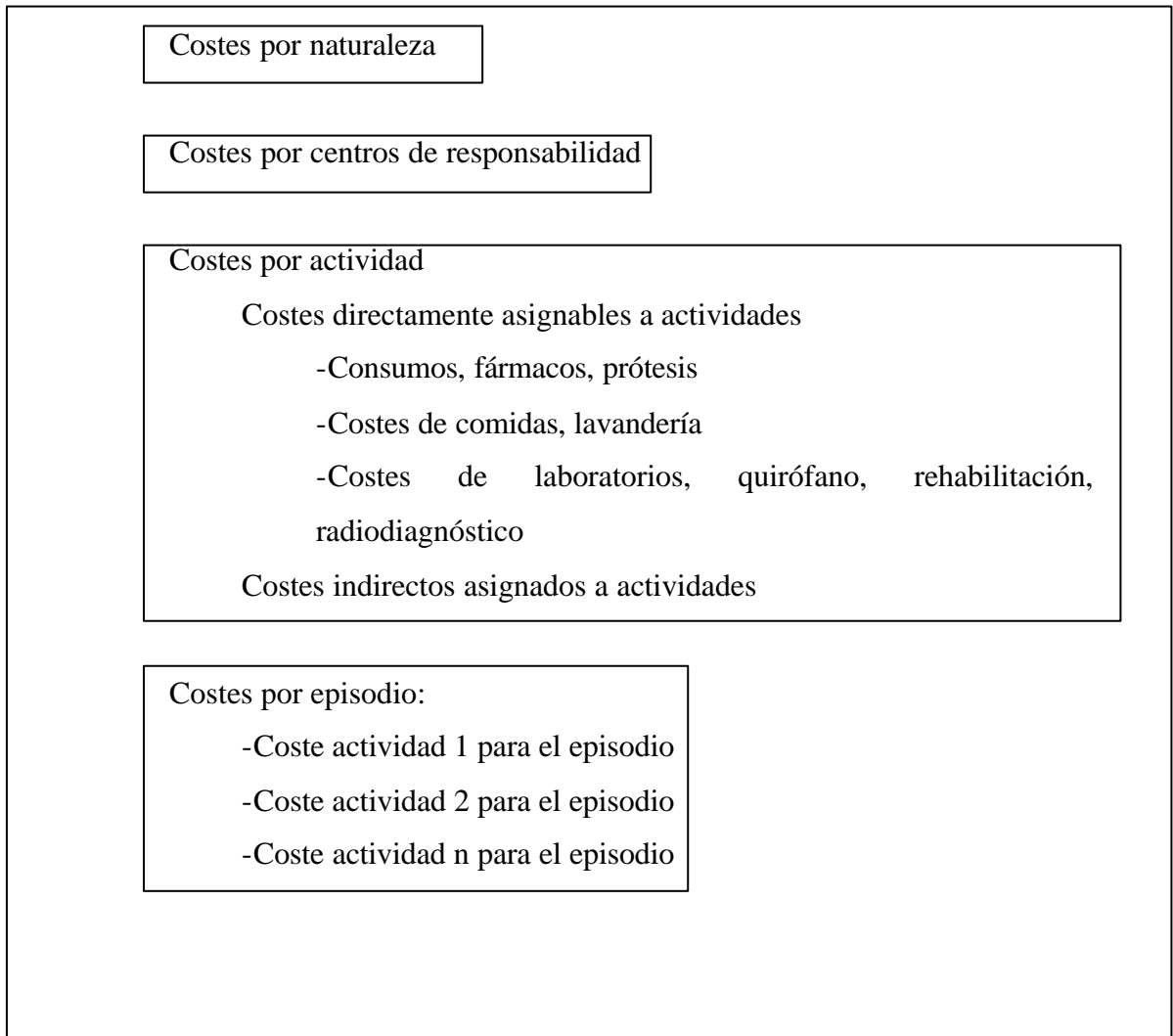


Figura 4.9. Costes por actividades y episodios

Para imputar los costes a las actividades y a los episodios (paciente), hay que distinguir dos tipos de costes, que están incluidos en los costes totales de cada centro asistencial final:

a) Los costes que pueden ser imputados directamente a las actividades y episodios:

- Costes directos (consumos, fármacos, prótesis)
- Costes de centros no asistenciales secundarios (cocina, lavandería) que han sido imputados al centro asistencial final a través de los consumos (comida, kilogramos de ropa lavada) efectuados por el episodio. En la figura 6.6 se señala con una X los costes que pueden asignarse directamente a las actividades y episodios correspondientes.

-Costes de centros asistenciales intermedios (laboratorios, quirófanos, tratamientos, radiodiagnóstico, rehabilitación) que han sido imputados al centro asistencial final a través de los consumos efectuados por la actividad y el episodio correspondiente.

b) Los costes indirectos restantes de cada uno de los centros asistenciales finales que se asignarán a las actividades y a los episodios a través de un proceso de reparto con unidades de obra. Estas unidades de obra pueden ser las denominadas UBAS, o bien otras unidades tales como las estancias, el número de partos o el número de operaciones, por ejemplo.

Las unidades de obra también pueden ser unidades equivalentes (también denominadas unidades relativas de valor) cuando la producción de un centro de responsabilidad es muy diversa, tal y como se ha expuesto en el apartado 4.5.3.

Por tanto, como se puede comprobar en la figura 4.10, los costes totales de cada centro de asistencia final se asignarán a los episodios a través de dos procesos. El primero consistirá en el reparto de los costes directos a los episodios que los han consumido. El segundo consistirá en el reparto del resto de costes del centro de asistencia final a través de la unidad de obra correspondiente.

En los hospitales la imputación de los costes a cada uno de los procesos puede hacerse con la ayuda del Case-Mix. Esta técnica ya introducida anteriormente, consiste en el conjunto de procesos atendidos, realizados o vendidos por un hospital y la evaluación, mediante criterios de reparto pre-establecidos, de los hechos económicos internos del hospital para conocer el gasto y beneficio de cada servicio.

Los costes de los centros principales de producción se asignan a los productos a través de unidades de medida de las actividades realizadas para prestar el servicio.

En el cálculo del coste total de un servicio, los costes variables, que son directamente asignables a los productos, tales como, por ejemplo, los medicamentos; se imputarán directamente a los productos. A estos costes variables se añadirán los costes generados por el centro que presta cada servicio.

En relación con las distintas posibilidades existentes en cuanto a la distribución del hospital en centros, a la imputación de unos centros a otros, y en cuanto a la imputación de los costes de los centros principales a los servicios; se hace necesario que exista una

cierta homogeneidad entre los distintos hospitales en cuanto a los criterios de imputación de costes.

Costes por naturaleza	Total	Episodio 1	Episodio 2	...
Personal	X			
Consumos	X	X	X	X
Energía	X			
Mantenimiento	X			
Amortización	X			
...				
Subtotal	X	X	X	X
Imputación de centros no asistenciales primarios :				
Mantenimiento	X			
Conserjería	X			
Suministros	X			
Dirección	X			
Personal	X			
Contabilidad	X			
Compras	X			
Biblioteca	X			
Informática	X			
Subtotal	X			
Reparto de centros no asistenciales secundarios:				
Limpieza	X			
Seguridad	X			
Información	X			
Admisión	X			
Cocina	X	X	X	X
Lavandería	X	X	X	X
Subtotal	X	X	X	X
Reparto de centros asistenciales intermedios:				
Laboratorios	X	X	X	X
Quirófanos	X	X	X	X
Tratamientos	X	X	X	X
Bioquímica	X	X	X	X
Hematología	X	X	X	X
Microbiología	X	X	X	X
Paritorios	X	X	X	X
Inmunología	X	X	X	X
Genética	X	X	X	X
Radiodiagnóst.	X	X	X	X
Anestesia	X	X	X	X
Farmacología	X	X	X	X
Coste total	X	X	X	X

Figura 4.10. Costes del centro de Urgencias que pueden asignarse a los episodios

Al hacer este tipo de elección, lo más importante es la posibilidad de poder comparar entre diversos hospitales que usan la misma metodología de costes, independientemente de que algunos criterios de reparto de costes puedan ser más o menos discutibles. También es importante que cada hospital mantenga la metodología de cálculo de costes durante más de un ejercicio con el fin de poder efectuar comparaciones sobre la evolución de los mismos. Estos objetivos han de primar ante la dificultad que existe para encontrar criterios exactos de distribución de ciertos costes, tales como los correspondientes a la mayoría de centros auxiliares, por ejemplo.

Costes por naturaleza	Total	Episodio 1	Episodio 2	...
Costes directamente asignables a los episodios				
Consumos	X	X	X	X
Reparto de centros no asistenciales secundarios:				
Cocina	X	X	X	X
Lavandería	X	X	X	X
Reparto de centros asistenciales intermedios:				
Laboratorios	X	X	X	X
Quirófanos	X	X	X	X
Tratamientos	X	X	X	X
Bioquímica	X	X	X	X
Hematología	X	X	X	X
Microbiología	X	X	X	X
Paritorios	X	X	X	X
Inmunología	X	X	X	X
Genética	X	X	X	X
Radiodiagnóst.	X	X	X	X
Anestesia	X	X	X	X
Farmacología	X	X	X	X
Costes directamente asignables a los episodios				
	X	X	X	X

Continúa la figura en la página siguiente

Costes por naturaleza	Total	Episodio 1	Episodio 2	...
Costes no asignables directamente a los episodios				
-Costes por naturaleza del propio centro :				
Personal	X			
Energía	X			
Mantenimiento	X			
Amortización	X			
-Imputación de centros no asistenciales primarios:				
Admisión	X			
Mantenimiento	X			
Conserjería	X			
Suministros	X			
Dirección	X			
Personal	X			
Contabilidad	X			
Compras	X			
Biblioteca	X			
Informática	X			
-Reparto de centros no asistenciales secundarios:				
Limpieza	X			
Seguridad	X			
Información	X			
Total costes no asignables del centro				
Coste total	X	X	X	X

Figura 4.11. Costes directamente asignables y costes no directamente asignables a los episodios por centro de responsabilidad (2)

En resumen la secuencia de las distintas fases sería: se deben identificar los distintos centros de coste, los cuales deben estar relacionados con la estructura jerárquica y organizativa (Bohigas, 1985; Anthony y Young, 1994). Posteriormente, se deben repartir los costes entre las secciones o centros, mediante la identificación de los costes directos e indirectos a los productos y/o al centro o sección, de tal manera que se pueda realizar la afectación de los costes directos a las secciones. A continuación, se realiza la distribución primaria, mediante la imputación de los costes a las distintas secciones, tanto principales como auxiliares. El siguiente paso consiste en realizar la distribución

secundaria, mediante la asignación de los costes de las secciones auxiliares a las secciones principales. Finalmente se realiza el cálculo del coste de cada servicio o centro, a través de la asignación de los costes de las secciones principales a los productos o servicios mediante el criterio de reparto de la unidad de obra.

Por otra parte, existe un grupo de métodos que se basa en reconocer el producto hospitalario como el “mix” de productos intermedios aplicados al enfermo a través del proceso clínico que culmina con el alta hospitalaria. El sistema más ampliamente aceptado de medición del case-mix es el que se basa en los “Grupos de Diagnóstico Relacionados” (GRD), desarrollado en el capítulo 3 (Fetter, 1980). La importancia por la contabilidad analítica por líneas de producto basada en el case-mix se debe a la necesidad que surgió en los EE.UU. de establecer una tarifa por GRD aplicable a los pacientes de Medicare. La introducción de los GRD ofrece una serie de ventajas que hacen que los métodos de costes basados en ellos gocen de mayor aplicabilidad y difusión entre los hospitales (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 malas interpretaciones y confusiones. Uniéndose así, dos ámbitos de la vida hospitalaria que han estado muy separados como son el médico y el de gestión.
2. Facilita la tarea de planificación hospitalaria, tanto del hospital como de las autoridades sanitarias. De tal manera que permite conocer con mayor exactitud los diferentes tipos de enfermos que trata el hospital y el perfil de la demanda atendida.
3. La eficiencia productiva y la eficacia se controlan más fácilmente, al unir los GRD información, tanto clínica como económica.
4. Permite, en algunos casos, la comparación intra y extra hospitalaria por cada GRD.
5. El análisis de las desviaciones en cuanto a reingresos, complicaciones, infecciones, número de intervenciones quirúrgicas, favorece el control de calidad mediante la comparación de un mismo GRD.

6. Se puede introducir, con la utilización de los GRD, una presupuestación de gestión por productos, estableciendo los estándares de consumos por grupos y estimando el número de casos tratados.

Por otro lado también se debe tener en cuenta que sólo es aplicable a aquellos enfermos que permanecen internados en el centro hospitalario, no considerando las urgencias y los tratados en consultas externas, hospital de día, por lo que la contabilidad analítica se verá limitada por este hecho.

Otra diferencia que se detecta en este grupo de métodos es que los centros de coste se asimilan con los centros de responsabilidad. Así, de forma genérica, se pueden identificar centros de costes iniciales, que a su vez, al ofrecer servicios directos al paciente se denominan centros de costes finales, a excepción de los servicios generales. Al tener esta característica de centro de coste final se asignarán a cada producto final o GRD. A título de ejemplo se pueden mencionar los siguientes:

- De servicios generales. Tales como amortización, lavandería, administración.
- De servicios centrales. Salas de parto, radiología, laboratorio.
- De servicios directos de hospitalización y de enfermería.
- Otros centros de costes, Urgencias
- Centros de coste no hospitalizados. Ambulatorios, consultas externas.

En este grupo de métodos se pueden identificar dos tendencias bien diferenciadas (Guadalajara, 1994):

- Método “*Top –Down*”. Pretende calcular el coste medio por GRD. Debido a su sencillez de cálculo, es el método más utilizado. Será necesario conocer: la información del alta del paciente para poder agruparlos en los diferentes GRD, la información de los servicios prestados al paciente, para conocer el consumo de recursos a que ha dado lugar cada paciente, e identificar los métodos y criterios de imputación de los costes de los servicios generales a los centros de costes finales. Finalmente, en función el consumo se procede a la imputación de los costes totales de hospitalización de los centros finales, a los pacientes en cada GRD. Es necesario en este momento, establecer una

medida estadística de actividad para cada centro (estancia, unidad relativa de valor) que permita, mediante el cociente entre el coste total y el número de unidades producidas, llegar al coste del paciente mediante el producto, entre el número de unidades que éste ha consumido y el coste total unitario de la medida asignada. Este método, uno de los inconvenientes que presenta, es que no tiene en cuenta las diferencias de consumos que se pueden dar en casos pertenecientes al mismo GRD, como consecuencia de la tecnología disponible y de las diferencias en la práctica médica.

- Método “*Bottom-up*”. Pretende obtener el coste real directo por paciente. Este método se basa en un sistema de costes parciales, ya que no se asignan a los pacientes la totalidad de los costes, sino únicamente los costes directos. Utiliza por tanto un sistema *Direct Costing*. La información necesaria para poder implantar este método consiste en disponer de datos del alta del paciente para su asignación a cada GRD, los servicios prestados al paciente para identificarlos de forma individual y la descripción del número y tipo de prestaciones que se han realizado en cada centro de coste. Únicamente se asignan a los pacientes hospitalizados, los costes de los centros finales, siguiendo para ello el mismo esquema que el modelo anterior. Finalmente, el coste por paciente se asigna a su correspondiente GRD, determinándose el coste global de los mismos. Este método, a diferencia del anterior, presenta el inconveniente de la necesidad de mucha información, cálculos laboriosos y la dificultad de comparar datos entre hospitales. Sin embargo, los costes obtenidos bajo este método son de mayor calidad para la gestión, ya que considera las posibles variaciones de consumos que se pueden dar entre casos de un mismo GRD como consecuencia de la aplicación de diferentes prácticas médicas y tecnológicas. Otros autores manifiestan las siguientes razones para la utilización de este sistema (Bisbe, 1991):

- Se elimina la arbitrariedad de los criterios de imputación de los costes indirectos. Bajo una apariencia de exactitud y exhaustividad se esconde un proceso acumulativo de promedios y extrapolaciones lineales (Johnson y Kaplan, 1987).

- La imputación de costes indirectos distorsiona el análisis de homogeneidad de costes intra-GRD al introducir incrementos lineales de costes medios, manteniendo la misma variabilidad y mejorando erróneamente las medidas de dispersión.
- Un sistema de coste completo es útil para fijar precios o tarifas, pero no para el control de gestión ó de previsión y planificación.

4.7. 2. Sistema de costes directos

Al utilizar el sistema de costes parciales para el cálculo del coste de un producto o servicio, se tienen en cuenta sólo aquellos costes variables que son directamente asignables al servicio correspondiente. Es un sistema que incorpora al producto o servicio aquellos costes que pueden afectársele directamente (Alvarez y otros, 1994, pág.228). Así, se tendrán en cuenta los costes de los fármacos, prótesis y otros consumos directos que se precisan para la prestación del servicio. En algunos casos, también se tendrán en cuenta los costes correspondientes a la mano de obra directa, que es la que interviene directamente en la elaboración del servicio.

La contabilidad analítica debe ofrecer para cada responsable o unidad operativa información de los costes controlables, lo cual supondrá una ventaja de cara a verificar la responsabilidad profesional y la económica. Este tipo de costes sobre los que el responsable puede tener control suelen ser los costes directos y variables, difícilmente recaerá esta condición sobre los costes estructurales o fijos con excepción quizá de los ocasionados por las amortizaciones de sus propios equipos. Por esta razón el sistema de costes parcial, al tratar la información de costes separando los costes variables y los costes fijos, suele ser adecuado para ofrecer datos vinculados a los responsables que tienen poder de decisión.

La determinación el precio de venta se hace necesario en las empresas que operan en régimen de mercado. El sistema de coste completo, permite fijar precios sirviendo adicionalmente para evaluar la eficiencia y poder tomar decisiones de gestión empresarial. En los hospitales públicos, la determinación del coste total del producto es poco relevante. El médico es el principal agente causante de los costes, tanto en materiales directos, como de infraestructura o nuevas inversiones, por lo que para

contener y racionalizar los niveles de consumo alcanzados, los instrumentos de gestión deben favorecer la gestión económica y ser coherentes con el sistema de estructura organizativa y la autonomía de cada centro de responsabilidad. Como consecuencia de todo ello, 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). La información se debe basar en la obtención de los costes controlables, para satisfacer la relación entre la responsabilidad clínico-profesional y la económica. Normalmente, los costes controlables suelen ser costes directos y variables, difícilmente serán fijos como sería el caso de las amortizaciones de los equipos pertenecientes a cada centro. De esta manera, se pretende enfocar el control en los factores sobre los que el responsable tiene poder de decisión, lo que a su vez facilita una mayor aceptación del sistema.

4.7. 3 Coste por actividad

La obsolescencia de los sistemas tradicionales de cálculo de costes, especialmente en entornos tecnológicamente avanzados, ha sido ampliamente debatido en la literatura (Jeans y Morrow, 1989, pág 44 a 49), (Drury, 1990, pág.40 a 46). El sistema ABC ha sido presentado como un nuevo procedimiento que ha restablecido la relevancia de los sistemas de información de los costes del producto. Esta nueva aproximación ha dado lugar a una gran cantidad de contribuciones académicas, por lo que cabe afirmar que el sistema ABC sirve como referencia para ilustrar los avances que se están logrando en el ámbito de la contabilidad de gestión, convirtiéndose en un revulsivo, ya que esta nueva metodología no es simplemente un cambio en el sistema de cálculo de costes, sino que va mucho más allá (Castelló, 1994, pág. 9).

Aquellos costes en los que sea posible aplicar la filosofía del Sistema de Gestión y de Costes Basado en las Actividades (SIGECA), más conocido a nivel internacional como Activity Based Costing (ABC) o Activity Based Management (ABM), serán asignados a los productos con este sistema (Cooper, 1988, pág. 45). Durante los últimos años, en la práctica totalidad de sectores de la economía se ha demostrado la utilidad de la filosofía ABC ((Kaplan, 1990); (Johnson, 1992, pág. 26-35)). Esta propuesta inclusive se está empezando a defender en el sector sanitario.

Aquellos costes que pueden ser imputados con esta filosofía producen en la mayoría de los casos efectos como los siguientes (Amat y Soldevila, 1997, pág.148):

- Los servicios con mayor volumen de actividad ven reducidos los costes que les son asignados. Por tanto, es posible que pasen a ser más rentables en el conjunto de la empresa.
- Lo contrario sucede a los servicios con menos volumen de actividad. En consecuencia, aportan un resultado más negativo, o menos positivo, al conjunto del centro sanitario.

En definitiva, los servicios que son mejor tratados por sistemas de costes basados en volumen, tienen resultados más desfavorables al aplicar la filosofía de los costes de las actividades.

La filosofía del ABC permite hacer un replanteamiento de todos los mecanismos de la analítica, basándose en el principio de que la actividad es la causa que determina la incurrencia en costes (Sáez y otros, 1993, pág. 186), y no los servicios o productos, de tal forma que la gestión de los costes puede ser acometida de forma más exitosa, a través de la gestión de las actividades (Rocafort y Martín, 1994a, pág. 312). De esta manera, trata de eliminar las actividades que no añaden valor, esto es, actividades superfluas que consumen recursos y no ofrecen valor alguno al usuario.

Con ello se trata de establecer una relación de causalidad directa entre costes y actividades. El coste de un producto, según la metodología ABC, puede ser definido como la suma de los costes de aquellas actividades que se han requerido para fabricar y expedir un producto (Castelló, 1994, pág.13). Para ello, será necesario disponer de información sobre las causas de los retrasos, excesos y discontinuidades que originan ciertas actividades.

En este contexto una actividad se puede definir como el conjunto de tareas que generan costes y que están orientadas a elevar el valor añadido de la organización (Sáez y otros, 1993, pág. 187).

Ejemplos de actividades en el sector sanitario pueden ser:

- Aprovisionamiento
- Tesorería

- Control proveedores
- Pruebas de laboratorio
- Diagnóstico por imagen
- Exploraciones
- Tratamientos
- Quirófanos y paritarios
- Urgencias
- Hospitalización
- Asistencia ambulatoria

Para identificar las distintas actividades es necesario un diagnóstico previo, así como un profundo conocimiento del centro asistencial, sus características y procesos aplicados. Si se seleccionan demasiadas actividades se puede encarecer y complicar el cálculo de los costes. Por el contrario, si el número de actividades es reducido se limitan las posibilidades de análisis. Se debe buscar un equilibrio que permita reducir costes eliminando actividades con poco valor o rediseñando las mismas.

Otra de las aportaciones importantes del ABC hace referencia precisamente a la medición de la actividad. Estas actividades se miden a través de los llamados inductores de costes (figura 4.12.) que en definitiva son los causantes de los costes o los factores de variabilidad de los costes (Blanco, 1994, pág.422).



Figura 4.12. Medición de la actividad a través de los inductores de costes

Los sistemas de costes convencionales, como los expuestos en los epígrafes anteriores, utilizan la unidad de obra como medidor para realizar el oportuno reparto de los costes indirectos de los centros de responsabilidad a los productos o servicios. Generalmente se utilizan criterios relacionados con el volumen, como pueden ser la mano de obra directa o las horas máquina. Sin embargo, el progreso tecnológico y los cambios que se

han ido produciendo, en cuanto a un incremento considerable en automatización en maquinaria e instalaciones productivas, y la consecuente reducción de la mano de obra directa, hace que los mencionados medidores no actúen de la forma más adecuada, produciendo distorsiones en la confección de los costes de los servicios o productos.

Los inductores de costes no están tan relacionados con el volumen, sino que en ocasiones, puede ser más interesante analizar el comportamiento de la actividad y de los costes que recaen sobre ella, en función de indicadores no relacionados con el volumen, como por ejemplo en función del número de veces que se debe realizar una actividad.

El sistema de costes basado en las actividades permite la determinación del coste del servicio a través de un proceso que consta de diferentes etapas, tal y como puede apreciarse en la figura 4.13.

En una primera etapa los costes considerados directos se imputan al servicio. Por otro lado, los costes indirectos se reparten por centros de responsabilidad, los cuales a su vez, se dividen en actividades.

Ejemplos de inductores de costes para determinadas actividades pueden ser:

<u>Actividad</u>	<u>Inductor de costes</u>
Aprovisionamiento	Número de pedidos de compra
Tesorería	Número de bancos o cajas
Control proveedores	Número de proveedores
Pruebas de laboratorio	Número de pruebas
Diagnóstico por imagen	Número de exploraciones
Exploraciones	Número de exploraciones
Tratamientos	Número pacientes tratados
Quirófanos y paritarios	Minutos de uso/ número de partos
Urgencias	Número de urgencias
Hospitalización	Estancias
Asistencia ambulatoria	Número de consultas

En una segunda etapa se realiza la reagrupación de los costes en función de actividades homogéneas. Es a este nivel, y conociendo la estimación del coste de actividades como laboratorio o radiología, en el que el responsable encontrará la mayor parte de la información que precisa para poder gestionar adecuadamente.

En una tercera etapa se realiza la asignación de los costes de las actividades homogéneas a los servicios que reciben los usuarios o pacientes a través de los inductores de costes.

Este sistema de costes permite enfocar la gestión basándose en la actividad realizada en los distintos centros intermedios eliminando en su mayor parte la necesidad de reparto de costes entre centros. Facilita también un cálculo más preciso de los costes. Así, con un mejor conocimiento de los costes de las actividades, se fomenta la reducción de los costes indirectos. También puede identificar servicios o centros de responsabilidad no rentables al poder relacionar fácilmente los costes con sus causas, siendo de gran ayuda en la toma de decisiones estratégicas.

La figura 4.13 presenta una manera de imputar los costes, pero no necesariamente tiene que ser ésta. El tratamiento descendente o bien ascendente de los costes dará lugar a diferentes modelos que permitirán realizar el seguimiento de las actividades en función de los objetivos establecidos.

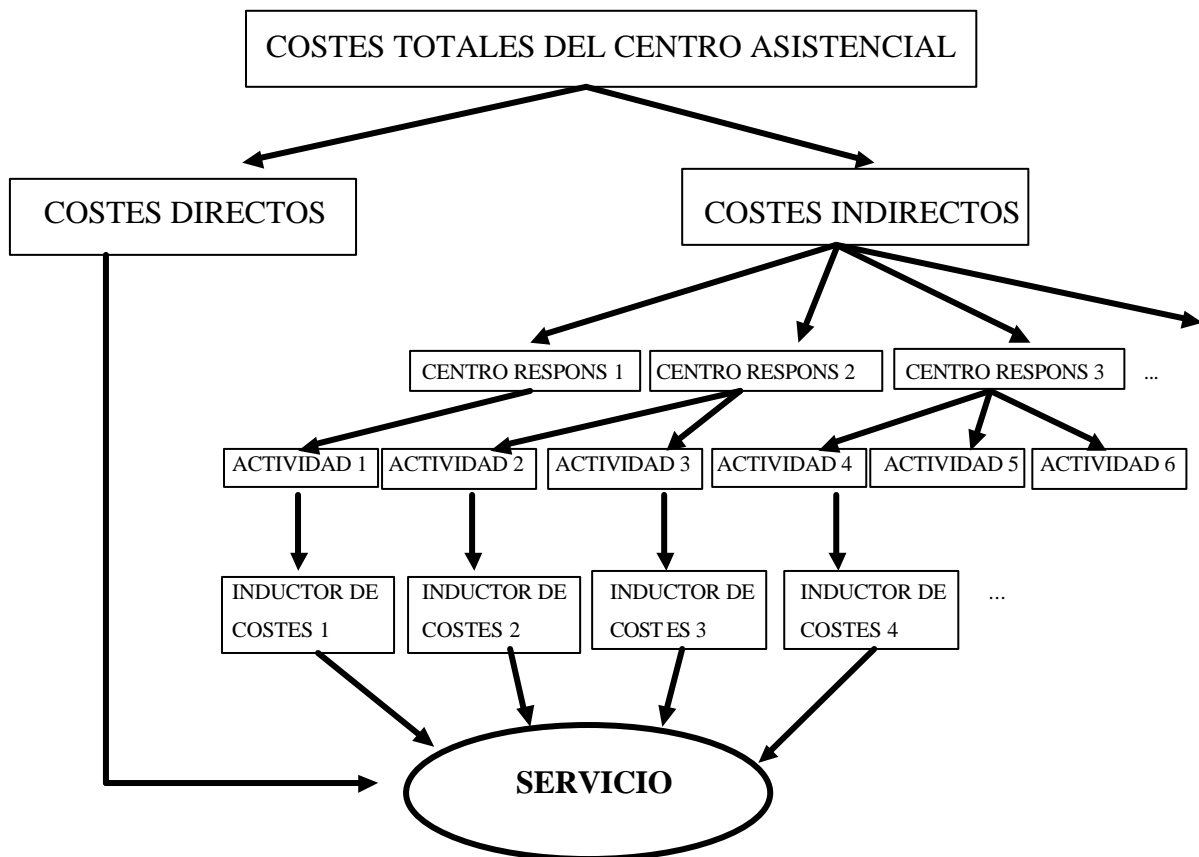


Figura 4.13. Etapas de imputación de costes a los servicios a través del sistema ABC

La implantación del sistema ABC en los centros sanitarios presenta una serie de inconvenientes derivados de las características propias de la organización hospitalaria. Así, al no disponer de una cultura y una tradición en la aplicación de técnicas de gestión y de costes, la poca homogeneidad de los procesos, derivada de la personalización del servicio, la baja automatización de los procesos y una estructura de costes en la que los costes directos son muy superiores a los costes indirectos, puede comportar dificultades en la utilización de este sistema en el ámbito sanitario.

Por otra parte, Kaplan y Cooper siendo conscientes de las limitaciones que plantea el sistema ABC, plantean un enfoque más global de la gestión basada en las actividades, y que denominan *activity based management* (ABM) (Cooper y Kaplan, 1991b), (Cooper y Kaplan, 1992) y (Cooper y Kaplan et al., 1994). El sistema ABC y el ABM, aunque son modelos similares en su concepción y objetivos, hay que señalar que el sistema ABM o de gestión de las actividades tiene una concepción más genérica que el sistema de costes basado en las actividades, ABC. Así, el ABM tiene una proyección orientada a la gestión de la empresa en general, con el objetivo de conseguir la excelencia de la organización. En cambio, al sistema ABC se le otorga una dimensión eminentemente contable, que en función de esta nueva filosofía suministra una información renovada respecto a los métodos tradicionales, a la vez que viene a complementar y apoyar los objetivos generales del ABM.

Sin embargo, el ABC debe entenderse como un sistema perpendicular a los sistemas convencionales. Surge de la filosofía inherente a la gestión de las actividades, en lugar de la gestión de los costes. Esto no quiere decir que los sistemas tradicionales no hayan de ser válidos, sino que la sustitución de los antiguos sistemas por los sistemas basados en las actividades, o la coexistencia de ambos, puede incrementar la fiabilidad de la información en las organizaciones (Alvarez López y otros, 1994, pág. 20).

4.8. Conclusiones

Los cambios que se han ido produciendo en los últimos tiempos en el entorno sanitario han influido en el desarrollo de los sistemas informativos y contables. Sin embargo, y a pesar de los avances que se han registrado, queda mucho camino por recorrer y la contabilidad de gestión en la sanidad debe dar respuesta a los retos planteados.

Los esfuerzos en el sector sanitario, en cuanto a la contabilidad de gestión, se han centrado básicamente en la obtención de medidas operativas de la producción que permiten mejorar el conocimiento y el control de la gestión de los hospitales. Han sido revisados en este capítulo, la contabilidad analítica de los hospitales con la definición de las diferentes clasificaciones de costes, centros de costes y sus relaciones, así como el análisis y el control del coste por paciente, intentando analizar las aportaciones realizadas desde diferentes ámbitos. Los grupos relacionados con el diagnóstico están teniendo una gran difusión y hacen posible el avance desde la contabilidad analítica por departamentos o centros de responsabilidad, hacia la contabilidad analítica por productos en los centros sanitarios. También se ha pretendido revisar los diferentes sistemas de costes que puede utilizar la contabilidad de gestión en los centros sanitarios, desde los costes parciales a los costes basados en las actividades, y cuales han sido las aportaciones más destacadas en este campo. El objetivo final que persiga el centro asistencial, como puede ser la necesaria tarificación de los servicios, condiciona la elección del sistema de costes a utilizar.

Otra cuestión a tener en cuenta es la relacionada con la utilización de la contabilidad de gestión en el sector sanitario en un ámbito mucho más concreto. Estudiar qué criterios y herramientas analíticas para la medición y el seguimiento del producto hospitalario están utilizando, no ya los macro-hospitales sino aquellas unidades más reducidas como pueden ser los hospitales, ambulatorios, centros de asistencia primaria. No se debe olvidar que el objetivo fundamental de la contabilidad de gestión es suministrar información útil, a diferentes niveles, para la toma de decisiones. Para ello un estudio empírico despejaría muchas incógnitas que hoy en día existen dentro del sector sanitario, sobre la utilización de la contabilidad de gestión. Todo ello pone de manifiesto la gran preocupación existente en el sector sanitario por intentar mejorar en todo momento, las herramientas necesarias para llevar una buena contabilidad de gestión que permita gestionar de la mejor manera posible unos recursos escasos y de coste elevado.

CAPÍTULO 5.

PROCESO DE PRESUPUESTACIÓN Y CONTROL EN LOS CENTROS SANITARIOS

5.1. Introducción

Durante las últimas décadas ha aumentado la sensibilidad social respecto a los servicios sanitarios y sus efectos, tanto cualitativos como cuantitativos. Una decena de países de la OCDE, entre los que se encuentra España y sus Comunidades Autónomas, han iniciado en la década de los noventa reformas en profundidad en sus sistemas sanitarios. El desarrollo económico por un lado, y los mayores avances tecnológicos en medicina por otro, provocan un incremento de la demanda sanitaria, y un aumento del coste de atención como consecuencia de la exigencia de más y mejores servicios sanitarios, todos ellos de una gran sofisticación y complejidad. Dentro de estos cambios se incluye, como cuestión prioritaria, la financiación de los hospitales. Se detectan diversos problemas que reclaman una rápida solución. Estos son en concreto, “resolver los déficits crónicos derivados de una actuación irresponsable a gran escala, mejorar la satisfacción de los usuarios y responder a una presión creciente de una demanda cada vez más diversificada, conseguir que los hospitales actúen en función de las necesidades de sus pacientes, mejorar la eficiencia de los hospitales y ofrecer a los usuarios la ampliación progresiva del abanico de elección” (Abel-Smith, 1995).

El sistema sanitario en España ha alcanzado en los últimos tiempos grandes logros en calidad y equidad, pero sin embargo el incremento del gasto público ha provocado una señal de alerta en la administración. Es por esta razón que la producción de los servicios de salud requiere elementos absolutamente imprescindibles, como la eficiencia, que permita garantizar una relación calidad-precio adecuada. Gestionar la producción de unos servicios sociales hoy en día, requiere que prime la eficiencia de la gestión y la flexibilidad. Este marco exige innovaciones en todos los ámbitos de la administración (Tonge y Callaghan, 1997).

El Sector Público financia sus hospitales a través del presupuesto. Este representa una herramienta de gestión imprescindible que permite, por un lado marcar las pautas de actuación del periodo, y por otro el financiador/comprador orienta al hospital hacia los

servicios que demanda la sociedad. La descentralización de responsabilidades dotando a los hospitales de mayor autonomía y relajando los controles burocráticos, así como ampliar el abanico de elección del usuario, buscando su satisfacción lleva a una especie de creación artificial de competencia entre hospitales públicos y privados.

En respuesta a los cambios apuntados, la contabilidad de gestión ha sufrido en los últimos tiempos una evolución espectacular. Los procesos de transformación de las organizaciones, la interrelación con el entorno tanto económico como social, el nuevo contexto competitivo y la incorporación de nuevas tecnologías han influido considerablemente en dicha evolución. El objetivo del presente capítulo es describir y proponer diferentes instrumentos de información de contabilidad de gestión que los centros sanitarios pueden implantar y utilizar como una parte del sistema de control de su gestión. De esta manera, se pretende facilitar el análisis que se hará posteriormente, sobre qué instrumentos de control utilizan los centros sanitarios en Cataluña, y si se adecuan a los instrumentos que se describirán a continuación. La tendencia de los últimos años ha sido añadir a los instrumentos tradicionales sistemas de información que permitan la planificación estratégica, la dirección por objetivos, la programación de medios y actividades, y la evaluación de las mismas en términos de eficacia, economía y eficiencia, con el uso de indicadores y del cuadro de mando integral.

Los centros sanitarios, por tanto, como cualquier otra organización, tienen que desarrollar e implantar un conjunto de instrumentos de contabilidad de gestión que permitan a sus órganos gestores analizar cómo están realizando la gestión, y evaluar los resultados que están obteniendo. Esta información debe ser entendida no sólo a nivel cuantitativo sino también a nivel cualitativo. Es preciso, por lo tanto, diseñar un sistema de información que permita planificar el futuro de la organización y evaluar cómo se están haciendo las operaciones.

5.2. Características del proceso presupuestario en los centros sanitarios.

El Ministerio de Sanidad y Consumo diseñó en 1991 una nueva estrategia para los servicios sanitarios fijándose como meta mejorar la eficiencia del mismo. Para ello se establecieron los siguientes objetivos: 1. Separación entre financiación y provisión de servicios. 2. Definición de un programa contrato-marco. 3. Se pretende fomentar una mayor autogestión de las instituciones. 4. Se proyectan los presupuestos hospitalarios en

función de las actividades a desarrollar y se regulan con programas contratos particulares donde se especifican las actividades a desarrollar, la calidad de producto y la subvención a la explotación diferencial. 5. Se introduce la posibilidad de facturar a terceros y teóricos mecanismos de competencias entre áreas, como medio de iniciar un mercado interno.

Durante 1992 se realizó por primera vez la experiencia de firmar contratos-programas con presupuestos cerrados y pretendidamente autosuficientes.

La estrategia llevada a cabo mediante la incorporación de los contratos-programa pretende una desregulación, provocando cambios contractuales e institucionales, así como de organización y de gestión. Se pretende por tanto llegar a una eficiencia organizacional manteniendo el nivel de equidad alcanzado y otorgando mayor papel al paciente.

Uno de los marcos de referencia utilizado es el contrato-programa. Este es un instrumento de relación con los centros públicos sanitarios que vincula la actividad del presupuesto asignado a cada centro. Los objetivos del contrato-programa son (Cabasés y Martín, 1997):

- Transparencia de las obligaciones y objetivos definidos para cada centro.
- Promover la autonomía y descentralización en la gestión.
- Promover o estimular la eficiencia de gestión de los centros.
- Posibilitar la competencia interna planificada.

Sin embargo, como exponen Cabasés y Martín, “¿es el contrato-programa un instrumento útil?”. Al intentar dar respuesta a esta cuestión se debe considerar que en el sistema sanitario destacan dos tipos de restricciones: las restricciones consideradas técnicas impuestas por la relación médico paciente, con fuerte asimetría de información, que define una relación de agencia incompleta que afecta al conjunto de las decisiones sanitarias, y las restricciones políticas, como el derecho a la protección de la salud y el principio de eficacia.

En cuanto a la primera restricción, se pone de manifiesto la situación de que existe un conjunto de individuos con objetivos diferentes relacionados entre sí a través de un conjunto de contratos predominantemente incompletos que regulan las transacciones internas y externas de la organización. Todo ello conlleva una gran dificultad para el

logro de la eficiencia. Esta relación de agencia entre médico (agente) y paciente (principal) supone conflicto de objetivos, asimetría de información y comportamiento oportunista, pudiendo incluso inducir demanda en sus pacientes.

Si las decisiones tomadas por el colectivo médico no afectan a su remuneración y por tanto no existe responsabilidad financiera de sus actos, el objetivo de mayor eficiencia será prácticamente imposible de alcanzar. Normalmente los profesionales sanitarios tienden a ser maximizadores de resultados y a ignorar los costes. Por ello el sistema sanitario gasta sistemáticamente más de lo que se presupuesta. Todo ello agravado con la dificultad de que en realidad el médico actúa de doble agente, siendo principales el paciente y el propietario de la organización sanitaria. A todo esto, se debe añadir que se hace del todo imprescindible que la información generada en los centros sanitarios sea conocida. Que los distintos agentes del proceso asistencial conozcan los resultados que logran las instituciones sanitarias (Mira, 2000, pág. 219).

Por todo lo apuntado anteriormente, el proceso presupuestario en los centros sanitario tiene gran importancia dentro de la contabilidad de gestión. Se trata de un proceso complejo, ya que implica la participación e integración de los diferentes niveles y centros de responsabilidad de la organización. A través de la elaboración de los presupuestos, la contabilidad de gestión puede contribuir de forma considerable a alcanzar dos objetivos esenciales. Por un lado, facilita la realización del control mediante el oportuno seguimiento de la realidad económica; y, por otro, permite la evaluación de la actuación a diferentes niveles, a partir del cálculo y análisis de las desviaciones (AECA, 1993).

El presupuesto es un plan que informa sobre lo que la organización, o parte de la organización, espera conseguir en un periodo futuro de tiempo (McLaughlin, 1986, pág. 313; Bryce, 1992, pág. 452) y está expresado en términos monetarios (Anthony y Young, 1988, pág. 459). Su función principal es ayudar en la gestión de la organización a decidir, qué se quiere ser en un futuro, y en cómo evaluar qué se está realizando y qué se podrá hacer para conseguirlo (Oster, 1995, pág. 123). Por otra parte también debe informar sobre la suficiencia de los ingresos para financiar los gastos y para garantizar la continuidad de la organización (Molina, 1998, pág. 100). Es, en definitiva, una herramienta de planificación para la organización, pero también puede ser un sistema de autorización, un medio de previsión, un canal de comunicación y coordinación, un medio de control y de evaluación de actuaciones, y un medio que puede suponer una

base para la toma de decisiones que se puede utilizar como un instrumento de motivación (Gutiérrez Ponce, 1996, pág. 68).

Para ser una buena herramienta de gestión un presupuesto tiene que ser principalmente:

- Un plan de acción, puesto que el presupuesto tiene que expresar lo que la dirección intenta realizar o conseguir en un determinado periodo (AECA, 1994b, pág. 121; Giménez Barriocanal, 1995, pág. 68; Bryce, 1992, pág. 452; Maddox, 1999, pág. 12).
- Debe englobar todas las áreas y las actividades de la organización, si bien tiene que estar dirigido de forma particular a cada una de las áreas de ésta (AECA, 1994b, pág. 121).
- Tiene que estar coordinado porque debe posibilitar que los planes de los diferentes departamentos de la organización estén preparados de forma conjunta y con coherencia (AECA, 1994b, pág. 121), lo que requiere un proceso de comunicación a todos los miembros responsables de la organización (Maddox, 1999, pág. 14), y no sólo de comunicación sino también de participación de los máximos niveles posibles de la organización en su elaboración (Anthony y Young, 1994, pág. 469; Oster, 1995, pág. 132).
- Es un documento político, en la medida que tiene que expresar las decisiones políticas en el momento de priorizar unos programas de acción sobre otros; y, por lo tanto, incrementa el poder de unos responsables, frente a otros (Bryce, 1992, pág. 453).
- Debe estar expresado en términos financieros (en unidades monetarias) (Anthony y Young, 1988, pág. 459) como forma de cuantificar los objetivos y la estrategia (Bryce, 1992: 453; Bates, 1993, pág. 86-87), y asegurar que éstos intenten ser realistas (Anthony, W.P., 1998: 168).
- Se tiene que referir a las operaciones particulares que la organización puede realizar, lo que permite tener una información detallada de los ingresos y los gastos que se producirán (AECA, 1994b, pág. 121), tiene que permitir su posterior control (Bryce, 1992, pág. 454; Maddox, 1999, pág. 14) y su evaluación (McLaughlin, 1986, pág. 313). Esta información se tendría que referir para cada una de las actividades que se tenga previsto realizar (Giménez Barriocanal, 1995, pág. 68), y para cada unidad organizativa responsable (Fernández y Pablos, 1996, pág. 56).

- Tiene que mostrar la aplicación de los recursos disponibles, que son los que permitirán obtener los objetivos fijados (AECA, 1994b, pág. 121; Maddox, 1999, pág. 13; Giménez Barriocanal, 1995, pág. 68).
- Tiene que proporcionar incentivos a los gestores (Maddox, 1999, pág. 13).
- Se debe realizar con criterios de eficiencia económica (Bryce, 1992, pág. 458).

La elaboración de los presupuestos se debe enmarcar dentro del proceso de planificación global y a largo plazo de la organización, por lo que, debe estar vinculado con la estrategia y la estructura organizativa. En general, el presupuesto se considera dentro del proceso de planificación y de control a corto plazo, pero también es bueno añadir el presupuesto a cinco años (*master plan*) (Gross, Warshauer y Larkin, 1991, pág. 405). Éste se incluiría dentro del plan estratégico, definiéndolo como el proceso en que la organización determina qué quiere ser en el futuro superior a un año, y qué acciones tiene que hacer para poder llegar a ello (Harrisson, 1995, pág. 14). La rentabilidad, el crecimiento y la seguridad se consideran tres elementos esenciales de la estrategia de toda organización. Esta debe poner en funcionamiento un programa de acción que le permita asegurar una rentabilidad futura y posición en el mercado así como su supervivencia, mediante la evaluación de la eficacia de sus actividades. Este programa de acción debe apoyarse en previsiones concretas, tales como: previsiones relacionadas con la actividad del centro sanitario, estableciendo el volumen de facturación que permitirá alcanzar esas actividades y el resultado que podrá esperarse; previsiones relacionadas con las inversiones necesarias para dar respuesta a la demanda y ser competitivos; previsiones relacionadas con las fuentes de financiación y las necesidades de tesorería, etc.

Los objetivos del proceso presupuestario son (AECA, 1993, pág. 31):

- Apoyo en las tareas de planificación de las operaciones anuales
- Cuantificación de los objetivos de la alta gerencia, en las divisiones operativas.
- Formular objetivos específicos y cuantificados en términos económico-financieros para cada centro de responsabilidad.
- Coordinar los diferentes centros de responsabilidad y permitir una comunicación más fluida.

- Anticipar resultados antes de que se produzcan.
- Evaluación. Proveer referencias para poder comparar la previsión-realización y analizar desviaciones.
- Control sobre la consecución de los objetivos y planes marcados. Adopción de acciones correctivas.
- Motivación de los responsables en relación a planes definidos en el presupuesto
- Proyectar una previsión de los costes futuros para elaborar precios de los diferentes servicios.
- Formación y desarrollo del personal. La elaboración de los presupuestos conlleva un proceso de aprendizaje así como un profundo conocimiento de la organización.

Los presupuestos son la expresión, en términos cuantitativos y monetarios, del conjunto de los diferentes planes de actuación de una organización y de cada uno de sus centros de responsabilidad que se han fijado para un determinado período (Horngren y Foster, 1991, pág.157). En definitiva, permite prefigurar la situación de la organización en términos de rentabilidad, de liquidez y equilibrio estructural.

Para la elaboración de los presupuestos será necesaria la estimación de la evolución de diferentes variables, siendo algunas de ellas no monetarias (actividad asistencial, estancias, número de visitas, número de urgencias, consumo unitario de material sanitario, etc.).

La confección de los presupuestos persigue entre otras cosas, determinar los recursos que se prevé consumir y la actividad que se van a desarrollar en cada centro, en un determinado período. Sin embargo, no se debe olvidar que el proceso de planificación conlleva un conjunto de acciones que contribuyen a su completa y adecuada realización. Este proceso implica un plan de acción plurianual y un plan anual. El primero de ellos es el llamado generalmente “plan estratégico”. Contiene normalmente cuentas de resultados y balances previsionales elaborados año por año y a un plazo de tres a cinco años. La elaboración de dicho plan requiere del análisis del entorno global y competitivo a partir del cual se elabora la estrategia y se determinan los objetivos específicos globales y a largo plazo. Para ello, la organización debe definir su misión entendida como la guía o referencia principal que ha de estar presente en todo momento,

orientando la actuación y la toma de decisiones, que han de ser compatibles con ella (Morrisey, 1996). La misión tiene importancia cuando el entorno está cambiando continuamente, ya que la empresa, definida en función de sus recursos y capacidades, puede ser una base mucho más sólida para establecer su identidad. Por tanto, una definición de la empresa en términos de lo que es capaz de hacer, es decir, identificar la misión, puede ofrecer un soporte más firme para la estrategia que una definición fundada sobre las necesidades que pretende satisfacer (Grant, 1995). La misión representa la finalidad y la función que conceptualiza la organización, lo que en concreto se quiere ser y hacer, la naturaleza del negocio, por qué existe éste, a quien sirve y los principios y los valores bajo los que se intenta funcionar (AECA, 1999). La misión puede aportar ventajas importantes, como (Coates, 1997, pág. 9-10):

- Unanimidad en el propósito.
- Coherencia en la utilización de recursos.
- Clima de la organización.
- Visión a largo plazo.
- Orientación a las necesidades de los usuarios-clientes.
- Motivación del personal.

Para que sea exitosa, la misión se tiene que anunciar de forma operativa, ya que sino será una simple declaración de intenciones. El anuncio se tiene que centrar en todo lo que la organización realmente quiere hacer, y lo debe ejecutar de manera que todos sus miembros tengan clara cuál es su aportación en los objetivos conseguidos (Drucker, 1996, pág. 12).

En cuanto al plan anual, corresponde al presupuesto anual y detalla, mes a mes, el primer año del plan plurianual. Para ello es necesario lograr la suficiente vinculación entre la planificación a largo y a corto plazo para favorecer el que la organización y cada una de sus unidades se oriente hacia el logro de los objetivos enmarcados en la propia estrategia. Será imprescindible, por lo tanto, la formulación de objetivos más específicos, en consonancia con los objetivos estratégicos, para cada uno de los diferentes centros o unidades teniendo en cuenta las responsabilidades definidas en la estructura organizativa de la propia organización.

La elaboración de los presupuestos por centros de responsabilidad permite:

- Implicar a los diferentes responsables en la preparación y elaboración de los planes de actuación de la organización, lo que contribuirá a incrementar el propio conocimiento por parte de los directivos sobre la capacidad de la organización y de sus componentes para alcanzar los objetivos.
- Disponer de información que facilite la toma de decisiones.
- Planificar actividades para cada una de las unidades organizativas.
- Coordinar los diferentes centros de responsabilidad para la consecución de los objetivos estratégicos.
- La motivación para el logro de los objetivos.
- La evaluación posterior del resultado y de la actuación de los diferentes responsables.

El proceso de elaboración de los presupuestos debe estar sometido a un calendario predeterminado que permita asegurar su elaboración y finalización en la fecha acordada. Se desarrolla en base a una secuencia funcional, teniendo en cuenta las posibles restricciones de carácter técnico o de otra índole que afecten a la organización. Además, será necesario que la aprobación del presupuesto definitivo se produzca antes del comienzo del ejercicio. Este punto es importante, ya que de esta manera el presupuesto se utilizará como una herramienta de gestión y dirección orientando a cada responsable desde el inicio.

El proceso presupuestario comprende diferentes fases (ver figura 5.1). La duración e intensidad de cada una de estas fases dependerá del propio centro sanitario, ya que la confección de los presupuestos se deben acomodar a sus propias necesidades de tal manera que los objetivos establecidos se puedan controlar y seguir sin ninguna dificultad.

En el inicio del proceso presupuestario es recomendable que la dirección desempeñe un papel activo, ya que ella es responsable de fijar los objetivos y la organización ha de ver la máxima implicación de la dirección en el proceso. Por otro lado, las cifras del presupuesto han de venir del mayor número posible de niveles en la organización. Un mayor grado de participación determinará un mayor compromiso de los diferentes departamentos. Cada responsable debe elaborar el presupuesto de su centro, ya sea en términos financieros y/o en unidades físicas, que permita alcanzar los objetivos específicos de cada centro y los globales de la organización.

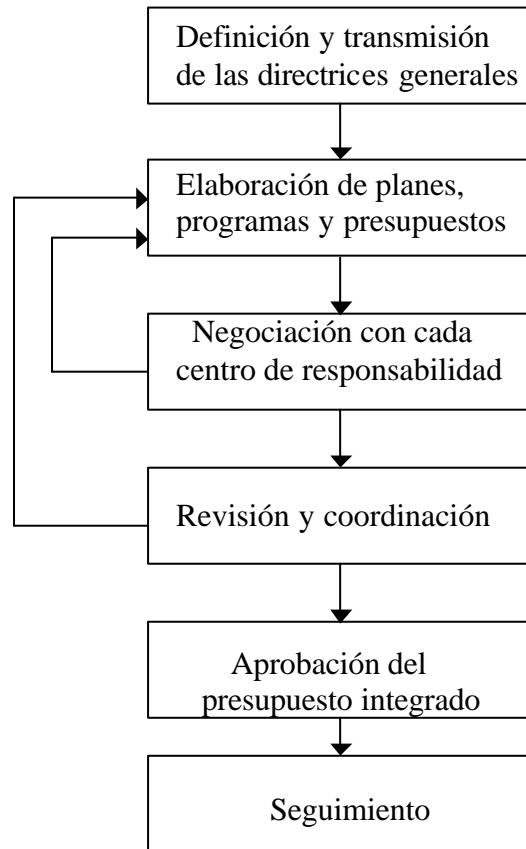


Figura 5.1. El proceso presupuestario. Elaboración propia.

Es importante que haya una negociación en la que cada responsable de una unidad, centro o departamento termine comprometiéndose con su presupuesto. El diseño de la estructura a través de centros de responsabilidad facilitará el análisis de los resultados, tanto cuantitativamente como cualitativamente. Por otra parte, las variables a controlar permitirán obtener conclusiones operativas, es decir tomar decisiones. Así, los presupuestos se convierten en un instrumento útil de contabilidad de gestión, siendo coordinador de los esfuerzos armonizando los objetivos de cada responsable con los del conjunto de la organización. En este punto cabe resaltar que los presupuestos integrados necesariamente deben ser coherentes con la estrategia de la organización. Si esto no fuera así, se debería volver a iniciar el ciclo presupuestario, o bien realizar los ajustes oportunos. A partir de la integración de los presupuestos de los diferentes centros de responsabilidad se podrá confeccionar el presupuesto de tesorería, el balance de situación y el estado de origen y aplicación de fondos previsionales del centro sanitario

(ver figura 5.2). La elección de la periodicidad presupuestaria (mensual, trimestral, anual) está condicionada por los ciclos de actividad de la organización y por las exigencias del control¹ (Blanco Dopico, 1994, pág. 341).

La elaboración de la cuenta de resultados previsional requiere estimar previamente (Horngren y Foster, 1991, pág.166):

- ❖ El presupuesto de ingresos o de prestación de servicios. Será normalmente el punto de partida, ya que para obtenerlo necesariamente se debe calcular la actividad a desarrollar durante el periodo establecido, normalmente un año con periodicidad mensual. Para ello, se deberá tener en cuenta la capacidad que la propia estructura permite (número de camas, capacidad quirófanos, etc.). A partir de la elaboración de este presupuesto, tanto en unidades físicas como monetarias, se establecerán los demás presupuestos.
- ❖ El presupuesto de gastos de explotación. Dentro de los presupuestos de gastos se pueden distinguir:
 - Presupuestos de gastos de cada unidad o centro de responsabilidad. Los distintos jefes de departamento deberán establecer el presupuesto que corresponde a su unidad.
 - Presupuesto del coste de la prestación del servicio. Recogerá todos los costes necesarios para ofrecer los servicios a los pacientes o usuarios. Para la confección de este presupuesto será necesario calcular los costes estándares de dichos servicios.
 - Presupuesto de compras y de existencias. Se establecerán estos presupuestos en función de la actividad física prevista y la política de stocks definida.

La confección de la cuenta de resultados previsional permite anticipar el resultado que puede obtener el centro sanitario.

Para la elaboración del presupuesto de tesorería es necesario tener en cuenta:

- Las necesidades de inversión.

¹ Se suele recomendar un fraccionamiento diferente según el centro de responsabilidad, conservando el ciclo presupuestario anual para todos los presupuestos de explotación.

- La política de financiación.
- La política de cobros aplicada a usuarios, mutuas, compañías aseguradoras y administraciones públicas.
- El presupuesto de pagos de los gastos de explotación.
- La política de pagos aplicada a los proveedores y acreedores.

El presupuesto de tesorería permite saber cuales serán las necesidades de liquidez del periodo que abarca dicho presupuesto.

En función de la cuenta de resultados previsional y del presupuesto de tesorería se elabora el balance previsional. Para ello también será necesario contar con las inversiones y desinversiones que se deban producir en el ejercicio a presupuestar, así como todos y cada uno de los movimientos previstos que afecten al balance de situación final. Se deberá proceder de la siguiente manera para cada uno de los elementos patrimoniales:

$$\text{Saldo final} = \text{saldo inicial} + \text{aumentos} - \text{disminuciones}$$

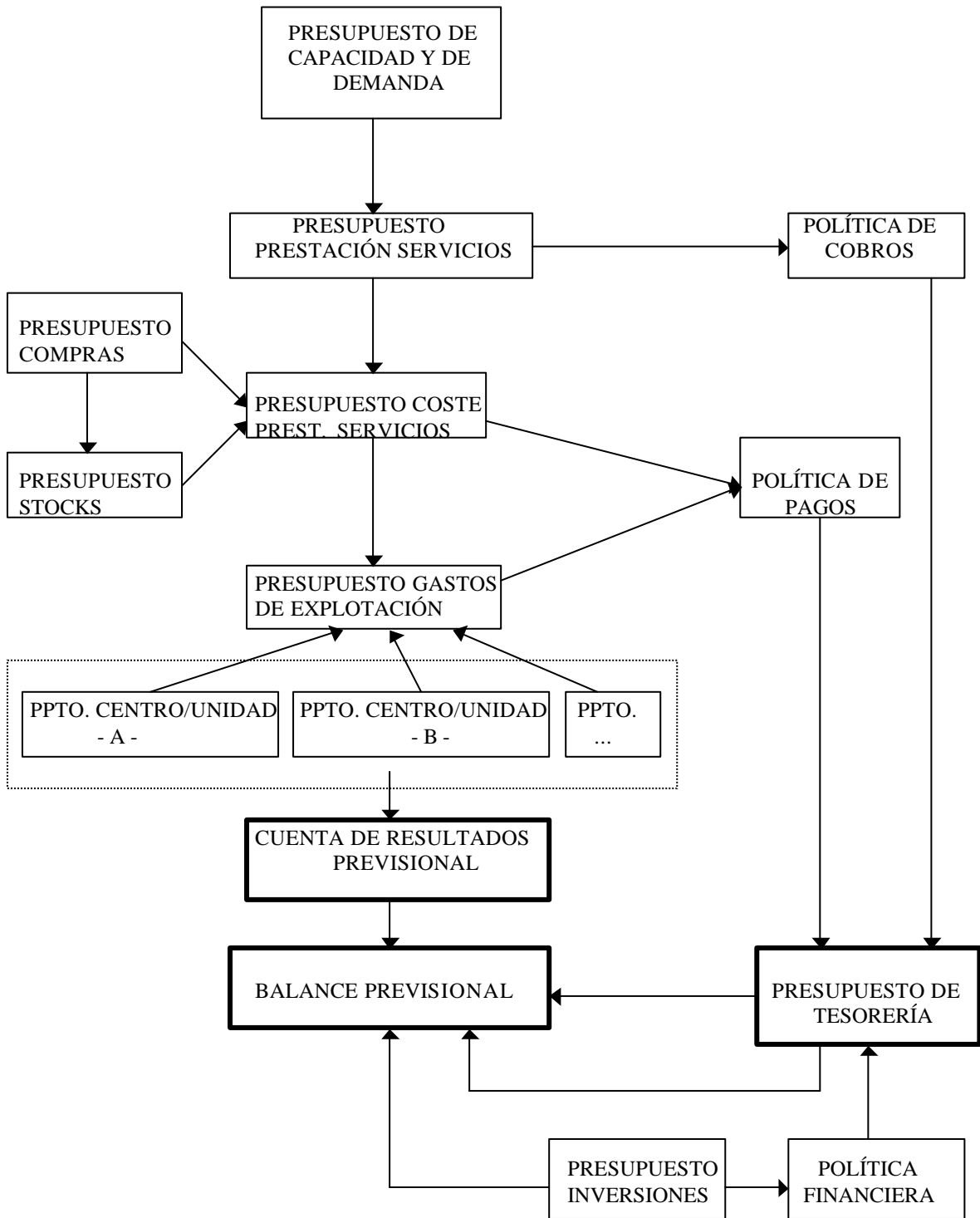


Figura 5.2. El proceso presupuestario en un centro sanitario. Fuente AECA.

5.2.1. Presupuestos fijos y presupuestos flexibles

La elaboración de los estados contables previsionales se realiza en función de la previsión y planificación de la actividad para un ejercicio económico futuro. Se establecen las necesidades para dar respuesta a la mencionada actividad y se valora la repercusión económica que acarreará. Si la confección de los presupuestos se realiza para un determinado volumen de actividad estimado, entonces se está elaborando el llamado presupuesto fijo, estático o rígido. El control de los gastos, de la eficacia y la eficiencia se realiza en este caso comparando dicho presupuesto fijo con la realidad alcanzada, obteniendo las desviaciones correspondientes. Sin embargo, este análisis tiene sus limitaciones ya que si el nivel de actividad realizada difiere del nivel de actividad presupuestada la comparación no será correcta, pudiendo llevar al responsable a conclusiones erróneas. Al diferir la base de actividad la comparación en términos económicos no será homogénea.

La utilización de un presupuesto flexible evita las distorsiones que se pueden producir entre un presupuesto estático y la realidad (Horngren y Foster, 1991, pág.205). Para ello, será necesario que el centro sanitario en su contabilidad analítica, distinga los costes variables de los costes fijos ya que ésta es la base del presupuesto flexible. Esta herramienta de gestión se prepara para un rango relevante determinado y no para un sólo nivel de actividad (Amat y Soldevila, 1997, pág. 176). Además es un presupuesto que se puede ajustar a los cambios producidos en la actividad (Nicolàs, 1999, pág. 52). De tal manera que, en el momento de registrar la realidad como consecuencia de una actividad determinada, se puede ajustar el presupuesto flexible a esa actividad con el fin de poder comparar la información tanto prevista como real a un mismo nivel de actividad. Por lo tanto el presupuesto flexible suministra una base dinámica de comparación, ya que se puede ajustar automáticamente a cualquier cambio en el volumen de actividad, haciendo énfasis en al gestión por excepción.

La utilización del presupuesto flexible, en según qué circunstancias, puede ser una buena alternativa, siendo perfectamente compatible con otros sistemas previsionales de control y seguimiento como el propio presupuesto fijo. Cada sistema de gestión persigue objetivos distintos por lo que será el centro sanitario el que deberá definir en qué ocasiones aplicará cada una de las posibles herramientas de control.

Los sistemas previsionales estarán estrechamente relacionados con el sistema de costes que el centro sanitario esté aplicando. Por este motivo si la organización utiliza un sistema de costes basado en las actividades (ABC) será coherente utilizar presupuestos basados en las actividades (ABB) cerrando de esta manera el círculo que dicho sistema en su conjunto persigue. Es decir, un sistema que pretende, tomando la actividad como referencia, determinar los recursos que será necesario incorporar a cada una de las actividades asistenciales definidas. Es, por lo tanto, un proceso de gestión con una orientación dinámica que persigue una mejora constante de las actuaciones y centradas en el objetivo de calidad total.

5.2.2. Fijación de estándares físicos y monetarios

Para confeccionar los presupuestos dentro de la contabilidad de gestión, debe definirse un coste estándar de la actividad. El coste estándar es un coste predeterminado que se fundamenta en análisis técnicos y económicos para un objetivo de coste, teniendo presente en todo momento la eficiencia en cada una de las actividades (AECA, 1998a, pág. 11). El sistema de costes estándar debe estar en continua revisión, ya que los coeficientes técnicos basados en muchas ocasiones en mediciones físicas, como pueden ser tiempos por persona, o tiempos quirófano, es una labor compleja y sujeta a errores. Los estándares deben reflejar condiciones de actividad eficientes pero a la vez objetivos alcanzables², de tal manera que sean útiles para la planificación y la presupuestación (Blanco Dopico, 1994, pág.346).

Se debe dar una serie de condiciones para que el funcionamiento del coste estándar no falsee la información y sea percibido por cada responsable como un sistema adecuado de evaluación. Estas condiciones son:

- Deben recoger todos los costes del centro o unidad.
- Deben recoger todas las posibles operaciones o actividades.
- Deben basarse en operaciones convenientemente repetitivas.
- Que puedan ser comparables con los resultados alcanzados en la misma etapa o ciclo.

- Que sirvan para hacer un verdadero seguimiento de la actividad.

Para obtener una definición del coste estándar por actividad o proceso se deben tener en cuenta los sistemas de información utilizados, así como los métodos de reparto y asignación de costes desarrollados anteriormente. También se deberá disponer de un presupuesto de costes por naturaleza de toda la organización, mediante la agregación de los distintos presupuestos pertenecientes a todos y cada uno de los centros de responsabilidad, actividades o procesos. De cada uno de ellos se deberá disponer de:

- Volumen de actividad previsto para un periodo de tiempo determinado.
- Costes previsionales de personal. Se deberán identificar tiempos y repercusión económica.

Para la elaboración del presupuesto del coste de prestación de servicios, como se comenta en apartados anteriores, será necesario calcular los costes estándar (Horngren y Foster, 1991, pág.213). Estos están condicionados básicamente por dos variables, que son la cantidad y el precio. El coste estándar vendrá dado normalmente por la suma de los siguientes elementos de coste:

- Coste estándar de la mano de obra directa. Tiempo estándar del personal facultativo, sanitario no facultativo y no sanitario directamente establecido por unidad de actividad asistencial, multiplicado por el precio unitario estándar de la mano de obra correspondiente.
- Coste estándar de los materiales directos. Unidades estándares de medicación, material sanitario y otros consumos fijados por unidad de actividad asistencial, multiplicado por el precio unitario estándar.
- Coste indirecto variable del proceso productivo estándar. Inputs estándares fijado por unidad de actividad asistencial multiplicado por la tasa estándar de costes indirectos variables. Se deberán considerar todas las fases del proceso asistencial.

² El coste estándar tiene como característica principal el que se computa antes de que tenga lugar la actividad. Además se le considera un coste objetivo, es decir, costes que deben lograrse mediante operaciones eficientes.

- Coste indirecto fijo del proceso productivo estándar. Inputs estándares fijados por unidad de actividad asistencial multiplicado por la tasa estándar de costes indirectos fijos.

En cuanto al coste indirecto estándar variable su determinación se realiza teniendo en cuenta los consumos por unidad, como base de asignación (hora quirófano, tiempo atención paciente,...). El análisis de este tipo de costes se puede realizar utilizando el presupuesto flexible, herramienta que permite que se adapten la estimación de costes para cada nivel de actividad previsto. Por otra parte para los costes indirectos fijos se suele tener en cuenta un nivel de actividad determinado.

El coste estándar determinado para cada operación debe especificar la cantidad de costes, detallando cada uno de ellos, en los que deberá incurrir el centro asistencial para llevar a cabo todas y cada una de las operaciones. Este coste estándar ha de referirse al coste variable, ya que el coste fijo es independiente del volumen de actividad dentro del rango relevante determinado.

Los costes estándares pueden referirse a costes por actividad asistencial, por procesos o por unidades o departamentos y se calculan referenciados a la unidad. Para un determinado volumen de actividad y para un periodo concreto se podrán calcular los costes presupuestados, multiplicando el coste unitario estándar por el número de unidades asistenciales. Comparando estos costes estándares con los costes en que realmente ha incurrido el centro asistencial se obtendrán las desviaciones correspondientes. Para ello hay que cuantificar las desviaciones, hallar las causas que han ocasionado dichas desviaciones, asignar la responsabilidad y tomar las medidas correctoras que se estimen más procedentes.

5.2.3. Modelos de análisis de desviaciones

El análisis de desviaciones debe plantearse de forma clara y estructurada para poder facilitar la tarea de seguimiento y control. Así, determinar las desviaciones por centros de responsabilidad y/o por tipos de operación o actividad permite centrar la atención en los puntos clave del proceso. La agregación de todas las desviaciones correspondientes a las operaciones pertenecientes a una actividad asistencial dará como resultado la desviación total a nivel de actividad. Los informes a que den lugar las desviaciones

ocasionadas en cada centro de responsabilidad, deberán indicarse por actividades y cada una de ellas descomponerse por elementos del coste.

5.2.3.1 Desviaciones en costes directos

La desviación global en costes directos será la diferencia entre el coste real de la actividad asistencial y el coste estándar. Cuantifica la ineficiencia en el uso de los componentes de coste directos. Esta puede ser ocasionada por una desviación en precio y/o por una desviación en cantidad (Horngren y Foster, 1991, pág.217), (Rosanas y Ballarin, 1993, pág.175), (Amat y Soldevila, 1997, pág. 193) (Nicolàs, 1999, pág.125). De aquí, por lo tanto, surgirán dos tipos de desviaciones que son:

- Desviación técnica, también llamada desviación en cantidad. Se produce una desviación técnica en costes directos cuando la cantidad estándar prevista para una actividad asistencial determinada no coincide con la real.
- Desviación económica, o desviación en precio. Se produce una desviación económica cuando la causa de la desviación viene motivada por el comportamiento de los precios de los componentes de coste, produciéndose una diferencia entre los precios estándares del coste y los precios del coste realmente soportados.

La desviación global (Dg) será la diferencia entre el coste estándar y el coste real, es decir:

$$Dg = (Pr \times Qr) - (Ps \times Qs)$$

La desviación técnica (Dt) será la diferencia entre las cantidades consumidas realmente y las cantidades estándar. La comparación se realiza teniendo en cuenta el precio estándar, es decir:

$$Dt = PsQr - PsQs = Ps (Qr - Qs)$$

La diferencia entre los precios reales de los componentes de coste y los precios estándar da lugar a la desviación económica. La fórmula para su determinación es:

$$De = PrQr - PsQr = Qr (Pr - Ps)$$

La solución planteada en el párrafo anterior gráficamente quedaría como se muestra en la figura 5.3. Las diferencias obtenidas en cada una de las desviaciones pueden ser favorables o desfavorables. Serán favorables cuando los costes reales sean inferiores a los estándares y desfavorables cuando los costes reales superen a los estándares (Nicolàs, 1999).

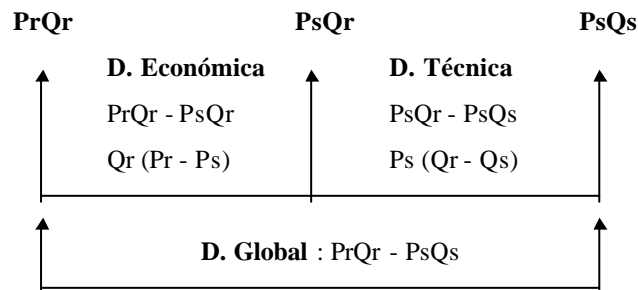


Figura 5.3. Modelo de análisis con dos desviaciones

5.2.3.2. Desviaciones en costes indirectos

El análisis de las desviaciones en los centros de actividad tiene como punto de partida el cálculo de la desviación total, la cual evalúa la diferencia entre los costes indirectos de producción estándar aplicados a los outputs, y los costes en que realmente se ha incurrido. La desviación total o global en costes indirectos será pues, la diferencia entre el coste real de la actividad asistencial y el coste estándar. Cuantifica la diferencia existente entre los costes asignados a la actividad real, y los costes reales incurridos.

* Análisis de las desviaciones en los costes indirectos que se incorporan en el cálculo del coste de los procesos.

Los costes indirectos soportados en cualquier actividad operativa pueden tener un comportamiento variable o fijo. Por este motivo se van a estudiar por separado las desviaciones en los costes indirectos variables y las desviaciones en los costes indirectos fijos (Horngren y Foster, 1991, pág.249), (Rosanas y Ballarin, 1993, pág. 185 a 193), (Amat y Soldevila, 1997, pág. 197), (Nicolàs, 1999, pág. 160).

- Desviaciones en los costes indirectos variables

Se obtiene la desviación global de los costes indirectos variables comparando los costes indirectos estándar en que debería incurrirse, en función del nivel de actividad real, y los costes reales incurridos.

Esta desviación puede descomponerse en:

- Desviación en eficiencia. Se obtiene por la diferencia entre la actividad real desarrollada y la estándar, valorada al coste unitario estándar de actividad. Esta desviación indica la ineficiencia o eficiencia con que se ha trabajado según el rendimiento previsto en los estándares. La fórmula para su determinación es:

$$Dt = (Pr \times ar - Pr \times as) \times cs^v$$

- Desviación económica, o desviación en presupuesto. Se obtiene por la diferencia entre el coste real del trabajo y el estándar, valorada por la actividad real desarrollada. La fórmula para su determinación es:

$$De = (Pr \times ar \times cr^v) - (pr \times ar \times cs^v) = Pr \times ar (cr^v - cs^v)$$

- Desviación en costes indirectos fijos (Horngren y Foster,(1991, pág.252); Amat y Soldevila, (1997, pág. 199)).

La desviación global se obtiene a partir de la diferencia entre los costes indirectos fijos estándar para el nivel de actividad real y los costes reales.

* Análisis de las desviaciones en los costes indirectos que tienen la consideración de costes del período.

Si son considerados como costes del periodo, al no existir una relación de consumo-proceso para un nivel de actividad determinado, no se producirá la desviación en cantidad o técnica. El análisis de desviaciones de costes indirectos fijos se centrará por tanto en la desviación económica, también llamada en este caso concreto desviación en presupuesto.

Si la organización estima oportuno, tratar los costes indirectos fijos como costes de la actividad asistencial siguiendo un sistema full costing, esto dará lugar a una nueva desviación llamada desviación en absorción, de actividad u ocupación (Horngren y Foster,1991, pág.260). Esta desviación pretende hacer un seguimiento de la posible subactividad que se pueda dar en un departamento o unidad. Para su cálculo será necesario partir de los costes indirectos fijos presupuestados para un periodo determinado y unitarizarlos en función de la actividad prevista. De esta manera se podrán comparar los costes indirectos fijos previsionales, con la repercusión que los mismos reflejarán al nivel de actividad realmente soportado.

Por consiguiente las desviaciones en costes indirectos fijos se descomponen en:

- Desviación en presupuesto. Se obtiene por la diferencia entre la cantidad total presupuestada y la cantidad real. La formulación de la desviación es:

$$Dp = (Pr \times ar \times cs^f) - (Pp \times as \times cs^f)$$

- Desviación en absorción, también llamada de actividad u ocupación, que surge por la menor o mayor utilización de la capacidad. La formulación de este tipo de desviaciones es:

$$Dv = (Pp \times as - Pr \times as) cs^f$$

Esta desviación puede deberse a:

Desviación en capacidad: $Dc = (Pp \times as - Pr \times ar) cs^f$

$$\text{Desviación en eficiencia: } De = (\text{Pr} \times \text{ar} - \text{Pr} \times \text{as}) \text{Cs}^f$$

5.3. Formulación de cuadros de mando

El cuadro de mando es un informe donde se reúnen los indicadores más relevantes para realizar el control de la ejecución. Los cuadros de mando son útiles para controlar procesos de tipo regular con un flujo de información continuo.). Un cuadro de mando es un documento que de forma sintética resume la información relevante para un directivo dentro de su ámbito de responsabilidad, informándole de los resultados de su gestión y ayudándole en la toma de decisiones en la medida que existan desviaciones respecto a los objetivos que se había previsto alcanzar (Pérez-Carballo,1990). En este sentido, el cuadro de mando ha de contener aquella información que facilite que los directivos en los diferentes niveles jerárquicos, puedan (Gonzalez Úbeda y Sagüés,1992):

- Coordinar: La información contenida en los cuadros de mando ha de facilitar que todas las áreas adopten una orientación común en la consecución no sólo de los objetivos departamentales sino también de los objetivos globales, tanto a corto como a largo plazo.
- Informar: El cuadro de mando ha de transmitir a cada parcela de la empresa la información necesaria para la gestión.
- Motivar: La información contenida en el cuadro de mando ha de utilizarse como base para incentivar, motivar y aportar feed back a los responsables de la gestión.
- Evaluar: El cuadro de mando ha de permitir evaluar la eficacia, la eficiencia y la calidad de la gestión realizada por un determinado responsable.

El concepto de cuadro de mando, como instrumento de información y control de la gestión empresarial, existe desde hace décadas (Lauzel y Cibert, 1967) y su uso está bastante extendido en muchas organizaciones, como demuestran estudios empíricos realizados para obtener evidencia de las prácticas empresariales en materia de contabilidad de gestión (AECA, 1994a). Sin embargo, los cuadros de mando

tradicionales adolecen de integración, ya que los diversos indicadores no suelen estar relacionados entre sí. La mayoría de cuadros de mando convencionales están integrados por una serie de indicadores en los que no están claras las relaciones que mantienen entre ellos. Además, normalmente se echa de menos un enfoque integrador que aporte una visión del centro de asistencia sanitaria como conjunto. Esto reduce enormemente su potencial desde el punto de vista de la información y el control de la gestión.

Como consecuencia de todo lo anterior, el cuadro de mando ha evolucionado como herramienta, para el control empresarial, derivando en el denominado Cuadro de Mando Integral (CMI) (del inglés, *Balanced Scorecard*), del que aparecen las primeras formulaciones a principios de los noventa (Kaplan y Norton, 1992) y del que más recientemente se ha expuesto el modelo completo con diversas aplicaciones a organizaciones privadas y públicas de diversos sectores de la economía (Kaplan y Norton, 1997). El CMI se considera un instrumento de gestión, con orientación estratégica y de proceso descendiente, que consiste en traducir la misión y la estrategia global de la organización, en objetivos y medidas más concretas que puedan inducir a la acción empresarial oportuna y relevante (Blanco Dopico, Aibar y Cantorna, 1999, pág. 95). Para Fernández, el CMI es un modelo de gestión que traduce la estrategia en objetivos relacionados, medidos a través de indicadores y ligados a unos planes de acción que permiten alinear el comportamiento de los miembros de la organización (Fernández, 2001, pág. 32). El CMI puede hacer referencia tanto al centro sanitario en su conjunto como a una unidad de nivel inferior, como por ejemplo el centro de actividad de radioterapia.

Para la correcta confección del cuadro de mando el responsable de la unidad, departamento o centro asistencial deberá procurar que la información de este cuadro reúna las siguientes condiciones (Carenys y de Falguera, 1997):

- La elaboración y obtención de información tiene un coste elevado por lo que el cuadro de mando debe incluir sólo los datos precisos y necesarios para el conocimiento permanente de la situación de la ejecución y facilitar la toma de decisiones.
- La información tiene que ser exacta, completa y oportuna.
- Que sea posible la comparación, si se considera necesario, entre unidades de gestión operativas similares.

- Que permita la comparación en el tiempo para poder analizar la evolución de la gestión.
- Debe ser claro y sencillo. El cuadro de mando debe estar diseñado pensando en el usuario.

El CMI mejora substancialmente al clásico cuadro de mando, ya que es algo más que un conjunto de indicadores “deslavazados” que informan de la marcha de los aspectos más relevantes del centro de asistencia sanitaria. Para ello, el proceso de formulación y revisión de la estrategia debe estar íntimamente relacionado con el proceso de diseño y seguimiento del CMI (ver figura 5.4.). Durante la formulación de la estrategia debe definirse la misión (objetivos generales que el centro de asistencia sanitaria desea alcanzar, tanto a corto como a largo plazo) y los planes de acción que permitirán alcanzar dichos objetivos. De acuerdo con Navarro y Alvarez (1997) la estrategia puede definirse como el proceso por el cual una organización busca obtener una posición competitiva ventajosa de larga duración (AECA, 1997a). La estrategia sirve para formular los objetivos de la organización y los planes de acción para alcanzarlos. De acuerdo con AECA (1997) la estrategia puede definirse como el proceso por el cual una organización busca obtener una posición competitiva ventajosa de larga duración.

Por ejemplo, en el Hospital de Zumárraga, los objetivos estratégicos que emanan del Plan Estratégico son el servicio al cliente, la implicación del personal, la calidad total, el desarrollo empresarial y el desarrollo tecnológico.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que en los sistemas sanitarios se pueden identificar diversas alternativas organizativas. Estas se pueden resumir en tres opciones de Gobierno (Williamson, 1991): mercados, modelos híbridos y jerarquías. Cuanto más alejado está la estructura de gobierno de las jerarquías, más se incrementa la intensidad de incentivos y se reduce el control administrativo. Es precisamente, en una estructura organizativa descentralizada, donde la implantación de un sistema de cuadros de mando puede ayudar a mejorar la calidad de la gestión. En principio, en aquellas organizaciones en las que el proceso de toma de decisiones esté muy centralizado, al existir poca delegación, el sistema de control podrá ser menos sofisticado (AECA, 1995a).

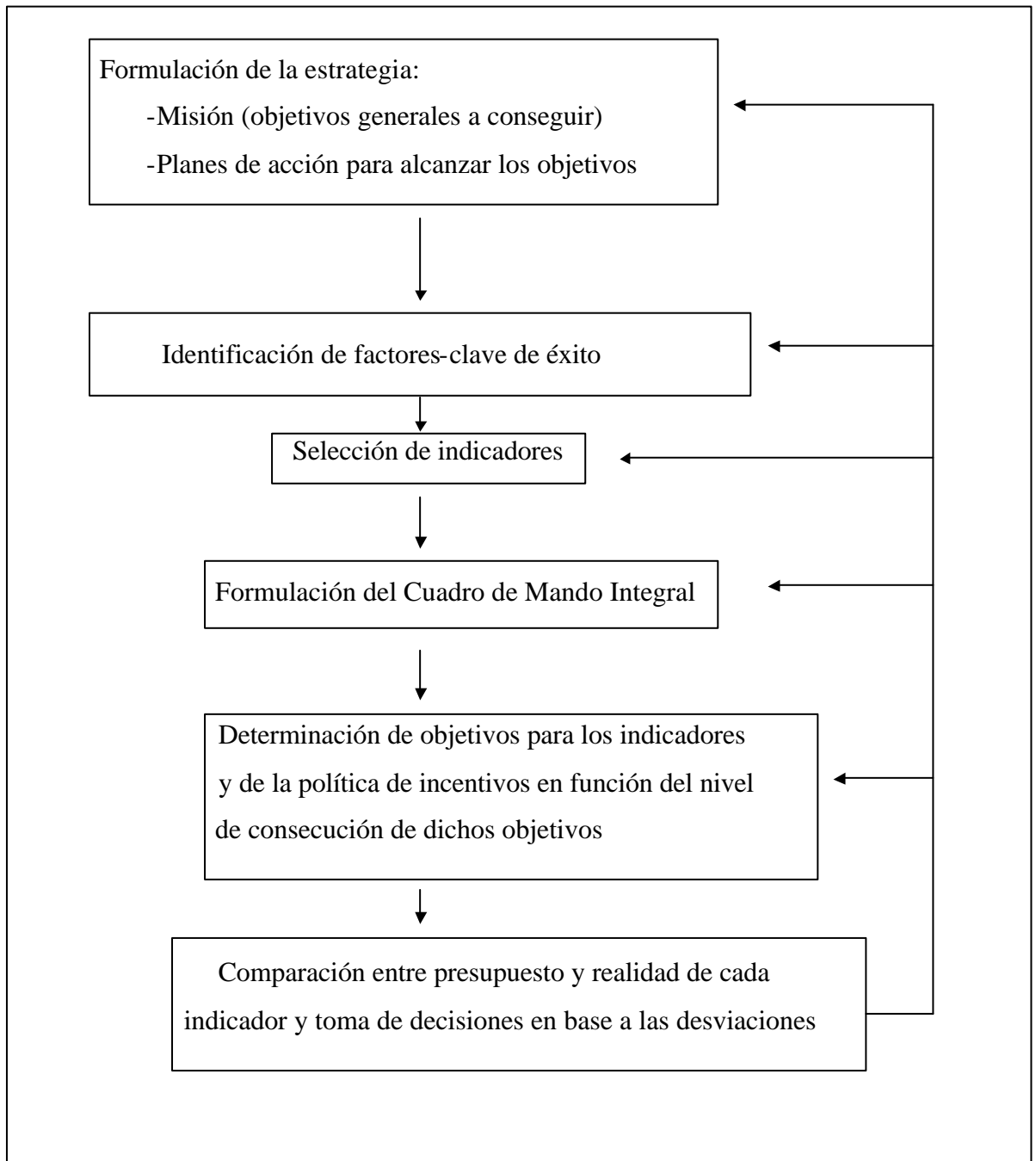


Figura 5.4. Relación entre el proceso de formulación y revisión de la estrategia y el proceso de diseño y seguimiento del CMI

Actualmente se plantean modelos híbridos, es decir que se incorporan algunos elementos propios del mercado, en un marco regulado. Por tanto, pueden llegar a existir diversas opciones organizativas según el papel que adopte el sector público y el juego

que quiera darse al sector privado en el ámbito sanitario y la capacidad de elección que se otorgue al usuario (López Casasnovas, 1994).

A partir de la financiación pública se definen separadamente los papeles de comprador y productor de los servicios. La compra directa por parte del sector público con producción pública da lugar al modelo burocrático jerárquico conocido. La compra directa con producción pública y privada, o competencia simulada dirigida, consiste en la configuración bajo un monopsonio público de compra de servicios, de un mercado de oferta en el que los productores públicos y privados estén presentes. Si las decisiones provienen como consecuencia de la decisión del usuario en un marco de producción pública, estamos ante un modelo de competencia pública, un mercado restringido exclusivamente a los productores públicos; si el marco se abre a los agentes privados, ante un modelo de competencia simulada descentralizada (López Casasnovas, 1993).

Las estrategias de cambio en la gestión de servicios sanitarios públicos se han orientado a introducir el principio de división funcional de competencias separando la financiación, la compra y la provisión de los servicios como funciones independientes y con responsables distintos en el sistema. El informe Abril Martorell ya plantea separar la financiación (pública y privada) de la provisión como punto principal para la mejora de la eficiencia.

A lo largo del proceso anterior se identifican, con la participación de los directivos implicados, los factores-clave de éxito que son aquellas actividades que de realizarse correctamente, garantizan el éxito de la empresa, siempre que el resto de indicadores (liquidez, endeudamiento, flujo de caja, etc.) presenten unos valores aceptables (Amat, 1992). En definitiva son las capacidades controlables por el centro de asistencia sanitaria en las que ésta debe sobresalir para alcanzar los objetivos. Como ejemplos de factores-clave de éxito podían citarse la capacidad de conseguir satisfacción de los usuarios, la capacidad para prestar servicios de calidad, la capacidad para atender rápidamente a los pacientes o la capacidad para aprender.

A continuación, se definen los indicadores (monetarios y no monetarios) que pueden informar de la evolución de los citados factores-clave. Estos indicadores integran el CMI. Una vez definido el CMI se fijan objetivos para cada indicador, en base a la estrategia formulada.

En la figura 5.5., de forma similar a lo presentado en la figura 5.4., se muestran las distintas etapas para la formulación de un cuadro de mando siguiendo la propuesta

realizada por AECA. Así en primer lugar, será imprescindible clarificar los objetivos que dicha herramienta debe alcanzar. En segundo lugar será necesario realizar un análisis en profundidad de la organización, teniendo en cuenta el nivel de seguimiento y responsabilidad que se quiere abordar. En tercer lugar se deberá analizar la información disponible y la no disponible, así como seleccionar aquella información que sea relevante mediante un profundo estudio de las variables clave del centro asistencial (estancias, número de servicios, coste por servicio, plazo de espera medio, etc.) (AECA, 1999). Una vez definidos estos factores clave que han de permitir a la organización alcanzar sus objetivos a largo plazo, estos han de ser detallados para los diferentes centros de responsabilidad, unidades o departamentos.

Cuanto mayor sea el grado de descentralización del centro sanitario, mayor autonomía de decisión existirá en los centros de responsabilidad, de forma que generalmente, mayor será el número de variables a controlar en cada cuadro de mando.

El establecimiento de indicadores de gestión facilita la definición de objetivos concretos, ya que obliga a especificar qué se espera de un directivo y qué nivel de realización se espera que alcance. La evaluación de la ejecución se puede realizar a través de los indicadores que recogerá el cuadro de mando, basándose en la idea del control por excepción. Sólo aquellas áreas o aquellos indicadores clave que muestren en el cuadro de mando desviaciones, serán objeto de la atención del directivo, indagando a un nivel de detalle inferior las causas de las desviaciones. Para ello, la utilización de indicadores requiere necesariamente de unos patrones de referencia que permitan verificar si los resultados obtenidos son los adecuados en función de los objetivos previstos. Por este motivo es importante que el indicador disponga de una magnitud con la que poder compararse.

5.3.1. Concepto y selección de indicadores

Un indicador es una magnitud asociada a una actividad, a un proceso que permite hacer comparaciones periódicas facilitando información sobre una situación determinada y aportando una valoración sobre una acción concreta (Lorino, 1993). Kells (1991, pág. 423) los define como los "sistemas de elementos cuantificables o relaciones numéricas para medir ciertos aspectos de los *inputs* de las entidades públicas, de su funcionamiento y de los resultados". Otros autores definen el indicador como una

unidad de medida que se utiliza para establecer los objetivos iniciales de las diferentes unidades y evaluar a posteriori la actuación realizada (Amat, 1992, pág. 102).

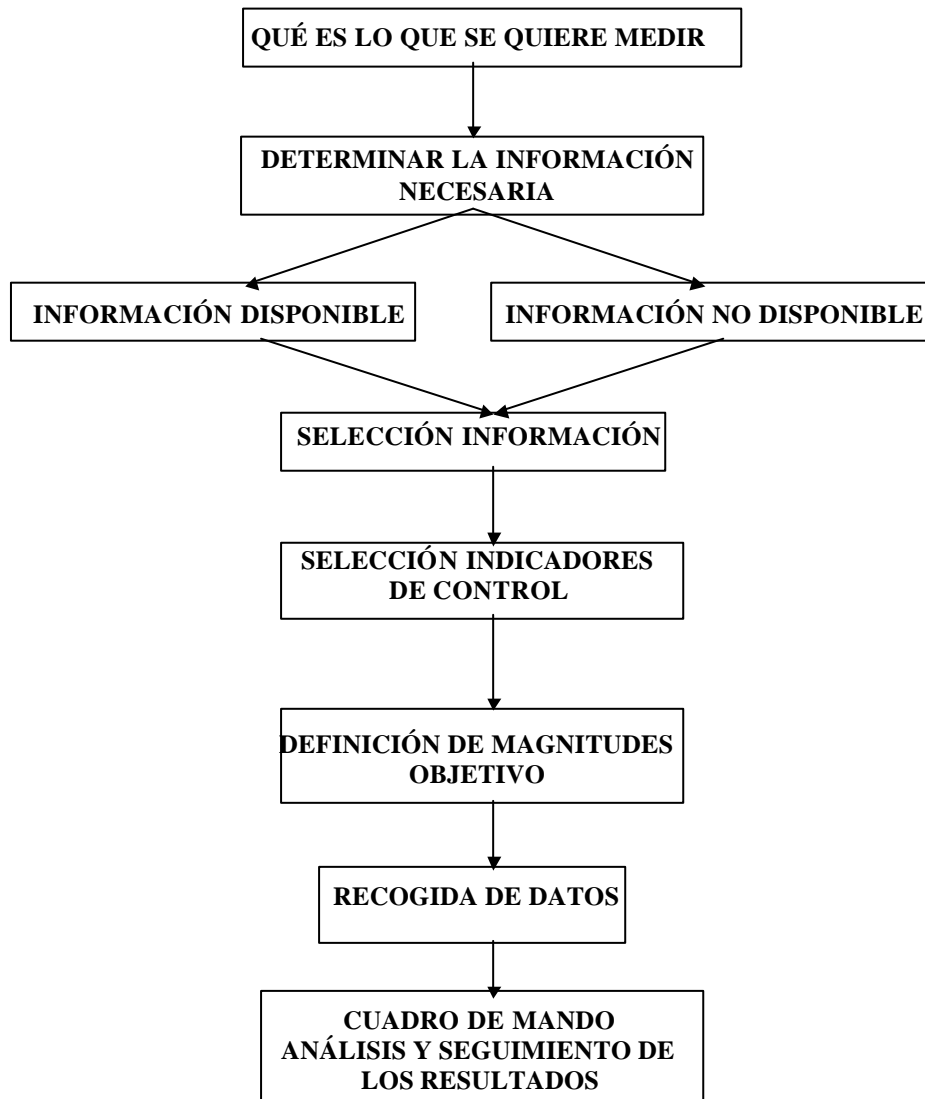


Figura 5.5. Etapas para la elaboración de un cuadro de mando. Fuente: AECA.

Para AECA (1997, pág. 31), un indicador es una unidad de medida que permite el seguimiento y la evaluación periódica de las variables clave de una organización, por medio de su comparación con los referentes internos y externos correspondientes. Así pues, es un índice que permite evaluar los resultados conseguidos en cualquiera de sus componentes. No son por sí mismos un objetivo, sino que constituyen una herramienta para evaluar la gestión. Los indicadores tienen que ser suficientemente precisos y exhaustivos para que permitan efectuar un seguimiento de los aspectos más importantes del programa, del servicio o de la organización analizados. Según López y Gadea (1992,

pág. 55-56), los indicadores deben cumplir una función descriptiva porque tienen que aportar información sobre una situación determinada y su evolución en el tiempo. También deben cumplir una función valorativa permitiendo apreciar los efectos provocados por una actuación concreta. Además, para que sean válidos tienen que reunir las siguientes cualidades:

- **Pertinencia.** El indicador tiene que ser adecuado para representar la actividad o el proceso que se quiere medir. Será adecuado si se mantiene su significación a lo largo del tiempo.
- **Objetividad.** Su cálculo, a partir de las magnitudes observadas, no puede ser ambiguo, y tienen que proporcionar objetividad.
- **Unívoco.** Las modificaciones expresadas por el indicador no deben permitir interpretaciones equívocas.
- **Sensibilidad.** La medida del indicador tiene que ser suficientemente eficaz para identificar variaciones pequeñas.
- **Precisión.** El margen de error del indicador tiene que ser suficientemente aceptable, por lo que tiene que haber una cierta precisión.
- **Fidelidad.** Las cualidades del indicador se tienen que mantener estables a lo largo del tiempo y del espacio.
- **Accesibilidad.** Su obtención debe suponer un coste aceptable y tiene que ser fácil de calcular y de interpretar.

Para AECA (1998b, pág. 24), para que los indicadores sean una herramienta útil de gestión, se deben enlazar con la estrategia de la organización. Este enlace se puede conseguir mediante la descomposición de los factores clave de negocio, que se pueden definir como: “un aspecto, variable o característico, que se considera clave o crítico para el éxito de la organización a largo plazo, permitiéndole aumentar y/o mantener su ventaja competitiva. Las características que debe reunir un factor para tener la consideración de clave se pueden resumir en:

- Que sea capaz de explicar el éxito o el fracaso de la organización.
- Que sea suficientemente significativo su impacto en la cuenta de resultados.
- Que sea representativo de los cambios del entorno.

- Que origine acciones inmediatas cuando se produzca un cambio en el factor.
- Que pueda ser medible o cuantificable, bien de forma directa o indirecta.”

Los factores clave según su ámbito se pueden clasificar en: factores clave derivados del entorno, factores clave derivados del sector, factores clave derivados de la posición competitiva y de la estrategia escogida; y, factores clave temporales. También se pueden clasificar en función de las diferentes áreas funcionales de la organización.

La selección de los indicadores no es tarea fácil, debiendo tener claro en todo momento qué se quiere medir. La elección de indicadores de gestión asociados a los factores clave de éxito debe permitir a la dirección efectuar un seguimiento de la marcha de un centro de responsabilidad, aportando al mismo tiempo información que permita adoptar una actitud proactiva, facilitando la toma de decisiones y no solo evaluando la gestión ya realizada. Por lo tanto, aquello que se quiere medir será el punto de partida del diseño de los indicadores adecuados. De tal manera que será diferente medir, si es útil la reforma de la atención primaria, o bien los rendimientos del colectivo de profesionales pertenecientes a la unidad de diagnóstico por la imagen. Así, en ocasiones será necesario utilizar indicadores que permitan realizar sumas, por ejemplo, el número de visitas realizadas por un equipo de atención primaria, en otros casos se deberán utilizar relaciones, por ejemplo, el porcentaje de primeras visitas con relación al total de visitas medicas.

Para el buen funcionamiento de los indicadores, éstos deben disponer de las siguientes características:

- El indicador debe ser adecuado para lo que se quiere medir.
- Debe proporcionar objetividad y no permitir interpretaciones equívocas.
- Debe ser lo suficientemente sensible para identificar variaciones pequeñas.
- Debe existir una cierta precisión. El margen de error ha de ser suficientemente aceptable.
- Las cualidades del indicador se mantienen a lo largo del tiempo.
- Su obtención debe suponer un coste aceptable.

Los indicadores persiguen valorar y hacer un seguimiento de la ejecución en cuanto a la consecución de un objetivo concreto o realizar una actividad determinada. Se

concentran en aspectos relacionados con la economía, eficacia y eficiencia. Relacionan inputs soportados frente a recursos previstos, o bien relacionan la prestación de los servicios efectuados y los recursos utilizados y también por otro lado miden el funcionamiento y los resultados específicos sobre el objetivo establecido.

La utilización de indicadores como herramienta de gestión proporciona grandes ventajas para los gestores y responsables de servicios. Entre otras se pueden citar las siguientes:

- Clarificar los objetivos a conseguir (AECA, 1997c pág. 21) y especificarlos respecto de los servicios que puede realizar la organización (Jowett y Rothwell, 1988, pág. 4; Sánchez Arroyo, 1990, pág. 287).
- Facilitar la definición de objetivos al centrarse ésta en los indicadores (Amat, 1992, pág. 104).
- Obtener información sobre las actividades realizadas (AECA, 1997c, pág. 21) y, por tanto, diseñar el sistema de información que facilite la toma de decisiones y el control (Amat, 1992, pag. 102).
- Conocer los resultados (AECA, 1997c, pág 21) y medir la contribución de cada centro al resultado (Amat, 1992, pág 104).
- Mejorar la rendición de cuentas (AECA, 1997c, pág. 21) y perfeccionar la contabilidad como instrumento para la gestión racional (Jowett y Rothwell, 1988, pág. 4).
- Controlar y mejorar la utilización de los recursos (AECA, 1997c, pág. 21) y de las actividades (Jowett y Rothwell, 1988, pág. 4).
- Estimular la reducción de costes y mejorar, en general, la organización (Jowett y Rothwell, 1988, pág. 4).
- Evaluar la actuación de cada responsable (Amat, 1992, pág. 104).
- En grandes organizaciones permiten visualizar aquellos problemas que tienen que ser resueltos con atención prioritaria por quienes deben tomar las decisiones y que, dado el gran volumen de información que les llega, a menudo quedan diluidos o se pueden perder (Jiménez, 1987, pág. 191-192).

Por otro lado, a pesar de las ventajas descritas anteriormente, son variadas las críticas que ha recibido la utilización de indicadores. Entre ellas se puede destacar:

- Dificultad para medir el producto hospitalario.
- Dificultad para fijar y cuantificar determinados objetivos.
- La imposibilidad a veces de medir los resultados de la gestión.
- Dificultad para medir el impacto que sobre la población puede tener un determinado proyecto o programa sanitario.
- Diferencia de objetivos entre organizaciones que ofrecen los mismos servicios, las cuales presentan indicadores diferentes, cuya comparación se hace casi imposible (Jowett y Rothwell, 1988, pág. 4).
- La medida de los *inputs* y *outputs* es diferente de unas organizaciones a otras (Jowett y Rothwell, 1988, pág. 4).
- Los indicadores necesitan que los objetivos estén claramente definidos, que sean medibles y que se basen en información objetiva y que se puedan medir cualitativamente y cuantitativamente los resultados (Chlala, Fortin y Lafond-Lavallée, 1995, pág. 13).
- A veces es difícil escoger los indicadores óptimos porque van relacionados con los objetivos de la organización. Cuando éstos cambian, también es necesario que cambien los indicadores (Smith, 1997, pág. 40).
- La cultura empresarial afecta la elección del tipo de indicadores en cuanto a decidir qué indicadores se incluirán dentro del sistema de control de gestión, también en la importancia que los usuarios del sistema atribuirán a los diferentes indicadores, potenciando o ignorando aquellos que ellos consideren oportunos, lo que puede afectar en el proceso de toma de decisiones, y en la reacción que los miembros de la organización pueden tener ante un indicador una vez observado. Estos efectos pueden ser negativos para la organización cuando la cultura organizacional global no coincide con las culturas individuales (Blanco Dopico, Aibar y Cantorna, 1999, pág. 88).
- Utilización del indicador como un instrumento que ofrece una información absoluta, veraz y carente de sesgo en su interpretación.

A pesar de todo lo anterior, son más las ventajas que los inconvenientes en cuanto a la utilización de los indicadores. Su uso se debe basar en que se trata de información de apoyo a la gestión, que es mejor disponer de una información imperfecta que nada (Audit Comisión, 1989), siendo conscientes de las limitaciones y disfuncionalidades y realizando

una interpretación cautelosa (Anthony y Young, 1994). Por dlo, cada centro sanitario deberá utilizar un sistema de indicadores “ad-hoc” en función de sus variables clave.

En el apartado siguiente se relacionan diferentes clasificaciones de indicadores.

5.3.2. Diferentes clasificaciones de indicadores

Diversos autores ofrecen distintas clasificaciones de indicadores. Así, Anthony y Young (1992, pág. 604) distinguen tres categorías de indicadores basadas en el objeto que se quiere medir:

- Indicadores de resultados. Relacionan la actividad con los objetivos de la organización comparando porcentaje de actividad realizada sobre la prevista.
- Indicadores de procesos. Tratan sobre una actividad desarrollada midiendo la eficiencia si se comparan con un estándar, pero no la eficacia.
- Indicadores sociales. Reflejan el trabajo de la organización y el impacto que este tiene sobre el entorno.

Por su parte, Ramanathan (1985) y la American Accounting Association (1989) establecen cuatro tipos de indicadores: de beneficio, basado en el valor social de las actuaciones de una entidad; de “outcome”, relacionado con el impacto social de una actividad; de “output”, midiendo el volumen de actividad y de “inputs” basado en el movimiento de unidades físicas y su coste.

Torres (1991) propone los siguientes indicadores: de demanda de servicios, de oferta y de calidad. Los primeros miden el grado de necesidad de servicios, relacionándolos con el número de habitantes y los segundos miden el grado de disponibilidad de los mismos. El mismo autor ofrece otra clasificación en función del grado de complejidad. Distingue tres categorías de indicadores: “Absolutos”, hacen referencia a una suma de hechos homogéneos o de variables, en donde los datos se obtienen directamente a través de observaciones simples. “Ratios”, expresan una relación significativa entre dos variables o indicadores absolutos. Y “Modelos o relaciones funcionales”, donde se interrelacionan de forma más o menos compleja varios indicadores representativos de otras tantas variables observadas.

Amat (1992) distingue entre indicadores financieros o contables y no financieros o extracontables, en función de la unidad de medida en que se expresa. A su vez diferencia también entre indicadores cuantitativos, aquellos que están asociados a una escala numérica e indicadores cualitativos, los que se vinculan con escalas en las que los tramos o grados vienen definidos por símbolos o palabras.

Según la naturaleza de los indicadores se diferencian (López y Gadea 1992 pág. 59):

- Indicadores de economía. Expresan la relación entre los *inputs* actuales (costes reales) frente a los recursos o los medios previstos (costes previstos). Este tipo de indicadores suelen estar relacionados con la estructura. Su valoración permite, en el momento del diseño, prever la disposición de los recursos (materiales y humanos) en la calidad y cantidad apropiada, y con los mejores precios posibles. Por tanto, pretenden medir aspectos relacionados con la utilización, disponibilidad o consumo de recursos y su repercusión económica. Ejemplos de este tipo de indicadores pueden ser: horas de mantenimiento semanales, coste de material fungible mensual, coste medio por empleado, etc.
- Indicadores de eficiencia. Miden si es adecuada la relación que existe entre la prestación de los servicios efectuados y los recursos (*inputs*) utilizados para su producción. Se considera una gestión eficiente cuando con unos costes fijos determinados se obtienen los máximos valores para unos objetivos establecidos previamente o, al contrario, cuando se obtienen unos objetivos previstos con el menor coste posible. Ejemplos de este tipo de indicadores, aplicados a un centro sanitario, pueden ser:
 - * Coste medio por visita en un mes.
 - * Coste medio de las intervenciones de urgencias en el mes.
 - * Coste medio de las reparaciones realizadas en el mes por el departamento de mantenimiento.
- Indicadores de eficacia. Miden el funcionamiento y los resultados específicos sobre la población objetivo. Hace referencia a la realización de los objetivos y mide el grado o nivel en que una organización ha alcanzado los objetivos previstos. Por otra parte, también se pretende valorar la capacidad que tiene la organización para actuar, y analiza si el sistema ha funcionado de manera

adecuada a la hora de obtener los objetivos. Ejemplos de este tipo de indicadores son:

- * Número de primeras visitas de un centro asistencial en un mes.
 - * Porcentaje de primeras visitas sobre el total de visitas realizadas en el mes.
 - * Lista de espera en días.
- Indicadores de efectividad. Miden el impacto final en el conjunto de la población. Además de los efectos directos (eficacia), valoran los indirectos (repercusiones) de una actuación en todos los sectores de población. Comparan entre los resultados obtenidos y los resultados esperados. Como en el caso anterior pretenden medir tanto la eficacia como la eficiencia según los objetivos a valorar. Son indicadores que permiten tomar decisiones de forma rápida ya que ofrecen valores realmente relevantes. Su utilización es adecuada cuando se quiere valorar el resultado de un proceso poco conocido, o bien cuando se quiere profundizar en la eficiencia de los procesos para introducir, si es necesario, medidas correctoras o eliminarlos. También será interesante su utilización cuando se quiere realizar un seguimiento de un proceso considerado clave. Ejemplos de este tipo de indicadores pueden ser, en cuanto a la eficacia, el porcentaje de casos resueltos por un equipo asistencial por mes. Por otra parte el coste medio por niño correctamente vacunado, o el coste por caso resuelto en un mes determinado, pueden servir de ejemplo de indicador de efectividad que miden la eficiencia del objetivo. También este tipo de indicador permite medir la efectividad de una acción determinada según el objetivo establecido. En este caso el número de quejas presentadas en un servicio en un periodo determinado, o el número de denuncias sanitarias recibidas en un mes según tipologías son ejemplos de indicadores que cumplen con esta función.

AECA (1997 pág. 22-28) añade a los anteriores indicadores los siguientes:

- Indicadores de equidad. Miden la posibilidad de acceder a los servicios públicos de los grupos sociales menos favorecidos en comparación con las mismas posibilidades de la media del país. Tratan de garantizar la igualdad de

posibilidades de acceso a la utilización de los recursos entre quienes tienen derecho a ello.

- Indicadores de excelencia. Se remite a la calidad de los servicios, teniendo en cuenta la necesidad de que el usuario la conozca, es decir, cómo percibe el usuario el servicio.
- Indicadores de entorno. Se refiere al conocimiento del entorno para seguirlo y anticiparse a los cambios que en él se produzcan con la adaptación a los mismos, lo que requiere que la organización sea flexible.
- Indicadores de evolución sostenible. Se refiere a la capacidad de mantener un servicio con una calidad aceptable durante un largo periodo de tiempo, pese a los cambios del entorno.

Según la naturaleza del objeto a medir (López y Gadea, 1992 pág. 63), se pueden diferenciar los siguientes indicadores:

- Indicadores de resultados. Miden directamente el grado de eficacia de una unidad programada o el impacto sobre la población. Es decir, los resultados obtenidos con los esperados. Por su naturaleza, son indicadores de eficiencia o de eficacia según los objetivos. Son los más relacionados directamente con las finalidades y las misiones de las políticas de las organizaciones.
- Indicadores de proceso. Valoran los aspectos relacionados con las actividades y su eficacia. Se utilizan cuando no es posible utilizar directamente indicadores de resultados. Son indicadores de eficacia según los sistemas.
- Indicadores de estructura. Miden los aspectos relacionados con el coste y la utilización de los recursos. Por su naturaleza, estos indicadores se pueden considerar indicadores de economía.
- Indicadores estratégicos. Valoran aquellas cuestiones que, sin estar directamente vinculadas con las actividades desarrolladas, tienen una incidencia notable en la obtención de los resultados de estas actividades. Se considera que estos factores son siempre externos a los programas pero actúan influyendo de forma relevante en sus resultados.

La clave del éxito en la gestión de la calidad está en la satisfacción del usuario o paciente. Por tanto, es necesario, cuando sea posible, utilizar indicadores de calidad de proceso o de estructura, ya que para obtener un buen resultado es necesario disponer de un buen proceso y una buena estructura.

Según Montserrat (1996 pág. 121), se pueden diferenciar los siguientes indicadores:

- Indicadores de actividad. Miden la actividad realizada por la organización.
- Indicadores de recursos humanos. Miden la cantidad y la calidad del trabajo de los recursos humanos que la organización requiere y utiliza para ofrecer sus actividades.
- Indicadores económicos. Miden los recursos económicos que la organización requiere en función de las actividades realizadas y de los resultados obtenidos.
- Indicadores de la situación financiera y patrimonial de la entidad. Miden la situación financiera y del patrimonio de la organización.

Para AECA (1998b, pág. 37-39), los indicadores de gestión se pueden clasificar en:

- Indicadores externos e internos. Los primeros controlan la evolución de las variables referidas a hechos que se producen fuera de la organización. En cambio, los indicadores internos controlan la evolución de variables y de hechos que se producen dentro de la organización. Responden a factores clave internos de la organización y miden la competitividad interna.
- Indicadores cuantitativos y cualitativos. Generalmente, un indicador cuantitativo se concibe como aquél que mide el resultado del comportamiento de un factor clave, expresando la magnitud numéricamente. La mayoría de indicadores financieros son cuantitativos, permitiendo prever, medir y comparar su evolución y facilitar el proceso de control. En cambio, los indicadores cualitativos no utilizan una magnitud numérica, sino que se basan en la descripción cualitativa de una situación, o en los caracteres que diferencian a una situación o variable determinada.
- Indicadores monetarios y no monetarios. Miden el resultado del comportamiento de un factor clave en términos monetarios como una magnitud de medida, ya sea

con referencia a ventas, costes, inversión, etc. Un indicador no monetario mide la actuación en términos diferentes.

- Indicadores financieros y no financieros. Los indicadores financieros tienen la cualidad de relacionar la evolución de un factor clave con la situación económica y la situación financiera de la organización. Se suelen obtener a través de la contabilidad de gestión y presupuestaria. En cambio, los indicadores no financieros están midiendo otros aspectos, como pueden ser la satisfacción de los usuarios o la calidad de los productos.
- Indicadores de resultado e indicadores de proceso. Un indicador de proceso mide qué está pasando mientras el proceso está todavía inacabado, utilizando la mayoría de veces la variable tiempo como elemento de medida. En cambio, un indicador de resultado mide qué ha pasado una vez el proceso ya ha acabado. Los indicadores de proceso se relacionan con la eficiencia, mientras que los de resultado están, en general, más relacionados con la eficacia en la consecución del objetivo.

Todos los indicadores relacionados anteriormente pretenden medir, a diferentes niveles, la calidad de los servicios prestados. Sin embargo, cuando lo que se pretende medir es el grado de salud conseguido, se debe tener en cuenta que no tan sólo depende del hospital, sino que existe una relación directa con el entorno y con las condiciones de salud en las que el paciente acude al centro sanitario. Para este tipo de información es más adecuado utilizar indicadores poblacionales de salud³, en lugar de indicadores de carácter más económico o de gestión. Para estos últimos, y en cuanto a los centros sanitarios, se puede realizar la siguiente clasificación (Torres y Pina, 1992, pág. 217):

- Indicadores de inputs. Son unidades de medida diseñadas para comprender la naturaleza y la cantidad de los factores usados por los centros de responsabilidad o unidades de decisión en el desarrollo de su actividad. Miden el volumen de recursos de que se dispone y el consumo de los mismos, de tal manera que ofrecen información sobre la economía y la eficiencia de los programas o servicios. Dentro de estos indicadores se pueden diferenciar los indicadores de recursos materiales, de recursos humanos y de recursos financieros. Los primeros son

³ Indicadores poblacionales de salud tradicionales son: el índice de morbilidad e índice de mortalidad

indicadores de tipo cuantitativo que informan sobre la adquisición, el consumo y grado de utilización de los materiales, diferenciando los recursos materiales corrientes como fármacos, de los que representan inversión a largo plazo. Los segundos se centran en analizar las condiciones laborales, la carga de trabajo, la productividad, los costes laborales, el número de guardias médicas, etc. Finalmente, los indicadores de recursos financieros se centran en informar sobre la estructura de la deuda, su coste y su evolución.

- Indicadores de Outputs o proceso. Se centran en la producción o servicios realizados por una unidad hospitalaria o programa asistencial. Los autores incluyen tres tipos diferentes de indicadores de outputs: los indicadores de demanda de servicios, utilizan básicamente el número de habitaciones como punto de referencia; los indicadores de oferta de servicios, analizan la capacidad del hospital frente a la demanda; y los indicadores de calidad que se centran en el nivel de servicios ofrecido por el centro sanitario. Este último indicador permite evaluar la eficiencia de los centros sanitarios, como por ejemplo el grado de satisfacción de los pacientes, el índice de enfermedades nosocomiales⁴ o la capacidad que muestra un centro para encontrar soluciones a los problemas de salud.

Los indicadores de output permiten comparaciones entre diferentes hospitales a nivel global y por GRD. Por este motivo su desarrollo ha sido amplio, utilizando como índice comparativo la estancia⁵ en el centro hospitalario. Así, la estancia media en sus diferentes versiones como por ejemplo la estancia media estándar, la estancia media de un centro sanitario o la estancia media del centro corregida por la estancia media para la casuística estándar, es uno de los indicadores más utilizados en el sector sanitario.

- Indicadores de Outcom/impacto. Ofrecen información sobre el resultado final o el beneficio que le reporta al paciente los servicios a los que ha sido sometido en el centro. El porcentaje de casos tratados con éxito o la calidad médica de los procesos, son ejemplos de este tipo de indicadores que pretenden medir el impacto que sobre la salud general de la población o de un paciente ha producido el desarrollo de una actividad asistencial.

⁴ Enfermedades nosocomiales son aquellas infecciones que contraen los pacientes durante su estancia en el centro sanitario.

- Indicadores de entorno, de beneficio o de resultado final. Se centran en analizar los factores externos como los hábitos de consumo, el nivel de vida, etc. que tienen influencia sobre la salud y condicionan la prestación final y la cantidad de recursos a utilizar. Algunos ejemplos de estos indicadores son: incremento en la calidad de vida, gasto público para el mantenimiento de la salud, programas de prevención aplicables a la población, etc.

5.3.3. Etapas en el diseño de un Cuadro de Mando Integral

Los indicadores financieros y no financieros tienen que formar parte del sistema de información para que todos los responsables de la organización puedan tomar decisiones (Kaplan y Norton, 1997, pág. 21), pero el CMI va más allá del cálculo de una batería de indicadores que informen de los aspectos más relevantes de la organización. “La información que debe presentar el CMI tiene que ser útil fundamentalmente para la gestión, por ello se debe tener en cuenta:

1. Orientación a la toma de decisiones, favoreciendo una actitud activa de anticipación a los acontecimientos, ante una actitud simplemente reactiva frente a las desviaciones presupuestarias.
2. Incluir la información necesaria, y solamente la necesaria, evitando el exceso de información inútil para el usuario del cuadro.
3. Adaptación a las necesidades de información del usuario” (Carenys y de Falguera, 1997, pág. 39).

El proceso de formulación y revisión de la estrategia debe estar íntimamente relacionado con el proceso de diseño y de seguimiento del CMI. Durante la formulación de la estrategia, se tiene que definir la misión y los planes de acción para lograr los objetivos, tanto a corto como a largo plazo (Constantinides y Shank, 1994). Existe un elevado grado de escepticismo en muchos gestores de organizaciones públicas sobre la posibilidad y oportunidad de formular este tipo de propuestas en el sector público (Tonge, 1996), a pesar de que son muy comunes en países tales como los países nórdicos, el Reino Unido, Estados Unidos o Canadá, por ejemplo.

Sin duda alguna, definir la misión puede aportar ventajas importantes para cualquier

⁵ Número de días que un paciente permanece ingresado en un centro sanitario.

tipo de organización (Coates, 1997):

- Unanimidad en el propósito.
- Coherencia en la utilización de recursos.
- Clima de la organización y motivación del personal.
- Visión a largo plazo.
- Orientación a las necesidades de los usuarios-clientes.

Los criterios a incluir en la misión suelen ser básicamente los siguientes:

- Productos y servicios ofrecidos.
- Definición de mercados y usuarios-clientes.
- Tecnología.
- Crecimiento.
- Filosofía de la organización.
- Responsabilidad social e imagen pública.

Como ejemplo de misión puede citarse la del Duke Children's Hospital (Kaplan y Norton, 2000, pág. 169): "Proporcionar a los pacientes y a las familias... la mejor y más compasiva atención posible, así como alcanzar la excelencia en la comunicación".

A continuación, se pasa a exponer el proceso que puede seguirse para formular un CMI, en el supuesto de que el centro de asistencia sanitaria ha formulado previamente su misión y estrategia:

a) Unidad organizativa a la que hace referencia:

El CMI puede diseñarse para una organización en su conjunto o para una parte de la misma (división, departamento o servicio,...).

b) Identificación de factores-clave de éxito:

Los objetivos estratégicos de una empresa se pueden descomponer en una serie de factores clave de éxito y de acciones críticas, estos objetivos y factores clave se podrán descomponer en una pirámide de medidas financieras y no financieras que se reflejarán en el CMI (Norreklit, 2000, pág. 66). Estos factores-clave suelen agruparse en cuatro

partes, que representan las áreas más relevantes de la mayoría de organizaciones (resultados económico-financieros, usuarios, procesos internos y empleados). Como se ha indicado anteriormente, según las características concretas de cada organización la relevancia de cada perspectiva puede variar sensiblemente. El comportamiento de estos factores clave está dominado por las variables clave de gestión que, en general, son de tipo no contable y constituyen el complemento imprescindible para el control presupuestario (Pérez-Carballo, 1990, pág. 163).

c) Selección de indicadores:

Un CMI debería ser claro y sencillo -pensando en el usuario- y utilizar un número limitado de indicadores -sólo los más adecuados (Carenys y Falguera, 1997). Para ello, los indicadores han de seleccionarse intentando que tengan una serie de características (AECA, 1997c):

- Ser adecuados al objeto de medición.
- Objetivos: que no den lugar a interpretaciones heterogéneas.
- Claros: que no den lugar a equívocos.
- Que tengan un coste de obtención aceptable.
- Que sean estratégicos.
- Sensibles: que identifiquen variaciones pequeñas.
- Precisos: que el margen posible de error sea aceptable.

En cuanto a los centros sanitarios, el CMI debe aportar información sobre la calidad de los servicios prestados por el centro a todos los niveles, calidad en la estructura, en el proceso y en el resultado. La clave del éxito radica en la plena satisfacción del paciente o usuario. Para ello la atención eficaz de las necesidades de los usuarios será el gran objetivo al que convergen el resto de objetivos. Por esta razón los centros sanitarios deben adicionalmente, pulsar el grado de satisfacción de sus pacientes mediante técnicas (por ejemplo encuestas) que permitan conocer el estado de opinión y retroalimentar los programas de actuación. Otra posibilidad de aproximarse al conocimiento de la calidad en los servicios ofrecidos a los usuarios es mediante el seguimiento de las reclamaciones y quejas, así como su posterior análisis. Sin embargo esta información es

parcial ya que con relación a la calidad ofrecida, sólo informa de la no calidad. Además, se generan diferentes distorsiones ya que, por ejemplo, las urgencias de los hospitales están con frecuencia colapsadas con casos que no son urgentes (Oterino et al., 1999), o que según qué pediatra atienda a un niño, éste quede ingresado o no. De hecho, los ingresos por pediatría varían muy notablemente de una comunidades a otras sin causa evidente que lo justifique (Oterino et al., 2001).

El proceso para la elección de los indicadores adecuados para el seguimiento de las diferentes actividades requiere de una serie de etapas. En primer lugar será necesario definir las actividades, cuales y como son dichas actividades. En segundo lugar, bajo qué estándar se realizará el seguimiento de la actividad para analizar el resultado obtenido. Posteriormente se deberá escoger el tipo de indicador más adecuado, así como su fórmula de cálculo teniendo en cuenta lo que se quiere medir (ver figura 5.6.).

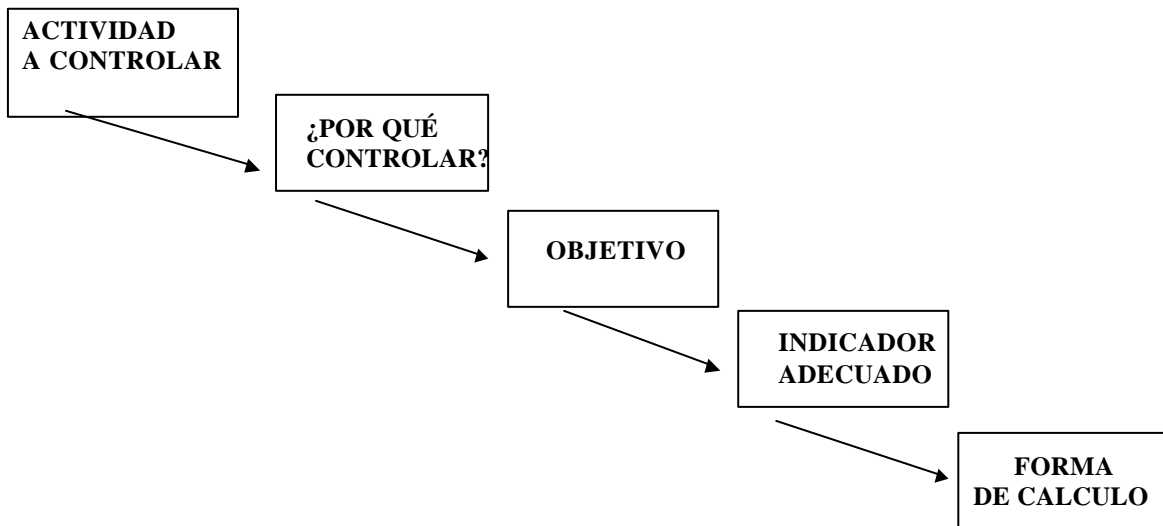


Figura 5.6. Proceso para la elección de indicadores

A continuación se presenta un primer ejemplo de definición de indicador para una actividad concreta, analizando las etapas mencionadas en el párrafo anterior (AECA, 1999, pág. 108).

* Actividad a controlar:

Tramitar reclamaciones y quejas del centro sanitario

* ¿Por qué controlar?:

Mejorar el tiempo de respuesta de reclamaciones y quejas del centro sanitario

* Objetivo:

Reducir el tiempo de demora

* Indicador adecuado:

Tiempo de demora en atender las denuncias

* Forma de calculo:

Diferencia entre el día de respuesta y el día de entrada de la denuncia.

En el ejemplo anterior se pretende medir la rapidez en la atención al usuario del servicio sanitario. En este caso se considera que una respuesta rápida a las reclamaciones y quejas recibidas mejora la percepción por parte del paciente de la calidad en el servicio. Un segundo ejemplo de definición de indicadores podría ser el siguiente (AECA, 1999, pág.109):

* Actividad a controlar:

Atención de visitas en los centros de atención primaria

* ¿Por qué controlar?:

Garantizar que todas las demandas serán atendidas con rapidez

* Objetivo:

Listas de espera no superiores a una semana

* Indicador adecuado:

Promedio de espera de las citaciones en atención primaria

* Forma de calculo:

Días de espera mes en relación con las citaciones mes de atención primaria.

En este segundo ejemplo se pretende medir la calidad y rapidez en la atención al paciente del servicio de atención primaria. En este caso se considera que una reducción de las listas de espera mejora la percepción por parte del paciente de la calidad en el servicio.

En el caso de los centros sanitarios, los indicadores más representativos para medir la actividad de hospitalización son el número de camas, número de ingresos, número de estancias, estancia media, índice de ocupación o de rotación (Díaz y Arce, 1997, pág. 69-70).

En actividades donde se dan procesos regulares, es decir, actividades que se van produciendo de forma continua a lo largo del tiempo será más sencillo medir el resultado del propio proceso. Fácilmente se podrá obtener el estándar asociado a la actividad, ya que al ser ésta repetitiva, los resultados serán acumulables y ello facilita su uso como fuente de información. Una actividad que claramente dispone de estas características es, por ejemplo, el número de visitas atendidas mensualmente en un centro de atención primaria. Para el seguimiento y control de este tipo de actividades el cuadro de mando es un instrumento muy apropiado.

Cada cuadro de mando dispondrá de un número limitado de indicadores, los que se considere más relevantes, que permitirá realizar el control necesario mediante la comparación con el estándar predefinido. Esta comparación ofrecerá las correspondientes desviaciones con relación a los objetivos de gestión de los indicadores establecidos.

d) Situación de los indicadores en el CMI:

Una vez identificados los indicadores ya se puede agruparlos en cada una de las perspectivas que integran el CMI. A modo de ejemplo se relacionan a continuación indicadores habituales que pueden utilizarse en un CMI, para cada una de las cuatro perspectivas:

- Perspectiva financiera: rentabilidad financiera (del capital de los accionistas), rentabilidad de los activos, incremento de facturación y reducciones de costes. ¿Cómo nos ven los accionistas? (Kaplan y Norton, 1993a, pág. 18) ¿Podemos crear valor para nuestros accionistas? (Newing, 1994, pág. 53).
- Perspectiva del usuario: cuota de mercado (en el caso de hospitales privados), incremento de usuarios, satisfacción de los usuarios medida en base a encuestas. ¿Cómo nos ven los usuarios? (Kaplan y Norton, 1993a, pág. 18) ¿Qué espera el usuario de nuestra organización? (Newing, 1994, pág. 53).
- Perspectiva de los procesos internos: listas de espera, tasa de servicios defectuosos y rotación de las existencias. ¿Podemos continuar mejorando y

creando valor en el futuro? (Kaplan y Norton, 1993a, pág. 18; Newing, 1994, pág. 53).

- Perspectiva de los empleados: motivación de los empleados medida en base a encuestas, número de sugerencias, formación, productividad y antigüedad de los empleados. ¿En qué tenemos que sobresalir? (Kaplan y Norton, 1993a, pág. 18) ¿Qué procesos debemos realizar para conseguir los propósitos financieros y los objetivos de los usuarios? (Newing, 1994 pág. 53).

e) Establecimiento de una política de incentivos:

Para que el CMI constituya un instrumento de motivación, ha de ir acompañado de una política de incentivos en relación con los objetivos marcados para los indicadores seleccionados.

Tal y como se ha indicado anteriormente, este proceso ha de contar con la participación de aquellos directivos que pueden influir en los factores-clave de éxito, y por tanto, en los indicadores.

5.3.4. Ejemplos de identificación de variables-clave

Para clarificar lo expuesto, seguidamente se acompañan dos ejemplos (Amat y de Falguera, 1999, pág. 244 a 246). El primero contiene factores-clave de éxito de una organización relativamente sencilla (ver figura 5.7.). En este ejemplo se pueden comprobar las características siguientes:

-Se vinculan factores-clave de éxito de las cuatro perspectivas (finanzas, usuarios, procesos internos y empleados).

-Los factores-clave de éxito están relacionados entre sí a través de relaciones causa-efecto. Ya que, por ejemplo:

-Si los empleados están motivados y formados, los procesos internos funcionarán mejor. De hecho, la formación y la motivación son la base del rediseño de procesos (Champy y Hammer, 1993).

-Si los procesos internos funcionan mejor, y la calidad del producto es excelente y el plazo de entrega es puntual, los usuarios estarán más satisfechos.

-Si los usuarios están más satisfechos tendrán una mayor fidelidad hacia el centro de asistencia sanitaria, en caso de que se trate de un centro privado de asistencia sanitaria, y harán aumentar la facturación.

-Si aumenta la facturación puede mejorar la rentabilidad financiera del centro de asistencia sanitaria.

-Entre los factores-clave de éxito propuestos se incluyen algunos que están relacionados con los principales objetivos del centro de asistencia sanitaria, como la rentabilidad financiera, por ejemplo, y otros que alcanzan a los niveles más elementales de la organización, como la motivación de los empleados, por ejemplo.

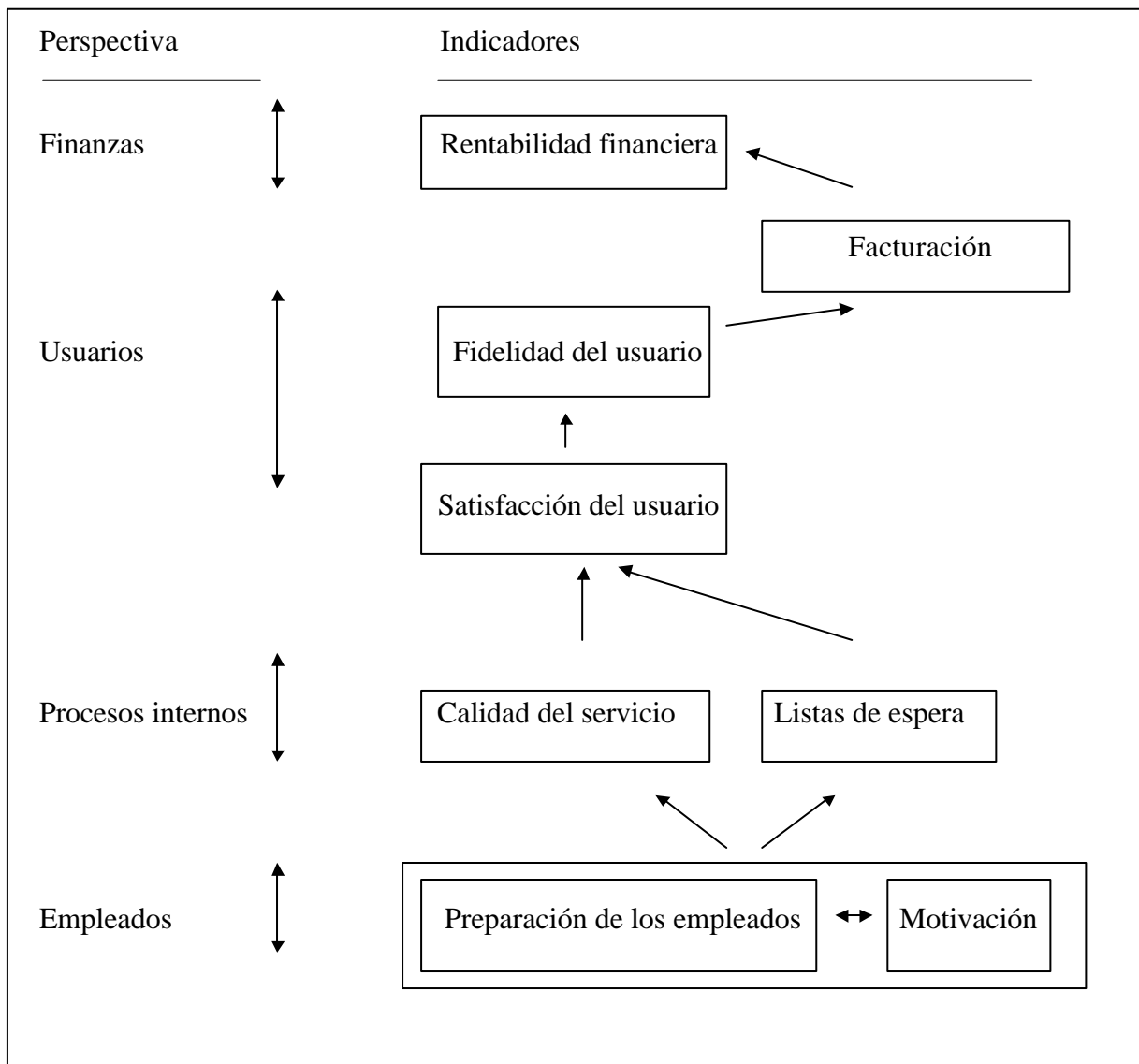


Figura 5.7. Ejemplo de relaciones entre 8 factores-clave de éxito de una organización

Seguidamente, en el segundo ejemplo se procede a identificar los factores-clave de éxito de una organización más compleja (ver figura 5.8.) que incorpora una buena parte de los factores-clave de éxito del ejemplo anterior y los amplía. Al igual que en el ejemplo de la figura 2, este segundo ejemplo pone de manifiesto las relaciones causa-efecto entre los factores-clave de éxito de una organización:

-Si los empleados incrementan su formación y su motivación estarán más interesados en aportar sugerencias y en incrementar su productividad.

-Lo anterior se traducirá en mejoras en la calidad del servicio prestado a los usuarios, en una reducción del plazo de las listas de espera y en una reducción de costes de mala calidad.

-La mejora de procesos relacionados con usuarios contribuirá a que éstos estén más satisfechos con lo aumentarán la facturación, si se trata de un hospital privado. En caso de tratarse de una organización no lucrativa, el incremento de la satisfacción de los usuarios y de sus familias es uno de los objetivos más relevantes a perseguir.

-El incremento de facturación acompañado de una reducción de costes genera mejoras en el margen y la rotación, lo que revierte en la rentabilidad de las inversiones (ROI) y en mejoras en costes financieros.

-Al final todas estas relaciones afectarán de forma sensible a la rentabilidad de los capitales propios del centro de asistencia sanitaria (ROE).

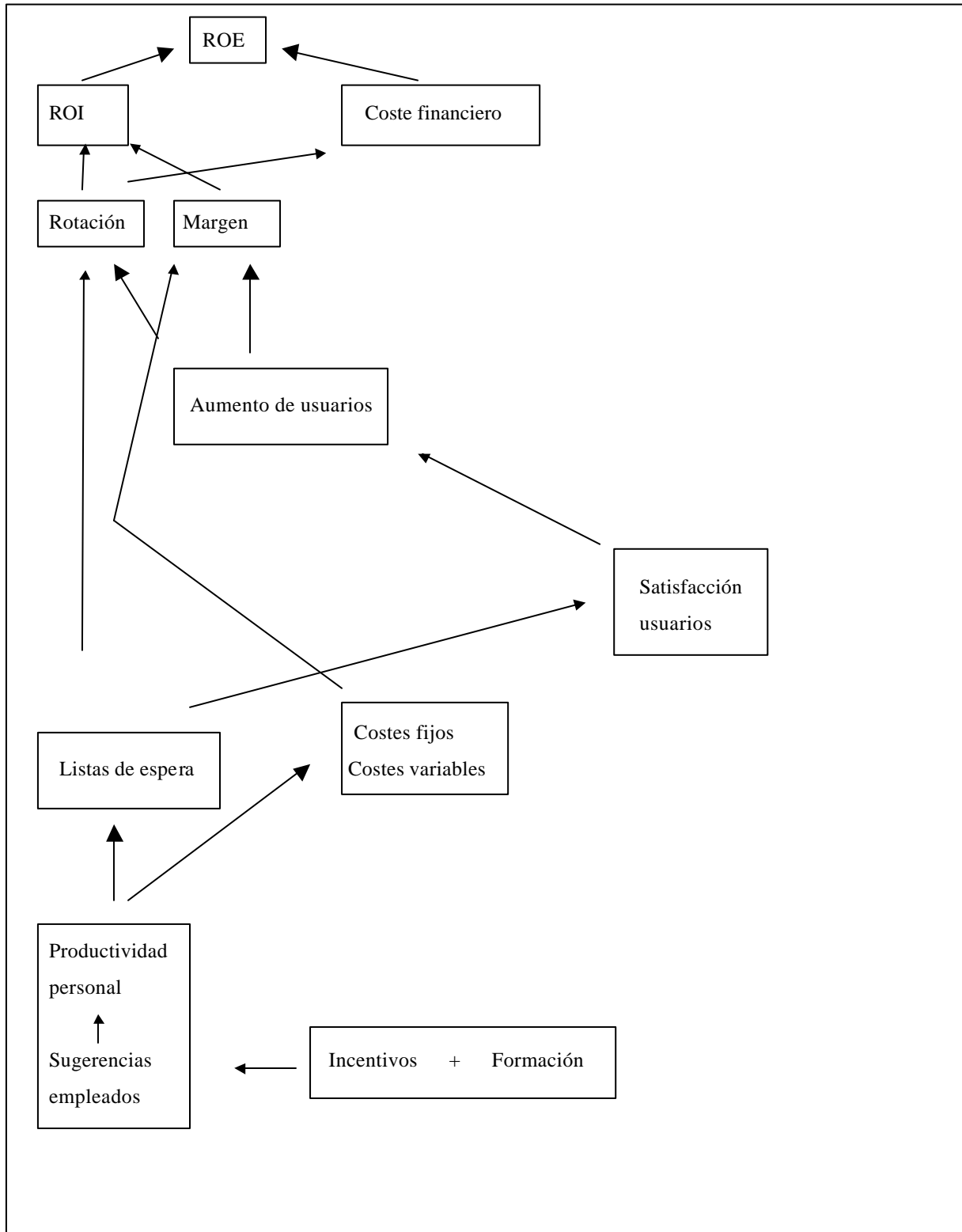


Figura 5.8. Ejemplo de relaciones entre factores-clave de éxito de un centro de asistencia sanitaria

5.3.5. Aplicación del CMI a un centro de asistencia sanitaria

Con el fin de clarificar cómo se elabora un CMI, se acompaña un ejemplo que se basa en un centro privado de asistencia sanitaria (Amat y de Falguera, 1999, pág. 246 a 252).

En este ejemplo se pueden comprobar las características siguientes:

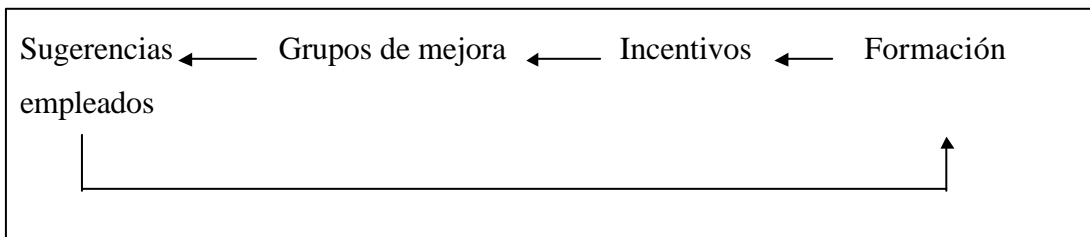
- Se vinculan factores-clave de éxito de las cuatro perspectivas: usuarios, finanzas, procesos internos y empleados (Montague y Fairweather, 2001).
- Los factores-clave de éxito están relacionados entre sí a través de relaciones causa-efecto. Ya que, por ejemplo:
 - Si los empleados están motivados y formados, los procesos internos funcionarán mejor. De hecho, la formación y la motivación son la base del rediseño de procesos (Champy y Hammer, 1993). En algunos hospitales, la perspectiva de los empleados ha sido sustituida por la de “aprendizaje y crecimiento” o bien “investigación, educación y enseñanza”.
 - Si los procesos internos funcionan mejor, los plazos de espera se reducen y la calidad del servicio es excelente se conseguirá mayor financiación por parte de otras instituciones, lo que redundará en mejores edificios, instalaciones y equipos médicos.
 - Simultáneamente, si se optimizan las perspectivas anteriores, los usuarios estarán más satisfechos, tanto con los servicios asistenciales como con la alimentación y el alojamiento, y mejorará la calidad de vida de la población (Lin, 2002).
- Entre los factores-clave de éxito propuestos se incluyen algunos que están relacionados con los principales objetivos de la unidad, como la satisfacción de los usuarios, por ejemplo, y otros que alcanzan a los niveles más elementales de la organización, como por ejemplo la motivación de los empleados.

Las características del ejemplo hacen que sea aplicable a cualquier tipo de empresa de este sector, ya se trate de un hospital o un centro de asistencia primaria, por ejemplo. Además, con pequeñas modificaciones, el ejemplo puede ser fácilmente aplicable a empresas de muchos otros sectores.

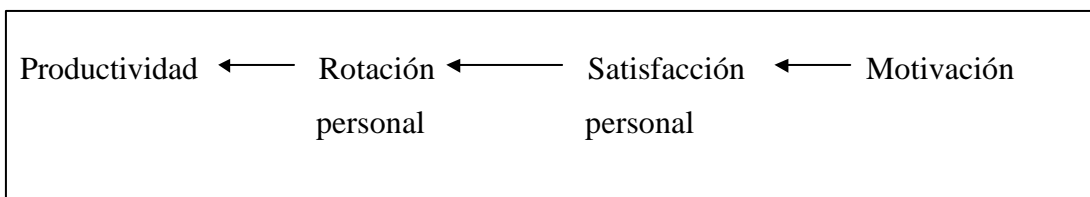
Para iniciar la confección del CMI se analizarán por separado cada una de las cuatro perspectivas que lo integran con las relaciones causa-efecto que se han considerado más significativas.

-Perspectiva de los empleados:

Cualquier actuación relacionada con esta perspectiva suele incluir la formación de los empleados. Si esta formación va acompañada de una política atractiva de incentivos, lo más normal es que los empleados generen sugerencias, sobretodo si la organización alienta la puesta en marcha de grupos de mejora. Este es un proceso iterativo que fluye en todas direcciones, ya que el proceso de formulación de sugerencias es a la vez un agente que contribuye al aprendizaje y a la mejora de los incentivos de los colaboradores.



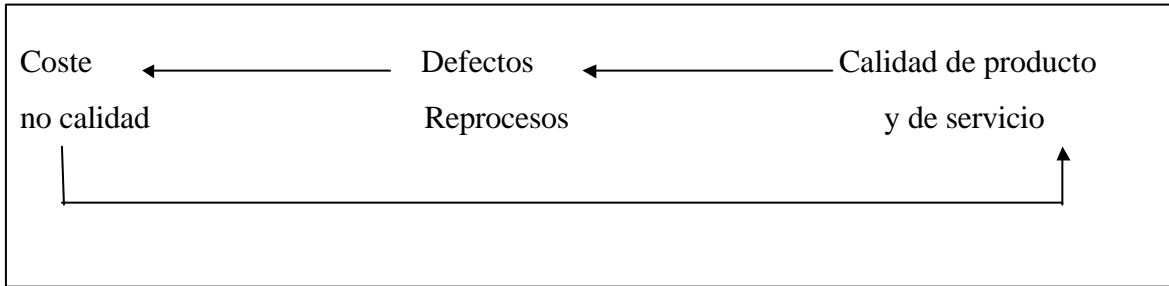
La existencia de sugerencias, acompañadas de incentivos, revierte en una mayor motivación y satisfacción de los empleados, lo cual puede reducir la rotación y mejorar substancialmente la productividad:



-Perspectiva de los procesos:

Las sugerencias que generan los empleados formados e incentivados, y las mejoras en la productividad, revierten en una mejora de los procesos. Esta mejora se plasma en un

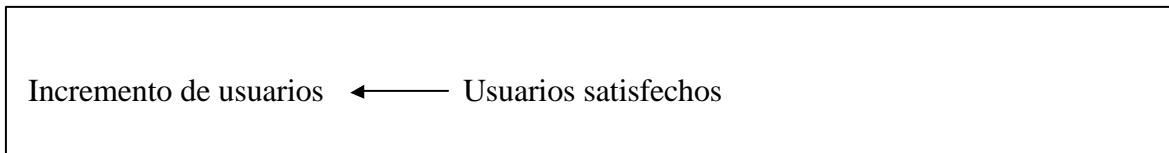
aumento de la calidad de los servicios prestados, así como en una reducción de los fallos y, por tanto, de los costes de la no calidad:



-Perspectiva de los usuarios:

En la medida en que mejora la calidad del servicio al usuario parece previsible que el hospital aumente su notoriedad y su imagen positiva se vea reforzada.

La cantidad de actividad en los centros sanitarios públicos puede decidirse en función de la capacidad instalada. Se puede determinar la composición de pacientes, la intensidad y complejidad de las enfermedades que se atienden se definen a nivel de servicio en caso de hospitales o equipo/centro de salud en atención primaria. En los últimos años lo que se potencia es la actividad quirúrgica y el hospital de día para intentar disminuir las listas de espera.



-Perspectiva económico-financiera:

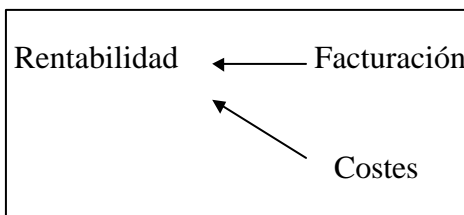
Finalmente, todas las mejoras expuestas generan reducciones de costes y un incremento de facturación, lo cual debe plasmarse en mejoras de la rentabilidad, que puede constituir uno de los objetivos de un hospital privado. En el caso de un hospital público la generación de pérdidas significativas puede constituir una restricción importante. Por ello, el resultado, aunque sea negativo, también puede constituir un objetivo a alcanzar. En el contrato-programa, por ejemplo, se relacionan los ingresos presupuestarios con la actividad previsional, una cantidad mayor o menor de actividad no supone variación en el flujo de recursos, salvo en el caso de que existan incentivos económicos ligados al

cumplimiento de la producción con los ingresos asignados. Sirve para orientar la tendencia de los presupuestos y de forma marginal para aumentar la información disponible.

En Andalucía se han realizado pruebas definiendo qué nivel de objetivos es posible alcanzar e incentivar el logro y superación de los mismos. El modelo diseñado se ha mostrado relativamente eficiente. Los directivos sanitario se han esforzado por conseguir los objetivos marcados por la gerencia del Servicio Andaluz de Salud. El objetivo es estimular la consecución de los objetivos del contrato-programa en las gerencias de atención primaria incrementando la productividad, cuidando la calidad, racionalizando el gasto y en consecuencia generando remanentes presupuestarios.

El contrato-programa en el seno de la Administración Pública, siendo las partes dos Administraciones o dos órganos de la Administración, cuales quiera que sean, no es sino una ficción legal que encubre una estrategia de dirección por objetivos. En realidad sólo existe una persona que es la Administración Pública. Se pretende descentralizar algunas decisiones y vincular costes con actividad, potenciar y mejorar significativamente los sistemas de información y vincular explícitamente costes con producción, obteniendo medidas de eficiencia o ineficiencia de los centros.

Los contratos-programa han permitido introducir en los hospitales una cultura de dirección por objetivos y de técnicas de gestión que en otros sectores se realizan de forma normal para la producción de bienes y servicios.



Los factores-clave de éxito expuestos de cada una de las cuatro perspectivas pueden integrarse como se acompaña en la figura 5.9. . En dicha figura se ponen de manifiesto las relaciones causa-efecto entre los diversos factores-clave. A medida que se dispone de datos relativos a cada una de los factores-clave se puede comprobar el comportamiento de cada una de ellos en función de los demás, lo que permite resaltar los que son decisivos para que la organización alcance sus objetivos.

Si el centro sanitario, a nivel estratégico, decide aplicar un contrato de gestión (management contract), los objetivos, factores clave, indicadores y en definitiva el

diseño del CMI serán distintos para cada uno de los usuarios de la información. El contrato de gestión es una modalidad de compra externa de servicios en la que el propietario o titular de un centro o grupo de centros sanitarios adquiere uno muy especial: el de gestión global, en el que la empresa externa asume la dirección general del mismo, mediante la contratación de un directivo o equipo directivo. Lo que caracteriza a este servicio contratado es el contrato y su contenido, que básicamente especifica las responsabilidades delegadas por el titular del centro al proveedor, así como las obligaciones de ambos, los medios legales, instrumentales y financieros a disposición del proveedor, la duración del contrato, la retribución y la descripción de los objetivos a alcanzar a partir de un diagnóstico y un esquema de viabilidad del centro sanitario.

La distribución básica de responsabilidades en los contract management es la siguiente (Cuervo, Varela y Belenes, 1994):

- La Administración fija las directrices generales para los centros mediante la función de planificación. Concierta anualmente los servicios al centro y asume la responsabilidad de la financiación del servicio. La propiedad del centro por su parte sigue siendo titular del patrimonio, conserva la responsabilidad empresarial y es responsable jurídico del centro. Además, debe supervisar el cumplimiento del contrato de gestión, mediante las fórmulas acordadas. La empresa de gestión finalmente gestiona el centro por contrato por lo que percibe un pago mensual por sus servicios (fijo o variable). Tiene autonomía para la gestión de recursos humanos, de material y financieros.

Las ventajas que se derivan de la contratación externa de la función de gestión son:

Asegura la gestión con altos niveles de competencia y profesionalidad difíciles de obtener en algunos casos en centros pequeños y/o alejados de grandes ciudades.

Introduce mayores niveles de estabilidad, objetividad e independencia en la gestión, separando eficazmente la función de responsabilidad política y la de dirección.

La potencia gestora proporcionada por la sociedad facilita mayores cotas de eficacia y eficiencia, ya sea mediante apoyo técnico cualificado, ya sea con las ventajas obtenidas de economías de escala y de fórmulas de coordinación y complementariedad de ciertos servicios asistenciales y de apoyo.

- La modalidad del contrato de gestión afecta substancialmente las tradicionales funciones y competencias de la dirección del hospital especialmente en cuanto al establecimiento de la misión del hospital, la selección y evolución del director gerente, la aprobación de los planes estratégicos de la institución, la selección y contratación de los médicos, especialmente a nivel de jefaturas, la aprobación del presupuesto y del plan de inversiones anuales.
- Provoca un cambio profundo a nivel de la dirección local. Pero uno de los factores clave para asegurar el éxito del proyecto consiste en garantizar una amplia y real autonomía de gestión para los directores de los centros y, simultáneamente, ofrecer los servicios altamente cualificados de un núcleo central de profesionales. En términos de eficiencia económica y asistencial , parece que los resultados mejoran, disminuyendo el coste por estancia, el índice personal/cama y la estancia media, e incrementándose la actividad global. La gama de servicios tiende a incrementarse y se detecta un mayor interés por la política de calidad y por la orientación del servicio hacia el usuario. Al mismo tiempo, se aprecia un substancial incremento del nivel de profesionalización y motivación de los equipos gestores.

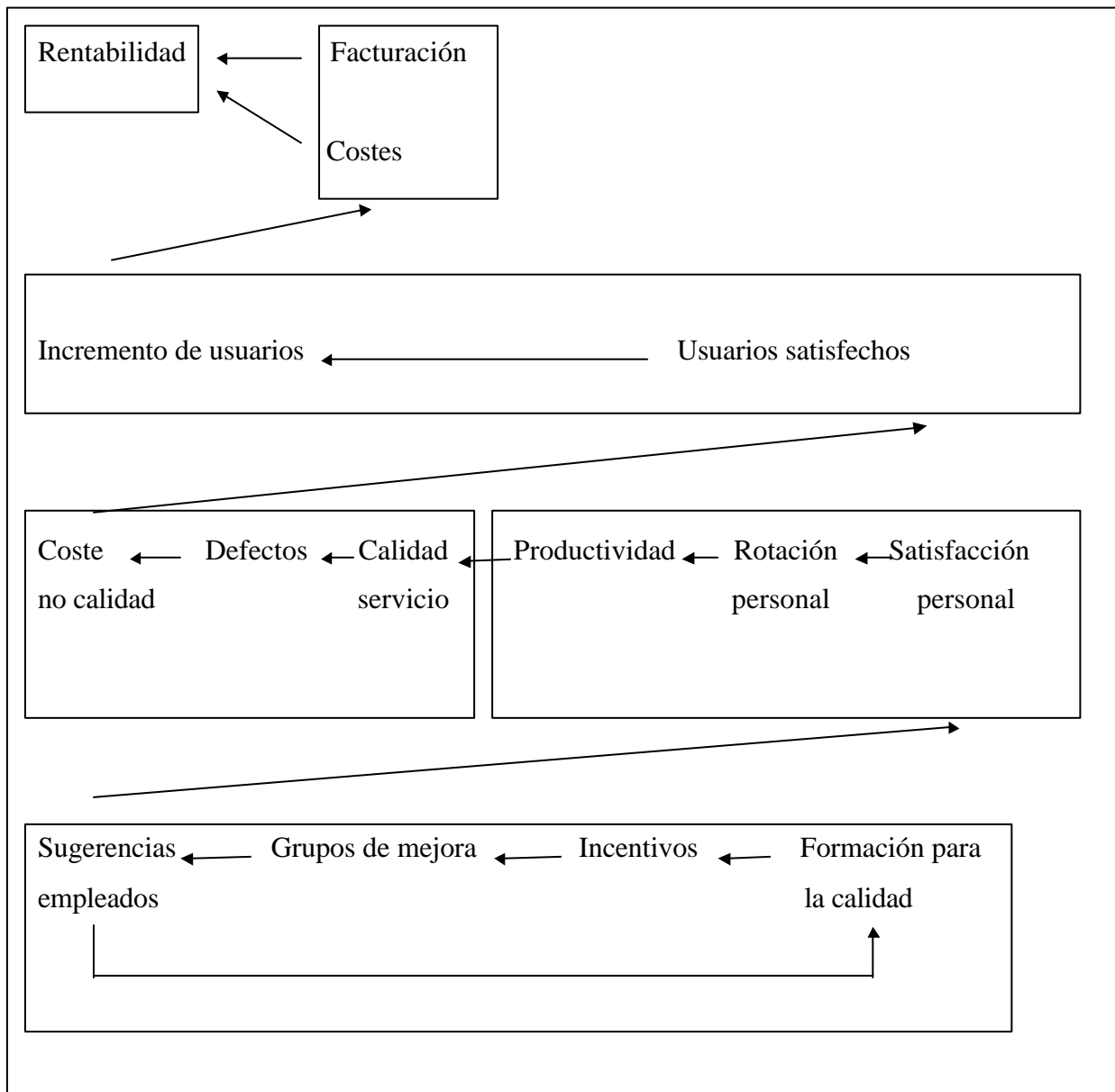


Figura 5.9. Ejemplo de factores-clave de éxito de un centro de asistencia sanitaria

Una vez definidos los factores-claves de cada perspectiva se propondrá para cada una de ellos uno o más indicadores que permitan medir su evolución:

-Perspectiva de los empleados:

Los indicadores que pueden usarse para informar de la perspectiva de los empleados son de tipo cualitativo (encuestas al personal) y de tipo cuantitativo. Estos últimos pueden

ser monetarios (como el dinero invertido en formación, por ejemplo) o no monetarios (como el número de años de trabajo en el centro de asistencia sanitaria, por ejemplo):

Perspectiva	Factores-clave	Indicadores propuestos
Empleados	Productividad	Facturación / Número de empleados
	Rotación personal	Años de media en la empresa
	Satisfacción personal	Resultados de encuestas al personal
	Sugerencias	Número de sugerencias
		Número de sugerencias aplicadas
		Sugerencias aplicadas/Sugerencias totales
	Grupos de mejora	Número de grupos de mejora (GM)
		% de empleados implicado en GM
Incentivos	Valor económico de los incentivos	
Formación	Inversión efectuada en formación	
	% de empleados que han intervenido	

-Perspectiva de los procesos internos:

De nuevo se pueden utilizar indicadores cuantitativos, tanto monetarios como no monetarios. Como ejemplos de indicadores monetarios se pueden citar los relacionados con los costes de calidad. Como ejemplos de indicadores no monetarios estarían el número de usuarios en lista de espera o el número de días que dura la espera media (Waldron y Galloway, 1988).

Perspectiva	Factores-clave	Indicadores propuestos
Procesos internos	<p>Costes de no calidad</p> <p>Defectos</p> <p>Calidad de servicio</p>	<p>Costes de fallos</p> <p>Costes de fallos / Facturación</p> <p>Número de fallos por 1.000 servicios</p> <p>Número de reingresos</p> <p>Coste de reingresos / Facturación</p> <p>Lista de espera</p> <p>Días que dura la lista de espera</p>

-Perspectiva de usuarios:

Para esta perspectiva también pueden usarse todo tipo de indicadores, desde los cualitativos (basados en encuestas a usuarios, por ejemplo) a los cuantitativos, ya sean monetarios o no monetarios.

Perspectiva	Factores-clave	Indicadores propuestos
Usuarios	Satisfacción usuarios	Porcentaje de usuarios que vienen al hospital por recomendación de otros usuarios Resultados encuestas a usuarios Número de reclamaciones Número de noticias favorables aparecidas en medios de comunicación
	Incremento de usuarios	Incremento anual de usuarios por tipo de servicio

-Perspectiva económico-financiera:

Los indicadores propuestos son ratios de tipo monetario. Con ellos se puede comprobar los efectos que las mejoras en las perspectivas de empleados, procesos y usuarios pueden producir en la rentabilidad final del centro de asistencia sanitaria. Como se dice a menudo, la calidad es rentable y la no calidad es muy cara, pero hace falta que con estos indicadores se demuestre.

Perspectiva	Factores-clave	Indicadores propuestos
Económico-financiera	Rentabilidad	Beneficio neto / Capitales propios Beneficio antes int. e imptos. / Activo
	Facturación	Facturación año actual / Fact. año anterior
	Costes	Costes variables / Facturación Costes fijos / Facturación

Los indicadores propuestos para cada perspectiva son los que se incluirán en el CMI. Una vez definidos los indicadores, se deberán formular objetivos concretos para cada uno de ellos y proponer una política de incentivos ligada a la consecución de los mismos.

Seguidamente se acompañan ejemplos de factores clave de éxito, así como indicadores utilizados en diferentes centros sanitarios. En el St. Elsewhere Hospital⁶ los principales factores-clave de éxito son los siguientes (ver figura 5.10).

Perspectiva	Factor clave de éxito
Usuarios-Sociedad	Satisfacción de los usuarios
	Fidelidad de los usuarios
Económico-financiera	Obtención de recursos para mejora de las instalaciones
	Resultado económico
Procesos internos	Tasa de reingresos
	Listas de espera
Recursos humanos	Satisfacción de los empleados
	Horas de formación de los empleados

Figura 5.10. Principales factores clave de éxito del St. Elsewhere Hospital

⁶ Se trata de un hospital general católico con 450 camas que atiende a una población de 300.000 personas en USA.

Para el caso del Hudson River Psychiatric Center de Nueva York (Dunham, 2001) los indicadores para cada perspectiva son los siguientes (véase figura 5.11).

Perspectiva	Factoresclave de éxito	Indicadores
Usuarios-Sociedad	Satisfacción de usuarios de hospitalización	Encuestas
	Satisfacción de usuarios de ambulatorios	Encuestas
	Satisfacción de familiares	Encuestas
	Satisfacción del personal con las instalaciones	Encuestas
Económico-financiera	Control de costes por estancia	Costes por estancia
	Control de costes por servicio	Costes por servicio
	Finalización de edificios nuevos	% de finalización de edificios nuevos
Procesos internos	Aumentar ocupación	Índice de ocupación
	Calidad de servicio en servicios de hospitalización	% de realización en relación a estándares (tasas de infecciones, reingresos,...)
	Revisiones de la pertinencia clínica en los registros de pacientes de servicios de hospitalización	% de realización en relación a estándares
	Calidad de servicio en asistencia ambulatoria	% de realización en relación a estándares
	Reducción de tiempo de listas de espera	Días de espera
	Reducción de estancia media	Días estancia
	Internos que hacen formación	% de internos que hacen formación
	Reducción de accidentes	Número de accidentes
Innovación y aprendizaje	Desarrollo de competencias y habilidades estratégicas	Número de horas de formación
	Formación en nuevas tecnologías	% de empleados formados en nuevas tecnologías
	Mejoras percibidas por usuarios en asistencia hospitalaria y ambulatoria	Encuestas

Figura 5.11. Perspectivas, factores-clave de éxito e indicadores del Hudson River Psychiatric Center.

El CMI del Hospital Montefiori de la Facultad de Medicina Albert Einstein de Nueva York tiene indicadores similares a los anteriores y añade algunos como quejas, felicitaciones de usuarios, duración media de los equipos médicos y ocupación de las camas (Kaplan y Norton, 2000).

En el Hospital de Zumárraga, también se usan indicadores que van en la misma línea. Otros indicadores a destacar serían el de facturación a terceros (perspectiva financiera), el de número de complicaciones (procesos) y el de opinión del usuario acerca de si volvería al centro si pudiera elegir (usuarios).

5.3.6. Características y aspectos relevantes del CMI

La utilización del CMI como herramienta de gestión requiere de un conjunto de consideraciones previas que toda organización deberá tener en cuenta. Seguidamente se relacionan un conjunto de aspectos, considerados relevantes, para la implantación del CMI (Carenys y de Falguera, 1997, pág. 45):

- “Adaptar cada cuadro de mando a las necesidades del directivo que lo tiene que utilizar, investigando qué es lo que necesita. En niveles jerárquicos superiores, la información deberá ser sintética y resumida, mientras que en los niveles inferiores los datos podrán ser más desagregados.
- Adaptar los informes al organigrama, de forma que cada directivo pueda disponer de su propio cuadro de mando.
- Mantener el número de cuadros de mando en un mínimo, teniendo la seguridad que cada cuadro es utilizado, y satisface una necesidad específica.
- Oportunidad de la información: una de las condiciones que necesariamente se tiene que cumplir es que la información se presente con suficiente agilidad y rapidez como para poder tomar decisiones correctivas. Algunos cuadros deberán ser mensuales, otros semanales, o incluso diarios.
- Incluir en los cuadros de mando solamente los datos esenciales, resaltando y poniendo énfasis en los aspectos más importantes.
- Funcionar en base a un principio de control por excepción, destacando sólo las desviaciones que sean relevantes.

- Cuando las circunstancias lo requieran, emitir cuadros de mando o informes “relámpago”.
- Cuidar la presentación de los cuadros de mando, de manera que sean claros, fácil y rápidamente interpretables por el usuario.
- Establecer comparaciones y tendencias previstas y reales, o incluso, con datos del sector de actividad.
- Normalizar el formato, facilitando la comparación temporal y entre diferentes departamentos.
- Evitar la fosilización del sistema, revisando periódicamente si continúa manteniendo la vigencia del momento en que se diseñó.
- Considerar el coste del sistema, evitando la duplicidad de funciones de control.
- Controlar la distribución asegurando que los directivos reciben puntualmente los informes”.

Otros autores añaden la necesidad de tener en cuenta la cultura empresarial, ya que ésta influye sobre (Blanco Dopico, Aibar y Cantorna, 1999, pág. 88):

- la elección del tipo de indicadores a utilizar por el sistema de control de gestión, es decir, qué indicadores se incluirán o no en el CMI;
- la importancia que los usuarios de este sistema atribuyen a los diferentes indicadores en la toma de decisiones, lo que supondrá delimitar qué indicadores serán potenciados y cuáles serán ignorados, y
- la forma en que los miembros de la empresa reaccionan ante un determinado indicador una vez observado.

Por otra parte, diversos autores destacan las siguientes características del CMI:

- Intenta adoptar una perspectiva global, pues equilibra los objetivos a corto plazo con los objetivos a largo plazo, los indicadores monetarios con los no monetarios y los datos previstos con los datos históricos. Esta combinación contribuye a que el control de gestión adquiera una dimensión estratégica (Smith, 1990, pág. 25).
- El CMI debe transformar la misión y la estrategia de una unidad de negocio en objetivos e indicadores tangibles (Kaplan y Norton, 1997, pág. 23).

- Los indicadores se construyen con la participación de los directivos, a partir de la estrategia de la organización. Por tanto, el proceso de formulación del CMI es eminentemente participativo (AECA, 1997c, pág. 45).
- Un CMI debería ser claro y simple, pensando en el usuario. Debe tener un número limitado de indicadores, solamente los que se consideren más relevantes. Con éstos se trata de que no haya un exceso de datos que encarezca y dificulte su uso (Carenys y de Falguera, 1997, pág. 43). Para Kaplan y Norton (1997, pág. 176), “las organizaciones pueden formular y comunicar realmente sus estrategias con un sistema integrado de aproximadamente dos docenas de indicadores”.
- Los indicadores se estructuran, en general, alrededor de las cuatro perspectivas clave de la organización: perspectiva de los resultados económicos y financieros, perspectiva del cliente, perspectiva de los procesos internos y perspectiva de los trabajadores (Kaplan y Norton, 1992, pág. 72). “La primera perspectiva suele orientarse más a corto plazo, mientras que las otras tres tienen, en general, un horizonte más a largo plazo. La relevancia de estas perspectivas depende, lógicamente, del tipo de organización, puesto que no es lo mismo una empresa lucrativa que un organismo público o que una organización no gubernamental. En el caso de los centros sanitarios, las cuatro perspectivas anteriores se podrían adaptar para dar más relevancia a la perspectiva de los usuarios y, menos peso a la perspectiva de los resultados económicos y financieros. Esta última perspectiva, en vez de constituir la finalidad última de la organización, es más bien una restricción que, en general, hay que optimizar para evitar problemas de desequilibrios presupuestarios” (Amat y Soldevila, 1999, pág. 45).
- Como síntesis genérica, el CMI se basa en la hipótesis de que si se actúa sobre la perspectiva de los trabajadores, éstos deben ser el motor de la mejora de los procesos, lo que llevará a un mejor equilibrio presupuestario y a unos usuarios más satisfechos (AECA, 1997c, pág. 44).

Para cada perspectiva, no sólo hay que identificar los factores clave de éxito y los indicadores correspondientes, sino también las relaciones causa-efecto entre los diferentes indicadores que expliquen cómo lograr mejores resultados. Por lo tanto, no se trata de ubicar indicadores de cualquier manera, sino que se pretende que todos los indicadores estén relacionados entre sí. De esta forma, no sólo se obtiene información

sobre lo que está pasando sino también el hecho de saber el porqué está pasando (AECA, 1997c, pág. 44).

5.3.7. Ventajas e inconvenientes en la utilización del CMI

Se pueden relacionar las siguientes ventajas en cuanto a la utilización del CMI:

- El CMI es un desafío para los directivos, ya que les obliga a ver la organización a nivel global y a no tomar decisiones valorando solamente la parte financiera. De esta manera se evita tomar decisiones que, financieramente, podrían ser positivas pero que podrían, por ejemplo, hundir la moral de los trabajadores o bajar la satisfacción del usuario (Newing, 1994, pág. 53).
- La utilización del CMI no elimina la necesidad de que los responsables expliquen qué están intentando conseguir y por qué, pero refuerza los medios de comunicación tradicionales al traducir la estrategia en indicadores cuantificables (Epstein y Manzoni, 1997, pág. 9). Así, con el CMI, los directivos pueden cuantificar y comunicar la estrategia a largo plazo a sus colaboradores, utilizando indicadores financieros y no financieros comprensibles para todos (Kaplan y Norton, 1996, pág. 80). En realidad, el CMI traduce la estrategia de la organización en un conjunto de indicadores que informan de la consecución de los objetivos y de las causas que provocan los resultados obtenidos (AECA, 1997c, pág. 45).
- El CMI establece los objetivos pero asume que los trabajadores puedan adoptar ciertos comportamientos y puedan realizar aquellas acciones que sean necesarias para alcanzar dichas metas (Kaplan y Norton, 1992, pág. 79). Aceptando que dentro de la organización hay diferentes subculturas, la elección de los indicadores de gestión en el CMI, contribuye a la consolidación de una determinada subcultura organizativa como cultura dominante, ya que centra la atención de los miembros de la organización en determinadas variables y motiva que las acciones y comportamientos colectivos se centren en su mejora (Blanco Dopico, Aibar y Cantorna, 1999, pág. 89). Así pues, con el CMI se puede conseguir que los objetivos individuales de los trabajadores sean coherentes con los de la propia organización, pero debe ir acompañado de una correcta política de incentivos (AECA, 1997c, pág. 45).

- El CMI es muy útil para comunicar la misión a toda la organización (Kaplan y Norton, 1993b, pág. 134). Es decir, ayuda a pasar de las grandes declaraciones de intenciones, al trabajo diario de cualquiera de los colaboradores de una organización. Muchas veces los trabajadores, aunque conozcan la misión de la organización, no saben cómo aplicarla a su trabajo diario (Newing, 1994, pág. 52). De acuerdo con Kershaw (2001), el CMI es un medio para vincular los objetivos estratégicos con las actividades del día a día de cada empleado.
- El CMI también es algo más que un sistema de información y control, puesto que además es un sistema de comunicación, de motivación y de formación (AECA, 1997c, pág. 45). Ayuda a los directivos a entender la estructura de la organización y muchas interrelaciones porque combina los cuatro aspectos. Esta comprensión puede ayudar a mejorar la toma de decisiones y la solución de problemas (Kaplan y Norton, 1992, pág. 79).
- La relación con el proceso de planificación se presenta así mismo como un elemento fundamental en relación con el control de gestión (Smith, 1997, pág. 42). En este sentido, el uso del CMI obliga a integrar el proceso de planificación y también el proceso presupuestario, con la estrategia planificada.
- El CMI tiene la capacidad de reunir, en un solo informe de gestión, muchos elementos aparentemente diferentes del programa de actividades competitivas de una organización: orientarse al cliente, reducir el tiempo de respuesta, mejorar la calidad, promover el trabajo en equipo, disminuir los tiempos de lanzamiento de nuevos productos y dirigir con visión de largo plazo. También obliga a los directivos a estudiar conjuntamente todas las medidas operativas importantes, detectando si la mejora en un área se puede haber logrado en detrimento de otra (Kaplan y Norton, 1992, pág. 73), es decir, el CMI prevé al directivo contra la suboptimización (Kaplan y Norton, 1993a, pág. 19).
- Implantar el CMI permite descubrir que la estrategia, a veces, no está suficientemente clara y puede dificultar el encuentro de los factores clave de éxito (Epstein y Manzoni, 1997, pág. 10), los cuales son de gran ayuda para favorecer la reingeniería y la mejora continuas de procesos. En este sentido, el control de las relaciones entre los indicadores que miden los factores clave de éxito, permite identificar oportunidades de mejora (AECA, 1997c, pág. 45).

- El CMI está contribuyendo a gestionar la estrategia a largo plazo, convirtiéndose en un sistema de gestión estratégica al permitir llevar a cabo los siguientes procesos de gestión decisivos:
 - Clarificar y traducir o transformar la visión y la estrategia.
 - Comunicar y vincular los objetivos e indicadores estratégicos.
 - Planificar, establecer objetivos y alinear las iniciativas estratégicas.
 - Aumentar el *feedback* y formación estratégica (Kaplan y Norton, 1996, pág. 77).
- El CMI contribuye a la revisión permanente de la estrategia, puesto que permite a los responsables saber en todo momento si la estrategia formulada es la correcta y por qué (Kaplan y Norton, 1996, pág. 84). Dado que la realidad cambia, puede ocurrir que las estrategias que eran válidas cuando se diseñó, ahora ya no lo sean, y por lo tanto, no es suficiente la revisión de los presupuestos porque sólo dan información sobre una parte de la realidad y no proporcionan aprendizaje estratégico. Con el CMI, la estrategia intenta intervenir en el conjunto de las relaciones de causa-efecto con los factores clave y los indicadores de la organización y así proporcionar aprendizaje estratégico con el cual se puede conseguir lo siguiente:
 - recoger el *feedback*,
 - revisar las hipótesis básicas de la estrategia,
 - hacer los ajustes necesarios y
 - redefinir la estrategia (Kaplan y Norton, 1997, 30).
- En definitiva, el CMI ayuda a las organizaciones a adoptar una perspectiva de futuro, más que de control de las acciones realizadas en el pasado (Kaplan y Norton, 1993a, pág. 25) aunque hay que tener en cuenta que el CMI “formaliza el hecho de que las organizaciones están relacionadas con el futuro en función de lo que son en el presente. Es tan importante saber qué lograremos ser en un futuro como saber qué estamos siendo ahora en el presente. Cabe destacar que muchas decisiones no financieras sobre el futuro afectan la eficacia y, por tanto, debe tenerse en cuenta al medir el resultado de las actuaciones y de la gestión realizada” (Tonge, 1996, pág. 51).

Por otra parte, el CMI también presenta un conjunto de inconvenientes:

- La utilización de un CMI en las organizaciones comporta un importante cambio en la filosofía y en los sistemas de información utilizados hasta la fecha. Estos cambios necesarios no son fáciles y pueden comportar tensiones en las organizaciones habituadas a otra forma de proceder (Epstein y Manzoni, 1997, pág. 13).
- La indefinición de la estrategia puede ser otro de los factores determinantes a la hora de incorporar herramientas de gestión como el CMI. Si la estrategia no está aprobada ni recibe el apoyo de los diferentes niveles de la organización, el proceso de implantación del CMI puede ser un fracaso (Epstein y Manzoni, 1997, pág. 14). Por otra parte, la falta de consenso en la definición y en el establecimiento de objetivos, así como la falta de identificación de los objetivos individuales con los objetivos generales de la organización puede comportar serios problemas (García Valderrama, 1996, pág. 57).
- Otro inconveniente a tener en cuenta es la existencia en los centros sanitarios de objetivos de carácter social con ausencia de beneficio económico en algunas actividades (García Valderrama, 1996, pág. 57).
- El desarrollo de medidas exige que la misión y los objetivos estén definidos con una precisión tal que permita su medición. Habitualmente, esta precisión existe en las áreas financieras y operativas, pero hay otras áreas de resultados que no suelen tener claro cómo traducir objetivos que son intangibles en medidas cuantificables, ni tienen claro cuáles son realmente estos objetivos a medir (Lingle y Schieman, 1996, pág. 60; Chlala, Fortin y Lafond-Lavallée, 1995, pág. 13).
- La utilización de sistemas contables inadecuados es otro de los factores que dificulta la implantación de un CMI (García Valderrama, 1996, pág. 57). Confianza injustificada en los sistemas informales de comunicación, que si bien suministran una visión general de la situación del centro sanitario, no permiten la realización de un análisis en profundidad. A veces sucede que problemas aparentes acaban absorbiendo muchos recursos, mientras que problemas más importantes han quedado desatendidos (Lingle y Schieman, 1996, pág. 60).

- Si hay poca participación de los miembros en el diseño de los sistemas de medida puede ocurrir que éste no sea aceptado por los mismos y, en consecuencia, no haya el compromiso adecuado para ponerlo en marcha (Lingle y Schieman, 1996, pág. 61).
- El CMI no es condición suficiente de éxito para la organización, sino que además requiere el desarrollo de la estrategia, los factores clave de la organización, y que los directivos presten atención a su evolución. El CMI necesita consistencia en su diseño, y constancia en su uso (Epstein y Manzoni, 1997, pág. 17).
- Es muy importante evaluar la situación competitiva de la organización, pero puede llevar a errores si se utilizan sólo unos cuantos indicadores cuantitativos sin tener en cuenta factores que por su propia naturaleza ya son cualitativos. A veces, el exceso de medida y el rigor con la exigencia de objetivos cuantitativos lleva directamente al fraude y al engaño (Rosanas, 1999, pág. 21).
- Algunas de las medidas que se utilizan para variables no económicas son bastante malas y poco fiables. Esto sucede tanto a nivel externo, cuando se pretende evaluar la satisfacción de los usuarios, como a nivel interno, cuando se pretende evaluar las capacidades de los profesionales, su aprendizaje y su desarrollo dentro de la organización (Rosanas, 1999, pág. 21).
- A veces, los CMI incluyen un número excesivo de indicadores, produciendo una sobrecarga de información que da lugar a un efecto disfuncional contrario al objetivo perseguido inicialmente con el CMI. Por un lado, los responsables se olvidan de indicadores clave que se pierden dentro de la masa general de información; y, por otro, crece la posibilidad que se produzca una falta de coherencia o de equilibrio entre las diferentes medidas, lo que puede llevar a tomar decisiones equivocadas y a evaluar incorrectamente los objetivos estratégicos y tácticos logrados por la empresa (Parker, 1979, pág. 318). Esto tiene lugar cuando las organizaciones centran su interés en la medida de las actividades y no en la de los resultados. La organización no debe medir para nada, sino que tiene que utilizar los datos obtenidos para mejorar la organización y para estimularla a alcanzar mejores resultados (Lingle y Shiemann, 1996, pág. 61).

- Hay un elevado grado de escepticismo en muchos gestores de organismos públicos sobre la posibilidad y la oportunidad de formular este tipo de propuestas al sector público, porque el deseo por la calidad y la innovación no se ven de la misma manera en el sector público que en el sector privado (Tonge, 1996, pág. 50).

Finalmente, hay que señalar que en algunos países como Estados Unidos, Canadá, Suecia y Dinamarca, la implantación de CMI en centros sanitarios está muy extendida. En el caso de España, también hay ejemplos de aplicación tanto en el sector privado (Sanitas,...) como en el sector público (Corporació Parc Taulí,...).

En el caso de los centros sanitarios públicos es frecuente la problemática común a los organismos públicos de “la inexistencia de objetivos de carácter económico y la existencia de multitud de objetivos, todos ellos mal definidos y mal comunicados a los miembros de la organización. Por otro lado, suele haber una falta de consenso a la hora de definir las medidas adecuadas para cada objetivo” (García Valderrama, 1996, pág.55). Si a ello se le añaden las presiones políticas, las rigideces de la estructura de personal y de la gestión financiera (AECA, 1997c), se hace mucho más imprescindible que en un centro sanitario privado la existencia de premisas como las siguientes:

- Implicación institucional y personal en el proyecto de las personas que ocupan los puestos máximos a nivel político y técnico.
- Liderazgo por parte del responsable de la puesta en marcha y seguimiento del proyecto.
- Comunicación a todos los niveles de los datos que se generen, en la medida que no exista confidencialidad en los mismos.
- Comparación con datos de centros sanitarios similares, para identificar mejoras potenciales.
- Amplia difusión de los logros que se alcancen como consecuencia de la implantación del CMI.

Los centros sanitarios que han implantado CMI suelen manifestar que la contribución de la herramienta está generando resultados positivos tangibles. Por ejemplo, en el Hudson River Psychiatric Center se produjeron mejoras medias del 10% en el conjunto

de los indicadores del CMI a los seis meses de la puesta en marcha y la mejora continua no dejó de avanzar en los años posteriores (Wolfersteig y Dunham, 2002). Estos mismos autores señalan que uno de los inconvenientes que suelen tener las implantaciones iniciales de CMI es el exceso de indicadores, sobretodo en lo referente a la satisfacción de los usuarios. También señalan que algunos indicadores se calculan poco frecuentemente. Pero independientemente de los resultados favorables en los indicadores, las experiencias contrastadas indican que el CMI contribuye enormemente a integrar y dar coherencia a la toma de decisiones (Gordon, Chapman y Marafioti, 2002).

Otra experiencia práctica ilustrativa es la del Duke Children's Hospital de la Universidad de Duke en Durham Carolina del Norte (Kaplan y Norton, 2000). En los dos años anteriores a la implantación del CMI, el hospital generaba grandes pérdidas, la estancia media no dejaba de aumentar y el personal estaba muy descontento. De acuerdo con Meliones (1999), este hospital tenía diversas cuestiones candentes:

- No había un proyecto común para el personal médico, la dirección y el personal administrativo.
- La comunicación y la coordinación con el personal médico era muy deficiente.
- El hospital tenía grandes dificultades para conseguir coherencia en aspectos como la calidad asistencial, la satisfacción de los usuarios y del personal, la formación y los objetivos financieros.

Dos años después de la puesta en marcha del proyecto CMI se produjeron mejoras muy significativas (ver figura 5.12).

De los datos de la figura 5.12 se desprende que el impacto del CMI produjo en el hospital estudiado unas mejoras muy importantes. Además, como resaltan los gestores del hospital, estas mejoras fueron acompañadas de un incremento de la satisfacción del personal y de la calidad asistencial (Meliones, 1999).

	<u>Antes</u>	<u>Después</u>	<u>% mejora</u>
Perspectiva de usuarios			
Satisfacción de familiares	4,3	4,7	+11%
Usuarios que recomendarían el hospital	4,3	4,7	+11%
Usuarios que se sienten bien informados	47%	94%	100%
Perspectiva financiera			
Beneficio de explotación (millones dólares)	-50	+10	
Coste por caso (dólares)	14.889	11.146	-25%
Perspectiva de procesos			
Estancia media	8 días	6 días	-25%
Tasa reingresos UCI	11%	4%	-63%

Figura 5.12. Mejoras producidas tras la implantación del CMI en el Duke Children's Hospital (Kaplan y Norton, 2000, pág. 29).

5.4. Conclusiones

El Sector Público financia sus hospitales a través del presupuesto. Este representa una herramienta de gestión imprescindible que permite, por un lado marcar las pautas de actuación del periodo, y por otro el financiador/comprador orienta al hospital hacia los servicios que demanda la sociedad. La descentralización de responsabilidades dotando a los hospitales de mayor autonomía y relajando los controles burocráticos, así como ampliar el abanico de elección del usuario, buscando su satisfacción lleva a una especie de creación artificial de competencia entre hospitales públicos y privados.

Como consecuencia de todo lo anterior, el control presupuestario se hace del todo imprescindible, adquiriendo una gran importancia dentro de la contabilidad de gestión en los centros sanitarios. Tal como se ha expuesto en el presente capítulo, se trata de un proceso complejo, ya que implica la participación e integración de los diferentes niveles y centros de responsabilidad de la organización. A través de la elaboración de los presupuestos, la contabilidad de gestión puede contribuir de forma considerable a alcanzar dos objetivos esenciales de los centros sanitarios. Por un lado, facilita la realización del control mediante el oportuno seguimiento de la realidad económica; y,

por otro, permite la evaluación de la actuación a diferentes niveles, a partir del cálculo y análisis de las desviaciones.

Para confeccionar los presupuestos dentro de la contabilidad de gestión, debe definirse un coste estándar de la actividad. El coste estándar es un coste predeterminado que se fundamenta en análisis técnicos y económicos para un objetivo de coste, teniendo presente en todo momento la eficiencia en cada una de las actividades.

Tal como se plantea en el presente capítulo, la confección de los presupuestos es la primera fase del control presupuestario, ya que carecería de sentido no realizar las oportunas comparaciones con la actividad realmente alcanzada. El control presupuestario contribuye a la identificación de las medidas correctoras que pueden ayudar a alcanzar los objetivos de los centros asistenciales. Esta será la segunda parte del control presupuestario, que dará lugar al análisis de las desviaciones mediante una evaluación detallada de cada una de las variables que condicionan directa e indirectamente los resultados obtenidos.

El análisis de desviaciones debe plantearse de forma clara y estructurada para poder facilitar la tarea de seguimiento y control. Así, determinar las desviaciones por centros de responsabilidad y/o por tipos de operación o actividad permite centrar la atención en los puntos clave del proceso. La agregación de todas las desviaciones correspondientes a las operaciones pertenecientes a una actividad asistencial dará como resultado la desviación total a nivel de actividad.

Por otra parte, también se desarrolla en el presente capítulo otra herramienta de gestión de gran trascendencia para las organizaciones sanitarias como es el cuadro de mando, y su versión revisada y actualizada el “cuadro de mando integral”. De lo expuesto se deduce que el CMI pretende ir más allá del clásico cuadro de mando, ya que es algo más que un conjunto de indicadores que informan de la marcha de los aspectos más relevantes del centro de asistencia sanitaria. El CMI pretende traducir la estrategia y la misión de una organización en un conjunto de indicadores que informan de la consecución de los objetivos. Además, y esta es una de las principales contribuciones de este instrumento, se pretende identificar las relaciones causa-efecto que provocan los resultados obtenidos. Por tanto, se trata de obtener información relevante sobre los principales factores que pueden llevar al éxito de la organización. También es muy útil para comunicar la estrategia a toda la organización y para que los objetivos de cada empleado sean coherentes con los de la propia empresa. Otras aportaciones del CMI que

se han resaltado tienen que ver con su potencial como instrumento de formación, de gestión participativa, de mejora continua y de revisión de la estrategia.

Por todo ello, creemos que el CMI puede constituir una herramienta capaz de contribuir a que los centros de asistencia sanitaria, como cualquier otro tipo de organizaciones, alcancen de forma más eficaz y eficiente sus objetivos. En estos momentos diversas empresas privadas y organizaciones públicas, del ámbito de nuestro entorno, ya han iniciado procesos de implantación de CMI, animados por las aportaciones que la herramienta ha generado en Estados Unidos.

CAPÍTULO 6.

COMPARACIÓN ENTRE DIFERENTES SISTEMAS DE CÁLCULO DE COSTES DE CENTROS SANITARIOS EXISTENTES EN ESPAÑA

6.1. Introducción

Los avances que se han producido en cuanto a la contabilidad de gestión en el sector sanitario son importantes. Los esfuerzos se han centrado en la obtención de medidas operativas de la producción que permiten mejorar el conocimiento y el control de la gestión de los centros sanitarios. Desde el análisis de la contabilidad analítica de los centros sanitarios, con la definición de los diferentes centros de costes y sus relaciones, hasta el análisis y control del coste por paciente, se han ido implantando diferentes aportaciones en los últimos tiempos a través de grupos de trabajo constituidos para tal fin por organismos oficiales de ámbito estatal o por las propias comunidades autónomas, que una vez asumida la gestión del servicio sanitario se han preocupado por ofrecer un marco de referencia claro para intentar evaluar el coste, la eficacia, eficiencia y la calidad del servicio de la sanidad.

El objetivo de este capítulo es analizar las similitudes y las diferencias entre los principales sistemas de cálculo de costes de centros sanitarios elaborados por las distintas Comunidades Autónomas en los últimos años, como consecuencia de los traspasos realizados por el Gobierno Central a las mismas¹. Así, se han tenido en cuenta para dicha comparación los proyectos elaborados por el Servicio Andaluz de Salud, Institut Catalá de la Salut, Conselleria de Sanitat i Consum de la Generalitat Valenciana, Consellería de Sanidade e Servicios Sociais del Servicio Galego de Saúde, Servicio Vasco de Salud y los proyectos elaborados por el Instituto Nacional de la Salud del Ministerio de Sanidad y Consumo del Gobierno Central.

¹ Desde enero de 2002 todas las Comunidades Autónomas tienen competencias exclusivas sobre sanidad. Hasta dicha fecha, eran 7 las comunidades con competencias transferidas: Cataluña, Galicia, País Vasco, Andalucía, C. Valenciana, Navarra y Canarias.

El presente análisis comparativo pretende dar respuesta a tres cuestiones relacionadas con el sistema y diseño de costes que cada una de ellas está realizando dentro de la contabilidad de gestión. Estas tres cuestiones son:

- Tipos de costes por naturaleza utilizados en cada caso (Anexo 1)
- Centros de coste utilizados (Anexo 2)
- Criterios de reparto utilizados entre centros de costes por un lado y centros de coste y producto por el otro. (Anexo 3)

Mediante una primera descripción de los diferentes sistemas de costes, se analizan posteriormente las coincidencias y singularidades utilizadas por cada uno de los sistemas antes aludidos. Esto permite observar los enfoques que cada sistema persigue para la obtención del cálculo de los costes, así como realizar comparaciones entre los mismos.

6.2. Modelo SIGNO

En Marzo de 1990 se organizó un grupo de trabajo formado por una serie de profesionales cuya responsabilidad radicaba en la gerencia o la dirección económico-financiera de cinco hospitales del Sistema Nacional de Salud, cuyo objetivo era “permitir el inicio de una gestión en todos aquellos hospitales que disponían de unos medios informáticos mínimos”². Como consecuencia de ello, apareció el documento “Gestión Analítica. Hacia la Contabilidad Analítica en los Hospitales”(Ministerio de Sanidad y Consumo, 1990). Dicho documento recoge en primer lugar, la identificación de los gestores del gasto y la asignación de costes en las unidades mínimas de gestión o Grupos Funcionales Homogéneos (G.F.H.). En segundo lugar se contesta a la pregunta de cómo se imputan esos costes al producto final, ya sea proceso, enfermo o grupo homogéneo de enfermos. En tercer lugar, se hace referencia al tratamiento de los gastos, centrándose en las amortizaciones y diferencias de inventarios, diferenciándolos de los costes. Por último, se plantean las insuficiencias del sistema de

² El Grupo SIGNO aporta la experiencia de los hospitales: Hospital Valle de Nalón (Asturias), Hospital Son Dureta (Palma de Mallorca), Hospital de Bellvitge (Barcelona), Hospital Reina Sofía (Córdoba) y Hospital

contabilidad presupuestaria como método de gestión analítica en el sistema sanitario y los límites del modelo SIGNO (Ministerio de Sanidad y Consumo, 1990).

Este es el punto de partida del segundo trabajo, continuación del anterior, que dio lugar al modelo SIGNO II de Gestión Analítica. Este modelo se concretó en la publicación “Hacia el coste por paciente” (Ministerio de Sanidad y Consumo, 1994). Entre los límites que el equipo de trabajo del programa SIGNO concedieron al modelo, destaca optar por la determinación de los costes de los Grupos Funcionales Homogéneos y no de los pacientes. Los argumentos planteados por los autores eran claros, primero, la necesidad de empezar por un mínimo real y común en la gestión de los hospitales y, por otro, la inutilidad de crear modelos más sofisticados en la búsqueda de una eficiencia, negada por el propio sistema de financiación³.

Los programas SIGNO manifiestan que la responsabilidad y la capacidad de control deben estar claramente identificadas en el organigrama del centro. Así, definen los centros de coste y sus relaciones. La metodología utilizada identifica diferentes líneas de agrupación para desarrollar el organigrama por entidades o centros de coste-responsabilidad, sin embargo, hasta la fecha sólo se ha definido la línea de agrupación funcional. Esta estructura se configura como sigue (ver figura 6.1):

- Un primer nivel básico: Los Grupos Funcionales Homogéneos o unidades mínimas de gestión, dotadas de recursos humanos y económicos, objetivos propios, responsabilidad definida, localización física y código identificativo. Se define en cada hospital según sus particularidades.
- El segundo nivel: Servicios Funcionales (S.F.), engloban a uno o varios GFH con homogeneidad en la prestación de servicios y tienen un responsable jerárquico superior al del GFH.

Juan Canalejo (La Coruña). El desarrollo del modelo de gestión se realiza dentro de las actividades del Plan de Calidad Total, con la intención de que sea utilizable en cualquier hospital del Sistema Nacional de Salud.

³ El Grupo de expertos del sector sanitario que lideró el proyecto SIGNO II, como consecuencia de las experiencias del proyecto SIGNO, la generalización y el desarrollo de la codificación diagnóstica CIE-9-MC y los cambios previstos en el sistema de financiación por parte del Ministerio de Sanidad provoca que en 1993 se plantee trabajar en esa línea inacabada de la determinación de los costes por paciente.

- El tercer nivel: Areas Funcionales (A.F.) agrupan a uno o varios SF y es el nivel mínimo de estructuración de un hospital⁴.

Por otra parte, el proyecto SIGNO propone que a su vez estos conceptos pueden clasificarse en:

- Final: cuando define la actividad principal del Hospital.
- Intermedio: si da soporte a los finales y puede facturarles sus costes.
- Estructural: si da soporte a los anteriores y es independiente de la actividad principal, y por tanto, ni es posible, ni interesa facturar sus costes.

<u>ESTRUCTURA HOSPITALARIA: AREAS Y SERVICIOS FINALES</u>		
NIVEL I: (A.F.)	NIVEL II: (S.F.)	NIVEL III (G.F.H.)
CIRUGIA	ANGIOLOGIA Y CIRUGIA VASCULAR CIRUGIA CARDIACA CIRUGIA GENERAL Y DIGESTIVO CIRUGIA MAXILOFACIAL CIRUGIA ORTOPEDICA Y TRAUMAT. CIRUGIA PEDIATRICA OTORRINOLARINGOLOGIA UNIDADES DE TRASPLANTE UROLOGIA	SE DEFINE EN CADA HOSPITAL SEGUN SUS PARTICULARIDADES
MEDICINA	CARDIOLOGIA DERMATOLOGIA DIETETICA ENDOCRINOLOGIA GASTROENTEROLOGIA HEMATOLOGIA MEDICINA INTENSIVA MEDICINA INTERNA NEFROLOGIA NEUMOLOGIA NEUROLOGIA ONCOLOGIA REHABILITACION REUMATOLOGIA UNIDAD DE DESINTOXICACION	
OBSTETRICIA Y GINECOLOGIA	OBSTETRICIA GINECOLOGIA	
PEDIATRIA	PEDIATRIA	
SALUD MENTAL	PSQUIATRIA	
URGENCIAS	URGENCIAS URGENCIAS PEDIATRICAS	

⁴ La codificación y definición de AF y SF es homologada y común para todos los centros de forma que permita la comparación entre ellos. Existen varias versiones de homologación publicadas por el Ministerio de Sanidad y Consumo.

Figura 6.1.: Estructura Hospitalaria modelo SIGNO. Fuente: Ministerio de Sanidad y Consumo, 1994.

<u>ESTRUCTURA HOSPITALARIA: AREAS Y SERVICIOS INTERMEDIOS</u>		
NIVEL I: (A.F.)	NIVEL II: (S.F.)	NIVEL III (G.F.H.)
BLOQUE QUIRURGICO	ANESTESIA Y REANIMACIÓN ESTERILIZACIÓN CENTRAL QUIROFANOS	SE DEFINE EN CADA HOSPITAL SEGÚN SUS PARTICULARIDADES
CONSULTAS EXTERNAS	CONSULTAS EXTERNAS	
DOCENCIA E INVESTIGACION	DOCENCIA E INVESTIGACION FACULTAD DE MEDICINA ESCUELA UNIVERSITARIA DE ENFERMERIA	
FARMACIA	FARMACIA	
HOSPITALIZACIÓN	UNIDADES DE ENFERMERIA	
LABORATORIOS	ANALISIS CLINICO ANATOMIA PATOLOGICA BANCO DE SANGRE GENETICA HEMATOLOGIA LABORATORIO INMUNOLOGIA MICROBIOLOGIA	
LOGISTICA	ALIMENTACIÓN AUDIOVISUALES CONSERJERIA INFORMATICA LAVANDERIA MANTENIMIENTO PERSONAL SUMINISTROS	
<u>ESTRUCTURA HOSPITALARIA: AREAS Y SERVICIOS ESTRUCTURALES</u>		
NIVEL I: (A.F.)	NIVEL II: (S.F.)	NIVEL III (G.F.H.)
ADMINISTRACIÓN	ADMINISTRACION PERIFERICA CONTROL DE GESTION GESTION ECONOMICA -CONTABILIDAD	SE DEFINE EN CADA HOSPITAL SEGUN SUS PARTICULARIDADES
ADMISION	ADMISION DOCUMENTACION CLINICA -ARCHIVO	
GERENCIA Y DIRECCIÓN	ATENCIÓN AL PACIENTE DIRECCION ENFERMERIA DIRECCION GESTION Y SERV G. DIRECCION MEDICA GERENCIA	
MEDICINA PREVENTIVA	MEDICINA PREVENTIVA RADIOPROTECCION	
CUENTAS DE ORDEN (PUENTES)	LAS QUE SE DEFINEN EN CADA CASO	

Figura 6.1.: (Cont.): Estructura Hospitalaria modelo SIGNO. Fuente: Ministerio de Sanidad y Consumo, 1994.

Finalmente, también define como “destino”, el objetivo de la actividad principal del Hospital (ver figura 6.2)

ESTRUCTURALES	INTERMEDIOS	FINALES	DESTINO
Administración	Bloque Quirúrgico	Cirugía	Paciente
Admisión	Consultas externas	Medicina	- Atención Primaria
Gerencia-Dirección	Farmacia	Obst. y Gine.	- Centros Ajenos
Medicina Preventiva	Hospitalización	Pediatría	
	Laboratorios	Psiquiatría	
	Logística	Urgencias	
	Radiodiagnóstico		
		Docencia e Inv.	Docencia e Inv.

Figura 6.2.: Estructura mínima hospitalaria - AREAS FUNCIONALES. Modelo SIGNO. Fuente: Ministerio de Sanidad y Consumo, 1994.

El proyecto SIGNO identifica y define los diferentes costes que intervienen en los centros sanitarios. Así, manifiesta que “ningún coste puede quedar sin asignar a un GFH” e identifica los siguientes costes:

- Personal. El coste de personal se distribuye a los distintos GFH en función de “dónde se está trabajando durante la jornada laboral”. La imputación requiere por tanto identificar a cada persona con uno o varios GFHs en la aplicación de personal-nómina.
- Suministros. El coste de suministros se imputa en función del consumo de material no inventariable a los GFH peticionarios.

- Farmacia. El coste de farmacia se imputa en función del consumo de productos farmacéuticos que realizan los GFHs.
- Mantenimiento. Para este tipo de coste se debe tener en cuenta quien realiza el mantenimiento. Si lo realiza una empresa externa se exigirá al proveedor el desglose analítico del albarán y la factura. Si se trata de mantenimiento interno, se valoran los partes de avería o las ordenes de trabajo con expresión de los materiales utilizados y las horas de trabajo. Los costes de mantenimiento se imputan a los diferentes GFHs en función de la utilización que requiera cada uno de ellos.
- Alimentación. Los costes de los productos gestionados por el SF de alimentación se imputan en función del consumo que realiza cada GFH. Como criterio general, carga el consumo de alimentos a los GFHs dependientes de la División de Enfermería.
- Fondo de Maniobra. Todo movimiento del Fondo de Maniobra, gestionado por el SF de Gestión Económica, se identifica con el GFH al que se destina el gasto.
- Amortizaciones. Recoge el coste que se incorpora al producto como consecuencia del deterioro del inmovilizado del hospital. Esta depreciación se produce físicamente por el mero transcurrir del tiempo, funcionalmente por la utilización de los equipos en el proceso asistencial, o por la obsolescencia que introduce el progreso tecnológico. El cálculo obedece a criterios técnicos y se imputa en función de la ubicación del bien.
- Otros posibles Gestores de Gastos.

El Proyecto SIGNO define también el destino del gasto en el Hospital. Quién recibe el coste y por quién, constituye la segunda fuente de información de la gestión analítica. Así define el Episodio de Historia Clínica como la identificación del paciente, durante el tiempo necesario para recoger los servicios hospitalarios, asistenciales o no, destinados a completar una prestación. El número de episodio se identifica con:

- El ingreso-alta de un paciente en hospitalización

- la urgencia y
- cada una de las consultas que se realicen o cada uno de los procesos resolutivos ambulatorios.

Según recoge el Proyecto SIGNO, conocer el coste de cada paciente en el hospital sólo puede conseguirse de dos formas:

- O se le asignan directamente. (por ejemplo, farmacia en dosis unitarias, prótesis).
- O se le imputan siguiendo algún criterio de reparto desde el GFH que le atiende.

La agrupación de los costes por GFH y la consideración de los GFHs finales como los receptores de todos los recursos del Hospital, da lugar al cálculo del “coste por servicio”, objetivo del Proyecto SIGNO I. Los mismos procedimientos de cálculo asociados al paciente y a la consideración de que el episodio, es el receptor último de los costes del hospital, nos lleva al “coste por episodio”, objetivo del Proyecto SIGNO II. Ambos productos son simultáneos y no excluyentes.

Para obtener el coste de cada episodio, el Proyecto SIGNO II indica que es necesario recoger todos los costes que se le han vinculado directamente en el tránsito por el hospital. Pero también, es necesario que los costes sin vinculación directa a paciente puedan ser imputados, desde el propio GFH en el que se encuentra o desde los demás que trabajan para él.

Los costes de los GFHs intermedios, tales como Laboratorios, Radiología, Farmacia, son facturados, tanto a los GFHs finales como a los episodios. En cambio, los GFHs no pueden incorporar tan fácilmente sus costes al producto final. En definitiva, la estructura de costes que propone el proyecto SIGNO distingue tres apartados:

- Costes directos: los asignados al GFH o al episodio.
- Costes repercutidos: los imputados o facturados por otras unidades al GFH o al episodio por la prestación de servicios.

- Costes estructurales: los costes de estructura imputados siempre de forma estimativa y proporcional al volumen de actividad o de costes de cada GFH.

Finalmente, el proyecto SIGNO describe los posibles criterios de reparto a utilizar entre centros de costes por un lado y centros de coste y producto por el otro. Los criterios de reparto utilizados para distribuir costes de un GFH a uno o varios GFHs (por ejemplo, de quirófanos a GFHs que han realizado intervenciones y a los episodios efectuados) reciben el nombre de “Gestores de Actividad”. Este gestor de actividad requiere un enorme volumen de datos ya que debe identificar entre otros:

- el GFH que realiza la actividad
- el GFH que lo ha pedido
- el episodio para el que se ha realizado
- la significación clínico-económica de la actividad concreta expresada en un catálogo de intervenciones, exploraciones o determinaciones.

El Proyecto SIGNO propone la utilización del método de cascada analítica. En el proceso de cascada, los costes de Limpieza, por ejemplo, se repercuten a todos los GFHs en función del porcentaje de superficie ocupado. Posteriormente, GFHs como Mantenimiento se repercute a los otros GFHs de acuerdo con el peso relativo que suponen las averías soportadas por cada GFH con relación al total. El proceso se repite hasta llegar al GFH final, de tal manera que la suma de los costes de los GFHs finales es igual al coste total del hospital. Para que el modelo funcione adecuadamente, el Proyecto propone unos requisitos previos de implantación:

1. Obliga a definir los GFHs y sus relaciones u ordenación dentro del proceso productivo.
2. Ningún coste puede quedar sin asignar a un GFH
3. Se deben definir criterios estimativos sobre la facturación interna dentro del hospital

4. Ofrece el coste real de cada GFH, lo que representa una buena herramienta para el responsable de su gestión.
5. Determina el coste de los GFHs finales y por agregación de los SFs y AFs, que pueden considerarse una primera aproximación del producto hospitalario. Esto permitirá determinar el coste aproximado del case-mix de los pacientes atendidos por cada SF, imputando a cada paciente, el coste del SF en función de los pesos del mix (por ejemplo: GRDs, PMCs).

El modelo no admite facturación cruzada entre GFHs y por tanto no pueden considerarse, por ejemplo, las interconsultas. Para solventar este problema se debe trabajar con sistemas de ecuaciones simultaneas, con lo que se complica sustancialmente la cascada analítica.

La estructura de costes que propone el Proyecto SIGNO, tal como se ha comentado anteriormente, repercute los costes a los GFHs y a los episodios. La obtención del coste por episodio es sólo cuestión de:

1. Retirar de los GFHs los costes con identificación directa del paciente e imputarlos al episodio-historia clínica, tales como por ejemplo, la farmacia en dosis unitarias, o la alimentación.
2. El resto que queda en cada GFH se imputa directamente a paciente si su facturación interna lo identifica o, a otros GFHs más cercanos al paciente en la organización del proceso asistencial. Por último los GFHs finales imputan todos sus costes a los episodios tratados.

Algunos de los principales componentes del coste del episodio en líneas generales y por grandes áreas son:

- Bloque Quirúrgico: se distribuye mensualmente los costes acumulados por los quirófanos, cargando directamente al paciente, según el catálogo de intervenciones y el coste de cada una de ellas. Se utilizan las Unidades Relativas de Valor (URV) asignadas a las intervenciones en función de complejidad y utilización de recursos

materiales y humanos. El coste de cirujano no está incluido, ya que se imputa desde el GFH del Area de Cirugía.

- Consultas Externas: distribuye mensualmente los costes del S.F. de Consultas Externas, cargando directamente al paciente según el catálogo y el coste de cada una de las consultas realizadas. Para conocer el coste de la visita se utiliza las URV en función de complejidad y utilización de recursos materiales y humanos.
- Hospitalización: distribuye mensualmente los costes de las Unidades de Enfermería, cargando directamente al paciente según el catálogo de cuidados. Se utiliza, en este caso, las URV asignadas a la estancia en función de complejidad y utilización de recursos materiales y humanos.
- Laboratorios: distribuye mensualmente los costes del A.F. de Laboratorios y los S.F. de Análisis clínicos, Anatomía patológica, Banco de Sangre, Genética, entre otros, cargando directamente al episodio según el coste de las pruebas realizadas. El coste imputado al paciente es igual a la suma de los costes de cada una de las pruebas referidas en el catálogo de determinaciones. El coste de una prueba estará en función de las URV asignadas en función de complejidad y utilización de recursos materiales y humanos.
- Radiodiagnóstico: distribuye los costes del A.F. de Radiología cargando directamente a la historia clínica según catálogo de exploraciones y el coste de los estudios realizados. También en este caso se utilizan las URV asignadas al estudio.
- Servicios Funcionales Médicos. Distribuye mensualmente los costes de las A.F. finales de Cirugía, Medicina, Obstetricia y Ginecología, Pediatría y Psiquiatría cargando directamente al paciente según el catálogo del Servicio y el coste del acto asistencial. Para el cálculo del coste de cada acto asistencial se utiliza las URV asignadas a cada acto asistencial en función de complejidad y utilización de recursos humanos y materiales.
- Urgencias. Distribuye mensualmente los costes del S.F. de Urgencias, cargando directamente al paciente según su catálogo y el coste de las urgencias realizadas. El cálculo del coste de cada Urgencia se obtiene utilizando las Unidades Relativas

de Valor asignadas a la urgencia en función de complejidad y utilización de recursos materiales y humanos.

- Exploraciones Especiales: el cálculo del coste de las Pruebas Especiales, se realiza a través del coste del GFH que la realiza en función de la URV de cada Prueba Especial
- Consumos en general. Este tipo de costes se imputan directamente al paciente desde el gestor de gasto, siempre que suponga un coste relevante.

6.3. Modelo de distribución de costes por proceso/paciente. Xunta de Galicia

La Xunta de Galicia publica un Documento a través de la “Consellería de Sanidade e Servizos Sociais (Xunta de Galicia, 1994), en el que aporta, como modelo a seguir, la experiencia realizada en un Hospital de la Comunidad Autónoma (Complejo Hospitalario A. Marcide-Novoa Santos). Como el propio Documento indica, el objeto de dicho trabajo es definir unas reglas aceptadas por todos, que permitan en un período de tiempo corto, aportar información que mejore la gestión diaria de los hospitales, tanto desde el punto de vista económico como asistencial. La información económica de la que parte dicha experiencia se basa en el esquema planteado por el Modelo de Gestión Analítica SIGNO⁵. Mediante la aplicación de dicho Modelo, el Hospital conoce el coste de sus Servicios Funcionales. A partir de esta información, se realiza una descomposición en los dos productos básicos asistenciales: productos hospitalarios y productos ambulatorios. Para dicha descomposición se utiliza la Unidad Ponderada de Asistencia (UPA). La cuantificación de la actividad desarrollada por el Hospital viene determinada por la totalidad de UPAs, es decir, el sumatorio del producto del número de unidades realizadas de cada parámetro de actividad por el valor correspondiente. Para la determinación del coste de la UPA, correspondiente a cada Servicio, se divide el coste Servicio por el número de UPAs producidas. A partir del Coste UPA/Servicio, el Documento propone calcular el coste de la estancia por Servicio, mediante la multiplicación del coste UPA por un Coeficiente de Ponderación. A partir de este

⁵ El Complejo Hospitalario Arquitecto Marcide-Prof. Novoa Santos fue uno de los Hospitales que participó, desde su inicio, en el proyecto de Gestión Analítica SIGNO, desarrollado por el Ministerio de Sanidad y Consumo.

momento ya se está en disposición de conocer el Coste Total de Hospitalización mediante el producto entre el coste estancia y el número de estancias. La experiencia recogida en este Documento, también desarrolla la información clínica mediante la distribución del coste de Hospitalización entre los diferentes procesos hospitalarios. A partir de la información clínico-administrativa existente en el C.M.B.D. y utilizando Sistemas de Clasificación de Pacientes como las Categorías de Gestión de Pacientes (Young y otros, 1982) o los Grupos Relacionados por Diagnóstico (Fetter, 1980), se presentan cuatro métodos diferentes para distribuir los costes de los servicios en función de su casuística. El Modelo utiliza las Categorías de Gestión de Pacientes, P.M.Cs. (*Patient Management Categories*) sistema ya comentado en el capítulo 3 (ver cap. 3, apartado 3.5). A cada P.M.C. le corresponde un esquema de protocolo que recoge los motivos del ingreso, recursos mínimos que se usarán en el diagnóstico, los diagnósticos incluidos en la categoría y el tratamiento a que se debe someter al enfermo, incluyendo los días necesarios de UCI y el intervalo de estancia prevista. Esto permite conocer el consumo previsible de recursos de cada P.M.C., lo que se traduce en la asignación al mismo de un P.I.R. (Puntuación de Intensidad Relativa) o *Relative Intensity Score* (R.I.S.).

El primer método propuesto en el Documento trata la distribución de los costes en función del P.I.R. En este caso, se considera el P.I.R. como unidad de producción. Se calcula el total de unidades P.I.R. producidos por un servicio, multiplicando el número de casos por el P.I.R. medio. Dividiendo el coste de hospitalización del servicio, por el número de unidades de P.I.R., se obtiene el coste por P.I.R. Al multiplicar el coste de unidad de P.I.R. de cada P.M.C. se llega al coste de un P.M.C. Finalmente, para calcular el coste de todos los procesos pertenecientes a un P.M.C., bastará con multiplicar el coste de un P.M.C. por el número de casos de ese P.M.C.

El segundo método propuesto se basa en la distribución de costes en función del P.I.R. y la estancia media. Para ello, se debe calcular el coste de unidad de P.I.R. por estancia, mediante el cociente entre el coste estancia y el P.I.R. medio. Para calcular el coste de un P.M.C., se debe realizar el producto entre el coste de unidad de P.I.R. y la estancia media y el P.I.R. de ese P.M.C. Finalmente para obtener el coste de todos los procesos pertenecientes a un P.M.C., se multiplica el coste del P.M.C. por el número de casos de ese P.M.C. Estos dos

métodos descritos en los párrafos anteriores, como el propio documento indica, no permiten distribuir costes teniendo en cuenta la estancia media real. Los sistemas de clasificación de pacientes fueron creados como herramienta de financiación (pago prospectivo), teniendo en cuenta los recursos que se pueden utilizar para tratar un determinado proceso independientemente de la eficiencia y/o eficacia para tratar ese proceso.

El tercer método propuesto, plantea una distribución de costes en función de un P.I.R. medio ponderado a estancia media (Coste por Proceso). Si la estancia media real forma parte de los costes, el P.I.R. medio lo debe reflejar. Para ello, pondera la estancia media y P.I.R. de cada PMC mediante el producto entre el número de casos, la estancia media y el P.I.R. Para calcular el P.I.R. medio ponderado a estancia media se debe realizar el cociente entre el sumatorio del número de casos por estancias medias y por P.I.R., y el sumatorio del número de casos por estancia media. A partir de aquí, se puede calcular el coste de unidad de P.I.R. mediante el cociente entre el coste estancia y el P.I.R. medio. El coste de un P.M.C. será el producto entre el coste unidad P.I.R. por la estancia media y por el P.I.R. Nuevamente, el coste total de casos de un P.M.C. se obtendrá multiplicando el coste P.M.C. por el número de casos. El P.I.R. medio ponderado a estancia refleja, según muestra el estudio, no sólo el consumo de recursos de un determinado proceso, sino también la estancia media real del mismo, permitiendo un cálculo de costes más ajustado a la realidad. Si para cada paciente se multiplica estancia por P.I.R. y por coste unidad de P.I.R., el resultado de esta operación dará el coste de ese paciente.

El cuarto método propuesto en el Documento consiste en la distribución de costes en función del P.I.R. y estancia real (Coste por Paciente). En este caso se plantea una descomposición para cada P.M.C. en los pacientes en él agrupados y ponderar para cada uno de ellos estancia real y P.I.R. De tal manera que para calcular el P.I.R. medio se realiza el cociente entre el sumatorio, en un P.M.C., del producto de estancias real y P.I.R. en cada paciente de ese P.M.C., y el resultado de la suma de las estancias reales de esos mismos pacientes. A partir de aquí, el coste de la unidad de P.I.R. se obtiene mediante el cociente entre el coste estancia y el P.I.R. medio. Para calcular el coste de todos los casos de un P.M.C. se debe realizar el producto entre el coste de la unidad de P.I.R. y el sumatorio en un P.M.C., del producto de estancia real y P.I.R. en cada paciente de ese P.M.C. Finalmente, para calcular

el coste medio de un P.M.C. basta dividir el coste de todos los casos por el número de casos de ese P.M.C. Este último método permite calcular no solo el coste de cualquier proceso de ese servicio, sino también el coste de cualquier paciente atendido en ese servicio.

6.4. Modelo COAN

La Consejería de Salud de la Junta de Andalucía publica en 1995 un documento que presenta la definición y el funcionamiento de un Sistema de Control de Gestión Hospitalario, COAN (Junta de Andalucía, 1995). Este se basa en la experiencia obtenida en 1993 al implantar en nueve Hospitales del Servicio Andaluz de Salud dicho Sistema. Basa su estructura en la división de cada Hospital en Centros de Responsabilidad, para crear un instrumento de gestión para la Dirección de cada Hospital.

En primer lugar el proyecto COAN aborda la necesidad de definir los diferentes centros de responsabilidad. Para ello, establece cinco criterios fundamentales: deben ser los mínimos posibles, realizar una actividad homogénea, tener un producto medible, tener un único responsable y deberán ajustarse al organigrama existente, por criterios de factibilidad. Los Centros de Responsabilidad los clasifica en cuatro tipos:

- Básicos: Aquellos que sirven de apoyo a otros Centros de Responsabilidad y que se caracterizan porque son fundamentalmente “No Asistenciales”. Se definen como Centros de Costes.
- Centrales: aquellos centros que considerándose “Asistenciales” tienen como finalidad la prestación de servicios, generalmente de diagnóstico, a otros Centros de Responsabilidad. Se definen igualmente como Centros de Costes.
- Finales: Estos Centros se dividen en dos tipos:
 - Clínicos: Se corresponden con los Centros Asistenciales Clínicos y Quirúrgicos. Estos se definen como “Centros de Beneficios”.

- Exteriores: Son aquellos Centros que realizan una actividad externa al Área Hospitalaria, utilizando recursos del Hospital y dependiendo de su presupuesto. Tiene carácter excepcional (por ejemplo, Hospitales Psiquiátricos o Personal de Apoyo a la Atención Primaria)

El Proyecto COAN define también los diferentes Centros de Responsabilidad que estarán incluidos dentro de los cuatro tipos expresados anteriormente, así como los criterios de imputación de costes que el propio Documento reconoce como “óptimos”⁶. Así, en cuanto a los Centros de Responsabilidad Básicos recoge centros como los relacionados en la figura 6.3. De la misma forma, también identifica los Centros de Responsabilidad Centrales, ofreciendo para cada uno de ellos, los criterios de imputación óptimos, (ver figura 6.4).

Centros de Responsabilidad Clínicos cita entre otros: Medicina Interna, Alergología, Cardiología, Digestivo, Endocrinología, Cirugía General, Cirugía Infantil, Ginecología, Rehabilitación. Como Centros de Responsabilidad Exteriores relaciona por ejemplo, Ambulatorios, Distrito de Atención Primaria, Hospital de Referencia.

Por otra parte, El proyecto COAN relaciona los siguientes costes directos:

- Personal: Incluye todas aquellas personas que directamente están asignadas a cada Centro de Responsabilidad, incluido el personal subalterno y administrativo.
- Consumo de fungibles: Incluye el consumo de fungible y de aquellas otras partidas consumidas en cada período que puedan ser identificadas como exclusivas de cada Centro de Responsabilidad.
- Consumo de fármacos, hemoderivado, entre otros: Se debe disponer de ésta información por Servicios consumidores, con desglose de Consultas.
- Mantenimiento de aparejaje: Se incluye el coste de mantenimiento de aparejaje imputable directamente a cada Centro de Responsabilidad, los que no se puedan

⁶ De forma similar al Proyecto SIGNO, el Sistema de Control COAN establece una codificación para los Centros de Responsabilidad. Así, el primer dígito corresponde al tipo de centro, el segundo dígito ordena por grupos afines y el tercer y cuarto dígito ofrecen el orden de imputación en el proceso de cascada.

identificar o corresponda a elementos comunes, será repartido a través del Centro de Responsabilidad “Mantenimiento”.

- Contratas Externas: Incluye el importe de las Contratas realizadas con empresas externas.

Centro de Responsabilidad	Criterio de Imputación Optimo
Limpieza, Seguridad, Personal Subalterno y Mantenimiento	Metros Cuadrados
Docencia e Investigación y Administración	Número de Trabajadores
Admisión, Atención al Cliente	Nº de Pacientes Atendidos
Lavandería, Lencería	Kgs. de Ropa Lavada
Nutrición, Dietética, Cocina	Estancia/Dieta Diaria

Figura 6.3.: Centros de Responsabilidad Básicos. Modelo COAN. Fuente: Junta de Andalucía, 1995.

Centro de Responsabilidad	Criterio de Imputación Optimo
Medicina Preventiva	Número de Trabajadores
Farmacia	Proporcional a Consumos
Análisis Clínicos, Microbiología y Parasitología, Inmunología, Genética	
Laboratorio de Hematología, Anatomía Patológica, Radiodiagnóstico, Medicina Nuclear, Radioterapia	Consumo Real U.R.V.
Anestesia/Reanimación/Act. Quirúrgica	Horas Disponibles Quirófano
Hospital de Día	Nº de Pacientes
Hospital a Domicilio	Nº de Consultas

Neurofisiología Clínica	Nº de Exploraciones
Farmacología Clínica	Nº de Estancias

Fig. 6.4.: Centros de Responsabilidad Centrales. Modelo COAN. Fuente: Junta de Andalucía, 1995.

- Amortizaciones⁷. Cantidad destinada a compensar la depreciación anual sufrida por el inmovilizado inmaterial y material. El sistema de amortización adoptado es el sistema de amortización constante, siendo la cuota anual el resultado de dividir el valor del bien entre los periodos de vida útil considerados. A la hora de imputar el coste de amortización a cada servicio, se deberá tener en cuenta la utilización que de determinados elementos se haya realizado por distintos servicios.

El resto de costes, COAN los identifica como Costes Indirectos. De los mismos separa en primer lugar los costes indirectos No Sanitarios, pertenecientes a los Centros Básicos. Sobre estos costes se efectúa una imputación secundaria, utilizando un proceso “Full-Costing en cascada” siguiendo un orden preestablecido. En segundo lugar realiza una imputación terciaria de los Costes Indirectos Sanitarios. Es decir, se reparten los costes de todos los Centros Centrales sobre los Clínicos y Exteriores.

Por otra parte, los Centros de Responsabilidad Centrales producen una serie de pruebas y/o determinaciones que sirven de apoyo al diagnóstico y/o tratamiento. La realización de las mismas requieren diferentes consumos de recursos, ya sean físicos y/o humanos. , Para poder ponderar la complejidad de las diferentes pruebas, se han elaborado “Unidades Relativas de Valor” (URVs). Este medidor de actividad también lo considera el Proyecto SIGNO, tal como se ha descrito en párrafos anteriores.

Según especifica COAN, el producto final del proceso es por un lado, una Cuenta de Gasto por cada uno de los Centros de Coste Básicos y Centrales. Por otro lado, se obtiene una Cuenta de Resultados para cada uno de los Centros de Beneficios Clínicos y Exteriores. En esta segunda vía de información, el sistema relaciona los costes con su producción de dos formas distintas. Una primera mediante una “Escala Relativa de Valor” elegida y una segunda,

relacionándola con los Procesos asociados al Centro en cuestión, tras la aplicación del sistema de medición del “Case-Mix” elegido. Finalmente también se pretende ofrecer una Cuenta General del Hospital.

El Sistema de Control de Gestión propuesto por el Servicio Andaluz de Salud pretende, una vez obtenidas las cuentas de resultados de un período, implantar un Sistema de Presupuestación basado en los objetivos de producción que se marquen, con el objetivo de poder realizar un análisis de desviaciones e incluso, en la medida que sea posible, el punto de equilibrio de cada uno de los Centros Clínicos.

6.5. Modelo SIE

La Consellería de Sanitat i Consum de la Generalitat Valenciana publica en 1995 un Manual que pretende dotar a las Instituciones Sanitarias adscritas de un nuevo instrumento de gestión, basado en un sistema de información capaz de suministrar datos sobre el consumo real de recursos en cada Institución, el lugar o actividad donde estos consumos se realizan y la puesta en relación de los costes con la actividad asistencial realizada (Generalitat Valenciana, 1995). Este Sistema de Información Económica para la Gestión Sanitaria (SIE) pretende:

- A partir de un sistema de información basado en el Conjunto Mínimo Básico de Datos (CMBD) y en el conjunto de casos atendidos en un Hospital (casuística), es posible clasificar los pacientes en grupos homogéneos desde un punto de vista clínico y económicos para definir así los productos finales proporcionados por el hospital.
- Medir de la forma más exacta posible los costes de cada una de las unidades o servicios en que se divide el Hospital y de cada uno de los productos o actividades prestados por el mismo a cada paciente (Coste por Actividad), lo que permitirá determinar posteriormente el consumo de recursos imputables a cada grupo homogéneo de pacientes (Coste por Proceso).

⁷ El Documento indica que en una primera fase no es posible aplicar coste de amortización, dado que la

- La eficacia de este instrumento de evaluación de costes deriva de su relación con el análisis de la actividad realizada y los pacientes atendidos y de la forma en que han sido atendidos, lo que dará lugar al “Coste por Actividad y “Coste por Paciente”.

Según indica el Manual, el modelo se basa en los últimos avances realizados en la técnica de Contabilidad de gestión, provocados por el cada vez mayor peso de los costes indirectos con respecto a los directos, siguiendo el modelo ABC (Activity Based Costing) que corrige los defectos derivados del reparto de los costes indirectos según el modelo tradicional. Justifica la utilización del método ABC poniendo como ejemplo los Servicios de Laboratorio, Radiología, Exploraciones Funcionales o Quirófanos. que el Sistema considera como Centros Intermedios, y su reparto a los Centros Finales sobre la base de “Unidades de Obra” (modelo tradicional) como por ejemplo estancias, no resulta una garantía de fidelidad en la información de costes. Por el contrario el método ABC calcula el coste unitario de cada actividad de laboratorio, radiología, etc. y lo aplica directamente al proceso de curación de cada paciente, y a través de estos puede evaluarse la eficiencia del Servicio Médico Final al que están adscritos los pacientes.

El Programa SIE utiliza unos criterios básicos para clasificar los Centros de Actividad que son:

- Cada centro debe tener una homogeneidad económica y operativa que permita identificar para cada uno de ellos, una o varias actividades evaluables.
- Cada centro debe tener un responsable a su frente.
- Concentración física de los medios materiales y humanos correspondientes a cada Centro de Actividad.
- Encuadramiento de los Centros de Actividad en la estructura organizativa general del Hospital.

Así, los Centros de Actividad los clasifica de la siguiente forma⁸:

- Centros de Actividad Estructurales. Tienen como misión recoger todos los gastos ocasionados por actividades y servicios de carácter general que afectan al conjunto del Centro Sanitario, dirigidas al mantenimiento de las instalaciones, energía, agua, comunicaciones. Estos centros se dividen a su vez en:
 - Centros Estructurales Primarios. Unidades que desempeñan actividades de sustento conservación y afectan a todos los Centros de Actividad de un Hospital. Todos ellos carecen de ubicación física completa, por tratarse de servicios externos y mantenimiento. Engloba, entre otras las siguientes unidades: Mantenimiento y Suministros Exteriores como Agua, Electricidad, Combustible, Transportes y Comunicaciones.
 - Centros Estructurales Secundarios. Son unidades que desempeñan actividades de sustento y apoyo y que afectan a toda la estructura del Hospital. Disponen de ubicación física y soporte administrativo. Engloba, entre otras las siguientes unidades: Administración, Hostelería, Centros Médicos Estructurales entre los que se encuentran Farmacia y Medicina Preventiva.
- Centros de Actividad Intermedios. Figuran todos aquellos que con su actividad contribuyen a, y están condicionados por, las demandas de los Centros de Actividad Finales. Estos a su vez se dividen en:
 - Centros Intermedios de Diagnóstico. Unidades que desempeñan actividades de diagnóstico dirigidas a la actividad sanitaria final. Engloba entre otros: Laboratorios, Diagnóstico por Imagen, Exploraciones Funcionales, Técnicas.
 - Centros Intermedios de Tratamiento: Unidades que desempeñan actividades de tratamiento dirigidos a la actividad sanitaria final.

⁸ La clasificación que ofrece el SIE, encuadrada en la estructura organizativa, ofrece una codificación con el fin de homogeneizar el tratamiento de la información y siendo el primer dígito el grupo de actividad, el segundo el subgrupo y el tercer dígito el centro de actividad.

Engloba entre otros: Tratamiento de Reproducción, Tratamiento de Rehabilitación y Tratamientos Generales.

- Quirófanos y Paritarios. Salas destinadas a la asistencia quirúrgica del paciente.
- Centros de Actividad Intermedios Logísticos. Comprenden las Unidades de Hospitalización, Consultas Externas y Centros de Especialidades. Estos centros se crean a causa de la imposibilidad material de asignar todos los costes directamente a sus homónimos centros finales.
- Centros de Actividad Final. Incluye los centros de Urgencias y los centros Médicos y Quirúrgicos, incluyendo estos últimos la Hospitalización y la Asistencia Ambulatoria en sus distintas especialidades (cardiovascular, digestiva, endocrinología).
- Centros de Actividad No Imputables. Centros de Actividad que su coste no debe repercutirse en el Centro de Gestión respectivo. Gastos originados por unidades, servicios o personas de otros ámbitos ajenos al hospital aunque relacionados con él, y que usan instalaciones del mismo para el desarrollo de sus actividades.

El SIE clasifica el conjunto de costes del Centro según su naturaleza. Así, distingue:

- Personal, que incluye tres apartados:
 - Personal Facultativo. Su coste se afectará a los Centros de Actividad en que presten sus servicios.
 - Personal Sanitario No facultativo. La afectación del coste de este personal se realiza al Centro de Actividad donde presta sus servicios, debiendo distribuirse su coste en caso de desempeñar actividades en distintos Centros de Actividad, en proporción al tiempo dedicado a cada Centro.
 - Personal No Sanitario. El tratamiento de este coste es similar al anterior.

- Consumo de productos. Se afectan a los Centros Sanitarios en función del consumo realizado por cada uno de ellos. Distingue tres grandes categorías:
 - Material Sanitario.
 - Material no Sanitario.
 - Farmacia.
- Consumo de servicios externos. Este coste se subdivide en:
 - Suministros exteriores de agua, combustibles, electricidad, gases de uso médico, comunicaciones y transportes. Estos costes se afectan directamente a los Centros de Actividad Estructurales del mismo nombre que se han creado expresamente para ello.
 - Servicios contratados como por ejemplo de limpieza, seguridad, mantenimiento, cocina. El coste se afecta exclusivamente a los Centros Estructurales Primarios y Secundarios receptores de estos Servicios.
 - Gastos diversos. Se incluyen los tributos, las pólizas de seguros y las indemnizaciones por razón del servicio. Los tributos y pólizas de seguros se imputan directamente al Centro de Actividad "Unidades Administrativas". Las indemnizaciones se afectarán directamente al Centro de Actividad al cual pertenece la persona objeto de la misma.
- Prestaciones. El coste de estas prestaciones se afectará a los Centros de Actividad que utilicen estos productos o servicios. Distingue tres grandes categorías:
 - Prótesis.
 - Transporte sanitario.
 - Otras actividades sanitarias.
 -

El proyecto SIE excluye transitoriamente el tratamiento de las amortizaciones en el cálculo de los costes.

Una vez afectados los costes directos a los Centros de Actividad, en una segunda fase los costes de los CA Estructurales se asignan a los Centros Intermedios, tanto de diagnóstico y tratamiento, como Logísticos a los Centros Finales de Urgencias, Hospitalización a domicilio, Hospitalización de Día y a los No Imputables. Posteriormente se reparten los costes de los Centros Intermedios Logísticos de Hospitalización y Ambulatorio a los Centros Finales homónimos. Por último, se produce la imputación de los costes de cada uno de estos CA Intermedios y Finales a las actividades realizadas en cada uno de ellos, obteniendo así el “coste por actividad”. Para todos los Centros de Actividad se ofrece el criterio de imputación más adecuado, (ver figura 6.5).

El Proyecto SIE trata también la obtención de los Costes por Actividad, a los que les da el nombre de “precios”, agrupándolos en ocho tipos distintos: Pruebas de laboratorio, Diagnóstico por imagen, Exploraciones Funcionales, Tratamientos, Quirófano y paritarios, Urgencias, Hospitalización y Asistencia ambulatoria. Como el propio proyecto reconoce, la principal dificultad estriba en determinar el catálogo completo de Actividades susceptibles de convertirse en “Precios” que podrían alcanzar a varios miles.

Por ello, lo que se propone es encontrar una agrupación de actividades para cada Centro de Actividad, lo suficientemente homogéneo como para reducir el número de “precios” hasta hacerlo practicable. Para obtener los distintos “precios”, en los CA con una única actividad intermedia se repartirá el coste total entre el número total de veces que se realizó esa actividad, de modo que se obtenga un coste unitario, y en los CA con más de una actividad intermedia, será necesario establecer un catálogo de actividades y un factor de ponderación para cada una de ellas.

Centro de Actividad Estructurales	Criterio de Imputación
Primarios	
Mantenimiento General	Metros cuadrados
Mantenimiento Específico	Costes reales de cada CA
Agua	Según estimación proporcional
Electricidad	Metros cuadrados/Potencia instalada

Combustible	Metros cuadrados
Transporte y Comunicaciones	Terminales adscritas/Teléfonos inst.

Figura 6.5.: Criterios de imputación en los distintos Centros de Actividad. Modelo SIE.

Fuente: Generalitat Valenciana, 1995.

Centros de Actividad Estructurales Criterio de Reparto:	
Secundarios:	
Administración:	
Unidades de Dirección	Coste de Personal
Unidades de Administración	Coste de Personal
Unidades del Servicio al Personal	Coste de Personal
Otras Unidades de Servicio	Coste de Personal
Unidades de Administración Asistencial	Coste de Personal
Hostelería:	
Cocina	Núm. Dietas/Núm. Estancias
Lencería y Vestuario	UMA'S
Lavandería	UMA'S
Seguridad	Metros cuadrados
Limpieza	Metros cuadrados

Centros Médicos Estructurales:	Criterio de Reparto:
Gases de Uso Médico	Metros cuadrados/UMA'S
Esterilización	Núm. Intervenciones
Farmacia	Consumo de Farmacia
Medicina Preventiva	Coste de personal
Centros Intermedios Logísticos a	Criterio de Reparto:
Los Finales:	
Unidades de Hospitalización	Núm. estancias
Consultas Externas y C. Especialidades	Núm. visitas/intervenc. Quirúrgicas

Figura 6.5.: Criterios de imputación en los distintos Centros de Actividad. Modelo SIE.
Fuente: Generalitat Valenciana, 1995 (continuación).

El SIE, propone utilizar como instrumento de ponderación las Unidades Relativas de Valor (URV) para algunos centros de Diagnóstico y Tratamiento. El resultado de multiplicar la URV de cada actividad por su frecuencia de realización, da una cifra que denomina “unidades de producción”. El cociente entre el coste total del CA y el número total de unidades de producción, permitirá obtener el coste unitario de la unidad de producción, el cual aplicado sobre la URV de cada actividad dará por resultado el coste unitario de cada actividad, es decir su “precio”, Indicador de Gestión Precio (IGP).

Otra modalidad propuesta consiste en utilizar los valores de ponderación para cada tipo de visita y para las intervenciones ambulatorias contenidos en las UMA'S, que constituyen una modalidad amplia de URV. Así, a título de ejemplo, en la figura 6.6 se citan algunas de las actividades, los criterios de imputación a productos y los indicadores de gestión, así como las ponderaciones de los mismos.

El SIE indica que conocer los precios de las distintas actividades no es suficiente para evaluar la eficacia/eficiencia, es preciso, además, medir la cantidad de servicios/actividades que se utilizan en una institución para atender una determinada patología, en comparación con la cantidad utilizada por otras instituciones para atender la misma patología, en el ámbito de hospitalización. Es decir, conocer el Coste por Proceso. Para ello identifica tres etapas:

- Determinar el coste de cada paciente individual sobre la base de los precios de las actividades consumidas por el mismo.
- Proceder a la agrupación de pacientes de características similares (GRD) sobre la base del Conjunto Mínimo Básico de Datos al Alta Hospitalaria, CMBD.
- Obtener los costes medios de cada uno de estos grupos de pacientes de forma que se puedan construir los índices de Casuística (IC) y los índices Funcionales (IF). Según indica el propio Documento, “ambos índices constituyen quizá el instrumento más poderoso que se conoce para evaluar la gestión de los recursos en el sector sanitario”.

El SIE describe también la obtención de Indicadores de Gestión. Los divide en tres grandes categorías:

- Indicadores de Gestión Estructural (IGE)
- Indicadores de Gestión Precios (IGP)
- Índice Casuística y Funcional (IC, IF)

Centro Actividad	Criterio de imput.	Ponderación	Indicadores de
a productos			gestión precios
Análisis Clínicos	nº determinaciones	1	Coste por determinación
Radiodiagnóstico	nº exploraciones	1	Coste por exploración
Neurofisiología	nº exploraciones	1	Coste exploraciones
Rehabilitación	nº sesiones realizadas	1	Coste sesión rehabilitación
Quirófano prog.	Minut. dispon. totales	1	Cte. por minuto
Observ. Urgencias	nº observaciones en urg.	1	Cte. por observ. en urgencias
Hospitalización			
Cirg. Cardiovasc.	Estancia	1	Cte. Estancia
Endocrinología	nº 1ª consultas externas	0.4	Cte. 1ª consulta externa

Figura 6.6.: Centros de Actividad, criterios de imputación e indicadores. Modelo SIE. Generalitat Valenciana, 1995.

Los IGE, tienen a su vez dos modalidades. Los Indicadores de Gestión Primarios (IGEP) y los Secundarios (IGES). Los IGEP se obtienen mediante la relación entre los costes totales de cada CA Estructural Primario con alguna magnitud objetiva, como por ejemplo los metros cuadrados para mantenimiento, lo que permitirá medir la eficiencia económico-administrativa del gasto en estos CA. Los IGES se obtienen mediante la relación entre los costes totales de los CA Estructurales Secundarios con las magnitudes que determinan su volumen, como por ejemplo el coste total de cocina por el número de dietas servidas permitirá obtener el coste unitario, con lo que se podrá también medir la eficiencia económico-administrativa en estos CA.

Estos Indicadores de Gestión Estructurales permitirán elaborar un Cuadro de Mando tanto para cada Centro individual como comparativos entre Centros.

Los IGP permiten conocer el coste medio, “precio”, con que el Hospital elabora sus diferentes productos y servicios, lo que permitirá medir la eficiencia económico-asistencial del gasto en estos CA Intermedios y Finales.

El Índice de Casuística mide el grado de complejidad del conjunto de casos atendidos en un hospital, con respecto al conjunto de casos atendidos por todos los hospitales considerados. Es el cociente entre la estancia media o el coste medio obtenido tratando el Case-Mix del hospital con la estancia media o el coste medio por GRD del conjunto de hospitales, y la estancia media o el coste medio del conjunto de hospitales.

El Índice Funcional mide el grado de eficacia y eficiencia con que el hospital trata sus casos, respecto a los mismos casos cuando son tratados por el resto de hospitales. Su cálculo se obtiene mediante el cociente entre la estancia media o el coste medio obtenido tratando los mismos GRD del conjunto de hospitales, con la estancia media o coste medio por GRD observada en el hospital y la estancia media o coste medio del conjunto de hospitales para esos mismos GRD.

6.6. Modelo ICS

El “Institut Català de la Salut” (ICS) publicó en 1994 un documento⁹ cuyo objetivo es establecer las bases y los criterios indispensables para la elaboración y la puesta en funcionamiento de la contabilidad analítica en los hospitales pertenecientes al Grupo ICS (ICS, 1994). Así, pretende crear un sistema de contabilidad analítica que aporte a los hospitales una herramienta de gestión, que permita conocer información sobre cuales son los recursos reales consumidos y quien realiza este consumo, con la finalidad de conseguir un análisis correcto del coste total de la actividad asistencial realizada. El Documento indica que el sistema servirá como soporte a la toma de decisiones y más concretamente conseguir los siguientes objetivos:

- Evaluar la gestión global
- Evaluar la gestión por centro de actividad
- Conocer el coste de las patologías atendidas por centro de actividad
- Fijar presupuestos por servicio y analizar desviaciones
- Ayudar a elaborar la Dirección por objetivos
- Ayudar a la tarificación de la empresa
- Estar preparado para una eventual facturación por proceso
- Planificación hospitalaria en el ámbito hospitalario
- Evaluación de nuevas tecnologías
- Ayudar a cambiar la cultura de la organización
- Etc.

El ICS desarrolla en primer lugar la estructura funcional del hospital. Para ello, utiliza el concepto de Centro de Actividad identificándolo como una unidad de producción que realiza un producto y lleva a cabo una actividad que puede ser asistencial o no.

Para la definición de los diferentes Centros de Actividad utiliza los siguientes criterios:

⁹ El proyecto ICS se basa en los estudios realizados por un grupo de trabajo compuesto por profesionales pertenecientes a los Hospitales: General Vall d’Hebron, Verge de la Cinta de Tortosa, Arnau de Vilanova

- Cada centro debe tener una homogeneidad económica y operativa.
- Cada centro debe tener un responsable.
- Debe existir una concentración funcional de los medios materiales y humanos correspondientes a cada Centro de Actividad.
- El Centro de Actividad debe formar parte de la estructura organizativa general del centro.

El Documento define tres grandes grupos de Centros de Actividad¹⁰:

- Centros de Actividad Estructurales o auxiliares:
 - Centros Estructurales Primarios
 - Centros Estructurales Secundarios
- Centros de Actividad Intermedios
- Centros de Actividad Finales:
 - Centros Finales de Apoyo
 - Centros Finales Principales

Los Centros de Actividad Estructurales los define como centros de servicios comunes que dirigen sus prestaciones a toda la estructura hospitalaria. Todo y que no son centros asistenciales, son imprescindibles para el funcionamiento del hospital. Estos quedan divididos en dos grandes bloques. Por un lado, los Centros Estructurales Primarios que soportan la estructura física y organizativa del hospital, como por ejemplo Mantenimiento, Unidades de Dirección, Unidades Administrativas. Por otro lado, los Centros Estructurales Secundarios relacionados con la logística del hospital. La actividad que realizan tiene una relación más

de Lleida, Universitari Germans Trias i Pujol de Badalona, Sant Llorenç de Viladecans, Princesps d'Espanya de Bellvitge, Joan XXIII de Tarragona y el Centre Corporatiu ICS.

¹⁰ Los centros de actividad son las unidades donde se acumularan los costes que se hayan generado tanto directa como indirectamente. Teniendo en cuenta que el criterio de clasificación de los diferentes centros de actividad se basa en un enfoque funcional, cabe destacar que los términos centro de coste y centro de actividad son plenamente equivalentes en el modelo que se presenta.

directa con el paciente. Destacan, por ejemplo, Admisión de Hospitalización, Consultas Externas, Cocina, Limpieza.

Los Centros de Actividad Intermedios son unidades de soporte de las áreas productivas finales y trabajan a petición de éstas. Algunos de estos centros pueden prestar sus servicios a centros ajenos al hospital. A título de ejemplo, se acompaña en la figura 6.7, algunos Centros de Actividad propuestos por el Modelo.

Los Centros de Actividad Finales son responsables de los episodios clínicos que se producen en el hospital. Estos se dividen a su vez en:

- Centros Finales de Apoyo. Son centros de apoyo en el diagnóstico y en el tratamiento y trabajan a petición de los Servicios Principales. Entre ellos se encuentran Centros de Actividad como Radioterapia, Rehabilitación, Cirugía Mayor Ambulatoria, Medicina Intensiva, Medicina Preventiva.
- Los Centros Finales Principales son aquellos centros responsables de la elaboración del producto de atención especializada final. En la figura 6.8 se relacionan, a título de ejemplo algunos centros finales propuestos.

Una vez definidos los Centros de Actividad, el ICS, identifica y define los diferentes tipos de costes clasificándolos de la siguiente manera:

- Coste de personal. Diferencia Personal Facultativo, Personal Sanitario no Facultativo y Personal no Sanitario.
- Consumo de bienes y servicios. En este apartado diferencia el consumo de productos (Material no Sanitario, Material Sanitario, Farmacia) del consumo de servicios como agua, electricidad y servicios contratados como por ejemplo, limpieza y seguridad.
- Reparaciones.
- Amortizaciones. El propio Documento comenta que este gasto deberá tenerse en cuenta una vez sea posible determinarlo.

CENTROS DE ACTIVIDAD INTERMEDIOS

- Diagnóstico:
 - Laboratorio:
 - Análisis clínicos
 - Bioquímica
 - Hematología
 - ...
 - Diagnóstico por la imagen:
 - Medicina nuclear
 - Radiodiagnóstico
 - ...
- Tratamiento:
 - Unidad clínica del dolor
 - Hospital de día
 - ...
- Apoyo:
 - Anestesia y reanimación
 - Quirófanos
 - Partitorios
 - ...

Figura 6.7.: Ejemplos de Centros de Actividad Intermedios. Modelo ICS. Fuente: Generalitat de Catalunya, 1994.

El siguiente paso que propone el Documento consiste en establecer los criterios de imputación, llamados “unidades de obra”, de los diferentes costes. Para ello, diferencia los costes por naturaleza de los costes de los Centros de Actividad. Los primeros son costes directos al centro en cuestión y por tanto, no será necesaria la utilización de unidades de obra para su reparto ya que su imputación es directa. Entre ellos se encuentra personal y consumo de productos. Algunos de estos costes, a pesar de ser directos, son difíciles de asignar a los centros como consecuencia de la falta de información (por ejemplo, agua, luz). En estos casos se deberá utilizar algún parámetro de reparto. Los costes de los Centros de Actividad son costes que se han originado en los Centros Estructurales, Intermedios o Finales.

Estos costes no son directos al centro destinatario y, por lo tanto, se deberán imputar a los centros a través de las unidades de obra.

CENTROS FINALES PRINCIPALES

- Hospitalización
 - Medicina interna
 - Cardiología
 - Dermatología
 - ...
- Servicios ajenos al centro
- Consultas externas
 - Medicina Interna
 - Cardiología
 - Dermatología
 - ...
- Urgencias
 - Medicina interna
 - Traumatología
 - Cirugía general
 - ...
- Cirugía Mayor Ambulatoria
 - Dermatología
 - Cirugía general
 - Cirugía plástica
 - ...

Figura 6.8: Ejemplos de Centros de Actividad Finales. Modelo ICS. Fuente: Generalitat de Catalunya, 1994.

El Documento del ICS establece los criterios para seleccionar las distintas unidades de obra bajo las siguientes premisas¹¹:

- Unidad de obra ideal. Criterio considerado como el mejor para aplicar.
- Unidad de obra posible. Mejor alternativa a la unidad de obra ideal, de acuerdo con los sistemas de información disponibles.
- Unidad de obra mínima. Unidades de obra que cada hospital debería aplicar en caso de no poder disponer de ninguna de las anteriores.

¹¹ Las unidades de obra propuestas como ideales, posibles y mínimas pueden variar con el tiempo.

El desarrollo del sistema de contabilidad analítica propuesto por el ICS consta de cuatro fases. La primera consiste en realizar la afectación de los costes por naturaleza (directos) a cada Centro de Actividad que los han originado. Una vez realizada esta asignación de costes se podrá saber el coste total de los Centros de Actividad Estructurales Primarios y, por lo tanto, medir la eficiencia de estos Centros de Actividad.

La segunda fase consiste en asignar los costes de los Centros de Actividad Estructurales, de tal manera que en primer lugar los costes de los Centros de Actividad Estructurales Primarios se imputan a los Estructurales Secundarios, Intermedios y finales mediante las respectivas unidades de obra. En este momento se puede conocer el coste total de los Centros Estructurales Secundarios y la eficiencia de los mismos. En segundo lugar, se reparten los costes de los Centros de Actividad Estructurales secundarios sobre los Centros Intermedios y Finales mediante las unidades de obra correspondientes. Finalizada esta fase se obtendrá el coste total de los Centros Intermedios y esta información permitirá conocer el coste de los servicios de apoyo a la actividad asistencial.

En la tercera fase de imputación, los costes de los Centros de Actividad Intermedios se reparten sobre los Centros de Actividad Finales, tanto a los de Apoyo como a los Finales. Al finalizar esta fase se conocerán los costes totales de estos centros. En la última fase del sistema de imputación, los costes de los Centros de Actividad Finales de Apoyo se reparten sobre los Centros de Actividad Finales Principales y, por tanto, se podrá conocer el coste total de cada uno de ellos.

Algunos de estos Centros de Actividad Finales de Apoyo elaboran su propio producto y por tanto los costes que se repartirán a los Centros de Actividad Finales Principales serán los solicitados por dichos Centros. A partir de este momento, y disponiendo de la información del coste total de los Centros Finales Principales, se podrá medir la eficiencia de estos centros. También, se podrá saber el coste de actividad de las estancias, consultas externas, y urgencias, así como el coste de los diferentes productos hospitalarios finales, mediante la utilización de las herramientas de Case-mix.

En la figura 6.9 se acompañan algunos ejemplos de unidades de obra propuestas por el ICS para el reparto de los costes entre los Centros de Actividad.

CENTRO DE	UNIDAD DE OBRA	
	- 272 -	

ACTIVIDAD	Ideal	Posible	Mínima
Estructural Primario			
Mantenimiento	Horas de trabajo del personal de mantenimiento	Nº de informes	Metros cuadrados
Administración médica	Número de personas	Número de personas	Coste personal
Estructural Secundario			
Admisión Hospitaliz.	Nº Ingresos hospital	Nº ingresos hospital	Nº ingresos hospital
Cocina para pacientes	Nº menús	Nº estancias	Nº camas dispon.
Intermedios			
Lab. Análisis Clin.	URV Nº determinaciones	Nº solicitudes	Nº UBA
Diag. por la imagen	URV	Nº Pruebas	Nº UBA
Finales de Apoyo			
Radioterapia	Nº procesos asistenciales Ponderados según el nivel de complejidad	Nº de procesos asist.	Nº de sesiones
Cirugía Mayor Ambul.	Nº de interv. CMA pond.	Nº de interv. CMA	Nº de interv. CMA

Figura 6.9.: Ejemplos de Unidades de obra propuestas por el Modelo ICS. Fuente: Generalitat de Catalunya, 1994.

El tratamiento propuesto de los costes, mediante las diferentes fases descritas previamente, muestra un modelo que se basa en la imputación en cascada. Una vez se conoce el coste de los Centros de Actividad Finales Principales se puede elaborar una cuenta de resultados, pero para ello se requiere aportar información sobre los ingresos realizados.

El Documento propone, que para el caso concreto de los hospitales pertenecientes al ICS, se valoren los ingresos mediante las Unidades Básicas Asistenciales (UBA) generadas por cada Centro de Actividad Final Principal. Estas se deberán multiplicar por las tarifas establecidas. Finalmente, el Documento destaca la posibilidad de poder valorar los procesos asistenciales utilizando herramientas muy potentes de case-mix (PMC, DRG).

6.7. Modelo SVS

El Servicio Vasco de Salud (SVS), publica en 1994, un Manual que tiene por objeto establecer la metodología de imputación de costes hospitalarios, para llegar a determinar el coste de los servicios funcionales de los hospitales en cada una de las áreas en las que desarrollan su actividad: Hospitalización, Consultas Externas, Urgencias y Servicios Externos (Eusko Jaurlaritz, 1994). El Manual clasifica los centros de responsabilidad en Servicios Funcionales Estructurales, Servicios Funcionales Intermedios y Servicios Funcionales Finales. A los primeros, el Modelo, les da un tratamiento general sin especificar distintos centros. En cambio, para los Servicios Funcionales Intermedios y Finales identifica los relacionados en la figura 6.10.

El modelo identifica los siguientes costes:

- Coste de personal
- Coste de funcionamiento:
 - Arrendamientos
 - Reparación y conservación ordinaria de inversiones
 - Material de oficina
 - Suministros
 - Gastos diversos
 - Trabajos realizados por otras empresas
 - Indemnización por razón de servicio
 - Conciertos y convenios de asistencia sanitaria
 - Servicios solicitados a otros centros de Osakidetza
 - Amortizaciones

Servicios Funcionales Intermedios

- Edificio

- Radiología

- | | |
|------------------|-------------------------------------|
| - Lencería | - Anatomía patológica |
| - Limpieza | - Pruebas funcionales y otros serv. |
| - Mantenimiento | - Anestesia/Reanimación |
| - Lavandería | - Quirófanos |
| - Alimentación | - Urgencias |
| - Farmacia | - Unidades de Enfermería |
| - Esterilización | - Cuidados Intensivos |
| - Laboratorio | - Traslados Interservicios |

Servicios Funcionales Finales

- Hospitalización
- Consultas Externas
- Urgencias
- Servicios Externos

Figura 6.10: Servicios Intermedios y Finales. Modelo SVS. Fuente: Eusko Jaurlaritz, 1994.

En el Manual se establece una serie de Niveles de imputación para cada concepto de coste y Servicio Funcional. Así, se fijan un “nivel optimo” (nivel 1) y los que, en ausencia de éste, se deben emplear (niveles 2,3 y 4). En una primera fase los costes se asignan directamente a los servicios, en función de la utilización que hace cada uno de ellos. Este es el caso de personal o arrendamientos. Normalmente los otros costes no pueden imputarse directamente, por lo que deben previamente asignarse a los Servicios Intermedios, como por ejemplo Reparaciones y conservación que irán asignados en primera instancia al servicio intermedio Mantenimiento, o los productos farmacéuticos que previamente también se imputarán a un servicio intermedio, en este caso en el de Farmacia. En cuanto a las amortizaciones, tal como manifiestan otros modelos descritos anteriormente, de momento, no se plantea su inclusión.

En cuanto a la imputación de los servicios intermedios a finales se relacionan a continuación algunos ejemplos con la inclusión de los distintos niveles:

- Mantenimiento: Nivel 1. Se imputa de forma directa en función de la información disponible.
- Nivel 2. Se imputa de forma directa el importe de los contratos de mantenimiento preventivo y de las órdenes de reparación valoradas. El resto se imputa en función de los metros cuadrados de cada Servicio.
- Nivel 3. Se imputa en función de los metros cuadrados de cada servicio.
- Alimentación: Nivel 1. Se imputa de forma directa a los servicios en función de los cargos del Servicio de Cocina
- Nivel 2. Se imputa de forma directas a los servicios en función del número de menús servidos.
- Nivel 3. Se imputa en función del número de estancias.
- Laboratorios: Nivel 1. Se imputa en función de los consumos reales de los servicios peticionarios.
- Nivel 2. Se imputa en función de los consumos, mediante muestreo diseñado específicamente, de los servicios peticionarios, a través de URVs.
- Nivel 3. Se imputa en función de los consumos, obtenidos mediante muestreo no diseñado específicamente, de los servicios peticionarios, a través de URVs.
- Nivel 4. Se imputa en función del número de determinaciones solicitadas por cada Servicio.

6.8. Comparación entre los diferentes sistemas descritos.

En los apartados siguientes se realiza una comparación, analizando las coincidencias y singularidades, entre los sistemas que se han descrito previamente. Así, se analizan los tipos de

coste por naturaleza utilizados en cada caso, los centros de costes y los criterios de reparto entre centros de costes por un lado y centros de costes y producto por el otro.

6.8.1. Tipos de coste por naturaleza

Se observan ciertas diferencias en los costes por naturaleza utilizados por los distintos sistemas descritos en los apartados anteriores (ver anexo 1). Así, en cuanto al coste de personal, todos los sistemas le dan un tratamiento individualizado, poniendo de manifiesto la importancia que tiene dicho coste dentro del conjunto. En todos los casos el coste de personal se imputa en función del criterio “donde está trabajando”. Es de destacar la distinción que hacen, tanto SIE como SCS, diferenciando y dando un tratamiento específico al personal facultativo, personal sanitario no facultativo y personal no sanitario. La afectación se realiza al centro de actividad donde desarrolla su trabajo, y en el caso que sea necesario, se realiza un reparto entre distintos centros de actividad en proporción al tiempo de dedicación.

Otro de los costes identificados por la totalidad de los sistemas es el de “suministros”. SIGNO lo identifica con dicho nombre, no así el resto de sistemas. COAN utiliza el término “consumo de fungibles”, por su parte, SIE lo identifica como “consumo de productos y servicios”. Así, distingue entre “consumo de productos” y “consumo de servicios externos”. Los primeros hacen referencia a material sanitario, material no sanitario y farmacia. Los segundos abarcan suministros de agua, combustible, servicios contratados de limpieza, mantenimiento, seguridad y diversos. El mismo enfoque ofrece el SCS en su apartado de “consumo de bienes y servicios”, diferenciando “consumo de productos” de “consumo de servicios”. Por su parte el SVS incluye este coste en un apartado denominado “coste de funcionamiento”. En todos los casos el coste de “suministros” se imputa en función del consumo a cada centro sanitario peticionario.

El sistema SIE se diferencia del resto de sistemas identificando un coste de forma específica, que recibe el nombre de “prestaciones”. Distingue en este apartado conceptos como “prótesis”, “transporte sanitario” y “otras actividades sanitarias”. Dichos costes se afectan a los centros sanitarios que utilicen estos productos o servicios. Los otros sistemas no especifican este concepto, quedando diluido en “suministros” o “consumo de bienes y servicios”.

El coste de “farmacia” queda perfectamente identificado en los sistemas SIGNO y COAN. Sin embargo, los sistemas SIE y SCS no utilizan de forma separada esta determinación, quedando incluidos en el apartado de “consumo de productos” y “consumo de bienes y servicios” respectivamente. La afectación se realiza en todos los casos en función del consumo de productos.

Hostelería es otro de los costes que SIGNO trata de forma aislada. La alimentación, siguiendo este sistema, se imputa a cada GFH en función del consumo. El resto de sistemas no tiene en cuenta este detalle, encontrándose dicha partida ubicada en el concepto de “consumo de servicios exteriores”. En este sentido, se observa como la mayoría de sistemas da por sentado que la alimentación, generalmente, será un servicio subcontratado.

Mantenimiento es uno de los apartados a los que se dedica más atención. Así, el sistema SIGNO identifica en primer lugar quién realiza el mantenimiento, diferenciando entre mantenimiento externo, controlado a través de la correspondiente factura y el mantenimiento interno, el cual requerirá de un parte de avería para su control. Este coste se asigna a los GFH en función de la utilización. Por otra parte, COAN habla de “mantenimiento de aparejaje” el cual lo imputa a los centros de responsabilidad. Los que no se puedan identificar con un centro de responsabilidad, o bien son para elementos comunes, será repartido a través del centro de responsabilidad “mantenimiento”. Por su parte, el sistema SIE lo tiene considerado dentro de “consumo de servicios externos” dando por supuesto que en cualquier caso es una función subcontratada. El SCS tiene en cuenta este coste dentro del capítulo de reparaciones y el SVS lo incluye dentro del llamado coste de funcionamiento, como “reparación y conservación de inversiones”.

Dentro de la clasificación de costes, SIGNO es el único sistema que propone la utilización diferenciada del coste “fondo de maniobra”.

La amortización es uno de los costes reconocidos en todos los sistemas, sin embargo, existen ciertas diferencias entre ellos. Así, SIGNO indica que el cálculo de la amortización obedece a criterios técnicos y se imputa en función de la ubicación del bien. Por su parte COAN, se decanta por un sistema de amortización constante, siendo la cuota anual el resultado de dividir el valor del bien entre los periodos de vida útil considerados. El SVS integra la amortización dentro del “coste de funcionamiento”, sin especificar el sistema de cálculo. SIE y SCS

excluyen transitoriamente el tratamiento de la amortización, especificando que se tendrán en cuenta en la medida en que sea posible determinarlo.

El concepto de “contratas externas” es tenido en cuenta por todos los sistemas con excepción de SIGNO. El sistema COAN lo identifica como el importe de las contratas realizadas con empresas externas. El resto de sistemas lo incluye dentro del apartado de “consumo de servicios exteriores”.

6.8.2. Centros de coste utilizados

En el apartado anterior, se ha podido verificar como a pesar de las diferencias existentes en las clasificaciones de costes utilizadas por los distintos modelos, éstas se basan sobretudo en cuestiones terminológicas. Este no es el caso de los centros de coste utilizados, ya que los diferentes enfoques utilizados por parte de los distintos sistemas pueden llevar a resultados finales totalmente dispares (ver anexo2). En este sentido, SIGNO utiliza dos clasificaciones distintas para determinar los centros de coste. La primera, identifica un primer nivel básico formado por los GFH, unidades mínimas de gestión. Un segundo nivel llamado Servicio Funcional (SF) agrupa uno o varios GFH, y un tercer nivel Areas funcionales, que agrupa uno o varios SF. La segunda clasificación que utiliza SIGNO, muestra tres centros de coste diferenciados como finales, intermedios y estructurales. Esta clasificación es utilizada por los distintos sistemas descritos pero con algunos matices importantes que se describen seguidamente.

Para el sistema COAN, los centros estructurales reciben el nombre de “básicos”, centros que normalmente serán no asistenciales. Los intermedios se reconocen bajo el nombre de “centrales”, los cuales siempre serán asistenciales. En cuanto a los finales, diferencia entre centros finales clínicos y centros finales exteriores.

Los sistemas SIE y SCS son parejos en su enfoque, identificando los distintos centros con el término “centros de actividad”. Así, SIE clasifica los centros en estructurales, intermedios y finales pero realizando para cada uno de ellos una subclasificación con la intención de obtener una información más detallada. Los estructurales los clasifica en primarios, como mantenimiento, y secundarios como administración. Para los centros de actividad intermedios,

diferencia los centros de coste intermedios, de los intermedios logísticos. En cuanto a los finales, también hace una distinción entre centros de actividad final y centros de actividad final no imputables. Por su parte el SCS, a los centros de actividad estructurales también les da el nombre de auxiliares, pudiendo ser primarios y secundarios. Reconoce los centros de actividad intermedios y para los finales diferencia los centros de actividad finales de apoyo de los centros de actividad finales principales.

Por su parte el SVS también utiliza el enfoque mayoritario dando a los centros el nombre de servicios funcionales estructurales, intermedios y finales.

6.8.3. Criterios de reparto

Los criterios de reparto propuestos por los distintos sistemas difieren sustancialmente, lo que, como en el caso de los centros de coste, el tratamiento de la información se realizará de forma distinta llegando a conclusiones y resultados totalmente diferentes (ver anexo 3). El coeficiente de reparto es utilizado por la totalidad de los sistemas expuestos para imputar costes entre centros de coste. Además del coeficiente de reparto, otros mecanismos utilizados son los “gestores de actividad” propuesto por SIGNO, las “unidades relativas de valor” (URV) propuesto por COAN y SVS, y la “unidad de obra” utilizado por el SCS. Todos ellos son medidores de actividad relacionados con el centro al que se han de repartir los costes hacia otros centros. Como caso particular, cabe destacar el criterio propuesto por SIE, “número de veces actividad” diferente a todos los anteriores, ya que se basa en la filosofía del sistema de costes basado en las actividades (ABC).

En cuanto a los criterios de reparto utilizados entre los centros de coste y productos, todos los sistemas ofrecen los mismos criterios utilizados para la distribución de costes entre centros. SIGNO, además de los “gestores de actividad”, propone utilizar también cuando sea necesario las URV. Lo mismo ocurre con el sistema SIE que, adicionalmente al “número de veces actividad”, propone también la utilización de las URV o las UMA'S.

En la mayoría de los casos se expone una relación de posibles criterios, clasificando a los mismos bajo el criterio de mejor opción a mínima opción, ofreciendo una cierta flexibilidad a la hora de escoger el criterio, en función de la dificultad que pueda tener el mismo.

6.9. Conclusiones

Los proyectos elaborados por organismos oficiales y desarrollados en este capítulo, muestran la preocupación que existe por el cálculo de los costes, así como la intención de ofrecer, a los distintos centros hospitalarios, un punto de referencia que permita, por una parte homogeneizar criterios, y por otra, disponer de una información que facilite la posibilidad de realizar comparaciones. La revisión de los sistemas expuestos permite destacar las diferencias observadas en las tres cuestiones planteadas. En los distintos modelos se observan ciertas diferencias en los tipos de costes por naturaleza utilizados, pero éstas, no son significativas por tratarse únicamente de cuestiones terminológicas sin un efecto excesivamente importante en el resultado final en cada uno de los casos. No ocurre lo mismo con las otras dos cuestiones planteadas. Tanto para los centros de coste utilizados, como para los criterios de reparto, las diferencias comportan un tratamiento de la información totalmente distinto y, por lo tanto, se llega a conclusiones diferentes, en cuanto a seguimiento y control. Los centros de responsabilidad están presentes en la totalidad de los proyectos elaborados por las comunidades, aunque difieren en cuanto a terminología y organización interna. La mayoría de los modelos analizados presentan la posibilidad de seleccionar diferentes criterios de reparto para cada coste o centro de coste, bajo la característica de mejor a peor opción, ofreciendo cierta flexibilidad en función de la dificultad de utilización. Parece ser, que tanto el SCS como el SIE persiguen obtener una información más detallada y exhaustiva definiendo un número mayor de centros de actividad que el resto. Por otro lado, es de destacar la utilización por parte del SIE del criterio de reparto “número de veces que se realiza una actividad”, demostrando una aproximación, en algunas de las partes del tratamiento de la información de costes, al sistema basado en las actividades (ABC). También cabe resaltar la aportación que la Xunta de Galicia realiza partiendo del Proyecto SIGNO, para identificar no solo el coste por proceso sino también el coste por paciente. La mayoría de las comunidades están inmersas en el proceso de implantación del sistema escogido, por lo que es prematuro analizar las ventajas e inconvenientes que los mismos están aportando. Lo que sin embargo parece claro es que los distintos sistemas de control, proporcionan información de forma más

exhaustiva y que el seguimiento se ha perfeccionado haciendo énfasis en lo que realmente se debe controlar.

Cabe mencionar aquí, que a pesar de que los diferentes centros asistenciales, diseñan su propia contabilidad de gestión como herramienta propia para gestionar de forma adecuada, teniendo en cuenta las características y necesidades particulares de cada organización, sería interesante que se tuviese en cuenta la necesidad de poder comparar entre diferentes centros asistenciales. Así, la comparación entre hospitales de la misma comunidad para analizar cuestiones como por ejemplo, eficiencia, productividad, costes, no debería comportar grandes problemas. Pero no ocurre lo mismo cuando la comparación se quiere realizar entre centros pertenecientes a diferentes comunidades, ya que los criterios utilizados no son homogéneos.

6.10. Anexos Capítulo 6.

Anexo 1: Comparación de los costes por naturaleza utilizados

Costes por naturaleza:

<u>SIGNO</u>	<u>COAN</u>	<u>SCS</u>	<u>SIE</u>	<u>SVS</u>
Personal Suministros Suministros	Personal Fungibles	Personal Consumo de - 282 -	Personal Consumo de	Personal

		bienes y servicios	productos y serv.	Prestaciones
Farmacia	Fármacos			Product. Farm.
Hostelería				
Mantenimiento				
Mantenimiento	Reparaciones			
Reparación-con.				
Fondo maniobra				
Amortizaciones	Amortizaciones	Amortizaciones		Amortizaciones
	Contratas externas			Trab. realizados otr. empresas

Claves:

COAN: Sistema de Control de Gestión Hospitalaria del Servicio Andaluz de Salud. (Junta de Andalucía, 1995)

ICS: Modelo de Contabilidad Analítica del Institut Català de la Salut

SIE: Sistema de Información Económica para la Gestión Sanitaria de la Generalitat Valenciana

SIGNO: Gestión analítica del Ministerio de Sanidad y Consumo

SVS: Manual de Imputación de costes del Servicio Vasco de Salud

Anexo 2 : Comparación de los diferentes centros de costes utilizados.

CENTROS DE COSTE	SIGNO (Grupos Funcionales Homogéneos)	COAN (Centros de Responsabilidad)	SCS (Centros de Actividad)	SIE (Centros de Actividad)	SVS (Servicios Funcionales)
<u>Asistenciales :</u> -Finales	Finales	Finales	Finales principales	Finales de Urgencias,	Finales

				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 Paritorios	Intermedios
				Intermedios logísticos de hospitalización y Ambulatorios	

No asistencial.

	Estructurales	Básicos	Estructurales	Estructurales	Estructurales
-Primarios			Primarios	Primarios	
-Secundarios			Secundarios	Secundarios	

Anexo 3: Comparación entre los diferentes criterios de reparto utilizados.

CRITERIOS DE REPARTO	SIGNO	COAN	SCS	SIE	SVS

Comparación entre diferentes sistemas de cálculo de costes

Entre centros de costes	Coeficiente de reparto	Unidad relativa de valor	Unidad de obra	Coeficient de reparto. Nº de veces actividad	Coeficiente de Reparto y Unidad relativa de valor
De centros de costes a productos	Gestor de actividad y Unidad relativa de valor			Unidad relativa de valor y UMA´S	

CAPÍTULO 7.

ESTUDIO SOBRE LA IMPLANTACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS CENTROS SANITARIOS EN CATALUÑA

7.1. Introducción

En los capítulos tercero, cuarto y quinto se han revisado cuales son los diferentes instrumentos que la contabilidad de gestión propone, así como, las diferentes funciones que deben cumplir para que sean herramientas que permitan que la organización se adapte a su entorno. Concretamente deben permitir incrementar la habilidad de las organizaciones para coordinar las acciones de sus miembros, facilitar la disminución de conflictos internos, prever problemas en la organización y cuantificar los resultados y la situación económica, financiera y patrimonial de la organización.

Los centros sanitarios, tal como se describe en el capítulo tercero, como cualquier otro tipo de organización, se ven en la necesidad de utilizar instrumentos de información de contabilidad de gestión para controlar su gestión.

La contabilidad de gestión ha ido evolucionando a lo largo del tiempo acomodándose a los cambios del entorno. En el capítulo segundo se pone de manifiesto dicha adaptación y se indica que actualmente los sistemas de información de gestión deben recoger por un lado, indicadores monetarios, basados en la contabilidad financiera, de costes, presupuestos y planificación. Por otro lado, serán también necesarios indicadores no monetarios, que informen de variables difícilmente cuantificables pero que condicionan, o pueden condicionar, la buena marcha del centro sanitario, como por ejemplo, el grado de satisfacción de los pacientes. Estos sistemas de información, basados en indicadores monetarios y no monetarios, deben servir para poder evaluar como mínimo hasta que punto la organización esta consiguiendo los objetivos que se ha marcado. En los centros sanitarios se da la circunstancia de que los objetivos no económicos, de tipo social, destacan sobre el resto, por lo que se hace más necesaria la utilización de indicadores no monetarios.

Por otra parte, en el capítulo sexto se realiza una comparación entre diferentes sistemas de cálculo de costes desarrollados en España por diferentes organismos pertenecientes al Estado y a las comunidades autónomas. Esta proliferación de modelos y sistemas de

costes pone en evidencia el interés por ofrecer, por parte de esos organismos, herramientas que permitan a los centros sanitarios controlar y mejorar su gestión.

Por todo lo mencionado anteriormente, en este capítulo se desarrolla un estudio empírico con el objetivo de analizar y conocer las prácticas de los centros sanitarios en Cataluña en materia de contabilidad de gestión. Se pretende contrastar la metodología existente en los centros sanitarios en materia de planificación, presupuestación y control. También se pretende analizar el tipo de organización y delimitación de responsabilidades, qué tipo de información utilizan para la gestión y adopción de decisiones y qué sistemas de cálculo y control de costes manejan. En concreto, el estudio se centra en analizar la utilidad de la información que suministra la contabilidad de gestión, así como la utilización de la contabilidad de costes mediante el estudio de qué métodos, criterios y sistemas utilizan para calcular los costes. Por otra parte, también se pretende saber si los hospitales consideran necesario utilizar precios internos para valorar las transacciones entre los diferentes centros de responsabilidad, y si calculan costes de oportunidad. Es de interés conocer además, si el centro sanitario utiliza por un lado, unidades equivalentes y con qué objetivo, y por otro, si disponen de algún sistema de clasificación de pacientes. Se pretende saber también si los hospitales consideran la utilización de costes estándares para planificar, confeccionar presupuestos y analizar desviaciones para el control de las actuaciones. Finalmente, se persigue el objetivo de analizar si los hospitales utilizan indicadores para evaluar y controlar la gestión, así como encuestas a los usuarios para conocer el grado de satisfacción, y si tienen implantado un cuadro de mando integral.

Se ha escogido, para realizar el estudio, una encuesta dirigida a los responsables de administración o de control de gestión de los centros sanitarios de Cataluña que disponen de actividad quirúrgica.

7.2. Objetivos del estudio

El estudio que se desarrolla en este capítulo tiene como objetivo conocer cuál es la situación de la contabilidad de gestión en los centros sanitarios en Cataluña.

Reg. Sant.	POBLACIÓN	CENTROS	CAMAS	ESTANCIAS	ALTAS	CONSULTAS	URGENCIAS
Lleida	339.186	14	1.394	400.307	38.350	338.180	114.980
Tarragona	439.172	16	2.642	812.513	52.416	529.369	173.589
Tortosa	132.530	4	568	160.713	12.739	200.039	51.867
Girona	520.009	19	2.369	724.326	65.926	772.296	313.426
C. Ponent	1.157.819	22	5.422	1.783.447	106.482	1.214.354	619.084
Bcn. Mrme.	689.022	13	2.511	805.601	59.944	628.494	394.784
Centro	1.286.981	28	4.638	1.390.648	151.622	1.438.195	875.845
Bcn. Ciudad	1.528.145	61	9.156	2.736.844	332.223	3.020.513	1.109.925
Cataluña	6.092.864	177	28.700	8.814.399	819.702	8.141.440	3.653.500

Tabla 7.1: Estadística de establecimientos sanitarios en régimen de internado. Fuente: Servei d'Informació i Estudis. Direcció General de Recursos Sanitaris. Departament de Sanitat i Seguretat Social. Generalitat de Catalunya, 1998.

Esta Comunidad Autónoma cuenta con 177 hospitales, los cuales disponen de 28.700 camas en los que se ha realizado una actividad de más de ochocientos mil altas, más de ocho millones de consultas y más de tres millones seiscientas mil urgencias en el año 1998 (ver tabla 7.1). Por otra parte, como se puede observar en la tabla 7.2, en Cataluña se concentra gran parte de la actividad hospitalaria del Estado español. El hecho de disponer de diversas fuentes de información ocasiona pequeñas distorsiones, como se puede apreciar si se comparan las tablas 7.1 y 7.2.

La información facilitada en la tabla 7.2 permite valorar la morbilidad hospitalaria en España y por comunidades autónomas. También se incluye, el número de hospitales y el número de camas existentes en España y en cada Comunidad en el año 1999. Su objetivo básico es conocer la estructura y evolución de la morbilidad atendida en los hospitales. La información recogida por el INE permite realizar estimaciones acerca del número de enfermos dados de alta y su estancia media en el hospital, clasificados según sexo, edad, motivo del ingreso, urgencia del ingreso y diagnóstico definitivo.

	Número Hospitales 1999	Total enfermos dados de alta 1997	Enfermos dados de alta x cien mil habitant. 1997	Estancia media 1997	Edad media 1997	Numero de camas instaladas 1999
España	795	4.422.263	11.246	10	48	164.097
Andalucía	88	718.866	10.071	10	44	23.308
Aragón	27	138.296	11.881	11	51	5.907
Asturias	22	116.102	10.978	11	53	4.668
Baleares	24	125.703	16.870	8	47	3.645
Canarias	47	161.408	10.311	13	45	7.872
Cantabria	10	55.208	10.430	12	51	2.811
Castilla y León	57	273.412	11.346	13	51	10.555
Castilla La Mancha	30	158.063	10.406	12	48	5.455
Cataluña	179	797.883	12.937	10	50	31.838
Com. Valenciana	60	437.435	11.047	8	47	12.725
Extremadura	18	102.935	10.270	12	46	4.343
Galicia	58	288.524	10.669	11	49	11.130
Madrid Com.	77	572.905	10.555	9	49	22.618
Murcia	25	122.036	11.322	9	46	4.218
Navarra	14	73.336	12.376	8	50	2.697
País Vasco	51	236.732	11.542	10	51	8.812
Rioja	4	26.652	11.376	12	51	1.008
Ceuta	2	10.209	14.222	7	40	278
Melilla	2	6.554	12.113	9	38	209

Tabla 7.2: Hospitales y morbilidad hospitalaria. Fuente: Instituto Nacional de Estadística.

A la hora de verificar la utilización de las diferentes herramientas que facilita la contabilidad de gestión, se ha diseñado una encuesta que permita obtener el máximo de información relacionada con, el perfil del centro sanitario, la utilización de los instrumentos tradicionales de contabilidad de gestión, la utilización de costes estándares y presupuestos, el establecimiento de objetivos y análisis de desviaciones, y finalmente, la utilización de indicadores, encuestas y cuadros de mando.

Como consecuencia del tipo de preguntas que se han incluido en el cuestionario, muchas de ellas pensadas para obtener información sobre aspectos técnicos de la contabilidad de gestión, se ha creído oportuno dirigir la encuesta a hospitales con actividad básicamente quirúrgica. La complejidad de estos centros, con un proceso

productivo intenso, requiere de un tratamiento de la información más sofisticado para poder valorar la eficacia y eficiencia de la actividad desarrollada en dichos centros. Así, de los diferentes centros sanitarios existentes en Cataluña, se puede diferenciar en función de la finalidad asistencial, los hospitales generales y quirúrgicos, de los hospitales materno-infantil, psiquiátricos, geriátricos o socio-sanitarios (ver tabla 7.3). De los 183 hospitales que relaciona el Catálogo Nacional de Hospitales para Cataluña, los 85 hospitales generales, más los 14 hospitales quirúrgicos son la base del estudio. Por tanto, no se tienen en consideración los hospitales maternos y/o infantiles, monográficos, psiquiátricos, geriátricos y/o de larga estancia y los identificados como otros. Esto hace que la población a la que va dirigida la encuesta sea inferior a 99 hospitales.

Comunidad Autónoma	Total	General	Quirúrgico	Matern - inf.	Monográfico	Psiquiátrico	Geriátrico	Otros
Total	798	471	72	13	43	87	106	6
Andalucía	88	68	9	0	4	5	2	0
Aragón	27	16	1	0	0	6	4	0
Asturias	20	14	1	0	0	3	2	0
Baleares	25	18	1	0	4	1	1	0
Canarias	50	27	2	1	3	4	13	0
Cantabria	10	6	0	0	1	2	1	0
Castilla y León	31	19	3	0	3	5	0	1
Castilla La Mancha	57	38	6	0	0	9	4	0
Cataluña	183	85	14	4	8	15	56	1
Com. Valenciana	62	40	5	2	5	5	4	1
Extremadura	19	13	4	0	0	2	0	0
Galicia	55	34	6	3	5	6	1	0
Madrid Com.	75	33	16	3	6	9	7	1
Murcia	24	15	2	0	1	2	3	1
Navarra	14	9	0	0	1	3	0	1
País Vasco	50	29	2	0	2	9	8	0
Rioja	4	3	0	0	0	1	0	0
Ceuta	2	2	0	0	0	0	0	0
Melilla	2	2	0	0	0	0	0	0

Tabla 7.3: Hospitales por Comunidad Autónoma y finalidad asistencial. Fuente: Catálogo Nacional de Hospitales. Actualizado a 31-XII-99. INE.

7.3. Metodología utilizada para el estudio empírico

El método utilizado para el estudio empírico es el de un cuestionario estándar enviado por correo a los centros sanitarios de Cataluña¹. El trabajo de campo se ha realizado por encuesta postal. Dicha encuesta se ha enviado a 98 hospitales (generales y quirúrgicos), los cuales disponen de 22.500 camas. Se han recibido 31 cuestionarios, lo que representa un índice de respuesta del 32%. Sin embargo, si se toma como referencia el número de camas hospitalarias, este porcentaje asciende hasta el 45%, ya que el número de camas de los hospitales que han contestado a la encuesta asciende a 10.100 camas. Estos índices de respuesta, a pesar de que no son elevados, se pueden considerar como representativos de la muestra, ya que en España, el porcentaje más habitual en estudios empíricos se podría situar alrededor del 15% (García Benau, Humphrey, Moizer, y Turley, 1993, pág. 281).

El cuestionario utilizado contiene preguntas de tipo cerrado y en menor medida de tipo abierto². Se ha dividido en las secciones siguientes:

- La primera sección se centra en el estudio del perfil del centro sanitario: propiedad del centro (público o no público), plantilla media, número de camas, número de altas, visitas a consultas externas, visitas a urgencias, intervenciones quirúrgicas, formación del responsable de contabilidad de gestión, asesoramiento externo, objetivos de la contabilidad de gestión y utilidad de la información que suministra la contabilidad de gestión.
- La segunda sección sondea sobre la utilización de los instrumentos tradicionales de la contabilidad de gestión. En primer lugar cuestiona sobre la contabilidad de coste, la utilización de departamentos o centros de costes y su autonomía. En segundo lugar pregunta sobre criterios internos de valoración, de imputación y sobre las clasificaciones y sistemas de costes utilizados.
- La tercera sección cuestiona sobre la utilización de costes estándares, presupuestos, establecimiento de objetivos y desviaciones.

¹ Las encuestas iban acompañadas de una carta explicativa en la que se remarcaba la confidencialidad de las respuestas.

² Se adjunta la encuesta en el anexo 7.1.

- En la última parte del cuestionario se pregunta sobre la utilización de indicadores, encuestas y cuadros de mando. Finalmente se pide la opinión sobre qué aspectos o herramientas incorporaría a los sistemas de información para mejorar el control de gestión.

7.4. Descripción técnica del método utilizado para el análisis de las respuestas.

Para el análisis de las respuestas se ha tabulado la encuesta realizada, mediante un análisis bivariable. Este tipo de análisis es útil para estudiar las relaciones existentes entre variables tomadas de dos en dos (Pedret, 1997, pág. 31). Si una variable no depende de la otra, y, tanto la variable a explicar, como la variable explicativa son cuantitativas, el modelo de análisis más adecuado es el de regresión lineal simple. Si la variable a explicar es cuantitativa, pero la variable explicativa no es cuantitativa, el modelo a utilizar es el análisis de la varianza. En el caso de no existir dependencia entre las variables, la variable a explicar no es cuantitativa pero si lo es la variable explicativa, el modelo de análisis a utilizar es el análisis discriminante simple. En cambio si en este último caso la variable explicativa no es cuantitativa, la regresión logística simple será el modelo más adecuado. Por otra parte, si una variable es dependiente de la otra, y las variables tratadas son cuantitativas, el método de análisis bivariable es el coeficiente de correlación. En cambio, si las variables tratadas son cualitativas, los métodos de análisis bivariable son las tablas de contingencia o la prueba de la chi-cuadrado (Pedret, 1997, pág. 32).

El estudio que se presenta en este capítulo ofrece la posibilidad de analizar variables dependientes y cualitativas, con lo que el método que se utilizará es el de las tablas de contingencia. Las tablas de contingencia son una técnica de análisis de los datos que tienen como función resumir la relación entre variables cualitativas (Sánchez Carrión, 1989, pág.23). Considerada una población, o una muestra compuesta por N individuos sobre los que se pretende analizar simultáneamente dos variables, atributos o factores, factor 1 y factor 2. Se designa por A_1, \dots, A_r y por B_1, \dots, B_c , las r y c modalidades del factor 1 y del factor 2, respectivamente; y por n_{ij} el número de individuos que presentan a la vez las modalidades A_i y B_j . La tabla estadística que describe estos N individuos, será una tabla de contingencia y tendrá la siguiente forma (Ruiz-Maya, 1990, pág. 41):

		Factor B						
		Nivel 1	Nivel 2	...	Nivel j	...	Nivel c	T. Marg.
Factor A	Nivel 1	n_{11}	n_{12}	...	n_{1j}	...	n_{1c}	$n_{1.}$
	Nivel 2	n_{21}	n_{22}	...	n_{2j}	...	n_{2c}	$n_{2.}$

	Nivel i	n_{i1}	n_{i2}	...	n_{ij}	...	n_{ic}	$n_{i.}$

	Nivel r	n_{r1}	n_{r2}	...	n_{rj}	...	n_{rc}	$n_{r.}$
	T. Marg.	$n_{.1}$	$n_{.2}$...	$n_{.j}$...	$n_{.c}$	N

La interpretación de esta tabla permite obtener:

$$n_{i.} = \sum_{j=1}^c n_{ij} \quad n_{.j} = \sum_{i=1}^r n_{ij}$$

$$N = \sum_{i=1}^r n_{i.} = \sum_{j=1}^c n_{.j} = \sum_{i=1}^r \sum_{j=1}^c n_{ij}$$

Las distribuciones marginales vienen dadas por:

Factor A	Frecuencia
A_1	$n_{1.}$
A_2	$n_{2.}$
...	...
A_i	$n_{i.}$
...	...
A_r	$n_{r.}$
	N

Factor B	Frecuencia
B_1	$n_{.1}$
B_2	$n_{.2}$
...	...
B_j	$n_{.j}$
...	...
B_c	$n_{.c}$
	N

Y las condicionadas por:

Factor A/B	Frecuencias
A_1	n_{1j}
A_2	n_{2j}
...	...
A	n_{ij}
...	...
A_r	n_{rj}
	$n_{.j}$

Factor B/A	Frecuencias
B_1	n_{i1}
B_2	n_{i2}
...	...
B_j	n_{ij}
...	...
B_c	n_{ic}
	$n_{i.}$

Es uno de los instrumentos más utilizados para la tabulación de encuestas, debido a que los resultados son fácilmente interpretables y comprensibles. Además, dado que se pueden realizar segmentaciones de los mercados para valorar su comportamiento, se ofrece la posibilidad de cruzar todas, o una gran parte de las variables obtenidas en un estudio, para una serie de variables que representen los segmentos analizados. Estas variables se suelen denominar variables de cabecera, y entre otras, se pueden mencionar variables de tipo sociodemográfico, como los grupos de edad o, las categorías socioprofesionales, o variables inherentes al mercado analizado, como por ejemplo la marca comprada o el nivel de consumo de un determinado producto, (Pedret, 1997, pág. 52 a 55).

Las tablas de contingencia, ofrecen la posibilidad de analizar los datos desde diferentes puntos de vista gracias a poder relacionar las variables estudiadas. La tabulación cruzada y comparativa de dos variables da lugar a una tabla compuesta de filas y columnas, utilizándose las categorías de cada variable para designar, respectivamente las filas y las columnas. Se suele seguir la convención de situar la variable dependiente, cuando la hubiere, en las filas, y la variable independiente en las columnas (García Ferrando, 1992, pág.209). En el estudio que se presenta en este capítulo, se ha utilizado para cada pregunta dos segmentaciones o variables de cabecera. Por un lado, se analizan las respuestas en función de la propiedad del centro y, por otro, en función del tamaño. Para clarificar el funcionamiento de este instrumento estadístico se presenta seguidamente una de las preguntas realizadas en la encuesta, utilizando únicamente la

variable “tamaño del centro”. Mediante el análisis de las respuestas a dicha pregunta, se pretende explicar la relación entre dos variables, que son:

- a) Disponen de personal que se dedique a llevar alguna contabilidad de gestión. La respuesta únicamente puede ser:
1. Si.
 2. No.
- b) Número de camas que tiene el centro sanitario, codificado en tres grupos:
1. Centros sanitarios que disponen de menos de 129 camas.
 2. Centros sanitarios que disponen de 129 camas hasta 366.
 3. Centros sanitarios que disponen de más de 366 camas.

La tabla de contingencia con los resultados es la siguiente:

	NUMERO DE CAMAS			Total fila
	< 129	> 129 <366	> 366	
Si				
Absolutos	7	14	8	29
%Horizontal	24.1%	48.3%	27.6%	100.0%
%Vertical	87.5%	93.3%	100.0%	93.5%
%Tabla	22.6%	45.2%	25.8%	93.5%
No				
Absolutos		1	1	2
%Horizontal		50.0%	50.0%	100.0%
%Vertical		12.5%	6.7%	6.5%
%Tabla		3.2%	3.2%	6.5%
Total columna				
Absolutos	8	15	8	31
%Horizontal	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

A partir de los datos expuestos en la tabla de contingencia anterior, la interpretación de los datos sería la siguiente:

- a) Se puede observar que en el análisis intervienen 31 centros sanitarios, que son los que corresponden a la casilla de “total fila” con “total columna”, bajo el título de absolutos. La muestra total es de 31 individuos, por lo que no hay ninguna respuesta no válida, por lo que la tabla informa de la totalidad de la muestra.
- b) El valor “total fila” y “total columna” indican respectivamente, la distribución de frecuencia de la variable “Disponen de personal que se dedique a llevar alguna contabilidad de gestión” y de la variable “tamaño del centro sanitario por número de camas instaladas”. Así, 29 centros disponen de personal dedicado a llevar contabilidad de gestión y representan el 93,5% del total de centros sanitarios de la muestra. En cuanto a la columna, por ejemplo, 8 centros disponen de más de 366 camas instaladas y representa el 25,8% del colectivo analizado.
- c) Cada celda proporciona cuatro tipos diferentes de información sobre el cruce entre las variables. Por ejemplo, si se analiza el cruce entre los centros que disponen de personal para llevar la contabilidad de gestión y los centros que disponen de menos de 129 camas instaladas, se obtiene la información siguiente:
 - 1) Número de centros que pertenecen simultáneamente a las dos categorías. Siete centros disponen de personal para llevar contabilidad de gestión y tienen menos de 129 camas.
 - 2) Porcentaje horizontal: porcentaje de centros que pertenecen simultáneamente a las dos categorías sobre el total de centros que pertenecen a la categoría de la variable colocada en filas. El 24,1% de los centros que disponen de personal para llevar la contabilidad de gestión, tienen menos de 129 camas.
 - 3) Porcentaje vertical: porcentaje de centros que pertenecen simultáneamente a las dos categorías sobre el total el total de centros que pertenecen a la categoría de la variable colocada en columnas. El 87,5% de los centros que tienen menos de 129 camas, disponen de personal para llevar la contabilidad de gestión.
 - 4) Porcentaje tabla: porcentaje de centros que pertenecen simultáneamente a las dos categorías sobre el total de centros analizados. El 22,6% del total de los centros de la muestra disponen de personal para llevar la contabilidad de gestión y tienen menos de 129 camas instaladas.

Se puede analizar si las dos variables planteadas están relacionadas, es decir, si disponer de personal dedicado a llevar contabilidad de gestión difiere en función del tamaño del

centro. Para analizar la existencia de estas relaciones, se pueden verificar los porcentajes verticales de la tabla. En la práctica, los porcentajes verticales son los que habitualmente se utilizan para analizar las relaciones entre dos variables. Así, dichos porcentajes indican que hay una proporción más elevada de centros de más de 366 camas que disponen de personal para llevar la contabilidad de gestión, (100%), que en los centros de menos de 129 camas, (87,5%). Por lo tanto, como consecuencia de esta comparación se puede llegar a la conclusión de que la variable tamaño del centro, influye sobre si los centros disponen o no de personal para llevar la contabilidad de gestión.

7.5. Presentación de los resultados del estudio empírico.

En este apartado se presentan los resultados del estudio empírico sobre la situación de la contabilidad de gestión en los centros sanitarios en Cataluña. Los resultados se presentan, por una parte, en función de si el centro sanitario es público o privado, y por otra parte, en función del tamaño del centro. Mediante tablas de correspondencia que justifican los porcentajes de respuesta de cada pregunta, se especifican, tanto en función de la propiedad del centro, como por grupo de centros sanitarios escogidos en función del tamaño los resultados obtenidos. El paquete informático utilizado ha sido el paquete estadístico para agentes sociales (SPSS), versión 6.1.2.

7.5.1. Perfil de los centros sanitarios.

En esta primera parte del cuestionario, se piden una serie de datos para poder clasificar los centros sanitarios. Así, se solicita información sobre propiedad del centro, plantilla media, número de camas, número de altas, visitas a consultas externas, visitas a urgencias e intervenciones quirúrgicas. Por otra parte, también se pregunta sobre formación del responsable de contabilidad de gestión, asesoramiento externo, objetivos de la contabilidad de gestión y utilidad de la información que suministra la contabilidad de gestión.

7.5.1.1. Propiedad y tamaño de los centros sanitarios encuestados.

De las respuestas recibidas a la información solicitada, se constata que no todos los centros responden a la totalidad de las cuestiones planteadas, de tal manera que, a preguntas sobre la plantilla media o sobre la actividad desarrollada, no todos los centros ofrecen dicha información, o bien, la información suministrada no es homogénea al 100% y por tanto no es comparable. No ocurre así con las cuestiones, propiedad del centro y número de camas, cuyas respuestas se han ofrecido en la totalidad de los casos. Es por esta razón que se han seleccionado estas dos variables, propiedad del centro y número de camas, para clasificar los centros sanitarios y valorar los resultados obtenidos.

Se ha utilizado la variable propiedad del centro para clasificar los 31 cuestionarios recibidos. Así, (ver tabla 7.4), de la muestra obtenida, hay 14 centros de propiedad pública que representa el 45,2% del total, por 17 centros de propiedad privada que representa el 54,8% del total. La clasificación utilizada bajo esta variable, muestra una proporción bastante equilibrada entre el número de cuestionarios recibidos de centros públicos y privados.

PROPIEDAD DEL CENTRO					
Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
Público	1.00	14	45.2	45.2	45.2
Privado	2.00	17	54.8	54.8	100.0
Total		31	100.0	100.0	
Valid cases	31	Missing cases	0		

Tabla 7.4: Clasificación de los centros sanitarios en función de la propiedad del centro.

La otra variable utilizada para clasificar los centros sanitarios es el tamaño en función del número de camas instaladas en cada uno de ellos. Así, se han considerado tres grupos, un primer grupo con menos de 129 camas instaladas, un segundo grupo de centros sanitarios que disponen entre 129 y 366 camas instaladas, y un tercer grupo de

centros con más de 366 camas instaladas. En la tabla 7.5 se puede observar como hay 8 centros con menos de 129 camas, lo que representa un 25,85 del total de la muestra. Quince centros que disponen de 129 a 366 camas instaladas, lo que representa un 48,4% del total. Finalmente, hay 8 centros con más de 366 camas instaladas, lo que representa el 25,8% del total de la muestra. Como se puede constatar, en la presente clasificación hay una concentración en el tamaño intermedio propuesto para el análisis.

NUMERO DE CAMAS					
Value Label	Value	Frequency	Percent	Valid Percent	Cum Percent
Menos de 129	1.00	8	25.8	25.8	25.8
De 129 a 366	2.00	15	48.4	48.4	74.2
Mas de 366	3.00	8	25.8	25.8	100.0
Total		31	100.0	100.0	
Valid cases	31	Missing cases	0		

Tabla 7.5: Clasificación de los centros sanitarios por número de camas.

7.5.1.2. Recursos utilizados para llevar la contabilidad de gestión.

En este apartado se solicitaba si el centro dispone de personal que se dedique a llevar alguna contabilidad de gestión, así como la formación del responsable. Por otra parte, también se solicitaba información sobre si el centro recibe asesoramiento externo en contabilidad de gestión, y en caso afirmativo de quién. También se pedía información sobre los objetivos y la utilización de la contabilidad de gestión.

En cuanto a la primera cuestión, “disponen de personal que se dedique a llevar alguna contabilidad de gestión”, el 93,5% del total ha contestado positivamente, siendo únicamente un 6,5% los centros que afirman no disponer de personal específico para llevar la contabilidad de gestión. La respuesta ha sido afirmativa en el 100% de los casos en que la propiedad del centro es pública (ver tabla 7.6). Para los centros privados, la respuesta mayoritaria también es positiva siendo el 88,2% de los centros los que indican que disponen de personal dedicado a la contabilidad de gestión.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	14	15	7	14	8	29
%Horizontal	48.3%	51.7%	24.1%	48.3%	27.6%	100.0%
%Vertical	100.0%	88.2%	87.5%	93.3%	100.0%	93.5%
%Tabla	45.2%	48.4%	22.6%	45.2%	25.8%	93.5%
No						
Absolutos		2	1	1		2
%Horizontal		100.0%	50.0%	50.0%		100.0%
%Vertical		11.8%	12.5%	6.7%		6.5%
%Tabla		6.5%	3.2%	3.2%		6.5%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.6: Resultado de la pregunta sobre si disponen de personal destinado a llevar contabilidad de gestión.

La totalidad de los centros con más de 366 camas instaladas disponen de personal dedicado a la contabilidad de gestión, porcentaje que disminuye ligeramente en los grupos de centros con dimensión más reducida. En esta pregunta, cabe destacar que en la mayoría de los casos la respuesta a la pregunta de si disponen de personal destinado a llevar contabilidad de gestión es afirmativa.

Seguidamente, se ha querido valorar la formación del personal de contabilidad de gestión de los centros sanitarios que han contestado afirmativamente a la pregunta anterior. Así, el 41,4% del total de la muestra manifiesta que la formación del responsable de contabilidad de gestión es de economista. Un 10,3% tienen estudios de empresariales, y el resto, en porcentajes menores, indican que sus responsables de contabilidad de gestión tienen una formación de técnico superior, de grado medio, de contabilidad, de control de gestión, formación no universitaria, o bien autodidactas. La respuesta a la pregunta sobre el tipo de formación era libre, por lo que se han generado todo un conjunto de diversos tipos de formación (ver tabla 7.7).

Desde el punto de vista de la propiedad del centro, la formación de los responsables de contabilidad de gestión en los centros privados es de economistas, en un 46,7% y

empresariales, en un 13,3% del total. En cuanto a los centros públicos el porcentaje de economistas es menor, 35,7%. Se da la circunstancia de que en la información facilitada por los centros públicos, a excepción de la formación de economista, es muy dispar y poco significativa, con un porcentaje elevado de Ns/Nc, en concreto un 28,6%.

En cuanto al tamaño de los centros sanitarios, a medida que el centro es de mayor dimensión, más economistas y diplomados en empresariales son los responsables de la contabilidad de gestión. Así, el 62,5% de los centros de mas de 366 camas manifiestan que la formación del responsable de contabilidad de gestión es la de economista, siendo el 35,7% en los centros de entre 129 y 366 camas, y tan solo el 28,6% en los centros de menos de 129 camas.

Sobre la pregunta “reciben asesoramiento externo”, un 67,7% de los centros encuestados manifiesta no recibir asesoramiento externo, indicando que sí reciben asesoramiento tan solo un 32,3% (ver tabla 7.8). El asesoramiento externo recibido se produce, en mayor proporción, en los centros privados que en los públicos. Así, el 47,1% de los centros privados dice recibir asesoramiento externo, por tan solo el 14,3% de los centros públicos. En cuanto al tamaño, la necesidad de asesoramiento externo se concentra en los centros de menor dimensión, de tal forma que el 62,5% de los centros de menos de 129 camas indica que recibe asesoramiento externo, por tan solo el 20 y 25% en los otros dos grupos.

BASE:TIENE PERS.GESTION	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Economista						
Absolutos	5	7	2	5	5	12
%Horizontal	41.7%	58.3%	16.7%	41.7%	41.7%	100.0%
%Vertical	35.7%	46.7%	28.6%	35.7%	62.5%	41.4%
%Tabla	17.2%	24.1%	6.9%	17.2%	17.2%	41.4%
Técnico superior						
Absolutos	2		1		1	2
%Horizontal	100.0%		50.0%		50.0%	100.0%
%Vertical	14.3%		14.3%		12.5%	6.9%
%Tabla	6.9%		3.4%		3.4%	6.9%
Autodidacta						
Absolutos	1	1	1	1		2
%Horizontal	50.0%	50.0%	50.0%	50.0%		100.0%
%Vertical	7.1%	6.7%	14.3%	7.1%		6.9%
%Tabla	3.4%	3.4%	3.4%	3.4%		6.9%
Empresariales						
Absolutos	1	2	1		2	3
%Horizontal	33.3%	66.7%	33.3%		66.7%	100.0%
%Vertical	7.1%	13.3%	14.3%		25.0%	10.3%
%Tabla	3.4%	6.9%	3.4%		6.9%	10.3%
Grado medio						
Absolutos	1			1		1
%Horizontal	100.0%			100.0%		100.0%
%Vertical	7.1%			7.1%		3.4%
%Tabla	3.4%			3.4%		3.4%
Control de Gestión						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		6.7%		7.1%		3.4%
%Tabla		3.4%		3.4%		3.4%
Formación no univ.						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		6.7%		7.1%		3.4%
%Tabla		3.4%		3.4%		3.4%

BASE:TIENE PERS.GESTION	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Contable Absolutos %Horizontal %Vertical %Tabla		1 100.0% 6.7% 3.4%		1 100.0% 7.1% 3.4%		1 100.0% 3.4% 3.4%
MBA McGill 87 Absolutos %Horizontal %Vertical %Tabla		1 100.0% 6.7% 3.4%		1 100.0% 7.1% 3.4%		1 100.0% 3.4% 3.4%
Ns/Nc Absolutos %Horizontal %Vertical %Tabla	4 80.0% 28.6% 13.8%	1 20.0% 6.7% 3.4%	2 40.0% 28.6% 6.9%	3 60.0% 21.4% 10.3%		5 100.0% 17.2% 17.2%
TOTAL Absolutos %Horizontal %Vertical %Tabla	14 48.3% 100.0% 48.3%	15 51.7% 100.0% 51.7%	7 24.1% 100.0% 24.1%	14 48.3% 100.0% 48.3%	8 27.6% 100.0% 27.6%	29 100.0% 100.0% 100.0%

Tabla 7.7: Resultado de la pregunta sobre tipo de formación del responsable de contabilidad de gestión.

A los centros que contestaron que sí recibían asesoramiento externo, se les preguntó de quién reciben ese asesoramiento. La respuesta mayoritaria, un 70%, fue que reciben el asesoramiento externo de auditores, siendo exclusivo en los centros públicos, mientras que en los centros privados un 62,5% se asesora mediante auditores y un 25% utiliza asesores externos (ver tabla 7.9).

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	2	8	5	3	2	10
%Horizontal	20.0%	80.0%	50.0%	30.0%	20.0%	100.0%
%Vertical	14.3%	47.1%	62.5%	20.0%	25.0%	32.3%
%Tabla	6.5%	25.8%	16.1%	9.7%	6.5%	32.3%
No						
Absolutos	12	9	3	12	6	21
%Horizontal	57.1%	42.9%	14.3%	57.1%	28.6%	100.0%
%Vertical	85.7%	52.9%	37.5%	80.0%	75.0%	67.7%
%Tabla	38.7%	29.0%	9.7%	38.7%	19.4%	67.7%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.8: Resultado de la pregunta sobre si reciben asesoramiento externo

La siguiente pregunta que se planteó, dentro de este primer bloque, hace referencia a los objetivos de la contabilidad de gestión. A través de las respuestas, y dado que se solicitaba ordenar de menor a mayor importancia los objetivos indicados, se puede establecer un ranking de importancia de dichos objetivos. Así, para la globalidad de los centros encuestados, el objetivo de información para la toma de decisiones sería el considerado número uno de la lista con tan solo una desviación del 0,8789, siguiendo en orden de importancia “información para la planificación y el control”, “cálculo de costos y resultados por servicios”, “información para el centro”, dejando en último lugar “no es necesario llevar contabilidad de gestión” (ver tabla 7.10).

BASE: RECIBEN ASESORAM.	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Auditoria						
Absolutos	2	5	3	3	1	7
%Horizontal	28.6%	71.4%	42.9%	42.9%	14.3%	100.0%
%Vertical	100.0%	62.5%	60.0%	100.0%	50.0%	70.0%
%Tabla	20.0%	50.0%	30.0%	30.0%	10.0%	70.0%
Asesor externo						
Absolutos		2	2			2
%Horizontal		100.0%	100.0%			100.0%
%Vertical		25.0%	40.0%			20.0%
%Tabla		20.0%	20.0%			20.0%
Fiscal y laboral						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		12.5%			50.0%	10.0%
%Tabla		10.0%			10.0%	10.0%
TOTAL						
Absolutos	2	8	5	3	2	10
%Horizontal	20.0%	80.0%	50.0%	30.0%	20.0%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	20.0%	80.0%	50.0%	30.0%	20.0%	100.0%

Tabla 7.9: Resultado de la pregunta sobre de quién reciben asesoramiento.

Desde el punto de vista de la propiedad del centro, el objetivo prioritario de la contabilidad de gestión para los centros privados es claramente servir de información para la toma de decisiones. Ocurre lo mismo con los centros públicos aunque no de forma tan clara como muestran los centros privados. La toma de decisiones es, para los centros públicos, el primer objetivo, pero seguido muy de cerca del objetivo “información para la planificación y el control”. A diferencia de los centros privados, los centros públicos ordenan en tercer lugar el objetivo “información para el centro”, por delante del objetivo “cálculo de costes y resultados por servicios”. En cuanto a la ordenación ofrecida por los centros sanitarios en función del tamaño, se puede destacar que a pesar de la similitud en las respuestas, los centros sanitarios de mayor dimensión indican como objetivo prioritario “información para la planificación y el control”,

objetivo que en los otros dos segmentos figura en segundo lugar, indicando estos últimos como primero “información para la toma de decisiones”.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
INFORM. PARA EL CENTRO						
Media	3.0833	3.5000	3.2857	3.4286	3.1429	3.3214
Desviación Std.	.9003	.6325	.7559	.6462	1.0690	.7724
Moda	3.0000	4.0000	3.0000	4.0000	3.0000	4.0000
Casos válidos	12	16	7	14	7	28
CALCULO COSTES RESULT. SERV.						
Media	3.2500	2.8125	3.4286	2.7857	3.0000	3.0000
Desviacion Std.	1.0553	.9106	.7868	1.1217	.8165	.9813
Moda	4.0000	3.0000	4.0000	4.0000	3.0000	4.0000
Casos válidos	12	16	7	14	7	28
INFO. PARA PLANIFIC./CONTR.						
Media	1.9167	2.3750	2.0000	2.4286	1.8571	2.1786
Desviación Std.	1.1645	1.0247	.5774	1.0894	1.4639	1.0905
Moda	1.0000	2.0000	2.0000	2.0000	1.0000	2.0000
Casos válidos	12	16	7	14	7	28
INFO. PARA TOMA DECISIONES						
Media	1.8333	1.3750	1.2857	1.4286	2.1429	1.5714
Desviacion Std.	.8348	.8851	.7559	.7559	1.0690	.8789
Moda	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000	2.0000	1.0000
Casos válidos	12	16	7	14	7	28
NO ES NECESARIO LLEVAR CONT. G.						
Media	4.9167	4.9375	5.0000	4.9286	4.8571	4.9286
Desviacion Std.	.2887	.2500	.0000	.2673	.3780	.2623
Moda	5.0000	5.0000	5.0000	5.0000	5.0000	5.0000
Casos válidos	12	16	7	14	7	28

Nota: Escala de 1 –muy importante a 5 –nada importante.

Tabla 7.10: Objetivos de la contabilidad de gestión para los centros sanitarios.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Escasa(2)						
Absolutos	2	1	1	1	1	3
%Horizontal	66.7%	33.3%	33.3%	33.3%	33.3%	100.0%
%Vertical	14.3%	5.9%	12.5%	6.7%	12.5%	9.7%
%Tabla	6.5%	3.2%	3.2%	3.2%	3.2%	9.7%
Media(3)						
Absolutos	3	6	3	6		9
%Horizontal	33.3%	66.7%	33.3%	66.7%		100.0%
%Vertical	21.4%	35.3%	37.5%	40.0%		29.0%
%Tabla	9.7%	19.4%	9.7%	19.4%		29.0%
Alta (4)						
Absolutos	6	6	2	6	4	12
%Horizontal	50.0%	50.0%	16.7%	50.0%	33.3%	100.0%
%Vertical	42.9%	35.3%	25.0%	40.0%	50.0%	38.7%
%Tabla	19.4%	19.4%	6.5%	19.4%	12.9%	38.7%
Muy alta(5)						
Absolutos	3	4	2	2	3	7
%Horizontal	42.9%	57.1%	28.6%	28.6%	42.9%	100.0%
%Vertical	21.4%	23.5%	25.0%	13.3%	37.5%	22.6%
%Tabla	9.7%	12.9%	6.5%	6.5%	9.7%	22.6%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.11: Resultado de la pregunta sobre la utilidad de la información que suministra la contabilidad de gestión.

La última pregunta de este apartado, solicita a los encuestados que valoren la información que suministra la contabilidad de gestión a los centros sanitarios en el día de hoy (ver tabla 7.11). Del total de centros encuestados, el 38,7% considera que la información que suministra la contabilidad de gestión es alta. Para un 29% la información es media y para un 22,6% es muy alta. Únicamente un 9,7% de los encuestados indica que el nivel de la información suministrada es escasa, dándose la circunstancia de que ningún centro reconoce que la información suministrada por la contabilidad de gestión no tenga utilidad.

Los centros públicos consideran, en un 42,9%, que la información que suministra la contabilidad de gestión es alta, siendo muy alta para un 21,4% y media para otro 21,4%. Tan solo un 14,3% considera que la información que suministra es escasa. Los centros privados también consideran que la información facilitada es alta pero en una proporción menor, 35,3%. Otro 35,3% considera que la información suministrada es media. Destaca en los centros privados que el 23,5% indica que la información suministrada es muy alta, proporción ligeramente superior a la detectada en los centros públicos.

El tamaño de los centros tiene una clara incidencia en las respuestas. Para los centros de mayor dimensión la información facilitada es alta para un 50% y muy alta para un 37,5%. Estas proporciones disminuyen a medida que la dimensión es menor. Así, para los centros de entre 129 y 366 camas la información facilitada es alta para un 40% y media para otro 40%. En cambio para los centros de menos de 129 camas la información es media para un 37,5%, escasa para un 12,5% y alta o muy alta para el resto en la misma proporción.

UTILIDAD INFO. CONT. GESTIÓN	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Media	3.7143	3.7647	3.6250	3.6000	4.1250	3.7419
Desviación Std.	.9945	.9034	1.0607	.8281	.9910	.9298
Moda	4.0000	3.0000	3.0000	3.0000	4.0000	4.0000
Casos válidos	14	17	8	15	8	31

Tabla 7.12: Utilidad media de la información que suministra la contabilidad de gestión

En la tabla 7.12 se puede apreciar como la media nos indica que para el conjunto de los centros, la información facilitada por la contabilidad de gestión es alta con una desviación del 0.9298.

7.5.2. Utilización de los instrumentos tradicionales de contabilidad de gestión.

En la segunda parte del cuestionario se sondea sobre la utilización de los instrumentos tradicionales de la contabilidad de gestión. En primer lugar se pregunta si el centro sanitario utiliza contabilidad de costes (ver tabla 7.13).

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	11	12	6	9	8	23
%Horizontal	47.8%	52.2%	26.1%	39.1%	34.8%	100.0%
%Vertical	78.6%	70.6%	75.0%	60.0%	100.0%	74.2%
%Tabla	35.5%	38.7%	19.4%	29.0%	25.8%	74.2%
No						
Absolutos	3	5	2	6		8
%Horizontal	37.5%	62.5%	25.0%	75.0%		100.0%
%Vertical	21.4%	29.4%	25.0%	40.0%		25.8%
%Tabla	9.7%	16.1%	6.5%	19.4%		25.8%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.13: Resultado de la pregunta sobre si los centros sanitarios utilizan contabilidad de costes.

Un 74,2% de los centros sanitarios encuestados manifiesta utilizar la contabilidad de costes. Tan solo un 25,8% de los centros indica no llevar contabilidad de costes. La importante utilización de la contabilidad analítica se concreta mas en los centros públicos, ya que el 78,6% de éstos reconoce su utilización, por tan solo un 70,6% de los centros privados. El tamaño tiene una influencia clara en la utilización de la contabilidad de costes. Así, la totalidad de los centros de mas de 366 camas afirma utilizar dicho sistema de información, reduciéndose su utilización en centros de menor tamaño.

Seguidamente, a los centros que contestaron afirmativamente a la cuestión anterior, se les preguntó como articulaban contablemente la información sobre la contabilidad de costes. Así, a la pregunta de si el centro lleva la contabilidad de costes mediante el registro por partida doble una gran mayoría (69,6%) indica que no utiliza este sistema (ver tabla 7.14). Por propiedad del centro, la respuesta negativa es más clara para los centros privados con un 75%, que para los centros públicos, un 63,6%. En cuanto al tamaño, la respuesta también es negativa mayoritariamente. Cabe destacar sin embargo,

que la proporción más elevada de centros que dicen utilizar este sistema de registro se encuentra en el segmento de mayor dimensión con un 37,5%.

Base: Lleva cont. costes	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	3	2		2	3	5
%Horizontal	60.0%	40.0%		40.0%	60.0%	100.0%
%Vertical	27.3%	16.7%		22.2%	37.5%	21.7%
%Tabla	13.0%	8.7%		8.7%	13.0%	21.7%
No						
Absolutos	7	9	6	5	5	16
%Horizontal	43.8%	56.3%	37.5%	31.3%	31.3%	100.0%
%Vertical	63.6%	75.0%	100.0%	55.6%	62.5%	69.6%
%Tabla	30.4%	39.1%	26.1%	21.7%	21.7%	69.6%
Ns/Nc						
Absolutos	1	1		2		2
%Horizontal	50.0%	50.0%		100.0%		100.0%
%Vertical	9.1%	8.3%		22.2%		8.7%
%Tabla	4.3%	4.3%		8.7%		8.7%
TOTAL						
Absolutos	11	12	6	9	8	23
%Horizontal	47.8%	52.2%	26.1%	39.1%	34.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	47.8%	52.2%	26.1%	39.1%	34.8%	100.0%

Tabla 7.14: Resultado de la pregunta sobre si llevan la contabilidad de costes mediante registro por partida doble.

A los centros que llevan contabilidad de costes también se les preguntó si utilizan el grupo 9 del Plan General de Contabilidad. Esta pregunta ha sido contestada por un número muy reducido de centros, por lo que las conclusiones son poco significativas (ver tabla 7.15). Según la información obtenida hay centro públicos que utilizan el grupo 9, no utilizándolo en ningún caso los centro privados.

Base: Lleva cont. costes	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	3			1	2	3
%Horizontal	100.0%			33.3%	66.7%	100.0%
%Vertical	100.0%			50.0%	66.7%	60.0%
%Tabla	60.0%			20.0%	40.0%	60.0%
No						
Absolutos		2		1	1	2
%Horizontal		100.0%		50.0%	50.0%	100.0%
%Vertical		100.0%		50.0%	33.3%	40.0%
%Tabla		40.0%		20.0%	20.0%	40.0%
TOTAL						
Absolutos	3	2		2	3	5
%Horizontal	60.0%	40.0%		40.0%	60.0%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%		100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	60.0%	40.0%		40.0%	60.0%	100.0%

Tabla 7.15: Resultado de la pregunta sobre la utilización del grupo 9 para llevar la contabilidad de costes.

Por otro lado, a los centros que afirman que llevan contabilidad de costes se les plantea si integran la contabilidad de costes con la contabilidad financiera. La respuesta mayoritaria, un 52,2%, ha sido que no integran la contabilidad financiera con la contabilidad de costes (ver tabla 7.16). Los centros públicos son los que de forma más clara indican que no integran la información, con un 63,6%. El 50% de los centros privados afirma que integran la información de las dos contabilidades. El tamaño no parece ser una variable que repercuta en la respuesta sobre la integración de la información contable.

A la pregunta inversa, es decir, si los centros sanitarios tratan con total independencia la información de costes con relación a la contabilidad financiera, las respuestas guardan coherencia con lo apuntado en el párrafo anterior. Así, el 52,2% de los centros indican de forma afirmativa que tratan de forma independiente la información de costes de la contabilidad financiera (ver tabla 7.17).

Base: Lleva cont. costes	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	3	6	3	2	4	9
%Horizontal	33.3%	66.7%	33.3%	22.2%	44.4%	100.0%
%Vertical	27.3%	50.0%	50.0%	22.2%	50.0%	39.1%
%Tabla	13.0%	26.1%	13.0%	8.7%	17.4%	39.1%
No						
Absolutos	7	5	3	6	3	12
%Horizontal	58.3%	41.7%	25.0%	50.0%	25.0%	100.0%
%Vertical	63.6%	41.7%	50.0%	66.7%	37.5%	52.2%
%Tabla	30.4%	21.7%	13.0%	26.1%	13.0%	52.2%
Ns/Nc						
Absolutos	1	1		1	1	2
%Horizontal	50.0%	50.0%		50.0%	50.0%	100.0%
%Vertical	9.1%	8.3%		11.1%	12.5%	8.7%
%Tabla	4.3%	4.3%		4.3%	4.3%	8.7%
TOTAL						
Absolutos	11	12	6	9	8	23
%Horizontal	47.8%	52.2%	26.1%	39.1%	34.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	47.8%	52.2%	26.1%	39.1%	34.8%	100.0%

Tabla 7.16: Resultado de la pregunta sobre si los centros integran la contabilidad de costes con la financiera.

En cuanto a la propiedad del centro sanitario, los centros públicos tratan la información de costes de forma independiente en un 54,5%, por un 50% de los centros privados.

Para valorar de forma más precisa la metodología de registro y tratamiento de la información de costes, se solicitó a los centros respondieran si utilizaban estadísticas de costes. Un 52,2% de los centros indicó que no utilizaba estadísticas de costes, mientras un 39,1% afirma utilizarlas (ver tabla 7.18). De los centros que sí utilizan, así como el tamaño no muestra diferencias significativas en los diferentes segmentos, en cuanto a la propiedad del centro, los centros públicos manifiestan utilizar estadísticas de costes en un 45,5%, por tan sólo un 33,3% en los centros privados.

Base: Lleva cont. costes	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	6	6	2	6	4	12
%Horizontal	50.0%	50.0%	16.7%	50.0%	33.3%	100.0%
%Vertical	54.5%	50.0%	33.3%	66.7%	50.0%	52.2%
%Tabla	26.1%	26.1%	8.7%	26.1%	17.4%	52.2%
No						
Absolutos	4	5	3	2	4	9
%Horizontal	44.4%	55.6%	33.3%	22.2%	44.4%	100.0%
%Vertical	36.4%	41.7%	50.0%	22.2%	50.0%	39.1%
%Tabla	17.4%	21.7%	13.0%	8.7%	17.4%	39.1%
Ns/Nc						
Absolutos	1	1	1	1		2
%Horizontal	50.0%	50.0%	50.0%	50.0%		100.0%
%Vertical	9.1%	8.3%	16.7%	11.1%		8.7%
%Tabla	4.3%	4.3%	4.3%	4.3%		8.7%
TOTAL						
Absolutos	11	12	6	9	8	23
%Horizontal	47.8%	52.2%	26.1%	39.1%	34.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	47.8%	52.2%	26.1%	39.1%	34.8%	100.0%

Tabla 7.17: Resultado de la pregunta sobre si los centros tratan la información de costes de forma independiente respecto a la contabilidad financiera.

Seguidamente, se solicitó a los centros sanitarios que llevan contabilidad de costes que indicasen si utilizan algún sistema de costes propuesto por algún organismo estatal o autonómico. El 73,9% de los centros sanitarios indicó que no utilizaba sistemas propuestos por organismos estatales o autonómicos. Tan sólo un 17,4% de los encuestados manifestó utilizar dichos sistemas. En este último caso es de destacar que sistemas propuestos por organismos estatales o autonómicos son utilizados por un 27,3% de los centros públicos, por tan sólo un 8,3% de los centros privados. Por otra parte, la utilización de dichos sistemas se concentra en los centros de gran dimensión. En concreto el 37,5% de los centros de más de 366 camas manifiestan utilizarlos.

Base: Lleva cont. costes	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	5	4	3	3	3	9
%Horizontal	55.6%	44.4%	33.3%	33.3%	33.3%	100.0%
%Vertical	45.5%	33.3%	50.0%	33.3%	37.5%	39.1%
%Tabla	21.7%	17.4%	13.0%	13.0%	13.0%	39.1%
No						
Absolutos	6	6	3	5	4	12
%Horizontal	50.0%	50.0%	25.0%	41.7%	33.3%	100.0%
%Vertical	54.5%	50.0%	50.0%	55.6%	50.0%	52.2%
%Tabla	26.1%	26.1%	13.0%	21.7%	17.4%	52.2%
Ns/Nc						
Absolutos		2		1	1	2
%Horizontal		100.0%		50.0%	50.0%	100.0%
%Vertical		16.7%		11.1%	12.5%	8.7%
%Tabla		8.7%		4.3%	4.3%	8.7%
TOTAL						
Absolutos	11	12	6	9	8	23
%Horizontal	47.8%	52.2%	26.1%	39.1%	34.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	47.8%	52.2%	26.1%	39.1%	34.8%	100.0%

Tabla 7.18: Resultado de la pregunta sobre si los centros registran los costes utilizando estadística de costes.

Antes de analizar el tratamiento de la contabilidad de costes por parte de los centros sanitarios, se ha querido valorar la estructura organizativa utilizada por los mismos. Así, en primer lugar, se ha preguntado sobre si el centro sanitario está estructurado en departamentos, grupos funcionales homogéneos (GFH) o centros de actividad. Del total de respuestas recibidas, un porcentaje muy elevado, en concreto el 93,5% confirma estar estructurados en departamentos o GFH (ver tabla 7.20). Con relación a la propiedad del centro, el 100% de los centros públicos afirman utilizar en sus organizaciones departamentos, GFH o centros de actividad. En cuanto a los centros privados, la utilización también es muy elevada llegando al 88,2% del total. Con relación al tamaño de los centros, los centros que han contestado negativamente a esta pregunta se encuentran en el segmento intermedio, siendo poco significativa esta valoración.

Base: Lleva cont. costes	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	3	1		1	3	4
%Horizontal	75.0%	25.0%		25.0%	75.0%	100.0%
%Vertical	27.3%	8.3%		11.1%	37.5%	17.4%
%Tabla	13.0%	4.3%		4.3%	13.0%	17.4%
No						
Absolutos	7	10	6	6	5	17
%Horizontal	41.2%	58.8%	35.3%	35.3%	29.4%	100.0%
%Vertical	63.6%	83.3%	100.0%	66.7%	62.5%	73.9%
%Tabla	30.4%	43.5%	26.1%	26.1%	21.7%	73.9%
Ns/Nc						
Absolutos	1	1		2		2
%Horizontal	50.0%	50.0%		100.0%		100.0%
%Vertical	9.1%	8.3%		22.2%		8.7%
%Tabla	4.3%	4.3%		8.7%		8.7%
TOTAL						
Absolutos	11	12	6	9	8	23
%Horizontal	47.8%	52.2%	26.1%	39.1%	34.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	47.8%	52.2%	26.1%	39.1%	34.8%	100.0%

Tabla 7.19: Resultado sobre utilización de sistemas de costes estatales o autonómicos.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	14	15	8	13	8	29
%Horizontal	48.3%	51.7%	27.6%	44.8%	27.6%	100.0%
%Vertical	100.0%	88.2%	100.0%	86.7%	100.0%	93.5%
%Tabla	45.2%	48.4%	25.8%	41.9%	25.8%	93.5%
No						
Absolutos		2		2		2
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		11.8%		13.3%		6.5%
%Tabla		6.5%		6.5%		6.5%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.20: Centro sanitario organizado en departamentos, GFH o centros de actividad.

En segundo lugar, se ha preguntado si dicha estructura organizativa coincide con los grandes centros de costes. También en este caso de forma mayoritaria la respuesta ha sido afirmativa, pues un 90,3% del total de centros encuestados manifiesta que coincide su estructura organizativa con los grandes centros de costes, por tan solo un 9,7% que indica que no coinciden (ver tabla 7.21). Es de destacar que la totalidad de las encuestas recibidas correspondientes a los centros públicos indican la coincidencia entre la estructura organizativa y los grandes centros de costes. A pesar de que la gran mayoría de los centros privados también manifiesta esa coincidencia, existe un 17,6% de dichos centros que indican que no coinciden. Con relación al tamaño de los centros, el 100% de los de mayor dimensión indican la coincidencia entre estructura y centros.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	14	14	7	13	8	28
%Horizontal	50.0%	50.0%	25.0%	46.4%	28.6%	100.0%
%Vertical	100.0%	82.4%	87.5%	86.7%	100.0%	90.3%
%Tabla	45.2%	45.2%	22.6%	41.9%	25.8%	90.3%
No						
Absolutos		3	1	2		3
%Horizontal		100.0%	33.3%	66.7%		100.0%
%Vertical		17.6%	12.5%	13.3%		9.7%
%Tabla		9.7%	3.2%	6.5%		9.7%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.21: Resultado de la pregunta sobre la coincidencia entre la estructura organizativa y los grandes centros de costes.

Seguidamente, se ha querido valorar los departamentos, GFH o centros de actividad más representativos que disponen los centro sanitarios. Para ello se les facilitó una relación de departamentos para que indicasen aquellos que son más representativos en su estructura organizativa (ver tabla 7.22).

DEPARTM.	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
HOSPITALIZ.						
Absolutos	13	15	8	12	8	28
%Horizontal	46.4%	53.6%	28.6%	42.9%	28.6%	100.0%
%Vertical	92.9%	88.2%	100.0%	80.0%	100.0%	90.3%
%Tabla	41.9%	48.4%	25.8%	38.7%	25.8%	90.3%
URGENCIAS						
Absolutos	13	12	6	12	7	25
%Horizontal	52.0%	48.0%	24.0%	48.0%	28.0%	100.0%
%Vertical	92.9%	70.6%	75.0%	80.0%	87.5%	80.6%
%Tabla	41.9%	38.7%	19.4%	38.7%	22.6%	80.6%
CONSULTAS EXTERNAS						
Absolutos	12	11	6	10	7	23
%Horizontal	52.2%	47.8%	26.1%	43.5%	30.4%	100.0%
%Vertical	85.7%	64.7%	75.0%	66.7%	87.5%	74.2%
%Tabla	38.7%	35.5%	19.4%	32.3%	22.6%	74.2%
MANTENIM.						
Absolutos	11	12	6	10	7	23
%Horizontal	47.8%	52.2%	26.1%	43.5%	30.4%	100.0%
%Vertical	78.6%	70.6%	75.0%	66.7%	87.5%	74.2%
%Tabla	35.5%	38.7%	19.4%	32.3%	22.6%	74.2%
ADMINISTR.						
Absolutos	10	10	5	10	5	20
%Horizontal	50.0%	50.0%	25.0%	50.0%	25.0%	100.0%
%Vertical	71.4%	58.8%	62.5%	66.7%	62.5%	64.5%
%Tabla	32.3%	32.3%	16.1%	32.3%	16.1%	64.5%
QUIROFANO						
Absolutos	13	11	8	11	5	24
%Horizontal	54.2%	45.8%	33.3%	45.8%	20.8%	100.0%
%Vertical	92.9%	64.7%	100.0%	73.3%	62.5%	77.4%
%Tabla	41.9%	35.5%	25.8%	35.5%	16.1%	77.4%
DIRECCION						
Absolutos	10	13	6	11	6	23
%Horizontal	43.5%	56.5%	26.1%	47.8%	26.1%	100.0%
%Vertical	71.4%	76.5%	75.0%	73.3%	75.0%	74.2%
%Tabla	32.3%	41.9%	19.4%	35.5%	19.4%	74.2%

DEPARTM.	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
ADMISION						
Absolutos	9	12	6	10	5	21
%Horizontal	42.9%	57.1%	28.6%	47.6%	23.8%	100.0%
%Vertical	64.3%	70.6%	75.0%	66.7%	62.5%	67.7%
%Tabla	29.0%	38.7%	19.4%	32.3%	16.1%	67.7%
LIMPIEZA						
Absolutos	11	11	7	9	6	22
%Horizontal	50.0%	50.0%	31.8%	40.9%	27.3%	100.0%
%Vertical	78.6%	64.7%	87.5%	60.0%	75.0%	71.0%
%Tabla	35.5%	35.5%	22.6%	29.0%	19.4%	71.0%
SEGURIDAD						
Absolutos	9	9	5	8	5	18
%Horizontal	50.0%	50.0%	27.8%	44.4%	27.8%	100.0%
%Vertical	64.3%	52.9%	62.5%	53.3%	62.5%	58.1%
%Tabla	29.0%	29.0%	16.1%	25.8%	16.1%	58.1%
LABORAT.						
Absolutos	13	12	7	11	7	25
%Horizontal	52.0%	48.0%	28.0%	44.0%	28.0%	100.0%
%Vertical	92.9%	70.6%	87.5%	73.3%	87.5%	80.6%
%Tabla	41.9%	38.7%	22.6%	35.5%	22.6%	80.6%
OTROS						
Absolutos	5	5	1	5	4	10
%Horizontal	50.0%	50.0%	10.0%	50.0%	40.0%	100.0%
%Vertical	35.7%	29.4%	12.5%	33.3%	50.0%	32.3%
%Tabla	16.1%	16.1%	3.2%	16.1%	12.9%	32.3%
NS/NC						
Absolutos	1	2		3		3
%Horizontal	33.3%	66.7%		100.0%		100.0%
%Vertical	7.1%	11.8%		20.0%		9.7%
%Tabla	3.2%	6.5%		9.7%		9.7%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.22: Resultado de la pregunta sobre centros o departamentos más representativos del centro sanitario.

De las respuestas obtenidas se puede constatar que un 90,3% del total de centros sanitarios encuestados dispone en su estructura de un departamento de hospitalización. Un 92,9% de los centros sanitarios públicos que han respondido a esta pregunta afirma disponer de departamento de hospitalización. Para los centros privados el porcentaje es algo menor, aunque también elevado al ser un 88,2%. El 100% de los centros pertenecientes a la muestra de menos de 129 y más de 366 camas, indican disponer de departamento de hospitalización. Tan solo el 80% de los centros de la muestra de entre 129 a 366 camas utilizan departamento de hospitalización.

El 80,6% de los centros sanitarios encuestados reconoce disponer de departamento de urgencias y departamento de laboratorio. Con relación a la propiedad del centro, los centros públicos utilizan estos departamentos en un 92,9%, mientras que los centros privados en un 70,6%. En cuanto a la utilización del departamento de urgencias, se da la circunstancia que a medida que aumenta el tamaño del centro aumenta su presencia. Así, los centros de menor dimensión utilizan urgencias como departamento representativo en un 75%, hasta un 80% en los centros de entre 129 a 366 camas y hasta el 87,5% en centros de más de 366 camas. El tamaño del centro no parece tener una incidencia clara en cuanto a la utilización del departamento de laboratorios como centro más representativo.

El departamento de quirófano es otro de los centros más representativos para los centros sanitarios. Un 77,4% del total de la muestra indica disponer del departamento de quirófano como uno de los más representativos. Es de destacar la importancia de la utilización de este departamento como más representativo para el colectivo de centros públicos, llegando a alcanzar un 92,9% del total. Para los centros privados la proporción es netamente inferior, alcanzando un 64,7%.

Otros departamentos reconocidos como representativos por parte de los centros sanitarios son consultas externas, mantenimiento y dirección. El 74,2% de los centros indican utilizar estos departamentos como más representativos. El departamento de consultas externas es señalado como representativo por el 85,7% de los centros público y tan solo por el 64,7% de los centros privados. Hay un número superior de centros de mayor tamaño con relación al resto de segmentos que indica disponer de este departamento como representativo, concretamente un 87,5%. El centro de mantenimiento figura como representativo para el 78,6% de los centros públicos y para el 70,6% de los centros privados. El tamaño del centro también tiene su incidencia en

este caso, ya que un 87,5% de los centros de más de 366 camas indica disponer de mantenimiento como más representativo, siendo menor el porcentaje para los otros segmentos. El departamento de dirección figura como representativo en una proporción ligeramente superior en los centros privados que en los centros públicos. Así para los centros privados dirección figura como representativo para el 76,5%, mientras que para los centros públicos llega al 71,4%.

El departamento de limpieza es considerado como más representativo por el 71% del total de centros. En el caso de los centros públicos el departamento de limpieza figura como representativo para el 78,6%, siendo sólo un 64,7% los centros privados que lo indican. La proporción más elevada en cuanto a reconocer como representativo el departamento de limpieza se da en el segmento de menos dimensión con un 87,5%.

Admisión tan solo es reconocido como departamento representativo por un 67,7% del total de centros de la muestra. La utilización en este caso parece más clara en los centros privados, ya que el 70,6% de éstos reconoce admisión como centro representativo, por tan solo el 64,3% de los centros públicos.

El 64,5% de los centros sanitarios encuestados indican que el departamento de administración es un centro representativo. Administración es citado como departamento representativo por el 71,4% de los centros públicos, indicándolo tan solo un 58,8% de los centros privados.

Finalmente, el departamento de seguridad es el menos representativo, ya que tan solo un 58,1% indica disponer de este centro en su estructura. Para el 64,3% de los centros sanitarios públicos es representativo, mientras que lo es para el 52,9% de los centros privados.

Después de analizar los departamentos más representativos para los centros sanitarios, se solicitó que sobre los mismos valorasen el grado de autonomía en cuanto a la gestión del gasto, gestión de compras, etc. La autonomía se indicaba mediante una puntuación de uno a cinco; uno, mucha autonomía, cinco, nada de autonomía (ver tabla 7.23)

De las respuestas obtenidas se puede destacar que, para el conjunto de los centros sanitarios encuestados, los centros de hospitalización, urgencias, consultas externas, mantenimiento, quirófano, admisión y laboratorio disponen de un grado de autonomía medio, siendo el valor de la escala que más se repite el 3. El departamento de administración está clasificado con algo más de autonomía que los anteriores, siendo el

departamento de dirección el que parece dispone de más autonomía. Por otra parte, los departamentos de limpieza y seguridad no disponen de autonomía.

DEPARTM.	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
HOSPITALIZ.						
Media	3.8333	3.4286	3.2500	3.7500	3.8333	3.6154
Desv. Std.	.9374	.8516	.8864	.7538	1.1690	.8979
Moda	3.0000	4.0000	3.0000	3.0000	4.0000	3.0000
Casos válidos	12	14	8	12	6	26
URGENCIAS						
Media	3.8333	3.3333	3.1667	3.6667	3.8333	3.5833
Desv. Std.	.9374	.8876	.9832	.7785	1.1690	.9286
Moda	3.0000	3.0000	3.0000	3.0000	4.0000	3.0000
Casos válidos	12	12	6	12	6	24
CONSULTAS EXTERNAS						
Media	3.8333	3.4000	3.3333	3.7000	3.8333	3.6364
Desv. Std.	.9374	.8433	.8165	.8233	1.1690	.9021
Moda	3.0000	3.0000	3.0000	3.0000	4.0000	3.0000
Casos válidos	12	10	6	10	6	22
MANTENIM.						
Media	3.6000	2.9091	3.0000	3.5000	3.0000	3.2381
Desv. Std.	1.5055	.8312	1.0954	1.3540	1.2247	1.2209
Moda	5.0000	3.0000	3.0000	5.0000	2.0000	3.0000
Casos válidos	10	11	6	10	5	21
ADMINIST.						
Media	3.7778	2.7000	3.2000	3.3333	3.0000	3.2105
Desv. Std.	1.0929	1.0593	1.3038	1.2247	1.2247	1.1822
Moda	3.0000	2.0000	2.0000	2.0000	2.0000	2.0000
Casos válidos	9	10	5	9	5	19
QUIROFANOS						
Media	3.5833	2.8182	3.1250	3.0000	4.0000	3.2174
Desv. Std.	1.1645	.7508	.9910	1.0000	1.1547	1.0426
Moda	3.0000	3.0000	3.0000	2.0000	3.0000	3.0000
Casos válidos	12	11	8	11	4	23
DIRECCION						
Media	2.8000	2.4545	2.6667	2.4000	3.0000	2.6190
Desv. Std.	1.8135	1.4397	1.3663	1.7127	1.8708	1.5961
Moda	1.0000	2.0000	2.0000	1.0000	2.0000	1.0000
Casos válidos	10	11	6	10	5	21

DEPARTM.	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
ADMISION						
Media	3.6667	3.5000	3.3333	3.6000	3.8000	3.5714
Desv. Std.	1.2247	1.0871	1.0328	1.1738	1.3038	1.1212
Moda	5.0000	3.0000	3.0000	3.0000	5.0000	3.0000
Casos válidos	9	12	6	10	5	21
LIMPIEZA						
Media	4.0000	3.8182	3.5714	4.2222	3.8333	3.9091
Desv. Std.	1.4832	.9816	.9759	1.3944	1.3292	1.2309
Moda	5.0000	3.0000	3.0000	5.0000	5.0000	5.0000
Casos válidos	11	11	7	9	6	22
SEGURIDAD						
Media	4.0000	4.0000	4.0000	4.5000	3.2000	4.0000
Desvi. Std.	1.5811	1.4142	1.0000	1.4142	1.7889	1.4552
Moda	5.0000	5.0000	3.0000	5.0000	5.0000	5.0000
Casos válidos	9	9	5	8	5	18
LABORATOR.						
Media	3.1538	2.6364	3.0000	3.0000	2.6667	2.9167
Desvi. Std.	1.4051	1.0269	1.2910	1.2649	1.3663	1.2482
Moda	3.0000	3.0000	3.0000	3.0000	2.0000	3.0000
Casos válidos	13	11	7	11	6	24
OTROS						
Media	4.6000	3.0000	5.0000	4.3333	4.0000	4.3333
Desv. Std.	.5477	.	.	.5774	1.4142	.8165
Moda	5.0000	3.0000	5.0000	4.0000	3.0000	5.0000
Casos válidos	5	1	1	3	2	6

Tabla 7.23: Resultado de la pregunta sobre el grado de autonomía de los centros o departamentos.

Desde el punto de vista de la propiedad del centro, el grado de autonomía de que disponen los diferentes departamentos es similar para los centros públicos y privados. Los centros públicos manifiestan que los centros de hospitalización y dirección disponen de unos grados más de autonomía. En cambio, para los centros de mantenimiento, admisión y limpieza el grado de autonomía es mayor en los centros privados que en los centros públicos.

Si se observa el grado de autonomía con relación al tamaño del centro, los departamentos de los centros de más de 366 camas parecen disponer de menos autonomía en la mayoría de los casos, con la excepción del departamento de laboratorio, que para los centros de mayor dimensión, éste dispone de más autonomía que en los centros de menor tamaño.

Una vez valorado el grado de autonomía de los diferentes centros o departamentos más representativos de que disponen los centros sanitarios, se ha querido conocer si existen centros principales y centros auxiliares en la estructura organizativa y el sistema de costes. Los centros sanitarios tienen mayoritariamente centros principales y auxiliares. Así, un 77,4% de los centros sanitarios encuestados manifiestan utilizar esta clasificación de centros de costes (ver tabla 7.24). La utilización de este tipo de secciones o centros es más importante en los centros públicos que en los privados. El 92,9% de los centros públicos encuestados utilizan esta clasificación, por tan solo el 64,7% de los centros privados. También se puede constatar comparativamente, que los centros de mayor dimensión, con un 87,5% del total, utilizan de forma más significativa los centros principales y auxiliares que el resto de centros.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	13	11	6	11	7	24
%Horizontal	54.2%	45.8%	25.0%	45.8%	29.2%	100.0%
%Vertical	92.9%	64.7%	75.0%	73.3%	87.5%	77.4%
%Tabla	41.9%	35.5%	19.4%	35.5%	22.6%	77.4%
No						
Absolutos	1	6	2	4	1	7
%Horizontal	14.3%	85.7%	28.6%	57.1%	14.3%	100.0%
%Vertical	7.1%	35.3%	25.0%	26.7%	12.5%	22.6%
%Tabla	3.2%	19.4%	6.5%	12.9%	3.2%	22.6%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.24: Resultado de la pregunta sobre si utilizan centros principales y auxiliares.

BASE: TIENEN CENTROS PRINC. Y AUX.	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
REPARTEN A C. PRINC. Absolutos %Horizontal %Vertical %Tabla		2 100.0% 18.2% 8.3%		2 100.0% 18.2% 8.3%		2 100.0% 8.3% 8.3%
REPARTEN A PRINC. Y AUX. Absolutos %Horizontal %Vertical %Tabla	6 50.0% 46.2% 25.0%	6 50.0% 54.5% 25.0%	4 33.3% 66.7% 16.7%	3 25.0% 27.3% 12.5%	5 41.7% 71.4% 20.8%	12 100.0% 50.0% 50.0%
DIRECTM. AL SERVICIO Absolutos %Horizontal %Vertical %Tabla	5 71.4% 38.5% 20.8%	2 28.6% 18.2% 8.3%	1 14.3% 16.7% 4.2%	3 42.9% 27.3% 12.5%	3 42.9% 42.9% 12.5%	7 100.0% 29.2% 29.2%
DIRECTM. AL RESULTADO Absolutos %Horizontal %Vertical %Tabla	1 33.3% 7.7% 4.2%	2 66.7% 18.2% 8.3%		3 100.0% 27.3% 12.5%		3 100.0% 12.5% 12.5%
A C. P. Y C. A., RESTO A RTDO. Absolutos %Horizontal %Vertical %Tabla	4 57.1% 30.8% 16.7%	3 42.9% 27.3% 12.5%	1 14.3% 16.7% 4.2%	5 71.4% 45.5% 20.8%	1 14.3% 14.3% 4.2%	7 100.0% 29.2% 29.2%
OTROS Absolutos %Horizontal %Vertical %Tabla		1 100.0% 9.1% 4.2%			1 100.0% 14.3% 4.2%	1 100.0% 4.2% 4.2%
NS/NC Absolutos %Horizontal %Vertical %Tabla	2 100.0% 15.4% 8.3%			1 50.0% 9.1% 4.2%	1 50.0% 14.3% 4.2%	2 100.0% 8.3% 8.3%
TOTAL Absolutos %Horizontal %Vertical %Tabla	13 54.2% 100.0% 54.2%	11 45.8% 100.0% 45.8%	6 25.0% 100.0% 25.0%	11 45.8% 100.0% 45.8%	7 29.2% 100.0% 29.2%	24 100.0% 100.0% 100.0%

Tabla 7.25: Resultado de la pregunta sobre los métodos de imputación de los costes de los centros auxiliares.

A los centros que indicaron que utilizaban secciones principales y auxiliares, se les preguntó sobre cómo imputaban los costes de los centros auxiliares (ver tabla 7.25). El 50% de los centros sanitarios que respondieron afirmativamente a la existencia de centros principales y auxiliares, indican que los costes de los centros auxiliares se distribuyen entre los centros auxiliares y principales. Un 54,5% de los centros privados indica la utilización de este método, por tan solo un 46,2% en el caso de los centros públicos. Por otra parte, un 71,4 de los centros de más de 366 camas manifiesta la utilización de este método de reparto, siendo menor la proporción en los centros de menor tamaño. El 29,2% de los centros sanitarios que utilizan centros principales y auxiliares de la muestra, indica que utiliza la metodología de imputar los costes de los centros auxiliares directamente al servicio. En este caso, son los centros públicos los que indican utilizar más este método, con un 38,5% del total, mientras que los centros privados se decantan por esta opción en un 18,2%. La utilización de este método es más importante también en los centros de mayor tamaño que en los centros de menor dimensión. También es utilizado en una proporción del 29,2% del total de centros sanitarios de la muestra, el método de imputar una parte de los costes de los centros auxiliares a los centros principales i/o a los centros auxiliares, en función de criterios de reparto por tipo de coste, y el resto son considerados no asignables y llevados directamente al resultado. Los centros públicos utilizan ligeramente por encima este método con relación a los centros privados, sin tener una influencia clara el tamaño del centro. El resto de posibles métodos facilitados en la pregunta son poco significativos para la mayoría de los centros sanitarios.

Seguidamente se preguntó a los centros sanitarios sobre criterios utilizados para agrupar costes. Así, en primer lugar se preguntó si el centro agrupaba los costes en un único centro que comprende todo el proceso. El 51,6% de los centros contestaron con un Ns/Nc, porcentaje elevado que compromete la interpretación de los resultados a esta pregunta (ver tabla 7.26). De todos modos, el 35,5 % de los centros manifiesta no utilizar este criterio, indicando que sí lo utilizan únicamente un 12,9 % de los centros encuestados de la muestra. En segundo lugar, se preguntó si los centros sanitarios disponen de centros de costes para cada una de las fases principales del proceso. La respuesta en este caso también ofrece un porcentaje elevado de Ns/Nc con un 38,7% del

total de centros (ver tabla 7.27). Idéntico porcentaje de respuestas se identifican con el no, por tan solo un 22,6% del total que indican utilizar este criterio.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Un solo centro						
Absolutos	1	3	2	2		4
%Horizontal	25.0%	75.0%	50.0%	50.0%		100.0%
%Vertical	7.1%	17.6%	25.0%	13.3%		12.9%
%Tabla	3.2%	9.7%	6.5%	6.5%		12.9%
No						
Absolutos	5	6	3	3	5	11
%Horizontal	45.5%	54.5%	27.3%	27.3%	45.5%	100.0%
%Vertical	35.7%	35.3%	37.5%	20.0%	62.5%	35.5%
%Tabla	16.1%	19.4%	9.7%	9.7%	16.1%	35.5%
Ns/Nc						
Absolutos	8	8	3	10	3	16
%Horizontal	50.0%	50.0%	18.8%	62.5%	18.8%	100.0%
%Vertical	57.1%	47.1%	37.5%	66.7%	37.5%	51.6%
%Tabla	25.8%	25.8%	9.7%	32.3%	9.7%	51.6%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.26: Resultado de la pregunta sobre si agrupan los costes en un solo centro.

En tercer lugar, se pregunto a los centros sanitarios si disponen de centros de coste para cada uno de los grupos funcionales homogéneos (ver tabla 7.28). La respuesta a esta pregunta, a pesar de ofrecer un 29,0% de Ns/nc, indica que un 51,6% del total de la muestra utiliza este criterio de agrupación de costes, siendo más importante la utilización en los centros públicos, con un 57,1% del total, por tan solo un 47,1% de los centros privados. El tamaño parece tener una influencia importante, ya que el 25% de la muestra de los centros de menos de 129 camas indican utilizar este criterio, siendo el 53,3% en el caso de centros de entre 129 y 366 camas, alcanzando el 75% de la muestra de los centros con más de 366 camas.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Centros c/fase						
Absolutos	3	4	3	2	2	7
%Horizontal	42.9%	57.1%	42.9%	28.6%	28.6%	100.0%
%Vertical	21.4%	23.5%	37.5%	13.3%	25.0%	22.6%
%Tabla	9.7%	12.9%	9.7%	6.5%	6.5%	22.6%
No						
Absolutos	6	6	3	5	4	12
%Horizontal	50.0%	50.0%	25.0%	41.7%	33.3%	100.0%
%Vertical	42.9%	35.3%	37.5%	33.3%	50.0%	38.7%
%Tabla	19.4%	19.4%	9.7%	16.1%	12.9%	38.7%
Ns/Nc						
Absolutos	5	7	2	8	2	12
%Horizontal	41.7%	58.3%	16.7%	66.7%	16.7%	100.0%
%Vertical	35.7%	41.2%	25.0%	53.3%	25.0%	38.7%
%Tabla	16.1%	22.6%	6.5%	25.8%	6.5%	38.7%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.27: resultado de la pregunta sobre si disponen de centros de costes para cada una de las fases principales del proceso.

Por último, se facilitó la posibilidad de indicar otros criterios para la agrupación de costes no ofreciendo en este caso información que sea significativa (ver tabla 7.29). Sin embargo, algunos centros indicaron que la utilización de centros de costes les permite ampliar los grupos funcionales homogéneos, o bien que la agrupación de costes se realiza sobre cualquier actividad o área con importancia significativa.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Centros/GFH						
Absolutos	8	8	2	8	6	16
%Horizontal	50.0%	50.0%	12.5%	50.0%	37.5%	100.0%
%Vertical	57.1%	47.1%	25.0%	53.3%	75.0%	51.6%
%Tabla	25.8%	25.8%	6.5%	25.8%	19.4%	51.6%
No						
Absolutos	2	4	4	2		6
%Horizontal	33.3%	66.7%	66.7%	33.3%		100.0%
%Vertical	14.3%	23.5%	50.0%	13.3%		19.4%
%Tabla	6.5%	12.9%	12.9%	6.5%		19.4%
Ns/Nc						
Absolutos	4	5	2	5	2	9
%Horizontal	44.4%	55.6%	22.2%	55.6%	22.2%	100.0%
%Vertical	28.6%	29.4%	25.0%	33.3%	25.0%	29.0%
%Tabla	12.9%	16.1%	6.5%	16.1%	6.5%	29.0%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.28: Resultado de la pregunta sobre si disponen de centros de costes para cada uno de los grupos funcionales homogéneos.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
CC ampliando GFH						
Absolutos	4		2		2	4
%Horizontal	100.0%		50.0%		50.0%	100.0%
%Vertical	28.6%		25.0%		25.0%	12.9%
%Tabla	12.9%		6.5%		6.5%	12.9%
Act./area signif						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		5.9%			12.5%	3.2%
%Tabla		3.2%			3.2%	3.2%
Ns/Nc						
Absolutos	10	16	6	15	5	26
%Horizontal	38.5%	61.5%	23.1%	57.7%	19.2%	100.0%
%Vertical	71.4%	94.1%	75.0%	100.0%	62.5%	83.9%
%Tabla	32.3%	51.6%	19.4%	48.4%	16.1%	83.9%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.29: Resultado de la pregunta sobre otros criterios para agrupar costes en los centros.

Se preguntó posteriormente a las organizaciones sanitarias sobre los objetivos que persiguen acumulando costes en los centros. Imputar los costes a los servicios prestados es, para el 71% de los centros sanitarios encuestados, el objetivo que persigue la acumulación de costes en los centros (ver tabla 7.30). El 29% restante se inclina por indicar Ns/Nc. Es mayor el porcentaje de centros públicos que manifiestan este objetivo, siendo un 78,6%, por tan solo un 64,7% de los centros privados. La totalidad de los centros de mayor tamaño de la muestra indican este objetivo, reduciéndose este porcentaje para centros de menor dimensión. También se quiso saber, si el objetivo de acumular costes en los centros, era conocer los costes de los centros principales y auxiliares (ver tabla 7.31). Un porcentaje elevado de los centros sanitarios encuestados,

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
I. coste servicio						
Absolutos	11	11	6	8	8	22
%Horizontal	50.0%	50.0%	27.3%	36.4%	36.4%	100.0%
%Vertical	78.6%	64.7%	75.0%	53.3%	100.0%	71.0%
%Tabla	35.5%	35.5%	19.4%	25.8%	25.8%	71.0%
Ns/Nc						
Absolutos	3	6	2	7		9
%Horizontal	33.3%	66.7%	22.2%	77.8%		100.0%
%Vertical	21.4%	35.3%	25.0%	46.7%		29.0%
%Tabla	9.7%	19.4%	6.5%	22.6%		29.0%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.30: Resultado de la pregunta sobre si la agrupación de costes en los centros persigue el objetivo de imputar costes al servicio.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Costes de C. P y A						
Absolutos	12	11	7	9	7	23
%Horizontal	52.2%	47.8%	30.4%	39.1%	30.4%	100.0%
%Vertical	85.7%	64.7%	87.5%	60.0%	87.5%	74.2%
%Tabla	38.7%	35.5%	22.6%	29.0%	22.6%	74.2%
No						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		5.9%			12.5%	3.2%
%Tabla		3.2%			3.2%	3.2%
Ns/Nc						
Absolutos	2	5	1	6		7
%Horizontal	28.6%	71.4%	14.3%	85.7%		100.0
%Vertical	14.3%	29.4%	12.5%	40.0%		22.6%
%Tabla	6.5%	16.1%	3.2%	19.4%		22.6%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.31: Resultado de la pregunta sobre si la agrupación de costes en los centros persigue el objetivo de conocer los costes de los centros principales y auxiliares.

concretamente el 74,2%, indican que acumulando costes en los centros se persigue el objetivo de conocer los costes de los centros principales y auxiliares. Este objetivo es citado por el 85,7% de los centros públicos, mencionándolo el 64,7% de los centros privados. En esta pregunta también se ofreció la posibilidad de responder de forma abierta otros objetivos (ver tabla 7.32). Así, a pesar de que las respuestas en este caso

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
C. paciente/proc						
Absolutos	1	1	1		1	2
%Horizontal	50.0%	50.0%	50.0%		50.0%	100.0%
%Vertical	7.1%	5.9%	12.5%		12.5%	6.5%
%Tabla	3.2%	3.2%	3.2%		3.2%	6.5%
Descentr. gestión						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		5.9%			12.5%	3.2%
%Tabla		3.2%			3.2%	3.2%
C. paciente/GRD						
Absolutos	1				1	1
%Horizontal	100.0%				100.0%	100.0%
%Vertical	7.1%				12.5%	3.2%
%Tabla	3.2%				3.2%	3.2%
Evaluar centros						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		5.9%			12.5%	3.2%
%Tabla		3.2%			3.2%	3.2%
Ns/Nc						
Absolutos	12	14	7	15	4	26
%Horizontal	46.2%	53.8%	26.9%	57.7%	15.4%	100.0%
%Vertical	85.7%	82.4%	87.5%	100.0%	50.0%	83.9%
%Tabla	38.7%	45.2%	22.6%	48.4%	12.9%	83.9%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.32: Resultado de la pregunta sobre otros objetivos que persigue la agrupación de costes en los centros.

fueron mayoritariamente Ns/Nc, se puede observar como algún centro destaca que, agrupar costes en los centros persigue el objetivo de poder calcular el coste por paciente, el coste por proceso, el coste por GRD, o también permite descentralizar la gestión o poder evaluar los centros.

La siguiente pregunta propuesta en el cuestionario, solicitaba a los centros sanitarios que indicasen si existen transacciones internas entre los diferentes centros de responsabilidad. Un 51,6% de los centros encuestados contestaron negativamente a esta pregunta (ver tabla 7.33). Por tanto, tan solo un 48,4% del total respondió afirmativamente. Esta respuesta afirmativa es superior en los centros públicos, con un 57,1% del total, que en los centros privados, que alcanza un 41,2% del total. Los centros de mayor tamaño son los que más utilizan transacciones internas entre centros de responsabilidad. Estos, alcanzando un 87,5% del total de la muestra de este segmento, por lo que el tamaño, tiene una influencia significativa.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	8	7	3	5	7	15
%Horizontal	53.3%	46.7%	20.0%	33.3%	46.7%	100.0%
%Vertical	57.1%	41.2%	37.5%	33.3%	87.5%	48.4%
%Tabla	25.8%	22.6%	9.7%	16.1%	22.6%	48.4%
No						
Absolutos	6	10	5	10	1	16
%Horizontal	37.5%	62.5%	31.3%	62.5%	6.3%	100.0%
%Vertical	42.9%	58.8%	62.5%	66.7%	12.5%	51.6%
%Tabla	19.4%	32.3%	16.1%	32.3%	3.2%	51.6%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.33: Resultado de la pregunta sobre si existen transacciones internas entre los diferentes centros de responsabilidad.

Seguidamente, a los centros que contestaron afirmativamente a la pregunta sobre la existencia de transacciones internas entre los diferentes centros, se quiso saber el criterio de valoración utilizado para determinar los precios internos. Al ser la pregunta abierta, las respuestas son variadas, ofreciendo en algunos casos respuestas similares con algunos matices o distinta terminología (ver tabla 7.34).

BASE: EXISTEN TRANSACCIONES INTERNAS	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Precio factur.en ex						
Absolutos	1			1		1
%Horizontal	100.0%			100.0%		100.0%
%Vertical	12.5%			20.0%		6.7%
%Tabla	6.7%			6.7%		6.7%
URV a pr. de coste						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		14.3%		20.0%		6.7%
%Tabla		6.7%		6.7%		6.7%
Unid. relat.de valor						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		14.3%		14.3%		6.7%
%Tabla		6.7%		6.7%		6.7%
Coste directo						
Absolutos	1	1	1	1		2
%Horizontal	50.0%	50.0%	50.0%	50.0%		100.0%
%Vertical	12.5%	14.3%	33.3%	20.0%		13.3%
%Tabla	6.7%	6.7%	6.7%	6.7%		13.3%
Coste total						
Absolutos		1	1			1
%Horizontal		100.0%	100.0%			100.0%
%Vertical		14.3%	33.3%			6.7%
%Tabla		6.7%	6.7%			6.7%
Valor de mercado						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		14.3%			14.3%	6.7%
%Tabla		6.7%			6.7%	6.7%
URV						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		14.3%		20.0%		6.7%
%Tabla		6.7%		6.7%		6.7%

Tabla 7.34: Resultado de la pregunta sobre criterios de valoración utilizados para determinar los precios internos.

BASE: EXISTEN TRANSACCIONES INTERNAS	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Precios standard						
Absolutos	2				2	2
%Horizontal	100.0%				100.0%	100.0%
%Vertical	25.0%				28.6%	13.3%
%Tabla	13.3%				13.3%	13.3%
Imput.coste pact.						
Absolutos	2		1		1	2
%Horizontal	100.0%		50.0%		50.0%	100.0%
%Vertical	25.0%		33.3%		14.3%	13.3%
%Tabla	13.3%		6.7%		6.7%	13.3%
Solicitud a pr. Coste						
Absolutos	1			1		1
%Horizontal	100.0%			100.0%		100.0%
%Vertical	12.5%			20.0%		6.7%
%Tabla	6.7%			6.7%		6.7%
Estad. de actividad						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		14.3%			14.3%	6.7%
%Tabla		6.7%			6.7%	6.7%
Ns/Nc						
Absolutos	1				1	1
%Horizontal	100.0%				100.0%	100.0%
%Vertical	12.5%				14.3%	6.7%
%Tabla	6.7%				6.7%	6.7%
TOTAL						
Absolutos	8	7	3	5	7	15
%Horizontal	53.3%	46.7%	20.0%	33.3%	46.7%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	53.3%	46.7%	20.0%	33.3%	46.7%	100.0%

Tabla 7.34: Resultado de la pregunta sobre criterios de valoración utilizados para determinar los precios internos. (Continuación)

Así, podemos observar como diversos centros sanitarios afirman utilizar para determinar los precios internos las unidades relativas de valor (URV)³, concretamente un 20% de la muestra. Otros criterios de valoración relacionados por los centros son el

³ La URV es una medida que trata de identificar, cuantitativamente, la cantidad de recursos empleados para generar un servicio o línea de producto en el sector sanitario. Ver cap. 4, apartado 3.

precio facturado al exterior o el valor de mercado, el coste directo, coste total, precios estándar, imputación de coste pactada o estadística de actividad.

Seguidamente, se quiso saber qué criterios utiliza los centros sanitarios para valorar algunos de sus activos. En concreto, se solicitó información sobre el criterio de valoración utilizado para la entrada de materiales o productos, así como para los movimientos de dichos materiales. También se preguntó, sobre qué valor se calculan las cuotas de amortización de los inmovilizados.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
PRECIO ADQUISICI.						
Absolutos	14	14	6	14	8	28
%Horizontal	50.0%	50.0%	21.4%	50.0%	28.6%	100.0%
%Vertical	100.0%	82.4%	75.0%	93.3%	100.0%	90.3%
%Tabla	45.2%	45.2%	19.4%	45.2%	25.8%	90.3%
PRECIO ESTÁNDAR						
Absolutos						
%Horizontal						
%Vertical						
%Tabla						
PRECIO REPOSICION						
Absolutos		1	1			1
%Horizontal		100.0%	100.0%			100.0%
%Vertical		5.9%	12.5%			3.2%
%Tabla		3.2%	3.2%			3.2%
PR. SEGÚN CALIDAD						
Absolutos		1	1			1
%Horizontal		100.0%	100.0%			100.0%
%Vertical		5.9%	12.5%			3.2%
%Tabla		3.2%	3.2%			3.2%
NS/NC						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		5.9%		6.7%		3.2%
%Tabla		3.2%		3.2%		3.2%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.35: Resultado de la pregunta sobre los criterios de valoración utilizados por los centros sanitarios para las entradas de materiales.

En cuanto a la valoración de la entrada de materiales los centros sanitarios utilizan mayoritariamente el precio de adquisición, con un 90,3% del total de la muestra (ver tabla 7.35). Este criterio de valoración es utilizado por el 100% de los centros públicos, mientras los centros privados indican una utilización alta, pero algo menor, con un 82,4% del total. Los centros de más de 366 camas lo utilizan al 100%, reduciéndose este porcentaje para los segmentos de menor tamaño, aunque mostrando unos porcentajes elevados.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
FIFO						
Absolutos	2	5	1	4	2	7
%Horizontal	28.6%	71.4%	14.3%	57.1%	28.6%	100.0%
%Vertical	14.3%	29.4%	12.5%	26.7%	25.0%	22.6%
%Tabla	6.5%	16.1%	3.2%	12.9%	6.5%	22.6%
LIFO						
Absolutos						
%Horizontal						
%Vertical						
%Tabla						
PR. PONDER.						
Absolutos	13	11	6	11	7	24
%Horizontal	54.2%	45.8%	25.0%	45.8%	29.2%	100.0%
%Vertical	92.9%	64.7%	75.0%	73.3%	87.5%	77.4%
%Tabla	41.9%	35.5%	19.4%	35.5%	22.6%	77.4%
OTROS						
Absolutos		1	1			1
%Horizontal		100.0%	100.0%			100.0%
%Vertical		5.9%	12.5%			3.2%
%Tabla		3.2%	3.2%			3.2%
NS/NC						
Absolutos		2	1	1		2
%Horizontal		100.0%	50.0%	50.0%		100.0%
%Vertical		11.8%	12.5%	6.7%		6.5%
%Tabla		6.5%	3.2%	3.2%		6.5%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7. 36: Resultado de la pregunta sobre criterios de valoración utilizados por el centro sanitario para los movimientos de materiales.

Los criterios de valoración utilizados por los centros sanitarios para los movimientos de materiales son, en primer lugar, el promedio ponderado y en segundo lugar, el método FIFO (ver tabla 7.36). El criterio de valoración promedio ponderado, es utilizado por el 77,4% de los centros sanitarios encuestados. El 92,9% de los centros sanitarios públicos dicen utilizar este método, por tan solo el 64,7% de los privados. Los centros de más de 366 camas son los que indican mayor utilización, con un 87,5% del total de la muestra de este segmento. El criterio de valoración FIFO es utilizado por un 22,6% de los centros sanitarios. En este caso, se da la circunstancia de que este método es utilizado por el 29,4% de los centros privados, mientras que los centros públicos manifiestan utilizarlo solo un 14,3% de la muestra. Por otra parte, también se puede constatar como el criterio LIFO no es considerado por los centros sanitarios, ya que ninguno de los centros de la muestra indica utilizar este criterio.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
V. adquisición						
Absolutos	14	16	8	14	8	30
%Horizontal	46.7%	53.3%	26.7%	46.7%	26.7%	100.0%
%Vertical	100.0%	94.1%	100.0%	93.3%	100.0%	96.8%
%Tabla	45.2%	51.6%	25.8%	45.2%	25.8%	96.8%
Ns/Nc						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		5.9%		6.7%		3.2%
%Tabla		3.2%		3.2%		3.2%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.37: Resultado de la pregunta relacionada con: sobre qué valor se calculan las cuotas de amortización anuales de los inmovilizados.

Finalmente, en cuanto a la valoración de los activos por parte de los centros sanitarios se quiso saber sobre qué valor se calculan las cuotas de amortización anuales de los

inmovilizados. La respuesta mayoritaria indica que el valor sobre el que se calculan las cuotas de amortización es el valor de adquisición (ver tabla 7.37). Un 96,8% de los centros encuestados así lo indican, siendo el 100% en el caso de los centros públicos y un 94,1% en los centros privados. El tamaño de los centros parece no tener incidencia en la cuestión planteada. El valor de reposición, facilitado en el cuestionario como otro posible valor sobre el que aplicar las cuotas de amortización, no ha sido indicado por ningún centro sanitario. Los centros sanitarios calculan las amortizaciones de sus inmovilizados, ya que ningún centro ha contestado a esta pregunta diciendo que no se calculen.

Otra de las cuestiones sobre la que se ha querido tener información es sobre la utilización de costes de oportunidad por parte de los centros sanitarios. Este coste de oportunidad es el coste o pérdida que supone, cuando se toma una decisión, renunciar a unas determinadas alternativas, o bien costes que se refieren a consumos reales, pero que no son objeto de facturación ni de pago. Los centros sanitarios no calculan costes de oportunidad. El 83,9% de los centros encuestados contestaron negativamente a la pregunta sobre la utilización de los mencionados costes (ver tabla 7.38).

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	1	4	2	2	1	5
%Horizontal	20.0%	80.0%	40.0%	40.0%	20.0%	100.0%
%Vertical	7.1%	23.5%	25.0%	13.3%	12.5%	16.1%
%Tabla	3.2%	12.9%	6.5%	6.5%	3.2%	16.1%
No						
Absolutos	13	13	6	13	7	26
%Horizontal	50.0%	50.0%	23.1%	50.0%	26.9%	100.0%
%Vertical	92.9%	76.5%	75.0%	86.7%	87.5%	83.9%
%Tabla	41.9%	41.9%	19.4%	41.9%	22.6%	83.9%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.38: Resultado de la pregunta sobre cálculo de costes de oportunidad por parte de los centros sanitarios.

Unicamente el 16,1% de los centros contestaron afirmativamente. Desde el punto de vista de la propiedad del centro, los centros privados parecen utilizar algo más los costes de oportunidad que los centros públicos, como demuestra el 23,5% de respuestas afirmativas de los centros privados, por un mínimo 7,1% de los centros públicos.

A los centros que respondieron afirmativamente a la pregunta sobre el cálculo de los costes de oportunidad, se les preguntó cuál era la finalidad de su utilización (ver tabla 7.39).

Base: Calcula c. oportunidad	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Pérdidas						
Absolutos		1	1			1
%Horizontal		100.0%	100.0%			100.0%
%Vertical		25.0%	50.0%			20.0%
%Tabla		20.0%	20.0%			20.0%
Toma decisiones						
Absolutos	1	2	1	1	1	3
%Horizontal	33.3%	66.7%	33.3%	33.3%	33.3%	100.0%
%Vertical	100.0%	50.0%	50.0%	50.0%	100.0%	60.0%
%Tabla	20.0%	40.0%	20.0%	20.0%	20.0%	60.0%
Posib. proyectos						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		25.0%		50.0%		20.0%
%Tabla		20.0%		20.0%		20.0%
TOTAL						
Absolutos	1	4	2	2	1	5
%Horizontal	20.0%	80.0%	40.0%	40.0%	20.0%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	20.0%	80.0%	40.0%	40.0%	20.0%	100.0%

Tabla 7.39: Resultado de la pregunta sobre la finalidad del cálculo del coste de oportunidad.

La pregunta sobre la finalidad de la utilización de los costes de oportunidad ofrecía la posibilidad de responder de forma abierta. Por este motivo las respuestas son variadas pero coincidentes, ya que el factor común es la toma de decisiones. Una gran mayoría

indica directamente la finalidad de poder tomar decisiones, mientras otros apuntan como finalidad la posibilidad de valorar nuevos proyectos o analizar posibles pérdidas.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Mensual						
Absolutos	6	8	4	8	2	14
%Horizontal	42.9%	57.1%	28.6%	57.1%	14.3%	100.0%
%Vertical	42.9%	47.1%	50.0%	53.3%	25.0%	45.2%
%Tabla	19.4%	25.8%	12.9%	25.8%	6.5%	45.2%
Trimestral						
Absolutos	1	2		2	1	3
%Horizontal	33.3%	66.7%		66.7%	33.3%	100.0%
%Vertical	7.1%	11.8%		13.3%	12.5%	9.7%
%Tabla	3.2%	6.5%		6.5%	3.2%	9.7%
Semestral						
Absolutos		1		1	1	
%Horizontal		100.0%		100.0%	100.0%	
%Vertical		5.9%		12.5%	3.2%	
%Tabla		3.2%		3.2%	3.2%	
Anual						
Absolutos	5	3	3	2	3	8
%Horizontal	62.5%	37.5%	37.5%	25.0%	37.5%	100.0%
%Vertical	35.7%	17.6%	37.5%	13.3%	37.5%	25.8%
%Tabla	16.1%	9.7%	9.7%	6.5%	9.7%	25.8%
C. se produce						
Absolutos	1				1	1
%Horizontal	100.0%				100.0%	100.0%
%Vertical	7.1%				12.5%	3.2%
%Tabla	3.2%				3.2%	3.2%
No se calculan						
Absolutos	1	1		2		2
%Horizontal	50.0%	50.0%		100.0%		100.0%
%Vertical	7.1%	5.9%		13.3%		6.5%
%Tabla	3.2%	3.2%		6.5%		6.5%
Ns/Nc						
Absolutos		2	1	1		2
%Horizontal		100.0%	50.0%	50.0%		100.0%
%Vertical		11.8%	12.5%	6.7%		6.5%
%Tabla		6.5%	3.2%	3.2%		6.5%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.40: Resultado de la pregunta sobre periodicidad de cálculo de costes reales

La actualización de la información suministrada por la contabilidad de costes, para controlar y tomar decisiones, es uno de los factores claves de esta herramienta. Por este motivo, se solicitó a los centros sanitarios que indicasen con qué periodicidad se calculan los costes reales (ver tabla 7.40). Un 45,2% de los centros encuestados manifiestan que calculan los costes reales mensualmente, un 25,8% indican que calculan los costes reales anualmente y un 9,7% de los encuestados afirman calcularlos trimestralmente. No se observan diferencias significativas en las respuestas en cuanto a la propiedad del centro o el tamaño. Únicamente, se puede destacar que de los centros que afirman actualizar los costes anualmente existe una proporción más elevada de centros públicos que privados.

Seguidamente, se quiso saber qué sistema de clasificación de costes utiliza el centro sanitario para elaborar su contabilidad de gestión. Para ello, se planteó una pregunta con múltiple respuesta a las que tenían que responder: sí lo utilizan, no lo utilizan, o bien, no es útil (ver tablas 7.41, 7.42, 7.43, 7.44, 7.45 y 7.46)

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	3	5	3	3	2	8
%Horizontal	37.5%	62.5%	37.5%	37.5%	25.0%	100.0%
%Vertical	21.4%	29.4%	37.5%	20.0%	25.0%	25.8%
%Tabla	9.7%	16.1%	9.7%	9.7%	6.5%	25.8%
No						
Absolutos	5	3	3	2	3	8
%Horizontal	62.5%	37.5%	37.5%	25.0%	37.5%	100.0%
%Vertical	35.7%	17.6%	37.5%	13.3%	37.5%	25.8%
%Tabla	16.1%	9.7%	9.7%	6.5%	9.7%	25.8%
No es útil						
Absolutos	6	9	2	10	3	15
%Horizontal	40.0%	60.0%	13.3%	66.7%	20.0%	100.0%
%Vertical	42.9%	52.9%	25.0%	66.7%	37.5%	48.4%
%Tabla	19.4%	29.0%	6.5%	32.3%	9.7%	48.4%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.41: Resultado de la pregunta sobre si el centro utiliza la clasificación de costes directos/indirectos, atendiendo al servicio.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	6	5	3	4	4	11
%Horizontal	54.5%	45.5%	27.3%	36.4%	36.4%	100.0%
%Vertical	42.9%	29.4%	37.5%	26.7%	50.0%	35.5%
%Tabla	19.4%	16.1%	9.7%	12.9%	12.9%	35.5%
No						
Absolutos	3	3	3	2	1	6
%Horizontal	50.0%	50.0%	50.0%	33.3%	16.7%	100.0%
%Vertical	21.4%	17.6%	37.5%	13.3%	12.5%	19.4%
%Tabla	9.7%	9.7%	9.7%	6.5%	3.2%	19.4%
No es útil						
Absolutos	5	9	2	9	3	14
%Horizontal	35.7%	64.3%	14.3%	64.3%	21.4%	100.0%
%Vertical	35.7%	52.9%	25.0%	60.0%	37.5%	45.2%
%Tabla	16.1%	29.0%	6.5%	29.0%	9.7%	45.2%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.42: Resultado de la pregunta sobre si el centro utiliza la clasificación de costes directos/indirectos, respecto a los centros de costes.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	10	11	7	6	8	21
%Horizontal	47.6%	52.4%	33.3%	28.6%	38.1%	100.0%
%Vertical	71.4%	64.7%	87.5%	40.0%	100.0%	67.7%
%Tabla	32.3%	35.5%	22.6%	19.4%	25.8%	67.7%
No						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		5.9%		6.7%		3.2%
%Tabla		3.2%		3.2%		3.2%
No es útil						
Absolutos	4	5	1	8		9
%Horizontal	44.4%	55.6%	11.1%	88.9%		100.0%
%Vertical	28.6%	29.4%	12.5%	53.3%		29.0%
%Tabla	12.9%	16.1%	3.2%	25.8%		29.0%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.43: Resultado de la pregunta sobre si el centro utiliza la clasificación de costes directos/indirectos, respecto a los centros de costes, y posteriormente, calcula los costes de determinadas actividades y/o servicios.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	1	5	2	3	1	6
%Horizontal	16.7%	83.3%	33.3%	50.0%	16.7%	100.0%
%Vertical	7.1%	29.4%	25.0%	20.0%	12.5%	19.4%
%Tabla	3.2%	16.1%	6.5%	9.7%	3.2%	19.4%
No						
Absolutos	6	3	4	1	4	9
%Horizontal	66.7%	33.3%	44.4%	11.1%	44.4%	100.0%
%Vertical	42.9%	17.6%	50.0%	6.7%	50.0%	29.0%
%Tabla	19.4%	9.7%	12.9%	3.2%	12.9%	29.0%
No es útil						
Absolutos	7	9	2	11	3	16
%Horizontal	43.8%	56.3%	12.5%	68.8%	18.8%	100.0%
%Vertical	50.0%	52.9%	25.0%	73.3%	37.5%	51.6%
%Tabla	22.6%	29.0%	6.5%	35.5%	9.7%	51.6%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.44: Resultado de la pregunta sobre si el centro utiliza la clasificación de costes fijos/variables, respecto al volumen de actividad de cada centro de coste.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos		3	1	2		3
%Horizontal		100.0%	33.3%	66.7%		100.0%
%Vertical		17.6%	12.5%	13.3%		9.7%
%Tabla		9.7%	3.2%	6.5%		9.7%
No						
Absolutos	7	4	5	1	5	11
%Horizontal	63.6%	36.4%	45.5%	9.1%	45.5%	100.0%
%Vertical	50.0%	23.5%	62.5%	6.7%	62.5%	35.5%
%Tabla	22.6%	12.9%	16.1%	3.2%	16.1%	35.5%
No es útil						
Absolutos	7	10	2	12	3	17
%Horizontal	41.2%	58.8%	11.8%	70.6%	17.6%	100.0%
%Vertical	50.0%	58.8%	25.0%	80.0%	37.5%	54.8%
%Tabla	22.6%	32.3%	6.5%	38.7%	9.7%	54.8%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.45: Resultado de la pregunta sobre la utilización de la clasificación de costes controlables/no controlables.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	1			1		1
%Horizontal	100.0%			100.0%		100.0%
%Vertical	7.1%			6.7%		3.2%
%Tabla	3.2%			3.2%		3.2%
No						
Absolutos	7	7	6	3	5	14
%Horizontal	50.0%	50.0%	42.9%	21.4%	35.7%	100.0%
%Vertical	50.0%	41.2%	75.0%	20.0%	62.5%	45.2%
%Tabla	22.6%	22.6%	19.4%	9.7%	16.1%	45.2%
No es útil						
Absolutos	6	10	2	11	3	16
%Horizontal	37.5%	62.5%	12.5%	68.8%	18.8%	100.0%
%Vertical	42.9%	58.8%	25.0%	73.3%	37.5%	51.6%
%Tabla	19.4%	32.3%	6.5%	35.5%	9.7%	51.6%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.46: Resultado de la pregunta sobre si el centro no distingue el tipo de coste e imputa todos los costes por naturaleza al resultado.

De los diferentes sistemas de clasificación de costes propuestos para la elaboración de la contabilidad de gestión, el 67,7% de los centros sanitarios encuestados manifiestan que utilizan costes directos/indirectos, respecto a los centros de coste, y posteriormente, calculan los costes de determinadas actividades y/o servicios. Por otra parte, un 29% del total considera que este sistema no es útil. Los centros públicos, con un 71,4% de la muestra indican utilizar este sistema. Los centros privados en cambio, manifiestan una utilización menor con un 64,7%. El 100% de los centros de mayor tamaño afirman utilizar este criterio, siendo menor la utilización en los otros segmentos (ver tabla 7.43). El 35,5% de los centros encuestados dice utilizar la clasificación de costes directos/indirectos respecto a los centros de coste. También en este segundo caso es mayor la proporción de centros públicos que utilizan este criterio, con un 42,9%, por un 29,4% de los centros privados. Sin embargo, es mayor el porcentaje de centros que considera que no es útil este criterio. En concreto, así lo indica un 45,2% del total (ver tabla 7.42). El tercer sistema por orden de importancia es el que clasifica los costes en directos/indirectos, atendiendo al servicio. El 25,8% de los centros encuestados afirma utilizar este criterio. En este caso, los centros que consideran que este sistema no es útil

se eleva hasta el 48,4% del total. Sobre el resto de los sistemas de clasificación de costes propuestos, los centros sanitarios manifiestan una utilización muy reducida. Así, la clasificación de costes en fijos y variables respecto al volumen de actividad de cada centro de coste, únicamente indica utilizarlo el 19,4% del total de la muestra, indicando que no es útil el 51,6%. Con proporciones aun mayores se identifica la utilización del sistema de clasificación de costes en controlables/no controlables. En este caso, tan solo el 9,7% de los encuestados manifiesta utilizarlo, indicando que no es útil el 54,8% de la muestra (ver tabla 7.45). Por último, no distinguir el tipo de coste e imputar todos los costes por naturaleza al resultado es un criterio que no utilizan los centros sanitarios (ver tabla 7.46).

Después de valorar los sistemas de clasificación de costes que son utilizados por los centros sanitarios, la siguiente pregunta hacía referencia al método de cálculo de costes. Así, se quiso saber si los centros sanitarios utilizan un sistema de costes completos, directos, variables, basado en las actividades u otros (ver tabla 7.47). Las respuestas obtenidas de los centros sanitarios, no ofrecen una situación claramente decantada hacia uno de los sistemas indicados. El sistema de costes completos es utilizado por un 32,3% del total de los centros sanitarios de la muestra. Este sistema es más utilizado por los centros privados, así lo indica el 35,3%, que los centros públicos con un 28,6%. El 50% de los centros de más de 366 camas afirma utilizar este sistema, disminuyendo su uso en centros de menor tamaño. Curiosamente, el sistema de costes basado en las actividades muestra respuestas similares, con un 32,3% de centros que manifiestan utilizar este método. El 35,7% de los centros públicos encuestados dicen utilizar este método. Los centros privados indican que lo utilizan en menor medida, con un 29,4%. Por otra parte, el sistema de costes directos se utiliza en menor medida. El 29% de los centros indica utilizar este método, siendo la proporción de utilización mayor en los centros públicos, con un 35,7% de la muestra, por un 23,5% en el caso de los centros privados. Ningún centro manifiestan utilizar el sistema de costes variables.

Se solicitó posteriormente a los centros sanitarios que, atendiendo a la perspectiva temporal adoptada, indicasen si utilizan costes predeterminados o estándar, históricos o reales u otros, solicitando en este último caso que indicase cual utiliza. La respuesta mayoritaria, con un 80,6% del total de los centros de la muestra, fue que utilizan costes históricos o reales (ver tabla 7.48). El 100% de los centros de más de 366 camas de la muestra manifiesta utilizar costes históricos o reales.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
COMPLETOS						
Absolutos	4	6	1	5	4	10
%Horizontal	40.0%	60.0%	10.0%	50.0%	40.0%	100.0%
%Vertical	28.6%	35.3%	12.5%	33.3%	50.0%	32.3%
%Tabla	12.9%	19.4%	3.2%	16.1%	12.9%	32.3%
DIRECTOS						
Absolutos	5	4	2	6	1	9
%Horizontal	55.6%	44.4%	22.2%	66.7%	11.1%	100.0%
%Vertical	35.7%	23.5%	25.0%	40.0%	12.5%	29.0%
%Tabla	16.1%	12.9%	6.5%	19.4%	3.2%	29.0%
VARIABLES						
Absolutos						
%Horizontal						
%Vertical						
%Tabla						
C. B. ACTIVD.						
Absolutos	5	5	4	3	3	10
%Horizontal	50.0%	50.0%	40.0%	30.0%	30.0%	100.0%
%Vertical	35.7%	29.4%	50.0%	20.0%	37.5%	32.3%
%Tabla	16.1%	16.1%	12.9%	9.7%	9.7%	32.3%
OTROS						
Absolutos						
%Horizontal						
%Vertical						
%Tabla						
NS/NC						
Absolutos		3	1	2		3
%Horizontal		100.0%	33.3%	66.7%		100.0%
%Vertical		17.6%	12.5%	13.3%		9.7%
%Tabla		9.7%	3.2%	6.5%		9.7%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.47: Resultado de la pregunta sobre la utilización por parte de los centros sanitarios de sistemas de costes, atendiendo a los tipos de costes acumulados.

En cuanto a la propiedad del centro, el 85,7% de los centros públicos afirman utilizar costes históricos. La proporción es algo menor en el caso de los centros privados con un 76,5% de la muestra.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
PREDETERM.						
Absolutos	2	1		1	2	3
%Horizontal	66.7%	33.3%		33.3%	66.7%	100.0%
%Vertical	14.3%	5.9%		6.7%	25.0%	9.7%
%Tabla	6.5%	3.2%		3.2%	6.5%	9.7%
HISTÓRICOS						
Absolutos	12	13	7	10	8	25
%Horizontal	48.0%	52.0%	28.0%	40.0%	32.0%	100.0%
%Vertical	85.7%	76.5%	87.5%	66.7%	100.0%	80.6%
%Tabla	38.7%	41.9%	22.6%	32.3%	25.8%	80.6%
OTROS						
Absolutos						
%Horizontal						
%Vertical						
%Tabla						
NS/NC						
Absolutos	1	4	1	4		5
%Horizontal	20.0%	80.0%	20.0%	80.0%		100.0%
%Vertical	7.1%	23.5%	12.5%	26.7%		16.1%
%Tabla	3.2%	12.9%	3.2%	12.9%		16.1%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.48: Resultado de la pregunta sobre la utilización de costes, por parte de los centros sanitarios, desde una perspectiva temporal.

Seguidamente, se solicitaba a los centros sanitarios que indicasen donde incorporan los costes directos. En esta cuestión se ofrecía distintas respuestas, en concreto: a los centros de costes, directamente a los servicios prestados y a otros (ver tabla 7.49). Los centros sanitarios incorporan los costes directos a los centros de costes en una proporción elevada. Concretamente, el 77,4% de la muestra indica este criterio a la hora de imputar los costes directos. Los centros públicos, con un 85,7% de la muestra, afirma incorporar los costes directos a los centros de coste, siendo el 70,6% de la muestra en el caso de los centros privados. El 19,4% de los centros sanitarios dice incorporar los

costes directos al servicio prestado, existiendo también una proporción idéntica de centros que responden Ns/Nc.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
DIREC. A C.COST.						
Absolutos	12	12	7	11	6	24
%Horizontal	50.0%	50.0%	29.2%	45.8%	25.0%	100.0%
%Vertical	85.7%	70.6%	87.5%	73.3%	75.0%	77.4%
%Tabla	38.7%	38.7%	22.6%	35.5%	19.4%	77.4%
DIRECT. A SERV.						
Absolutos	2	4	3	2	1	6
%Horizontal	33.3%	66.7%	50.0%	33.3%	16.7%	100.0%
%Vertical	14.3%	23.5%	37.5%	13.3%	12.5%	19.4%
%Tabla	6.5%	12.9%	9.7%	6.5%	3.2%	19.4%
DIREC. A OTROS						
Absolutos	2		1		1	2
%Horizontal	100.0%		50.0%		50.0%	100.0%
%Vertical	14.3%		12.5%		12.5%	6.5%
%Tabla	6.5%		3.2%		3.2%	6.5%
NS/NC						
Absolutos	1	5	1	4	1	6
%Horizontal	16.7%	83.3%	16.7%	66.7%	16.7%	100.0%
%Vertical	7.1%	29.4%	12.5%	26.7%	12.5%	19.4%
%Tabla	3.2%	16.1%	3.2%	12.9%	3.2%	19.4%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.49: Resultado de la pregunta sobre dónde incorpora el centro sanitario los costes directos.

Después de valorar el tratamiento de los costes directos dentro de la contabilidad de costes de los centros sanitarios, de forma similar, se ha hecho lo propio con el tratamiento contable de los costes indirectos. En este caso, en la pregunta del cuestionario se ofrecen diversas opciones vinculadas con la asignación de los costes indirectos. Así, la primera opción es que se realice una asignación previa de los costes indirectos a los centros de costes o departamentos, y después se imputan a las actividades y/o servicios. La segunda opción, indica la posibilidad de que los centros

sanitarios imputen los costes indirectos, en primer lugar a los centros de costes o departamentos y después no imputarlos a las actividades o servicios, y por lo tanto, son considerados costes del período. La tercera opción ofrece la posibilidad de que algunos costes indirectos se imputen a los departamentos y después a los servicios y, otros no se imputen a los servicios y se consideren costes del período. Por último, se ofrece la posibilidad de que los centros identifiquen otras formas de proceder en el tratamiento de los costes indirectos.

Los centros sanitarios manifiestan realizar de forma mayoritaria una asignación previa de los costes indirectos a los centros de costes o departamentos, y después se imputan a las actividades y/o servicios (ver tabla 7.50). En concreto, el 74,2% de los centros indica afirmativamente el uso de este procedimiento, mientras el 9,7% manifiesta no utilizarlo y un 16,1% considera que no es útil. Los centros públicos, con un 78,6% del total utiliza este procedimiento por encima de los centros privados que manifiestan utilizarlo un 70,6% del total. Por otra parte, el 100% de los centros de más de 366 camas indican utilizar este tratamiento sobre los costes indirectos.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	11	12	6	9	8	23
%Horizontal	47.8%	52.2%	26.1%	39.1%	34.8%	100.0%
%Vertical	78.6%	70.6%	75.0%	60.0%	100.0%	74.2%
%Tabla	35.5%	38.7%	19.4%	29.0%	25.8%	74.2%
No						
Absolutos	1	2	1	2		3
%Horizontal	33.3%	66.7%	33.3%	66.7%		100.0%
%Vertical	7.1%	11.8%	12.5%	13.3%		9.7%
%Tabla	3.2%	6.5%	3.2%	6.5%		9.7%
No es útil						
Absolutos	2	3	1	4		5
%Horizontal	40.0%	60.0%	20.0%	80.0%		100.0%
%Vertical	14.3%	17.6%	12.5%	26.7%		16.1%
%Tabla	6.5%	9.7%	3.2%	12.9%		16.1%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.50: Resultado de la pregunta sobre si el tratamiento contable de los costes indirectos consiste en una asignación previa a los centros de costes o departamentos, y después se imputan a las actividades y/o servicios.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
No						
Absolutos	3	7	3	4	3	10
%Horizontal	30.0%	70.0%	30.0%	40.0%	30.0%	100.0%
%Vertical	21.4%	41.2%	37.5%	26.7%	37.5%	32.3%
%Tabla	9.7%	22.6%	9.7%	12.9%	9.7%	32.3%
No es útil						
Absolutos	11	10	5	11	5	21
%Horizontal	52.4%	47.6%	23.8%	52.4%	23.8%	100.0%
%Vertical	78.6%	58.8%	62.5%	73.3%	62.5%	67.7%
%Tabla	35.5%	32.3%	16.1%	35.5%	16.1%	67.7%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.51: Resultado de la pregunta sobre si el tratamiento contable de los costes indirectos consiste en una asignación previa a los centros de costes o departamentos, y después no se imputan a las actividades y/o servicios, por lo que se consideran costes del periodo.

Ningún centro sanitario de la muestra afirma utilizar el tratamiento contable de los costes indirectos realizando una asignación previa a los centros de costes o departamentos, y después no imputándolos a las actividades y servicios, considerándolos por tanto, costes del periodo (ver tabla 7.51). Además, este tratamiento de los costes indirectos es considerado no útil por un 67,7% del total de la muestra, siendo mayor el porcentaje en el caso de los centros públicos, con un 78,6%, que en el caso de los privados, que alcanza el 58,8%.

Unicamente el 9,7% de la muestra afirma imputar algunos costes indirectos a los departamentos y después a los servicios y, otros no se imputan a los servicios y se consideran costes del periodo (ver tabla 7.52). En esta caso, también es importante el porcentaje de centros que indican que la utilización de este tratamiento de los costes indirectos no es útil. En concreto, el 67,7% de los centros encuestados se decantan por esta opción. El 78,6% de los centros públicos de la muestra indican que este tipo de tratamiento de los costes indirectos no es útil, por un 58,8% de los centros privados.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	1	2	2	1		3
%Horizontal	33.3%	66.7%	66.7%	33.3%		100.0%
%Vertical	7.1%	11.8%	25.0%	6.7%		9.7%
%Tabla	3.2%	6.5%	6.5%	3.2%		9.7%
No						
Absolutos	2	5	1	3	3	7
%Horizontal	28.6%	71.4%	14.3%	42.9%	42.9%	100.0%
%Vertical	14.3%	29.4%	12.5%	20.0%	37.5%	22.6%
%Tabla	6.5%	16.1%	3.2%	9.7%	9.7%	22.6%
No es útil						
Absolutos	11	10	5	11	5	21
%Horizontal	52.4%	47.6%	23.8%	52.4%	23.8%	100.0%
%Vertical	78.6%	58.8%	62.5%	73.3%	62.5%	67.7%
%Tabla	35.5%	32.3%	16.1%	35.5%	16.1%	67.7%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.52: Resultado de la pregunta sobre si el tratamiento contable de los costes indirectos consiste en imputar algunos costes indirectos a los departamentos, y después a los servicios, y otros no se imputan a los servicios y se consideran costes del periodo.

Como complemento al análisis vinculado a los costes indirectos, se quiso saber, los criterios que suelen utilizar los centros sanitarios para la distribución de dichos costes. Así, el 61,3% de los centros de la muestra afirma utilizar el criterio de imputación “horas de dedicación”, para distribuir los costes indirectos (ver tabla 7.53). Este criterio lo utiliza el 64,3% de los centros públicos, mientras que para los centros privados la utilización es del 58,8%. Otro criterio utilizado para imputar los costes indirectos son los metros cuadrados. El 54,8% de los centros de la muestra manifiestan utilizar este criterio, siendo más elevada la proporción de centros públicos que utilizan este criterio, el 64,3%, que la de centros privados, que se queda en el 47,1%. La utilización del criterio de imputación de costes indirectos en función de la proporción de costes directos, es menos utilizado, ya que tan solo el 38,7% de los centros indican usarlo. En

este caso, también es mayor el porcentaje de centros públicos que utilizan este criterio, en concreto el 42,9%, que el de los centros privados que alcanza el 35,3%.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
MTROS CUADR.						
Absolutos	9	8	4	8	5	17
%Horizontal	52.9%	47.1%	23.5%	47.1%	29.4%	100.0%
%Vertical	64.3%	47.1%	50.0%	53.3%	62.5%	54.8%
%Tabla	29.0%	25.8%	12.9%	25.8%	16.1%	54.8%
HORAS DEDIC.						
Absolutos	9	10	5	8	6	19
%Horizontal	47.4%	52.6%	26.3%	42.1%	31.6%	100.0%
%Vertical	64.3%	58.8%	62.5%	53.3%	75.0%	61.3%
%Tabla	29.0%	32.3%	16.1%	25.8%	19.4%	61.3%
PROPORC. A C. D.						
Absolutos	6	6	3	6	3	12
%Horizontal	50.0%	50.0%	25.0%	50.0%	25.0%	100.0%
%Vertical	42.9%	35.3%	37.5%	40.0%	37.5%	38.7%
%Tabla	19.4%	19.4%	9.7%	19.4%	9.7%	38.7%
ROPA LAVADA						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		5.9%			12.5%	3.2%
%Tabla		3.2%			3.2%	3.2%
M² PONDERADOS						
Absolutos	1				1	1
%Horizontal	100.0%				100.0%	100.0%
%Vertical	7.1%				12.5%	3.2%
%Tabla	3.2%				3.2%	3.2%
ANALISIS ACTV.						
Absolutos	1		1			1
%Horizontal	100.0%		100.0%			100.0%
%Vertical	7.1%		12.5%			3.2%
%Tabla	3.2%		3.2%			3.2%
TIPO DE COSTE						
Absolutos	2		1		1	2
%Horizontal	100.0%		50.0%		50.0%	100.0%
%Vertical	14.3%		12.5%		12.5%	6.5%
%Tabla	6.5%		3.2%		3.2%	6.5%

Tabla 7.53: Resultado de la pregunta sobre los criterios que suelen utilizar los centros sanitarios para la distribución de los costes indirectos.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
HORAS FUNC.						
Absolutos	1		1			1
%Horizontal	100.0%		100.0%			100.0%
%Vertical	7.1%		6.7%			3.2%
%Tabla	3.2%		3.2%			3.2%
ESTD. ACTIVIDAD						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		5.9%			12.5%	3.2%
%Tabla		3.2%			3.2%	3.2%
VOL. FACTURAC.						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		5.9%			12.5%	3.2%
%Tabla		3.2%			3.2%	3.2%
NS/NC						
Absolutos	3	6	2	6	1	9
%Horizontal	33.3%	66.7%	22.2%	66.7%	11.1%	100.0%
%Vertical	21.4%	35.3%	25.0%	40.0%	12.5%	29.0%
%Tabla	9.7%	19.4%	6.5%	19.4%	3.2%	29.0%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.53: (Continuación) Resultado de la pregunta sobre los criterios que suelen utilizar los centros sanitarios para la distribución de los costes indirectos.

Aparecen otros criterios, para imputar costes indirectos, como consecuencia de ofrecer la posibilidad de contestar bajo el apartado de “otros”. Por ejemplo, se menciona la utilización de los “metros cuadrados ponderados”, criterio que, con algún matiz, puede estar englobado dentro del ya mencionado “metros cuadrados”. Lo mismo ocurre con el criterio “horas de funcionamiento”, que si bien en este caso está más relacionado con máquinas o instalaciones, también se podría incluir dentro del criterio “horas de dedicación”. Otros que se mencionan son: “según análisis de la actividad”, “según tipos de coste”, “según estadística de actividad”, o bien, “según volumen de facturación”. Por

otra parte, cabe mencionar que hay un porcentaje de centros, concretamente el 29%, que responden con un Ns/Nc, siendo más importante en centros privados, con un 35,3%, que en los centros públicos, con el 21,4%.

Una vez valorados los criterios de imputación que suelen utilizar los centros sanitarios para la distribución de los costes indirectos, se quiso saber sobre la utilización de unidades de obra como medidor del volumen de actividad de un departamento o centro de coste. Para ello, se preguntó a los centros sanitarios si tienen establecidas unidades de obra para los diferentes centros de costes (ver tabla 7.54).

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	12	9	6	7	8	21
%Horizontal	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%
%Vertical	85.7%	52.9%	75.0%	46.7%	100.0%	67.7%
%Tabla	38.7%	29.0%	19.4%	22.6%	25.8%	67.7%
No						
Absolutos	2	8	2	8		10
%Horizontal	20.0%	80.0%	20.0%	80.0%		100.0%
%Vertical	14.3%	47.1%	25.0%	53.3%		32.3%
%Tabla	6.5%	25.8%	6.5%	25.8		32.3%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.54: Resultado de la pregunta sobre si los centros sanitarios tiene establecidas unidades de obra para los diferentes centros de coste.

El 67,7% de los centros sanitarios manifiestan disponer de unidades de obra para medir la actividad de los diferentes centros de coste. Este mecanismo de control es utilizado plenamente por los centros de mayor tamaño, siendo menor su utilización en los centros de menor dimensión. Un elevado número de centros públicos utiliza unidades de obra en su contabilidad de costes. Así, el 85,7% de los centros públicos indica utilizar este medidor, por tan solo el 52,9% de los centros privados. A esta pregunta respondieron negativamente el 32,3% de los centros de la muestra, siendo los centros privados los que más indicaron esta opción, con el 47,1% del total de la muestra de este segmento.

Para los centros que respondieron afirmativamente a la pregunta anterior, se solicitó que indicasen las unidades de obra que hacen servir para cada uno de los centros de coste.

Base: tiene Unidad de obra	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
ESTANCIA						
Absolutos	4	7	4	2	5	11
%Horizontal	36.4%	63.6%	36.4%	18.2%	45.5%	100.0%
%Vertical	33.3%	77.8%	66.7%	28.6%	62.5%	52.4%
%Tabla	19.0%	33.3%	19.0%	9.5%	23.8%	52.4%
INGRESOS						
Absolutos	1				1	1
%Horizontal	100.0%				100.0%	100.0%
%Vertical	8.3%				12.5%	4.8%
%Tabla	4.8%				4.8%	4.8%
ALTAS						
Absolutos	7	1	2	5	1	8
%Horizontal	87.5%	12.5%	25.0%	62.5%	12.5%	100.0%
%Vertical	58.3%	11.1%	33.3%	71.4%	12.5%	38.1%
%Tabla	33.3%	4.8%	9.5%	23.8%	4.8%	38.1%
NS/NC						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
TOTAL						
Absolutos	12	9	6	7	8	21
%Horizontal	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%

Tabla 7.55: Resultado de la pregunta sobre las unidades de obra que utilizan los centros sanitarios para el centro de coste, hospitalización.

Los centros sobre los que debía responder de las unidades de obra utilizadas son: hospitalización, urgencias, consultas externas, mantenimiento, administración, quirófanos, dirección, admisión, limpieza, seguridad, laboratorios y otros.

En cuanto a hospitalización, el 52,4% de los centros sanitarios de la muestra indican como unidad de obra más utilizada la “estancia” (ver tabla 7.55). Este medidor, es más utilizado por los centros privados, ya que así lo indican el 77,8% de los mismos, que los centros públicos, que sólo lo utilizan el 33,3%. Otra unidad de obra utilizada para este

centro son las “altas”. En este caso, el 38,1% de los centros manifiestan utilizar este medidor. Contrariamente a lo comentado para la unidad de obra “estancia”, la utilización de “altas” es superior en los centros públicos, con un 58,3% del total, por tan solo un 11,1% en el caso de los centros privados.

Base: Tiene Unidad de obra	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Visita						
Absolutos		3	1	1	1	3
%Horizontal		100.0%	33.3%	33.3%	33.3%	100.0%
%Vertical		33.3%	16.7%	14.3%	12.5%	14.3%
%Tabla		14.3%	4.8%	4.8%	4.8%	14.3%
Ingresos						
Absolutos	1			1		1
%Horizontal	100.0%			100.0%		100.0%
%Vertical	8.3%			14.3%		4.8%
%Tabla	4.8%			4.8%		4.8%
Altas						
Absolutos	1				1	1
%Horizontal	100.0%				100.0%	100.0%
%Vertical	8.3%				12.5%	4.8%
%Tabla	4.8%				4.8%	4.8%
Directos						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		11.1%		14.3%		4.8%
%Tabla		4.8%		4.8%		4.8%
Urgencias						
Absolutos	10	4	5	4	5	14
%Horizontal	71.4%	28.6%	35.7%	28.6%	35.7%	100.0%
%Vertical	83.3%	44.4%	83.3%	57.1%	62.5%	66.7%
%Tabla	47.6%	19.0%	23.8%	19.0%	23.8%	66.7%
Ns/Nc						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
TOTAL						
Absolutos	12	9	6	7	8	21
%Horizontal	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%

Tabla 7.56: Resultado de la pregunta sobre las unidades de obra que utilizan los centros sanitarios para el centro de coste, urgencias.

Base: tiene Unidad de obra	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Visita						
Absolutos	6	7	4	5	4	13
%Horizontal	46.2%	53.8%	30.8%	38.5%	30.8%	100.0%
%Vertical	50.0%	77.8%	66.7%	71.4%	50.0%	61.9%
%Tabla	28.6%	33.3%	19.0%	23.8%	19.0%	61.9%
Horas						
Absolutos	1		1			1
%Horizontal	100.0%		100.0%			100.0%
%Vertical	8.3%		16.7%			4.8%
%Tabla	4.8%		4.8%			4.8%
Directos						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		11.1%		14.3%		4.8%
%Tabla		4.8%		4.8%		4.8%
Const. externas						
Absolutos	3		1	1	1	3
%Horizontal	100.0%		33.3%	33.3%	33.3%	100.0%
%Vertical	25.0%		16.7%	14.3%	12.5%	14.3%
%Tabla	14.3%		4.8%	4.8%	4.8%	14.3%
Consultas						
Absolutos	1				1	1
%Horizontal	100.0%				100.0%	100.0%
%Vertical	8.3%				12.5%	4.8%
%Tabla	4.8%				4.8%	4.8%
1ª consultas						
Absolutos	1				1	1
%Horizontal	100.0%				100.0%	100.0%
%Vertical	8.3%				12.5%	4.8%
%Tabla	4.8%				4.8%	4.8%
Ns/Nc						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
TOTAL						
Absolutos	12	9	6	7	8	21
%Horizontal	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%

Tabla 7.57: Resultado de la pregunta sobre las unidades de obra que utilizan los centros sanitarios para el centro de coste, consultas externas.

Para el centro urgencias, el 66,7% de los centros sanitarios de la muestra indican como unidad de obra utilizada el “número de urgencias” (ver tabla 7.56). Los centros públicos indican la utilización de este medidor en mayor proporción, el 83,3% del total, por tan solo el 44,4% de los centros privados. También se cita la utilización de “visitas”, con un 14,3% del total. En este caso se trata de centros privados los que utilizan este medidor. Parece que, entre el medidor “urgencias” y el medidor “visitas”, se está identificando la misma unidad de obra con distinta terminología.

Con relación al centro consultas externas, los centros sanitarios utilizan como unidad de obra el “nº de visitas”. Así, el 61,9% del total de la muestra afirma utilizar este medidor. El 77,8% de los centros privados utiliza “visitas”, por tan solo el 50% de los centros públicos de la muestra. De todos modos, de las respuestas obtenidas se puede apreciar como los otros medidores facilitados por los centros no dejan de ser idénticos a “visitas” con nombres distintos (ver tabla 7.57). Así, aparecen medidores como “nº de consultas”, “nº de consultas externas” o “primeras consultas” que se pueden añadir a la unidad de obra “nº de visitas”, por tratarse del mismo medidor. Por tanto, para el centro consultas externas, este medidor, independientemente de la terminología utilizada, representa que es utilizado por un significativo 85,8% de los centros sanitarios de la muestra.

Otro de los centros sobre los que se solicitaba información sobre las unidades de obra utilizadas es, mantenimiento. Para este centro, a pesar de que no existe un medidor utilizado de forma tan clara como en el caso anterior, el 47,6% de los centros indica que utilizan como unidad de obra para este centro “metros cuadrados” (ver tabla 7.58). El 55,6% de los centros privados utiliza este medidor, siendo el 41,7% de los centros públicos los que afirman utilizarlo. En segundo lugar aparece, con el 19% del total, las horas o el tiempo de dedicación. Otras unidades de obra facilitadas de menor utilización son, los partes o pedidos de mantenimiento. Este medidor es utilizado por el 14% de los centros sanitarios. También se indican otras unidades de obra como “coste determinado” o “personas/pacientes”.

Para el centro administración, la información facilitada es muy dispersa y variada. Esta situación da a entender que a medida que el centro está más alejado de las actividades principales y operativas, más difícil es encontrar unidades de obra utilizadas de forma generalizada. Así, como se puede apreciar en la tabla 7.59, la relación de medidores indicados por los centros es extensa y variada.

Base: tiene Unidad de obra	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Pedidos mant.						
Absolutos	1	1		1	1	2
%Horizontal	50.0%	50.0%		50.0%	50.0%	100.0%
%Vertical	8.3%	11.1%		14.3%	12.5%	9.5%
%Tabla	4.8%	4.8%		4.8%	4.8%	9.5%
Horas						
Absolutos	2	1		1	2	3
%Horizontal	66.7%	33.3%		33.3%	66.7%	100.0%
%Vertical	16.7%	11.1%		14.3%	25.0%	14.3%
%Tabla	9.5%	4.8%		4.8%	9.5%	14.3%
Metros cuadr.						
Absolutos	5	5	5	3	2	10
%Horizontal	50.0%	50.0%	50.0%	30.0%	20.0%	100.0%
%Vertical	41.7%	55.6%	83.3%	42.9%	25.0%	47.6%
%Tabla	23.8%	23.8%	23.8%	14.3%	9.5%	47.6%
Pers./pacientes						
Absolutos	1			1		1
%Horizontal	100.0%			100.0%		100.0%
%Vertical	8.3%			14.3%		4.8%
%Tabla	4.8%			4.8%		4.8%
Tiempo						
Absolutos	1		1			1
%Horizontal	100.0%		100.0%			100.0%
%Vertical	8.3%		16.7%			4.8%
%Tabla	4.8%		4.8%			4.8%
Coste determ.						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
Partes						
Absolutos	1				1	1
%Horizontal	100.0%				100.0%	100.0%
%Vertical	8.3%				12.5%	4.8%
%Tabla	4.8%				4.8%	4.8%
Ns/Nc						
Absolutos	1	1		1	1	2
%Horizontal	50.0%	50.0%		50.0%	50.0%	100.0%
%Vertical	8.3%	11.1%		14.3%	12.5%	9.5%
%Tabla	4.8%	4.8%		4.8%	4.8%	9.5%
TOTAL						
Absolutos	12	9	6	7	8	21
%Horizontal	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%

Tabla 7.58: Resultado de la pregunta sobre las unidades de obra que utilizan los centros sanitarios para el centro de coste, mantenimiento.

Base: tiene Unidad de obra	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Ingresos						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
Coste por área						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
Horas						
Absolutos	1	1	1	1		2
%Horizontal	50.0%	50.0%	50.0%	50.0%		100.0%
%Vertical	8.3%	11.1%	16.7%	14.3%		9.5%
%Tabla	4.8%	4.8%	4.8%	4.8%		9.5%
Directos						
Absolutos	2		1	1		2
%Horizontal	100.0%		50.0%	50.0%		100.0%
%Vertical	16.7%		16.7%	14.3%		9.5%
%Tabla	9.5%		4.8%	4.8%		9.5%
Interv.						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		11.1%		14.3%		4.8%
%Tabla		4.8%		4.8%		4.8%
Metros cuadr.						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
Personas/pacien.						
Absolutos	4	2	2	3	1	6
%Horizontal	66.7%	33.3%	33.3%	50.0%	16.7%	100.0%
%Vertical	33.3%	22.2%	33.3%	42.9%	12.5%	28.6%
%Tabla	19.0%	9.5%	9.5%	14.3%	4.8%	28.6%
Pond. Inv. y coste						
Absolutos	2		1		1	2
%Horizontal	100.0%		50.0%		50.0%	100.0%
%Vertical	16.7%		16.7%		12.5%	9.5%
%Tabla	9.5%		4.8%		4.8%	9.5%

Tabla 7.59: Resultado de la pregunta sobre las unidades de obra que utilizan los centros sanitarios para el centro de coste, administración.

Base: tiene Unidad de obra	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Pta.Gestionada						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
Facturación						
Absolutos		1	1			1
%Horizontal		100.0%	100.0%			100.0%
%Vertical		11.1%	16.7%			4.8%
%Tabla		4.8%	4.8%			4.8%
Ns/Nc						
Absolutos	3			1	2	3
%Horizontal	100.0%			33.3%	66.7%	100.0%
%Vertical	25.0%			14.3%	25.0%	14.3%
%Tabla	14.3%			4.8%	9.5%	14.3%
TOTAL						
Absolutos	12	9	6	7	8	21
%Horizontal	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%

Tabla 7.59: Resultado de la pregunta sobre las unidades de obra que utilizan los centros sanitarios para el centro de coste, administración. (Continuación).

Se puede destacar, que el 28,6% de los centros de la muestra afirman utilizar la unidad “personas/pacientes”, teniendo el resto de medidores poca representatividad. Entre estos últimos se relacionan unidades de obra como ingresos, coste por área, horas, en función de los costes directos, metros cuadrados, facturación o ponderando inversiones y coste. Otro de los centros analizados es quirófanos. De las respuestas recibidas, se puede concluir, que quirófano se mide a través de la actividad que se desarrolla en el mismo. La actividad viene representada mediante el tiempo invertido para cada servicio, o el número de intervenciones realizadas. Así, respetando literalmente las respuestas recibidas, se observa como la unidad de obra “intervenciones”, o “nº de intervenciones” es utilizada por el 42,8% de los centros encuestados (ver tabla 7.60). Este medidor es utilizado por el 50% de los centros públicos de la muestra, por tan solo el 33,3% de los centros privados. Por otra parte, la unidad de obra “horas” o “tiempo de intervención” es utilizada por el 33,3% del total de la muestra. El 50% de los centros públicos afirman disponer de esta unidad de obra. Como consecuencia de ello, los centros públicos de la

muestra, o bien utilizan “intervenciones”, o bien “horas”, para valorar la actividad del centro de costes quirófono.

Base: tiene Unidad de obra	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Horas						
Absolutos	3	1	2	1	1	4
%Horizontal	75.0%	25.0%	50.0%	25.0%	25.0%	100.0%
%Vertical	25.0%	11.1%	33.3%	14.3%	12.5%	19.0%
%Tabla	14.3%	4.8%	9.5%	4.8%	4.8%	19.0%
Directos						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		11.1%		14.3%		4.8%
%Tabla		4.8%		4.8%		4.8%
Interv.						
Absolutos	3	1	1	2	1	4
%Horizontal	75.0%	25.0%	25.0%	50.0%	25.0%	100.0%
%Vertical	25.0%	11.1%	16.7%	28.6%	12.5%	19.0%
%Tabla	14.3%	4.8%	4.8%	9.5%	4.8%	19.0%
Tiempo						
Absolutos	3		2		1	3
%Horizontal	100.0%		66.7%		33.3%	100.0%
%Vertical	25.0%		33.3%		12.5%	14.3%
%Tabla	14.3%		9.5%		4.8%	14.3%
Nº Intervenc.						
Absolutos	3	2	1	2	2	5
%Horizontal	60.0%	40.0%	20.0%	40.0%	40.0%	100.0%
%Vertical	25.0%	22.2%	16.7%	28.6%	25.0%	23.8%
%Tabla	14.3%	9.5%	4.8%	9.5%	9.5%	23.8%
Pta.Gestionada						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
Ns/Nc						
Absolutos		3		1	2	3
%Horizontal		100.0%		33.3%	66.7%	100.0%
%Vertical		33.3%		14.3%	25.0%	14.3%
%Tabla		14.3%		4.8%	9.5%	14.3%
TOTAL						
Absolutos	12	9	6	7	8	21
%Horizontal	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%

Tabla 7.60: Resultado de la pregunta sobre las unidades de obra que utilizan los centros sanitarios para el centro de coste, quirófanos.

Base: tiene Unidad de obra	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Ingresos						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
Coste /área						
Absolutos		1	1			1
%Horizontal		100.0%	100.0%			100.0%
%Vertical		11.1%	16.7%			4.8%
%Tabla		4.8%	4.8%			4.8%
Altas						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
Directos						
Absolutos	1	1	2			2
%Horizontal	50.0%	50.0%	100.0%			100.0%
%Vertical	8.3%	11.1%	33.3%			9.5%
%Tabla	4.8%	4.8%	9.5%			9.5%
Pers./pacientes						
Absolutos	3	1	1	1	2	4
%Horizontal	75.0%	25.0%	25.0%	25.0%	50.0%	100.0%
%Vertical	25.0%	11.1%	16.7%	14.3%	25.0%	19.0%
%Tabla	14.3%	4.8%	4.8%	4.8%	9.5%	19.0%
Pond. inv./coste						
Absolutos	2		1		1	2
%Horizontal	100.0%		50.0%		50.0%	100.0%
%Vertical	16.7%		16.7%		12.5%	9.5%
%Tabla	9.5%		4.8%		4.8%	9.5%
Coste total						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		11.1%		14.3%		4.8%
%Tabla		4.8%		4.8%		4.8%
Ns/Nc						
Absolutos	6	3	1	5	3	9
%Horizontal	66.7%	33.3%	11.1%	55.6%	33.3%	100.0%
%Vertical	50.0%	33.3%	16.7%	71.4%	37.5%	42.9%
%Tabla	28.6%	14.3%	4.8%	23.8%	14.3%	42.9%
TOTAL						
Absolutos	12	9	6	7	8	21
%Horizontal	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%

Tabla 7.61: Resultado de la pregunta sobre las unidades de obra que utilizan los centros sanitarios para el centro de coste, dirección.

Uno de los centros que menos información aporta, es el de dirección. Este centro, debido a su función de tipo estructural y no relacionado directamente con la actividad, muestra un alto nivel de respuestas de Ns/Nc. Así, el 42,9% de los centros de la muestra afirma no saber que unidad de obra se utiliza para este departamento (ver tabla 7.61).

Base: Tiene Unidad de obra	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Estancia						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
Ingresos						
Absoluto	4		1	2	1	4
%Horizontal	100.0%		25.0%	50.0%	25.0%	100.0%
%Vertical	33.3%		16.7%	28.6%	12.5%	19.0%
%Tabla	19.0%		4.8%	9.5%	4.8%	19.0%
Altas						
Absolutos	2	4	3	1	2	6
%Horizontal	33.3%	66.7%	50.0%	16.7%	33.3%	100.0%
%Vertical	16.7%	44.4%	50.0%	14.3%	25.0%	28.6%
%Tabla	9.5%	19.0%	14.3%	4.8%	9.5%	28.6%
Horas						
Absolutos	1	2	1	1	1	3
%Horizontal	33.3%	66.7%	33.3%	33.3%	33.3%	100.0%
%Vertical	8.3%	22.2%	16.7%	14.3%	12.5%	14.3%
%Tabla	4.8%	9.5%	4.8%	4.8%	4.8%	14.3%
Pers./pacientes						
Absolutos	2		1		1	2
%Horizontal	100.0%		50.0%		50.0%	100.0%
%Vertical	16.7%		16.7%		12.5%	9.5%
%Tabla	9.5%		4.8%		4.8%	9.5%
Ns/Nc						
Absolutos	3	2		3	2	5
%Horizontal	60.0%	40.0%		60.0%	40.0%	100.0%
%Vertical	25.0%	22.2%		42.9%	25.0%	23.8%
%Tabla	14.3%	9.5%		14.3%	9.5%	23.8%
TOTAL						
Absolutos	12	9	6	7	8	21
%Horizontal	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%

Tabla 7.62: Resultado de la pregunta sobre las unidades de obra que utilizan los centros sanitarios para el centro de coste, admisión.

El 50% de los centros públicos se inclinan por esta respuesta, por tan solo el 33,3% de los centros privados. Por otro lado, el 19% de los centros de la muestra utilizan el medidor “personas/pacientes”. Los centros públicos, con el 25% de la muestra utilizan este medidor, indicando lo propio solo el 11,1% de los centros privados. Otras unidades de obra relacionadas pero poco significativas son: Ingresos, altas, coste por área, directos, ponderación Inversión/coste y coste total.

Otro centro sobre el que aparecen diversas unidades de obras es el de admisión. En este caso, el 23,8% de los centros encuestados se inclina por contestar Ns/Nc (ver tabla 7.62). El 28,6% del total de centros indica que utiliza como unidad de obra para este centro las altas. Este medidor es utilizado por el 44,4% de los centros privados de la muestra, por tan solo el 16,7% de los centros públicos. Otro indicador utilizado es ingresos. El 19% del total de centros de la muestra afirma utilizar este medidor. Desde el punto de vista de la propiedad del centro, el 33,3% de los centros públicos dicen utilizar esta unidad de obra, dándose la circunstancia de que ningún centro privado afirma disponer de este medidor para admisión. Otros medidores referenciados son horas, estancia y personas/pacientes.

Con relación al centro de costes limpieza, el 66,7% de los centros encuestados afirma utilizar como unidad de obra para este centro, los metros cuadrados (ver tabla 7.63). La utilización de este medidor en los centros públicos es importante, ya que el 83,3% de éstos afirman utilizarlo, mientras que en el caso de los centros privado su utilización es menor, en concreto el 44,4%. Es de destacar que el 100% de la muestra de los centros de menos de 129 camas afirman utilizar esta unidad para el centro limpieza. Por otra parte, el 14,3% de la muestra responde con Ns/Nc, mientras otras unidades relacionadas son: el coste por área, las horas y la relación personas/pacientes.

De forma similar a lo que ocurre con el centro de limpieza, para el centro seguridad, el 52,4% de los centros de la muestra utilizan la unidad de obra metros cuadrados (ver tabla 7.64). El 66,7% de los centros públicos manifiestan utilizar este medidor, por tan solo el 33,3% de los centros privados. Otra unidad utilizada para este centro son las horas. En este caso, el 14,3% del total de centros indica utilizar dicha unidad, siendo en este caso más importante su utilización en los centros privados, con el 33,3%, que en los centros públicos que solo alcanza el 8,3% del total. Existe también en este caso una parte importante de centros, concretamente el 23,8%, que responde Ns/Nc, dándose un

porcentaje mayor en los centros privados, un 33,3% del total de la muestra, alcanzando únicamente el 16,7% para los centros públicos.

Base: Tiene Unidad de obra	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Coste por área						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
Horas						
Absolutos		2		1	1	2
%Horizontal		100.0%		50.0%	50.0%	100.0%
%Vertical		22.2%		14.3%	12.5%	9.5%
%Tabla		9.5%		4.8%	4.8%	9.5%
Metros cuadr.						
Absolutos	10	4	6	5	3	14
%Horizontal	71.4%	28.6%	42.9%	35.7%	21.4%	100.0%
%Vertical	83.3%	44.4%	100.0%	71.4%	37.5%	66.7%
%Tabla	47.6%	19.0%	28.6%	23.8%	14.3%	66.7%
Pers./pacientes						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
Ns/Nc						
Absolutos	2	1		1	2	3
%Horizontal	66.7%	33.3%		33.3%	66.7%	100.0%
%Vertical	16.7%	11.1%		14.3%	25.0%	14.3%
%Tabla	9.5%	4.8%		4.8%	9.5%	14.3%
TOTAL						
Absolutos	12	9	6	7	8	21
%Horizontal	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%

Tabla 7.63: Resultado de la pregunta sobre las unidades de obra que utilizan los centros sanitarios para el centro de coste, limpieza.

Diversas son las unidades de obra que aparecen para el centro de coste laboratorio (ver tabla 7.65). Así, se puede observar como, a pesar de no existir un medidor claramente utilizado, el 38,1% de los centros indican utilizar “número de determinaciones”. Esta utilización es más clara en los centros públicos, con el 41,7% del total, por tan solo el 33,3% de los centros privados. También aparecen centros que indican utilizar como medidor “coste determinaciones”. En este caso, no deja de ser el mismo medidor que el

anterior, o bien con algún matiz. Lo mismo ocurre con las unidades de obra número de pruebas, análisis o peticiones que, a pesar de estar identificadas como distintos medidores, en realidad no deja de ser el mismo medidor con distinto nombre. Aparecen otros medidores como unidad equivalente, precios relativos, unidades relativas de valor o coste total con una utilización muy dispersa y poco significativa. En cambio, si existe un porcentaje, en concreto el 14,3% del total, que indica desconocer la utilización de algún medidor para este centro, siendo mayor en este caso para los centros privados con el 22,2% del total de la muestra

Base: Tiene Unidad de obra	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Coste por área						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
Pruebas						
Absolutos	1				1	1
%Horizontal	100.0%				100.0%	100.0%
%Vertical	8.3%				12.5%	4.8%
%Tabla	4.8%				4.8%	4.8%
Horas						
Absolutos	1	2	1	1	1	3
%Horizontal	33.3%	66.7%	33.3%	33.3%	33.3%	100.0%
%Vertical	8.3%	22.2%	16.7%	14.3%	12.5%	14.3%
%Tabla	4.8%	9.5%	4.8%	4.8%	4.8%	14.3%
Metr. Cuadr.						
Absolutos	8	3	5	4	2	11
%Horizontal	72.7%	27.3%	45.5%	36.4%	18.2%	100.0%
%Vertical	66.7%	33.3%	83.3%	57.1%	25.0%	52.4%
%Tabla	38.1%	14.3%	23.8%	19.0%	9.5%	52.4%
Ns/Nc						
Absolutos	2	3		2	3	5
%Horizontal	40.0%	60.0%		40.0%	60.0%	100.0%
%Vertical	16.7%	33.3%		28.6%	37.5%	23.8%
%Tabla	9.5%	14.3%		9.5%	14.3%	23.8%
TOTAL						
Absolutos	12	9	6	7	8	21
%Horizontal	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%

Tabla 7.64: Resultado de la pregunta sobre las unidades de obra que utilizan los centros sanitarios para el centro de coste, seguridad.

Base: Tiene Unidad de obra	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Pruebas						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
Determinacio.						
Absolutos	5	3	3	3	2	8
%Horizontal	62.5%	37.5%	37.5%	37.5%	25.0%	100.0%
%Vertical	41.7%	33.3%	50.0%	42.9%	25.0%	38.1%
%Tabla	23.8%	14.3%	14.3%	14.3%	9.5%	38.1%
Análisis						
Absolutos	1			1		1
%Horizontal	100.0%			100.0%		100.0%
%Vertical	8.3%			14.3%		4.8%
%Tabla	4.8%			4.8%		4.8%
U. equivalenc.						
Absolutos	1			1		1
%Horizontal	100.0%			100.0%		100.0%
%Vertical	8.3%			14.3%		4.8%
%Tabla	4.8%			4.8%		4.8%
Coste determ.						
Absolutos	2		1		1	2
%Horizontal	100.0%		50.0%		50.0%	100.0%
%Vertical	16.7%		16.7%		12.5%	9.5%
%Tabla	9.5%		4.8%		4.8%	9.5%
Peticiones						
Absolutos	1	1	2			2
%Horizontal	50.0%	50.0%	100.0%			100.0%
%Vertical	8.3%	11.1%	33.3%			9.5%
%Tabla	4.8%	4.8%	9.5%			9.5%

Tabla 7.65: Resultado de la pregunta sobre las unidades de obra que utilizan los centros sanitarios para el centro de coste, laboratorio.

Base: tiene Unidad de obra	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Precio relativo						
Absolutos	1				1	1
%Horizontal	100.0%				100.0%	100.0%
%Vertical	8.3%				12.5%	4.8%
%Tabla	4.8%				4.8%	4.8%
URV						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.1%			12.5%	4.8%
%Tabla		4.8%			4.8%	4.8%
Coste total						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		11.1%		14.3%		4.8%
%Tabla		4.8%		4.8%		4.8%
Ns/Nc						
Absolutos	1	2		1	2	3
%Horizontal	33.3%	66.7%		33.3%	66.7%	100.0%
%Vertical	8.3%	22.2%		14.3%	25.0%	14.3%
%Tabla	4.8%	9.5%		4.8%	9.5%	14.3%
TOTAL						
Absolutos	12	9	6	7	8	21
%Horizontal	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	57.1%	42.9%	28.6%	33.3%	38.1%	100.0%

Tabla 7.65: Resultado de la pregunta sobre las unidades de obra que utilizan los centros sanitarios para el centro de coste, laboratorio (continuación).

Seguidamente, se quiso saber si el centro sanitario utiliza unidades equivalentes como unidades relativas de valor, o unidades básicas asistenciales, para ponderar en función de la complejidad de las diferentes actividades. La respuesta a esta pregunta fue mayoritariamente negativa. Tal como se puede apreciar en la tabla 7.66, el 71% de los centros sanitarios de la muestra indican no utilizar unidades equivalentes para ponderar en función de la complejidad de las diferentes actividades. Este porcentaje es ligeramente superior para los centros privados, ya que el 76,5% de los mismos indican no utilizar unidades equivalentes, en cambio, en el caso de los centros públicos el porcentaje es del 64,3%. El tamaño no parece ser una variable significativa en cuanto a la utilización de esta herramienta.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	5	4	3	3	3	9
%Horizontal	55.6%	44.4%	33.3%	33.3%	33.3%	100.0%
%Vertical	35.7%	23.5%	37.5%	20.0%	37.5%	29.0%
%Tabla	16.1%	12.9%	9.7%	9.7%	9.7%	29.0%
No						
Absolutos	9	13	5	12	5	22
%Horizontal	40.9%	59.1%	22.7%	54.5%	22.7%	100.0%
%Vertical	64.3%	76.5%	62.5%	80.0%	62.5%	71.0%
%Tabla	29.0%	41.9%	16.1%	38.7%	16.1%	71.0%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.66: Resultado de la pregunta sobre si el centro sanitario utiliza unidades equivalentes en función de la complejidad de las actividades.

A los centros que respondieron afirmativamente la cuestión anterior, es decir, el 29% del total de la muestra, se les preguntó sobre los criterios utilizados en las unidades equivalentes. Así, las unidades equivalentes utilizadas, sin destacar claramente ninguna de ellas, son las que aparecen en la tabla 7.67. Unidades relativas de valor, unidades básicas asistenciales o los costos relativos a la actividad, configuran la relación de unidades equivalentes utilizadas por los centros sanitarios de la muestra.

Finalmente, en esta segunda parte del cuestionario, se preguntó a los centros sanitarios si utilizan algún sistema de clasificación de pacientes, y en caso afirmativo, cual utilizan. El 87,1% de los centros sanitarios de la muestra total afirma utilizar sistemas de clasificación de pacientes, por tanto, tan solo el 12,9% indica no disponer de ellos (ver tabla 7.68). En cuanto a la propiedad del centro, se da la circunstancia que la totalidad de la muestra de los centros públicos afirman utilizar sistemas de clasificación de pacientes, por lo que la no utilización de esta herramienta recae sobre los centros privados, lo que representa el 23,5% de dichos centros.

Base: tiene Unidad de obra	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
URV						
Absolutos	1	2		2	1	3
%Horizontal	33.3%	66.7%		66.7%	33.3%	100.0%
%Vertical	20.0%	50.0%		66.7%	33.3%	33.3%
%Tabla	11.1%	22.2%		22.2%	11.1%	33.3%
UBA						
Absolutos	1	1	2			2
%Horizontal	50.0%	50.0%	100.0%			100.0%
%Vertical	20.0%	25.0%	66.7%			22.2%
%Tabla	11.1%	11.1%	22.2%			22.2%
Cost. rel. activ.						
Absolutos	2		1		1	2
%Horizontal	100.0%		50.0%		50.0%	100.0%
%Vertical	40.0%		33.3%		33.3%	22.2%
%Tabla	22.2%		11.1%		11.1%	22.2%
Ns/Nc						
Absolutos	1	1		1	1	2
%Horizontal	50.0%	50.0%		50.0%	50.0%	100.0%
%Vertical	20.0%	25.0%		33.3%	33.3%	22.2%
%Tabla	11.1%	11.1%		11.1%	11.1%	22.2%
TOTAL						
Absolutos	5	4	3	3	3	9
%Horizontal	55.6%	44.4%	33.3%	33.3%	33.3%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	55.6%	44.4%	33.3%	33.3%	33.3%	100.0%

Tabla 7.67: Resultado de la pregunta sobre el criterio utilizado en las unidades equivalentes.

Los centros sanitarios utilizan mayoritariamente los grupos relacionados con el diagnóstico (GRD) como sistema de clasificación de pacientes. Como se puede observar en la tabla 7.69, el 74,1% de los centros manifiesta utilizar esta clasificación de pacientes, a lo que se debe añadir el 14,8% de los centros que indican utilizar una versión concreta de este sistema de clasificación de pacientes. Se puede afirmar por tanto, que el 89% de los centros sanitarios de la muestra utilizan los GRD, y bajo esta conclusión, se puede apreciar adicionalmente como la totalidad de los centros públicos de la muestra reconocer utilizar este criterio de clasificación. Únicamente, un pequeño porcentaje de centros privados indica utilizar otros criterios de clasificación de forma

poco significativa. La variable tamaño no parece tener una influencia clara en cuanto a la utilización de los criterios de clasificación de pacientes.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	14	13	8	12	7	27
%Horizontal	51.9%	48.1%	29.6%	44.4%	25.9%	100.0%
%Vertical	100.0%	76.5%	100.0%	80.0%	87.5%	87.1%
%Tabla	45.2%	41.9%	25.8%	38.7%	22.6%	87.1%
No						
Absolutos		4		3	1	4
%Horizontal		100.0%		75.0%	25.0%	100.0%
%Vertical		23.5%		20.0%	12.5%	12.9%
%Tabla		12.9%		9.7%	3.2%	12.9%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.68: Resultado de la pregunta sobre si el centro sanitario utiliza sistemas de clasificación de pacientes.

Base: Utiliza Sist. Clasific. P.	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
GRD.hcfa.16.0						
Absolutos	2	2	2	1	1	4
%Horizontal	50.0%	50.0%	50.0%	25.0%	25.0%	100.0%
%Vertical	14.3%	15.4%	25.0%	8.3%	14.3%	14.8%
%Tabla	7.4%	7.4%	7.4%	3.7%	3.7%	14.8%
GRD						
Absolutos	12	8	5	11	4	20
%Horizontal	60.0%	40.0%	25.0%	55.0%	20.0%	100.0%
%Vertical	85.7%	61.5%	62.5%	91.7%	57.1%	74.1%
%Tabla	44.4%	29.6%	18.5%	40.7%	14.8%	74.1%
Patología						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		7.7%			14.3%	3.7%
%Tabla		3.7%			3.7%	3.7%
CMB						
Absolutos		1	1			1
%Horizontal		100.0%	100.0%			100.0%
%Vertical		7.7%	12.5%			3.7%
%Tabla		3.7%	3.7%			3.7%
Med./larga est.						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		7.7%			14.3%	3.7%
%Tabla		3.7%			3.7%	3.7%
TOTAL						
Absolutos	14	13	8	12	7	27
%Horizontal	51.9%	48.1%	29.6%	44.4%	25.9%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	51.9%	48.1%	29.6%	44.4%	25.9%	100.0%

Tabla 7.69: Resultado de la pregunta sobre qué criterio de clasificación de pacientes utiliza el centro sanitario.

7.5.3. Utilización de herramientas previsionales de gestión.

La tercera sección cuestiona sobre la utilización de costes estándares, presupuestos, establecimiento de objetivos y desviaciones. Así, la primera pregunta que se plantea hace referencia a si los centros sanitarios utilizan costos estándares. La mayoría de los centros sanitarios indica no utilizar esta herramienta de gestión. El 77,4% de los centros dicen no utilizar costes estándares, por tan solo el 22,6% de los centros que indican que

sí los utilizan (ver tabla 7.70). Por propiedad del centro, no existen grandes diferencias ya que, el 78,6% de los centros privados indica no utilizar estándares, siendo el 76,5% en el caso de los centros privados.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	3	4	3	1	3	7
%Horizontal	42.9%	57.1%	42.9%	14.3%	42.9%	100.0%
%Vertical	21.4%	23.5%	37.5%	6.7%	37.5%	22.6%
%Tabla	9.7%	12.9%	9.7%	3.2%	9.7%	22.6%
No						
Absolutos	11	13	5	14	5	24
%Horizontal	45.8%	54.2%	20.8%	58.3%	20.8%	100.0%
%Vertical	78.6%	76.5%	62.5%	93.3%	62.5%	77.4%
%Tabla	35.5%	41.9%	16.1%	45.2%	16.1%	77.4%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.70: Resultado de la pregunta sobre si los centros sanitarios utilizan costes estándares.

Base: Utilizan Costes estand.	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Prd. Mg. Y Rt.						
Absolutos		3	1		2	3
%Horizontal		100.0%	33.3%		66.7%	100.0%
%Vertical		75.0%	33.3%		66.7%	42.9%
%Tabla		42.9%	14.3%		28.6%	42.9%
Analizar desv.						
Absolutos	3	3	2	1	3	6
%Horizontal	50.0%	50.0%	33.3%	16.7%	50.0%	100.0%
%Vertical	100.0%	75.0%	66.7%	100.0%	100.0%	85.7%
%Tabla	42.9%	42.9%	28.6%	14.3%	42.9%	85.7%
Fijar precios						
Absolutos	2	2	2	1	1	4
%Horizontal	50.0%	50.0%	50.0%	25.0%	25.0%	100.0%
%Vertical	66.7%	50.0%	66.7%	100.0%	33.3%	57.1%
%Tabla	28.6%	28.6%	28.6%	14.3%	14.3%	57.1%

Tabla 7.71: Resultado de la pregunta sobre los objetivos que se persiguen mediante la utilización de los costes estándares.

Base: Utilizan Costes estand.	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Calc. Costos R.						
Absolutos	1	2	1	1	1	3
%Horizontal	33.3%	66.7%	33.3%	33.3%	33.3%	100.0%
%Vertical	33.3%	50.0%	33.3%	100.0%	33.3%	42.9%
%Tabla	14.3%	28.6%	14.3%	14.3%	14.3%	42.9%
Elab. Presp.						
Absolutos	3	4	3	1	3	7
%Horizontal	42.9%	57.1%	42.9%	14.3%	42.9%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	42.9%	57.1%	42.9%	14.3%	42.9%	100.0%
Patrón refer.						
Absolutos	2	2	1		3	4
%Horizontal	50.0%	50.0%	25.0%		75.0%	100.0%
%Vertical	66.7%	50.0%	33.3%		100.0%	57.1%
%Tabla	28.6%	28.6%	14.3%		42.9%	57.1%
Mejorar proc.						
Absolutos	1	3	1		3	4
%Horizontal	25.0%	75.0%	25.0%		75.0%	100.0%
%Vertical	33.3%	75.0%	33.3%		100.0%	57.1%
%Tabla	14.3%	42.9%	14.3%		42.9%	57.1%
Dirección exc.						
Absolutos	1	1	2			2
%Horizontal	50.0%	50.0%	100.0%			100.0%
%Vertical	33.3%	25.0%	66.7%			28.6%
%Tabla	14.3%	14.3%	28.6%			28.6%
Econm. Reg. C.						
Absolutos						
%Horizontal						
%Vertical						
%Tabla						
TOTAL						
Absolutos	3	4	3	1	3	7
%Horizontal	42.9%	57.1%	42.9%	14.3%	42.9%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	42.9%	57.1%	42.9%	14.3%	42.9%	100.0%

Tabla 7.71: Resultado de la pregunta sobre los objetivos que se persiguen mediante la utilización de los costes estándares (continuación).

Para los centros que respondieron afirmativamente a la pregunta sobre la utilización de costes estándares, se les preguntó sobre cuál o cuales son los objetivos perseguidos. Para la respuesta a esta pregunta, se facilitó a los centros sanitarios, diferentes opciones de respuesta no excluyentes (ver tabla 7.71). De las respuestas recibidas se pueden

extraer las siguientes conclusiones. La totalidad de los centros sanitarios de la muestra, reconocen que la utilización de coste estándares tiene como objetivo la elaboración de los presupuestos. Un porcentaje elevado de centros sanitarios, en concreto el 85,7% de la muestra indica que el objetivo que persigue la utilización de estándares es poder analizar las desviaciones, de forma que se puedan localizar los motivos y exigir responsabilidades. El 100% de los centros públicos persigue este objetivo, mientras que en el caso de los centros privados tan solo alcanza el 75% del total de la muestra.

Base: Utilizan Costes estand.	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Tiempo pers.						
Absolutos	1				1	1
%Horizontal	100.0%				100.0%	100.0%
%Vertical	33.3%				33.3%	14.3%
%Tabla	14.3%				14.3%	14.3%
Coste histórico						
Absolutos	2	1	2	1		3
%Horizontal	66.7%	33.3%	66.7%	33.3%		100.0%
%Vertical	66.7%	25.0%	66.7%	100.0%		42.9%
%Tabla	28.6%	14.3%	28.6%	14.3%		42.9%
Precios/objetiv.						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		25.0%			33.3%	14.3%
%Tabla		14.3%			14.3%	14.3%
Porcent. Fact.						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		25.0%			33.3%	14.3%
%Tabla		14.3%			14.3%	14.3%
Ns/Nc						
Absolutos		1	1			1
%Horizontal		100.0%	100.0%			100.0%
%Vertical		25.0%	33.3%			14.3%
%Tabla		14.3%	14.3%			14.3%
TOTAL						
Absolutos	3	4	3	1	3	7
%Horizontal	42.9%	57.1%	42.9%	14.3%	42.9%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	42.9%	57.1%	42.9%	14.3%	42.9%	100.0%

Tabla 7.72: Resultado de la pregunta sobre el criterio utilizado por el centro sanitario para el establecimiento de los costes estándares.

El tamaño del centro tiene una cierta influencia, al detectarse que la totalidad de los centros de mayor dimensión de la muestra indican perseguir este objetivo. Otros objetivos indicados por los centros son: fijar precios de venta, tener un patrón de referencia con el que comparar los costes históricos y mejorar los procesos. El 57,1% de los centros de la muestra indican perseguir estos objetivos con la utilización de los costes estándares. El 75% de los centros privados de la muestra indica que la utilización de los estándares pretende mejorar los procesos, por tan solo el 33,3% de los centros públicos. El 42,9% de los centros sanitarios manifiestan que el objetivo perseguido es poder predecir los márgenes y los resultados. Curiosamente en este caso las respuestas afirmativas se centran únicamente en los centros privados, lo que representa el 75% de los centros de la muestra correspondiente a este segmento. Ningún centro público indica que, predecir márgenes o resultados sea el objetivo de utilizar costes estándares. El objetivo de calcular los costes de los servicios de una forma rápida es un objetivo que indican perseguir el 42,9% de la muestra que utiliza costes estándares, siendo para los centros privados el 50%, mientras que para los centros públicos, tan solo el 33,3%. Por otro lado, el 28,6% de los centros indica utilizar los costes estándares para facilitar la dirección por excepción. Finalmente, ningún centro de la muestra afirma que los costes estándares permitan economizar a la hora de realizar los registros contables.

También se les preguntó, a los centros que contestaron afirmativamente sobre la utilización de costes estándares, qué criterios utilizan para el establecimiento de dichos costes (ver tabla 7.72). Todo y que el número de centros que utiliza costes estándares es reducido, se puede indicar que el 42,9% de los centros sanitarios de la muestra afirma utilizar el coste histórico para el establecimiento de los costes estándares. El 66,7% de los centros públicos reconoce la utilización de costes históricos para establecer los estándares, siendo poco significativas el resto de respuestas recogidas.

Por otra parte, se quiso saber quién es el principal responsable de la fijación de estándares en los centros sanitarios que contestaron afirmativamente a su utilización (ver tabla 7.73). Así, el 57,1% de los centros que utilizan costes estándares afirman que el responsable de fijarlos es el director económico. El 100% de los centros públicos de la muestra que contestaron afirmativamente a la utilización de esta herramienta, indican que es el director económico el que tiene la responsabilidad de fijarlos. Para los centros privados, aparecen otras opciones como el departamento de costes, o incluso algunos, pronunciándose con un Ns/Nc.

Sobre el sistema de costes utilizado por los centros sanitarios se quiso saber la antigüedad del mismo, así como si se han producido cambios con relación al instalado inicialmente y los motivos de dichos cambios. El 52,2% de los centros sanitarios de la muestra indican que el sistema de costes se ha instalado entre los dos y los cinco últimos años (ver tabla 7.74). El 21,7% de los centros reconoce que el sistema de costes fue instalado entre los cinco y diez últimos años. El 17,4% reconoce disponer de un sistema

Base: Utilizan Costes estánd.	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
D. económico						
Absolutos	3	1	2	1	1	4
%Horizontal	75.0%	25.0%	50.0%	25.0%	25.0%	100.0%
%Vertical	100.0%	25.0%	66.7%	100.0%	33.3%	57.1%
%Tabla	42.9%	14.3%	28.6%	14.3%	14.3%	57.1%
Dep.costos						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		25.0%			33.3%	14.3%
%Tabla		14.3%			14.3%	14.3%
Ns/Nc						
Absolutos		2	1		1	2
%Horizontal		100.0%	50.0%		50.0%	100.0%
%Vertical		50.0%	33.3%		33.3%	28.6%
%Tabla		28.6%	14.3%		14.3%	28.6%
TOTAL						
Absolutos	3	4	3	1	3	7
%Horizontal	42.9%	57.1%	42.9%	14.3%	42.9%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	42.9%	57.1%	42.9%	14.3%	42.9%	100.0%

Tabla 7.73: Resultado de la pregunta sobre quién es el responsable de la fijación de los estándares.

de costes con una antigüedad superior a los diez años, y, tan solo el 8,7% de los centros manifiesta que la instalación del sistema se ha producido en los dos últimos años. Los centros públicos manifiestan mayoritariamente que sus sistemas de costes tienen una antigüedad entre dos y cinco años. Así lo indica el 63,6% de la muestra de este colectivo, pero también indica, el 18,9% de la muestra, que su sistema de costes cuenta con más de diez años de uso. El 41,7% de los centros privados indica que la antigüedad de sus sistemas de costes está entre los dos y cinco años. También, el 33,3% de la muestra refleja que su sistema de costes se ha instalado entre los cinco y diez últimos años. En cuanto al tamaño de los centros, el sistema de coste utilizado por los centros de

menos de 129 camas tiene una antigüedad mayoritariamente de entre dos y cinco años. Así lo indica el 57,1% de la muestra. Para este mismo segmento, el 28,6% de centros de la muestra reconoce que su sistema de costes fue instalado entre los cinco y diez últimos años. Para el segmento intermedio, la información obtenida es similar, ya que el 44,4% de la muestra manifiesta que la instalación del sistema se produjo entre los dos y cinco últimos años, indicando el 33,3% que su sistema se remonta a una antigüedad de entre cinco y diez años. En cambio, para los centros de más de 366 camas, el 57,1% indica disponer de un sistema de costes instalado entre los dos y cinco últimos años, pero el 28,9% del total de la muestra, manifiesta disponer de un sistema de costes con una antigüedad superior a los diez años.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
2 ultm. años						
Absolutos	1	1		1	1	2
%Horizontal	50.0%	50.0%		50.0%	50.0%	100.0%
%Vertical	9.1%	8.3%		11.1%	14.3%	8.7%
%Tabla	4.3%	4.3%		4.3%	4.3%	8.7%
Entre 2 y 5 a.						
Absolutos	7	5	4	4	4	12
%Horizontal	58.3%	41.7%	33.3%	33.3%	33.3%	100.0%
%Vertical	63.6%	41.7%	57.1%	44.4%	57.1%	52.2%
%Tabla	30.4%	21.7%	17.4%	17.4%	17.4%	52.2%
Entre 5 y 10 a.						
Absolutos	1	4	2	3		5
%Horizontal	20.0%	80.0%	40.0%	60.0%		100.0%
%Vertical	9.1%	33.3%	28.6%	33.3%		21.7%
%Tabla	4.3%	17.4%	8.7%	13.0%		21.7%
Más de 10 a.						
Absolutos	2	2	1	1	2	4
%Horizontal	50.0%	50.0%	25.0%	25.0%	50.0%	100.0%
%Vertical	18.9%	16.7%	14.3%	11.1%	28.9%	17.4%
%Tabla	8.7%	8.7%	4.3%	4.3%	8.7%	17.4%
TOTAL						
Absolutos	11	12	7	9	7	23
%Horizontal	47.8%	52.2%	30.4%	39.1%	30.4%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	47.8%	52.2%	30.4%	39.1%	30.4%	100.0%

Tabla 7.74: Resultado de la pregunta sobre la antigüedad del sistema de costes que utiliza el centro sanitario.

La siguiente cuestión planteada a los centros sanitarios, hace referencia a si se han producido cambios en el sistema de costes con relación al que se instaló inicialmente. El 71% de los centros encuestados responde afirmativamente a la pregunta planteada (ver tabla 7.75). Los centros privados parecen ser más dinámicos en este aspecto, ya que el 82,4% de los mismos indican que se han producido cambios en el sistema de costes, por tan solo el 57,1% de los centros públicos. Los centros de entre 129 y 366 camas, y los de más de 366, son los que manifiestan en mayor medida que se han producido cambios en su sistema. Así lo indican el 80% y el 75% de los segmentos indicados respectivamente.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	8	14	4	12	6	22
%Horizontal	36.4%	63.6%	18.2%	54.5%	27.3%	100.0%
%Vertical	57.1%	82.4%	50.0%	80.0%	75.0%	71.0%
%Tabla	25.8%	45.2%	12.9%	38.7%	19.4%	71.0%
No						
Absolutos	6	3	4	3	2	9
%Horizontal	66.7%	33.3%	44.4%	33.3%	22.2%	100.0%
%Vertical	42.9%	17.6%	50.0%	20.0%	25.0%	29.0%
%Tabla	19.4%	9.7%	12.9%	9.7%	6.5%	29.0%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.75: Resultado de la pregunta sobre si se han producido cambios en el sistema de costes con relación al que se instaló inicialmente.

A los centros que respondieron afirmativamente a la pregunta sobre cambios producidos en el sistema de costes desde el inicio, se les pidió que indicasen los motivos de dichos cambios. Esta pregunta fue planteada de forma abierta, dando la opción de que los centros indicasen los motivos, anotando un máximo de dos respuestas (ver tabla 7.76). Bajo este prisma, las respuestas son variadas y se ha respetado literalmente los comentarios realizados por los encuestados. El 40,9% de los centros indica que los cambios en el sistema de costes vienen como consecuencia de cambios en el objetivo

final que debe ofrecer la contabilidad de costes. De todas formas, parece existir un factor común en las respuestas obtenidas que se centra en que los cambios se han producido para incorporar mejoras en el sistema. Así lo confirma el 27,3% de los centros encuestados, indicando que los cambios se han producido para mejorar la información obtenida.

Base: Se han realizado camb.	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Evolución apli.						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		7.1%		8.3%		4.5%
%Tabla		4.5%		4.5%		4.5%
Adapt. Necesid.						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		7.1%		8.3%		4.5%
%Tabla		4.5%		4.5%		4.5%
A. rtdo./entorn.						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		7.1%		8.3%		4.5%
%Tabla		4.5%		4.5%		4.5%
Descrip. Activ.						
Absolutos	1			1		1
%Horizontal	100.0%			100.0%		100.0%
%Vertical	12.5%			8.3%		4.5%
%Tabla	4.5%			4.5%		4.5%
Mejoras						
Absolutos	2	4	1	1	4	6
%Horizontal	33.3%	66.7%	16.7%	16.7%	66.7%	100.0%
%Vertical	25.0%	28.6%	25.0%	8.3%	66.7%	27.3%
%Tabla	9.1%	18.2%	4.5%	4.5%	18.2%	27.3%
Desviaciones						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		7.1%		8.3%		4.5%
%Tabla		4.5%		4.5%		4.5%
Nuevas necesid.						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		7.1%			16.7%	4.5%
%Tabla		4.5%			4.5%	4.5%
Cambios org.						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		12.5%			16.7%	4.5%
%Tabla		4.5%		4.5%	4.5%	4.5%

Base: Se han realizado camb.	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Cam. objetivo						
Absolutos	3	6	2	5	2	9
%Horizontal	33.3%	66.7%	22.2%	55.6%	22.2%	100.0%
%Vertical	37.5%	42.9%	50.0%	41.7%	33.3%	40.9%
%Tabla	13.6%	27.3%	9.1%	22.7%	9.1%	40.9%
Clasf. centros						
Absolutos	1			1		1
%Horizontal	100.0%			100.0%		100.0%
%Vertical	12.5%			8.3%		4.5%
%Tabla	4.5%			4.5%		4.5%
Nuevas activid.						
Absolutos	1			1		1
%Horizontal	100.0%			100.0%		100.0%
%Vertical	12.5%			8.3%		4.5%
%Tabla	4.5%			4.5%		4.5%
Agilizar cálculo						
Absolutos	1	1	1	1		2
%Horizontal	50.0%	50.0%	50.0%	50.0%		100.0%
%Vertical	12.5%	7.1%	25.0%	8.3%		9.1%
%Tabla	4.5%	4.5%	4.5%	4.5%		9.1%
Redefinir áreas						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		7.1%			16.7%	4.5%
%Tabla		4.5%			4.5%	4.5%
Nuevo pr. Cont.						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		7.1%		8.3%		4.5%
%Tabla		4.5%		4.5%		4.5%
TOTAL						
Absolutos	8	14	4	12	6	22
%Horizontal	36.4%	63.6%	18.2%	54.5%	27.3%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	36.4%	63.6%	18.2%	54.5%	27.3%	100.0%

Tabla 7.76: Resultado de la pregunta sobre los motivos que han provocado el cambio en el sistema de costes (continuación).

Otros centros indican que los cambios se han producido por la evolución de la aplicación, agilizar el proceso de cálculo, la instalación de un nuevo programa contable, posibilidad de calcular desviaciones, adaptar el sistema a las nuevas necesidades o ajustar el resultado al entorno. Por otro lado, también se indica que los cambios en el sistema vienen como consecuencia de la necesidad de realizar una descripción de

actividades, cambios en la organización, clasificación de centros de responsabilidad o redefinición de áreas de empresa.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	12	14	7	13	6	26
%Horizontal	46.2%	53.8%	26.9%	50.0%	23.1%	100.0%
%Vertical	85.7%	82.4%	87.5%	86.7%	75.0%	83.9%
%Tabla	38.7%	45.2%	22.6%	41.9%	19.4%	83.9%
No						
Absolutos	2	3	1	2	2	5
%Horizontal	40.0%	60.0%	20.0%	40.0%	40.0%	100.0%
%Vertical	14.3%	17.6%	12.5%	13.3%	25.0%	16.1%
%Tabla	6.5%	9.7%	3.2%	6.5%	6.5%	16.1%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.77: Resultado de la pregunta sobre si los centros sanitarios tienen aprobados y por escrito los objetivos anuales.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	12	15	8	13	6	27
%Horizontal	44.4%	55.6%	29.6%	48.1%	22.2%	100.0%
%Vertical	85.7%	88.2%	100.0%	86.7%	75.0%	87.1%
%Tabla	38.7%	48.4%	25.8%	41.9%	19.4%	87.1%
No						
Absolutos	2	2		2	2	4
%Horizontal	50.0%	50.0%		50.0%	50.0%	100.0%
%Vertical	14.3%	11.8%		13.3%	25.0%	12.9%
%Tabla	6.5%	6.5%		6.5%	6.5%	12.9%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.78: Resultado de la pregunta sobre si los centros sanitarios utilizan los objetivos para la confección de los presupuestos.

Seguidamente, se solicitó a los centros sanitarios que indicasen si tienen aprobados y por escrito los objetivos anuales de la organización. El 83,9% de los centros encuestados afirman disponer de los objetivos anuales, aprobados y por escrito (ver tabla 7.77). No se muestran diferencias en la respuesta a esta pregunta, en cuanto a la propiedad del centro o el tamaño, dado el alto nivel de respuesta afirmativa. Únicamente el 16,1% de los centros indicaron no disponer de los objetivos anuales aprobados y por escrito.

Los centros sanitarios utilizan los objetivos para la confección de los presupuestos anuales. Así lo manifiesta el 87,1% de los centros de la muestra (ver tabla 7.78). El 85,7% de los centros públicos indica utilizar los objetivos para confeccionar los presupuestos, mientras que en el caso de los centros privados es ligeramente superior, en concreto, el 88,2% de la muestra. Los centros de menor dimensión afirman utilizar los objetivos como punto de referencia para elaborar los presupuestos, mientras que para los centros de mayor dimensión la respuesta afirmativa disminuye ligeramente. Tan solo el 12,9% de los centros de la muestra responde negativamente a esta pregunta.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	13	15	8	14	6	28
%Horizontal	46.4%	53.6%	28.6%	50.0%	21.4%	100.0%
%Vertical	92.9%	88.2%	100.0%	93.3%	75.0%	90.3%
%Tabla	41.9%	48.4%	25.8%	45.2%	19.4%	90.3%
No						
Absolutos	1	2		1	2	3
%Horizontal	33.3%	66.7%		33.3%	66.7%	100.0%
%Vertical	7.1%	11.8%		6.7%	25.0%	9.7%
%Tabla	3.2%	6.5%		3.2%	6.5%	9.7%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.79: Resultado de la pregunta sobre si los centros sanitarios revisan los presupuestos durante el ejercicio.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Pres.s/pres.ant.						
Absolutos	9	10	5	9	5	19
%Horizontal	47.4%	52.6%	26.3%	47.4%	26.3%	100.0%
%Vertical	64.3%	58.8%	62.5%	60.0%	62.5%	61.3%
%Tabla	29.0%	32.3%	16.1%	29.0%	16.1%	61.3%
Pres. base cero						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		5.9%			12.5%	3.2%
%Tabla		3.2%			3.2%	3.2%
Pbc y Pres. inc.						
Absolutos	3	10	3	6	4	13
%Horizontal	23.1%	76.9%	23.1%	46.2%	30.8%	100.0%
%Vertical	21.4%	58.8%	37.5%	40.0%	50.0%	41.9%
%Tabla	9.7%	32.3%	9.7%	19.4%	12.9%	41.9%
Cr. marc. ICS						
Absolutos	2		1	1		2
%Horizontal	100.0%		50.0%	50.0%		100.0%
%Vertical	14.3%		12.5%	6.7%		6.5%
%Tabla	6.5%		3.2%	3.2%		6.5%
Presup. prod.						
Absolutos	2			2		2
%Horizontal	100.0%			100.0%		100.0%
%Vertical	14.3%			13.3%		6.5%
%Tabla	6.5%			6.5%		6.5%
Obj.sg/stand.						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		5.9%			12.5%	3.2%
%Tabla		3.2%			3.2%	3.2%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.80: Resultado de la pregunta sobre la metodología utilizada para confeccionar los presupuestos en los centros sanitarios.

Con relación a los presupuestos, también se quiso saber si los centros realizan alguna revisión de dichos presupuestos durante el ejercicio. Una gran mayoría de los centros sanitarios de la muestra, en concreto, el 90,3% del total, afirma que revisan los presupuestos durante el ejercicio (ver tabla 7.79). En este caso, es mayor la proporción de centros públicos que realiza esta revisión, el 92,9% del total, que los centros

privados, que lo realiza 88,2% del total de la muestra. Por tamaño del centro, la totalidad de los centros de la muestra de menor dimensión dicen revisar durante el ejercicio el presupuesto. El 93,3% de los centros de entre 129 camas y 366, responden afirmativamente a la cuestión, y, los centros de más de 366 camas se reduce al 75% del total de la muestra de este segmento.

También se quiso analizar, con relación a los presupuestos, qué métodos utilizan los centros sanitarios para la confección de los mismos. Se solicitó que indicasen si los presupuestos se confeccionan a partir del presupuesto y de la realidad del ejercicio/s anterior/es, es decir, si aplican un presupuesto incremental. Si utilizan una metodología de presupuesto base cero, o bien, presupuesto base cero para determinadas actividades y/o servicios y, para los costes generales o de estructura, se utiliza el presupuesto incremental en función del resultado del ejercicio anterior. También se ofreció la posibilidad de que indicasen otros métodos de forma abierta. El 61,3% de los centros de la muestra indican que confeccionan el presupuesto a partir del presupuesto y de la realidad del ejercicio/s anterior/es (ver tabla 7.80). La utilización de este criterio es muy similar entre los centros públicos y privados, ya que los primeros lo utilizan el 64,3% del total y los segundos el 58,8%. No se aprecian diferencias significativas en cuanto a la utilización de este método y el tamaño del centro. La utilización del presupuesto base cero es prácticamente inexistente. En cambio, el presupuesto base cero para determinadas actividades y el presupuesto incremental en función del resultado de ejercicios anteriores para los costes generales, es utilizado por el 41,9% del total de la muestra. Se da la circunstancia de que este método afirma utilizarlo el 58,8% de los centros privados de la muestra, por tan solo el 21,4% de los centros públicos. También se aprecia como a medida que el tamaño aumenta, también aumenta la utilización de este criterio. Otros métodos señalados por los centros, pero de poca trascendencia son, confeccionar los presupuestos siguiendo los criterios marcados por el ICS, en función del presupuesto de producción, o en función de los objetivos según estándares.

A los centros sanitarios también se les pregunto, con relación al presupuesto, si calculan las desviaciones producidas entre el presupuesto y la realidad. La respuesta, como se puede apreciar en la tabla 7.81, ha sido plenamente afirmativa. Por tanto, los centros sanitarios calculan las desviaciones que se manifiestan como consecuencia de la comparación entre el presupuesto y la realidad.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.81: Resultado de la pregunta sobre si los centros sanitarios calculan las desviaciones producidas entre el presupuesto y la realidad.

Al responder a la pregunta anterior la totalidad de los centros de forma afirmativa, se les preguntó a todos ellos, con qué periodicidad preparan informes sobre desviaciones. Así, el 87,1% de los centros sanitarios de la muestra afirman preparar informes sobre desviaciones mensualmente (ver tabla 7.82). El 100% de los centros públicos indica esta periodicidad como la utilizada, siendo el 76,5% de los centros privados los que presentan informes sobre desviaciones mensualmente. El 6,5% de los centros afirman presentar informes sobre desviaciones trimestralmente, y, en menor porcentaje hay centros que manifiestan preparar informes semestralmente, anualmente y semanalmente. En concreto, estos centros que no utilizan el informe mensual sobre desviaciones, pertenecen al segmento de centros privados.

Finalmente, también se ha querido saber si las desviaciones se utilizan para analizar los motivos de las diferencias, para el control de las actuaciones y para la toma de decisiones y acciones correctoras, con relación a los objetivos marcados. La respuesta a esta pregunta, tal como se puede apreciar en la tabla 7.83, ha sido afirmativa en todos los casos. Los centros sanitarios utilizan esta herramienta para realizar los oportunos ajustes para enderezar la trayectoria de la organización y poder alcanzar los objetivos previamente definidos.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
INF. MENS.						
Absolutos	14	13	7	14	6	27
%Horizontal	51.9%	48.1%	25.9%	51.9%	22.2%	100.0%
%Vertical	100.0%	76.5%	87.5%	93.3%	75.0%	87.1%
%Tabla	45.2%	41.9%	22.6%	45.2%	19.4%	87.1%
INF. TRIMES.						
Absolutos		2			2	2
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		11.8%			25.0%	6.5%
%Tabla		6.5%			6.5%	6.5%
INF. SEMES.						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		5.9%		6.7%		3.2%
%Tabla		3.2%		3.2%		3.2%
INF. ANUAL						
Absolutos		1	1			1
%Horizontal		100.0%	100.0%			100.0%
%Vertical		5.9%	12.5%			3.2%
%Tabla		3.2%	3.2%			3.2%
INF. FIN ACT.						
Absolutos						
%Horizontal						
%Vertical						
%Tabla						
INF. SEMN.						
Absolutos		1			1	1
%Horizontal		100.0%			100.0%	100.0%
%Vertical		5.9%			12.5%	3.2%
%Tabla		3.2%			3.2%	3.2%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.82: Resultado de la pregunta sobre con qué periodicidad preparan los centros sanitarios informes sobre desviaciones.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.83: Resultado de la pregunta sobre si los centros sanitarios utilizan las desviaciones para analizar los motivos de las diferencias y establecer acciones correctoras.

7.5.4. Utilización de indicadores y cuadros de mando.

En la última parte del cuestionario se pregunta sobre la utilización de indicadores, encuestas y cuadros de mando. También, se pide la opinión sobre qué aspectos o herramientas incorporaría a los sistemas de información para mejorar el control de gestión.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.84: Resultado de la pregunta sobre si los centros sanitarios utilizan indicadores para analizar la gestión y la evolución del centro.

Por tanto, en primer lugar se solicita a los centros sanitarios si utilizan indicadores para analizar la gestión y la evolución. También en este caso, la respuesta a esta pregunta ha sido plenamente afirmativa por parte de los centros sanitarios (ver tabla 7.84). Todos los centros encuestados utilizan esta herramienta de gestión para analizar su gestión y valorar la evolución del centro.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	14	16	8	14	8	30
%Horizontal	46.7%	53.3%	26.7%	46.7%	26.7%	100.0%
%Vertical	100.0%	94.1%	100.0%	93.3%	100.0%	96.8%
%Tabla	45.2%	51.6%	25.8%	45.2%	25.8%	96.8%
No						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		5.9%		6.7%		3.2%
%Tabla		3.2%		3.2%		3.2%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.85: Resultado de la pregunta sobre si los centros sanitarios utilizan encuestas para conocer el grado de satisfacción de los usuarios.

Seguidamente, se preguntó a los centros sanitarios si realizan encuestas periódicas a los usuarios para conocer el grado de satisfacción de los mismos. Los centros sanitarios utilizan mayoritariamente la encuesta como información para conocer el grado de satisfacción de los usuarios. Así, el 96,8% de los centros sanitarios del total de la muestra afirma utilizar encuestas, siendo el 100% en el caso de los centros públicos (ver tabla 7.85).

Posteriormente, se quiso saber si los centros sanitarios tienen implantado un cuadro de mando integral. El 61,3% de los centros del total de la muestra afirma disponer de cuadro de mando integral para realizar la evaluación y el seguimiento de su gestión (ver tabla 7.86). La utilización de esta herramienta de gestión es ligeramente superior en los

centros públicos que en los privados. Así, el 71,4% de los centros públicos de la muestra indica utilizar cuadros de mando, por tan solo el 52,9% en el caso de los centros privados.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	10	9	6	7	6	19
%Horizontal	52.6%	47.4%	31.6%	36.8%	31.6%	100.0%
%Vertical	71.4%	52.9%	75.0%	46.7%	75.0%	61.3%
%Tabla	32.3%	29.0%	19.4%	22.6%	19.4%	61.3%
No						
Absolutos	4	8	2	8	2	12
%Horizontal	33.3%	66.7%	16.7%	66.7%	16.7%	100.0%
%Vertical	28.6%	47.1%	25.0%	53.3%	25.0%	38.7%
%Tabla	12.9%	25.8%	6.5%	25.8%	6.5%	38.7%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.86: Resultado de la pregunta sobre si el centro sanitario tiene implantado un cuadro de mando integral.

A los centros que contestaron de forma negativa a la pregunta sobre si disponen de cuadro de mando integral, se les preguntó si consideraban adecuada su implantación. La respuesta a esta pregunta fue mayoritariamente afirmativa. Así, el 83,3% de los centros de la muestra que no tienen cuadro de mando, consideran adecuado implantarlo (ver tabla 7.87). Esta necesidad es manifiesta en el caso de los centros públicos, ya que el 100% de los mismos indica adecuada su implantación. Para los centros privados, tan solo el 75% de los centros que indicaron no disponer de cuadro de mando, consideran adecuada su utilización.

Finalmente, se quiso saber, partiendo de la situación actual de cada centro, qué aspectos o herramientas incorporaría a los sistemas de información para mejorar el control de gestión (ver tabla 7.88). Esta pregunta se planteó de forma abierta, con lo que las respuestas son variadas e indica la preocupación de los centros sanitarios por mejorar o completar los sistemas de información que están utilizando actualmente.

Base: no tiene CMI	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Si						
Absolutos	4	6	2	6	2	10
%Horizontal	40.0%	60.0%	20.0%	60.0%	20.0%	100.0%
%Vertical	100.0%	75.0%	100.0%	75.0%	100.0%	83.3%
%Tabla	33.3%	50.0%	16.7%	50.0%	16.7%	83.3%
No						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		12.5%		12.5%		8.3%
%Tabla		8.3%		8.3%		8.3%
Ns/Nc						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		12.5%		12.5%		8.3%
%Tabla		8.3%		8.3%		8.3%
TOTAL						
Absolutos	4	8	2	8	2	12
%Horizontal	33.3%	66.7%	16.7%	66.7%	16.7%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	33.3%	66.7%	16.7%	66.7%	16.7%	100.0%

Tabla 7.87: Resultado de la pregunta sobre si los centros que no disponen de cuadro de mando integral consideran adecuada su implantación.

Se facilitó la posibilidad de indicar hasta tres aspectos diferentes por encuesta, reconociendo estadísticamente las respuestas en blanco como Ns/Nc. Así, un centro que no responde a esta pregunta significa tres respuestas tabuladas como Ns/Nc, y para un centro que únicamente indica un aspecto de los tres posibles, se tabula dos respuestas como Ns/Nc. De las diversas respuestas obtenidas, destaca el interés por parte de los centros sanitarios en mejorar la información facilitada a los distintos responsables y la implantación del cuadro de mando integral. También se indica, poder trasladar información de los sistemas de información a los cuadros de mando de forma automatizada. La posibilidad de utilizar intranet o la incorporación de nuevos programas informáticos más potentes, o nuevos programas de contabilidad se reconoce como necesidades de mejora. Asimismo, se indica también la necesidad de mejorar la imputación y los sistemas de costes, desarrollar sistemas de planificación y sistemas de facturación interna. Por otra parte, también se apunta como posible mejora, poder confeccionar los presupuestos por unidad de gestión y no tan solo de forma agregada.

Finalmente, también se indica incorporar herramientas y aspectos que permitan una mayor implicación por parte de los distintos profesionales.

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Prog. Informat.						
Absolutos	1	1	1	1		2
%Horizontal	50.0%	50.0%	50.0%	50.0%		100.0%
%Vertical	7.1%	5.9%	12.5%	6.7%		6.5%
%Tabla	3.2%	3.2%	3.2%	3.2%		6.5%
Información						
Absolutos	2	2		2	2	4
%Horizontal	50.0%	50.0%		50.0%	50.0%	100.0%
%Vertical	14.3%	11.8%		13.3%	25.0%	12.9%
%Tabla	6.5%	6.5%		6.5%	6.5%	12.9%
Herram. infor.						
Absolutos	1	2	1	1	1	3
%Horizontal	33.3%	66.7%	33.3%	33.3%	33.3%	100.0%
%Vertical	7.1%	11.8%	12.5%	6.7%	12.5%	9.7%
%Tabla	3.2%	6.5%	3.2%	3.2%	3.2%	9.7%
Intranet						
Absolutos	1		1			1
%Horizontal	100.0%		100.0%			100.0%
%Vertical	7.1%		12.5%			3.2%
%Tabla	3.2%		3.2%			3.2%
Sist. In. al CM						
Absolutos	1			1		1
%Horizontal	100.0%			100.0%		100.0%
%Vertical	7.1%			6.7%		3.2%
%Tabla	3.2%			3.2%		3.2%
Mayor implic.						
Absolutos	1			1		1
%Horizontal	100.0%			100.0%		100.0%
%Vertical	7.1%			6.7%		3.2%
%Tabla	3.2%			3.2%		3.2%
Nuevo pr. cont.						
Absolutos	1			1		1
%Horizontal	100.0%			100.0%		100.0%
%Vertical	7.1%			6.7%		3.2%
%Tabla	3.2%			3.2%		3.2%
Mej. Im. costos						
Absolutos	1				1	1
%Horizontal	100.0%				100.0%	100.0%
%Vertical	7.1%				12.5%	3.2%
%Tabla	3.2%				3.2%	3.2%
Sis. fac. interna						
Absolutos	1				1	1
%Horizontal	100.0%				100.0%	100.0%
%Vertical	7.1%				12.5%	3.2%
%Tabla	3.2%				3.2%	3.2%

	PROPIEDAD DEL CENTRO		NUMERO DE CAMAS			TOTAL
	Público	Privado	< 129	> 129 <366	> 366	
Sist. de costes						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		5.9%		6.7%		3.2%
%Tabla		3.2%		3.2%		3.2%
Des..sist. planif.						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		5.9%		6.7%		3.2%
%Tabla		3.2%		3.2%		3.2%
Implant. CM						
Absolutos	2	2		3	1	4
%Horizontal	50.0%	50.0%		75.0%	25.0%	100.0%
%Vertical	14.3%	11.8%		20.0%	12.5%	12.9%
%Tabla	6.5%	6.5%		9.7%	3.2%	12.9%
Cont. de costes						
Absolutos	1			1		1
%Horizontal	100.0%			100.0%		100.0%
%Vertical	7.1%			6.7%		3.2%
%Tabla	3.2%			3.2%		3.2%
Conf. pres.u. g.						
Absolutos		1		1		1
%Horizontal		100.0%		100.0%		100.0%
%Vertical		5.9%		6.7%		3.2%
%Tabla		3.2%		3.2%		3.2%
Ns/Nc						
Absolutos	29	41	21	31	18	70
%Horizontal	41.4%	58.6%	30.0%	44.3%	25.7%	100.0%
%Vertical	207.1%	241.2%	262.5%	206.7%	225.0%	225.8%
%Tabla	93.5%	132.3%	67.7%	100.0%	58.1%	225.8%
TOTAL						
Absolutos	14	17	8	15	8	31
%Horizontal	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%
%Vertical	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
%Tabla	45.2%	54.8%	25.8%	48.4%	25.8%	100.0%

Tabla 7.88: Resultado de la pregunta sobre aspectos o herramientas que el centro incorporaría a los sistemas de información para mejorar el control de gestión.

7.6. Conclusiones

En este capítulo se ha presentado el resultado del estudio empírico realizado a centros sanitarios de Cataluña, sobre los instrumentos de contabilidad de gestión que utilizan

para obtener la información de su gestión. Se han querido identificar las herramientas de control de gestión que utilizan los centros sanitarios para verificar si coinciden con los instrumentos analizados en los capítulos tercero, cuarto y quinto. También se ha utilizado la encuesta para valorar si la propiedad del centro, y el tamaño del mismo, afectan a la estructura o selección de los sistemas de información que los centros sanitarios utilizan.

El método utilizado para el estudio empírico es el de un cuestionario estándar enviado por correo a los centros sanitarios de Cataluña. El trabajo de campo se ha realizado por encuesta postal. Para realizar la tabulación se ha realizado un análisis bivariante, con la ayuda del programa informático SPSS 6.1.2.

Los resultados de la encuesta se han presentado para cada una de las preguntas, en primer lugar, a nivel total de los centros sanitarios de la muestra, en segundo lugar en función de la propiedad del centro, y en tercer lugar, en función de la variable tamaño.

La gran mayoría de los centros sanitarios disponen de personal dedicado a confeccionar la contabilidad de gestión. Este hecho se da de forma más importante en los centros públicos que en los privados. También se constata que la totalidad de los centros de la muestra de mayor tamaño, disponen de personal propio dedicado a la contabilidad de gestión. Por otra parte, la formación de dicho personal es variada, destacando los economistas y diplomados en empresariales.

Los centros sanitarios mayoritariamente no reciben asesoramiento externo. De los que indican que sí reciben asesoramiento, se da la circunstancia de que es más elevado el número de centros privados que públicos, destacando también el hecho de que los centros de menor tamaño son los que más utilizan el asesoramiento externo. Este asesoramiento suelen ofrecerlo empresas de auditoría.

Los objetivos de la contabilidad de gestión para los centros sanitarios se concretan en informar para la toma de decisiones y para la planificación y el control. Coinciden en estos objetivos, tanto los centros públicos como los privados, así como los centros pertenecientes a los distintos segmentos en función del tamaño. Por otro lado, la utilidad de la información que suministra la contabilidad de gestión es considerada por parte de los centros entre media, o alta.

A nivel general, se puede decir que una gran mayoría de los centros sanitarios lleva contabilidad de costes, siendo la utilización de esta herramienta, total en los centros de mayor tamaño, y ligeramente superior en los centros públicos que privados. Sin

embargo, es de destacar que un 25,8% de los centros encuestados manifiesta no utilizar contabilidad de costes. La mayoría de los centros sanitarios no registran la contabilidad de costes mediante la partida doble. Parece ser que tratan la información de forma independiente a la contabilidad financiera, y no suelen utilizar estadísticas de costes. Finalmente, con relación a la contabilidad de costes, los centros sanitarios no utilizan por lo general sistemas de costes propuestos por algún organismo estatal o autonómico, como los expuestos en el capítulo sexto, tan solo el 17,4% de los centros indica utilizarlos.

En cuanto a la estructura organizativa, se puede afirmar que la gran mayoría de los centros sanitarios están organizados en departamentos, grupos funcionales o centros de actividad, siendo más importante esta disposición en los centros públicos y en los de mayor dimensión. Esta estructura organizativa coincide con los centros de coste, siendo los más usuales hospitalización, urgencias y quirófano. Estos centros de coste disponen generalmente de un grado de autonomía media, manifestándose una autonomía muy alta en el departamento de dirección. En cambio, se observa que, departamentos como limpieza o seguridad, carecen de autonomía. Por otra parte, la gran mayoría de centros utilizan en su estructura centros principales y centros auxiliares, siendo más importante esta clasificación en los centros públicos que en los privados. Los costes de las secciones auxiliares se imputan mayoritariamente realizando un reparto entre los centros de coste auxiliares y los principales. También se observa que el 51,6% de la muestra de los centros sanitarios, disponen de centros de coste por cada uno de los grupos funcionales homogéneos, siendo más importante esta circunstancia en los centros públicos que en los privados. Asimismo, se verifica que la utilización de centros de coste por cada grupo funcional homogéneo es más importante a medida que el centro es de mayor tamaño.

Los centros sanitarios, al acumular los costes en los centros, persiguen el objetivo de facilitar la imputación de costes a los servicios. También en cuanto a este objetivo, los centros públicos se manifiestan ligeramente por encima que los centros privados. Los centros de mayor tamaño son los que se identifican plenamente con este objetivo. Conocer los costes de las secciones auxiliares y principales también se apunta como objetivo a la hora de acumular costes en los centros.

El 51,6% de los centros indica no utilizar transacciones internas entre los diferentes centros de responsabilidad. De los centros que afirmaron utilizar esta herramienta de

gestión, se aprecia un uso ligeramente superior en los centros públicos que en los centros privados, constatándose asimismo que los centros de mayor tamaño son los que más utilizan este método. El criterio de valoración más referenciado por los centros para determinar los precios internos son las unidades relativas de valor.

Sobre los criterios de valoración utilizados por los centros sanitarios, el precio de adquisición es el que prevalece de forma clara para valorar las entradas de materiales o productos. Para los movimientos de materiales, el promedio ponderado es el método más utilizado, siendo mayor su utilización en los centros públicos que en los privados. Los centros de mayor tamaño son los que manifiestan en mayor número utilizar este criterio. Otro criterio utilizado es el FIFO, pero de forma minoritaria. En cambio, ningún centro de la muestra ha indicado utilizar el criterio LIFO. Finalmente, con relación al valor sobre el que se calculan las amortizaciones, se puede afirmar que los centros sanitarios utilizan el valor de adquisición como criterio.

Los centros sanitarios no utilizan, en general, costes de oportunidad. Los pocos centros que los utilizan, son generalmente centros privados. Estos indican que su utilización es básicamente para la toma de decisiones. En cuanto a la periodicidad del cálculo de los costes reales, el 45,2% de los centros indica realizarlo mensualmente.

Si se analizan los sistemas de clasificación de costes que utilizan los centros sanitarios, la mayoría utiliza costes directos/indirectos con relación a los centros de coste, y posteriormente, calculan los costes de determinadas actividades y/o servicios. Este criterio es utilizado plenamente por los centros de mayor tamaño, y en mayor proporción por los centros públicos que por los centros privados. Por otra parte, no queda claro qué sistema de costes utilizan los centros sanitarios, ya que parece que tanto utilizan costes completos, como costes basados en las actividades e incluso costes directos. Es de destacar que el 32,3% de los centros de la muestra afirma utilizar costes basados en las actividades. En este caso concreto, sería interesante analizar la intensidad de aplicación de este sistema para verificar si se trata del sistema descrito en el capítulo cuarto, o bien, se trata de una interpretación incorrecta, a la hora de contestar a esta pregunta en el cuestionario. En cuanto a la temporalidad, los centros utilizan mayoritariamente costes históricos.

Los costes directos se incorporan generalmente a los centros de costes. En cuanto a los costes indirectos, los centros sanitarios los asignan previamente a los centros de costes o departamentos, y después se imputan a las actividades y/o servicios. Los criterios de

imputación para distribuir dichos costes se concretan, por orden de importancia, en horas de dedicación, metros cuadrados y en proporción a los costes directos. Por otra parte, los centros sanitarios utilizan la unidad de obra como medidor de actividad de cada centro de costes. La utilización de esta herramienta se manifiesta de forma más importante en los centros públicos que en los privados, verificándose una total utilización en los centros de mayor dimensión. Las unidades de obra utilizadas, dependen del centro de costes del que se quieran distribuir sus costes. Así, para el centro hospitalización la unidad más utilizada es “estancia”, siendo esta unidad la que se utiliza de forma clara en los centros privados, pero no así en los centros públicos, que utilizan como unidad de obra en primer lugar “altas”, por delante de “estancias”. Para el centro urgencias, la unidad de obra más utilizada es el “número de urgencias” y, para el centro consultas externas “número de visitas”. Por otra parte, para secciones como mantenimiento, limpieza o vigilancia se utiliza como unidad de obra “metros cuadrados”. En cambio, en centros como quirófanos se utiliza la unidad “número de intervenciones” o bien “horas de dedicación”, mientras que para laboratorio se utiliza “número de determinaciones”. Para el centro de costes, admisión, se utiliza “altas” como unidad de obra, siendo más utilizada en los centros privados que en los públicos. En estos últimos, el medidor “ingresos”, está por encima de “altas”.

Los centros sanitarios no utilizan generalmente unidades equivalentes. Los pocos que indican disponer de esta herramienta, utilizan unidades relativas de valor (URV), o unidades básicas asistenciales (UBA). En cambio, sí utilizan de forma generalizada sistemas de clasificación de pacientes, siendo los centros públicos quienes los utilizan de forma más clara. El sistema de clasificación de pacientes más utilizado por los centros sanitarios es el GRD, los grupos relacionados con el diagnóstico.

Con relación a los costes estándares, los centros sanitarios indican mayoritariamente no utilizar esta herramienta de gestión. Los centros que afirman utilizar costes estándares persiguen claramente el objetivo de poder elaborar los presupuestos, así como en menor medida, pero también de forma importante, poder analizar las desviaciones para controlar y evaluar responsabilidades. Este tipo de costes se calculan principalmente partiendo de los costes históricos, siendo el director económico el que en mayor medida, sobretodo en el caso de los centros públicos, tiene la responsabilidad de fijar dichos costes estándares.

Los centros sanitarios disponen de sistemas de costes con una cierta antigüedad, ya que más de la mitad indica que su sistema de costes tiene una antigüedad entre dos y cinco años, incluso el 21,7% y el 17,4% de los centros de la muestra afirman que su sistema de costes tiene una antigüedad de entre cinco y diez años, y más de diez años respectivamente. Una gran mayoría de centros indica que se han producido cambios en el sistema de costes con relación al instalado inicialmente. Este hecho se verifica en mayor medida en los centros privados que en los públicos. También se puede constatar que el motivo de los cambios se centra en incorporar mejoras en el sistema de costes.

Los centros sanitarios disponen de forma mayoritaria de objetivos anuales aprobados y por escrito para confeccionar el presupuesto. También se constata que dichos presupuestos se revisan durante el ejercicio, esta revisión parece realizarse de forma más clara en los centros públicos que en los centros privados. Por otro lado, la confección de los presupuestos se realiza a partir del presupuesto y de la realidad del ejercicio anterior, utilizándose el presupuesto base cero para determinadas actividades, siendo este segundo sistema más utilizado en los centros privados que en los centros públicos.

La totalidad de los centros sanitarios de la muestra afirman que calculan las desviaciones producidas entre el presupuesto y la realidad, en general mensualmente. Esta temporalidad es la utilizada en mayor medida en los centros públicos y en menor medida en los centros privados, que indican realizar informes de desviaciones trimestral, semestral o anualmente. En todos los casos se afirma que las desviaciones sirven para analizar los motivos de las diferencias, para el control de las actuaciones y para la toma de medidas y acciones correctoras, respecto a los objetivos marcados.

Los centros sanitarios utilizan indicadores para analizar la gestión y la evolución del centro. Así lo indican la totalidad de los centros encuestados. También realizan de forma generalizada encuestas a los usuarios para conocer el grado de satisfacción. Por otro lado, el cuadro de mando integral es utilizado por el 61,3% de los centros de la muestra, siendo más importante su utilización en los centros públicos que en los centros privados. Los centros que indicaron no disponer de esta herramienta consideran adecuada su implantación.

Finalmente, los centros sanitarios indican que, mejorar la información facilitada a los responsables, la implantación del cuadro de mando integral, la posibilidad de utilizar intranet o la utilización de nuevos programas informáticos son aspectos que deberían

incorporar para mejorar su control de gestión. También se apuntan como necesidades, mejorar la imputación y los sistemas de costes, desarrollar sistemas de planificación, poder confeccionar presupuestos por unidad de gestión e incorporar herramientas que permitan una mayor implicación por parte de los responsables del centro.

El estudio expuesto en este capítulo se ha basado en la utilización de dos variables explicativas, en concreto, propiedad y tamaño del centro sanitario. Esta última variable se ha valorado en función del número de camas disponibles en el centro. En cuanto a la propiedad del centro, se pueden observar las siguientes diferencias:

- Los centros públicos disponen de personal destinado a confeccionar la contabilidad de gestión de forma más clara que los centros privados. También los centros públicos manifiestan de forma mayoritaria realizar contabilidad de costes, mientras que para los centros privados la confección de la contabilidad de costes es algo menor. Sin embargo, los centros privados indican recibir asesoramiento externo en contabilidad de gestión en un porcentaje elevado, mientras que los centros públicos indican todo lo contrario.
- La totalidad de los centros públicos indican estar estructurados en grupos funcionales homogéneos y, dicha estructura organizativa, coincide con los grandes centros de costes. En el caso de los centros privados, la proporción es ligeramente inferior. Mayor es la diferencia en el caso de la utilización de centros principales y centros auxiliares. Los centros públicos utilizan claramente esta metodología (92,9%), mientras que los centros privados lo utilizan en menor medida (64,7%).
- Como consecuencia de lo apuntado en el punto anterior, los centros públicos se diferencian ligeramente de los centros privados en cuanto al criterio de agrupar los costes en los centros. Los primeros siguen en mayor proporción el criterio de disponer de centros de costes por cada uno de los grupos funcionales homogéneos. Por otra parte, el 78,6% de los centros públicos indica que mediante la acumulación de costes se persigue el objetivo de imputar los costes a los servicios, por tan solo el 64,7% de los centros privados. Otro de los objetivos que se reconoce es que mediante la acumulación de costes, se persigue conocer los costes de los centros

principales y de los centros auxiliares. Este objetivo lo manifiesta el 85,7% de los centros públicos, por tan solo el 64,7% de los centros privados.

- Con relación a los criterios de valoración también se dan ligeras diferencias entre los centros públicos y los privados. Ambos grupos utilizan el precio de adquisición para las entradas de materiales o productos, pero los centros públicos indican utilizar únicamente este criterio, en cambio los centros privados manifiestan utilizar este criterio el 82%. Por otra parte, el criterio de valoración utilizado por los centros sanitarios para los movimientos de materiales es claramente el promedio ponderado. El 92,9% de los centros públicos indica utilizar este criterio, mientras que los centros privados lo indica el 64,7%. Otro de los criterios utilizado es el FIFO, en este caso los centros privados lo utilizan de forma más importante (29,4%), que los centros públicos (14,3%).
- A pesar de que los centros sanitarios indican mayoritariamente no utilizar costes de oportunidad, son los centros privados con un 23,5% los que más utilizan esta herramienta, por tan solo un 7% de los centros públicos.
- En la utilización de las unidades de obra también se dan diferencias relevantes. Así, el 85,7% de los centros públicos indica utilizar este medidor de actividad, mientras que afirma utilizarlo el 52,9% de los centros privados. En cuanto a las unidades de obra que utilizan los centros sanitarios, para el centro hospitalización, los centros públicos utilizan la unidad de obra “Altas” de forma mayoritaria, mientras que los centros privados utilizan en primer lugar la unidad “estancia”. Otro ejemplo de discrepancia en la selección de la unidad de obra se da en el centro “limpieza”. Los centros públicos utilizan claramente la unidad de obra “metros cuadrados”, mientras que los centros privados la utilizan en menor medida, indicando otras como las “horas”.
- La totalidad de los centros públicos de la muestra manifiesta utilizar sistemas de clasificación de pacientes y en concreto GRD’s. En cambio, el 23,5% de los centros privados indica no utilizar esta herramienta.
- El 82% de los centros privados indica haber realizado cambios en el sistema de coste con relación al que se instaló inicialmente. En cambio, tan solo el 57% de los centros públicos manifiesta haber realizado cambios.

- Para confeccionar los presupuestos, los centros sanitarios se basan mayoritariamente en el presupuesto del año anterior (presupuesto incremental). El presupuesto base cero es utilizado para determinadas actividades por el 58,8% de los centros privados, mientras que los centros públicos lo utilizan de forma minoritaria (21,4%).
- La totalidad de los centros públicos de la muestra prepara informes mensuales sobre desviaciones. El 76% de los centros privados indica realizar los informes sobre desviaciones mensualmente, manifestando el resto realizarlo trimestral, semestral o incluso anualmente.
- Con relación a la utilización de los cuadros de mando integral, el 71,4% de los centros públicos manifiesta utilizarlos, mientras que únicamente indican utilizar esta herramienta el 52,9% de los centros privados. Es de destacar el alto grado de utilización de esta herramienta por parte de los centros sanitarios. Sin embargo, sería interesante verificar si los centros sanitarios que responden afirmativamente al uso de esta herramienta, se refieren al cuadro de mando integral propuesto por Kaplan y Norton (Kaplan y Norton, 1997), o bien, están valorando la utilización del cuadro de mando tradicional.

El tamaño de los centros sanitarios influye en algunas de las cuestiones revisadas en el estudio. Así, se puede puntualizar que:

- El tamaño del centro influye a la hora de disponer de personal dedicado a llevar contabilidad de gestión. La totalidad de los centros de mayor dimensión manifiestan disponer de dicho personal, verificándose una ligera disminución a medida que disminuye el tamaño del centro. La formación del personal de contabilidad de gestión es la de economista en una proporción elevada en los centros de mayor tamaño, disminuyendo dicha proporción en los centros de menor dimensión.
- Los centros de menor tamaño reciben proporcionalmente más asesoramiento externo que los centros de mayor dimensión.
- La totalidad de los centros de mayor tamaño manifiestan llevar contabilidad de costes, siendo menor la utilización en los segmentos de menor dimensión. Estas mismas diferencias se dan en cuanto a la coincidencia de la estructura

organizativa con los centros de costes. También la existencia de centros principales y auxiliares es más utilizada en los centros de mayor dimensión que en los pequeños. Por otra parte, a medida que el centro es de mayor dimensión, disponen de forma más clara de centros de coste para cada uno de los grupos funcionales homogéneos.

- La totalidad de los centros sanitarios de mayor tamaño indican que acumulando costes persiguen el objetivo de imputar los costes a los servicios, reduciéndose la proporción en los centros de menor dimensión.
- La existencia de transacciones internas se da sobretodo en los centros de mayor tamaño, siendo relativamente baja en el caso de los centros de menor dimensión.
- El precio de adquisición es el criterio de valoración utilizado por la totalidad de los centros de mayor tamaño de la muestra, reduciéndose esta proporción en los otros dos segmentos, al ofrecer también, aunque en menor medida, otros criterios de valoración.
- La totalidad de los centros de mayor tamaño indican utilizar, para la elaboración de la contabilidad de gestión, la clasificación de costes entre directos/indirectos, respecto al centro de coste, y posteriormente, calculan los costes de determinadas actividades o servicios. Esta circunstancia se da en menor medida en los otros dos segmentos estudiados.
- El tamaño también incide en la utilización de las unidades de obra. Así, la totalidad de los centros de mayor dimensión indican disponer de esta herramienta, mientras que el uso de la misma es mucho menor en los segmentos de menor tamaño. También las unidades de obra utilizadas difieren en función del tamaño. Así por ejemplo, en el centro limpieza, la unidad de obra utilizada por la totalidad de los centros de menor dimensión es el “metro cuadrado”, no siendo así para los centros de mayor dimensión que utilizan otros medidores como “horas”.
- Finalmente, otra de las diferencias que se puede constatar hace referencia a la revisión de los presupuestos. Los centros de menor tamaño indican que revisan los presupuestos a lo largo del ejercicio, disminuyendo dicha actuación a medida que el centro tiene mayor dimensión. Por otra parte, la utilización del presupuesto base cero, a pesar de que es reducida, se da en

mayor medida en los centros de mayor tamaño que en los centros de menor dimensión.

7.7. ANEXO DEL CAPÍTULO 7.

ANEXO 7.1. CUESTIONARIO PARA ANALIZAR LA IMPLANTACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LOS CENTROS SANITARIOS EN CATALUÑA.

<u>Tamaño del centro sanitario:</u>	
Centro Sanitario	:
Propiedad del centro	: Publica <input type="checkbox"/> No pública <input type="checkbox"/>
Plantilla media (equivalente a 40 h.):	nº médicos: <input type="text"/>
	nº personal enfermería: <input type="text"/>
	resto: <input type="text"/>
Número de camas	: <input type="text"/>
Enfermos de alta	: <input type="text"/>
Visitas a consultas externas	: <input type="text"/>
Visitas a urgencias	: <input type="text"/>
Intervenciones quirúrgicas	: <input type="text"/>

P1.- ¿Dispone de personal dedicado a llevar alguna contabilidad de gestión? (La contabilidad de gestión aporta información relevante, histórica o previsional, monetaria o no monetaria, segmentada o global, sobre la circulación interna de la organización para la toma de decisiones. Contabilidad financiera, contabilidad de costes, control presupuestario, cuadros de mando, son algunas de las herramientas que utiliza la contabilidad de gestión)

Si No

P2.- Formación (titulación) del responsable de contabilidad de gestión:

.....

P3.- ¿Recibe asesoramiento externo sobre contabilidad de gestión?:

Si No

P4.- Recibe asesoramiento externo de (empresa consultora, auditoría, asesor externo,...):

.....

P5.- Objetivos de la contabilidad de gestión. (Señale con una X lo que considere más importante).

Objetivo	
- Información para el Centro	<input type="checkbox"/>
- Cálculo de costes y resultados por servicio, líneas de servicios y centros de actividad	<input type="checkbox"/>
- Información para la planificación y el control.....	<input type="checkbox"/>
- Información para la toma de decisiones.....	<input type="checkbox"/>
- No es necesario llevar contabilidad de gestión....	<input type="checkbox"/>

P6.- Utilidad de la información que suministra la contabilidad de gestión en el día de hoy :

- Ninguna
 Escasa
 Media
 Alta
 Muy alta

P7.- ¿El Centro Sanitario lleva contabilidad de costes?

- Si No

P8.- En caso afirmativo, ¿cómo articulan contablemente la información sobre costes?:

	Si	No
¿Lleva su contabilidad de costes utilizando registros contables por partida doble?.	1	2
En caso afirmativo en la pregunta anterior, ¿utiliza el grupo 9 del PGC?.	1	2
¿Integra los datos de la contabilidad de costes en la contabilidad financiera?.	1	2
¿Los datos de costes son tratados con total independencia con relación a la contabilidad financiera?.	1	2
¿Registra sus costes utilizando estadística de costes?.	1	2
¿Utiliza algún sistema de costes propuesto por algún organismo estatal o autonómico?.	1	2

P9.- ¿El centro sanitario está estructurado en departamentos, grupos funcionales homogéneos (GFH) o centros de actividad?

- Si No

P10.- ¿Coincide dicha estructura organizativa con los grandes centros de costes?

- Si No

P11.- Indique algunos de los centros o departamentos más representativos de que dispone el centro sanitario:

P12.- Autonomía departamental. En cuanto a la autonomía para la adopción de decisiones, indique mediante puntuación de 1 a 5 el grado de autonomía de los departamentos relacionados anteriormente (autonomía en cuanto a la gestión del gasto, gestión de compras, ...):

DEPARTAMENTO	P 11	P 12				
		GRADO DE AUTONOMIA				
1.- Hospitalización	1	1	2	3	4	5
2.- Urgencias	1	1	2	3	4	5
3.- Consultas externas	1	1	2	3	4	5
4.- Mantenimiento	1	1	2	3	4	5
5.- Administración	1	1	2	3	4	5
6.- Quirófano	1	1	2	3	4	5
7.- Dirección	1	1	2	3	4	5
8.- Admisión	1	1	2	3	4	5
9.- Limpieza	1	1	2	3	4	5
10.- Seguridad	1	1	2	3	4	5
11.- Laboratorio	1	1	2	3	4	5
12.- Otros:	1	1	2	3	4	5

P13.- ¿Existen centros principales y centros auxiliares? (Se entiende por centro principal aquel que tiene enfocada su actividad a dar servicio al usuario y, por centro auxiliar aquel que tiene la función de dar soporte y apoyo a la estructura sanitaria).

Si No

P14.- En caso afirmativo, los costes de los centros auxiliares se imputan de acuerdo a los métodos siguientes:

	Si	No
Se reparten únicamente entre los centros principales.	1	2
Se distribuyen entre los centros auxiliares y los principales.	1	2
Se imputan directamente al servicio.	1	2
No se imputan a los centros principales y se llevan directamente al resultado.	1	2
Una parte de sus costes se imputan a los centros principales y/o auxiliares, en función de criterios de reparto por tipo de coste, y el resto se consideran no asignables y se imputan directamente al resultado.	1	2
Otros: (indicar)	1	2

P15.- La agrupación de costes en los centros se realiza siguiendo los criterios de:

	Si	No	NS/NC
Agrupar los costes en un solo centro que comprende todo el proceso.	1	2	9
Disponer de centros de costes para cada una de las fases principales del proceso.	1	2	9
Disponer de centros de costes para cada uno de los grupos funcionales homogéneos.	1	2	9
Otros.	1	2	9

P16.- Al acumular los costes en los centros se persigue el objetivo de:

	Si	No	NS/NC
Imputar los costes al servicio	1	2	9
Conocer los costes de los centros principales y auxiliares	1	2	9
Otros objetivos:			

P17.- ¿Existen transacciones internas entre los diferentes centros de responsabilidad?

Si No

P18.- En caso afirmativo, indique el criterio de valoración utilizado para determinar los precios internos:

.....

P19.- Criterios de valoración utilizados por el centro sanitario para las entradas de materiales o productos:

- Precio de adquisición .
- Precio estándar
- Precio de reposición ...
- Otros (especificar).....

P20.- Criterios de valoración utilizados por el centro sanitario para los movimientos de materiales:

- FIFO
- LIFO
- Promedio ponderado
- Otros (especificar).....

P21.- ¿Sobre qué valor se calculan las cuotas de amortización anuales de los inmovilizados?:

- Valor de adquisición
- Valor de reposición
- Otros Indicar cual
- No se calculan

P22.- El centro sanitario, ¿calcula costes de oportunidad? (Coste de oportunidad: Coste o pérdida que supone, al tomar una decisión, no emplear unos recursos en otro uso. Coste que representa renunciar a unas determinadas alternativas. Costes que se refieren a consumos reales, pero que no son objeto de facturación ni de pago):

Si No

P23.- En caso afirmativo indique la finalidad de su utilización.....

P24.- Periodicidad de cálculo de costes reales:

Mensual Trimestral Semestral Anual

Cuando se producen

No se calculan

P25.- ¿Qué sistema de clasificación de costes utiliza el centro sanitario para elaborar su contabilidad de gestión?:

	Si	No	No es útil
Directos /indirectos, atendiendo al servicio.	1	2	9
Directos /indirectos, respecto a los centros de coste.	1	2	9
Directos/indirectos, respecto a los centros de coste, y posteriormente, calcula los costes de determinadas actividades y/o servicios.	1	2	9
Fijos/variables, respecto al volumen de actividad de cada centro de coste.	1	2	9
Controlables/no controlables.	1	2	9
No distingue el tipo de coste e imputa todos los costes por naturaleza al resultado.	1	2	9
Otros, (indicar):	1	2	9

P26.- En cuanto al método de cálculo de costes practicado, atendiendo al tipo de costes acumulados, el centro sanitario utiliza un sistema de costes (sólo se admite una respuesta):

- Completos
- Directos
- Variables
- Basados en las actividades
- Otros Indicar cual:.....

P27.- Atendiendo a la perspectiva temporal adoptada, el centro sanitario utiliza costes:

- Predeterminados o estándar
- Históricos o reales
- Otros (indicar):

P28.- El centro sanitario incorpora los costes directos:

- A los centros de costes
- Directamente al servicio prestado
- Otros (indicar):

P29.- Tratamiento contable de los costes indirectos:

	Si	No	No es útil
Asignación previa a los centros de costes o departamentos, y después se imputan a las actividades y/o servicios.	1	2	9
Imputación directa a los servicios prestados.	1	2	9
Asignación previa a los centros de costes o departamentos, y después no se imputan a las actividades y/o servicios, por lo que se consideran costes del periodo.	1	2	9
Algunos costes indirectos se imputan a los departamentos y después a los servicios y, otros no se imputan a los servicios y se consideran costes del periodo.	1	2	9
Otros, (indicar):	1	2	9

P30.- Criterios de imputación que suele utilizar el centro sanitario para la distribución de los costes indirectos:

- 1.- En función de los metros cuadrados
- 2.- “ “ de las horas de dedicación
- 3.- Proporcional a los costes directos
- 4.- Otros (indicar)

P31.- ¿El centro sanitario tiene establecidas unidades de obra para los distintos centros de coste?. (La unidad de obra nos mide el volumen de actividad de un departamento o centro de coste):

- Si No

P32.- En caso afirmativo, indique las más significativas (por ejemplo: Laboratorios, nº de determinaciones):

- | | |
|-----------------------------|---------------------------|
| 1.- Hospitalización | 7.- Dirección |
| 2.- Urgencias | 8.- Admisión |
| 3.- Consultas externas..... | 9.- Limpieza |
| 4.- Mantenimiento | 10.- Seguridad |
| 5.- Administración | 11.- Laboratorio |
| 6.- Quirófanos | 12.- Otros (indicar)..... |

P33.- ¿El centro sanitario utiliza unidades equivalentes (unidades relativas de valor, URV; unidades básicas asistenciales, UBA) para ponderar en función de la complejidad de las distintas actividades?::

- Si No

P34.- Criterio utilizado en las unidades equivalentes:.....

P35.- ¿Utiliza algún sistema de clasificación de pacientes (por ejemplo GRD)?

- Si No

P36.- En caso afirmativo, indique cuál o cuáles utiliza:.....

P37.- El centro sanitario utiliza costes estándares:

Si No

P38.- En caso afirmativo, ¿cuál o cuáles son los objetivos perseguidos de los que se muestran a continuación?

	Si	No
Predecir los márgenes y resultados	1	2
Analizar las desviaciones, de forma que se puedan localizar las causas y exigir responsabilidades	1	2
Fijar los precios de ventas	1	2
Calcular los costes de los servicios de una forma rápida	1	2
Elaboración de presupuestos	1	2
Tener un patrón de referencia con el que comparar los costes históricos	1	2
Mejorar los procesos	1	2
Facilitar la dirección por excepción	1	2
Economía en los registros contables	1	2
Otros (indicar):		

P39.- ¿Qué criterio utiliza el centro sanitario para el establecimiento de los costes estándares?

.....

P40.- ¿Quién o quienes son los responsables de la fijación de los estándares?

.....

P41.- El sistema de costes se ha instalado en el centro sanitario:

- En los últimos dos años
- Hace entre 2 -5 años ...
- Hace 5 - 10 años
- Hace más de 10 años....

P42.- ¿Se han realizado cambios en el sistema de costes con relación al instalado inicialmente?

Si No

P43.- En caso afirmativo, indique las causas (anotar un máximo de dos respuestas):

.....

P44.- El Centro Sanitario, ¿tiene aprobados y por escrito los objetivos anuales?

Si No

P45.- ¿Se utilizan los objetivos para la confección del presupuesto del Centro Sanitario?

Si No

P46.- ¿Se revisan los presupuestos durante el ejercicio presupuestario?

Si No

P47.- Sobre la confección del presupuesto:

	Si	No
Se confecciona el presupuesto a partir del presupuesto y de la realidad del ejercicio/s anterior/es, (presupuesto incremental).	1	2
Presupuesto base cero.	1	2
Presupuesto base cero para determinadas actividades y/o servicios y, para costes generales o de estructura, se utiliza el presupuesto incremental en función del resultado del ejercicio anterior.	1	2
Otros, (indicar)		

P48.- ¿Calculan las desviaciones producidas entre el presupuesto y la realidad?

Si No

P49.- En caso afirmativo, ¿con qué periodicidad se suelen preparar informes sobre desviaciones?

Mensual Trimestral Semestral Anual

Una vez finalizada la actividad presupuestada

Otros: (indicar)

P50.- ¿Se utilizan las desviaciones para analizar las causas de las diferencias, para el control de las actuaciones y para la toma de medidas y acciones correctoras, respecto a los objetivos marcados?

Si No

P51.- ¿Utilizan indicadores para analizar la gestión y la evolución del Centro Sanitario?

Si No

P52.- ¿Realizan encuestas periódicas a los usuarios para conocer su grado de satisfacción con el Centro Sanitario?

Si No

P53.- ¿El Centro Sanitario tiene implantado un cuadro de mando integral?

Si No

P54.- En caso negativo, ¿considera adecuada su implantación?

Si No

P55.- Partiendo de la situación actual del Centro, ¿qué aspectos o herramientas incorporaría a los sistemas de información para mejorar el control de gestión?.

-
-
-

Muchísimas gracias por su colaboración.

CAPÍTULO 8.

CONCLUSIONES

8.1. Introducción.

En esta investigación se han analizado los instrumentos de contabilidad de gestión que los centros sanitarios pueden utilizar para controlar su gestión, incidiendo en el caso concreto de los centros asistenciales de Cataluña.

Se ha realizado una revisión de la literatura de la contabilidad de gestión, ofreciendo, por un lado, una visión histórica de la evolución que ha sufrido esta disciplina y, por otro, una síntesis de las contribuciones académicas que desde distintos ámbitos se han ido produciendo. Esta revisión histórica se centra, en primera instancia, en la propia evolución que se ha producido en la contabilidad de costes, como pionera en el tratamiento y control de la información generada internamente por la empresa, para finalmente abordar las nuevas posibilidades que la contabilidad de gestión ofrece a las organizaciones.

Dado que el interés final del estudio eran los centros sanitarios, se ha realizado previamente una revisión de la evolución del sector sanitario, que ha permitido constatar que el sector está experimentando una serie de cambios motivados por la propia evolución de la sociedad, ocupando la sanidad un lugar prioritario. Durante las últimas décadas ha aumentado la sensibilidad social respecto a los servicios sanitarios y sus efectos tanto cualitativos como cuantitativos. El desarrollo económico por un lado, y el mayor conocimiento de los avances tecnológicos en medicina que se tiene por otro, repercuten en la demanda sanitaria y en el aumento del coste a causa de la exigencia de petición de más y mejores servicios sanitarios, todos ellos de una gran sofisticación. A todo esto, se debe tener en cuenta también otro factor de gran influencia como es el incremento de la esperanza de vida. Esta circunstancia trae consigo que la población mayor de 65 años tenga un peso cada vez más importante en la estructura demográfica, teniendo en cuenta que este sector de la población es el que tiene más necesidades sanitarias. La economía de la salud trata de obtener el máximo de salud para la población, con un uso racional de los recursos limitados. Por todos los motivos apuntados anteriormente, se ha hecho una revisión de la evolución del gasto sanitario para demostrar la importancia que ha adquirido en las últimas décadas el sector

sanitario. Se ha realizado también un análisis de los sistemas más utilizados para la medición de pacientes, así como de la evolución histórica que han seguido los hospitales. Por otra parte, se ha puesto en evidencia la importancia del control en los centros sanitarios y las posibles herramientas a utilizar, teniendo en cuenta la complejidad de este tipo de organizaciones, las cuales pueden llegar a ofrecer un elevado conjunto de servicios.

Posteriormente, dada la necesidad de que exista una buena gestión y planificación de los recursos, y que se deberá gestionar de forma eficaz y eficiente una gran cantidad de información, se ha realizado una revisión de los sistemas de información de los centros sanitarios. Estos sistemas, tradicionalmente se han centrado por un lado en la gestión de los pacientes, y por otro en la gestión económico-financiera, sin existir ningún tipo de relación entre ellos. En la actualidad, la tendencia de los centros sanitarios es la de ofrecer sistemas de información integrados, que incluyan todas las actividades del hospital de una forma interrelacionada, identificando las distintas actividades que se desarrollan dentro del centro con la cadena de valor. Toda esta información ofrece una visión referente al coste, a la calidad asistencial y de los diferentes procesos internos que no es aportada por los médicos, sino por todo el personal involucrado en la gestión. De todo esto se desprende la necesidad de integrar la información asistencial o clínica con la información contable o financiera, ya que la segunda depende de la primera (Keegan, 1995).

Se han analizado las diferentes clasificaciones de costes que se suelen utilizar y su impacto en el ámbito sanitario, con el objetivo de constatar las posibles ventajas e inconvenientes que cada una de ellas presenta, así como verificar los escenarios en que será más propicio utilizar cada tipo de clasificación de costes. Por todo ello, se ha realizado también una revisión de los diferentes centros de responsabilidad, de costes o secciones que se utilizan en los centros sanitarios, así como los sistemas de costes que pueden ser utilizados por los mismos.

El Sector Público financia sus hospitales a través del presupuesto. Este representa una herramienta de gestión imprescindible que permite, por un lado marcar las pautas de actuación del periodo, y por otro el financiador/comprador orienta al hospital hacia los servicios que demanda la sociedad. Se ha realizado una descripción de estos instrumentos de información de contabilidad de gestión que los centros sanitarios pueden implantar y utilizar como una parte del sistema de control de su gestión. La

tendencia de los últimos años ha sido añadir a los instrumentos tradicionales sistemas de información que permitan la planificación estratégica, la dirección por objetivos, la programación de medios y actividades, y la evaluación de las mismas en términos de eficacia, economía y eficiencia, con el uso de indicadores y del cuadro de mando integral.

Se han realizado dos estudios, el primero se ha centrado en analizar las similitudes y las diferencias entre los principales sistemas de cálculo de costes de centros sanitarios elaborados por las distintas Comunidades Autónomas en los últimos años, como consecuencia de los traspasos realizados por el Gobierno Central a las mismas. El análisis comparativo pretende dar respuesta a tres cuestiones relacionadas con el sistema y diseño de costes que cada una de ellas está realizando dentro de la contabilidad de gestión. En concreto, se han valorado los tipos de costes por naturaleza utilizados en cada caso, los centros de coste y los criterios de reparto utilizados entre centros de costes por un lado, y centros de coste y producto por el otro. El segundo estudio empírico estaba dirigido a analizar y conocer las prácticas de los centros sanitarios en Cataluña en materia de contabilidad de gestión. Se ha pretendido contrastar la metodología existente en los centros sanitarios en materia de planificación, presupuestación y control. También se ha analizado el tipo de organización y delimitación de responsabilidades, qué tipo de información utilizan para la gestión y adopción de decisiones y qué sistemas de cálculo y control de costes manejan.

El objetivo del presente capítulo es concretar los resultados obtenidos en cada uno de los capítulos desarrollados, teniendo en cuenta los objetivos del estudio enumerados en el capítulo de introducción. Finalmente se proponen futuras áreas de investigación.

8.2. Resultados obtenidos.

En este apartado se integran las diferentes conclusiones a las que se ha llegado en cada uno de los capítulos, una vez identificados los problemas que dan origen a esta investigación, revisados los antecedentes que hay en la literatura en contabilidad de gestión, la revisión histórica y situación actual de los centros sanitarios, y analizados los resultados obtenidos en el estudio empírico desarrollado. El objetivo de este apartado es trasladar las conclusiones obtenidas en cada capítulo al caso específico de los centros sanitarios en Cataluña.

8.2.1. Evolución de la contabilidad de gestión como sistema de información en el sector sanitario.

En el segundo capítulo, se ha realizado una revisión de la literatura sobre la contabilidad de gestión que ha permitido verificar la importancia de esta disciplina y considerarla uno de los instrumentos básicos para el proceso de toma de decisiones en organizaciones empresariales y para el control que las mismas requieren. Esta disciplina ha sufrido en los últimos tiempos una evolución espectacular. Los procesos de transformación de las organizaciones, la interrelación con el entorno tanto económico como social, el nuevo contexto competitivo y la incorporación de nuevas tecnologías han contribuido de forma positiva en el desarrollo de la contabilidad de gestión.

Uno de los sistemas de información que se ha ido desarrollando paralelamente a la propia evolución de la gestión de las organizaciones ha sido la contabilidad interna o de costes. No existe unanimidad entre los autores en cuanto a identificar la aparición de la contabilidad de costes. Así, se apuntan como posibles orígenes, las antiguas civilizaciones del Medio Oriente, los fabricantes florentinos en la Italia de la Edad Media, el desarrollo de los comercios italiano, inglés y flamenco que se produjo en el siglo XIV. Por otra parte, se pueden definir dos períodos bien diferenciados sobre la historia de la contabilidad de costes, por un lado, desde principios del siglo XIV hasta el tercer cuarto del siglo XIX, y por otro, desde el siglo XIX hasta nuestros días. En el primer período era necesaria poca información, ya que los procesos y las transacciones en general eran simples y sencillas. Es a partir de la Revolución Industrial cuando se producen cambios importantes en los procesos productivos que generan grandes cambios en las organizaciones. Este acontecimiento provoca la necesidad de más y mejor información relacionada con la acumulación de costes, para tomar decisiones y poder gestionar adecuadamente. Hasta esa época, a los directivos nunca se les había presentado la necesidad de tener que controlar los costes para poner un mejor precio en el mercado. Es de destacar la influencia y las aportaciones que los ingenieros industriales han realizado desde el punto de vista técnico, especificando tareas y analizando los costes de las funciones. Todo ello provocó la aparición de herramientas como los presupuestos, los costes estándar y modelos de planificación como instrumentos de control. Por otra parte, en la década de los sesenta, empieza a

manifestarse por parte de las empresas el interés por los costes relacionados con la calidad. Se empieza a desarrollar el concepto de precios de transferencia como una técnica presupuestaria para aplicar en las divisiones descentralizadas. Se incrementa, en la década de los ochenta, la delegación de responsabilidades y como consecuencia de ello, la necesidad de mejorar el control de las organizaciones. Cuestiones como satisfacción del cliente, calidad o medio ambiente pasan a ser puntos de referencia importantes para el seguimiento y control de la gestión de las empresas, incorporando necesariamente aspectos cualitativos a los sistemas de información.

La contabilidad de gestión ha recibido diversas críticas por su falta de adaptación a las nuevas condiciones del entorno y por su dependencia de la contabilidad financiera. La evolución de los sistemas de información debe ir en paralelo con el propio desarrollo de las organizaciones y las necesidades que éstas generan para controlar su gestión. Por este motivo, la contabilidad de gestión debe buscar más allá de la información de costes basada en transacciones, se debe formular sobre la información basada en la actividad. Además, tal como se ha desarrollado en el capítulo segundo, los sistemas de costes tradicionales basan el reparto de los costes indirectos en la utilización de un medidor, la unidad de obra, siendo una de las más utilizadas la mano de obra directa (MOD). La importancia de la MOD en las organizaciones se ha reducido considerablemente, mientras otros costes relacionados con actividades de apoyo han adquirido mayor peso. La gestión de las actividades y en concreto, el Activity Based Costing (ABC) se presenta como una de las posibles soluciones, basándose en el principio de que la actividad es la causa que determina la incurrencia en costes y no los productos. Con ello se pretende dar un enfoque encaminado hacia la gestión estratégica de los costes, eliminando actividades superfluas de la cadena de valor de la organización.

La necesidad de información adecuada, concisa y concreta por parte de las organizaciones ha provocado la aparición de informes resumen, llamados cuadros de mando, que pretenden resumir la marcha de la empresa. Esta herramienta ya se utilizaba en los años 70, pero ha sido en estos últimos tiempos cuando dicha técnica ha evolucionado hacia el cuadro de mando integral, ofreciendo una información basada en el control y seguimiento de parámetros considerados clave para la consecución de la estrategias.

Se ha podido constatar, en el capítulo segundo, la coincidencia por parte de los distintos autores en que la contabilidad de gestión debe seguir acomodándose a los nuevos

sistemas productivos y a la nueva realidad social. Los sistemas de información que pueda ofrecer la contabilidad de gestión tendrán validez siempre y cuando sean útiles para los usuarios y les permita tomar decisiones adecuadas. Por lo tanto, se deberá tener en cuenta en todo momento la realidad cambiante de la organización, el comportamiento y los estilos de dirección de las personas que finalmente deberán utilizar dichos sistemas.

En el capítulo tercero se ha podido verificar que durante las últimas décadas la demanda sanitaria está experimentando un constante aumento. Por otra parte, la exigencia de más y mejores servicios sanitarios repercuten en el aumento del coste. Otro factor importante es el incremento de la esperanza de vida y las necesidades sanitarias que el sector de la población mayor de 65 años requiere. El aumento del gasto sanitario es hoy en día una de las grandes preocupaciones de los países desarrollados. Diversos estudios demuestran que el gasto total en Sanidad en España, en relación con el producto interior bruto, es cercano en la actualidad, a la media de los 24 países que integran la OCDE. Existe un clamor generalizado de que la sanidad pública se gestiona mal y han sido muy llamativas las constantes desviaciones presupuestarias. Por otra parte, los ciudadanos no son especialmente conscientes del gasto que generan los sistemas integrados de salud. Se da la circunstancia de que el propio usuario tiende a realizar una utilización excesiva de cuidados sanitarios, al no contribuir al coste de los mismos. Además, el Estado es el único agente sobre el que se integran todas las funciones, lo que provoca una falta de estímulo para mejorar la eficiencia y la calidad. Diversos autores apuntan posibles opciones para abordar la problemática, entre las que destacan, incrementar la financiación sanitaria pública mediante un mejor encaje del gasto sanitario, aumentar los ingresos destinados a la financiación sanitaria pública, favorecer la sustitución de financiación pública por financiación privada y restringir las prestaciones. La mejora del sistema sanitario público pasa por optimizar la gestión y dotarlo de suficiencia financiera. Por estos motivos, se ha intentado avanzar introduciendo elementos de eficiencia económica en la política sanitaria y en la práctica asistencial, provocando el cambio cultural de profesionales y gestores sanitarios dando énfasis a la productividad. Desde el punto de vista histórico, la sanidad ha sufrido grandes transformaciones. El “hospicio” era una misión de la Iglesia, cuyo sentido profundo era la caridad. La enfermedad se relacionaba directamente con la pobreza, y para atender a todo este colectivo aparece más tarde la figura del hospital-beneficencia. Posteriormente, la

sanidad se dirige hacia la idea de servicio asistencial y los enfermos de beneficencia son atendidos gratuitamente. Aparece posteriormente la Seguridad Social y se produce una reorientación de las funciones propias de las organizaciones hospitalarias, pasando a ser centros multidisciplinarios. Comienza a profesionalizarse la asistencia sanitaria y se construyen grandes centros sanitarios para dar respuesta a un nivel de cobertura de población cada vez mayor. Sin embargo, este gran avance que se produce en la oferta asistencial comporta un incremento considerable del gasto sanitario, empezando a ser preocupante a partir de los años 70. En los últimos años se ha detectado un considerable incremento en el sector sanitario de los puestos y tareas supuestamente directivas, lo que ha provocado un aumento de los gastos de gestión sin una mejora clara de la eficiencia, sino que por el contrario ha servido para aumentar la burocracia.

El hecho de que el hospital sea una empresa de servicios y que sus procesos productivos difieren considerablemente de los de una empresa industrial dificulta la descripción de su actividad. La intangibilidad en las empresas de servicios acarrea un problema de medición, de cuantificación del servicio prestado y de evaluación en último término de la satisfacción del usuario. Los centros sanitarios son empresas de producción de servicios que pueden realizarlos a diferentes colectivos como a los pacientes, a sus familiares, a las visitas, o a la comunidad en su conjunto. Por esta razón al hospital se le ha identificado en muchas ocasiones como una empresa multiproducto. Se puede concluir, que los servicios de los centros sanitarios son muy numerosos y que además su conjunto consta de servicios fácilmente identificables y tangibles mientras que hay otros difícilmente identificables, intangibles y muy heterogéneos. Esta actividad hospitalaria se centra en dos aspectos trascendentes. En primer lugar la condición del paciente, y, en segundo lugar, la propia estructura hospitalaria sobre la que tiene un papel predominante el propio médico.

El proceso productivo en los centros asistenciales dispone de cuatro niveles diferentes de integración. La estructura hospitalaria, es decir, el número de camas, personal, quirófanos, recursos tecnológicos, etc. configuran un primer nivel. La utilización de dichos inputs por parte del paciente hace referencia al segundo nivel. Esta utilización concreta de inputs en base a un diagnóstico y unas necesidades terapéuticas es la fase que se conoce como proceso productivo estructural o intermedio. Este nivel de análisis de los procesos productivos estructurales proporcionarán información imprescindible a los centros sanitarios en cuanto a la eficiencia técnica, y por lo tanto, a las posibles

mejoras a incorporar para incrementar la eficiencia en el resultado final. El tercer nivel de integración es el que recoge los procesos productivos finales. La integración a este nivel se complica por el hecho de que estamos ante un conjunto de actuaciones sobre el paciente que éste ha necesitado a lo largo de su hospitalización para finalmente recibir el alta. El proceso productivo en este tercer nivel es eminentemente médico, ya que es este profesional el que decide los inputs que el paciente necesita en cada momento en función del diagnóstico. La medición a este tercer nivel es mucho más complicada, ya que se pretende valorar todo un conjunto de actuaciones realizadas sobre un paciente en función de las decisiones tomadas por un gestor, que en este caso es el médico. Si nos centramos en cual debería ser el producto final y el nivel de calidad correcto el problema se agudiza. La estandarización no existe y la toma de decisiones por parte del médico está sometida a cierta variabilidad lo que dificulta la medición de la eficiencia. El cuarto nivel integra todas las fases previamente analizadas.

La dificultad de medición estará en relación directa con el propio proceso productivo. Así, se pueden diferenciar tres tipos de outputs: “hospitalario”, servicio asistencial principal y básico; “consulta externa”, servicio asistencial sin hospitalización y “urgencias”, servicio asistencial con hospitalización y sin programación previa. Bajo estas condiciones la actividad sanitaria se ha expresado de forma tradicional en función del número de visitas, del número de urgencias, etc. siendo la unidad de medida más utilizada la estancia. La función médica dentro del proceso productivo hospitalario lleva a que los sistemas de información se relacionen directamente con los conceptos y unidades relacionadas con la actividad médica. No nos podemos limitar a analizar y evaluar en términos de eficiencia el comportamiento de la actividad hospitalaria en función de unos medidores limitados que no permiten el correcto establecimiento de comparaciones entre hospitales, servicios o diferentes períodos de tiempo.

Los hospitales son eficaces cuando consiguen los objetivos que se han propuesto y son eficientes si consiguen los objetivos al menor coste posible. Sin embargo, el hecho de que una terapia médica se haya demostrado eficaz no implica que siempre vaya a ser efectiva. La eficacia mide la probabilidad de que un individuo, en una población definida, se beneficie de la aplicación de una tecnología médica a la resolución de un problema de salud determinado, bajo condiciones ideales de actuación. Por otra parte, La efectividad también pretende medir la probabilidad de que un individuo, en una población definida, se beneficie de la aplicación de una tecnología médica, pero en las

condiciones reales de aplicación por el médico. Su establecimiento, por tanto, no tendrá validez universal. De todo lo anterior se deduce que nuevamente la actuación del médico tiene un papel relevante, ya que si un tratamiento no es efectivo, nunca llegará a ser eficiente y provocará que el alta médica se demore. Por tanto, la evaluación y eficiencia de los servicios prestados al usuario es una de las necesidades de información, pero también es necesario medir y controlar el coste por paciente como producción a controlar por la dirección. Para dar respuesta a este segundo objetivo es necesaria la definición de categorías de pacientes para el conocimiento de la producción médica. Un sistema de clasificación de pacientes permitirá analizar el volumen de cada tipología de paciente atendida, mejorando considerablemente la información relacionada con la casuística hospitalaria o Case Mix. El concepto de Case Mix se refiere a la diversidad de los pacientes, a los tipos de casos que potencialmente se pueden llegar a producir en un centro sanitario.

Gran número de investigaciones relacionadas con la clasificación de pacientes se han realizado en las últimas décadas para intentar clarificar la producción hospitalaria. Los criterios utilizados en cada momento han dependido de los objetivos que el propio sistema de información ha perseguido. Como se indica en el capítulo tercero, casi todos los sistemas de medición del case-mix se han inclinado por la de clasificar. Realizan clasificaciones de pacientes en categorías preestablecidas, que han de ser homogéneas en relación a una condición previa, tal como la de isoconsumo de recursos o la de isoseveridad de los procesos. Los Grupos Relacionados con el Diagnóstico, *Diagnosis Related Groups* (GRD), constituyen un sistema de clasificación de pacientes hospitalarios en función de las clases de consumos de recursos, siendo hasta la fecha el sistema de medición hospitalaria más potente y utilizado. Su desarrollo se ha visto favorecido por dos causas: el hecho de recoger datos de los resúmenes de alta y no de las historias clínicas, y haber seleccionado el isoconsumo de recursos como criterio de división, aspecto que permite un mejor acercamiento al estudio de los costes del hospital. En la investigación presentada en el capítulo séptimo se constata que los centros sanitarios utilizan mayoritariamente los grupos relacionados con el diagnóstico (GRD) como sistema de clasificación de pacientes. Se puede apreciar adicionalmente como la totalidad de los centros públicos de la muestra reconocen utilizar este criterio de clasificación. Únicamente, un pequeño porcentaje de centros privados indica utilizar otros criterios de clasificación, pero de forma poco significativa.

La contabilidad de gestión hospitalaria debe ofrecer información relevante para la toma de decisiones sobre aspectos relacionados con el coste de cada una de las unidades o servicios en que se divide el hospital y, por otra parte, estar en disposición de poder obtener información sobre el coste por paciente o por proceso. La información utilizada en la contabilidad de gestión de los centros hospitalarios procederá de dos vías distintas. Por un lado, se dispondrá de información económica relacionada con la utilización y consumo de recursos y, por otro lado, de información técnica en base a criterios de clasificación y medición de tipo médico y de la propia casuística hospitalaria.

No se puede hablar de control del gasto sanitario, ni de evaluación de la calidad o bien de la eficiencia en la atención prestada al paciente, sin establecer previamente un sistema de información en los centros sanitarios que permita identificar adecuadamente el sujeto, el producto de la actividad hospitalaria y su coste. La contabilidad de gestión nos proporcionará de esta manera información para poder realizar una buena planificación, distribución y gestión de los recursos disponibles en los centros sanitarios, así como poder analizar la actuación de los distintos profesionales médicos o de los distintos responsables de la organización.

Desde el punto de vista de la alta dirección, de los máximos responsables de la organización se debe tener presente que las diferentes funciones a las que deben hacer frente, pasan por un control exhaustivo de la empresa y de la necesaria implicación de los diferentes responsables y profesionales que configuran el equipo que ha de llevar a cabo la gestión. En aquellas organizaciones en que ha existido una descentralización importante en el proceso de la toma de decisiones y para aquellas que se enfrentan a una situación competitiva intensa, con escasez de recursos y en la que es fundamental disponer de información que permita mantener y mejorar su posición, como es el caso de los centros sanitarios, se hace más necesario el uso de la contabilidad de gestión.

La contabilidad de gestión permitirá, formular objetivos, medir la actuación de cada unidad, calcular las desviaciones, asignar incentivos y mejorar el funcionamiento interno y la posición competitiva. Sin embargo, no se debe olvidar que en el sector sanitario se dan una serie de limitaciones o dificultades de control como son medir la flexibilidad, la calidad, o aspectos como el propio proceso de toma de decisiones hacia una visión estratégica, o la influencia del factor humano, o la identificación de los factores clave de éxito. El control de los costes se debería considerar un factor clave, pero sin olvidar que necesariamente se debe ofrecer una eficiencia y calidad asistencial

que beneficie y mejore el nivel de salud de la sociedad. Indicadores de tipo cualitativo, y por tanto con un alto grado de subjetividad en muchos casos, se deberán utilizar para evaluar algunas partes del proceso productivo y de la actuación de las personas en situaciones en donde los medidores cuantitativos no sean suficientes.

La contabilidad de gestión en los centros sanitarios pretende servir de orientación o base de referencia para todo tipo de decisiones internas a diferentes niveles dentro del horizonte temporal del corto plazo. Pero se debe tener clara la conexión entre la definición de la estrategia, es decir, los objetivos de largo plazo y esos objetivos de corto plazo surgidos como consecuencia de los primeros cuya consecución será necesaria para alcanzar esos objetivos estratégicos. La contabilidad de gestión en los centros sanitarios se configurará en función de la estructura organizativa. Al ser esta organización interna muy propia y particular, añadiendo además que los servicios que pueden llegar a ofrecer pueden ser muy variados, el diseño de la contabilidad de gestión se deberá especificar para cada organización en razón de los fines y objetivos que se pretendan alcanzar.

8.2.2. Implantación de los instrumentos de contabilidad de gestión como sistemas de información para el control de la gestión en los centros sanitarios en Cataluña.

En el capítulo cuarto se pone de manifiesto la necesidad de gestionar de forma eficaz y eficiente una gran cantidad de información y utilizar sistemas de información como elementos básicos para la gestión de los centros sanitarios. En este sentido, en el estudio presentado en el capítulo séptimo se ha podido verificar que los centros sanitarios disponen mayoritariamente de personal que se dedica a llevar alguna contabilidad de gestión. La respuesta ha sido afirmativa en la totalidad de los casos en que la propiedad del centro es pública. Además, se ha podido verificar que la formación del responsable de contabilidad de gestión de más de la mitad de los centros encuestados, es la de economista o diplomado en empresariales. En cuanto al tamaño de los centros sanitarios, a medida que el centro es de mayor dimensión, más economistas y diplomados en empresariales son los responsables de la contabilidad de gestión. Por otra parte, para la globalidad de los centros encuestados, el objetivo más importante de llevar contabilidad de gestión es el de poder ofrecer información para la toma de decisiones. También, la mayoría de los centros sanitarios encuestados manifiesta utilizar

contabilidad de costes, siendo su uso más extendido en los centros públicos y en los de gran dimensión.

Por otra parte, se han analizado en el capítulo cuarto las diferentes clasificaciones de costes que se suelen utilizar y su impacto en el ámbito sanitario, con el objetivo de constatar las posibles ventajas e inconvenientes que cada una de ellas presenta, así como verificar los escenarios en que será más propicio utilizar cada tipo de clasificación de costes. Se analizan también los sistemas de costes que pueden ser utilizados por los centros sanitarios. Tal como se recoge en el capítulo séptimo, de los diferentes sistemas de clasificación de costes propuestos para la elaboración de la contabilidad de gestión, la mayoría de los centros sanitarios encuestados indican que utilizan costes directos/indirectos, respecto a los centros de coste, y posteriormente, calculan los costes de determinadas actividades y/o servicios. Sobre el resto de los sistemas de clasificación de costes propuestos en el capítulo cuarto, los centros sanitarios manifiestan una utilización muy reducida. Así, la clasificación de costes en fijos y variables respecto al volumen de actividad de cada centro de coste, únicamente indica utilizarlo una parte.

Si el objetivo, a la hora de utilizar los costes, es la toma de decisiones, éstos se pueden clasificar en costes necesarios o no necesarios, costes controlables o no controlables. Cuando se emplean para tomar una decisión son costes orientados al futuro, y representan los costes en que se incurrirá o se evitará como consecuencia de la elección de una alternativa. En este sentido, pueden considerarse otras acepciones del concepto de coste tales como: coste evitable, desembolsable, de oportunidad, implícito o irrelevante. En el caso de los centros sanitarios se puede constatar que este tipo de costes son muy poco utilizados.

Los centros de responsabilidad o de costes constituyen una unidad básica de análisis y tratamiento de la información. En ellos se recogen o acumulan los datos de costes, no existiendo una norma general que indique las secciones que debe crear una organización. En el estudio presentado en el capítulo séptimo se aprecia que un porcentaje muy elevado de centros confirman estar estructurados en departamentos o GFH. Con relación a la propiedad del centro, la totalidad de los centros públicos de la muestra afirman utilizar en sus organizaciones departamentos, GFH o centros de actividad. Además, la mayoría de centros indica que coincide su estructura organizativa con los grandes centros de costes. El centro de responsabilidad se corresponderá, por tanto, con una unidad de producción que realiza un servicio, el cual puede ser asistencial

o no. Es de destacar que la totalidad de las encuestas recibidas correspondientes a los centros públicos indican la coincidencia entre la estructura organizativa y los grandes centros de costes. A pesar de que la gran mayoría de los centros privados también manifiesta esa coincidencia, existe un porcentaje reducido de dichos centros que indican que no coinciden. Con relación al tamaño de los centros, la totalidad de los de mayor dimensión indican la coincidencia entre estructura y centros.

Se descompone el centro sanitario en secciones, centros de coste o de responsabilidad con el fin de controlar la eficiencia en cada una de ellas por separado y poder realizar un control de costes. También, la utilización de centros de responsabilidad permitirá una mejor y más correcta imputación de los costes al producto o servicio. Normalmente, un hospital recoge diferentes departamentos que se pueden agrupar en dos grandes bloques: secciones principales, las cuales intervienen directamente en la elaboración del servicio y secciones auxiliares que dan apoyo a las secciones principales. Para otros autores, las secciones principales son secciones que proporcionan servicios directamente al paciente. En cambio, las secciones auxiliares no proporcionan sus servicios directamente al paciente sino que producen servicios o productos intermedios a petición directa de los centros principales. En el capítulo séptimo, se puede verificar que los centros sanitarios disponen mayoritariamente de centros principales y auxiliares. La utilización de este tipo de secciones o centros es más importante en los centros públicos que en los privados. También se ha podido constatar, que los centros de mayor dimensión, utilizan de forma más significativa los centros principales y auxiliares que el resto de centros. Otra clasificación de esta herramienta, diferencia los centros asistenciales en centros intermedios y centros finales. Los primeros tienen como misión dar respuesta a la demanda que de los servicios por ellos ofertados realizan los centros finales, en cada momento. Estos centros reconocidos como intermedios en la estructura sanitaria, pueden actuar asimismo como centros finales en el momento en que su servicio se dirige a actividades ajenas al propio centro sanitario. Los centros finales tienen como cometido prestar toda la asistencia que requiere el paciente. Son responsables, por tanto, de los episodios clínicos que se producen en el centro sanitario. Estas unidades facturan su actividad al exterior y se pueden distinguir por un lado, los centros finales de soporte, que pueden elaborar su propio producto y, por otro, los centros finales principales, que se responsabilizan del producto de atención

especializada, como hospitalización, asistencia ambulatoria, urgencias o consultas externas entre otros.

Los centros no asistenciales, tal como se describe en el capítulo cuarto se dividen en principales y secundarios. Los primeros, también denominados centros primarios, dan soporte a la estructura física y afectan a todos los centros de responsabilidad. Los centros secundarios son centros que, como los principales, también realizan actividades de apoyo, pero en este caso su actividad está estrechamente relacionada con el paciente. En el capítulo séptimo se ha podido verificar que una gran mayoría de los centros sanitarios encuestados dispone en su estructura de departamentos como hospitalización, urgencias o laboratorios. Otros departamentos reconocidos como representativos por parte de los centros sanitarios son consultas externas, mantenimiento y dirección. De las respuestas obtenidas se puede destacar que, para el conjunto de los centros sanitarios encuestados, los centros de hospitalización, urgencias, consultas externas, mantenimiento, quirófano, admisión y laboratorio disponen de un grado de autonomía medio. El departamento de administración está clasificado con algo más de autonomía que los anteriores, siendo el departamento de dirección el que parece dispone de más autonomía.

También en el capítulo cuarto se valoran y comparan otras líneas de investigación que ofrecen clasificaciones de centros de responsabilidad bajo prismas distintos. Una de estas líneas de investigación ofrece una clasificación de centros de costes para el sector sanitario que permite repartir los costes generales sobre la base de los pacientes, teniendo en cuenta que su concepto de producto final del hospital (GRD) lleva a configurar líneas de productos, puesto que el producto final unitario sería el paciente tratado. Así, se puede observar como Radiología o Laboratorio se pueden considerar según esta clasificación, tanto centros de coste iniciales, como centros de coste finales, ya que se pueden identificar tanto los recursos consumidos del exterior por cada centro, como los servicios que han prestado a cada paciente y, por tanto, a cada GRD. En cambio, en el método de las secciones homogéneas de la corriente francesa, se tiene conocimiento de los servicios prestados por Radiología o Laboratorio a cada sección principal, pero no a cada enfermo, con lo que al final se obtiene el coste medio de cada sección principal (Cirugía, Urología), y a partir de ahí, el coste medio de cada servicio por alta, por estancia. Por tanto, en esta segunda clasificación, estos centros son considerados como secciones auxiliares de carácter médico, cuyos costes habría que

imputarlos a las secciones principales mediante el empleo de criterios de reparto. Sin embargo, las posibles diferencias entre las clasificaciones planteadas no son tan importantes a pesar de que el modelo de secciones homogéneas utilice secciones principales y secciones auxiliares y el primer modelo utilice centros de coste iniciales y finales. En este sentido, la segunda clasificación utiliza centros siguiendo claramente lo que otros autores denominan como “departamento de servicios”. Diversos autores proponen que los costes que se encuentran en dichos departamentos, que tienen la consideración de indirectos, se han de repartir al resto de centros de coste utilizando bases de asignación, las cuales estarán en función del propósito que se persiga con la asignación. Los centros sanitarios, tal como se refleja en el capítulo séptimo, incorporan los costes directos a los centros de costes en una proporción elevada. En cuanto al tratamiento de los costes indirectos, los centros sanitarios manifiestan realizar de forma mayoritaria una asignación previa de los costes indirectos a los centros de costes o departamentos, y después se imputan a las actividades y/o servicios. La totalidad de los centros de más de 366 camas indican utilizar este tratamiento sobre los costes indirectos. Ningún centro sanitario de la muestra afirma utilizar el tratamiento contable de los costes indirectos realizando una asignación previa a los centros de costes o departamentos, y después no imputándolos a las actividades y servicios, considerándolos por tanto, costes del periodo. Los criterios que suelen utilizar los centros sanitarios para la distribución de dichos costes son “horas de dedicación, “metros cuadrados”.

La distribución de los costes en centros de responsabilidad es lo que permitirá al final poder calcular y analizar el coste de cada una de las etapas de generación de valor en cada servicio. Esta información ayudará a las actividades de *benchmarking*, es decir, en la comparación entre diversos hospitales. Ahora bien, esta actividad de *benchmarking* sólo podrá llevarse a cabo cuando los sistemas de imputación y cálculo de costes entre los centros asistenciales a comparar sean idénticos, circunstancia que no se está dando.

El coste total de cada centro asistencial final permite obtener el coste de las unidades que produce, dividiendo dicho coste total por el número de unidades producidas. Si el centro final produce un sólo tipo de servicio relativamente homogéneo, la unidad de obra será sencillamente ese tipo de servicio, como por ejemplo, consultas atendidas en el servicio de consultas externas. En cambio, cuando el servicio producido no es homogéneo, será necesario utilizar las unidades equivalentes o UBAS (unidades básicas

de asistencia), también denominadas URV, UPAS, UCAS, UMAS, EVAS. Estas tienen en cuenta el grado de dificultad y de consumo de recursos que se precisa para cada tipo de actividad desarrollada en el centro de responsabilidad correspondiente.

Una gran mayoría de los centros sanitarios disponen de unidades de obra para medir la actividad de los diferentes centros de coste, tal como se aprecia en el capítulo séptimo. Este mecanismo de control es utilizado plenamente por los centros de mayor tamaño, siendo menor su utilización en los centros de menor dimensión. También, un elevado número de centros públicos utiliza unidades de obra en su contabilidad de costes, siendo su uso menor en los centros privados. Así, por ejemplo, la unidad de obra más utilizada para el centro hospitalización es “estancia”, medidor más utilizado por los centros privados que los públicos. Estos últimos utilizan en mayor medida la unidad “altas”, para ese centro de coste. Para el centro urgencias, la mayoría de los centros sanitarios de la muestra indican como unidad de obra utilizada el “número de urgencias”. Los centros públicos indican la utilización de este medidor en mayor proporción que los centros privados. Por otra parte, la mayoría de los centros sanitarios de la muestra indican no utilizar unidades equivalentes para ponderar en función de la complejidad de las diferentes actividades. Este porcentaje es ligeramente superior para los centros privados que en el caso de los centros públicos

También en el capítulo cuarto, se ha podido concluir que como consecuencia del objetivo de fijación de precios o de tarificación motivado por los sistemas de financiación aplicados en el sector, es interesante utilizar el sistema de costes totales por secciones. Con este sistema, todos los costes se suelen imputar directa o indirectamente a los productos que ofrece la organización. Se apoya en la idea de que los costes, por el hecho de serlo, deben canalizarse hacia los productos o servicios a través del proceso de la contabilidad de costes. En el caso de los centros sanitarios, una vez se dispone de los costes de la totalidad de los centros de responsabilidad asistenciales finales, el sistema de costes ha de permitir asignar los costes a cada una de las actividades realizadas y a cada uno de los pacientes (episodios). El coste por episodio será la suma de una serie de actividades ya que cada paciente, consume durante su estancia en el centro sanitario, una serie de actividades. Al mismo tiempo, como un paciente puede tener varios episodios a lo largo de su vida, se podría calcular el coste de la historia clínica de un paciente a partir de la suma de los costes de los distintos episodios que ha tenido.

La secuencia de las distintas fases del sistema de costes completos presentada en el capítulo cuarto, sería: se deben identificar los distintos centros de coste, los cuales deben estar relacionados con la estructura jerárquica y organizativa. Posteriormente, se deben repartir los costes entre las secciones o centros, mediante la identificación de los costes directos e indirectos a los productos y/o al centro o sección, de tal manera que se pueda realizar la afectación de los costes directos a las secciones. A continuación, se realiza la distribución primaria, mediante la imputación de los costes a las distintas secciones, tanto principales como auxiliares. El siguiente paso consiste en realizar la distribución secundaria, mediante la asignación de los costes de las secciones auxiliares a las secciones principales. En el estudio presentado en el capítulo séptimo se observa como, aproximadamente la mitad de los centros sanitarios que respondieron afirmativamente a la existencia de centros principales y auxiliares, indican que los costes de los centros auxiliares se distribuyen entre los centros auxiliares y principales. Este método es más utilizado en los centros de mayor dimensión que en los de menor tamaño. Finalmente se realiza el cálculo del coste de cada servicio o centro, a través de la asignación de los costes de las secciones principales a los productos o servicios mediante el criterio de reparto de la unidad de obra. Para los centros sanitarios encuestados, imputar los costes a los servicios prestados es el objetivo que persigue la acumulación de costes en los centros.

Otro sistema de costes estudiado en el capítulo cuarto es el sistema de costes parciales. Es un sistema que incorpora al producto o servicio aquellos costes que pueden afectársele directamente. El sistema de costes parcial, al tratar la información de costes separando los costes variables y los costes fijos, suele ser adecuado para ofrecer datos vinculados a los responsables que tienen poder de decisión. Según apuntan diversos autores, en los hospitales públicos, la determinación del coste total del producto es poco relevante, por lo 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. La información se debe basar en la obtención de los costes controlables, para satisfacer la relación entre la responsabilidad clínico-profesional y la económica. Normalmente, los costes controlables suelen ser costes directos y variables, difícilmente serán fijos como sería el caso de las amortizaciones de los equipos pertenecientes a cada centro.

Finalmente en el capítulo cuarto se desarrolla el Sistema de Gestión y de Costes Basado en las Actividades (SIGECA) o *Activity Based Costing* (ABC). Durante los últimos años, en la práctica de la totalidad de sectores de la economía se ha demostrado la utilidad de la filosofía ABC. La filosofía del ABC permite hacer un replanteamiento de todos los mecanismos de la analítica, basándose en el principio de que la actividad es la causa que determina la incurrencia en costes, y no los servicios o productos, de tal forma que la gestión de los costes puede ser acometida de forma más exitosa, a través de la gestión de las actividades. De esta manera, trata de eliminar las actividades que no añaden valor, esto es, actividades superfluas que consumen recursos y no ofrecen valor alguno al usuario. Con ello se trata de establecer una relación de causalidad directa entre costes y actividades, siendo la actividad el conjunto de tareas que generan coste y que están orientadas a elevar el valor añadido de la organización. Otra de las aportaciones importantes del ABC hace referencia precisamente a la medición de la actividad. Estas actividades se miden a través de los llamados inductores de costes que en definitiva son los causantes de los costes o los factores de variabilidad de los costes. Los inductores de costes no están tan relacionados con el volumen, sino que en ocasiones, puede ser más interesante analizar el comportamiento de la actividad y de los costes que recaen sobre ella, en función de indicadores no relacionados con el volumen como por ejemplo en función del número de veces que se debe realizar una actividad. Este sistema de costes permite enfocar la gestión basándose en la actividad realizada en los distintos centros intermedios eliminando en su mayor parte la necesidad de reparto de costes entre centros. Facilita también un cálculo más preciso de los costes. Así, con un mejor conocimiento de los costes de las actividades, se fomenta la reducción de los costes indirectos. También puede identificar servicios o centros de responsabilidad no rentables al poder relacionar fácilmente los costes con sus causas, siendo de gran ayuda en la toma de decisiones estratégicas.

Las respuestas obtenidas de los centros sanitarios, y reflejadas en el capítulo séptimo, no ofrecen una situación claramente decantada hacia un sistema concreto. Así, el sistema de costes completos es el más utilizado por los centros sanitarios de la muestra, mientras que el sistema de costes directos se utiliza de forma minoritaria. Ningún centro manifiesta utilizar el sistema de costes variables. Curiosamente, el sistema de costes basado en las actividades muestra respuestas similares al sistema de costes completos con relación a la utilización de dicho sistema por parte de los centros sanitarios.

También en el capítulo séptimo se ha podido llegar a la conclusión de que el sistema más ampliamente aceptado de medición del case-mix es el que se basa en los “Grupos de Diagnóstico Relacionados” (GRD), desarrollado en el capítulo tercero. En cuanto a este sistema de clasificación de pacientes, los centros sanitarios lo utilizan de forma mayoritaria, tal como se recoge en el capítulo séptimo. Dicho sistema ofrece una serie de ventajas, como por ejemplo la comparación intra y extra hospitalaria por cada GRD, que hace que los costes basados en ellos gocen de mayor aplicabilidad y difusión entre los hospitales. Para el cálculo de los GRD, según apuntan diferentes autores, se pueden identificar dos tendencias bien diferenciadas: Método “*Top –Down*”, pretende calcular el coste medio por GRD y el método “*Bottom-up*”, que pretende obtener el coste real directo por paciente. Este segundo método se basa en un sistema de costes parciales, ya que no se asignan a los pacientes la totalidad de los costes, sino únicamente los costes directos. Utiliza por tanto un sistema *Direct Costing*.

8.2.3. Implantación de instrumentos de contabilidad de gestión para la planificación y el control de la gestión en los centros sanitarios en Cataluña.

En el capítulo quinto se han estudiado diferentes instrumentos de contabilidad de gestión que los centros sanitarios pueden utilizar para planificar y controlar su actividad. El Sector Público financia sus hospitales a través del presupuesto. Este representa una herramienta de gestión imprescindible que permite, por un lado marcar las pautas de actuación del periodo, y por otro el financiador/comprador orienta al hospital hacia los servicios que demanda la sociedad. El Ministerio de Sanidad y Consumo diseñó en 1991 una nueva estrategia para los servicios sanitarios fijándose como meta mejorar la eficiencia del mismo. Durante 1992 se realizó por primera vez la experiencia de firmar contratos-programas con presupuestos cerrados y pretendidamente autosuficientes. El contrato-programa es un instrumento de relación con los centros públicos sanitarios que vincula la actividad del presupuesto asignado a cada centro. Sin embargo, las restricciones consideradas técnicas impuestas por la relación médico paciente, con fuerte asimetría de información, que define una relación de agencia incompleta que afecta al conjunto de las decisiones sanitarias, y las restricciones políticas, como el derecho a la protección de la salud y el principio de eficacia, ponen en entredicho si el contrato programa es un instrumento útil.

El proceso presupuestario en los centros sanitario tiene gran importancia dentro de la contabilidad de gestión. Se trata de un proceso complejo, ya que implica la participación e integración de los diferentes niveles y centros de responsabilidad de la organización. A través de la elaboración de los presupuestos, la contabilidad de gestión puede contribuir de forma considerable a alcanzar los objetivos de la organización. El presupuesto debe ser un plan de acción, coordinado y participativo, expresado en términos financieros, y que permita su posterior control y su evaluación.

La organización debe definir su misión entendida como la guía o referencia principal que ha de estar presente en todo momento, orientando la actuación y la toma de decisiones, que han de ser compatibles con ella. Tal como se recoge en el capítulo séptimo, la gran mayoría de los centros encuestados afirman disponer de los objetivos anuales, aprobados y por escrito. Tan solo un pequeño porcentaje de los centros indicaron no disponer de los mencionados objetivos. Además, los centros sanitarios utilizan los objetivos para la confección de los presupuestos anuales. Los centros de menor dimensión afirman utilizar los objetivos como punto de referencia para elaborar los presupuestos, mientras que para los centros de mayor dimensión la respuesta afirmativa disminuye ligeramente. Únicamente, un reducido porcentaje de los centros de la muestra responde negativamente a esta pregunta. Con relación a los presupuestos, también se indica en el estudio desarrollado en el capítulo séptimo que, una gran mayoría de los centros sanitarios de la muestra afirma que revisan los presupuestos durante el ejercicio. En este caso, es mayor la proporción de centros públicos que realiza esta revisión que los centros privados de la muestra. Por tamaño del centro, la totalidad de los centros de la muestra de menor dimensión dicen revisar durante el ejercicio el presupuesto, mientras que el porcentaje es menor a medida que aumenta el tamaño.

También en el capítulo quinto, se analizan las diferentes etapas que son necesarias para la confección de los presupuestos, así como los distintos tipos de presupuestos que los centros sanitarios pueden utilizar. Si la confección de los presupuestos se realiza para un determinado volumen de actividad estimado, entonces se está elaborando el llamado presupuesto fijo, estático o rígido. Por otra parte, la utilización de un presupuesto flexible evita las distorsiones que se pueden producir entre un presupuesto estático y la realidad. Para ello, será necesario que el centro sanitario en su contabilidad analítica, distinga los costes variables de los costes fijos ya que ésta es la base del presupuesto flexible. Esta herramienta de gestión se prepara para un rango relevante determinado y

no para un sólo nivel de actividad. Además es un presupuesto que se puede ajustar a los cambios producidos en la actividad. Los sistemas previsionales estarán estrechamente relacionados con el sistema de costes que el centro sanitario esté aplicando. Por este motivo si la organización utiliza un sistema de costes basado en las actividades (ABC) será coherente utilizar presupuestos basados en las actividades (ABB). En el capítulo séptimo se manifiesta que una gran mayoría de los centros de la muestra indican que confeccionan el presupuesto a partir del presupuesto y de la realidad del ejercicio/s anterior/es. La utilización de este criterio es muy similar entre los centros públicos y privados, y no se aprecian diferencias significativas en cuanto a la utilización de este método y el tamaño del centro. La utilización del presupuesto base cero es prácticamente inexistente. En cambio, el presupuesto base cero para determinadas actividades y el presupuesto incremental en función del resultado de ejercicios anteriores para los costes generales, es utilizado por una minoría del total de la muestra. También se aprecia como, a medida que el tamaño aumenta, también aumenta la utilización de este criterio. Otros métodos señalados por los centros, pero de poca trascendencia son, confeccionar los presupuestos siguiendo los criterios marcados por el ICS, en función del presupuesto de producción, o en función de los objetivos según estándares.

Para confeccionar los presupuestos dentro de la contabilidad de gestión, debe definirse un coste estándar de la actividad. El coste estándar es un coste predeterminado que se fundamenta en análisis técnicos y económicos para un objetivo de coste, teniendo presente en todo momento la eficiencia en cada una de las actividades. La mayoría de los centros sanitarios indica no utilizar esta herramienta de gestión, no existiendo diferencias por propiedad del centro. La totalidad de los centros sanitarios de la muestra, reconocen que la utilización de coste estándares tiene como objetivo la elaboración de los presupuestos. Un porcentaje elevado de centros sanitarios indica que el objetivo que persigue la utilización de estándares es poder analizar las desviaciones, de forma que se puedan localizar los motivos y exigir responsabilidades. La totalidad de los centros públicos persigue este objetivo, mientras que en el caso de los centros privados el porcentaje es ligeramente inferior. El tamaño del centro tiene una cierta influencia al detectarse que la totalidad de los centros de mayor dimensión de la muestra indican perseguir este objetivo. Otros objetivos indicados por los centros son: fijar precios de

venta, tener un patrón de referencia con el que comparar los costes históricos y mejorar los procesos.

La utilización de los costes estándares dará lugar a la posibilidad de realizar un análisis de desviaciones. Así, en primer lugar la desviación global en costes directos será la diferencia entre el coste real de la actividad asistencial y el coste estándar. También, cuantifica la ineficiencia en el uso de los componentes de coste directos, la cual puede ser ocasionada por una desviación en precio y/o por una desviación en cantidad. En segundo lugar, la desviación total o global en costes indirectos, diferencia entre el coste real de la actividad asistencial y el coste estándar. Este segundo tipo de desviaciones incluye las desviaciones en los costes indirectos variables y las desviaciones en los costes indirectos fijos. La mayoría de los centros sanitarios de la muestra afirman preparar informes sobre desviaciones con una periodicidad mensual. La totalidad de los centros públicos indica esta periodicidad como la utilizada, siendo ligeramente inferior en el caso de los centros privados. Tal como se indica en el capítulo séptimo, los centros sanitarios utilizan esta herramienta para realizar los oportunos ajustes para enderezar la trayectoria de la organización y poder alcanzar los objetivos previamente definidos.

En el capítulo quinto también se ha estudiado el cuadro de mando, herramienta que permite reunir los indicadores más relevantes para realizar el control de la ejecución. El cuadro de mando como instrumento de información y control de la gestión, existe desde hace décadas y su uso está bastante extendido. Sin embargo, los cuadros de mando tradicionales adolecen de integración, ya que los diversos indicadores no están integrados entre sí. Como consecuencia de esto, el cuadro de mando ha evolucionado como herramienta, para el control empresarial, derivando en el denominado Cuadro de Mando Integral (CMI). El CMI se considera un instrumento de gestión, con orientación estratégica y de proceso descendiente, que consiste en traducir la misión y la estrategia global de la organización, en objetivos y medidas más concretas que puedan inducir a la acción empresarial oportuna y relevante. Mejora substancialmente al clásico cuadro de mando, ya que es algo más que un conjunto de indicadores “deslavazados” que informan de la marcha de los aspectos más relevantes del centro de asistencia sanitaria. La mayoría de los centros del total de la muestra presentada en el capítulo séptimo afirma disponer de cuadro de mando integral para realizar la evaluación y el seguimiento de su gestión. La utilización de esta herramienta de gestión es ligeramente superior en los centros públicos, que en los privados. A los centros que contestaron de

forma negativa a la pregunta sobre si disponen de cuadro de manto integral, se les preguntó si consideraban adecuada su implantación. La respuesta a esta pregunta fue mayoritariamente afirmativa. Esta necesidad es manifiesta en el caso de los centros públicos, ya que la totalidad de los mismos indica adecuada su implantación, siendo menor el porcentaje en el caso de los centros privados.

A lo largo del proceso de implantación del CMI se identifican los factores-clave de éxito para, a continuación definir los indicadores (monetarios y no monetarios) que pueden informar de la evolución de los citados factores-clave. Como se muestra en el capítulo séptimo, todos los centros encuestados utilizan esta herramienta de gestión para analizar su gestión y valorar la evolución del centro. Además, los centros sanitarios utilizan mayoritariamente la encuesta como información para conocer el grado de satisfacción de los usuarios.

En el capítulo quinto también se han revisado las distintas clasificaciones sobre indicadores que propone la literatura de gestión. Así, una primera clasificación distingue tres categorías de indicadores: indicadores de resultados, de procesos y sociales. Otros autores relacionan cuatro tipos de indicadores: de beneficios, de “outcome”, de “output” y de “input”. También se clasifican en indicadores: de demanda de servicios, de oferta y de calidad distingue entre indicadores financieros o contables y no financieros o extracontables. Otros autores clasifican los indicadores en función de su naturaleza en: indicadores de economía, de eficiencia, de eficacia y de efectividad. Los mismos autores los clasifican en: Indicadores de resultados, de proceso, de estructura y estratégicos. En la misma línea AECA añade a los anteriores los siguientes: indicadores de equidad, de excelencia, de entorno y de evolución sostenible. Por otra parte, la clave del éxito en la gestión de la calidad está en la satisfacción del usuario o paciente. Bajo esta premisa se puede relacionar la siguiente clasificación: indicadores de actividad, de recursos humanos, económicos y de situación financiera y patrimonial de la entidad. AECA propone también las siguientes clasificaciones: indicadores externos o internos, cuantitativos o cualitativos, monetarios y no monetarios, financieros y no financieros, de resultados y de proceso. Cuando lo que se pretende medir es el grado de salud conseguido, se debe tener en cuenta que no tan sólo depende del hospital, sino que existe una relación directa con el entorno y con las condiciones de salud en las que el paciente acude al centro sanitario. En este sentido se puede relacionar la siguiente

clasificación: indicadores de inputs, de outputs o procesos, de outcom/impacto y de entorno, de beneficio o de resultado final.

El cuadro de mando integral (CMI) se desarrolla en el capítulo quinto, valorando por una parte la información que debe presentar, y por otra, las etapas que son necesarias para su diseño. Debe incluir la información necesaria, orientada a la toma de decisiones y adaptada a las necesidades del usuario. En cuanto a las distintas etapas propuestas por diversos autores son: unidad organizativa a la que hace referencia, identificación de los factores-clave de éxito, selección de indicadores. Para los centros sanitarios, la clave del éxito radica en la plena satisfacción del paciente o usuario, por lo que deben adicionalmente pulsar el grado de satisfacción de sus pacientes.

Una vez identificados los indicadores se pueden agrupar en cada una de las perspectivas que integran el CMI. Estas perspectivas son: financiera, del usuario, de los procesos internos, y de los empleados. Para que el CMI constituya un instrumento de motivación, ha de ir acompañado de una política de incentivos en relación con los objetivos marcados para los indicadores seleccionados. Además, tal como se desarrolla en el capítulo quinto, el CMI debe constar de una serie de características entre las que destacan: adaptarse a las necesidades del directivo que lo debe utilizar, adaptarse a la organización, que tenga una dimensión estratégica, que disponga de objetivos e indicadores tangibles, que se estructure alrededor de las cuatro perspectivas clave de la organización, que la información sea oportuna, que ofrezca los datos esenciales, funcionar en base a un principio de control por excepción, que aporte datos claros y fáciles de entender, que permita realizar comparaciones, evitar la fosilización del sistema, considerar el coste del sistema y que sea participativo.

Por otra parte, se han identificado para el CMI diversas ventajas e inconvenientes. En cuanto a las ventajas se citan las siguientes: el CMI ofrece una visión global de la organización, permite cuantificar y comunicar la estrategia y la misión, permite que los objetivos de los trabajadores sean coherentes con los de la organización, es un sistema de comunicación, de motivación y de formación, integra el proceso de planificación y también el proceso presupuestario, prevé al directivo contra la suboptimización, permite identificar oportunidades de mejora, aumenta el *feedback*, contribuye a la revisión permanente de la estrategia y ayuda a las organizaciones a adoptar una perspectiva de futuro.

A pesar de las numerosas ventajas apuntadas en el párrafo anterior, diversos autores enumeran posibles inconvenientes a la hora de implantar el CMI en una organización, en concreto: comporta un cambio en la filosofía y en los sistemas de información, la posible indefinición de la estrategia puede hacer fracasar su implantación, la existencia en los centros sanitarios de objetivos de carácter social, la falta de precisión en los objetivos y en la misión, la utilización de sistemas contables inadecuados, la poca participación en el diseño, no tener constancia en su uso, la utilización de medidas de cuantificación para algunas variables poco fiables, la sobrecarga de información y el propio escepticismo de los gestores.

8.2.4. Valoración de los sistemas propuestos por las Comunidades Autónomas y la repercusión en el control de gestión en los centros sanitarios de Cataluña.

En el capítulo sexto se presentan y analizan las similitudes y las diferencias entre los principales sistemas de cálculo de costes de centros sanitarios elaborados por las distintas Comunidades Autónomas en los últimos años, como consecuencia de los trasposos realizados por el Gobierno Central a las mismas.

El análisis da respuesta a tres cuestiones relacionadas con el sistema y diseño de costes que cada una de ellas está realizando dentro de la contabilidad de gestión. Estas tres cuestiones son: tipos de costes por naturaleza utilizados en cada caso, centros de coste utilizados, criterios de reparto utilizados entre centros de costes por un lado y centros de coste y producto por el otro.

Los programas SIGNO ofrecen la posibilidad, en primer lugar, de identificar los gestores del gasto y la asignación de costes en las unidades mínimas de gestión o Grupos Funcionales Homogéneos (G.F.H.). En segundo lugar, cómo se imputan esos costes al producto final, ya sea proceso, enfermo o grupo homogéneo de enfermos. En tercer lugar, se concreta el tratamiento de los gastos, centrándose en las amortizaciones y diferencias de inventarios, diferenciándolos de los costes. Por último, se plantean las insuficiencias del sistema de contabilidad presupuestaria como método de gestión analítica en el sistema sanitario y los límites del modelo SIGNO. Entre los límites que el equipo de trabajo del programa SIGNO concedieron al modelo, destaca optar por la determinación de los costes de los Grupos Funcionales Homogéneos y no de los pacientes. Los argumentos planteados por los autores eran claros, primero, la necesidad

de empezar por un mínimo real y común en la gestión de los hospitales y, por otro, la inutilidad de crear modelos más sofisticados en la búsqueda de una eficiencia, negada por el propio sistema de financiación. Manifiestan que la responsabilidad y la capacidad de control deben estar claramente identificadas en el organigrama del centro. La metodología utilizada identifica diferentes líneas de agrupación para desarrollar el organigrama por entidades o centros de coste-responsabilidad. Esta estructura se configura como sigue: un primer nivel básico: los Grupos Funcionales Homogéneos o unidades mínimas de gestión, el segundo nivel: Servicios Funcionales (S.F.), engloban a uno o varios GFH y el tercer nivel: Areas Funcionales (A.F.) agrupan a uno o varios SF y es el nivel mínimo de estructuración de un hospital. Por otra parte, el proyecto SIGNO propone que a su vez estos conceptos pueden clasificarse en: final, intermedio y estructural. El proyecto SIGNO identifica y define también el destino del gasto en el Hospital, es decir, quién recibe el coste y por quién. Esto permite la agrupación de los costes por GFH y la consideración de los GFHs finales como los receptores de todos los recursos del Hospital, que dará lugar al cálculo del “coste por servicio” y del “coste por episodio”. Para obtener el coste de cada episodio es necesario recoger todos los costes que se le han vinculado directamente en el tránsito por el hospital. Finalmente, el proyecto SIGNO describe los posibles criterios de reparto a utilizar entre centros de costes por un lado y centros de coste y producto por el otro. El Proyecto SIGNO propone la utilización del método de cascada analítica.

Mediante la aplicación del Modelo SIGNO, el Hospital conoce el coste de sus Servicios Funcionales. A partir de esta información, se realiza una descomposición en los dos productos básicos asistenciales: productos hospitalarios y productos ambulatorios. Para dicha descomposición se utiliza la Unidad Ponderada de Asistencia (UPA). Para la determinación del coste de la UPA correspondiente a cada Servicio, se divide el coste Servicio por el número de UPAs producidas. El Modelo utiliza, como sistema de clasificación de pacientes, las Categorías de Gestión de Pacientes, P.M.Cs. (*Patient Management Categories*) sistema analizado en el capítulo tercero. Esto permite conocer el consumo previsible de recursos de cada P.M.C., lo que se traduce en la asignación al mismo de un P.I.R. (Puntuación de Intensidad Relativa) o *Relative Intensity Score* (R.I.S.). El P.I.R. se puede utilizar como unidad de producción, o como base de distribución de costes, o como base de distribución de costes media ponderada a estancia media (Coste por proceso).

En el capítulo sexto se analiza también el funcionamiento del sistema COAN, en el cual se define cuatro tipos de centros de responsabilidad: básicos, centrales, finales clínicos y finales exteriores. Sobre los costes indirectos se realiza una imputación secundaria, utilizando un proceso “Full-Costing en cascada” siguiendo un orden preestablecido. También, de forma similar al proyecto SIGNO, utiliza “Unidades Relativas de Valor” (URVs) para poder ponderar la complejidad de las diferentes pruebas y actividades. El producto final del proceso es por un lado, una Cuenta de Gasto por cada uno de los Centros de Coste Básicos y Centrales. Por otro lado, se obtiene una Cuenta de Resultados para cada uno de los Centros de Beneficios Clínicos y Exteriores.

También se desarrolla en el capítulo sexto el sistema SIE. Este sistema pretende clasificar los pacientes en grupos homogéneos para definir los productos finales del hospital. También pretende medir de la forma más exacta posible los costes de cada una de las unidades o servicios, es decir, el coste por proceso, así como el coste por actividad y por paciente. El modelo se basa en los últimos avances realizados en la técnica de Contabilidad de gestión, provocados por el cada vez mayor peso de los costes indirectos con respecto a los directos, siguiendo el modelo ABC (*Activity Based Costing*) que corrige los defectos derivados del reparto de los costes indirectos según el modelo tradicional. El Proyecto SIE trata también la obtención de los Costes por Actividad, a los que les da el nombre de “precios”, agrupándolos en ocho tipos distintos: Pruebas de laboratorio, Diagnóstico por imagen, Exploraciones Funcionales, Tratamientos, Quirófano y paritarios, Urgencias, Hospitalización y Asistencia ambulatoria. El SIE, propone utilizar como instrumento de ponderación las Unidades Relativas de Valor (URV) para algunos centros de Diagnóstico y Tratamiento. Otra modalidad propuesta consiste en utilizar los valores de ponderación para cada tipo de visita y para las intervenciones ambulatorias contenidos en las UMA’S, que constituyen una modalidad amplia de URV. El SIE indica que conocer los precios de las distintas actividades no es suficiente para evaluar la eficacia/eficiencia, es preciso conocer el coste por proceso, para lo que propone: determinar el coste de cada paciente individual, proceder a la agrupación de pacientes de características similares (GRD), obtener los costes medios de cada uno de los grupos para poder conocer los índices de casuística y funcionales. El SIE describe también la obtención de Indicadores de Gestión. Estos Indicadores de Gestión Estructurales permitirán elaborar un Cuadro de Mando tanto para cada Centro individual como comparativos entre Centros.

Otra aportación recogida en el capítulo sexto, es el proyecto propuesto por el ICS Desarrolla en primer lugar la estructura funcional del hospital. Para ello, utiliza el concepto de Centro de Actividad identificándolo como una unidad de producción que realiza un producto y lleva a cabo una actividad que puede ser asistencial o no. Se definen tres grandes grupos de Centros de Actividad: Centros de Actividad Estructurales o auxiliares, que a su vez pueden ser primarios, o secundarios; Centros de Actividad Intermedios y Centros de Actividad Finales, pudiendo ser estos últimos de Apoyo o Principales. Los criterios de imputación que propone el documento están supeditados a la elección de la “unidad de obra”, para lo que establece categorías basadas en unidad de obra ideal, posible o mínima. El desarrollo del sistema de contabilidad analítica propuesto por el ICS consta de cuatro fases. La primera consiste en realizar la afectación de los costes por naturaleza (directos) a cada Centro de Actividad que los han originado. La segunda fase consiste en asignar los costes de los Centros de Actividad Estructurales, de tal manera que en primer lugar los costes de los Centros de Actividad Estructurales Primarios se imputan a los Estructurales Secundarios, Intermedios y finales mediante las respectivas unidades de obra. En la tercera fase de imputación, los costes de los Centros de Actividad Intermedios se reparten sobre los Centros de Actividad Finales, tanto a los de Apoyo como a los Finales. En la última fase del sistema de imputación, los costes de los Centros de Actividad Finales de Apoyo se reparten sobre los Centros de Actividad Finales Principales y, por tanto, se podrá conocer el coste total de cada uno de ellos. A partir de este momento, y disponiendo de la información del coste total de los Centros Finales Principales, se podrá medir la eficiencia de estos centros. También, se podrá saber el coste de actividad de las estancias, consultas externas, y urgencias, así como el coste de los diferentes productos hospitalarios finales, mediante la utilización de las herramientas de Case-mix. El tratamiento propuesto de los costes, mediante las diferentes fases descritas previamente, muestra un modelo que se basa en la imputación en cascada.

Finalmente, en el capítulo sexto se revisa la propuesta realizada por el SVS que tiene como objetivo establecer la metodología de imputación de costes hospitalarios, para llegar a determinar el coste de los servicios funcionales de los hospitales en cada una de las áreas en las que desarrollan su actividad. Clasifica los centros de responsabilidad en Servicios Funcionales Estructurales, Servicios Funcionales Intermedios y Servicios

Funcionales Finales. También se establece una serie de niveles de imputación para cada concepto de coste y Servicio Funcional.

Con relación a los diferentes proyectos expuestos en el capítulo sexto, se ha podido observar ciertas similitudes entre ellos. Así, todos los sistemas propuestos dan un tratamiento individualizado al coste de personal, imputando dicho coste en función de dónde se realiza la actividad. Para el resto de costes, se observan ciertas diferencias, pero éstas, no son significativas por tratarse únicamente de cuestiones terminológicas sin un efecto excesivamente importante en el resultado final en cada uno de los casos. La amortización es uno de los costes reconocidos en todos los sistemas, sin embargo, existen ciertas diferencias entre ellos. Así, SIGNO indica que el cálculo de la amortización obedece a criterios técnicos y se imputa en función de la ubicación del bien. Por su parte COAN, se decanta por un sistema de amortización constante, siendo la cuota anual el resultado de dividir el valor del bien entre los periodos de vida útil considerados. El SVS integra la amortización dentro del “coste de funcionamiento”, sin especificar el sistema de cálculo. SIE y SCS excluyen transitoriamente el tratamiento de la amortización, especificando que se tendrán en cuenta en la medida en que sea posible determinarlo.

Los centros de costes utilizados muestran diferentes enfoques que derivarán en resultados finales totalmente dispares. Los centros de responsabilidad están presentes en la totalidad de los proyectos elaborados por las comunidades, aunque difieren en cuanto a terminología y organización interna. La mayoría de los modelos analizados presentan la posibilidad de seleccionar diferentes criterios de reparto para cada coste o centro de coste, bajo la característica de mejor a peor opción, ofreciendo cierta flexibilidad en función de la dificultad de utilización. Se puede constatar en el capítulo sexto, que tanto el SCS como el SIE persiguen obtener una información más detallada y exhaustiva definiendo un número mayor de centros de actividad que el resto. Los criterios de reparto propuestos por los distintos sistemas difieren sustancialmente, con lo que el tratamiento de la información se realiza de forma distinta llegando a conclusiones y resultados totalmente diferentes. El coeficiente de reparto es utilizado por la totalidad de los sistemas expuestos para imputar costes entre centros de coste. Otros mecanismos utilizados para medir la actividad son los “gestores de actividad” propuesto por SIGNO, las “unidades relativas de valor” (URV) propuesto por COAN y SVS, y la “unidad de obra” utilizado por el SCS. Cabe destacar el criterio propuesto por el SIE, “número de

veces actividad” totalmente diferente a todos los anteriores, basándose en la filosofía del sistema de costes basado en las actividades. En cuanto a los criterios de reparto utilizados entre los centros de coste y productos, todos los sistemas ofrecen los mismos criterios utilizados para la distribución de costes entre centros. SIGNO, además de los “gestores de actividad”, propone utilizar también cuando sea necesario las URV. Lo mismo ocurre con el sistema SIE que, adicionalmente al “número de veces actividad”, propone también la utilización de las URV o las UMA’S.

En la encuesta presentada en el capítulo séptimo se solicitó a los centros sanitarios que llevan contabilidad de costes que indicasen si utilizan algún sistema de costes propuesto por algún organismo estatal o autonómico. Una gran mayoría de los centros sanitarios indicó que no utilizaba sistemas propuestos por organismos estatales o autonómicos. Tan sólo un porcentaje muy reducido de los encuestados manifestó utilizar dichos sistemas. En este último caso es de destacar que sistemas propuestos por organismos estatales o autonómicos son más utilizados por los centros públicos, que por los centros privados. Por otra parte, la utilización de dichos sistemas se concentra en los centros de gran dimensión.

8.3 Conclusiones y propuestas.

En el presente estudio se ha pretendido identificar los instrumentos de contabilidad de gestión que utilizan los centros sanitarios como sistemas de control para la gestión. Este objetivo requería previamente analizar la situación de los centros sanitarios en el entorno y la situación actual, analizar los instrumentos de contabilidad de gestión, los sistemas de control y los sistemas de costes propuestos por distintos organismos públicos.

Como conclusiones al estudio realizado, se puede afirmar que en los centros sanitarios, al ser empresas de servicios, la homogeneidad es mínima ya que normalmente son servicios que deben ajustarse a las propias necesidades del cliente, o usuario, y de ese momento concreto. Todo ello pone de manifiesto que la medición de la producción del servicio se complica, no tan sólo por el hecho de que el servicio en sí es poco homogéneo, que no es tangible, sino también por la dificultad de encontrar las unidades de medida que permitan cuantificar de forma correcta el proceso global de producción del servicio y sus consecuencias, es decir, la satisfacción del cliente. Los centros

sanitarios son empresas de producción de servicios con ciertas particularidades. Una de esas particularidades es el conjunto de servicios que pueden llegar a ofrecer. Esa propia oferta pueden realizarla a diferentes colectivos como a los pacientes, a sus familiares, a las visitas, o a la comunidad en su conjunto. En definitiva se trata de todo un abanico de posibilidades relacionadas directa o indirectamente con la creación y mantenimiento de la salud. Se puede concluir que los servicios de los centros sanitarios son muy numerosos y que además su conjunto consta de servicios fácilmente identificables y tangibles mientras que hay otros difícilmente identificables, intangibles y muy heterogéneos. El alta hospitalaria será el punto final, fruto de la combinación de diferentes productos intermedios en función de las necesidades del paciente y la estructura hospitalaria disponible.

Otra conclusión, consecuencia de lo anterior, hace referencia a la dificultad de controlar y medir la actividad hospitalaria. Esta actividad hospitalaria se centra en dos aspectos trascendentes. En primer lugar la condición del paciente, sobre la que se debe tener en cuenta aspectos como la edad, enfermedad, estado anímico, etc. Cuestiones todas ellas que condicionarán la relación entre dicho paciente y el centro sanitario, en cuanto a tiempo de estancia necesario, medicación, intervenciones, etc. El segundo aspecto hace referencia a la propia estructura hospitalaria, sobre la que tiene un papel predominante el propio médico, como profesional que toma una serie de decisiones sobre el tratamiento más conveniente a aplicar al paciente para llegar a esa alta hospitalaria como producto final.

Por otra parte, los proyectos elaborados por organismos oficiales y desarrollados en el presente estudio, pretenden ofrecer la opción de que los centros sanitarios realicen un tratamiento de la información bajo criterios homogéneos y, por otra, disponer de una información que facilite la posibilidad de realizar comparaciones. La revisión de los sistemas expuestos ha permitido observar ciertas diferencias en los tipos de costes por naturaleza utilizados, pero éstas, no son significativas por tratarse únicamente de cuestiones terminológicas sin un efecto excesivamente importante en el resultado final en cada uno de los casos. No ocurre lo mismo con los centros de coste utilizados, ni con los criterios de reparto, las diferencias comportan un tratamiento de la información totalmente distinto y, por lo tanto, se llega a conclusiones diferentes en cuanto a seguimiento y control. Los centros de responsabilidad están presentes en la totalidad de los proyectos elaborados por las comunidades, aunque difieren en cuanto a terminología

y organización interna. La mayoría de los modelos analizados presentan la posibilidad de seleccionar diferentes criterios de reparto para cada coste o centro de coste, bajo la característica de mejor a peor opción, ofreciendo cierta flexibilidad en función de la dificultad de utilización. Parece ser que tanto el SCS como el SIE persiguen obtener una información más detallada y exhaustiva, definiendo un número mayor de centros de actividad que el resto. Por otro lado, es de destacar la utilización por parte del SIE del criterio de reparto “número de veces que se realiza una actividad”, demostrando una aproximación, en algunas de las partes del tratamiento de la información de costes, al sistema basado en las actividades (ABC). También cabe resaltar el esfuerzo realizado para identificar, no solo el coste por proceso, sino también el coste por paciente. La mayoría de las comunidades están inmersas en el proceso de implantación del sistema escogido, por lo que es prematuro analizar las ventajas e inconvenientes que los mismos están aportando. Lo que sin embargo parece claro es que los distintos sistemas de control, proporcionan información más exhaustiva y que el seguimiento se ha perfeccionado haciendo énfasis en lo que realmente se debe controlar. A pesar del esfuerzo realizado por los distintos organismos públicos, la utilización de los sistemas propuestos es francamente reducida como queda demostrado en el estudio desarrollado en el capítulo séptimo, para el caso de los centros sanitarios en Cataluña.

Otra conclusión hace referencia a los instrumentos de contabilidad de gestión. En este caso se puede deducir que la gran mayoría de los centros sanitarios de Cataluña dispone de personal dedicado a confeccionar la contabilidad de gestión. Este hecho se da de forma más clara en los centros públicos que en los privados. También se constata que la totalidad de los centros de la muestra de mayor tamaño, disponen de personal propio dedicado a la contabilidad de gestión. Por otra parte, la formación de dicho personal es variada, destacando los economistas y diplomados en empresariales.

Los centros sanitarios mayoritariamente no reciben asesoramiento externo relacionado con la contabilidad de gestión. De los que indican que sí reciben asesoramiento, se da la circunstancia de que es más elevado el número de centros privados que públicos, destacando también el hecho de que los centros de menor tamaño son los que más utilizan el asesoramiento externo. Este asesoramiento suelen ofrecerlo empresas de auditoría.

Los objetivos de la contabilidad de gestión para los centros sanitarios se concretan en informar para la toma de decisiones y para la planificación y el control. Coinciden en

estos objetivos, tanto los centros públicos como los privados, así como los centros pertenecientes a los distintos segmentos en función del tamaño. Por otro lado, la utilidad de la información que suministra la contabilidad de gestión es considerada por parte de los centros entre media, o alta.

A nivel general, se puede decir que una gran mayoría de los centros sanitarios lleva contabilidad de costes, siendo la utilización de esta herramienta, total en los centros de mayor tamaño, y ligeramente superior en los centros públicos que privados. Sin embargo, es de destacar que un 25,8% de los centros encuestados manifiesta no utilizar contabilidad de costes. La mayoría de los centros sanitarios no registran la contabilidad de costes mediante la partida doble, tratan la información de forma independiente a la contabilidad financiera, y no suelen utilizar estadísticas de costes.

En cuanto a la estructura organizativa, se puede afirmar que la gran mayoría de los centros sanitarios están organizados en departamentos, grupos funcionales o centros de actividad, siendo más importante esta disposición en los centros públicos y en los de mayor dimensión. Esta estructura organizativa coincide con los centros de coste, siendo los más usuales hospitalización, urgencias y quirófano. Estos centros de coste disponen generalmente de un grado de autonomía media, manifestándose una autonomía muy alta en el departamento de dirección. En cambio, se observa que, departamentos como limpieza o seguridad, carecen de autonomía. Por otra parte, la gran mayoría de centros utiliza en su estructura centros principales y centros auxiliares, siendo más importante esta clasificación en los centros públicos que en los privados. Los costes de las secciones auxiliares se imputan mayoritariamente realizando un reparto entre los centros de coste auxiliares y los principales. También se observa que la mayoría de los centros sanitarios de la muestra, disponen de centros de coste por cada uno de los grupos funcionales homogéneos, siendo más importante esta circunstancia en los centros públicos que en los privados. Asimismo, se verifica que la utilización de centros de coste por cada grupo funcional homogéneo es más importante a medida que el centro es de mayor tamaño.

Los centros sanitarios, al acumular los costes en los centros, persiguen el objetivo de facilitar la imputación de costes a los servicios. También en cuanto a este objetivo, los centros públicos se manifiestan ligeramente por encima que los centros privados. Los centros de mayor tamaño son los que se identifican plenamente con este objetivo.

Los centros sanitarios no suelen utilizar transacciones internas entre los diferentes centros de responsabilidad. El criterio de valoración más referenciado por los centros que sí utilizan transacciones internas para determinar los precios internos son las unidades relativas de valor.

Sobre los criterios de valoración utilizados por los centros sanitarios, el precio de adquisición es el que prevalece de forma clara para valorar las entradas de materiales o productos. Para los movimientos de materiales, el promedio ponderado es el método más utilizado, siendo mayor su utilización en los centros públicos que en los privados. Los centros de mayor tamaño son los que manifiestan en mayor número utilizar este criterio. Finalmente, con relación al valor sobre el que se calculan las amortizaciones, se puede afirmar que los centros sanitarios utilizar el valor de adquisición como criterio.

Los centros sanitarios no utilizan, en general, costes de oportunidad. Los pocos centros que los utilizan son generalmente centros privados. Estos indican que su utilización es básicamente para la toma de decisiones.

Si se analizan los sistemas de clasificación de costes que utilizan los centros sanitarios, la mayoría utiliza costes directos/indirectos con relación a los centros de coste, y posteriormente, calculan los costes de determinadas actividades y/o servicios. Este criterio es utilizado plenamente por los centros de mayor tamaño, y en mayor proporción por los centros públicos que por los centros privados. Por otra parte, no queda claro qué sistema de costes utilizan los centros sanitarios, ya que parece que tanto utilizan costes completos, como costes basados en las actividades e incluso costes directos. Es de destacar que el 32,3% de los centros de la muestra afirma utilizar costes basados en las actividades. En este caso concreto, sería interesante analizar la intensidad de la aplicación de este sistema para verificar si se trata del sistema descrito en el capítulo cuarto, o bien, se trata de una interpretación incorrecta, a la hora de contestar a esta pregunta en el cuestionario. La implantación del sistema ABC en los centros sanitarios presenta una serie de inconvenientes derivados de las características propias de la organización hospitalaria. Así, al no disponer de una cultura y una tradición en la aplicación de técnicas de gestión y de costes, la poca homogeneidad de los procesos, derivada de la personalización del servicio, la baja automatización de los procesos y una estructura de costes en la que los costes directos son muy superiores a los costes indirectos, puede comporta dificultades en la utilización de este sistema en el ámbito sanitario. Sin embargo, el ABC debe entenderse como un sistema perpendicular a los

sistemas convencionales. Surge de la filosofía inherente a la gestión de las actividades, en lugar de la gestión de los costes. Esto no quiere decir que los sistemas tradicionales no hayan de ser válidos, sino que la sustitución de los antiguos sistemas por los sistemas basados en las actividades, o la coexistencia de ambos, puede incrementar la fiabilidad de la información en las organizaciones. En cuanto a la temporalidad, los centros utilizan mayoritariamente costes históricos.

Los costes directos se incorporan generalmente a los centros de costes. En cuanto a los costes indirectos, los centros sanitarios los asignan previamente a los centros de costes o departamentos, y después se imputan a las actividades y/o servicios. Los criterios de imputación para distribuir dichos costes se concretan, por orden de importancia, en horas de dedicación, metros cuadrados y en proporción a los costes directos. Por otra parte, los centros sanitarios utilizan la unidad de obra como medidor de actividad de cada centro de costes. La utilización de esta herramienta se manifiesta de forma más importante en los centros públicos que en los privados, verificándose una total utilización en los centros de mayor dimensión. Los centros sanitarios no utilizan generalmente unidades equivalentes. Los pocos que indican disponer de esta herramienta, utilizan unidades relativas de valor (URV), o unidades básicas asistenciales (UBA). En cambio, sí utilizan de forma generalizada sistemas de clasificación de pacientes, siendo los centros públicos quienes los utilizan de forma más clara. El sistema de clasificación de pacientes más utilizado por los centros sanitarios es el GRD, los grupos relacionados con el diagnóstico.

Con relación a los costes estándares, los centros sanitarios indican mayoritariamente no utilizar esta herramienta de gestión. Los centros sanitarios disponen de sistemas de costes con una cierta antigüedad, ya que más de la mitad indica que su sistema de costes tiene una antigüedad entre dos y cinco años. Una gran mayoría de centros indica que se han producido cambios en el sistema de costes con relación al instalado inicialmente. Este hecho se verifica en mayor medida en los centros privados que en los públicos. También se puede constatar que el motivo de los cambios se centra en incorporar mejoras en el sistema de costes.

Los centros sanitarios disponen de forma mayoritaria de objetivos anuales aprobados y por escrito para confeccionar el presupuesto. También se constata que dichos presupuestos se revisan durante el ejercicio, esta revisión parece realizarse de forma más clara en los centros públicos que en los centros privados. Por otro lado, la

confección de los presupuestos se realiza a partir del presupuesto y de la realidad del ejercicio anterior, utilizándose el presupuesto base cero para determinadas actividades, siendo este segundo sistema más utilizado en los centros privados que en los centros públicos.

La totalidad de los centros sanitarios de la muestra afirman que calculan las desviaciones producidas entre el presupuesto y la realidad, en general mensualmente. En todos los casos se afirma que las desviaciones sirven para analizar los motivos de las diferencias, para el control de las actuaciones y para la toma de medidas y acciones correctoras, respecto a los objetivos marcados.

Los centros sanitarios utilizan indicadores para analizar la gestión y la evolución del centro. Así lo indican la totalidad de los centros encuestados. También realizan de forma generalizada encuestas a los usuarios para conocer el grado de satisfacción. Por otro lado, el cuadro de mando integral es utilizado por la gran mayoría de los centros de la muestra, siendo más importante su utilización en los centros públicos que en los centros privados. Los centros que indicaron no disponer de esta herramienta consideran adecuada su implantación.

Finalmente, los centros sanitarios indican que, mejorar la información facilitada a los responsables, la implantación del cuadro de mando integral, la posibilidad de utilizar intranet o la utilización de nuevos programas informáticos son aspectos que deberían incorporar para mejorar su control de gestión. También se apuntan como necesidades, mejorar la imputación y los sistemas de costes, desarrollar sistemas de planificación, poder confeccionar presupuestos por unidad de gestión e incorporar herramientas que permitan una mayor implicación por parte de los responsables del centro.

8.4 Propuestas para investigaciones futuras.

Este estudio ha identificado el nivel de implantación de los instrumentos de la contabilidad de gestión por parte de los centros sanitarios en Cataluña como sistemas de información que los gestores pueden utilizar para el control de su gestión. Dado que la muestra seleccionada se ha centrado en los centros sanitarios de Cataluña, este estudio puede ser ampliado en futuras investigaciones realizando un análisis comparativo con el resto de los centros sanitarios pertenecientes al estado español. De esta manera, se podrían concretar las diferencias y similitudes entre los centros sanitarios catalanes y los

centros de las otras comunidades españolas. Así, se podría obtener una visión general del sector sanitario, cosa que ofrecería la posibilidad de realizar comparaciones con la situación existente en otros sectores económicos, o bien en otros países.

Se ha realizado un análisis de los instrumentos de contabilidad de gestión de los centros sanitarios en Cataluña en función de las variables tamaño y propiedad del centro. Se ha seleccionado el número de camas instaladas para identificar el tamaño del centro, pudiéndose utilizar otras, como volumen de actividad o plantilla media. La variable propiedad del centro ha permitido segmentar la muestra de forma equilibrada en dos grupos, centros públicos y centros privados. Sin embargo, dadas las características del sector sanitario en Cataluña y de la red hospitalaria de utilización pública (XHUP), un gran número de centros privados disponen de concierto con la Administración, que determina que un porcentaje muy elevado de la actividad realizada sea para el sector público. Esta circunstancia provoca que, como consecuencia de la relación existente, dichos centros privados se vean obligados, en gran medida, a seguir las pautas que les vienen establecidas por la Administración, lo que condiciona los sistemas de información que finalmente utilizan. Sería interesante por tanto, para futuras investigaciones, diferenciar los centros públicos y privados en función de la actividad/facturación, y no en función de la propiedad.

Se podría realizar un estudio comparativo utilizando otras variables significativas, como por ejemplo, la especialización del centro o los recursos disponibles. Cabe destacar sin embargo, la falta de información o de datos suficientemente homogéneos facilitados por las distintas fuentes, que incluso llegan a ofrecer información no coincidente sobre las mismas cuestiones.

Por otra parte, como consecuencia de que los diferentes centros asistenciales diseñan su propia contabilidad de gestión como herramienta propia para gestionar de forma adecuada, teniendo en cuenta las características y necesidades particulares de cada organización, se generan grandes diferencias en el tratamiento de la información que no permite poder comparar entre diferentes centros asistenciales, ya que los criterios utilizados no son homogéneos. En concreto, con las distintas posibilidades existentes en cuanto a la distribución del hospital en centros, a la imputación de unos centros a otros, y en cuanto a la imputación de los costes de los centros principales a los servicios; se hace necesario que exista una cierta homogeneidad entre los distintos hospitales con relación a los criterios de imputación de costes. Así, la comparación entre hospitales

para analizar cuestiones como por ejemplo, eficiencia, productividad, costes, aportaría información relevante para el sector y para fomentar la competitividad. También es importante que cada hospital mantenga la metodología de cálculo de costes durante más de un ejercicio con el fin de poder efectuar comparaciones sobre la evolución de los mismos.

El estudio se ha centrado en el análisis de los centros hospitalarios con actividad quirúrgica, con lo que no quedan representados centros pertenecientes al sector sanitario, como por ejemplo, los centros socio-sanitarios o bien, los centros de asistencia primaria. A pesar de las diferencias existentes en cuanto a procesos internos y objetivos, sería interesante que en investigaciones futuras se pudiese valorar la utilización de las herramientas de gestión descritas en el presente estudio para este tipo de centros.

Por otro lado, cabe plantearse hasta que punto conviene desarrollar el coste por paciente como objetivo de información para el centro sanitario, valorando qué puede llegar a aportar este tipo de información. O bien, centrarse en el coste por proceso y por patología que siempre permitirá la posibilidad de realizar comparaciones con otros centros utilizando el benchmarking. Todo lo anterior vendrá condicionado, en gran medida, por la evolución que sigan los sistemas o métodos que aplicará la Administración para financiar el sector sanitario, primando actividad, especialización o recursos utilizados. Pero, tal como se ha comentado previamente, si se pretenden mejorar los sistemas de información, con el propósito de que sean útiles a la hora de realizar comparaciones entre los distintos centros, debería realizarse un esfuerzo importante para intentar homogeneizar al máximo los criterios de imputación y sistemas de costes. Así, se debería especificar qué indicadores y qué información debe figurar en el cuadro de mando integral y en los sistemas de información en general. Se trataría por tanto de dar continuidad al esfuerzo realizado por los organismos públicos en cuanto a los proyectos propuestos, que permitan disponer de una base y unos criterios claros para la contabilidad de gestión de los centros sanitarios.

BIBLIOGRAFÍA

Abdallah, W.G. “International transfer pricing policies”, Quorum Books, 1989.

Abel-Smith, B. “Health Care Reform in the OCDE countries. XV Jornadas de Economía de la Salud, Instrumentos para la gestión en sanidad. Asociación de Economía de la Salud, 1995.

AECA:

- “El objetivo eficiencia de la empresa”, Documento 1 de principios de Organización y Sistemas, Madrid, 1988.
- “El marco de la contabilidad de gestión”, Documento 1 de principios Contabilidad de Gestión, Madrid, 1992.
- “El proceso presupuestario en la empresa” Documento 4 de principios de Contabilidad de Gestión, Madrid, 1993.
- “Glosario de contabilidad de gestión”, Documento 0 de principios de Contabilidad de Gestión, Madrid, 1994a.
- “Nuevas tendencias en contabilidad de gestión. Implantación en el centro de asistencia sanitaria española”, AECA, Madrid, 1994b.
- “La Contabilidad de gestión como instrumento de control”, Documento 2 de principios de Contabilidad de Gestión, Madrid, 1995a.
- “Costes de calidad”, Documento 11 de principios de Contabilidad de Gestión, Madrid, 1995b.
- “La Contabilidad de gestión medioambiental”, Documento 13 de principios de Contabilidad de Gestión, Madrid, 1996.
- “La Contabilidad de Gestión en los Centros Sanitarios”, Documento 14 de principios de Contabilidad de Gestión, Madrid, 1997a.
- “La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas”, Documento 15 de principios de Contabilidad de gestión, Madrid, 1997b.
- “Indicadores de gestión para las Entidades Públicas”, Propuesta de documento de Principios de Contabilidad de Gestión, AECA, Madrid, 1997c.

- “Costes Estándares y Análisis de Desviaciones”, Documento 12 de principios de Contabilidad de Gestión, Madrid, 1998a.
- “Indicadores para la gestión empresarial”, Propuesta de documento de principios de Contabilidad de Gestión Madrid, 1998b.
- “Estrategia Empresarial. Modelo Dinámico del Proceso Estratégico”, Documento 9 de Principios de Organización y Sistemas, Madrid, 1999.

Aguado, F. y Coromines, M. “Los SI como instrumento para la gestión en la División de Atención Primaria del Instituto Catalán de la salud”, Fulls Economics del Sistema Sanitari, Barcelona, enero, 1996, pág. 10-11.

Ahicart, C.:

- “Técnicas de Medición del Case Mix Hospitalario. Los Procesos Productivos en el Hospital y la Medición del Producto Hospitalario”. Hospital 2000, sup. 1, 1988, pág. 4-22.
- “La medición del producto hospitalario”. En M. Casas (Coord.): Los grupos relacionados con el diagnóstico. Experiencias y perspectivas de utilización. Masson, 1991.

Alonso, J. y Herce, J.A. “El gasto sanitario en España: Evolución reciente y perspectivas”. Textos Express, 98-01, FEDEA, Madrid, 1998.

Alvarez López, J., Amat, J.M., Balada, T., Blanco F., Castelló, E., Lizcano, J. Y Ripoll, V. “Introducción a la Contabilidad de Gestión”, Editorial McGraw-Hill, Madrid, 1994.

Amat, J.M.:

- “Los sistemas de control en las empresas de alta tecnología: el caso de dos empresas del sector químico-farmacéutico”, ICAC, Madrid, 1991.
- “El control de gestión: una perspectiva de dirección, Ediciones Gestión 2000, Barcelona, 1992.
- “Nuevas tendencias en la contabilidad de gestión”, en La contabilidad de gestión: nuevos desarrollos, AECA, Madrid, 1994, pág. 98 a 126.

Amat, O. "Costes de calidad y costes de no calidad", Ediciones Gestión 2000, Barcelona, 1992.

Amat, O. y de Falguera, J. "Nuevas tendencias en la utilización de indicadores para la gestión, la evaluación y el control de la actividad hospitalaria: el cuadro de mando integral", en G. López Casanovas (Director): La contratación de servicios sanitarios, Servei Català de la Salut, 1999, pág. 235 a 254.

Amat, O. y Soldevila P.:

- "Contabilidad de gestión y de costes" Editorial Gestión 2000, Barcelona, 1997.
- "Optimización del control de gestión en entidades públicas con el Cuadro de Mando Integral", Auditoria Publica, núm. 16, febrero, 1999, pág. 43 a 57.

American Accounting Association (AAA):

- "Report of the Committee on Management", Accounting, 1959.
- "Measuring the performance of non profit organizations. The state of the art", The report of Committee on Nonprofit Entities' Performance Measures, Sarasota, Florida, 1989.

American Society for Quality Control (ASQC):

- "Quality Cost, What and How", Comite for Quality Cost, 1974.
- "Guide for Reducing Quality Costs", Comite for Quality Cost, 1977.
- "Quality Costs: Ideas and Applications", Comite for Quality Cost, 1984.
- "Principle of Quality Costs". Comite for Quality Cost, 1986.

Anderson, "Ethics: Accounting with a Conscience", CA Magazine, Canada, vol. 125, nº 2, pág. 62-65, 1992.

Anthony, R. y Reece, J. "Accounting. Text and cases", Richard D. Irwin, Homewood IL., 1983, pág. 742-744.

Anthony, R.N. "El control de gestión. Marco, entorno y proceso", Ediciones Deusto, S.A., Bilbao, 1990.

Anthony, R.N. y Dearden, J. "Management control systems", Richard D. Irwin, Homewood, Illinois, 1976.

Anthony, R.N. y Young, D.W. "Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit" Ed. Mc Graw-Hill Libri Italia, Milano, 1992.

Anthony, R.N. y Young, D.W.:

- "Management control in nonprofit organizations", 5ª Edition, Richard Irwin, 1994.
- "Management Control in Nonprofit Organizations" Homewood, Illionis, 1988.

Anthony, W.P. "La planificación estratégica, Manual de las organizaciones no lucrativas", Ediciones Pleniluni, Barcelona, 1998, pág. 136 a 137.

Antolí, C., Garcia, J., Sabaté, J.M., Foz, A.y Benet, J.M. "El coste por proceso como herramienta de gestión". XV Jornadas de Economía de la Salud. Valencia, 1995.

Arnold, H.L. "The Complete Cost-Keeper", The Engineering Magazine Press, New York, 1899.

Arruñada, B. "Bases para profesionalizar la sanidad pública". En Coord. G. Lopez y D. Rodríguez (Coord.): La regulación de los servicios sanitarios en España. Ed. Civitas. Madrid, 1997.

Artells, JJ. "Características del sector sanitario en los países industrializados, en Cuervo, JI et al. Gestión de hospitales, ed. Vicens Vives, Madrid,1994.

Asenjo, M.A., “Las claves de la Gestión Hospitalaria”, Ed. Gestión 2000, Barcelona.

Asenjo, M.A., Bohigas, L. y col. “La gestión hospitalaria. Manual práctico”, Ed. Eurosystem, Barcelona, 1987.

Atkinson, J.H., Hohner, G. Troxel, R.B., Mundt, B. y Winchell, W. “Current Trend in Costs of Quality: Linking the Cost for Quality and Continuous Improvement”, N.A.A. KPMG Peat-Marwick, 1991.

Audit comission for local authorities in England and Wales, “Management services effective performance”, review núm. 5, diciembre, 1989.

Bates, J.G. “Managing Value for Money in the Public Sector”, Chapman & Hall, Londres, 1993.

Baumol, W.J. y Fabian, T. “Descomposition Pricing for Descentralition and External Economics”, Management Science, septiembre, 1964.

Belenes, R. “El impacto de la política de limitación presupuestaria del Insalud sobre el modelo de gestión de los servicios sanitarios: propuestas para el desarrollo estratégico de la organización hospitalaria”. Gaceta sanitaria, 1988, 5 pág. 101-111.

Berliner, C. y Brimson, J.A. “Cost management in today’s advanced manufacturing: the Cam-I conceptual design”, Harvard Business School Press, Boston, 1988.

Berry, A.J., Broadbent, J. y Otley, D. “Management control: theories, issues and practices”, Mcmillan Press, Ltd. Londres, 1995.

Birnberg, J.G., Turopolec, L. y Young, S.M. “The organizational context of accounting”, Accounting Organizations and Society, vol.8, núm. 2/3, 1983, pág. 111 a 129.

Bisbe, J. “Modelos de costes y bases de datos: Opciones para el cálculo del consumo de recursos por GRD”. En M. Casas (Coord.): Los grupos relacionados con el diagnóstico. Experiencias y perspectivas de utilización, Masson, 1991.

Blanco Dopico, I. “Contabilidad de costes: Análisis y control”, Ediciones Pirámide, Madrid, 1994.

Blanco Dopico, I., Aibar, B. y Cantorna, S. “El enfoque conductual contable y su reflejo en un cuadro de mando integral”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, número 98, volumen XXVIII, enero-marzo, 1999, pág. 77 a 104.

Blanco, A. y Bustos, A. “El gasto sanitario en España, previsiones hasta el año 2000”. XVI Jornadas de Economía de la Salud. Valladolid, 1996.

Blanco, F. “El control de gestión como guía de la gestión empresarial”. Instituto de la Pequeña y Mediana Empresa, Madrid, 1985.

Bohigas, Ll.:

- “Contabilidad de costes en el hospital”. IESE, Barcelona, 1985.
- “Sistemas alternativos de clasificación de Case Mix”. Todo Hospital, 1988, pág. 23-29.
- “Control de Gestión en el Hospital”, Monografía nº 2 , Fundación Avedis Donabedian, Ed. Decálogo, Barcelona, 1991.

Bouchet, G. “Comment contrôler la rentabilité de votre entreprise”, Entreprise Moderne d’Edition, París, 1965.

Bromwich, M. y Bhimani, A. “Management accounting: evolution, not revolution”, Chartered Institute of Management Accountants, Londres, 1989.

Bryce, H. “Financial & Strategic Management for Nonprofit organizations”, Prentice Hall, Inc. New Jersey, USA, 1992.

Bueno, E. “Medida de la eficiencia de la empresa en base de la contabilidad analítica”, En: Fiscalidad y Contabilidad Empresarial, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1983.

Burnell, “Standardizing Factory Expense and Cost”, Iron Age, noviembre, 1911.

Cabasés, J.M. y Martín, J. “Diseño y evaluación de estrategias de desregulación en el sector sanitario público en España”. La regulación de los servicios sanitarios en España, FEDEA, Editorial Civitas, Madrid, 1997.

Camman, C. y Nadler, D.A. “ Making effective use of control systems” en Perspectives on Behavior in organizations, McGraw Hill, USA, 1977.

Caplan, E.H. “Management accounting and behavioral science”, Addison-Wesley Publishing company, Inc. Massachusetts, 1971.

Carenys, J. y de Falguera, J. “El cuadro de mando un documento informativo para la toma de decisiones y la buena gestión”, Barcelona Management Review, núm. 5, mayo-agosto, 1997, pág. 38 a 46.

Casas, M. “Sistemes d’Informació Hospitalaria basats en la Casuística: Grups Relacionats amb el Diagnòstic. Impacta en la Gestió Hospitalària”. Tesis Doctoral. Barcelona, 1990.

Castelló, E. “Se impone el sistema de costes por actividades”, Harvard Deusto Contabilidad y Finanzas, núm. 1, 1994a, pág.13.

Castellón, E. y Bestard, J.J. “Sanidad: un paso para la mejora”. El País. 19 de abril de 1997.

Cazaux, L.F.G. “De la Comptabilité dans une entreprise industrielle et specialement dans une exploitation rurale”, Toulouse, 1824.

Chaffman Beth, M. y Talbott Tohn. "Activity-Based Costing in a Service Organization". (Canada). 64, dic.1990/ene, 1991, pág 10-18.

Champy, J. y Hammer, M. "Reengineering the Corporation: a Manifesto for Business Revolution", Harper, Nueva York, 1993.

Chartered Institute of Management Accountants. "CIMA terminology", enero, 1986.

Chlala, N. Fortin, A. Y Lafond-Lavallée, C. "To the rescue of non-profit organizations", CMA Magazine, Volum 69, núm. 4, mayo 1995, pág. 10 a 13.

Clancy, D.K. y Collins, F. "Informal accounting information systems: some tentative findings", Accounting Organizations and Society, vol. 4, núm. 1/2 1979, pág. 21-30.

Coates, J., Rickwood, C. y Stacey, R. "Control and Audit in Management Accounting", CIMA. UK, 1993.

Coates, J. "Performance management", CIMA, Londres, 1997.

Collins, F. "Managerial accounting systems and organizational control: a role perspective", Accounting Organizations and Society, vol. 7, núm. 2, 1982, pág. 107 a 121.

Comisión Técnica sobre el Sistema de Pago de Servicios Contratados a la XHUP. "Nuevo modelo de pago de los hospitales e la XHUP", en G. López Casanovas (Director): La contratación de servicios sanitarios, Servei Català de la Salut, 1999, pág. 255 a 274.

Constantinides, K. y Shank, J.K. "Matching accounting to strategy: one mill's experience". Management Accounting, 1994; Vol.LXXVI, nº 3, pág. 32 a 36.

Cooper, R. "The rise of activity-based costing. Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry. Summer, 1988, pág. 45 a 49.

Cooper, R. y Kaplan, R.:

- “The Design of Cost Management System”, Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1991a.
- “Profit priorities fom activity based costing”, Harvard Business Review, vol. 69, núm. 3, 1991b, pág. 130 a 135.
- “Activity based systems:measuring the cost of resource usage”, Accounting Horizons, vol. 6, núm. 3, septiembre, 1992, pág.1 a 13.

Cooper, R., Kaplan, R., Maisel, L., Morrisey, E. y Oehm, R. “Gestión de la actividad, más allá del coste”, Harvard Deusto finanzas y Contabilidad, núm. 1, 1994, pág. 36 a 40.

CPHA. “List A: Hospitals Diagnosis Groups. List B: Hospital Operation Groups”. Ann Arbor: Comission on Professional and Hospital Activities, 1978.

Cuervo, A. y Peres, W. “Eficacia y eficiencia de la empresa pública: reflexiones”, Hacienda Pública Española, Madrid, 1981, pág. 27 a 46.

Cuervo, J I, Varela, J. y Belenes, R. “Gestión de hospitales”, Vicens Vives, Barcelona, 1994.

Dale, B.G. y Plunkett, J.J. “Quality Costing”, Chapman and Hall, Londres, 1991.

Dermer, J.D. y Lucas, R.G. “The illusion of managerial control”, Accounting Organizations and Society”, vol. 11, núm. 6, 1986, pág. 471 a 482.

Díaz, J.L. y Arce, F.P. “El papel del servicio médico”, capítulo del libro Manual de Gestión Hospitalaria”, McGraw-Hill Interamericana, Madrid, 1997.

Dodson, J. “In the Accountant or The Method of Book-Keeping, Deduced from clear Principles and Ilustrated by a Variety of Examples, London, 1750.

Drucker, P.F. “Dirección de Instituciones sin fines lucrativos”, Editorial El Ateneo, S.L., Barcelona, 1996.

Drury, C.:

- “Cost control and performance measurement in an ATM environment”, Management Accounting (UK), vol. 68, núm. 10, 1990, pág.40 a 46.
- “Management and Cost Accounting”, Chapman and Hall, Londres, 1992.

Duchy, J.M. “Hacia el Cero Defectos en la Empresa”, Tecnología de Gerencia y Producción, Price Waterhouse, Madrid, 1988, pág. 59.

Durham, S. The Balanced Scorecard of the Hudson River Psychiatric Center, 2001. Disponible en URL: <http://www.hospitalsoup.com/public>

Elola, F.J. “Crisis y reforma de la asistencia sanitaria pública en España (1983-1990), FISS. Madrid, 1991.

Emerson, H. “Efficiency as a Basis for Operation and Wages”, The Engineering Magazine, julio 1908, marzo 1909.

Emmanuel, C., Otley, D. Y Merchant, K. “Accounting for management control, Chapman&Hall, Londres, 1991.

Epstein, M.J. y Manzoni, J.F. “The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: a global perspective on translating strategy into action”. Working Paper núm. 97/63/AC/SM, The European Institute of Business Administration, Fointanebleau, Francia, 1997.

Errasti, F. “Principios de Gestión Sanitaria”. Ed. Díaz de Santos. Madrid, 1996.

Esperalba, J., Borrás, P. y Rovira, M. “Análisis del papel de los SI en la gestión hospitalaria”, Fulls Economics del Sistema Sanitari, Barcelona, enero, 1996, pág. 11 a 13.

Estes, R. "Social accounting past and future: should the profession lead, follow - or just get out of the way?", en *Advances in Management Accounting*, Jai Press Inc., Londres, 1992, vol 1, pág. 97-108.

Eusko Jauralitza, Osakidetza, Servicio Vasco de salud. "Manual de Imputación de costes", junio, 1994.

Feigenbaum, A. "Total Quality Control", McGraw-Hill, New York, 1961.

Fernández, A.:

- "Análisis, medida y control de los costes de calidad", en "Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: Implantación en la empresa española", Coord. Emma Castelló, Madrid, 1993, pág. 309-337.
- "Situación actual y perspectivas futuras en Contabilidad de Gestión" en *Elementos de Contabilidad de Gestión*, cap. 2º AECA, Madrid, 1994.
- "El Balanced Scorecard: ayudando a implantar la estrategia", *Revista de antiguos alumnos del IESE*, núm. 81, marzo, 2001, pág. 31 a 42.

Fernández, A. y Muñoz, Ma.C. "Contabilidad de gestión y excelencia empresarial", Editorial Ariel, S.A., Barcelona, 1997.

Fernández, A. y Texeira, J. "Medida y Análisis de los costes de no calidad", V Jornadas sobre Calidad en la Industria Energética, AECC, Madrid, 1992.

Fernandez, C. "Planificación y presupuestación de la gestión medio ambiental de la empresa", en "Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: Implantación en la empresa española", Coord. Emma Castelló, Madrid, 1993, pág. 275-303.

Fernández, J.M. y Pablos, J.L. "El proceso de gestión de las entidades no lucrativas las normas de información presupuestaria elaboradas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)", *Actualidad Financiera*, número monográfico, primer trimestre, 1996, pág. 51 a 65.

Fetter, R. B., Freeman, J.L. “Grupos Relacionados con el Diagnóstico: Gestión por líneas de productos en los hospitales”. En M. Casas (Coord): Los grupos relacionados con el diagnóstico. Experiencias y perspectivas de utilización. Masson, 1991.

Fetter, R.B. “Diagnosis Related Groups: The Product of the Hospital”. Washington: APCR Public Pohey Symposium, 1984.

Fetter, R.B. y Col. “Case Mix Definition by Diagnosis-Related Groups”. Med Care, supl. 18, 1980.

Figueras, J. y S. Savas. “Tendencias de la contratación en Europa” en G. López Casanovas (Director): La contratación de servicios sanitarios, Servei Català de la Salut, 1999, pág. 39 a 52.

Fisher, J. “Contingency-based research on management control systems : categorization by level of complexity”, Journal of Accounting Literature, vol 14, 1995, pág. 24 a 53.

Flamholtz, E. “Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives”, Accounting Organization and Society, vol. 8, núm. 2/3, 1983, pág. 153 a 169.

Flamholtz, E.G., Das, T.K. y Tsui, A.S. “Toward an integrative framework of organizational control”, Accounting Organizations and Society, vol.10, núm 1, 1985, pág. 35-50.

Francesconi. A. “L’activity-Based Costing nei servizi sanitari”. Economía & Management, núm. 1, febrero, 1993., pag. 9-17.

Freeman, H.L., “How to Put Quality Cost to Work”, 12th Metropolitan Section all Day Conference, septiembre, 1960.

Fresneda, S. “Los mecanismos de gestión en la sanidad pública”. Auditoría Publica, nº 4, enero, 1996, pág. 36-40.

García Benau, M.A., Humphrey, C., Moizer, P. y Turley, S. "Auditing expectations and performance in Spain and Britain: a comparative analysis", *International Journal of Accounting*, 28, 4, 1993, pág. 281-307.

García Cabañas, A. "Los peligros de la asignaciones de costes basadas en los volúmenes de producción", *Estrategia Financiera*, mayo, 1993, pág. 35-42.

García Ferrando, M. "Socioestadística, Introducción a la estadística en la sociología, Alianza Editorial, Madrid, 1992.

García Valderrama, T. "La medida y el control de la eficiencia en las instituciones universitarias", *Sindicatura de comptes de València*, 1996.

Garcke, E. y Fells, J.M. "Factory Accounts, their Principles and Practice", Crosby, Lockwood and Son, London, 1887.

Garner, P. "Evolution of cost Accounting", Alabama Press, 1954.

Garner, S.P. "Historical Development of cost Accounting", *The Accounting Review*, New York, Vol. XXII, núm. 4, octubre 1947, pág. 385-389.

Generalitat Valenciana, Consellería de Sanitat i Consum. "Sistema de Información Económica para la Gestión Sanitaria. Programa SIE", enero, 1995.

Gibson, A.H. "Trading and profit and loss Accounts", *The Accountant*, junio 1987, pág. 360.

Gimenez Barriocanal, F, "La información externa y la información para la gestión en las entidades sin ánimo de lucro", *Partida Doble*, núm. 58, julio-agosto, 1995, pág. 57 a 69.

Gonella, J.S., Hornbrook, M.C. y Louis, D.Z. "Staging of Disease: a Case Mix measurement", *JAMA*. 251, 1984, pág. 637-644.

González Úbeda, J. y Sagüés, M. “Conceptos sobre control de gestión”, Instituto de Empresa, Madrid, 1992.

Gonzalez-Ubeda, J. “El papel del control de gestión y del controller ante las nuevas tecnologías y sistemas de información” En : Castelló E. (Coord.). “Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: Implantación en la empresa española”. AECA. Madrid. 1993.

González-Úbeda, J. y Navarro, F. “La gestión de empresas basada en las actividades y en los procesos de negocio y su implantación en el control de gestión”, en “La Contabilidad de Gestión Actual: Nuevos Desarrollos”, Coord. Joan Amat y Oriol Amat, AECA, Madrid, 1994, pág. 83.

Gordon, D., Chapman, R. y Marafioti, S., “A multidimensional decision support system for Hospital Management”, Working Paper, Ontario: University of Toronto, 2002.

Grant, R.M. “Contemporary Stratey Analysis, Concepts, Techniques, Applications, 2nd. Edition, Blackwell Publishers, Cambridge, Mass, 1995. (Versión española: Dirección Estratégica, Civitas, Madrid, 1997).

Gratacós, A. “Sistemas de información y plan de renovación de la información hospitalaria”, en actas de las Jornadas sobre Gestión y Evaluación de Costes Hospitalarios, Hellin, 1993, pág. 209-212.

Grenon, A., Pinson, G. Y Gauthier, P.H. “L’analyse des coûts á l’hôpital”. ed. Dunod,1981.

Gross, M.J. Jr., Warshauer, W. Jr. y Larkin, R.F. “Financial and accounting guide for not-for-profit organizations”, John Wiley & Sons, Inc. New York, 1991.

Guadalajara, N. “Análisis de costes en los hospitales”, M/C/Q Ediciones. Valencia, 1994.

Gutierrez Ponce, H.:

- “Los sistemas contables de gestión y el factor humano: una apuesta de futuro”, Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid, 1991.
- “La información presupuestaria: ¿cómo y para qué la utilizan las empresas españolas?”, Actualidad Financiera, núm. monográfico, primer trimestre, 1996, pági. 67 a 71.

Hamilton, A. en “Engeneering Magazine”, vol. 21, pág. 508-517, 725-734, 904-912 y vol. 22, pág. 31-40, 231-240 y 367-376, 1901.

Hamilton, R. “Introduction to Merchandise”, Edimburgo, 1788.

Harris, J. “¿Cuánto hemos ganado el mes pasado?”, Research Series de la National Association of Cost Accountants, 1936.

Harrison, B.J. “Should your organization invest in strategic planning?”, Fund Raising Management, vol. 26, núm. 6, agosto, 1995, pág. 14 a 17.

Harrison, G.Ch. “Cost Accounting to Aid Production”, Industrial Management, October 1918, junio 1919.

Hass, J.E. “Transfer Pricing in a Descebtralized Frisn: Programing, Profit Rates and Pricing Decisions”, The Accounting Review, julio, 1969, pág. 467-481.

Hedberg, B. y Jönsson, S. “Designing semi-confusing information systems for organizations in changing environments”, Accounting Organizations and Society, vol. 3, núm. 1, 1978, pág. 47- 64.

Henderson, J.C. y Lee, S. “Managing I/S design teams: a control theories perspectives”, Management Science, vol. 38, núm. 6, junio, 1992, pág. 757 a 777.

Hendricks, J.A. “Applying Cost Accounting to Factory Automation”, Management Accounting, diciembre, 1988, pág. 24-30.

- Herkimer, A.G. "Understanding health care accounting". Ed. Aspen Maryland, 1989.
- Hess, H. "Manufacturing:Capital, Costs, Profits and Dividends", Engineering Magazine, diciembre,1903.
- Honore, B. "L'hôpital et son projet d'intreprise", Privat, Toulouse, 1990.
- Hopwood, A.G. "An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation", Journal of Accounting research, suplemento 1972, pág. 156 a 182.
- Horn, S., Sharkey, P.D. y Bertram, D.A. "Measuring Severity of Illness: Homogeneous Case Mix Groups. Med Care 21. 1983 pág. 14 a 30.
- Hornbrook, Ll. "Tecnicas for Assessing Hospital Case Mix". Ann Rev Public Health; 6. 1985 pág. 295 a 324.
- Hornbrook, M.C. "Hospital Case Mix: its Definition, Measurement and Use. Part I: The Conceptual Framework. Med Care Rev. 39. 1982, pág. 1 a 41.
- Horngren, CH. T. y Foster, G. "Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial", Prentice-Hall Hispanoamericana, México, 1991. (Traducción de la edición de la misma editorial de 1987: "Cost Accounting: A Managerial Emphasis")
- Hospital de Zumárraga (accedido febrero 2002). Disponible en URL: <http://www.hospitalzumarraga.org/zumarraga/cas/info/pemprese-datos.htm>.
- Howell, R., Brown, J.D., Soucy, S.R. y Seed, A.H. "Management Accounting in the New Manufacturing Environment", National Association of Accountants, Montvale, N.J. 1987.
- Ibern, P., Casas, M., Bisbe, J. Y Tomas R. "Validación y Aplicación de los <Diagnosis Related Groups> Americanos a registros hospitalarios españoles. 3. Sistemas de costes por GRD", Ayuntamiento de Barcelona, 1991.

Ibern,P. “La información de costes por GRD: Resultado de una experiencia”. En M. Casas (Coord): Los grupos relacionados con el diagnóstico. Experiencias y perspectivas de utilización, Masson, 1991.

Iglehart, J.K. "Medicare Begins Prospective Payment of Hospitals". N Engl J Med, 1983.

Institut Català de la Salut. “Model de comptabilitat analítica en els hospitals de l’ICS”. Quaderns ICS, 1, septiembre 1994.

Institute of Management Accountants. “Definition on Management Accounting”, Management Accounting, enero, 1981.

Inzerilli, G. y Rosen, M. “Culture and organizational control”, Journal of business research, vol 11, 1983, pág. 281 a 292.

Iruretagoyena, M^a T. “Contabilidad de costes”, Ed. Pirámide, Madrid, 1988.

Jaeger, A.M. y Baliga, B.R. “Control systems and strategic adaptation: lessons from the japanese experience”, Strategic Management Journal, vol. 6, 1985, pág. 115 a 134.

Jeans, M. y Morrow, M. “Management accounting in ATM environments: product costing”, Management Accounting (UK), vol. 8, octubre, 1989, pág 44 a 49.

Jiménez, J.R. “Objetivos y metodología de un sistema de indicadores”, Seminari, 1986, Tribunal de comptes de València, 1987.

Johnson, T.:

- “Activity-based information: a blueprint for world-class management accounting”, Management Accounting, junio, 1988, pág. 23 a 30.
- “It’s time to stop activity-based” Management Accounting, septiembre, 1992a, pág. 26 a 35.

- “Relevance regained. From top-down control to bottom-up empowerment”, The Free Press, Nueva York, 1992b.

Johnson, T. y Kaplan, R.S. “Relevance lost. The rise and fall of management accounting”, Harvard Business School Press, Boston, 1987. Segunda edición, 1991. (v. castellana: “La contabilidad de costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión”, Ed. Plaza & Janés, Barcelona, 1988).

Jowett, P. y Rothwell, M. “Performance Indicators in the Public Sector”, Mcmillan Pres, Londres, 1988.

Junta de Andalucía, Consejería de Salud. “Sistema de control de Gestión Hospitalaria (COAN)”, Servicio Andaluz de Salud, enero, 1995.

Juran, J.M. :

- “Quality Control Handbook”, Mc.Graw-Hill, New York, 1951.
- “Quality planning and analysis”, Mc.Graw-Hill, New York, 1980.

Kaplan, R.S.:

- “Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research” The American Accounting Review, vol. LVIII, núm. 4, octubre, 1983, pág. 686 a 705.
- “The Evolution of Management Accounting”, The American Accounting Review, vol. LIX, núm. 3, julio, 1984, pág. 390 a 418.
- “Measures for manufacturing excellence”. Boston: Harvard Business School Press, 1990.
- “New systems for measurement and control”, Engineering Economist, vol. 36, núm. 3, otoño, 1991, pág. 201 a 218.
- “In Defense of Activity-Based Cost Management”, Management Accounting, vol. 24, núm. 5, noviembre, 1992, pág. 58 a 63.
- “Evaluación de resultados: Algo más que números”, Harvard Deusto Business Review, 1993.

- “The Role for Empirical Research in Management Accounting” Working Paper 9-785-001, Harvard Business School, Cambridge, Mass, 1994.

Kaplan, R.S., Cooper, R. “Coste y efecto”, Ediciones Gestión 2000, Barcelona, 1999 (Traducción de la primera edición inglesa de 1998).

Kaplan, R. S. y Norton, D.S.:

- “The Balanced Scorecard-Measures That Drive Performance”, Harvard Business Review, enero-febrero, 1992, pág. 71 a 79.
- “Evaluación de resultados: algo más que números”, Harvard Deusto Business Review, núm. 55, marzo 1993a, pág. 18 a 25.
- “Putting the Balanced Scorecard to Work”, Harvard Business Review, setiembre-octubre, 1993b pág. 134 a 147.
- “Using the Balanced Scorecard as strategic management system”, Harvard Business Review, enero-febrero, 1996, pág. 75 a 85.
- “El cuadro de mando integral”, Gestión 2000, Barcelona, 1997.
- “Cómo implantar el cuadro de mando integral”, ed. Gestión 2000, Barcelona, 2000.

Keegan, A.J. “The need to integrate clinical and financial information”. Healthcare Financial Management, julio, 1995, vol. 49 pág. 74 a 80.

Kells, H.R. “The inadequacy of performance indicators for higher education: The need for a more comprehensive and development construct”, Higher Educations Management, vol. 2, núm.3, 1991, pág. 258 a 270.

Kershaw, R. “Developing a Balanced Scorecard to implement strategy at St. Elsewhere Hospital”, 2001. Disponible en URL:<http://www.mamag.com/winter01/w01kershaw.htm>

Knaus, W.A. “Evaluation Outcome from intensive care. A Preliminary multihospital comparison”. Crit Care Med 10. 1982 pág. 491 a 496.

Knaus, W.A., Zimmerman, J. y Wagner, D.P. Apache. "Acute Physiology and Chronic Health Evaluation: A Physiologically Based Classification System". Crit Care Med. 1981.

Lauzel, P. y Cibert, A. "De los ratios al cuadro de mando", Francisco Casanovas Editor, Barcelona, 1967.

Lawler, E.E. y Rhode, J.G. "Information and control in organizations", Goodyear Publishing Company, INC. Pacific Palisades, California, 1976.

Lebas, M. :

- "Evolution d'un système d'information de gestion: un exemple". Revue Française de Comptabilité, febrero 1993, pág. 55 a 60.
- "Managerial Accounting in France; Overview of Past tradition and Current Practice", European Accounting Review 3, núm. 3, 1994, pág. 471 a 487.

Lin, E. Assessing the performance of inpatient mental health care. 2002. Disponible en URL: <http://www.healthinformation.on.ca>.

Lingle, J.H. y Schiemann, W.A. "Medición estratégica: compruebe que su esfuerzo hacia el cambio está dando resultados", Deusto Business Review, núm. 74, septiembre octubre, 1996, pág. 54 a 61.

Litleton, A.P. "Accounting Evolution 1900", American Institute Publishing Co., Nueva York, 1933, Cap. XIV.

Longmuis, P. "Recording and Interpreting Foundry Costs", The Engineering Magazine, September, 1902.

Lopez Casanovas, G.:

- "El ajuste por la combinación de casos: Objetivos e instrumentos. Todo Hospital, 28, 1986, pág. 61 a 69.

- “La transición de los servicios sanitarios públicos universales a los sistemas nacionales de seguros”. *Fulls Economics*, 5, septiembre, 1993.
- “Público y privado en Sanidad. Claves y estrategias de análisis”, XIV Jornadas de Economía de la Salud. Asociación de Economía de la Salud, 1994.
- “El futur del finançament sanitari”. *Fulls Econòmics*, Maig 1997. núm. 29, pág. 8 a 10.
- “La financiación hospitalaria y la reforma de los sistemas públicos e salud. Nuevos paradigmas”. en G. López Casasnovas (Director): *La contratación de servicios sanitarios*, Servei Català de la Salut, 1999, pág. 9 a 38.

López, G. y Rodríguez, D. “Cambios en la regulación del sistema sanitario: qué cambios, para qué y cómo”. En Coord. G. Lopez y D. Rodríguez (Coord.): *La regulación de los servicios sanitarios en España*. Ed. Civitas. Madrid, 1997.

Lopez, J. y Gadea, A. “El control de gestión en la administración local”, *Fundemi Books*, Ediciones Gestión 2000, Barcelona, 1992.

Lorino, P. “El control de gestión estratégico. La gestión por actividades”, Editorial Marcombo, Barcelona, 1993.

Maddox, D. “Budgeting for non-profit organizations”, John Wiley & Sons, Inc. USA, 1999.

Mann, J. “The Accountant”, August 25 and September 5, 1891, pág. 619-621, 631-637.

McCarthy, M. “La salud pública en el Reino Unido”. En: *Salud Pública y Países Industrializados*, *Gaceta Sanitaria*, Monografía nº 1, 1991.

McHenry, W.E. “Cost per Ton”, *Engineering Magazine*, febrero, 1914.

McKinnon, S.M. y Bruns, Jr., W.J. “Management information and accounting information: what do managers want?”, en *Advances in Management Accounting*, Jai Press Inc., Londres, 1992, vol. 1, pág. 55 a 80.

McLaughlin, C.P. "The management of nonprofit organizations", John Willey & Sons, New York, 1986.

McNair, C.J. y Moscón, W. "Measuring performance in an advanced manufacturing environment", Management Accounting (U.S.), vol 69, núm. 1, 1987, pág. 28 a 31.

Meliones, J. "A three year experience using a Balanced Scorecard to practice smarter", Durhan: Duke Children's Hospital, 1999.

Merchant, K.A. "The control function of management", Sloan Management Review, verano 1982, pág. 43 a 56.

Merchant, K.A. y Simons, R. "Research and control in complex organizations: an overview", Journal of Accounting Literature, vol. 5, 1986, pág. 183 a 201.

Metcalpe, H. "The cost of Manufactures", John Wiley and Sons, New York, 1885.

Mévéllec, P. "Outils de gestion: la pertinence retrouvée", Editions Comptables Malesherbes-90, París, 1993.

Ministerio de Sanidad y Consumo:

- "Gestión analítica. Hacia la Contabilidad Analítica en los hospitales", noviembre, 1990.
- "Hacia el coste por paciente. Gestión Analítica. SIGNO II", febrero, 1994.

Mira, J.J. "La gestión de la información en el entorno sanitario", Calidad Asistencial, núm. 15, 2000, pág. 219 a 220.

Molina, H. "La información económica suministrada por las entidades sin ánimo de lucro", Técnica Contable, núm. 590, 1998, pág. 95 a 114.

Montague, S. y Fairweather, L, “Ontario hospitals Scorecards needs to include reach and real results”, 2001. Disponible en URL: <http://www.pmn.net/FeatureArticle/OHA/OHA.htm>

Montserrat, J. “Técnicas de gestión económica para entidades sin ánimo de lucro”, Editorial Hacer, S.L., Barcelona, 1996.

Morrissey, G.L. “A guide to strategic thinking”, Jossey-Bass Publishers, San Francisco, 1996.

Muñoz, C.I. “La contabilidad de gestión en las empresas de servicios”. En E. Castelló (coord.): Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: Implantación en la empresa española, AECA, Madrid, 1993.

National Association of Accountants (N.A.A.) “Direct Costing”, Research Report núm. 23, vol. 23 de Research Series, New York, 1953.

Navarro, F. y Alvarez, J.M. “Gestión estratégica de costes”, Borrador de Documento de la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid, 1997.

Neimark, M. y Tinker, T. “The social construction of management control system”, Accounting Organizations and Society, vol. 11, núm. 4/5, 1986, pág. 369 a 395.

Newing, R. “Benefits of a balanced scorecard”, Accountancy, noviembre, 1994, pág. 52 a 53.

Nicholson, J.L.:

- “Factory organization and cost”, Kohl Technical Publishing Company, 1909.
- “Cost Accounting-Theory and Practices”, New York, 1913.

Nicolàs, P. “Elaboración y control de presupuestos”, Ed. Gestión 2000, Barcelona, 1999.

Norton, G.P. "Textile Manufactures Bookeeping", Simpkin, London, 1889.

Norreklit, H. "The balance on the balanced scorecard, a critical analysis of some of its assumptions", *Management Accounting Research*, vol. 11, núm. 1, marzo, 2000, pág. 65 a 88.

OCDE. "The Reform of Health Care in Selected OECD countries. Draft Document WHO, Working Party on Social Policy, París, 1990.

Ohno, T. "El sistema de producción Toyota", Ed. Gestión 2000, S.A., Barcelona, 1991.

Onsi, M. "A Transfer Pricing System Based on Opportunity Cost", *The Accounting Review*, Julio, 1970, pág. 535-543.

Ortun, V.:

- "Incorporación de los criterios de eficiencia económica a las decisiones clínicas". Reforma sanitaria e incentivos: IX Jornadas de Economía de la Salud. Barcelona. Asociación de Economía de la Salud, 1990
- "La economía en sanidad y medicina: instrumentos y limitaciones", Escola Universitaria de Treball Social, Barcelona, 1991.
- "El coste de la inadecuación", *Formación Médica Continuada*, núm. 6, vol. 7, 2000, pág. 359 a 361.

Oster, S.M. "Strategic Management for Nonprofit Organizations. Theory and cases", Oxford University Press, Inc. New York, 1995.

Oterino D., Marchan, C., Ridao, M., Peiró, S. y Aymerich S. "La hospitalización a domicilio. Un análisis de minimización de costes". XV Jornadas de Economía de la Salud, Valencia, 1995.

Oterino, D., Peiró, S., Calvo, R., Sutil, P. Fernández, O., Pérez, G. Torre, P. y López, M.A., "Utilización inadecuada de un servicio de urgencias hospitalario. Una adecuación con criterios explícitos", *Gaceta Sanitaria*, núm. 5, vol. 13, 1999, pág. 361 a 370.

Oterino, D. y Peiró, S. “Evolución de la hospitalización infantil en España. Variabilidad entre comunidades autónomas”, Gaceta Sanitaria, núm. 1, vol. 15, 2001, pág. 14 a 17.

Otley, D. “Performance management: a framework for management control systems research”, Management Accounting Research, vol. 10, 1999, pág. 363 a 382.

Ouchi, W.G. “The relationship between organizational structure and organizational control”, Administrative Science Quarterly, vol.22, 1977, pág. 95 a 113.

Palmer, R.J. “Strategic goals and objectives and the design of strategic management accounting systems” en Advances in Management Accounting, Jai Press Inc., Londres, 1992, vol.1, pág.179-204.

Parker, L.D. “Divisional performance measurement: beyond an exclusive profit test”, Accounting and Business Research, otoño, 1979, pág 309 a 319.

Pedret, R. “Direcció comercial III”, Universitat Oberta de Catalunya, Barcelona, 1997.

Pérez Carballo Veiga, J.F. “Control de la gestión empresarial”, ESIC Editorial, Madrid, 1990.

Porras, P. “Algunos aspectos económicos de la evolución del concepto de hospital”. En Temas de Administración Hospitalaria, Escuela de Gerencia Hospitalaria, Madrid, 1980.

Porter, M.E. “Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance”, The Free Press, New York, 1985, pág. 3.

Pyhrr, P. A. “Presupuesto Base Cero. Método práctico para evaluar gastos”, Limusa, México, 1986.

Quintana, J. “Eficiencia relativa en la red de hospitales públicos españoles”. Centro de Estudios de Economía sobre el Sector Público, Ed. Fundación BBV, Bilbao, 1995.

Ramanathan, K.V, “A proposed framework for designing management control system in not-for-profit organizations”, *Financial Accountability and Management*, verano, 1985, 1, pág. 75 a 92.

Ripoll, V.M. (coord.). “Introducción a la contabilidad de gestión y cálculo de costes”. Capítulo 1. Ed. McGraW-Hill. Madrid, 1994a.

Ripoll, V.M. “Aspectos estructurales de la contabilidad de gestión y principales líneas de investigación” en *Elementos de contabilidad de gestión*, coord.. por Lizcano, J., AECA, Madrid, 1994b, pág. 15 a 53.

Ripoll, V.M., Barrachina, M. y Suárez, A. “Dialéctica en el desarrollo de la contabilidad de gestión”, *Técnica Contable*, núm. 598, octubre, 1998, pág. 649 a 661.

Rocafort, A. y Martín, F.:

- “El control contable de la gestión empresarial. La propuesta ABC/ABM”, *Técnica Contable*, núm. 545, mayo-junio, 1994a, pág. 309 a 333.
- “Just in Time: Algo más que Patria y trabajo”, *Partida Doble*, núm. 47, julio-agosto, 1994b, pág. 39 a 42.

Roberts, K.H. y Hunt, D.M. “Organizational behavior”, Pws-Kent Publishing Company, Boston, 1991, pág. 578-579.

Rodrigues, J.M. “Le Project de Medicalisation du System d’Information. Méthode, Definition et Organisation”. *Gestions Hospitalières*, 224, 1983, pág. 206 a 209.

Rodriguez, E. “Situación de la información hospitalaria en el Servicio Andaluz de Salud”. En *actas de las Jornadas de Gestión y Evaluación de costes Hospitalarios*, Hellín, 1993, pág. 213 a 218.

Romano, P.L. “Measuring, Planning and Controlling Quality Costs”, *Management Accounting*, diciembre, 1987.

Rosanas, J.M.:

- “Contabilidad de gestión, incentivos y sistemas de control en las organizaciones”, en Elementos de contabilidad de gestión, coord. Lizcano, J., AECA, Madrid, 1994, pág. 219 a 239.
- “Instrumentos de gestión, organizaciones humanas y eficacia: el caso del cuadro de mando”, Boletín AECA, núm. 49, 1999, pág. 19 a 21.

Rosanas, J.M. y Ballarín, E. “Contabilidad de costes para toma de decisiones”, DDB, Bilbao, 1994.

Roth, H.P. y Morse, W.J.:

- “Lets Help Measure and Report Quality Costs”, Management Accounting, abril, 1983.
- “Why Quality Costs Are Importans”, Management Accounting, noviembre, 1987.

Roveti, G. “As-Score. An Impatient Index of Illness Severity. Maryland: Church Hospital”, 1980.

Sáez, A., Fernández, A. y Gutiérrez, G. “Contabilidad de costes y contabilidad de gestión”, McGraw-Hill, Madrid, 1993, pág. 4 a 5.

Sanchez Arroyo, G. “La contabilidad en entidades sin finalidad lucrativa”, ICAC, Madrid, 1990.

Sánchez Carrión, J.J. “Análisis de tablas de contingencia”, Colección monografías, nº 105, Centro de Investigaciones Sociológicas, Madrid, 1989.

Schultze, CH. L. “Política y Economía del gasto público”, Ministerio de Economía y Hacienda, 1971, pág. 146 a 147.

Servei Català de la Salut. “El pressupost sanitari”, col. Els llibres dels Fulls Econòmics, Generalitat de Catalunya, Departament de Sanitat i Seguretat Social, Barcelona, 2001.

Shank, J. y Govindarajan, V.:

- “Making strategy explicit in cost analysis: a case study”, Sloan Management Review, primavera, 1988, pág. 19 a 29.
- “Strategic cost analysis”, Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1989.

Shillinglaw, G. “Managerial Cost Accounting”, Richard D. Irwin, Inc., 1982.

Simons, R. “Los sistemas de control como instrumentos para la renovación estratégica”, Deusto Business Review, núm. 68, septiembre-octubre, 1995, pág. 22 a 40.

Sistema Nacional de Salud. “Comisión de Análisis y Evaluación del Sistema Nacional de Salud, 1991.

Slater, L.J. “The Commercial Organization of Factories”, E. and F.N. Spon, 1896.

Smith, M.:

- “The Rise and Rise of the NFI”, Management Accounting, junio, 1990, pág. 25.
- “Strategic management accounting”, Butterworth, Oxford, 1997.

Solomons, D. “The Historical Development of Costing”, en Studies of Cost Analysis, Sweet and Maxwell, London, 1968.

Stanley Garry, H. “Factory Costs”, The Accountant, julio 25 y septiembre 12, 1903.

Tonge, R. “Lessons for the public sector”, Certified Accountant, marzo, 1996, pág. 50 a 51.

Tonge, R. y Callaghan, C. "Using the balanced scorecard in the public sector", Chartered Secretary, octubre, 1997, pág. 18 a 19.

Torrent, I. "El nou model de finançament de la sanitat", Nota d'economia nº 52, mayo agosto/1995, pág. 45-52.

Torres, L. "Indicadores de gestión para las entidades públicas", Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XX, nº 67, abril-junio, 1991, pág. 535 a 558.

Torres, L. Y Pina, V. "Evaluating the efficiency of nonprofit organizations: an application of DEA to the public health services", Financial Accountability and Management, 8 (3), otoño, 1992, pág. 211 a 224.

Tyson, T.N. "Quality and Profitability: Have Controllers Made the Connection?", Management Accounting, noviembre, 1987.

Ulaemminch, J. "Historia y doctrinas de la contabilidad", EJES. Madrid, 1961, Cap. 1.
US Health Information Policy Council. "Uniform Hospital Discharge Data Set". J Am Med Record Ass 1985, pág 17 a 19.

Valor, J. "Los sistemas de información en la empresa". Fulls Econòmics. Gener, 1996, nº 27. Pag. 8 a 10

Vazquez, J.C. "Tratado de costes", Aguilar, Buenos Aires, 1978, Cap. 1.

Wagner, D.P. "Acute Physiology and Chronic Helth Evaluation (APACHE II) and Medicare Reimbursement. Health Care Fin Rey. 6 (sup). 1984, pág. 91 a 105.

Waldhorn, S.A., Gollub, J.O. y Klein, J.A. "New approaches to financial nonprofit organizations: The role of lending", en Hodgkinson, V.A., Lyman, R.W. y asociados, (eds.): "the future of the nonprofit sector", 1989, pág. 285 a 298.

Waldron, D. y Galloway, D. "Throughput Accounting: Ranking Products Profitably", Management Accounting, diciembre, 1988, pág. 34-35.

Weisendanger, B. “Profitable pointers from non-profits”, *Journal of Business Strategy*, vol. 15, 1994, pág. 32 a 39.

Whiston, A. “Pricing Guides in Decentralized Organization”, *New Perspective in Organizational Research*, Ed. W.W. Cooper, John Wiley & sons, New York, 1964, pág. 405 a 480.

Whitmore, J.

- “Factory Accounting As Applied to Machine Shops”, *Journal of Accountancy*, 1906. Reimpreso en *The Accountancy*, pág. 605, 646, 675, 746 y en 1907, pág. 160, 220.
- “Shoe Factory Cost Accounts”, *Journal of Accountancy* 6, May, 1908, pág. 12 a 25.

Williamson, O. “Comparative economic organization: the analysis of discrete structural alternatives”, *Administrative Science Quarterly*, junio, 1991.

Wolsfersteig, J. y Dunham, S., “May the road rise up to meet you: Lessons learned using the Balanced Scorecard in a mental health facility”, Nueva York: Hudson River Psychiatric Center; 2002.

Xunta de Galicia, Consellería de Sanidade e Servicios Sociais, Servicio Galego de Saúde. “Gestión Analítica. Método de distribución de los costes Hospitalarios”. A Coruña, 1994.

Young, W., Swinkola, R. y Zorn, D. “The measurement of Hospital Case Mix. *Med Care*, 20, 1982, pág. 501 a 512.