

La importancia de la contabilidad de gestión para la toma de decisiones en los centros de salud: el caso del hospital San Rafael de Andes¹

Carlos Andrés Betancur Vélez
carlos.betancur3@udea.edu.co
Universidad de Antioquia

Luis Miguel Bedoya Suarez
luism.bedoya@udea.edu.co
Universidad de Antioquia

1. Introducción

La contabilidad de gestión es un tema muy discutido en los últimos años en el ámbito empresarial, debido a que los mercados están evolucionando y siendo más competitivos, lo que lleva a las organizaciones a optar por herramientas que mejoren la gestión de los recursos, con el propósito de obtener más beneficios para los grupos de interés o stakeholders. La contabilidad financiera presenta deficiencias para que los administradores tomen decisiones, en el sentido que la información suministrada es histórica y hay que esperar para obtenerla, conllevando a que las decisiones de carácter financiero soportadas en la contabilidad financiera se tomen posterior a los hechos, a partir de esta necesidad la contabilidad de gestión se fue fortaleciendo con el objetivo de suplir esas necesidades de información, por medio de diferentes herramientas como lo son los costos con sus diferentes sistemas y filosofías, los presupuestos y los cuadros de mando integrados, entre otros. El sector salud en Colombia no es ajeno en la búsqueda de herramientas que permitan mejorar su gestión, es por esta razón que la contabilidad de gestión juega un papel fundamental dentro de las entidades del sector, puesto que ayuda en el control de los recursos, tanto en las entidades públicas como privadas.

Las empresas sociales del estado están obligadas a establecer un sistema de costos como lo indica en la Ley 100 de 1993 en varios de sus artículos donde señala la obligación de las instituciones prestadoras de salud de poseer un sistema de costos, dichos artículos son el 8 en su literal b, donde habla de las normas administrativas. Por otra parte, en el primer párrafo del artículo 185 y finalmente en el artículo 225 de la misma Ley establece la obligación de poseer un sistema de costos, esto con el objetivo de mejorar la gestión operativa, así mismo contribuir con la administración de todos los recursos de una manera eficiente. Las instituciones prestadoras de servicios de salud o IPS también deben elaborar un presupuesto anual para el control de sus ingresos y gastos, con un seguimiento constante en el transcurso del año. En la actualidad, a pesar de las reglamentaciones que exigen a los hospitales a tener implementado un sistema de costos, se observa que muchas entidades no cuentan con un sistema de costos, por otro lado, los hospitales públicos deben tener un presupuesto, el cual debe seguir los lineamientos del gobierno nacional, los presupuestos de los hospitales públicos o empresas sociales del estado (ESE) están regidos bajo el decreto 115 de 1996, el cual rige como estatuto orgánico del presupuesto de las empresas

¹ Este trabajo fue asesorado por el profesor Luis Fernando Gómez Montoya. Email: luis.gomez3@udea.edu.co

industriales y comerciales del estado y de economía mixta. Las ESE a pesar de la reglamentación en materia presupuestal y siguiendo lo descrito en el literal b del artículo 8 de la Ley 100 de 1993, tampoco utilizan los presupuestos como herramienta de control, sino que lo realizan porque están obligados a reportar los presupuestos a los diferentes entes de control, así como su ejecución. La no utilización de las herramientas de contabilidad de gestión mencionadas, trae unas consecuencias como no tener un control sobre los gastos y costos necesarios para la prestación de los servicios, llevando a muchos gerentes a tomar decisiones que no son las más convenientes para sus entidades, lo que se traduce en problemas financieros dentro de los hospitales, por no tomar unas decisiones soportadas en las herramientas de contabilidad de gestión, cuyo propósito es el de evitar este tipo de inconvenientes y que como consecuencias de decisiones erradas termina conllevando a que los grandes perjudicados terminen siendo los usuarios, debido a los cierres de los hospitales por los problemas financieros, derivados de la toma de decisiones que no fueron las más adecuadas.

El hospital de Andes no es la excepción a los problemas financieros originados por no aplicar las herramientas de contabilidad de gestión y que se presentan en el sector de la salud colombiano. Por medio de instrumentos investigativos como la indagación, en este artículo se pretende entender la dinámica del hospital de Andes, como es su funcionamiento y el entorno en el que opera, debido a que no hay investigaciones sobre el tema relacionado con la entidad que se está abordando en el presente artículo, por lo que este podría servir como insumo para futuras investigaciones, además como herramienta guía para que las personas encargadas de la toma de decisiones en la entidad conozcan qué herramientas de la contabilidad de gestión son útiles para la toma de decisiones, además para que las mejoren o las implementen con el personal en el caso de que no las tengan, con el propósito fundamental de mantener un control mayor de los recursos de la entidad, además de ayudar a la toma de decisiones asertivas, que ayuden a mejorar la gestión en la entidad. Este artículo es de carácter cualitativo, como lo indica Sampieri, Fernández y Baptista “las investigaciones cualitativas se basan más en una lógica y proceso inductivo (explorar y describir, y luego generar perspectivas teóricas). Van de lo particular a lo general.”(1983, pag.8) además que los resultados no están soportados en cifras, sino más bien que se trata es de indagar acerca de la situación del hospital de Andes respecto al uso de las herramientas de la contabilidad de gestión y establecer junto con los tomadores de decisiones de la entidad la importancia del uso de estas herramientas dentro de la organización.

El artículo está compuesto por cinco capítulos, donde en el primer capítulo se abordara el contexto histórico de las herramientas de contabilidad de gestión más utilizadas en la actualidad, empezando por su definición y su importancia dentro de las organizaciones. En el segundo capítulo se trabajará acerca de la relación entre la contabilidad de gestión y la toma de decisiones, con el objetivo de establecer la importancia de la toma de decisiones, cuando las mismas están bien soportadas. El tercer capítulo abordara la relación de la contabilidad de gestión con los centros de salud, centros sanitarios u hospitales, con el objetivo de establecer las ventajas que ofrece la contabilidad de gestión en estas entidades. En el cuarto capítulo, se hace un acercamiento al sector de la salud en el país, con el objetivo de dar una perspectiva de la situación actual del sector y para comprender las múltiples problemáticas a las que se enfrenta un hospital en Colombia, además en este capítulo se aborda que herramientas de la contabilidad de gestión son usadas en los hospitales, así como la reglamentación de los mismos por los diferentes entes de control. En el quinto y último capítulo se hace un diagnóstico del hospital San Rafael de Andes, para entender su dinámica, es decir su funcionamiento, luego se analiza que herramientas de la contabilidad de gestión aplican en la entidad con el propósito de indagar con los tomadores de decisiones de la entidad, sobre si estas

herramientas cumplen los propósitos de las mismas y si las decisiones de carácter financiero u operativo sí están soportadas en las mismas.

2. Marco teórico

2.1.Contexto histórico de las principales herramientas de la contabilidad de gestión

La contabilidad es el sistema de información cuantitativa más importante dentro de las organizaciones, puesto que uno de sus objetivos primordiales es el de suministro de informes que permitan la planificación, evaluación y control en el ámbito interno, además para los usuarios externos, los informes que comúnmente proporciona son el estado de situación financiera, estado de resultados, estado de flujos de efectivos, estados de cambios en el patrimonio y notas a los estados contables en su conjunto, donde estos usuarios de la información externos toman insumos para el proceso de toma de decisiones respecto a una organización en específico, los usuarios externos pueden ser inversionistas, el estado, las comunidades, los proveedores y clientes.

Partiendo de la definición de contabilidad de gestión planteada por la AECA, que la define como una rama de la contabilidad, la cual tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, además de la racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la toma de decisiones (AECA,1992), en este sentido la contabilidad de gestión cumple su papel primordial en el nivel interno de las organizaciones, puesto que aporta a los tomadores de decisiones información relevante de la organización, con el propósito de que las decisiones sean las más convenientes para la organización. La contabilidad de gestión ayuda a los directivos de las organizaciones a tomar decisiones, se preocupa por prever situaciones a partir de análisis de hechos pasados y futuros y se torna fundamental dentro de la organización en el momento de la toma de decisiones. La contabilidad de gestión cuenta con diferentes herramientas como lo son los costos, los presupuestos y los cuadros de mandos integrales, aunque otros autores como Atehortúa y Mejía (2018) citando a Ripoll y Urquidi(2010), López (2008), López (2005) , Quintero y Sánchez (2006) y Lizana (2002) involucran más herramientas como lo son: modelos costo-volumen-utilidad (CVU), costeo basado en actividades (ABC), e indicadores financieros y no financieros por mencionar los más conocidos.

La contabilidad de gestión nace de la necesidad de información de las organizaciones, puesto que por las constantes transformaciones que han atravesado las organizaciones a lo largo de la historia, especialmente después de la revolución industrial, los sistemas de información van quedando rezagados y no suministran la información suficiente para la toma de decisiones. La contabilidad de costos, entendida como una parte de la contabilidad de gestión, ha venido evolucionando acoplándose a las nuevas tendencias de los mercados, es por este motivo que se observa que en la contabilidad de costos se va creando metodologías y sistemas de costeo, de acuerdo con las necesidades de las organizaciones, como el costeo basado en actividades - ABC-, costeo estándar, costos por procesos, entre otros que son más específicos de acuerdo al área productiva y de tipo de servicios de las organizaciones.

2.1.1. *El Balanced Score Card (BSC) o Cuadro de Mando Integral (CMI)*

El CMI o BSC (por sus siglas en inglés) es una herramienta de gestión que utiliza indicadores tanto financieros y como no financieros, esta herramienta fue desarrollada en los años 1992 y 1993 por los profesores Robert Kaplan y David Norton al observar que las medidas o los indicadores

financieros no eran suficientes, puesto que las organizaciones se están enfocando más en los clientes y en el conocimiento que aportan las personas para la organización. En este sentido, los indicadores financieros no brindaban la información suficiente para hacerle un buen seguimiento a las directrices de la plataforma estratégica, pues es muy contradictorio en el sentido de que la plataforma estratégica se enfoca más en objetivos que la empresa espera, es decir, tiene un enfoque futuro, mientras que la información financiera muestra información de hechos pasados.

Es por esta razón que se necesitaba de indicadores que le permitiesen a las organizaciones evaluar sus metas a futuro con base en unos indicadores, que junto con los financieros pudieran brindar más certeza a la administración para la toma de decisiones, tanto correctivas, de mejora o de crecimiento.

Partiendo de lo anterior, los profesores Kaplan y Norton (1992) definieron el CMI como:

”Un conjunto de medidas que brinda a los directivos una visión rápida pero completa de los negocios. El CMI incluye medidas financieras que indican los resultados de las medidas ya tomadas. y complementa las medidas financieras con medidas operativas sobre la satisfacción de los clientes, los procesos internos y las actividades de innovación y mejora de las organizaciones, medidas operativas que son el motor de la futura gestión financiera”(pag.71).

Es decir que el CMI no solo se preocupa por lo financiero, si no que considera que lo financiero combinado con los aspectos no financieros ayudan a los tomadores de decisiones en las organizaciones a tomar medidas cuando los objetivos de la organización no se estén cumpliendo. El CMI deben servir a los directivos en las diferentes áreas es por eso que “es imprescindible que los cuadros de mando muestren la información precisa de la manera más clara y resumida posible, para que, en el menor tiempo, se pueda consultar y entender. Para ello es necesario que el formato de cuadro de mando incluya herramientas de rápida y fácil comprensión visual” (Salvador, 1998, pag.90). Lo anterior indica que los CMI deben ser comprensibles para los diferentes tomadores de decisiones de las organizaciones, así no cuenten con amplios conocimientos sobre los cuadros de mando integral, además al ser una información que no debe ser muy compleja en su entendimiento, ayuda a que los directivos en cualquier momento tengan un diagnóstico de la organización, sin necesidad de modelos complejos, que necesiten altos volúmenes de información. Por esta razón los CMI deben poseer ciertas características para que resulte funcional dentro de cualquier organización, algunas de las características son:

- 1.** Brevidad en los indicadores, no se trata de tener muchos indicadores, si no de que sean los más eficientes y óptimos de acuerdo con las necesidades de información, la información debe ser pertinente y con alto nivel de rigurosidad en su selección. Además, lo ideal es usar herramientas visuales como semáforos, gráficos dinámicos, etc.
- 2.** Que la información entre las áreas de la organización sea rápida y oportuna, con el propósito de poseer una información en tiempo real.
- 3.** La información recogida debe ser principalmente operativa, es decir de las áreas misionales de la empresa, puesto que con esta se alimenta la información de carácter financiero.

El CMI consta de 4 perspectivas las cuales son: la perspectiva financiera, clientes, procesos internos y crecimiento y aprendizaje. Este marco proporciona un equilibrio entre los objetivos a corto y

largo plazo de la entidad, al igual que las medidas financieras y no financieras y los indicadores de rendimiento externos e internos (Balcazar Daza, 2018). El cuadro de mando integral también equilibra los resultados que la organización desea lograr (las perspectivas financieras y de los clientes) con los impulsores de esos resultados (los procesos internos y las perspectivas de aprendizaje y crecimiento) (Inamdar y Kaplan 2002).

Perspectiva financiera: en esta perspectiva, se evalúa si las estrategias que ha implementado la entidad si ayudan a obtener buenos resultados.

Perspectiva del cliente: esta perspectiva se refiere más al entorno y al tipo de clientes que la organización pretende llegar, como lo dice Sánchez, Sampedro y Conde (2011) “en esta perspectiva se identifican los segmentos de clientes y de sociedad, en los que competirá la unidad de negocio, así como las medidas de desempeño de la misma en esos segmentos seleccionados” (pag.2).

Perspectiva del proceso interno: los procesos internos son los que sustentan la operación de la organización, por esto esta perspectiva busca identificar los procesos críticos dentro de la organización, los cuales deben ser los mejores para el cumplimiento de los objetivos misionales de la organización, esta perspectiva debe contribuir a la mejora en los procesos internos de más importancia para que la organización pueda cumplir los objetivos de la perspectiva financiera y en la de los clientes.

Perspectiva de aprendizaje y crecimiento: en esta perspectiva se busca evaluar al personal dentro de las organizaciones, es decir a todos los empleados, esta perspectiva es muy importante y transversal a las otras porque los trabajadores son los que contribuyen en gran medida a la obtención de los resultados de la organización, por esta razón es muy importante que el personal se encuentre motivado y bien capacitado en las funciones que desarrolla dentro de la institución.

En el siguiente cuadro se presenta algunos ejemplos de cada una de las perspectivas del CMI.

Tabla 1: CMI Y sus perspectivas

PERSPECTIVA	EJEMPLOS DE INDICADORES
Financiera	<ul style="list-style-type: none"> • Costo por paciente • Facturación a terceros • Costo de consumos internos
Del cliente	<ul style="list-style-type: none"> • Satisfacción del paciente • Número de reclamaciones • Números de demandas interpuestas
Proceso interno	<ul style="list-style-type: none"> • Indicadores sobre lista de espera • Tasa de reingresos
Aprendizaje y crecimiento	<ul style="list-style-type: none"> • Satisfacción de los empleados • Retención empleados • Capacitación • Cursos tomados

Fuente: Elaboración propia con base en the balanced scorecard measures that drive performance de Kaplan and Norton (2005).

2.1.2. Contabilidad de costos

La contabilidad de costes nació en Egipto, donde los escribanos y sacerdotes de los templos realizaban anotaciones de cantidades para conocer cuánto era el costo de realizar algún proyecto (Ulaemminch, 1961), por otra parte autores como Vásquez (1978) , remontan los orígenes de la contabilidad de costos por medio de los fabricantes de telas florentinos del siglo XII, donde estos se agrupaban en gremios y controlaban los procesos de fabricación (cap.1), otros autores remontan el nacimiento de la contabilidad de costos a otras épocas, como es Garner (1947), que remite el origen a la época del desarrollo de los comercios italianos e ingleses que se dieron en el siglo XIV, obligaron a crear costos para poder dar precios a los productos (pag.387). La contabilidad de costos ha evolucionado en nuestros días respecto a la que se tenía antes de la revolución industrial, pues las mercancías se producían en pequeños talleres y el empresario solo compraba los materiales y después recibía la mercancía, en ese sentido, la contabilidad financiera era un buen instrumento para registrar las operaciones y tomar decisiones.

Después de la revolución industrial en el tema de contabilidad de costos surgen algunas obras como es la del libro “The cost of manufactures” de Henry Metcalpe, donde hablaba principalmente de los costos directos y su impacto dentro del costo del proceso productivo, otra obra fue Garcke y Fells en 1887, con el título “Factory Accounts”, este texto argumenta que los costos deben estar incluidos dentro de la contabilidad financiera y por lo tanto se deben registrar. Luego para 1889, George Norton escribió un libro llamado “Textile Manufacturers Bookkeeping”, donde hablaba de una cuenta que debía llevar todos los costos de producción. Otros autores que escribieron sobre los costos y dando nuevas ideas para el desarrollo de esta rama fueron: John Mann con su obra “Notes on cost Records: A Neglected Branch Of Accountancy, Slater con su obra “The Commercial Organization of Factories” y Halmiton.

Los costos según la definición dada por Bonilla y Prada (1999) se refieren a “todo consumo o egreso causado en el área de operaciones o producción, que agrega valor al servicio o producto final y que se puede activar en calidad de inventario.” (Citado Aizaga, 2016, pag. 519). En este sentido por costos podemos establecer que son los recursos que la entidad utiliza en la fabricación de un bien o en la prestación de un servicio, como lo es la mano de obra del personal relacionado con la actividad productiva, los salarios de personal de apoyo y las prestaciones sociales, además de los consumos de materiales y materias primas, la depreciación de los equipos e inmuebles utilizados, los arrendamientos, los seguros, servicios públicos, materiales indirectos y los mantenimientos, entre otros.

Los recursos nombrados en el párrafo anterior son clasificados en tres grupos principalmente:

Mano de obra directa: comprende los conceptos de salarios, prestaciones sociales y todo tipo de remuneración de las personas que participan directamente en el proceso productivo de un bien o en la prestación de un servicio.

Materiales directos: son aquellas materias primas y materiales que se utilizan en la fabricación de un bien o aquellos materiales necesarios para la prestación de un servicio.

Costos indirectos de fabricación o servicio: son los otros costos que a pesar de que no se ven reflejado en el producto, pero que para realizar el producto es necesario incurrir en los mismos,

estos costos indirectos se refieren a los materiales y mano de obra indirectos, los seguros, la depreciación, los servicios públicos, los mantenimientos, entre otros.

Los costos presentan varias clasificaciones, según su función, identificación, comportamiento y responsabilidad como se muestra en la siguiente tabla.

Tabla 2: Clasificación de los costos

Clasificación	Tipos	Definición
Según su función	Costos de producción	Son los que se generan durante el proceso productivo y comprende los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o servicio.
	Costos de administración	Aquellos originados desde el área administrativa
	Costos de ventas	Son los incurridos para llevar el producto o servicio desde la empresa hasta el consumidor final.
Según su identificación con el objeto del costo	Costos directos	Son aquellos que guardan una relación directa con el producto o servicio, se pueden imputar al bien o servicio fácilmente y no se requiere de métodos de reparto.
	Costos indirectos	Son aquellos que no son identificables fácilmente en el producto o servicio y para su distribución se requiere utilizar métodos de distribución.
Según su comportamiento	Fijos	Son aquellos que no varían de acuerdo al nivel de producción o de prestación de servicios.
	Variables	Aquellos que varían de acuerdo al volumen de actividad.
	Semifijos	Son costos fijos que varían de acuerdo al nivel de producción, pero no varían de forma proporcional al nivel de producción, estos costos en un intervalo de producción actúan fijos, pero cuando se sobrepasa este nivel se vuelven variables
	SemivARIABLES	Incluye elementos de costos fijos y variables
Según su responsabilidad en la generación y control	Controlables	Pueden ser modificados por la actuación del responsable
	No controlables	Aquellos que no se ven afectados por las decisiones tomadas

Fuente: Elaboración propia con base en la tesis propuesta de un sistema de costos ABC para la IPS Comfamiliares de German Murillo(2016).

Por su parte la contabilidad de costos “es el arte o la técnica empleada para recoger, registrar y reportar la información relacionada con los costos y, con base en dicha información, tomar decisiones adecuadas relacionadas con la planeación y el control de los mismos” (Hargadon y Munera,1988, pag.1), partiendo de esta definición la contabilidad de costos es la que le aporta a la gerencia información útil para la gestión y control en las empresas y así contribuir a mejorar el desempeño, conocer la rentabilidad de los productos y servicios, además mejorar la toma de decisiones estratégicas y operativas (Rivera-Godoy & Rendón-Perea, 2019).

2.1.3. Presupuestos

Los presupuestos surgen como una necesidad de control de los gastos, teniendo en cuenta unos ingresos, esta palabra es muy asociada a una restricción de los gastos, pero un presupuesto va más allá, es la planificación y la planeación de las actividades organizacionales, partiendo de unos supuestos. Los presupuestos ayudan a los tomadores de decisiones en las organizaciones a planear el futuro, además que es una herramienta de planeación y control, su alcance también se ve reflejado en la medida en que se hacen comparaciones con periodos anteriores, con el propósito de observar desviaciones y efectuar los correspondientes correctivos.

Los mayores beneficiarios de los presupuestos son los directivos en las organizaciones, aunque para otros niveles de la organización son de vital importancia, puesto que los presupuestos estimulan a que los directivos tengan una perspectiva de futuro y a que sean más responsables en la planeación, además permiten que los directivos coordinen esfuerzos con todas las áreas funcionales de la organización para alcanzar los objetivos propuestos. Los presupuestos pueden ser clasificados de manera general como lo muestra la siguiente tabla.

Tabla 3: Clasificación de los presupuestos

	TIPOS	DESCRIPCIÓN
FLEXIBILIDAD	Fijos o estáticos	Se elaboran para un único nivel de actividad y no permiten realizar ajustes necesarios por la variación que ocurre de la realidad
	VARIABLES	Se elaboran para diferentes niveles de actividad y pueden adaptarse de acuerdo con las circunstancias.
TIPO EMPRESA	Públicos	Realizados por el gobierno y sus entidades centralizadas y descentralizadas con el objetivo de controlar sus finanzas en las diferentes dependencias.
	Privados	Se utilizan en el sector privado como un instrumento de administración.
CAMPO DE APLICACIÓN	Operación	Son un conjunto de presupuestos que abarca todas las actividades que se desarrollaran en el periodo siguiente.
	Financieros	Comprende presupuestos de cuentas que afectan el balance general, pueden ser de tesorería, como lo es caja y flujos de caja y financieros, en general son los presupuestos de inversiones.
PERIODO DE TIEMPO	Corto plazo	Se realiza para una planificación de un año o menos.

	TIPOS	DESCRIPCIÓN
	Largo plazo	Comprende periodos mayores a un año y por lo general se utiliza para planes de desarrollo y planes estratégicos.

Fuente: elaboración propia con base con el manual de costos y presupuestos de Lady Viaña (2014).

2.1.4. Costeo Basado en Actividades (ABC)

Los sistemas de costos ABC se definen como lo indica Alina Bustamante (2015) como un sistema de gestión empresarial que permite a las organizaciones calcular el costo de las actividades y los procesos con base en los recursos que estas utilizan y luego los asigna a los productos, los servicios y demás objetos de costos, según los requerimientos de la gerencia, suministrando información relevante para toma de decisiones en cuanto a la medición del desempeño, el control de los procesos, el presupuesto de los recursos y el análisis de la rentabilidad de estos, los servicios, los clientes y los proveedores (pag.112 citado de Cooper & Kaplan,1992, 1998) .”Los sistemas de costos ABC parten de una visión sistémica de la organización, esta se entiende como un conjunto de procesos y actividades interrelacionadas que se llevan a cabo para cumplir el objeto social (Bustamante, 2015, pág. 112)

Con base en lo anterior, las actividades consumen recursos y son necesarias para la prestación de un servicio o la fabricación de productos, estas actividades a su vez son asignadas a los objetos de costo por medio de bases de distribución, que se establecen de acuerdo con los factores que causan los costos y son denominados inductores o cost drivers.

Respecto a las limitaciones del ABC principalmente se da por el diseño y la implementación de estos sistemas suelen ser complejas y costosas, dado que se requiere recolectar información detallada acerca de las actividades que realizan los empleados, los tiempos y los recursos que se utilizan en estas (Cuervo Tafur & Osorio Agudelo, 2007)

En el sector salud se considera que el ABC son pertinentes para el sector puesto que estos ayudan a identificar aspectos a mejorar relacionado con el uso eficiente de los recursos, costo por capacidad no utilizada, tiempos por paciente, entre otros. El sector salud debe optimizar el uso de los recursos sin afectar la calidad de la atención y de los servicios (Gómez, Duque y Carmona, 2008), (Mendoza, 2013).

2.1.5. Modelo Costo-Volumen-Utilidad (CVU) y Cadena de valor

Los recursos con que cuentan las entidades son limitados y para prestar un servicio o fabrican un bien las organizaciones deben buscar la manera de generar una utilidad o excedente. El análisis del CVU destaca la relación que existe entre el costo, el precio de venta de un producto o servicio y la cantidad. Este análisis ayuda a las empresas a identificar problemas económicos que se puedan presentar, además de ayudar en la búsqueda de una posible solución, pero no solamente se puede utilizar con este propósito, si no que sirve para que la empresa pueda cumplir sus metas financieras (Hansen, 2007, pág. 736).El análisis CVU se puede usar también para analizar el efecto sobre las utilidades al cambiar el precio de venta, costos o volumen de producción, establecer precios de venta o seleccionar mezcla de productos para vender (Arias Suárez & Cano Mejía, 2018).

La herramienta más utilizada para realizar el análisis del CVU es el cálculo del punto de equilibrio, que es el volumen de ventas donde no se presentan ni pérdidas ni ganancias, para el cálculo del punto de equilibrio se toman en cuenta todos los costos y gastos, tanto fijos y variables, ya sea de producción, administración o ventas. Por otra parte otra herramienta utilizada en el análisis del CVU es la contribución marginal, que es el valor de las ventas menos los costos variables. La contribución marginal sirve para analizar en qué productos o servicios con base en las contribuciones marginales individuales la empresa se debe enfocar para potencializarlos, mejorarlos o también para eliminarlos.

Para continuar el análisis del CVU es necesario establecer el apalancamiento operativo que es el que “mide la relación que existe entre los costos variables y los costos fijos de una empresa (Gayle, 1999, p. 491). Cuando la empresa tiene costos fijos más altos que los variables se alcanza un apalancamiento operativo alto y se obtiene un apalancamiento operativo bajo cuando la empresa tiene sus costos variables más altos que los fijos, es decir que los costos fijos se usan como una palanca para elevar las utilidades, puesto que si la contribución marginal alcanza a cubrir todos los costos fijos de la empresa, la empresa por cada unidad vendida de más a partir del punto de equilibrio genera una mayor utilidad. Con estas herramientas se hace el análisis del CVU.

Otra de las herramientas que posee la contabilidad de gestión y es útil en cuanto a la planeación de actividades por parte de la gerencia es la cadena de valor, Porter(1986) expresa que el análisis de la cadena de valor, es una técnica utilizada para obtener ventaja competitiva, el valor debe ser superior a los costos acumulados que se han agregado a través del proceso productivo; proporciona un bosquejo que posibilita diagnosticar la empresa respecto a los competidores, además, de planear las acciones a llevar a cabo (s.p) los elementos básicos que componen una cadena de valor son las actividades de producción y logística, actividades de administración y el margen que equivale a la diferencia entre el valor total y los costos en que se incurre para llevar a cabo las actividades económicas.

2.2. Contabilidad de gestión y su importancia en la toma de decisiones

Como se ha mencionado en el transcurso de este texto, donde se ha indicado que la contabilidad de gestión busca suplir las limitaciones de la información financiera en el proceso de toma de decisiones en las organizaciones. La información de la contabilidad de gestión debe ser clara, coherente, oportuna y precisa para que la dirección tenga datos verídicos que no conlleven a la dirección de toma de decisiones erróneas o no oportunas por la información suministrada. Las funciones principales de la contabilidad de gestión según Isabel Blanco (1996, pag.8 citada en salvador, 1998, pag.86) son:

- a) Apoyo al proceso de toma de decisiones de la dirección.
- b) Estudio y consideración de las precondiciones de competencia organizacional.
- c) Ayuda para la consecución de los objetivos de la empresa.

Las organizaciones deben tener en cuenta al utilizar la contabilidad de gestión y cada una de sus herramientas a quien va dirigida la información, porque la información que es relevante para un tipo de usuario, para otro usuario puede ser poco relevante. Dentro del proceso de toma de decisiones se debe evaluar las consecuencias de la decisión tomada, porque cada decisión puede tener repercusiones dentro de la organización o fuera de ella, por este motivo las personas que

ofrecen la información deben ser objetivas y sin alteraciones, puesto que la información de la contabilidad de gestión soporta las decisiones tomadas. En este orden de ideas, las organizaciones deben implementar controles para evitar la alteración de la información, porque se podría dar el caso en que la información sea manipulada para mostrar información que beneficie a la dirección, o que los encargados de organizar la información la manipulen para mostrar a la dirección datos que los beneficien.

2.3. Contabilidad de gestión y su relación con los hospitales

La contabilidad de gestión en los hospitales nace con la relación económica que se presenta entre los servicios de salud y la economía del bienestar, pues esta última indica que como los recursos son escasos se deben racionalizar, desde una perspectiva más social, la anterior comparación resulta muy fuerte, pero en el fondo es algo que se busca con la contabilidad de gestión, buscar una optimización de recursos. En las últimas décadas el porcentaje del producto interno bruto (PIB) que los gobiernos del mundo han invertido en salud se ha ido incrementando, en Colombia esta cifra expresada como porcentaje del PIB, alcanza alrededor del 7.2% para el 2018, según lo informado por la Organización para la cooperación y el desarrollo económico OCDE (2019), mientras que el año 2000 se ubicaba apenas cercano al 4%. La principal causa para que la contabilidad de gestión avanzara en el sector salud fue con la crisis del sector en los años 70 (Iglehart, 1983), por su parte Belenes (1988) dice que la contabilidad de gestión en los hospitales se debe a la búsqueda constante de métodos que mejoren el conocimiento y el control (s.p).

Los hospitales deben crear instrumentos que permitan medir el servicio prestado, desde varios niveles, debido al grado de diferencia que presenta un servicio con otro, la contabilidad de gestión evalúa la eficiencia y la eficacia y a partir de estos resultados, los directivos puedan soportar la toma de decisiones. Los sistemas de información también están muy relacionados con la contabilidad de gestión debido a que estos proporcionan los datos utilizados en la misma. En función de los objetivos que persigue, la contabilidad de gestión tiene dos enfoques, el primero se refiere al análisis de la gestión de los diferentes responsables y el segundo al conjunto de procedimientos que guían el control del resultado y al comportamiento de los tomadores de decisiones (Ripoll, 1994, s.p).

La información que alimenta la contabilidad de gestión proviene por una parte “de información económica relacionada con la utilización y consumo de recursos y por otro lado, la información técnica a base de criterios de clasificación y medición de tipo médico y de la propia casuística hospitalaria y además esta se configura en función de la estructura organizativa de cada centro de salud, ya que varían los fines y objetivos propuestos” (Martinez, 2002).

Los hospitales por su estructura y por la legislación, tienden a operar principalmente en entornos donde no existe competencia, principalmente en los pueblos donde un solo hospital atiende a toda la población, debido a que están reglamentados y se requieren de permisos especiales para la apertura de servicios médicos, además de unas características técnicas que vayan acorde con la Ley. Sin embargo y siguiendo las tendencias de mercado, los hospitales deben convertirse en organizaciones competitivas, que les hagan frente a las adversidades de los mercados, puesto que deben buscar la manera de ser sostenibles financieramente en un sector que es muy frágil y que depende en su mayor porcentaje a recursos que provienen del Estado. En el caso del sistema de salud colombiano, donde el estado transfiere gran parte de los recursos de la salud a las EPS y estas

a su vez los transfieren a los hospitales conllevando a que se produzcan retrasos en la transferencia de los recursos por la intermediación. Además, la mayor parte de los recaudos de los hospitales provienen de las EPS, las cuales han venido presentando insuficiencia financiera, generando con esto retrasos en los pagos a hospitales, así mismo como incumplimientos de los mismos.

2.4.El sector salud en Colombia

El sector de la salud en Colombia ha sido muy criticado por sus grandes cambios, puesto que los hospitales en su mayoría (a excepción de los privados) no eran independientes financieramente, por lo tanto, no era relevante presentar información relacionada con contabilidad de gestión, puesto que antes de la Ley 100 de 1993 los hospitales no estaban en la obligación de facturar y podían atender a cualquier persona, siempre y cuando la entidad contara con los elementos necesarios para su atención, lo que producía que no se hiciera un control eficiente de los recursos y no se atendieran las necesidades más importantes en las comunidades. Lo anterior se explica porque “Colombia pasó de un modelo que brindaba subsidios a la oferta, en el cual se manejaba un esquema centralizado, basado en hospitales públicos donde se prestaba un servicio igual para todos y con tratamientos homogéneos, a un modelo que brinda subsidios a la demanda” (Gómez, Duque y Carmona,2008,pag.148). Este cambio de modelo está reglamentado mediante la Ley 100 de 1993, donde se crearon entidades que administraban los recursos, denominadas Empresas Promotoras de Salud (EPS), que entre algunas de sus funciones, tal y como lo indica la Ley 100 de 1993 en el artículo 178 de la misma Ley son:

- Ser delegatarias del Fondo de Solidaridad y Garantía para la captación de los aportes de los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud.
- Organizar la forma y mecanismos a través de los cuales los afiliados y sus familias puedan acceder a los servicios de salud en todo el territorio nacional. Las Empresas Promotoras de Salud tienen la obligación de aceptar a toda persona que solicite afiliación y cumpla con los requisitos de Ley.
- Establecer procedimientos para controlar la atención integral, eficiente, oportuna y de calidad en los servicios prestados por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud.

Además de estas funciones existen otras definidas en la misma Ley y las que determinen la entidad del Estado encargada del sistema de salud. Este modelo de salud lo que busca es que más personas puedan acceder a los servicios de salud, ya sea por cualquiera de los métodos de afiliación, contributivo y subsidiado. Este sector ha sufrido muchas crisis que han llevado a que la percepción de los servicios de salud sea muy baja comparada con otros países de América Latina, según lo indica un informe del año 2015 del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), donde indica que el 70% de los colombianos tienen una mala percepción de los servicios de salud, a pesar de que Colombia tiene mayor cobertura comparado con los otros países latinoamericanos, además es preocupante que en el mismo informe se indique que el 80.1% de los encuestados concuerden en que el sistema de salud colombiano requiere cambios. Algunas de estas crisis son los escándalos de corrupción de las EPS, como es el caso de Salucopp, Caprecom, Cafesalud, Medimas entre otras entidades donde los perjudicados son los usuarios, ya que no pueden acceder a servicios básicos de salud y las IPS no los atienden debido a los incumplimientos de las EPS, como las mencionadas y lo que agrava la situación es que la mayor parte de las EPS liquidadas y en riesgo son las que poseen la mayor parte de los afiliados al sistema general de seguridad social en salud(SGSSS).

2.5. Contabilidad de gestión en el sector de la salud en Colombia

En el tema de la contabilidad de gestión, hasta el momento no existe una normatividad específica que indique cual es la metodología de costos o que herramientas de la contabilidad de gestión son las que deben utilizar sector de la salud en general, pero han existido varios referentes como lo fue en un primer momento la Ley 100 de 1993, por la cual reorganizó el sistema nacional de salud, de esta Ley en lo referente a la contabilidad de gestión, fue incluido en el artículo 8°, en el cual, entre otras se dictaron normas referentes a lo administrativo

“...b) Normas administrativas: las relativas a asignación y gestión de los recursos humanos, materiales, tecnológicos y financieros. Con base en las normas técnicas y administrativas se regularán regímenes tales como información, planeación, presupuestario, personal, inversiones, desarrollo tecnológico, suministros, financiación, tarifas, contabilidad de costos, control de gestión, participación de la comunidad, y referencia y contrarreferencia”. (Congreso de Colombia, 1993)

De aquí se empieza a hablar de la importancia de la sostenibilidad financiera y de la buena administración de los recursos dentro de los hospitales. Luego, a partir de la Ley 100 de 1993, se incluyeron una serie de reformas al sistema general de protección en salud. En dicha Ley se consagraron los principios de: equidad, obligatoriedad, protección integral, libre escogencia, autonomía de instituciones, descentralización administrativa, participación social, concertación y calidad.

La contabilidad de gestión en las ESE después de la Ley 100 de 1993 se empieza a desarrollar con los costos, puesto que empieza a regir una serie de requerimientos, como lo es que las entidades deben contar con un sistema de costos y que contablemente se deben registrar.

En 1999, el ministerio de la protección social creó un manual de implementación de costos hospitalarios, donde se creó una nueva metodología para el cálculo de costos hospitalarios, en esta metodología hubo una mezcla de costos de absorción y costeo ABC, con el objetivo de dar a las IPS una herramienta de fácil aplicación y que cumpla con los requerimientos de información necesarios para la toma de decisiones, así mismo que funcione como elemento de control y supervisión por parte de los entes de control, por su parte el decreto 2753 de 1997 en su artículo séptimo, donde determina que las instituciones que presten servicios que estén dentro de sistema general de seguridad en salud y que superen en patrimonio los 200 SMMLV, deberán implementar sistemas de costos. En el 2000 nace el decreto 452 del mismo año, donde se modifica la Superintendencia Nacional de Salud y define unas sanciones que se deben imponer a las entidades que no implementen sistemas de costos, las cuales se encuentran explícitas en el artículo 29 de dicha Ley. Es de suma importancia mencionar que el decreto 2753 de 1997 fue derogado por el decreto 2309 de 2002, por el cual se definió el Sistema Obligatorio de Garantía de Calidad de la Atención de Salud del Sistema General de Seguridad Social en Salud, en este decreto se retoma el tema de los costos en las IPS, pero no se derogan las multas por no poseer un sistema de costos.

En el 2003 la superintendencia también se ha involucrado en los costos dentro de las IPS, donde les exige a las IPS contar con unos centros de costos, de acuerdo con los servicios que se prestan y es que los costos son trascendentales en el tema de la sostenibilidad financiera, puesto que permite gestionar de una manera eficiente los recursos de la entidad, ya que a partir de un sistemas de costos bien definido de acuerdo a las necesidades de información de las instituciones prestadoras de salud,

se pueden llegar a realizar una contratación más eficiente con las EPS y así lograr que la entidad pueda obtener mayores beneficios económicos, que junto a una buena gestión de los recursos obtenidos, conduzca a lograr la sostenibilidad financiera de la entidad.

2.6. Contabilidad de gestión en la ESE Hospital San Rafael

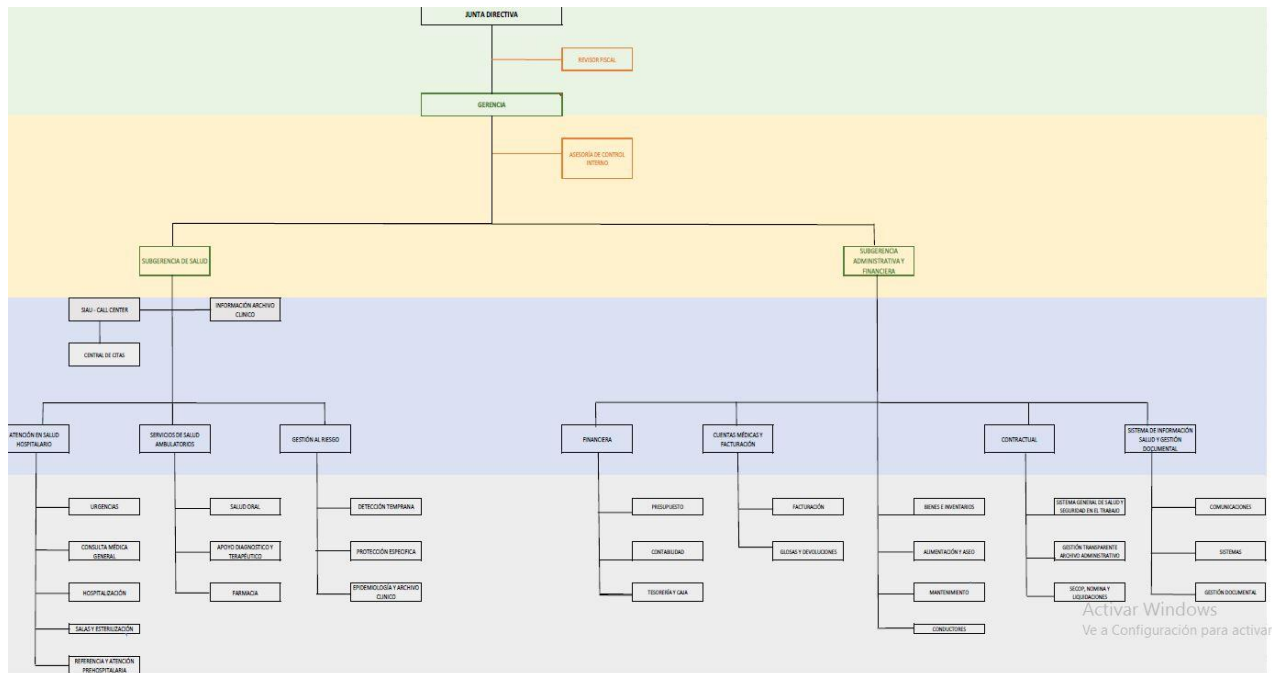
2.6.1. Diagnóstico del Hospital San Rafael de Andes

La ESE hospital San Rafael de Andes está ubicado en el municipio de Andes, suroeste antioqueño, por su parte el municipio de Andes cuenta con una población aproximada de 45.000 habitantes, los cuales son la población con más probabilidad de demandar los servicios ofrecidos por parte de la ESE. Además, al ser la capital comercial del suroeste Antioqueño conlleva a que en el municipio circule un elevado número de visitantes que llegan durante todo el año, principalmente en el segundo semestre de este (donde se da la cosecha cafetera), y debido a esto se presentan múltiples situaciones o hechos como: accidentes, homicidios, transmisión de virus y enfermedades en general; por todo esto el hospital San Rafael se encuentra en constante actividad. El hospital de Andes es una entidad de primer nivel de complejidad, por lo que los servicios de salud que ofrece son limitados, al igual que el nivel de recursos es menor, porque no cuenta con muchas especialidades, lo que obliga a las personas a trasladarse hasta Medellín o al hospital de segundo nivel de la región, que está ubicado en el municipio de Ciudad Bolívar. El hospital San Rafael de Andes, cuenta con los servicios de urgencias, hospitalización, consulta externa, fisioterapia, laboratorio, rayos x, psicología, vacunación, farmacia y odontología; a su vez la ESE se encuentra en proceso de implementar cirugía ortopédica y además es el administrador de los convenios de salud pública y buen comienzo del municipio de Andes. La prestación de los servicios mencionados anteriormente conllevan a un alto consumo de recursos, puesto que se necesita mano de obra y materiales para la prestación de los servicios, además de otros costos necesarios para la producción, como lo es ocupar un espacio, servicios públicos, vigilancia y personal administrativo, que colabora en las tareas que conllevan la prestación de los servicios de salud y al cumplimiento de los requerimientos de los entes de control y del estado, derivados de la prestación de servicios de salud y la administración de recursos públicos.

La administración y distribución de los recursos que destina a ESE hospital San Rafael para los servicios de salud hace que surja la necesidad de clasificarlos para recolectar información contable mediante módulos operativos como: inventarios, facturación, tesorería, presupuesto, gestión hospitalaria, entre otras; es decir la información que es obtenida mediante dichos módulos, es usada para la administración de la empresa.

La ESE hospital San Rafael de Andes cuenta con el siguiente organigrama, en el cual se evidencia los niveles jerárquicos dentro de la entidad

Imagen 1: Organigrama hospital San Rafael



Fuente: hospital San Rafael de Andes (2019)

En este organigrama y según lo evidenciado durante el recorrido en la entidad, se encontró que la Junta directiva que está conformada por el Alcalde del municipio de Andes, el secretario de Salud del Municipio, un representante de los empleados, un representante de la comunidad y el gerente. Los integrantes de la junta directiva toman las decisiones más importantes para la entidad, puesto que el Gerente debe acogerse a un consenso con los otros miembros de la junta directiva en la toma de este tipo de decisiones, como lo es un cambio en su estructura orgánica, decisiones de dejar de prestar algunos servicios a algunas IPS, cerrar servicios cuando no son sostenibles financieramente y ponen en riesgo las finanzas de la entidad, estrategias para mejorar las condiciones de salud de la población que atiende la entidad, entre otras.

Partiendo de lo anterior se observa que la junta directiva es la instancia donde se termina decidiendo el rumbo de la entidad, pero en los niveles inferiores se toman otros tipos de decisiones que tienen repercusiones tanto positivas como negativas dentro de la entidad. Como se observa en el organigrama luego del gerente se ubican 2 grandes subgerencias, encargadas de coordinar el resto de la entidad, estas subgerencias están integradas por unos líderes de procesos, que como lo indica su nombre, lideran una serie de procesos de la entidad, con el propósito de reducir cargas a las subgerencias y por ende al gerente del hospital, las subgerencias y sus líderes de procesos son las siguientes:

Subgerencia Administrativa y Financiera: es la encargada de la toma de decisiones de carácter financiero y todo lo relacionado con los aspectos administrativos de la entidad, esta área es la más relacionada con la parte de contabilidad de gestión, pues esta es el área que se encarga del manejo de la información de carácter financiero y también parte de la información no financiera. Los líderes que están bajo la coordinación de esta subgerencia son: el líder financiero, que comprende los aspectos de contabilidad y presupuestos, el líder de cuentas médicas, en el cual se ubica los

procesos de facturación, cartera y glosas, el líder de relacionamiento contractual que es el encargado de los diferentes procesos de contratación, tanto de contratistas como empleados, además maneja el área del talento humano y por último está el líder de los procesos de sistemas de información de salud y de gestión documental.

Subgerencia de Salud: es el área encargada de la parte misional de la entidad, pues dentro de esta subgerencia están las personas encargadas de los servicios de salud, el área está compuesta por tres líderes, los cuales son el líder de atención en salud hospitalario, donde se encuentran los servicios básicos de salud, el líder de servicios de salud ambulatorios y por último el líder de gestión del riesgo.

Pero esta estructura es relativamente nueva para la entidad en el momento del estudio, por lo que muchos procesos se están organizando, debido a que no tienen personas encargadas en el momento o hay procesos que los suplen otras personas con un cargo en un nivel jerárquico inferior. Partiendo de lo anterior y de acuerdo a lo evidenciado durante el estudio, las decisiones son tomadas principalmente por el Gerente, por la subdirección administrativa y financiera y por los líderes de la subgerencia de salud de servicios básicos de salud y servicios de salud ambulatorios, pero hay otros empleados, que a pesar de no ser los directamente responsables de la toma de decisiones influyen en las mismas, puesto que son los asesores de las diferentes áreas, como contabilidad, presupuesto y calidad.

La entidad no cuenta con un mapa de actividades, puesto que este es utilizado cuando se tiene implementado un sistema de costeo ABC, que, en este caso en particular, la entidad no tiene implementado un sistema de costos ABC.

En el sector salud, en especial en las IPS, en el momento de facturar pueden ocurrir muchos errores, ya sea humanos o de sistemas de información, estos errores al ser revisados por las EPS, que son las que giran la mayor parte de los recursos y con las cuales las IPS como lo es el hospital San Rafael, generan observaciones o inconformidades, lo que se conoce como glosas. Las glosas u objeciones para el hospital San Rafael y para todos los hospitales en general, no solo genera uso de recursos que pueden ser invertidos en otros aspectos, si no que retrasa los desembolsos de las EPS, pues hasta que no se termine la discusión de la glosa, las EPS no efectúan el pago de la factura que esta glosada. El hospital San Rafael ha estado mejorando en los tres últimos años (2016-2018) este tema, de acuerdo a lo reportado en el sistema de gestión hospitalario SIHO, que es, de acuerdo a lo indicado en la página web del SISPRO (Sistema Integrado de la Protección Social), el sistema donde las empresas sociales del Estado (ESE) registran periódicamente los resultados presupuestales, de atenciones, financieros y administrativos, con el aval de la entidad territorial, y que le sirve al Gobierno Nacional y a otros actores del sistema de salud colombiano para la toma de decisiones.

El total de objeciones presentadas durante 2016 fue por un valor de 412 millones, donde no se reportó qué total fueron definitivos, mientras que en 2017 las objeciones ascendieron a un valor de 350 millones de pesos, logrando una reducción respecto a 2016 del 15%, en 2018 las objeciones fueron por un valor de 26 millones, logrando una reducción del 93% respecto a 2017, esto da indicios de que la entidad está en un proceso de mejora continua en este aspecto y que están corrigiendo los errores, de manera tal que no vuelvan a ocurrir. Las glosas en el hospital San Rafael de Andes, están dadas principalmente por algunas de las siguientes causas: se cobra un mayor valor

al pactado dentro de los contratos, generalmente por la no actualización de las tarifas en el software, no se firman facturas, ya sea por el paciente o por el médico, doble facturación a un servicio, falta de información en el vencimiento de contratos, mala gestión en las historias clínicas, se pierden o tienen enmendaduras, aplicación de medicamentos o procedimientos diferentes a los de manuales, facturar servicios no incluidos en la capitación o en la contratación que se tiene con la entidad, entre otros, donde el factor predominante es el humano.

La contratación en el hospital San Rafael de Andes se realiza de acuerdo con la demanda de servicios de la población del municipio, pues se hace un estudio de la población y qué población está cubierta con la EPS que se va a contratar, el valor es determinado por mutuo acuerdo, donde el hospital y las EPS se basan en mayor parte a las establecidas en el decreto 2423 del 31 de diciembre de 1996, donde se determinó la nomenclatura y clasificación de los procedimientos médicos, quirúrgicos y hospitalarios del manual tarifario, decreto que año a año actualiza las tarifas de acuerdo al valor de salario mínimo, en el año 2019 estas tarifas se ajustaron con los valores del salario mínimo aplicable para el 2019, el cual fue el decreto 2451 de 2018 por medio del cual se fijó el salario mínimo mensual. Al no tener claro las tarifas que debe solicitar el hospital, por no tener un sistema de costos implementados, el hospital San Rafael desde la gerencia busca información con otros hospitales que prestan los servicios para conocer más o menos cual debería ser la tarifa de los servicios ofrecidos.

La parte presupuestal de los ingresos de la entidad está compuesta para el año 2018 de la siguiente manera, tal y como se muestra en la tabla:

Tabla 4: Ejecución de ingresos 2018

EJECUCIÓN DE INGRESOS 2018		
	VALOR	PORCENTAJE
DISPONIBILIDAD INICIAL	265.126.617	1,75%
INGRESOS CORRIENTES	11.425.820.996	75,31%
INGRESOS DE CAPITAL	657.188.095	4,33%
CUENTAS POR COBRAR OTRAS VIGENCIAS	2.822.969.265	18,61%
TOTAL	15.171.104.973	100,00%

Fuente: elaboración propia con base a datos del SIHO

Donde se evidencia que los recursos provienen principalmente de los ingresos operacionales y de los ingresos de cuentas por cobrar de vigencias anteriores, representado entre ambas un 93.92% del total de los ingresos de la entidad. Los ingresos de capital correspondieron a la venta de un activo fijo que poseía la entidad, por lo que este componente en las vigencias anteriores o en las siguientes no es representativo, puesto que la entidad no tiene planes de vender más activos. La disponibilidad inicial se refiere a la suma de los saldos en las cuentas bancarias y en las cajas al iniciar la vigencia 2018.

Por otra parte, la ejecución de gastos se muestra en la siguiente tabla:

Tabla 5: Ejecución de gastos 2018

EJECUCIÓN DE GASTOS 2018		
	VALOR	PORCENTAJE
FUNCIONAMIENTO	9.029.839.907	59,52%
OPERACIÓN	1.457.136.089	9,60%
INVERSIÓN	2.071.783.950	13,66%
CUENTAS POR PAGAR VIGENCIAS ANT.	2.612.345.027	17,22%
TOTAL GASTOS	15.171.104.973	100,00%

Fuente: elaboración propia con base a datos del SIHO

Los gastos están comprendidos por los gastos de funcionamiento que representan casi una quinta parte del total de presupuesto, este rubro presupuestal incluye todos los sueldos y prestaciones sociales de los empleados, tanto administrativos como personal operativo, gastos generales y transferencias directas, como lo es los pagos a jubilados. Los gastos de operación que representan un 9.6% del total corresponden a la compra de medicamentos y servicios necesarios para la prestación de servicios de la entidad. Los gastos en inversión que son de cerca del 14% corresponden a la adquisición de propiedad, planta y equipo, necesarios para la mejora de los servicios. Por otra parte, están las cuentas por pagar de vigencias anteriores, que representan el 17.22% de los gastos de la vigencia, esto debido a deudas que se tienen de años anteriores con proveedores y empleados.

2.6.2. Contabilidad de gestión en el Hospital San Rafael de Andes

El hospital de Andes, al ser una entidad descentralizada de orden municipal, donde el presidente de su junta directiva es el Burgomaestre del municipio, posee autonomía de gestión, esto indica que la entidad debe ser autosostenible con los recursos que genera, es decir que la mayor parte de sus ingresos provienen de la prestación de los servicios, es por esta razón que la contabilidad de gestión juega un papel primordial en la entidad, puesto que una buena administración de los recursos permite que las organizaciones puedan invertir más en activos que permitan la generación de más ingresos, además de la mejora de procesos que se requiera más inversión, ya sea de mano de obra más calificada, o de infraestructura.

El hospital San Rafael de Andes cuenta con un presupuesto anual, así como se describió en el apartado anterior, el presupuesto de la entidad se elabora en el mes de octubre del año inmediatamente anterior al año del presupuesto que se elabora, en este presupuesto se proyectan los ingresos y gastos del año. Este presupuesto es elaborado de acuerdo a la información proporcionada por las diferentes áreas, los ingresos se calculan principalmente desde el área de facturación y el área encargada de la contratación, puesto que muchos de los ingresos del año se calculan con los contratos, especialmente los contratos capitados, pues se pueden calcular los flujos de efectivo que se van a recibir en los meses que dura el contrato, además la información para los ingresos se calcula a partir de datos históricos, de cartera, con el propósito de determinar cuánto espera la entidad recoger de cartera vencida, o de vigencias anteriores a la del presupuesto que se está elaborando y de facturación con el propósito de prever el comportamiento de la facturación del año a presupuestar, con base a unos datos de vigencias anteriores. Por otro lado el presupuesto de gastos es elaborado con base en los diferentes planes anuales que elaboran las áreas de la

institución, como lo es el plan anual de compras, que es realizado por las personas encargadas de las bodegas, que en el caso del hospital San Rafael de Andes son el almacén y la farmacia, estos elaboran sus planes anuales de compras de acuerdo a datos estadísticos de los tres años inmediatamente anteriores al año a presupuestar, con el objetivo de establecer tendencias de los diferentes insumos y materiales, una vez establecidas las cantidades y de acuerdo a lo observado y a los planes que tenga la institución se aumenta un porcentaje en las cantidades y se multiplican por el valor actual del insumo o material más un incremento al valor de acuerdo al IPC esperado para el año a presupuestar. Otros de los rubros de los gastos son los mantenimientos, pues para que la entidad funcione correctamente se deben estar haciendo mejoras, tanto en las instalaciones como en los equipos, ya sea médicos, de sistemas de información y en general todas las herramientas necesarias para la prestación del servicio, los mantenimientos también están proyectados de acuerdo a un plan anual de mantenimientos y es realizado por las personas responsables de los diferentes servicios. También se presupuestan las inversiones, que se llama el plan anual de inversiones y adquisiciones, este plan es realizado por la gerencia y la subgerencia administrativa y en este se establecen que pretende la entidad adquirir, ya sea para la mejora de servicios, para ampliar cobertura o para brindar nuevos servicios.

Por otra parte, la gerencia y la parte de talento humano en apoyo con otros líderes de procesos elaboran el plan anual de capacitaciones y estímulos, en esta se presupuesta qué capacitaciones son necesarias para el personal, además de establecer que estímulos les va a ofrecer la entidad a los empleados, como lo es el bienestar social. Los gastos de personal se realizan con base a la planta de cargos que tiene la entidad en el año en que se elabora el presupuesto, es decir si se va a elaborar el presupuesto 2019, se basa en la planta que tiene en 2018, teniendo en cuenta los cargos vacantes y que se espera que se suplan. En los gastos de personal se tiene en cuenta la carga prestacional de todos los empleados, por otra parte, los contratistas también se basan en lo que se espera contratar en el año para el cual se está elaborando el presupuesto.

El presupuesto del hospital de Andes se le hace un seguimiento constante por parte de la gerencia y la subgerencia administrativa, mes a mes, buscando variaciones con el propósito de tomar acciones correctivas para mejorar el equilibrio presupuestal, por esta razón mes a mes se reúnen la gerencia, la subgerencia administrativa y los encargados del presupuesto, con el propósito de evaluar qué se hizo en el mes y cómo se está ejecutando el presupuesto. Lo anterior busca que se mantenga un control constante de los gastos, y que estos no se vallan a pasar de lo que se está esperado recaudar en el año, por otra parte, también se evalúa el comportamiento de los ingresos y los recaudos, con la finalidad de tomar acciones, en el caso de que no se esté reconociendo lo esperado.

El hospital San Rafael de Andes no cuenta con un sistema de costos establecido, la información de costos que posee la entidad es la registrada en las cuentas contables 631001 y siguientes, información que a nivel detallado proviene de las cuentas 7301 y siguientes, cuentas que son impartidas en el catálogo general de cuentas para empresas que no cotizan en la bolsa de valores, ni administran recursos del público, estas cuentas representan servicios de salud de manera general y de acuerdo a la información recibida del hospital San Rafael de Andes el número de estas cuentas se utilizarán como el número del centro de costo operativos para la institución, las cuentas impartidas para registrar la información de costos de producción a manera detallada son las que muestra la siguiente tabla.

Tabla 6: Cuentas detalladas de costos de producción

CUENTA	DESCRIPCIÓN
7301	URGENCIAS-CONSULTAS Y PROCEDIMIENTOS
7302	URGENCIAS – OBSERVACIÓN
7310	SERVICIOS AMBULATORIOS-CONSULTA EXTERNA Y PROCEDIMIENTOS
7311	SERVICIOS AMBULATORIOS-CONSULTA ESPECIALIZADA
7312	SERVICIOS AMBULATORIOS-SALUD ORAL
7313	SERVICIOS AMBULATORIOS-PROMOCIÓN Y PREVENCIÓN
7314	SERVICIOS AMBULATORIOS-ACTIVIDADES EXTRAMURALES
7320	HOSPITALIZACIÓN - ESTANCIA GENERAL
7321	HOSPITALIZACIÓN - CUIDADOS INTENSIVOS
7322	HOSPITALIZACIÓN - CUIDADOS INTERMEDIOS
7323	HOSPITALIZACIÓN - RECIÉN NACIDOS
7324	HOSPITALIZACIÓN - SALUD MENTAL
7325	HOSPITALIZACIÓN – QUEMADOS
7326	HOSPITALIZACIÓN - OTROS CUIDADOS ESPECIALES
7330	QUIRÓFANOS Y SALAS DE PARTO - QUIRÓFANOS
7331	QUIRÓFANOS Y SALAS DE PARTO - SALAS DE PARTO
7340	APOYO DIAGNÓSTICO - LABORATORIO CLÍNICO
7341	APOYO DIAGNÓSTICO – IMAGENOLOGÍA
7342	APOYO DIAGNÓSTICO - ANATOMÍA PATOLÓGICA
7343	APOYO DIAGNÓSTICO - OTRAS UNIDADES DE APOYO DIAGNÓSTICO
7349	APOYO TERAPÉUTICO - REHABILITACIÓN Y TERAPIAS
7350	APOYO TERAPÉUTICO - BANCO DE COMPONENTES ANATÓMICOS
7351	APOYO TERAPÉUTICO - BANCO DE SANGRE
7352	APOYO TERAPÉUTICO - UNIDAD RENAL
7353	APOYO TERAPÉUTICO - UNIDAD DE HEMODINÁMICA
7354	APOYO TERAPÉUTICO - TERAPIAS ONCOLÓGICAS
7355	APOYO TERAPÉUTICO - FARMACIA E INSUMOS HOSPITALARIOS
7356	APOYO TERAPÉUTICO - OTRAS UNIDADES DE APOYO TERAPÉUTICO
7380	SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD - MEDIO AMBIENTE
7381	SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD - ANCIANATOS Y ALBERGUES
7382	SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD - CENTROS Y PUESTOS DE SALUD
7383	SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD - SERVICIOS DOCENTES
7384	SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD - INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA
7385	SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD - MEDICINA LEGAL
7386	SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD - SERVICIO DE AMBULANCIAS
7387	SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD - OTROS SERVICIOS

Fuente: Elaboración propia con base en el catálogo de cuentas de la Contaduría General de la Nación –CGN- (2015).

En el caso del hospital San Rafael de Andes no se utilizan todas las cuentas de los costos de operación que aparecen en el catálogo general de cuentas en mención, ya que la entidad no cuenta

con todos esos servicios, por lo que es un hospital de primer grado de complejidad. De acuerdo con la información reportada en el SIHO los costos operacionales del hospital San Rafael son los que se muestran en la siguiente tabla.

Tabla 7: Valores registrados en las cuentas de costos 2017-2018

CUENTAS DE COSTOS DEL HOSPITAL SAN RAFAEL DE ANDES 2017-2018			
CUENTA DEL COSTO	2017	2018	VARIACION
...63 Costo de ventas de servicios	8.188.052.906	7.661.182.033,00	-6,4%
.....6310 Servicios de salud	8.188.052.906	7.661.182.033,00	-6,4%
.....631001 Urgencias - Consulta y procedimientos	1.391.862.155	1.688.353.497,00	21,3%
.....631002 Urgencias - Observación	2.260.518	5.000,00	-99,8%
.....631015 Servicios ambulatorios - Consulta externa y procedimientos	1.609.506.837	1.158.436.622,00	-28,0%
.....631016 Servicios ambulatorios - Consulta especializada	2.772.715	6.132.496	121,2%
.....631017 Servicios ambulatorios - Actividades de salud oral	443.095.304	353.714.456	-20,2%
.....631018 Servicios ambulatorios - Actividades de PYP	303.001.372	321.797.798	6,2%
.....631019 Servicios ambulatorios - Otras actividades extramurales	394.084	547.083	38,8%
.....631025 hospitalización - Estancia general	709.550.689	727.477.192	2,5%
.....631026 hospitalización - Cuidados intensivos	-	-	
.....631027 hospitalización - Cuidados intermedios	-	-	
.....631028 hospitalización - Recién nacidos	-	-	
.....631029 hospitalización - Salud mental	-	-	
.....631030 hospitalización - Quemados	-	-	
.....631031 hospitalización - Otros cuidados especiales	-	-	
.....631035 Quirófanos y salas de parto - Quirófanos	-	-	
.....631036 Quirófanos y salas de parto - Salas de parto	41.788.377	19.071.873,00	-54,4%
.....631040 Apoyo diagnóstico - Laboratorio clínico	551.922.988	597.910.810,00	8,3%
.....631041 Apoyo diagnóstico - Imagenología	91.726.500	64.609.790,00	-29,6%
.....631042 Apoyo diagnóstico - Anatomía patológica	-	-	
.....631043 Apoyo diagnóstico - Otras unidades de apoyo diagnóstico	-	-	
.....631050 Apoyo terapéutico - Rehabilitación y terapias	9.894.115	600.919	-93,9%
.....631051 Apoyo terapéutico - Banco de componentes anatómicos	-	-	
.....631052 Apoyo terapéutico - Banco de sangre	-	-	
.....631053 Apoyo terapéutico - Unidad renal	-	-	
.....631054 Apoyo terapéutico - Unidad de hemodinamia	-	-	
.....631055 Apoyo terapéutico - Terapias oncológicas	-	-	

CUENTAS DE COSTOS DEL HOSPITAL SAN RAFAEL DE ANDES 2017-2018			
CUENTA DEL COSTO	2017	2018	VARIACION
.....631056 Apoyo terapéutico - Farmacia e insumos hospitalarios	960.218.319	887.935.601,00	-7,5%
.....631057 Apoyo terapéutico - Otras unidades de apoyo terapéutico	-	-	
.....631060 Servicios conexos a la salud - Medio ambiente	-	-	
.....631061 Servicios conexos a la salud - Ancianatos y albergues	-	-	
.....631062 Servicios conexos a la salud - Centros y puestos de salud	296.029.923	24.201.174,00	-91,8%
.....631063 Servicios conexos a la salud - Servicios docentes	-	-	
.....631064 Servicios conexos a la salud - Investigación científica	-	-	
.....631065 Servicios conexos a la salud - Medicina legal	-	-	
.....631066 Servicios conexos a la salud - Servicios de ambulancias	225.935.469	94.913.770,00	-58,0%
.....631067 Servicios conexos a la salud - Otros servicios	1.548.093.541	1.715.473.952,00	10,8%

Fuente: elaboración propia con base a la información reportada en el SIHO

La información suministrada en la tabla anterior refleja los costos que reportan el hospital, pero esta información no es real, por lo que en estas cuentas se cargan principalmente la nómina por empleado de cada servicio y muchas veces los empleados trabajan en dos o más servicios, por lo que un servicio puede quedar sobrevalorado o subvalorado. Otra información que alimenta estas cuentas son las salidas de almacén y farmacia o los consumos internos los cuales se reparten de acuerdo al servicio que las solicita, esta parte no representa desviación, puesto que entre los servicios no se distribuyen los suministros, solamente los repartidos por las bodegas, estas cuentas también reciben la información de depreciación de los equipos asignados a cada servicio, estos gastos tampoco generan desviación puesto que los activos de la entidad se mantienen actualizados y los cambios de área se deben hacer por acta. Estas cuentas no reciben más información, solamente cuando se ingresan desde el área de tesorería los gastos que están totalmente identificados a un servicio, pero por lo general los gastos generales son cargados en las cuentas de gastos de administración y no se realiza una correcta distribución entre los diferentes servicios de los gastos generales, como lo son los seguros, servicios públicos, personal contratista, servicios de vigilancia, correos, transporte de personal, entre otros.

En la actualidad la entidad se encuentra avanzando en la implementación de un sistema de costos, con el propósito de conocer los costos reales asociados a la prestación de los servicios, además de poder establecer tarifas para los servicios que ofrece. Los costos de la prestación de los servicios les permiten a los tomadores de decisiones actuar cuando los costos de los servicios no estén generando rentabilidad, es decir que la prestación de un servicio le genere a la entidad perdida. Aunque los encargados de tomar decisiones en el hospital San Rafael están de acuerdo en que hay servicios que no generan utilidad para la entidad, pero es necesario prestarlos, porque a pesar de que el hospital debe buscar un equilibrio financiero, no debe dejar de lado su sentido social, por el cual fue creado, por lo que muchos de los servicios, aun sin establecer un sistema de costos en la entidad, generan un beneficio social. Los tomadores de decisiones del hospital de Andes concuerdan en que los costos son un tema muy importante y que se debe implementar en la entidad, pues saben de las falencias que produce no tener un sistema de costos, puesto que en las

negociaciones de los contratos con las EPS no cuentan con los argumentos suficientes para sustentar que la tarifa que ofrecen las EPS no es acorde con la realidad de la institución y en algunos casos para la institución le resulta más costoso prestar un servicio comparado con otras instituciones ubicadas en otros lugares, por este motivo, muchas veces deben aceptar tarifas ofrecidas por las EPS, aun conociendo las implicaciones que esto genera en materia de rentabilidad.

El hospital San Rafael no utiliza más herramientas de la contabilidad de gestión, de la contabilidad en general realizan los indicadores financieros, como lo son los indicadores de liquidez, de endeudamientos, las rotaciones de inventarios y cartera, entre otros. Para la elaboración de los indicadores financieros se utiliza información de carácter financiera, es decir que estos indicadores solo pueden ser calculados al final del periodo contable, que el caso del hospital San Rafael se hace mensual, pero los informes mensuales no tienen todo el rigor y se presentan de manera informativa con el propósito de reportar a los entes de control y a la gerencia el estado actual de la entidad, a partir de la información financiera.

3. Conclusiones

El hospital San Rafael de Andes, a pesar de que conoce los beneficios que en materia de rentabilidad le puede generar una adecuada toma de decisiones con base a las herramientas de contabilidad de gestión, no aplica estas herramientas o no lo hace de la manera más óptima, como es el caso de los presupuestos, donde la información no es preparada en un tiempo prudencial para la toma de decisiones, puesto que a pesar de que los presupuestos se le hace un corte mensual, para determinar el comportamiento en el mes anterior, el análisis se hace cuando está cerca de terminar el periodo siguiente, por lo que las acciones correctivas cuando ocurren desviaciones se deben hacer más tarde, es decir al mes de ocurrida la desviación. Además los presupuestos no son socializados por las diferentes áreas, por lo que en muchas ocasiones las áreas que afectan el presupuesto, ya sea por el rubro de ingresos o gastos no conocen de la realidad de la institución y de los mismos presupuestos, por lo que si ocurre una desviación y al personal no conocer la situación actual de presupuesto, conlleva a que se aumente la desviación del presupuesto, hasta que la administración tenga que tomar medidas más fuertes, comparadas con las que pudieron tomar las personas del área o de la dependencia donde se presenta la desviación. Los presupuestos en el hospital San Rafael de Andes se hacen con base a datos históricos, lo que también produce cierta incertidumbre, aunque por Ley los presupuestos deben ser preparados de acuerdo con la información del periodo anterior, de acuerdo con la Ley 1940 de 2018 que modificó la Ley 1797 de 2016.

Las decisiones de carácter financiero de la entidad se toman en mayor parte por la información contable, pero como la información contable es de carácter histórica, muchas veces las decisiones y las acciones correctivas se toman posterior a la ocurrencia de los hechos, por lo que la entidad debe afrontar en muchos casos pérdidas económicas por no haberse percatado de los problemas a tiempo.

Algunas de las herramientas de gestión, como las que se han abordado en el artículo, las cuales son los costos, presupuestos y cuadros de mando integrales tienen unos requerimientos de información, cuya información debe ser muy confiable y la real, puesto que si no se tiene la información real, las herramientas de la contabilidad de gestión podrían ocasionar a que la administración del hospital de Andes tome decisiones erróneas, es por esta razón que en el momento en que una entidad desee

implementar estas herramientas debe mejorar los procesos por los cuales se recolecta la información que va a alimentar alguna de las herramientas de la contabilidad de gestión y establecer controles con el objetivo de evitar errores u omisiones e la información.

4. Recomendaciones

El hospital San Rafael de Andes debe empezar a utilizar los sistemas de costos en la entidad, con el propósito de que la gerencia pueda conocer de primera mano cómo se comportan los mismos dentro de cada una de las áreas, además de poder establecer los costos y la rentabilidad de los servicios que está ofreciendo, con el objetivos de que a la hora de plantearle tarifas a las EPS, no deba quedarse ligado a las del manual tarifario del SOAT o las ofrecidas por las EPS, si no que la entidad posea los argumentos para establecer cuanto le cuesta un servicio. Esto con el propósito de mejorar sus finanzas y que la entidad no tenga perdidas por no conocer el costo de sus servicios, además un sistema de costos le permite a la entidad evaluar si se están optimizando los recursos, puesto que al no haber un control sobre los recursos consumidos se puede presentar que no se manejen los mismos de manera óptima, generando que no solo se presente perdida por tarifas que no son acordes a la rentabilidad esperada por la entidad si no que se produzcan perdidas por desperdicios en os insumos, así como mano de obra ociosa o que se esté gastando en otros costos que no son necesarios para la prestación del servicio.

El cumplimiento de los objetivos estratégicos de una entidad como el hospital de Andes demanda a que la gerencia este buscando estrategias que flexibilicen los procesos y la búsqueda de reducción de costos asociados a la prestación de los diferentes servicios. En este sentido para mantener unos buenos indicadores financieros y no financieros, la gerencia se puede apoyar en herramientas de gestión como lo es los cuadros de mando integral, para mantener un equilibrio en estos indicadores, para que estos a su vez contribuyan a los cumplimientos de los objetivos estratégicos. Los cuadros de mando integral involucran que las personas estén en comunicación constante, con el objetivo de que la información sea la correcta, al ocurrir esto, se genera también una comunicación más cercana entre las diferentes áreas y aparte con la gerencia, creando una línea de comunicación que favorece el aprendizaje y la retroalimentación entre los diferentes niveles de la organización.

El hospital San Rafael de Andes en el momento de implementar los cuadros de mando integral debe tener una visión conjunta entre las diferentes actores que van a intervenir en el proceso, establecer cuál es el objetivo perseguido con el CMI, además se debe motivar a los involucrados a que mantengan y actualicen los indicadores, además de que los involucrados sean realistas con los objetivos y metas propuestas y que además se escojan los indicadores más idóneos para las metas propuestas y a evaluar.

Los hospitales públicos deben buscar que los recursos sean aprovechados de manera eficiente y eficaz, por esta razón es que se elaboran los presupuestos, el hospital de Andes debe buscar que los presupuestos se mantengan ajustados y evitar al máximo las desviaciones, pues cuando se elabora el presupuestos se analiza muy bien cómo va a estar planificado el año a presupuestar, por lo que no tendría sentido estar desbordado los presupuestos, cuando se calculó se realizó de manera minuciosa y objetiva.

Los Costos Basados en Actividades resultan útil también para que la gerencia y las subgerencias del Hospital de Andes puedan soportar sus decisiones de carácter operativo y financiero, pero la

entidad debe tener en cuenta que la implementación de este sistema conlleva a que se tengan que invertir muchos recursos, además de que para que estos funcionen se debe estar haciendo un seguimiento constante que también involucra que se deban destinar muchos recursos por parte de la entidad. Por su parte el análisis del CVU no resulta muy útil para la entidad, puesto que la demanda de servicios no es fácil de predecir, los precios de los servicios son establecidos en contratos, que muchas veces tienen que aceptar las tarifas de las EPS por no perder el contrato y la utilidad muchas veces no es positiva por el objeto social que la entidad cumple.

5. Referencias Bibliográficas

AECA. (1992). El marco de la contabilidad de gestión: Principios de la contabilidad de gestión. Madrid

AECA. (1995). la contabilidad de gestión como instrumento de control, Madrid

Arias Suárez, J. D., & Cano Mejía, V. (2018). Contabilidad y modos de producción. Apuntes reflexivos para repensar el papel social de la contabilidad. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 73, 33–48. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n73a02>

Arnold, H. L. (1903). *The complete cost keeper*. The Engineering Magazine Press.

Aizaga, F. L. L. (2016). Estado del Arte de la Contabilidad de Costos. *Revista Publicando*, 3(8), 513-528.

Balcazar Daza, A. M. (2018). Gobernanza corporativa, una propuesta para el mejoramiento en la gestión administrativa y financiera en el hospital E.S.E nuestra señora del Carmen Tabio-Cundinamarca. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 73, 13–32. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n73a01>

Bustamante-Salazar, A. M. (2015). Costeo basado en actividades–ABC: revisión de literatura. *Revista CEA*, 1(1), 109-119.

Cazaus, L.F.G (1824) *De la compabilite dans une entreprise industrielle et specialement dans une exploitation rurale*. Toulouse

Chirinos, E., Rivero, E., Goyo, A., Méndez, E., & Figueredo, C. (2008). Indicadores de Gestión para medir la Eficiencia hospitalaria. *Revista Negotium*, (10), 50-63.

Cuervo, J. y Osorio, J.A. (2007). *Costeo Basado en Actividades ABC y Gestión Basada en Actividades ABM*. Bogotá: Ecoe Ediciones.

Cuevas Villegas, C. F., Chávez, G., Castillo, J. A., CAICEDO, N., & Solarte, W. F. (2004). Costeo ABC: ¿por qué y cómo implantarlo?. *Estudios Gerenciales*, 20(92), 47-103.

Dopico, M. I. B. (1996). Algunas consideraciones sobre el diseño de sistemas de información para la gestión. *Actualidad financiera*, 1(1), 7-18.

Duque, M.I., Osorio, J.A. (2003). Sistema de costeo basado en actividades aplicado al sector salud. *Revista Contaduría Universidad de Antioquia*, número 43, julio-diciembre.

Eriksen, S. D., & De Hoyos, I. U. (2004). An institutional sociology perspective of the adaptation of activity-based costing by Spanish health care institutions. *Instituto de Empresa*.

Esteban Salvador, L. (1998). La contabilidad de gestión como herramienta para la toma de decisiones. *Proyecto Social: Revista de Relaciones Laborales*, 6, 85-96.

Fernández Díaz, J. M. (2002). La gestión de costes ABC: un modelo para su aplicación en hospitales. *Gestión y Evaluación de costes sanitarios*, 3(2), 125-133.

Fernández Díaz, J., Pizarro Segura, J. M., Nuño Solinís, R., & López Arbeloa, P. (2002). El modelo de costes ABC (Activity Based Costing) y su aplicación en el ámbito hospitalario. *Gestión en Salud*, 1(3), 54-63.

Fetter, R. B., & Freeman, J. L. (1986). Diagnosis related groups: product line management within hospitals. *Academy of management Review*, 11(1), 41-54.

Freeman, H. L. (1960, September). How to put quality cost to work. In 12th Metropolitan Section all Day Conference.

Garcke, E., & Fells, J. M. (1893). *Factory accounts, their principles and practice*. Ayer Publishing.

Garner, S. P. (1947). Historical development of cost accounting. *The Accounting Review*, 22(4), 385-389.

Gómez Montoya, L. F., Duque Roldán, M. I., & Carmona López, J. (2008). La información contable y de costos en las entidades de salud: una herramienta para su transformación.

Hansen, D., Mowen, M., & Guan, L. (2007). *Cost management: accounting and control*. Cengage Learning.

Hendricks, J. A. (1988). Applying cost accounting to factory automation. *Strategic Finance*, 70(6), 24.

Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, P. (1996). *Metodología de la Investigación*. XXVI Mc. Graw Hill. Koenigsberger O.(1977).

Hess, H. (1903). Manufacturing: Capital, Costs, Profits and Dividends. *Engineering Magazine*, 26(3), 373-374.

Hidalgo, F. G. (2006). Evolución histórica de la contabilidad de costes y de gestión (1885-2005). *De Computis-Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 2(2), 101-122.

Hofstede, G. (1978). The poverty of management control philosophy. *Academy of management Review*, 3(3), 450-461.

Iglehart, J. K. (1983). Medicare begins prospective payment of hospitals.

Juárez, R. B. (1988). La limitación presupuestaria del insalud y la gestión de los servicios sanitarios (II). *Gaceta Sanitaria*, 2(5), 108-111.

Kaplan, E. H. (1971). *Management accounting and behavioral science* (Vol. 891). Addison-Wesley Publishing Company.

Kaplan, R. S. (1984). The evolution of management accounting. In *Readings in accounting for management control* (pp. 586-621). Springer, Boston, MA.

Kaplan, R. S. (1992). In defense of activity-based cost management. *Strategic finance*, 74(5), 58.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2005). The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard business review*, 83(7), 172.

Mann, C., & Maurer, F. (2005, July). A case study on the impact of scrum on overtime and customer satisfaction. In *null* (pp. 70-79). IEEE.

Montico-Riesco, E., & Velarde, M. (2014). Formulación de un tablero de comando para el análisis de la productividad y la gestión competitiva en el sector salud. *Cuadernos de Contabilidad*, 15(39).

Murillo Ballesteros, G. (2016). Propuesta de un sistema de costos ABC para la IPS salud CONFAMILIARES (tesis de postgrado). Universidad Nacional de Colombia sede Manizales, Manizales, Colombia.

Naranjo Gil, D. (2010). El uso del cuadro de mando integral y del presupuesto en la gestión estratégica de los hospitales públicos. *Gaceta Sanitaria*, 24(3), 220-224.

Norton, G. P. (1894). *Textile Manufacturers' Book-keeping*. Ayer Publishing.

Peombo, C. (2008). Costos y gestión en servicios de salud: una revisión de la literatura. *Quantum: revista de administración, contabilidad y economía*, 3(1), 55-74.

Requene, M. V., Véliz, I. T. N., & Preciado, D. T. (2017). Una visión general acerca de la contabilidad de gestión. *Dominio de las Ciencias*, 3(1), 311-323.

Ripoll, V. M. (1994). *Introducción a la contabilidad de gestión*. Mc Graw Hill. Ubicación, 657, G634.

Ripoll, V., & Urquidi, A. (2010). Herramientas de contabilidad de gestión utilizadas en la práctica empresarial: una revisión crítica de los trabajos de investigación. *Academia. Revista Latinoamericana de administración*, (44).

Rivera-Godoy, J. A., & Rendón-Perea, J. D. (2019). Sector avícola en Colombia: rendimiento contable y EVA. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 74, 127-151. <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n74a06>

Roldán, M. I. D., Montoya, L. F. G., & Agudelo, J. A. O. (2009). Análisis de los sistemas de costos utilizados en las entidades del sector salud en Colombia y su utilidad para la toma de decisiones. *Revista Digital del Instituto Internacional de Costos*, (5), 495-525.

Ulaemminch, J. (1961). Historia y doctrinas de la contabilidad, EJES.

Urrutia, I. (2001). Implantación de un modelo de costes ABC en hospitales.

Vázquez, J. C. (1978). Tratado de costos.