

Tobón-Tobón, Y., Gómez-Carvajal S. y Henao-Betancur, J., (2019). Aproximación a los usos de la información de costos como estrategia para la toma de decisiones de los hospitales y clínicas de Rionegro y La Ceja. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 74, 59-80.  
Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n74a03>

# Aproximación a los usos de la información de costos como estrategia para la toma de decisiones de los hospitales y clínicas de Rionegro y La Ceja

***Yesica Tobón-Tobón***

Yesica.tobont@gmail.com

Universidad de Antioquia

***Santiago Gómez-Carvajal***

Santi.gomezc97@gmail.com

Universidad de Antioquia

***Juan-Fernando Henao-Betancur***

Juan.henao.betancur@gmail.com

Universidad de Antioquia

---

### **Aproximación a los usos de la información de costos como estrategia para la toma de decisiones de los hospitales y clínicas de Rionegro y La Ceja**

**Resumen:** *El sector salud en Colombia presenta ciertas problemáticas que dificultan, en algunos casos, los procesos de toma de decisiones, por esto es necesario contar con sistemas de información que den soporte a las decisiones en busca de beneficios para la entidad y, por ende, garantizar el bienestar de la sociedad. Es allí donde la contabilidad de costos juega un papel importante pues tiene como propósito ser un instrumento de apoyo en la planeación y toma de decisiones a través de la información que proporciona. Todo esto denota la importancia de realizar una investigación de carácter cualitativo que permita determinar el uso que se le da a la información obtenida a través de los sistemas de costos en los hospitales y clínicas de Rionegro y La Ceja, a través de la aplicación de entrevistas a las personas relacionadas con esta información. Con el trabajo de campo, se concluye principalmente que la información se usa esencialmente para decisiones de contratación y tarifas, pero no se logra tener un alto grado de confianza por las variaciones en el proceso de recolección y procesamiento de esta información, especialmente en el sector público.*

**Palabras clave:** *Costos, sector salud, toma de decisiones, sistemas de costos, costos hospitalarios, información de costos.*

### **An approach to cost information use as a strategy for decision-making of hospitals and clinics in Rionegro and La Ceja**

**Abstract:** *The health sector in Colombia evidences certain problematic issues which, in some cases, make decision-making processes difficult. It is thus necessary to have information systems that support decisions, seeking benefits for the entity and thereby guaranteeing society's well-being. It is precisely in this aspect where cost accounting plays an important role since its purpose is to be a support instrument in planning and decision-making through the information it provides. All this denotes the importance of carrying out a qualitative research work that allows to determine the use given to the information obtained through cost systems in hospitals and clinics in Rionegro and La Ceja, by means of conducting interviews with the people involved with information. With the field work it is mainly concluded that the information is essentially used for hiring and fees decisions, but there is not a high level of trust due to variations in the gathering and processing of this information, especially in the public sector.*

**Keywords:** *Costs, health sector, decision-making, cost systems, hospital costs, cost information.*

### **Approche aux usages de l'information des coûts en tant que stratégie visant la prise de décisions des hôpitaux et cliniques des municipalités Rionegro et La Ceja**

**Résumé:** *En Colombie, le secteur santé présente quelques problèmes qui rendent difficile la prise de décisions. C'est pour cela que des systèmes d'information se font nécessaires afin de soutenir les décisions qui bénéficient les organismes et qui assurent donc le bien-être de la société. Et c'est justement là où la comptabilité des coûts joue un rôle important car elle se doit d'être un instrument de soutien dans la planification et prise de décisions grâce à l'information qu'elle fournit. Tout cela évoque l'importance de mener une recherche qualitative qui permette de déterminer l'usage donné à l'information obtenue à travers les systèmes des coûts dans les hôpitaux et cliniques des municipalités Rionegro et La Ceja, au moyen des entretiens aux personnes liées à cette information. Grâce au travail sur le terrain, il est conclu que l'information est utilisée essentiellement pour la prise de décisions d'embauche et tarifs mais, à cause de variations dans le processus de collecte et traitement de l'information, il n'y a pas un haut degré de confiance, en particulier dans le secteur public.*

**Mots-clés:** *Coûts, secteur de la santé, prise de décisions, systèmes de coûts, coûts hospitaliers, information de coûts.*

### **Aproximação aos usos da informação de custos como estratégia para a toma de decisões dos hospitais e clínicas de Rionegro e La Ceja**

**Resumo:** *O setor saúde na Colômbia apresenta certas problemáticas que dificultam, em alguns casos, os processos da toma de decisões, por isso é necessário contar com sistemas de informação que deem suporte às decisões buscando benefícios para a entidade e assim garantir o bem-estar da sociedade. É ali onde a contabilidade de custos tem um papel importante já que tem como propósito ser instrumento de apoio no planejamento e toma de decisões através da informação que proporciona. Tudo isso evidencia a importância de realizar uma pesquisa qualitativa que possibilite determinar o uso que se dá à informação obtida através dos sistemas de custos nos hospitais e clínicas de Rionegro e La Ceja, mediante a aplicação de entrevistas às pessoas relacionadas com esta informação. Com o trabalho de campo, se conclui principalmente que a informação se usa essencialmente para decisões de contratação e tarifas, mas não se atinge um alto grau de confiança pelas variações no processo de recolheção e processamento desta informação, especialmente no setor público.*

**Palavras chave:** *Custos, setor saúde, toma de decisões, sistemas de custos, custos hospitalares, informação de custos.*

# Aproximación a los usos de la información de costos como estrategia para la toma de decisiones de los hospitales y clínicas de Rionegro y La Ceja

*Yésica Tobón-Tobón, Santiago Gómez-Carvajal y Juan-Fernando Henao-Betancur*

*Doi: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n74a03>*

*Primera versión recibida en abril de 2019 - Versión final aceptada en junio de 2019*

## I. Introducción

Las actuales tendencias enfocadas a un mercado de libre competencia han llevado a que todos los entes económicos busquen sostenibilidad y excedentes para poder hacer parte de dicho mercado. Esto ha tenido efecto en los diversos sectores de la economía, entre ellos el sector de la salud, lo que ha generado cambios tanto en sus estructuras organizacionales como en su enfoque, pues en épocas anteriores este sector tenía un carácter social en el cual primaba garantizar el acceso de las personas al sistema y generar un beneficio para ellas, buscando dar cumplimiento a uno de los derechos fundamentales establecidos en la Constitución Política de Colombia, el derecho a la vida. Actualmente, además de buscar esto, también se debe propender por el logro de otros objetivos dirigidos a la obtención de excedentes o beneficios que han llevado a que el proceso de toma de decisiones en las entidades de este sector se haya tornado más complejo, ya que se deben tener en cuenta diversos factores pues su actuación afecta a diversos grupos de interés. Dentro de estos factores que se deben tener en cuenta para la toma de decisiones, se encuentra la información de costos porque ésta permite tener conocimiento sobre la eficiencia en el uso de los recursos, el potencial de la entidad para generar excedentes y con estos, a través de su reinversión, ampliar la cobertura de los servicios.

Por esto, surge la necesidad de realizar un proceso investigativo, enfocado en la línea de costos y gestión, en este caso, de carácter cualitativo, ya que se busca interpretar y comprender la realidad a través de testimonios y relatos de personas involucradas, a partir del análisis de las entrevistas realizadas, pues

no se pretende medir datos puntuales o establecer tendencias, sino conocer las características del contexto, para determinar el uso que se da a la información de costos en el proceso de toma de decisiones en las entidades del sector salud.

Cumplir con este objetivo es de gran importancia, porque permite vislumbrar la información de costos como un elemento fundamental para la toma de decisiones, ya que esta ayuda a conocer la situación de las entidades de acuerdo con la gestión de sus recursos, y subestimar su relevancia puede presentar desventajas para la entidad frente a ciertos escenarios. Asimismo, se podrá tener un mayor acercamiento a la información que proporcionan los sistemas de costos para que las personas involucradas en la toma de decisiones puedan visualizar las ventajas de ésta, ya que permite estar más informados a la hora de elegir una de las posibles alternativas. Por lo tanto, el presente artículo pretende brindar una aproximación a la manifestación actual de este fenómeno en los hospitales y clínicas de los municipios de Rionegro y La Ceja, y establecer una base para futuras investigaciones, pues es un tema del cual se ha investigado poco, principalmente en la región del Oriente Antioqueño.

Para cumplir con este objetivo se realizaron entrevistas semiestructuradas a las personas encargadas de preparar la información de costos, así como a los encargados de tomar las decisiones en las mencionadas entidades. Se indagó sobre los procesos o unidades funcionales implicados en la prestación de los servicios, se buscó caracterizar los sistemas de costos utilizados en estas entidades y el tipo de información que estos proporcionan, además, se determinaron las decisiones que toman las personas que reciben la información de costos.

El artículo está compuesto por cinco capítulos. En el primer capítulo se realiza un acercamiento a los costos y su relación con la toma de decisiones, para esto se conceptualiza sobre los términos costos y el surgimiento de la contabilidad de costos en el mundo empresarial, además, se describe el proceso de toma de decisiones: etapas, factores e inconvenientes. En el segundo capítulo se realiza una contextualización sobre el sector de la salud en Colombia, denotando su evolución histórica, su estructura y las grandes problemáticas que lo afectan en la actualidad. Luego, se elabora una relación sobre las dos temáticas tratadas en los capítulos anteriores, donde se plasma el devenir histórico de esta relación, junto con las metodologías de costeo que pueden ser aplicadas en este sector, para seguidamente dar paso al análisis de los resultados obtenidos a través del trabajo de campo realizado en los hospitales y clínicas de los municipios de Rionegro y La Ceja, donde se manifiesta el pensar de las personas involucradas en la preparación de la información de costos y de aquellos encargados de la toma de decisiones. Finalmente, se mencionan los aspectos más importantes encontrados en el proceso de investigación y se reflexiona en torno a estos.

## II. Costos y su relación con la toma de decisiones

Los cambios en el entorno de las empresas no han sido sólo una característica de la realidad actual, sino que se han presentado durante todas las épocas de la historia con un gran punto de inflexión en la revolución industrial, pues esta representó un cambio de paradigma en la concepción de empresa y la forma de hacer negocios. Previo a este gran acontecimiento, tal como lo plantean Sáez Torrecilla, Fernández Fernández, y Gutiérrez Díaz (2004), los productos se realizaban en talleres externos a la empresa donde el propietario no necesitaba intervenir en el proceso productivo, lo que pudo representar un factor para que la contabilidad de las empresas tuviera un enfoque financiero, ya que el costo del producto estaba dado por la negociación. Luego, con la revolución industrial, las empresas hicieron inversiones en sus propios talleres, requiriendo para esto, destinar recursos para adquirir mano de obra y materiales, lo que representó nuevos retos para la contabilidad la cual dio respuesta a estos sucesos con el nacimiento de la contabilidad de costos.

Por lo anterior, es necesario tener claridad sobre el concepto de costo, que es definido como un “egreso en que se incurre en forma directa o indirecta por la adquisición de un bien o en su producción” (Sáez, Fernandez, y Gutiérrez, 2004, p. 24). o como “el importe monetario de los medios cuantificados y consumidos que ha sido necesario aplicar al proceso productivo, por el que se obtienen los bienes y servicios propios de la actividad normal de la empresa” (Sáez, Fernández, y Gutiérrez, 2004, p. 24). Además, los costos se pueden concebir como una herramienta de control y gestión que permite a las organizaciones reconocer las actividades o procesos que requieren más recursos en búsqueda de la optimización y la eficiencia, entendiendo esta última, según Chiavenato (2000), como “la mejor manera de hacer o ejecutar las tareas con el fin de que los recursos se utilicen del modo más racional posible” (p. 35), de tal manera que la empresa sea más competitiva en un entorno cada vez más cambiante.

Así mismo, también es importante tener claridad sobre el concepto sistema de costos, que es definido como un:

Conjunto de reglas, procesos y procedimientos, que hacen posible el cálculo sistemático de datos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir un bien o prestar un servicio, con el objetivo de suministrar información relevante encaminada a facilitar la toma de decisiones por parte de la dirección de la empresa, así como proceder a la valoración de la producción antes de ingresar al inventario. (Cuervo, Osorio, y Duque, 2013, p. 49)

Además, estos sistemas están basados en tres elementos fundamentales. El primero es el método de acumulación que se entiende como “la recolección

organizada de datos de costo mediante un conjunto de procedimientos o sistemas.” (Polimeni, Fabozzi, y Adalberg, 1994), esta captura de información se puede hacer a través de órdenes, procesos, proyectos o actividades. El segundo elemento es la base de costeo la cual indica como pueden ser valuados los diferentes elementos que intervienen en el proceso de costeo (materiales, mano de obra, costos indirectos), generalmente se clasifican en costos históricos o reales y en costos predeterminados o estándar, (Vaca, 2012) aunque existen otras bases de costeo como el valor razonable y el valor neto de realización. El último elemento es la filosofía de asignación, la cual se refiere a los “criterios que se tienen en cuenta al definir si un concepto consumido dentro del proceso productivo se considera costo del producto o costo del periodo (gasto)” (Duque, Osorio, y Agudelo, 2010, p. 76) algunas de estas filosofías pueden ser: absorbente, variable, directo y ABC.

La National Association of Accounting, (como se citó en Polimeni, Fabozzi, y Adalberg, 1994) define la contabilidad de costos como “una técnica o método para determinar el costo de un proyecto, proceso o producto” (p. 4) que tiene tres propósitos fundamentales (Backer, Jacobsem, y Ramirez, 1983):

- i) Proporcionar informes relativos a costos para medir la utilidad y evaluar el inventario.
- ii) Ofrecer información para el control administrativo de las operaciones y actividades de la empresa.
- iii) Proporcionar información a la administración para fundamentar la planeación y la toma de decisiones. (págs. 2-3)

En el primer propósito se puede observar la relación directa entre la contabilidad de costos y la contabilidad financiera, pues los datos que ayuda a obtener se ven reflejados en los estados financieros de propósito general. Con los otros dos propósitos se puede ver la influencia que tiene sobre la gestión y el control dentro de las organizaciones, principalmente para decisiones operativas (hacer o comprar, eliminar/crear una línea, aceptar o no un pedido especial, etc.), de precios y de inversión.

Como se ha mencionado, la contabilidad de costos cumple un papel relevante dentro de la toma de decisiones, entendiendo ésta como la elección entre dos o más alternativas de solución a una problemática, siendo la gerencia el principal agente de este proceso. Para tomar decisiones dentro de las organizaciones, es necesario tener en cuenta una serie de factores importantes que pueden influir en este proceso orientado a dar solución a determinada situación. Entre estos factores se encuentran: la información que se tiene disponible, la experiencia, la capacidad de análisis y el buen juicio del tomador de decisiones. Además, no se puede pasar por alto el impacto que tendría la decisión que se tome en el futuro, pues podría afectar diversas áreas de la compañía positiva o negativamente. En ocasiones, la toma de decisiones puede ser un proceso complejo, pues se pueden presentar inconvenientes

que obstaculicen la capacidad del encargado de tomar decisiones para elegir una alternativa acertada. Entre estos inconvenientes se destacan la información errónea, sesgos por prejuicios frente a una alternativa dada, malas interpretaciones por falta de conocimiento, conclusiones apresuradas con poco análisis de la información disponible y la jerarquía organizacional que puede impedir la interacción entre los distintos niveles (Solano, 2003).

La toma de decisiones se encuentra ligada a seis etapas descritas por Polimeni, Fabozzi, y Adalberg (1994) así:

- i. Detección e identificación del problema.
- ii. Búsqueda de un modelo existente aplicable a un problema o el desarrollo de un nuevo modelo.
- iii. Definición general de alternativas a la luz de un problema y un modelo escogidos.
- iv. Determinación de los datos cuantitativos y cualitativos que son relevantes en el problema y análisis de aquellos datos relativos a las alternativas.
- v. Selección e implementación de una solución óptima que sea consistente con las metas de la gerencia.
- vi. Evaluación después de la decisión mediante retroalimentación que suministre a la gerencia un medio para determinar la efectividad del curso de acción escogido en la solución del problema. (p. 553).

Con lo anterior se puede observar el rol de la contabilidad de costos dentro de la toma de decisiones pues, permite identificar problemas a través de análisis de variaciones o análisis de capacidad ociosa, por ejemplo; evaluar la viabilidad y favorabilidad de las alternativas presentes teniendo en cuenta cada uno de los aspectos que pueden interferir en el resultado de la decisión a tomar. Además, en las etapas d) y f) anteriormente descritas, se requiere de una cantidad de datos para el análisis de la situación problema y el seguimiento de los resultados en comparación con las expectativas para establecer el cumplimiento de los objetivos deseados.

Por lo anteriormente mencionado, es importante que las organizaciones cuenten con sistemas que les permitan obtener toda la información relacionada con las operaciones y el uso de recursos de éstas en tiempo real, para conocer de forma fidedigna las erogaciones necesarias para tener disponibles los bienes y servicios ante sus clientes o usuarios. Todo esto le brinda herramientas para gestionar adecuadamente su capacidad operativa y conocer de primera mano qué tan rentables y convenientes son las actividades que realiza, lo cual puede convertirse en una ventaja competitiva en el mercado.

### **III. Sector salud en Colombia y sus inconvenientes**

Con la llegada del nuevo milenio un gran número de países reconocieron la importancia de la salud como mecanismo para reducir la pobreza extrema

alrededor del mundo (Chan, 2011), pues el acceso a los servicios de salud podría ayudar a disminuir la brecha de desigualdad, ya que las personas con una mejor calidad de vida y bienestar físico y mental podrían tener un mejor desempeño académico y laboral que a su vez puede ayudar a la competitividad y progreso de las naciones.

En Colombia la prestación del servicio de salud se ha visto enmarcada en tres periodos, de acuerdo con Orozco Africano (2006). El primero es denominado “modelo higienista” el cual se enmarca entre los años 1886 y mediados del siglo XX, en este, el Estado se dedicaba principalmente a la atención de aspectos sanitarios, por lo cual las personas debían autofinanciar este servicio o recurrir a instituciones de caridad. En el segundo periodo comprendido entre 1970 y 1989 el servicio de salud fue parte integral de la planeación socioeconómica del país, por esto se creó el sistema nacional de salud, donde el Estado trasladaba recursos a los hospitales de la época, los cuales en su mayoría eran públicos. La reforma constitucional de 1991 marca el inicio del tercer periodo, ya que esta consagra la salud como un servicio público para garantizar el derecho fundamental a la vida, lo que obliga al Estado a proveer este servicio. De acuerdo con Gómez, Duque, y Carmona (2008) en este periodo se pasó de un sistema centralizado que daba subsidios a la oferta a uno descentralizado y autónomo que brinda subsidios a la demanda. Además, el servicio de salud no es prestado únicamente por entidades públicas, sino que empieza a verse la transición a un modelo de libre competencia, lo cual marca también una nueva tendencia en los sistemas de costos pues esto conlleva a la necesidad de una nueva forma de gestión donde se tiene en cuenta la información de costos para la toma de decisiones.

En la actualidad, se ve reflejado lo mencionado por Riveros y Amado (2012), “el sistema de salud colombiano se puede concebir como una cadena de cuatro eslabones. El primero es el financiamiento, el segundo es la administración, el tercero es la regulación y el último es la prestación de los servicios.” (p. 114) En cuanto a la financiación este sector percibe recursos por parte del Estado que provienen principalmente de impuestos y los aportes que realizan las personas pertenecientes al régimen contributivo, dichos recursos son administrados por el Fondo de Seguridad y Garantía (FOSYGA) el cual fue reemplazado por la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud (ADRES), cuya principal función es realizar los pagos a las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS). La administración está a cargo de las Entidades Promotoras de Salud (EPS), quienes deben contratar a las entidades encargadas de prestar el servicio de salud para garantizar el acceso a este. La regulación es tarea del Estado, el cual la desempeña a través de la Superintendencia de Salud y el Ministerio de Salud y Protección Social. El último eslabón está a cargo de las IPS, las cuales interactúan directamente

con los pacientes. El principal problema del sistema de salud se presenta en la administración, pues algunos de los actores involucrados en el sistema carecen de confianza en el cumplimiento de los compromisos que asume su contraparte, porque el Estado puede atrasarse en la transferencia de los recursos a las EPS, principalmente para la atención de los usuarios del régimen subsidiado. Las IPS, se ven altamente afectadas al ser el último eslabón de la cadena, debido a los inconvenientes que se presentan en el pago de los contratos que suscriben con las EPS.

Además de lo anterior, este sector es muy complejo dadas las diversas limitaciones a las que se encuentra sujeto por la gran cantidad de regulación que le aplica, principalmente si es una entidad pública, ya que tiene recursos limitados porque debe ceñirse al presupuesto que le asigne el Estado, lo cual se ve reflejado en algunos de sus sistemas de información, los cuales presentan ciertas debilidades, lo que puede llevar a una baja calidad de la información y a su vez puede afectar la toma de decisiones acertadas, pues la información, como se mencionó anteriormente, es uno de los insumos fundamentales para este proceso. Otra variable que afecta el sector, y dada la poca eficiencia de los sistemas, es la aparición de nuevas enfermedades que no se encuentran incluidas en el Plan Obligatorio de Salud (POS) y que no se cuenta con las condiciones necesarias para su tratamiento. Además, esta situación se vuelve más grave porque “la respuesta del Estado ha sido catastrófica y se ha orientado a incentivar el sobreconsumo a través de decisiones judiciales y normas antitécnicas que conducen a lo que los expertos en seguros denominan ‘abuso moral’ (o ‘consumo desproporcionado’)” (Ruiz, 2012).

Las situaciones anteriormente mencionadas unidas a factores como las formas de contratación y los riesgos inherentes a estas, un inadecuado control de gastos y la falta de liquidez, ponen en riesgo la sostenibilidad financiera del sector, lo que conlleva a que los actores de este sector apliquen maniobras para la consecución de recursos para lograr rentabilidad financiera, convirtiendo este en un mercado donde todos pierden y donde se ve cada vez más afectada la población, ya que debido a esto, se pueden presentar problemas como: fragmentación de la atención, congestión de los servicios, contratación de personal poco o no idóneo, sobrecarga laboral del personal de la salud, predominio del criterio administrativo sobre el criterio médico, metas de productividad y eficiencia que impiden una correcta atención, pérdida de calidad de la historia clínica por lo establecido por la administración para adecuarla a las condiciones clínicas que se le permiten prescribir y, el deterioro de la relación entre los pacientes y el personal de salud (Molina, Muñoz, y Ramírez, 2011).

Como se mencionó anteriormente, la población ha sido la más afectada con todas estas situaciones y esto ha generado una actitud negativa frente al

sistema, lo que se ve reflejado en el poco impacto que tienen los programas de promoción de la salud y prevención de la enfermedad, pues las personas sólo acuden a las entidades de salud cuando padecen una enfermedad avanzada, lo que contribuye, a su vez, al colapso del sistema y un aumento en los costos de la atención. Además, los intermediarios (EPS) han empezado a negociar los servicios de salud como un bien transable donde, en algunos casos, las expectativas de obtención de excedentes se encuentran por encima de los beneficios recibidos por los pacientes, pues con la Ley 100 de 1993 se ve la salud como un negocio o mercancía donde priman los excedentes por encima de la calidad del servicio y no como un derecho fundamental.

Además este sector se ve muy influenciado por los encargados del gobierno, de instituciones con gran poder, pues en muchos casos estos son quienes toman las decisiones lo que limita la actuación de las personas capacitadas para gestionar o tomar mejores cursos de acción que permitan la optimización de recursos, lo cual disminuye la capacidad administrativa de las entidades del sector salud, lo que les quita la posibilidad de cumplir con sus funciones en un marco de calidad, eficiencia, les resta credibilidad y capacidad de negociación. (Molina, Muñoz, y Ramírez, 2011)

Con lo visto en las líneas anteriores se evidencia que el sistema de salud colombiano ha venido presentando serias problemáticas y fallas estructurales que provocan que la toma de decisiones se convierta en un proceso complejo, con un enfoque económico más que social, por lo que se requieren personas capacitadas y sistemas de información adecuados a las necesidades de este sector, de forma tal que se genere información confiable para la toma de decisiones acertadas y se conviertan en herramientas fundamentales para los encargados de administrar los recursos del mismo.

#### **IV. Metodologías de costeo en el sector salud en Colombia**

Los costos en el sector salud son complejos porque prestar éste tipo de servicios requiere de muchos recursos humanos, tecnológicos e insumos que pueden variar dependiendo de las características de cada paciente, por esto se hace difícil la gestión de las entidades del sector, ya que tener un estándar es una ardua tarea, por lo que los sistemas de costos han tenido que responder a las necesidades de cada época, dando sus primeros pasos entre los años 80 y 90 con algunos manuales emitidos por el Ministerio de Salud. Sin embargo, la recolección de la información era una labor dispendiosa y compleja debido a la cantidad de datos existentes y la ausencia de plataformas tecnológicas que facilitaran dicha labor. Con estos manuales se empieza a reflejar la importancia de los sistemas de costos y la información que estos proporcionan, por lo que a partir de 1990 el Ministerio de Salud y los diferentes entes reguladores dan inicio a la emisión de leyes, decretos y resoluciones en los cuales se denota la

relevancia de llevar un registro de los costos, principalmente para establecer tarifas, tal como se menciona en el parágrafo 1° del artículo 185 de la ley 100 de 1993, por lo que podría decirse que no se ha dado gran importancia a este tipo de información para la toma de decisiones de otra índole (Muñoz, 2014).

Además, la Superintendencia Nacional de Salud en la Circular externa 016 de 2016 establece que todas las entidades que se encuentren bajo su inspección, vigilancia y control deben presentar información financiera general, siguiendo el formato establecido por esta misma Superintendencia, dentro de la cual se muestran los costos en los que se ha incurrido de manera general.

Con el paso del tiempo, se han buscado modelos que ayuden a obtener información más precisa acerca de los costos de estas entidades para lograr que esta sea usada como herramienta de gestión en la nueva realidad del sector, explorando todas las potencialidades que brinda la información de costos. Como se dijo previamente la prestación del servicio de salud no debe tener un proceso establecido de atención para todos los pacientes, debido a que este debe adaptarse a las necesidades de cada uno de ellos, por lo que se hace necesario la identificación de las actividades que realiza la entidad y que son las encargadas de consumir los recursos, para así asignar al costo de cada paciente de acuerdo con las actividades necesarias para atender su situación específica. Además, la prestación de este servicio requiere de muchos costos indirectos como por ejemplo depreciación de edificios, equipos de alta tecnología, servicios de apoyo, mantenimiento y administrativos, entre otros, para los cuales se necesita contar con bases de asignación adecuadas que permitan asociarlos a cada paciente.

Esta situación refleja la necesidad de la implementación de un sistema que permita identificar los costos claramente por procedimiento médico y unidad de servicio y de esta manera posibilitar el cálculo de un costo por paciente y, además, que ayude a gestionar de manera más eficiente los costos en los que incurre la entidad ya que “en un ambiente de alta competencia, la discreción sobre los precios tiende a desaparecer, sólo quedan los costos para lograr los objetivos. La rentabilidad dependerá de la habilidad con que estos se manejen.” (Cuervo, Osorio, y Duque, 2013, p. 41) En el sector salud, esto se ve reflejado con las tarifas que el gobierno nacional establece como referencia para la negociación entre las EPS y quienes prestan los servicios, principalmente para las entidades públicas y en algunos casos para las privadas, lo cual exige que éstas entidades tengan un conocimiento detallado de todos sus costos que permita su adecuada gestión y de esta forma tener un margen favorable, dado el ambiente de alta competencia que se presenta en el sector.

Para intentar satisfacer la necesidad de información planteada anteriormente, en el medio se utilizan diversos sistemas para determinar los

costos de los servicios prestados por las entidades del sector salud. Entre estos se encuentran:

- **Costeo Basado en Actividades (ABC):** el cual “es un sistema para la distribución de costos que se basa en la asignación de los recursos a las actividades desarrolladas por la entidad, y de estas a los productos y/o servicios (objetos de costo) ofrecidos por la misma” (Contaduría General de la Nación, 2007, p. 39). Además, esta herramienta es una de las más utilizadas actualmente “por su amplia aceptación y mayor credibilidad para el cálculo, la gestión de los costos y su estrecha relación con el direccionamiento estratégico, la cual genera mejor información para la toma de decisiones y la gestión empresarial” (Duque, Gómez, y Osorio, 2009, p. 501).
- **Costeo por procesos:** esta forma de costeo busca establecer el costo de los procesos misionales que en el caso del sector salud serían aquellos procesos que se relacionan directamente con la atención de los usuarios. Esta metodología de costeo es utilizada en algunas entidades del sector salud porque podría decirse que identificar los procesos es una tarea relativamente fácil, pero se dejan de lado los temas de carácter administrativo y otros aspectos que pueden influir sustancialmente en el costo. (Duque, Gómez, y Osorio, 2009).
- **Costo por paciente:** según Montico y Velarde (2003) citado en Duque, Gómez, y Osorio (2009), esta metodología consiste en distribuir los costos en dos grandes grupos: los costos variables (medicamentos, exámenes de laboratorio, personal que participa en la prestación del servicio) y los costos fijos (costo por día por cada tipo de sala). Esta metodología es una combinación de costos por orden de producción, costos por procesos y ABC.

Además de estas metodologías de costeo existen otras herramientas que permiten obtener mejor información para alimentar los sistemas de costos. Entre estas se encuentran el protocolo, que, desde el punto de vista clínico, de acuerdo con Candia (1997) citado en Bedoya, Márquez, y Estrada (s.f.) “es la secuencia ordenada de procedimientos que se le aplican a un paciente que desarrolla determinada patología” (p. 12). Esto permite establecer un consumo estándar de recursos en un procedimiento específico. Otra herramienta que ayuda a gestionar los servicios que se prestan en los hospitales y clínicas son los Grupos Relacionados de Diagnóstico (GRD), Según Carmona, Duque, y Duque, (2008):

Es un método de agrupación de pacientes basado en las características significativas de los diagnósticos emitidos al momento del ingreso, las cuales permiten predecir el nivel de recursos que consumen los diagnósticos y tratamientos posteriores hasta el momento del alta. Las características significativas del diagnóstico provienen del paciente y de la enfermedad. (p. 167)

Esto permite tener información más clara para un mejor desarrollo del proceso de costeo y de la gestión hospitalaria para lograr una mejor referencia a la hora de un proceso de contratación o la apertura/cierre de una unidad de servicio.

Con el cálculo de los costos a través de las metodologías ya mencionadas no sólo debe centrarse en términos de rentabilidad, pues de acuerdo con Testa (1995) citado en Vargas y Hernández (2009) “(...) no se puede admitir en la misma forma el supuesto de utilidad válido para la actividad específicamente económica.” (p. 717) Según estos mismos autores esto significa que el cálculo de los costos no se debe realizar con fines de la utilidad financiera, sino por la búsqueda de optimizar el uso de los recursos para el beneficio de la sociedad, es decir, los sistemas de costos en el sector salud deben implementarse en función de la atención de un mayor número de usuarios.

Este beneficio social podría ser exigido principalmente a las entidades de salud de carácter público, pero las entidades privadas que prestan este servicio no deberían dejar este beneficio social en un segundo plano y considerar tenerlo en cuenta dentro de sus objetivos principales, porque esto también hace parte de su razón de ser al prestar un servicio que es esencial para la población. Sin embargo, esto va en contra vía de lo mencionado en el capítulo anterior, donde se pudo observar que en la realidad estas empresas buscan beneficios económicos por encima de la calidad, eficiencia y la satisfacción de los usuarios.

## **V. Costos y toma de decisiones en los hospitales y clínicas de Rionegro y La Ceja**

Para alcanzar los resultados descritos en este capítulo, se realizó un proceso investigativo de tipo cualitativo, con un alcance descriptivo de la realidad percibida en las entidades objeto de estudio. Para este proceso se establecieron dos fases importantes: la planeación y la ejecución de la investigación. En la fase de planeación se definieron la problemática a tratar, los objetivos, categorías, hipótesis del proyecto, selección de la población y muestra. En la fase de ejecución se realizó una revisión de literatura, validación y aplicación del instrumento y redacción del artículo que informe sobre los resultados obtenidos.

El instrumento utilizado para la recolección de la información fue una guía de entrevista semiestructurada que, según el contexto en el que se iba desarrollando la conversación, se le podían implementar algunas modificaciones. Esta entrevista se aplicó a los encargados de preparar la información de costos y a los encargados de tomar decisiones en los tres hospitales y dos clínicas que prestan sus servicios en los municipios de Rionegro y La Ceja. Cabe resaltar que la muestra seleccionada es igual a la población disponible.

De estas entidades, tres son de carácter privado y dos son de carácter público. En adelante, se hablará de las entidades públicas y privadas haciendo referencia a entidades únicamente del sector salud. Cabe resaltar que las entidades objeto de estudio están clasificadas en diferentes niveles de atención ubicándose desde la baja hasta la alta complejidad, esto determinado por el portafolio de servicios que ofrecen, que van desde servicios como urgencias, laboratorio clínico, imagenología, consulta externa, hospitalización, programas de prevención y odontología hasta servicios más complejos como unidades especializadas en neurocirugía, pediatría, enfermedades cardíacas, digestivas y respiratorias. Algunos de estos servicios son comunes en estas entidades, como es el caso de la atención por urgencias, en la que generalmente se presentan bajos excedentes o pérdidas dado que es un servicio que requiere una capacidad instalada de forma permanente, pues siempre debe tener disponibilidad de personal médico, equipos y medicamentos, pero su uso depende de contingencias, por lo que puede decirse que esta es una de las áreas críticas de estas entidades y por ende una de las que más atención requiere en cuanto al sistema de costos.

Estas entidades prestan sus servicios para: el régimen subsidiado el cual es el “mecanismo mediante el cual la población más pobre, sin capacidad de pago, tiene acceso a los servicios de salud a través de un subsidio que ofrece el Estado” (Secretaría de Salud de Bogotá, 2017), el régimen contributivo, “al cual se deben afiliar las personas que tienen una vinculación laboral, es decir, con capacidad de pago como los trabajadores formales e independientes, los pensionados y sus familias” (Ministerio de Salud y Protección Social, 2018), algunos regímenes especiales como por ejemplo la policía, las fuerzas militares y el magisterio y, servicios particulares. Las entidades en las que se realizaron las entrevistas prestan sus servicios principalmente bajo dos modalidades de contratación: por capitación, definido por el artículo 4° del Decreto 4747 de 2007 como “pago anticipado de una suma fija que se hace por persona que tendrá derecho a ser atendida durante un periodo de tiempo, a partir de un grupo de servicios preestablecido”, (p. 2). y por evento, definido en este mismo decreto como el “mecanismo en el cual el pago se realiza por las actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos prestados o suministrados a un paciente durante un período determinado y ligado a un evento de atención en salud” (p. 2).

Los gerentes de las entidades públicas de estas entidades manifiestan que al ser los líderes del proceso administrativo tienen la responsabilidad de tomar las decisiones referentes a los procesos de contratación y a la gestión de los recursos, sin embargo, para esto, cuentan con el apoyo de un equipo en la búsqueda de la sostenibilidad financiera, para lo cual es necesaria la participación del área de costos. Sin embargo, algunos de los entrevistados

reconocen que se le ha dado poca importancia a esta área desde los procesos de direccionamiento estratégico, porque no se logra conocer el costo real de los servicios pues no se cuenta con una metodología que permita el cumplimiento de esta labor, lo cual puede generar falta de confianza por parte de los gerentes sobre la calidad de la información que les suministran los encargados de la preparación y presentación de la información de costos de estas entidades. Por esto, algunos de los gerentes entrevistados manifiestan la necesidad de que el área administrativa y los líderes de los procesos tengan un mayor acercamiento a la metodología con la cual se determinan los costos de los servicios.

La falta de confianza puede deberse también a que en la mayoría de éstas entidades el proceso de implementación de un sistema de costos o de un software que permita obtener información acerca de los costos de una manera más eficiente no se ha completado o se encuentra en su fase inicial lo cual afecta de manera directa la calidad de la información que se procesa y a su vez las decisiones que se pueden tomar con ella, debido a que los informes pueden tener datos erróneos o incompletos. Lo anterior se puede justificar porque existe una confusión entre un sistema de costos y un software de costos, manejando ambos términos indiferentemente por lo que, en algunas de estas entidades, no se logra tener claridad sobre la forma cómo se determinan los costos de los procesos o servicios, pues las personas involucradas no tienen conocimiento sobre la diferencia entre el sistema de costos y los elementos que lo componen, pues al preguntar por el sistema de costos siempre se presentaron respuestas sobre el método de acumulación o la filosofía de asignación de manera indistinta, dejando de lado la base de costeo que, como se definió en el primer capítulo de este artículo, es uno de los elementos fundamentales que constituyen un sistema de costos como tal, por lo tanto, dependen del concepto, la forma de trabajar y la experiencia de la persona que se encuentra a cargo del área de costos.

Por otra parte, para tomar las decisiones anteriormente mencionadas, se hace necesario tener la información y el conocimiento desde diferentes puntos de vista como herramientas fundamentales, pues estas permiten conocer la situación operativa y financiera de la entidad, los posibles escenarios y mecanismos de acción para que la decisión sea pertinente según el caso. Sin embargo, en ocasiones estas decisiones no dependen de análisis técnicos de la información disponible, sino que se ven inmersas en situaciones circunstanciales, donde la intuición se convierte en la principal herramienta para enfrentar dichas situaciones. En ocasiones, las decisiones también pueden verse influenciadas por el enfoque de la entidad. Por ejemplo, las entidades del sector público también deben tener en cuenta el factor de responsabilidad social, no se debe dejar de realizar un procedimiento o de prestar un servicio simplemente porque genere pérdida, sino que también debe considerarse

el impacto social que tendría tomar esta decisión, ya que se evidenció que estas entidades usan la información de costos principalmente para decisiones de índole financiera, dejando en un segundo plano programas que permitan disminuir costos de atención para lograr una mayor cobertura, es decir, lograr cumplir con la premisa que la salud es un servicio público fundamental y por ende debe estar enfocado en el beneficio social que estas entidades logren. El sector privado si puede verse más enfocado a la rentabilidad, sin embargo, algunas de estas entidades pertenecen a órdenes religiosas que, con base en sus creencias, toman algunas de sus decisiones.

A la hora de entrevistar a los preparadores de la información de costos, lo primero que se buscó indagar fue la existencia de un sistema de costos establecido en dichas entidades a lo cual los cinco entrevistados manifestaron que estas tienen implementado un sistema de costos. En tres de estas entidades el sistema de costos se basa en la metodología ABC, de igual forma una de las entidades utiliza herramientas de costeo por procesos, estándar, por unidad de negocio (o unidades funcionales), por centro de costo y la entidad restante utiliza matrices escalonadas como herramienta de costeo. Además, para llevar el proceso de costeo las entidades públicas se apoyan en las hojas de trabajo, en las cuales se establecen los protocolos o procedimientos que se aplican en determinado servicio, y una de las entidades privadas cuenta con los GRD. Al indagar por el sistema de costos, se evidencia que existe un mayor avance en el uso de estas metodologías por parte de las entidades privadas que de las públicas, ya que estas pueden hacer una inversión más fuerte en sistemas de información.

El tema de los sistemas de costos da lugar a preguntar sobre los softwares utilizados para el procesamiento de la información que permite calcular el costo de los servicios prestados, donde se observó que una de las entidades privadas cuenta con el sistema SAP, una de las entidades públicas utiliza la herramienta PERC, desarrollada por la Cooperativa de Hospitales de Antioquia y las demás entidades llevan sus costos de forma manual a través de Excel. En este tema se visualiza el poco avance en los sistemas de información relacionados con costos aplicados en las entidades públicas y privadas por el alto costo en el que se debe incurrir para adquirir estos sistemas y el posible desinterés de la administración por implementarlos, al no existir una regulación que los obligue taxativamente a tener un software que permita una mayor recopilación de la información. Sin embargo, cabe resaltar que en algunas entidades públicas, se están adelantando esfuerzos para la adquisición e implementación de software integrados que permitan un mejor procesamiento de la información, ya que ven los costos como una herramienta para la gestión, enfatizando en la necesidad de un mayor apoyo por parte del Estado con recursos para lograr este fin.

En lo relativo a la presentación de la información de costos, de acuerdo con los resultados de la investigación, se evidencian dos enfoques: externo e interno. En el enfoque externo las entidades públicas deben presentar información financiera de carácter general a la Contaduría General de la Nación, siguiendo el Plan Único de Cuentas para el sector público, donde se relacionan los costos de producción de los servicios prestados en la cuenta 73 y los costos de venta de los servicios en la cuenta 63. Además, la Circular 00016 de 2016 de la Superintendencia Nacional de Salud exige que todas las entidades bajo su inspección, vigilancia y control deben enviar su información financiera.

A nivel interno, en una de las entidades privadas la información que se presenta incluye estado de resultados por paciente, por unidad de negocio o funcional, información por elemento de costo, punto de equilibrio, análisis de variaciones de costos de un período a otro, indicadores de productividad, mientras que en las demás entidades presentan esta misma información excepto el estado de resultados por paciente debido a las limitaciones con el software de procesamiento de información. Además, los gerentes solicitan explicaciones adicionales sobre variaciones fuera de lo normal, pues según ellos, la estructura de costos en estas entidades tiende a ser estable. La información de carácter interno se presenta mensualmente, y las entidades públicas envían información a la Contaduría General de la Nación de forma trimestral, esto puede ser positivo en cuanto existe un flujo de información constante pero también por la exigencia de esta información en cortos periodos de tiempo la calidad en su preparación puede verse afectada tal como se pudo evidenciar al revisar los reportes que las entidades públicas envían a la Contaduría General de la Nación, donde los ingresos obtenidos en cierta área no están relacionados con sus respectivos costos, ya que cuando se realizó la revisión a través del Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), se hizo una comparación de los ingresos y costos que presentan estas entidades en la información contable pública, presentando por ejemplo ingresos en algunas unidades funcionales, pero sin costos asociados a estos, algo que resulta incoherente porque no se presenta ningún elemento del costo pues para la prestación de un servicio se debe incurrir como mínimo en alguno de estos elementos. Además, al presentar los informes de carácter interno las personas encargadas de su elaboración, brindan explicaciones adicionales de los puntos más importantes del informe a quienes solicitan la información con el fin de dar mayor claridad sobre ella.

En la mayoría de los casos, para el cálculo de los costos, las entidades utilizan herramientas informáticas diferentes a las utilizadas en sus procesos contables. La implementación de herramientas específicas para costos puede favorecer la obtención de información con un mayor nivel de detalle

que permita un mejor análisis de esta para tomar decisiones con bases más razonables.

Al preguntar por la participación de los preparadores de la información de costos en el proceso de toma de decisiones, las personas entrevistadas reconocen que participan de forma indirecta en este proceso a través de los informes, análisis y explicaciones que ofrecen a quienes finalmente son los encargados de tomar las decisiones. Por ejemplo, cuando se va a realizar una contratación con las EPS, el área de costos hace un análisis de los servicios que se van a prestar, para determinar la rentabilidad del contrato y brindar una base sobre la cual realizar negociaciones con dichas entidades. Además, en algunas de estas entidades con base en la información de costos plantean estrategias que permiten optimizar los costos en los diferentes centros de costos o áreas funcionales, ya que este es el elemento más gestionable, pues los entrevistados manifestaron que en algunas ocasiones las EPS, son las que tienen el poder en la negociación y además se da lo que se puede denominar como una “guerra del centavo” dada la competencia del sector principalmente entre entidades con niveles de atención similares. En ocasiones, esto lleva a que las entidades del sector acepten contratos que no le son favorables por el simple hecho de tener un ingreso, el cual puede no significar excedentes y afectar de alguna forma la calidad en la prestación de los servicios.

A pesar de lo mencionado anteriormente, la importancia que se le puede dar a la información de costos depende principalmente de la intención de los gerentes de tenerla en cuenta para su gestión, lo cual para las entidades públicas, se ve reflejado en el plan de desarrollo en una de sus líneas estratégicas y para las entidades privadas se refleja en la planeación y definición de objetivos. Esta importancia puede variar de acuerdo con los continuos cambios en la dirección y demás cargos administrativos, principalmente en las entidades públicas, donde estos cargos pueden estar supeditados al gobierno de turno en los diferentes municipios, lo que ocasiona que no haya una continuidad en los planes de desarrollo y por tanto en la importancia de la información de costos, generando inestabilidad en el diseño, implementación y mantenimiento de adecuados sistemas de información. Mientras que en las entidades privadas, se observa una mayor estabilidad laboral del personal administrativo lo cual puede ser favorable para un mejor conocimiento de la entidad a la hora de identificar sus necesidades y dar continuidad a los procesos y planes relativos a los costos.

En general, los líderes de costos entrevistados concluyen que un sistema de costos y la información de costos son elementos esenciales para las entidades del sector salud, pero es necesario que todas las áreas participen, ya que los costos no dependen sólo del área contable, sino que son producto de un trabajo mancomunado que requiere el compromiso de todos los agentes de la

entidad, pues el insumo principal de un adecuado sistema de costos es un flujo de información constante que facilite la obtención de datos en tiempo real. Además, opinan que los sistemas de costos que adopten estas entidades deben estar acordes a su estructura (pues estas entidades son intensivas en mano de obra e incurrir en altos costos indirectos) y al tipo de servicios que presten, y que los encargados de elaborar la información de costos, no deben quedarse en la oficina procesando datos, sino que deben tener contacto directo con todas las áreas para entender la operación de la entidad y de esta forma proporcionar información que sea útil para la toma de decisiones.

## **VI. Discusión y conclusiones**

Con la investigación se logró identificar que, a pesar de que los hospitales y clínicas de Rionegro y La Ceja tienen diferentes niveles de complejidad, algunos de sus servicios son comunes, y requieren unos costos fijos necesarios para garantizar la operación, por lo que el uso de la información que provee el sistema de costos es de gran importancia para evitar grandes impactos en los resultados financieros y a nivel social que se pueden presentar por la naturaleza y razón de ser de estas entidades.

Además, en el proceso de investigación, se evidencia la necesidad de que los organismos encargados de la regulación para el sector salud recomienden el uso de un sistema de costos común, para así tener un punto de referencia que permita que la información de costos sea comparable de un período a otro y útil para la toma de decisiones, ya que a pesar de la creencia de los preparadores de la información, de que esta se utiliza para la toma de decisiones, los administradores no tienen total confianza en la veracidad de la información que se les proporciona por la falta de rigurosidad y continuidad de los procesos en el área de costos, pues al no tener un sistema predeterminado para el sector, se presentan muchos cambios dependiendo de la persona que esté encargada del proceso.

Adicionalmente, la metodología común que se propone implementar para las entidades del sector salud debe tener en cuenta la estructura y limitaciones a las que se ven sujetas las diferentes entidades del sector salud, como los costos indirectos en los que incurrir, pues estos representan un alto porcentaje del costo, por lo que se deben establecer bases razonables para su distribución, pues de esta forma se podría evitar un sobre costo o subsidio de algunos servicios, y crear una falsa ilusión de utilidad o pérdida que lleve a la toma de decisiones erróneas como dejar de prestar un servicio o eliminar un procedimiento médico.

Sin embargo, la implementación de un sistema de costos recomendado por los entes reguladores también requiere apoyo financiero y logístico por parte del Estado a las entidades públicas, ya que esto se convierte en un proceso

con un alto costo para estas organizaciones, no sólo por el software que se necesita para su aplicación, sino también por el personal capacitado requerido para la recopilación y procesamiento de la información de costos. También se requiere que el personal de todos los niveles de las entidades del sector salud, entiendan la importancia de estos sistemas de costos y su utilidad para la toma de decisiones, para que se cree una cultura de costos y de esta forma se puedan alimentar de una mejor manera los sistemas con información suficiente, oportuna y veraz, lo que daría lugar a obtener informes más detallados, diversos y que generen mayor confianza. Esto es necesario porque los informes de costos por paciente, por centro de costos, puntos de equilibrio, análisis de variaciones y estados de resultados realizados a partir de la información que ellos brindan, deben ser utilizados para la toma de decisiones en todos los niveles de la entidad, lo que afectaría directa o indirectamente la operación de todos los agentes que intervienen en el proceso global de prestación de servicios.

En la investigación se observó que las principales decisiones que se toman con la información de costos, son aquellas que se relacionan con la contratación con las EPS para establecer los precios de venta de sus servicios, pues como se mencionó a lo largo del artículo en el sector salud se presenta una alta competencia y algunas de las entidades prestadoras de servicios tienen poco poder de negociación frente a algunas EPS ya que muchas veces, estas últimas, imponen sus condiciones, por lo cual la información de costos y la forma cómo se gestionan, es la herramienta más adecuada para obtener utilidad. Es por esto, que decisiones como la optimización de costos y de planeación estratégica, también tienen en consideración los reportes de la información de costos, pues los encargados de tomar las decisiones, con análisis de variaciones presentados en estos informes, además del conocimiento del sector, evalúan cambios anormales por áreas de responsabilidad o unidades de servicio, para así implementar mecanismos de mejoras para optimizar los recursos que se tienen disponibles.

Por último, en algunas de estas entidades objeto de estudio se presenta una incoherencia entre las afirmaciones de los tomadores de decisiones, pues aseveran que utilizan la información de costos como un insumo para el desarrollo de sus funciones, pero también presentan una desconfianza hacia esta información principalmente en la forma como se llega a obtener el costo final de los servicios que prestan, por esto es necesario que desde la alta gerencia se le dé la importancia que requiere el proceso para la obtención de los costos.

## Referencias bibliográficas

- Backer, M., Jacobsem, L., y Ramirez, D. (1983). Contabilidad de costos: un enfoque administrativo para la toma de decisiones. (Segunda ed.). Ciudad de México, México: Mc Graw-Hill de México S.A. de C.V.
- Bedoya, I., Márquez, J., y Estrada, S. (s.f.). Estudio de las metodologías de costeo aplicadas en la administración y control de los recursos de las E.S.E de primer nivel en el departamento de Antioquia. Recuperado de <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/tgcontaduria/article/viewFile/323424/20780609>
- Carmona, J., Duque, L., y Duque, M. (2008). La información contable y de costos en las entidades de salud: una herramienta para su transformación. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (53), 145-172.
- Chan, M. (11 de Junio de 2011). La creciente importancia de la salud mundial. Recuperado el Abril de 2018, de Organización Mundial de la Salud: [http://www.who.int/dg/speeches/2011/globalhealth\\_20110613/es/](http://www.who.int/dg/speeches/2011/globalhealth_20110613/es/)
- Chiavenato, I. (2000). Administración de recursos humanos (QUINTA ed.). Santafé de Bogotá: McGraw-Hill Interamericana S.A.
- Contaduría General de la Nación. (2007). Marco de referencia para la implantación del sistema de costos en las entidades del sector público.
- Cuervo, J., Osorio, J. A., y Duque, M. I. (2013). Costeo basado en actividades ABC Gestión basada en actividades ABM (Segunda ed.). Bogotá: ECOE Ediciones Ltda.
- Díaz, M. (s.f.). Acumulación de los costos. Recuperado el 10 de Julio de 2018, de <http://posgrado.pbworks.com/f/Acumulacion-costos.pdf>
- Decreto 4707. Diario Oficial No. 46.835 de diciembre 07 de 2007, Colombia.
- Duque, M. I., Gómez Montoya, L. F., y Osorio Agudelo, J. A. (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 del Instituto Internacional de Costos*, (5), 495 - 525.
- Duque, M., Osorio, J., y Agudelo, D. (2010). Los inventarios en las empresas manufactureras, su tratamiento y su valoración. Una mirada desde la contabilidad de costos. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (56), 61-79.
- Gómez, L., Duque, M., y Carmona, J. (2008). La información contable y de costos en las entidades de salud: una herramienta para su transformación. *Contaduría Universidad de Antioquia*, (53), 145-172.
- Ley 100. Diario Oficial No. 41.148 de 23 de Diciembre de 1993, Colombia.
- Ministerio de Salud y Protección Social. (2018). Régimen Contributivo. Recuperado el Abril de 2018, de <https://www.minsalud.gov.co/proteccionsocial/Paginas/R%C3%A9gimenContributivo.aspx>
- Molina, G., Muñoz, I., y Ramírez, A. (2011). Dilemas en las decisiones en la atención en salud en Colombia (Primera ed.). (C. A. Orozco, Ed.) Medellín: La Carreta Editores, Universidad de Antioquia.
- Muñoz, H. (2014). Evolución de los costos de salud en Colombia. Recuperado de <https://www.gestiopolis.com/evolucion-de-los-costos-de-salud-en-colombia/>
- Orozco, J. (2006). Caracterización del mercado del aseguramiento en salud para el régimen contributivo en Colombia. España: EUMED.NET.

- Polimeni, R., Fabozzi, F., y Adalberg, A. (1994). Contabilidad de costos (Tercera ed.). Santafé de Bogotá: McGraw-Hill Interamericana S.A.
- Riveros, E., y Amado, L. (2012). Modelo de salud en Colombia: ¿financiamiento basado en seguridad social o en impuestos? *Revista Gerencia y Políticas de Salud*, 11(23), 111-120.
- Ruiz, F. (2012). Los tres males del sistema de salud. Recuperado de El Espectador: <https://www.elespectador.com/noticias/salud/los-tres-males-del-sistema-de-salud-articulo-361405>
- Sáez, A., Fernández, A., y Gutiérrez, G. (2004). Contabilidad de costes y contabilidad de gestión (Segunda ed., Vol. I). Madrid: McGraw-Hill Interamericana de España S.A.U.
- Secretaría de salud de Bogotá. (2017). Régimen subsidiado. Recuperado de <http://www.saludcapital.gov.co/DASEG/Paginas/RegimenSubsidiado.aspx>
- Solano, A. (2003). Toma de decisiones gerenciales. *Tecnología en Marcha*, 16(3), 44-51.
- Superintendencia Nacional de Salud. (04 de Noviembre de 2016). Circular Externa 016 de 2016. Recuperado de <https://docs.supersalud.gov.co/PortalWeb/Juridica/CircularesExterna/circular%20externa%20016%20de%202016.pdf>
- Vaca, A. (2012). Los sistemas de costeo: bases y metodologías. *Contexto*, 1(1), 1-10.
- Vargas, V., y Hernández, C. (2009). Sistemas de información de costos para la gestión hospitalaria. *Revista de Ciencias Sociales*, XV(4), 716 - 726.