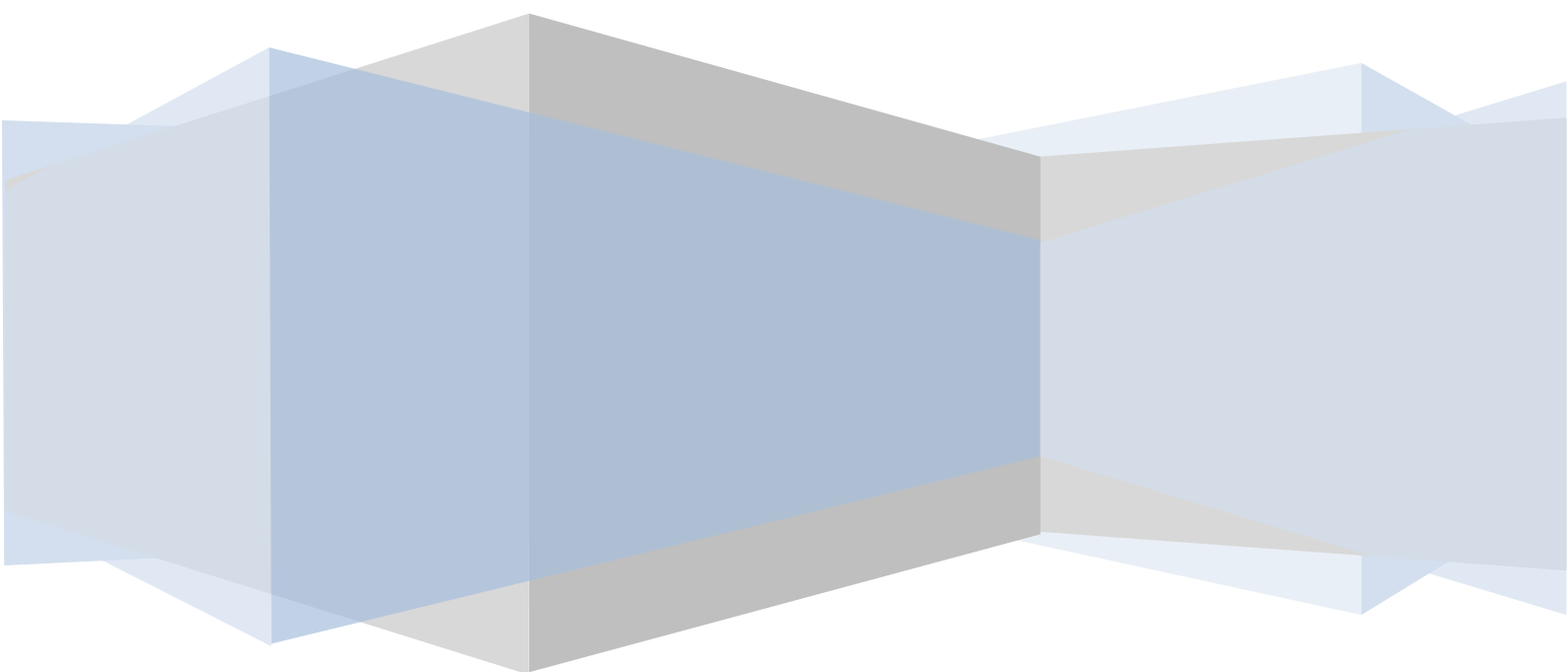


ESTUDIO DE LAS METODOLOGÍAS DE COSTEO APLICADAS EN LA ADMINISTRACIÓN Y CONTROL DE LOS RECURSOS DE LAS E.S.E. DE PRIMER NIVEL EN EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA.

Isabel Cristina Bedoya Zapata John Alejandro Márquez Naranjo Sebastián Estrada Holguín.



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

Isabel Cristina Bedoya Zapata

avril0718@hotmail.com

John Alejandro Márquez Naranjo

alejandromarqueznaranjo@gmail.com

Sebastián Estrada Holguín

xebax10a@hotmail.com

Asesor Metodológico

Carlos Mario Ospina Zapata

Contador Público

Profesor-Investigador

Departamento de Ciencias Contables

Universidad de Antioquia

cmospinaz@gmail.com

Asesor Temático

María Isabel Duque Roldán

Contadora Pública – Magíster en Ciencia Política

Profesora-Investigadora

Departamento de Ciencias Contables

Universidad de Antioquia

duqueroldan@gmail.com

RESUMEN

El sector salud es de vital importancia en Colombia, pues presta un servicio que va ligado al derecho fundamental de la vida y es por esto que es pertinente una reglamentación específica para el manejo de la información de costos, para un mejor control de los recursos en las instituciones que prestan dicho servicio, por lo tanto se debe conocer de fondo la realidad de las entidades prestadoras de salud para poder estudiar mecanismos que logren satisfacer sus necesidades. Los costos en los hospitales deben tomar un mayor protagonismo, ya que como herramienta gerencial, administrativa y contable puede lograr muchos beneficios en el desarrollo de las actividades.

Esta investigación tiene como objetivo conocer las metodologías de costeo aplicadas en algunas E.S.E del departamento de Antioquia. Tras el trabajo de campo se puede concluir que los hospitales públicos analizados no aplican una correcta metodología de costeo principalmente por la insuficiente reglamentación de contabilidad, especialmente en el área de costos, pues los reglamentos existentes se enfocan en la vigilancia y control contable dejando de lado las disposiciones gerenciales como definir un sistema único de costeo y también por la falta de iniciativa o desconocimiento por parte de los directores de los hospitales sobre los beneficios que este tipo de herramientas pueden traer a su gestión. Así pues es necesario recomendar e implementar una metodología o una combinación de metodologías de costeo que permitan a las E.S.E el mejor control de los recursos y la eficiente toma de decisiones.

Palabras claves: Costos hospitalarios, sector salud, sistemas de costeo, Empresas Sociales del Estado.

RESUMO

O setor saúde é de vital importância na Colômbia, porque fornece um serviço que vai ligado ao direito fundamental da vida e é por isso que é pertinente uma regulamentação específica pro gestão da informação de custos, para um melhor controle dos recursos nas instituições que prestam dito serviço, porém deve conhecer de fundo a realidade das entidades que prestam o serviço da saúde para estudar mecanismos que logrem satisfazer suas necessidades. Os custos nos hospitais devem assumir o maior protagonismo, porque como ferramenta gerencial, administrativa e contabilística pode lograr muitos benefícios no desenvolvimento das atividades.

Esta pesquisa tem como objetivo conhecer as metodologias de custeio aplicadas em algumas E.S.E do departamento de Antioquia. Após o trabalho de campo pode-se concluir que os hospitais públicos analisados não aplicam uma correta metodologia de custeio principalmente pela insuficiente regulamentação de contabilidade, especialmente na área de custos, porque os regulamentos existentes são enfocados na vigilância e controle contábil deixando de lado as disposições de gestão como a definição de um sistema único de custeio e também pela falta de iniciativa ou falta de conhecimento pelos diretores dos hospitais sobre os benefícios que este tipo de ferramentas podem trazer a sua gestão. Portanto é necessário recomendar e implementar uma metodologia ou uma combinação de metodologias de custeio que permitam às E.S.E o melhor controle dos recursos, e a eficiente tomada de decisões.

Palavras-chave: custos hospitalares, setor saúde, sistemas de custeio, empresas sociais de estado.

INTRODUCCIÓN

El servicio de salud está ligado a la ética, la moral, la cobertura y la calidad; sin dejar de lado la consecución de recursos para mejorar sus procesos. Las metodologías de costeo son el conjunto de procedimientos específicos utilizados para la determinación de los costos y la toma de decisiones, las más conocidas contablemente en el sector manufacturero aunque actualmente empresas de servicio también las adaptan son: costeo basado en actividades (ABC) y costeo estándar, además de algunas especiales del sector salud como costeo por protocolos, costos por paciente/patología y case-mix management (grupos relacionados de diagnóstico GRD).

A continuación se presentará un estudio realizado en las E.S.E. de nivel uno del departamento de Antioquia, donde se pretende analizar las metodologías de costeo que implementan para tomar las decisiones.

En primera instancia se presentan algunas generalidades del sector salud y luego se describen las diferentes metodologías de costeo que pueden aplicarse a este sector. Luego se describe el trabajo de campo realizado durante la investigación, el cual incluyó una entrevista dirigida a gerentes generales, financieros y contadores de las E.S.E de primer nivel de varios municipios del departamento de Antioquia, con el fin de conocer cómo se lleva a cabo la implementación de las metodologías de costeo dentro de las entidades, arrojando como principal resultado el mal uso de los costos, pues son herramientas gerenciales para la administración; utilización de los costos como simple ordenamiento jurídico para las entidades de control y vigilancia, el cual les obliga reportar la información de costos y gastos por separado, es erróneo y no permite un análisis del servicio, su prestación, los recursos empleados y el mejoramiento continuo en la búsqueda de optimización asistencial y administrativa. Además de que no emplean metodologías de costeo como tal pues la mayoría de ellas sólo aplica una diferenciación entre costos y gastos que es obligatoria y sólo en algunas el modelo PERC, manejado por la Cooperativa de Hospitales de Antioquia (COHAN), al utilizar sólo una separación de costos de los recursos asistenciales se están dejando de tomar erogaciones indirectas como energía, agua, depreciaciones, etc., la decisión de qué metodología aplicar es tomada por el director de turno lo cual representa discontinuidad en la administración y por ende en la aplicación de una metodología como tal, sumando que cada director de turno puede priorizar y enfocarse en otros temas que quizá encuentre más convenientes para el funcionamiento de la E.S.E..

Al conocer la realidad de algunas E.S.E del departamento de Antioquia se puede concluir que no aplican una correcta metodología de costeo por la insuficiente reglamentación de contabilidad, especialmente en el área de costos, pues los reglamentos existentes se enfocan en la vigilancia y control contable dejando de lado las disposiciones gerenciales como definir un sistema único de costeo.

Más allá de una reglamentación o una propuesta metodológica, se debe conocer de fondo la realidad de estas entidades para poder estudiar mecanismos que logren satisfacer sus necesidades verdaderamente. Los costos en los hospitales deben de tomar un mayor protagonismo, ya que como herramienta gerencial, administrativa y contable puede lograr muchos beneficios en el desarrollo de las actividades.

INTRODUÇÃO

O serviço de saúde está ligado à ética, moral, cobertura e a qualidade; sem deixar de lado a consecução de recursos para melhorar seus processos. As metodologias de custeio são o conjunto de procedimentos específicos utilizados para a determinação dos custos e a tomada de decisões, as mais conhecidas contabilisticamente no setor manufatureiro embora atualmente empresas de serviços também as adaptam são: custeio baseado em atividades (ABC) e custeio padrão, além de algumas especiais do setor saúde como custeio por protocolos, custeio por paciente/patologia e case-mix gestão (grupos relacionados de diagnóstico GRD).

A continuação apresentar um estudo sobre as E.S.E. de nível um do departamento de Antioquia, onde se pretende analisar as metodologias de custeio que implementam para tomar as decisões.

Na primeira instância são apresentadas algumas generalidades do setor saúde e em seguida se descrevem as diferentes metodologias de custeio que podem ser aplicadas a este setor. Depois se descreve o trabalho de campo realizado durante a pesquisa, o qual incluiu uma entrevista dirigida a gerentes gerais, financeiros e contadores das E.S.E. de primeiro nível de vários municípios do departamento de Antioquia, a fim de saber como é realizada a implementação das metodologias de custeio dentro das entidades, arrojando como principal resultado o uso indevido dos custos, pois são ferramentas de gestão para a administração, utilizar os custos como simples sistemas jurídicos para as entidades de controle e vigilância, o qual obriga-los a reportar a informação de custos e despesas por separado, é errôneo e não permite um análises do serviço, sua prestação, os recursos utilizados e a melhoria continua na busca de otimização assistencial y administrativa. Além disso não empregam metodologias de custeio como tal porque a maioria deles somente aplicam uma diferenciação entre custos y despesas que é obrigatório e só em algumas o modelo PERC, gerido pela Cooperativa dos hospitais de Antioquia (COHAN), usando apenas uma separação dos custos dos recursos assistenciais se estão deixando de tomar despesas indiretas como energia, água, depreciação, etc., a decisão de que metodologia aplicar é tomada pelo diretor de serviço que representa a descontinuidade na administração e portanto na aplicação duma metodologia como tal, acrescentando-lhe que cada diretor de serviço pode priorizar e focar-se em outras questões que talvez sejam mais apropriados para a operação da E.S.E.

Para conhecer a realidade de algumas E.S.E do departamento de Antioquia se pode concluir que não se aplica uma correta metodologia de custeio pela insuficiente regulação de contabilidade, especialmente na área de custos, porque os regulamentos existentes concentram-se em monitoramento y controle de contabilidade, deixando de lado as disposições de gestão como a definição de um sistema único de custeio.

Para além de um regulador o umas proposta metodológica, se deve conhecer de fundo a realidade de estas entidades para poder estudar mecanismos que atendam suas necessidades verdadeiramente. Os custos nos hospitais devem assumir um maior protagonismo, já que como ferramenta de gestão, administrativa y contabilística pode conseguir muitos benefícios no desenvolvimento das atividades.

1. SECTOR SALUD

1.1. Generalidades del sistema de salud colombiano.

El modelo de salud en Colombia cuenta con dos agentes principales, las Instituciones Prestadoras de Salud I.P.S. (Prestador) y las Entidades Promotoras de Salud E.P.S. (Pagador), ambas pueden ser constituidas por medio de recursos públicos, privados o mixtos, mientras la primera es la encargada de poner a disposición todos sus recursos en pro de la atención y cuidado del paciente la segunda es quien administra el riesgo (salud) encomendada por su cotizante. La complejidad de las atenciones en el sistema de salud se encuentra desagregada por niveles que van del 1 al 3, siendo el primero la atención básica y el tercero la de mayor complejidad. Las Empresas Sociales del Estado E.S.E. están estructuradas para prestar servicios básicos de salud que el gobierno determina como mínimos para sus habitantes. La salud como derecho conexo al fundamental de la vida, debe tener una cobertura completa dentro del territorio nacional y esto es lo que pretende el Gobierno por medio de las E.S.E., que todos los habitantes del territorio nacional puedan acceder fácilmente a una atención básica en salud. Esta figura administrativa es descentralizada, lo que quiere decir que la Nación encarga la responsabilidad en entes locales a través de los municipios.

El desarrollo del sistema de salud que conocemos se dio a partir de la Ley 100 de 1993, una de las más criticadas y controversiales. Con esta norma, se crean las figuras de régimen contributivo y subsidiado, se instaura el Fondo de Solidaridad y Garantía FOSYGA, que se encarga del manejo de los recursos para la salud y su distribución a las entidades, al día de hoy su función ha sido altamente reprochada, se le juzga de no direccionar los dineros en forma oportuna por lo que se presentan inconsistencias de liquidez para las entidades encargadas de los servicios de salud. La liquidez golpea muy fuerte en el sector salud ya que una de sus particularidades son los costos fijos muy altos y mano de obra costosa, por lo que se necesita disponible o fuentes de financiación para cubrir la operación.

Una particularidad de esta norma es la inclusión de la obligatoriedad de implementar sistemas de costo. En el parágrafo del artículo 185 consta lo siguiente:

Toda institución prestadora de servicios de salud contará con un sistema contable que permita registrar los costos de los servicios ofrecidos. Es condición para la aplicación del régimen único de tarifas de que trata el artículo 241 de la presente ley, adoptar dicho sistema contable. Esta disposición deberá acatarse a más tardar al finalizar el primer año de vigencia de la presente ley. A partir de esta fecha será de obligatorio cumplimiento para contratar servicios con las entidades promotoras de salud o con las entidades territoriales, según el caso, acreditar la existencia de dicho sistema. (Ley 100, 1993).

El Estado parece tener en cuenta la importancia de los sistemas de gestión que puedan ayudar a la administración en el control y manejo de los recursos, sin embargo al dejar abierta la puerta en cuanto a qué sistemas de costos deben aplicar las I.P.S. su implementación ha carecido de fuerza.

A partir del 2007 se empieza a incluir la inspección financiera dentro de las obligaciones de la Superintendencia.

El Sistema de Inspección, Vigilancia y Control del Sistema General de Seguridad Social en Salud, es el encargado de hacer la fiscalización, el control, financiación y el manejo de los recursos, así como asuntos pertinentes a los usuarios del sistema en cuanto a calidad y veracidad del servicio. (Ley 1122, 2007).

Sería esta dependencia la encargada de impartir disposiciones financieras que requieran las entidades a las cuales se le ha encargado ejercer control. En cumplimiento de ello la Superintendencia de Salud presenta 4 resoluciones en las cuales se contemplan varios Planes Únicos de Cuentas en el tiempo:

- Resolución 106/98,
- Resolución 1804/04,
- Resolución 356/07 (Bajo Ley 1122)
- Resolución 724/08 (Bajo Ley 1122)

Si bien estos PUC son especiales para el sector salud, en los cuales se introducen las particularidades de las instituciones, su parametrización entra en una divergencia teórica y de clasificación. Quienes definen los planes de cuentas en el sector salud confunden los conceptos de sistema contable y sistema de costos y pretenden involucrar el sistema de costos dentro de la contabilidad, lo que es innecesario y poco práctico porque implica pérdida de oportunidad y confiabilidad en la información generada por cada subsistema (Carmona, Duque y Gómez, 2008).

La regulación de los planes de cuentas o la definición de sistemas de costo, el gobierno por vía de la Supersalud no ha logrado definir un rumbo financiero y de gestión óptimo para las E.S.E, I.P.S, E.P.S, A.R.L y S.O.A.T. sea por su desconocimiento en materia contable y de gestión o por seguir queriendo controlar disposiciones generales como la cobertura y calidad.

1.2. Sistemas de información.

Los sistemas de información para las entidades del sector salud son diferentes dependiendo de la conformación de su capital, público o privado, y de la agrupación de la información, algunos de los sistemas de información actuales que tiene el sector salud en Colombia son: Registro Único de Afiliados (RUAF), Planilla Integrada de Liquidación de Aportes (PILA), Sistema de Información de Precios de Medicamentos (Sismed), Registro Individual de Prestación de Servicios (RIPS), Sistemas de Gestión de Hospitales Públicos (SIHO), Registro Especial de Prestadores de Servicios (REPS), entre otros. (Bernal y Forero 2011). Todos estos sistemas tienen su razón de ser y recopilan datos relevantes en materia asistencial.

A pesar del desarrollo aún falta mejorar los sistemas de información ya que no son de cobertura total, y aún más interesantes sería implementar un sistema de información gerencial, que agrupe tanto lo asistencial como lo administrativo de acuerdo a las características del sector. Las E.S.E. presentan información de su contabilidad a los entes de vigilancia y control con una periodicidad trimestral, sin embargo sus estados financieros y la revisión de estos se orienta por el uso presupuestal de los recursos.

Así las cosas, el Estado como ente de fiscalización carece de entendimiento con respecto a los sistemas de información alternos a la contabilidad que potencializan el manejo de los recursos, la obtención de información de manera clara y acorde con las necesidades de la

gerencia. Las metodologías de costeo ayudan a la administración en el proceso de toma de decisiones, ya que estas se moldean acorde con las necesidades del sector, componentes del costo, objeto de costo, filosofía y tiempo.

1.3. Modalidades de contratación

Existen varias formas de contratar por parte de las E.P.S. el servicio de salud que se le presta a un paciente en una I.P.S. (E.S.E.), algunas de las más conocidas son la contratación por **Cápita, Evento y Conjunto integral de atención.**

1.3.1. Cápita

El Ministerio de la Protección Social a través del decreto 4747 del 7 de Diciembre de 2007 define el contrato de cápita 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. La unidad de pago está constituida por una tarifa pactada previamente, en función del número de personas que tendrían derecho a ser atendidas.

En caso de seleccionarse el mecanismo de cápita, el comprador (asegurador-entidad territorial) procederá a conformar el pool de riesgo sobre el cual se diseñará la propuesta técnica y financiera, para adelantar la negociación y llegar a la formalización de un contrato. (Ruiz, Amaya, Garavito y Ramírez, 2008). Para este tipo de contratación es indispensable una estadística acertada de la población, la frecuencia de uso y el costo estimado.

Es muy común encontrar este tipo de contrato en las E.S.E. de primer nivel, donde la principal ventaja es estimular el área de promoción y prevención ya que en este tipo de contratación es más rentable, desde el punto de vista de la E.S.E., un paciente sano a futuro. Pérez y Velásquez (2008) Este sistema requiere ser soportada con un sistema de información muy preciso, toda vez que implica un amplio conocimiento de las características de la población a atender, toda vez que para calcular el valor de los servicios por usuario, es necesario conocer el perfil de morbilidad, para aproximarse al volumen de atenciones requeridas, incentivando por tanto, las actividades preventivas.

1.3.2. Evento

El evento hace referencia a la complicación médica, en esta contratación incluye todos los procedimientos e insumos puestos a disposición del paciente en el momento de la atención médica desde su ingreso hasta su salida. Su aplicación por parte de la E.S.E. debe constar con previa autorización de la E.P.S. para evitar cualquier glosa (objeción a lo facturado) a la institución prestadora del servicio, ya que los recursos son efectivamente consumidos y no necesariamente aceptados por parte de la entidad responsable de pago.

Sin embargo, el evento como modalidad de contratación puede presentar serios inconvenientes a la hora de la prestación del servicio por parte de la I.P.S. o E.S.E. Por un lado, para obtener mayores ingresos, se puede inducir a los médicos a diagnosticar patologías más complejas que las que realmente se presentan. Por otro, se genera un incentivo a que el servicio prestado sea de menor calidad, pues las empresas prestadoras busquen obtener un excedente reduciendo los costos del servicio por debajo del precio promedio correspondiente al caso. La prestadora de servicios tiene incentivos para realizar más tratamientos y ante cada paciente para controlar los costos del procedimiento. (Pérez y Vásquez, 2008)

1.3.3. Conjunto Integral de Atención

Mecanismo mediante el cual se pagan conjuntos de actividades, procedimientos, intervenciones, insumos y medicamentos, prestados o suministrados a un paciente, ligados a un evento en salud, diagnóstico o grupo relacionado por diagnóstico. La unidad de pago la constituye cada caso, conjunto, paquete de servicios prestados, o grupo relacionado por diagnóstico, con unas tarifas pactadas previamente (Decreto 4747 de 2007).

Para la conformación de los paquetes o casos, se recomienda identificar patologías donde la variabilidad en el protocolo de atención sea baja, los efectos por comorbilidades tenga un alto grado de predicción. Así mismo, son más aconsejables donde se requiera un alto grado de tecnología en la atención (Ruiz, Amaya, Garavito, y Ramírez, 2008). Poco usada en el medio de las E.S.E. ya que su nivel de tecnología y atención es bajo, generalmente pacientes con cuidados y actividades de alta complejidad son direccionados por las E.S.E. hacia el centro de atención que le indique la I.P.S. con el cual si tengan contratados estos servicios.

La unidad de medida es el tratamiento global de una dolencia específica de la que se conocen los protocolos de tratamiento y, por tanto, sus costos. La prestadora de servicios tiene incentivos para realizar más tratamientos y, ante cada paciente para controlar los costos del procedimiento. (Torres, Gorvaneff y Contreras 2005). Con una metodología de costeo por protocolos este sistema de contratación puede ser de gran ayuda para los administradores, ya que complementa la información al momento de pactar los servicios por el conjunto integral de atención.

¿Grupos Relacionados de Diagnóstico (GRDs) próxima metodología de contratación?

El GRD es utilizado en países como Estados Unidos para la contratación de servicios y el pago correspondiente de las E.P.S. a las I.P.S. Si bien los GRD se han usado intensamente en muchos países del mundo como medio de presupuesto hospitalario y de pago a éstos por parte de terceros, lo cual lejos de constituir una debilidad representa una fortaleza, creemos que en las etapas iniciales de implementación es muy prematuro hablar de ellos como una herramienta cuya única función es financiera. Sin embargo, tal y como se dijo, hay que prepararse para que en un futuro este mecanismo de pago se use en el país. El Ministerio de la Protección Social cuenta, dentro de su programa nacional de salud, con una política explícita de desarrollar sistemas de pagos alternativos de tipo prospectivo soportados en sistemas como GRD (Kerguelén y Santa, 2004).

Para la actualidad, Nueva E.P.S está empezando a buscar instituciones con las cuales pueda contratar bajo la metodología de atención por GRD, este tipo de convenios demandaría la implementación de costeo por dicho sistema.

2. COMPLEJIDAD DEL COSTO EN EL SECTOR SALUD

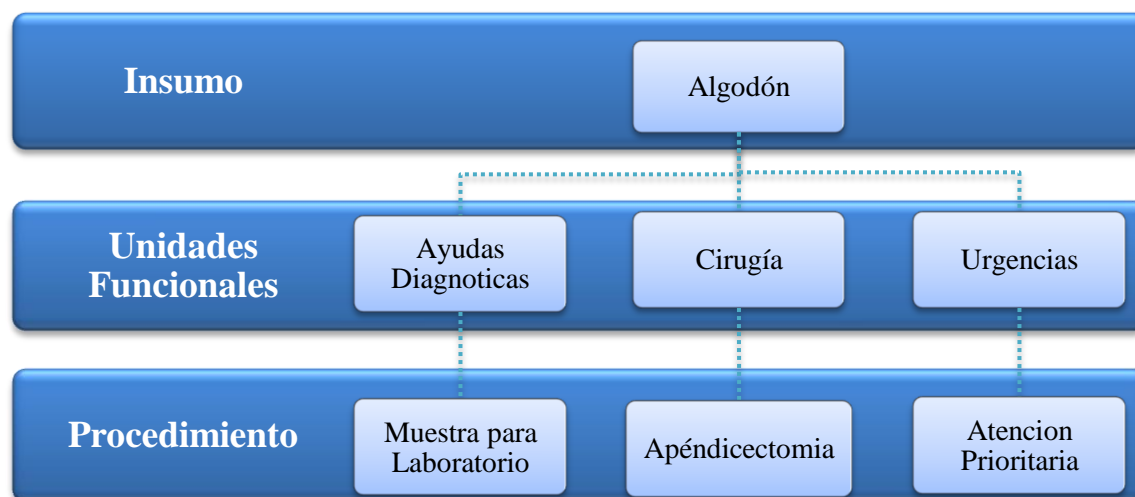
El costeo de los servicios siempre ha sido de gran dificultad por lo que representa prestarlo, la salud no es para nada ajena a estas características particulares de los servicios:

- Es intangible,
- Su consumo es automático,

- No hay consumidores iguales, y
- El consumidor aporta a la prestación.

La complejidad de los procesos sanitarios, aunada a las características propias de los servicios en general, dificulta la identificación del producto y cuantificación del servicio prestado y en consecuencia la evaluación de los resultados. Es posible tener un grupo de productos que a veces son finales o intermedios (Charlita, 2009). Con respecto a lo expresado por Charlita, el control y el costeo de un insumo como el algodón, las gasas, los desinfectantes, entre otros, es complejo debido a que su consumo se hace de diferentes formas, a gran variedad de pacientes y en diversas áreas del centro hospitalario.

Tabla 1. Clasificación Insumos.



Fuente: Elaboración Propia

A continuación se presentaran las diferentes metodologías de costeo y si la finalidad de la institución es costear el paciente, el conocer un costo real de estos insumos es un verdadero reto y necesita de sistemas de información muy elaborados que permitan identificar los recursos consumidos por cada uno de los pacientes atendidos.

3. METODOLOGÍAS DE COSTEO

El método o técnica de costeo es el conjunto de procedimientos específicos utilizados para la determinación de un costo (Pellegrino, 2008). Dentro de los sistemas más conocidos y difundidos en las organizaciones están:

- **Costeo Basado en Actividades.**
- **Costeo Estándar.**

Estos sistemas tienen una aceptación muy generalizada y su implementación es relativamente fácil dentro de las diferentes actividades económicas. Los sistemas de costeo existentes fueron pensados y diseñados en un principio para las empresas manufactureras, pero hoy vemos como todo tipo de organizaciones, incluyendo las de servicios, reconocen la importancia de contar con información referente a sus costos (Cuevas, 2004). Para las entidades destinadas a la prestación de servicios de salud existen tres metodologías particulares acordes con las necesidades del sector,

- **Costeo por Protocolos.**
- **Costos por Paciente/Patología.**
- **Case-Mix Management (Grupos Relacionados de Diagnostico GRD).**

Cada una de estas cinco metodologías apunta a direccionamientos diferentes según el rumbo que la compañía quiera tomar y las políticas de costo que tenga. A pesar de esta variedad y los resultados que puedan arrojar la implementación de una u otra metodología, castigando la toma de decisiones, la Supersalud solo dispuso en la Ley 100 de 1993 la implementación de un sistema de costeo a las instituciones para el funcionamiento administrativo, no invita a la implementación de ciertos sistemas ni mucho menos incita a llevar una sola metodología.

Adicionalmente se expondrán los sistemas de **Costeo por Unidades Funcionales** y el **Modelo PERC**, si bien no se pueden clasificar con metodologías de costeo, su aplicación como sistema para determinar los costos en las E.S.E. las hace relevantes para este estudio.

3.1. Costeo Basado en Actividades.

El costeo ABC (Activity Based Costing) popularizado en el mundo moderno, deja de lado una de las discusiones eternas de las metodologías de costeo, en cuanto a la discriminación que se debe hacer del costo y gasto para la organización, su enfoque va más allá, proponiendo una nueva visión de la organización desde las actividades y los recursos que se consumen para la realización. La teoría habla de la organización como sistema en el cual se realizan Macro-Procesos, Procesos, Actividades y por último tareas, ya que la tarea es algo particular del individuo, no consume recursos como si lo hacen las actividades, para la elaboración de un producto o la prestación de servicios se utilizan elementos como los servicios públicos, salarios (Directos o Indirectos), mantenimientos, herramientas para la realización de la operación y además rubros que no se enfocan de manera directa en la prestación de servicio como la depreciación (no es una salida de efectivo, sin embargo es una figura para reconocer el desgaste de los edificios, muebles y equipos), los intereses, entre otros recursos que consuma globalmente la empresa en el desarrollo del objeto social, sin perjuicio de considerarse costo o gasto.

Una vez obtenidos los recursos que se consumen, se bajan progresivamente de niveles por medio de “*Drivers*” o “*Cost driver*”, direccionadores de costos que ayudan en la asignación racional de los elementos a sus actividades y por último a los objetos de costo. Para poder asignar un costo a un producto hay que tener en cuenta el factor, escoger este factor medible y claramente identificable que me permita asignar los costos a un centro, actividad y producto. Para Castelló y Lizcano (1994) los inductores de costos o *cost driver* son aquellos factores o hechos que influyen en el volumen de ejecución de las actividades, siendo por tanto la causa de consumo de los recursos utilizados al realizar éstas.

Aquí es donde se conoce qué tipos de recursos consume cada actividad y la eficiencia que se hace de los recursos. Un sistema de costeo ABC permite tomar decisiones estratégicas en forma acertada, debido a que al determinar los costos se pueden asignar el precio del producto o servicio y analizar cómo se encuentra este en relación con la competencia. (Cuevas, 2004). Esto es lo que se llama ABM, Activity Based Management o Gestión Basada en Actividades, es donde se interpreta el dato, donde entra el ingenio humano a desarrollar metodologías en pro de la disminución de tiempos ociosos, eliminación de actividades que no generan valor,

control del recurso y otras disposiciones acordes con las políticas de costo de las organizaciones.

3.2. Costeo Estándar.

El Costeo Estándar, es más conservador en cuanto a la asignación de los elementos que componen el costo, para su implementación es imperativo discriminar el costo del gasto, sólo lo asociado al desarrollo del objeto social hace parte del prorrateo, sus metodologías de asignación pueden ser variadas dependiendo del rubro que se quiera distribuir. Es muy común que las organizaciones, sobre todo manufactureras, manejen esta filosofía y la utilicen especialmente para su presupuesto. La utilización de los costos estándar facilita la elaboración de presupuestos de operación, promueve el control de costos y simplifica los costos de los inventarios (Anderson y Raiborn, 1980). Su relevancia para la toma de decisiones no se sale de lo común, ya que el manejo del costo en contabilidad es prácticamente el mismo.

Sin embargo no se puede descartar por completo, puede ayudar en un control a futuro, siendo proyectado un monto 'X' en el presupuesto de costo y verificándolo con lo efectivamente consumido durante el periodo. Su constante verificación, control y mejora ayuda a la administración a tomar correctivos importantes siempre y cuando las proyecciones tengan bases sólidas de fundamentación y estructura. En cuanto a la toma de decisiones puede ayudar a mejorar el funcionamiento interno y el comportamiento de los clientes y proveedores.

La comparación periódica que debe realizar esta metodología entre los costos realmente incurridos o utilizados en el proceso de producción (y que se encuentran sólo en la información contable) con los costos absorbidos mediante el estándar aplicado, generan las variaciones o desviaciones (Agudelo, Duque y Osorio, 2011). El fuerte de la metodología estándar es su comparación del aumento o disminución de variaciones las cuales se busca que sean lo más cercanas a lo real en cuanto sea posible. Lo que se busca al examinar las variaciones periódicamente es un control de recursos, para el área de la salud sería bastante compleja la implementación de esta metodología ya que sus costos pueden variar constantemente por problemas de pandemias, catástrofes naturales, por pacientes de alto costo que son inesperados o simplemente por las características fisiológicas de cada individuo que hacen que un mismo procedimiento médico varíe de un paciente a otro.

3.3. Costeo por Protocolos.

Es un sistema poco conocido en Colombia, su aplicación ha sido desarrollada principalmente en países como España y en América en países como Argentina y Chile. En salud un protocolo es la secuencia ordenada de procedimientos que se le aplican a un paciente que desarrolla determinada patología. El protocolo permite al médico o personal de la salud encargado del procesamiento, realizar el tratamiento de manera efectiva con el costo mínimo (Candia, 1997). Su utilización puede ser encaminada hacia la obtención de recursos necesarios para la adecuada atención, es decir, conocer con anterioridad los implementos necesarios para la realización. Para muchos no es considerada como un sistema de costeo apropiado; para algunos ni siquiera es una metodología de costeo, mientras que para otros es la aplicación del costeo estándar a los servicios de salud.

En el sector salud, el protocolo representa el costo estándar de los procedimientos, los cuales debe ser comparados periódicamente con los costos reales para determinar las variaciones y tomar decisiones que permitan mejorar la utilización de los recursos (Carmona, Duque y

Gómez, 2008). Desde un punto de vista del control y supervisión presupuestal, el costeo por protocolos es una buena herramienta asistencial, permitiendo corregir y mejorar procesos dentro de las I.P.S.

Su operacionalidad se queda corta, centra su atención en el servicio, la prestación y los insumos. Por otro lado están los recursos que se consumen administrativamente, no tienen nada que ver con el objeto social pero son indispensables para la orientación de la organización. Para algunos los gastos de la administración son el cáncer de toda institución, no se relacionan y no agregan valor; sin embargo, son indispensables, en estos se genera la visión de donde y como llegar a ser. No todas las tareas administrativas son indispensables pero tampoco se puede dejar de lado la importancia relativa que puede tener la incidencia de una gestión consolidada y de parámetros definidos.

3.4. Costo por Paciente/Patología

La metodología clasifica al paciente como el consumidor de recursos hospitalarios, los cuales pueden clasificarse según su actividad en variables o fijos. Los costos variables son todos aquellos atribuibles al paciente según el consumo que este tenga de ellos, medicamentos, honorarios, ayudas diagnósticas, insumos médicos, entre otros. Los costos fijos son en los cuales se incurre en forma estable, independiente si el paciente los consume o no, un ejemplo es el día cama que comprende: alimentación, salario médico hospitalario, servicio de enfermería, etc.

El costeo por paciente se desarrolla en forma escalonada y con una combinación de metodologías de costeo:

- Costos por órdenes de producción,
- Costos por procesos y
- Costeo Basado en Actividades

Para el cálculo de los costos variables se utiliza la metodología del sistema de costos por órdenes de producción, donde la orden es, por decirlo de alguna manera, el paciente. Cuando se atiende a cada individuo es como si se abriera una orden de producción, se registran todos los insumos que va consumiendo desde que ingresa hasta que egresa. Para el cálculo de los costos fijos es aplicable el sistema de costos por procesos, ya que éste permite obtener el costo promedio de utilización de los servicios de la I.A.M.C. (Instituto Argentino de Mercado de Capitales), utilizando para la asignación de los costos indirectos entre los centros de costos la metodología del costeo basado en actividades. (Montico y Velarde, 2003).

Es preciso aclarar que para la implementación de esta metodología es indispensable el manejo de grandes bases de datos, en los cuales se consigne toda la información de cada paciente al cual se le presta el servicio; la recopilación de información de costos variables por ejemplo se debe hacer automáticamente, ya que de otra forma sería difícil, casi imposible, reconocer que tipo de recursos ha consumido el paciente durante su estancia.

El Costeo por paciente/patología requiere un sistema de información complejo que permita registrar los costos para cada uno de los pacientes. Lo desarrolló el hospital San Vicente de Paul con el ERP de *Servinte Clinical Suite*. En la actualidad están emigrando a SAP (Malagón, 2011).

3.5. Case-Mix Management

El concepto de *case-mix* hace referencia a la composición de casos o diversidad de tipos de pacientes que son tratados y diagnosticados en el hospital (casuística hospitalaria). Puede definirse el *case-mix* como el catálogo de diagnóstico de enfermedades que resultan de la combinación de las diferentes enfermedades y problemas de salud, específicos de una determinada institución o sistema sanitario (Sepúlveda, 1999).

En un sentido más amplio y tomando desde una vista clínica y administrativa, una casuística compleja se refiere a una mayor gravedad de la enfermedad, mayor riesgo de la mortalidad, mayor dificultad para el tratamiento, peor pronóstico y/o una mayor necesidad para la intervención. Por lo tanto, desde una perspectiva clínica, *case-mix* refiere a la condición de los pacientes tratados y la dificultad de tratamiento asociados con la prestación de atención. Por otro lado, los administradores suele utilizar el concepto de *case-mix* para referirse a los pacientes que requieren más recursos para su tratamiento, que se traduce en un mayor costo de la atención. Por lo tanto, a partir de un punto de vista administrativo, *case-mix* se refiere a la intensidad de los recursos exige que los pacientes dan a una institución (Averill y col., 1998).

El *case-mix* o casuística hospitalaria es el manejo teórico a determinadas patologías y personas con características similares que se puede ser agrupados en diagnósticos establecidos (producto hospitalario), ya que su manejo desde el punto de vista médico es similar, su medición se hace a través de un sistema denominado: *Diagnosis Related Groups (DRGs)* o Grupos Relacionados de Diagnostico (GRDs).

3.5.1. Grupos Relacionados de Diagnostico GRDs.

Uno de los sistemas que está causando furor y empieza a hacer un buen nombre dentro de la comunidad de salud es el revolucionario Grupos Relacionados de Diagnóstico GRD, sus comienzos se dan en Estados Unidos y posteriormente pasa a países como España e Inglaterra.

El GRD 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, de la enfermedad (Carmona, Duque y Gómez, 2008). Su importancia va más allá del sistema por protocolos, en GRD se puede conocer no sólo los recursos que utilizan las patologías sino que además proporciona información para tomar decisiones en cuanto a la prestación de los servicios o la tercerización de ser el caso.

Este sistema es bastante complejo y el agrupamiento no es para nada sencillo dentro de las instituciones que manejen complejos procedimientos, su funcionalidad es basada en parámetros de las enfermedades que pueden ser concentradas en un grupo de diagnóstico. Estos parámetros no son establecidos por alguna institución internacional, por el contrario deben ser moldeados según las particularidades de las poblaciones. En consecuencia, los pacientes se agrupan en categorías homogéneas en función de las características clínicas que presenten y de los procesos a los que tendrán que ser sometidos, formándose así grupos de “iso-consumo” de recursos (Fresneda, 1998).

Una vez detectadas las patologías de los pacientes estas se deben enlazar con datos adicionales como la edad, morfología de la población, la frecuencia y las enfermedades de base asociadas entre sí. Además, como se expuso anteriormente, el GRD puede ser un método de costeo que ayude a la gerencia a controlar sus recursos por medio de las patologías, también es útil en el momento de la contratación de los servicios entre las I.P.S. y las E.P.S.

3.6. Costeo por Unidades Funcionales (Unidades de Negocio Finales)

Según la resolución DDC No. 1 del 21 de Diciembre de 2012, expedida por el contador general de Bogotá D.C. en su artículo número 3 presenta los componentes que deben tener los sistemas de costo:

La estructura del Sistema de Costos de las Empresas Sociales del Estado estará integrada por unidades de negocio, centros de costo, elementos del costo, recursos y la relación de éstos con las unidades funcionales operativas del Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, expedido por la Contaduría General de la Nación mediante las Resoluciones 354 y 356 del 05 de septiembre del 2007.

Más adelante la norma define la unidad funcional:

Unidades Funcionales Operativas: Es el conjunto de procesos de producción hospitalaria definidos por el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en las clasificaciones de subgrupos de costos del grupo 73 Servicios de Salud, de la clase 7 de Costos de Producción.

Este sistema logra desagregar cada una de las áreas de las E.S.E. así:

Tabla 2. Clasificación Unidades de Negocio

CLASE	UNIDAD DE NEGOCIO
FINALES	Consulta externa y procedimientos subespecialidades
	Urgencias
	Cirugía
	Procedimientos y atención ginecobstétrica
	Odontología
	Hospitalización
	Unidades especiales
	Plan de intervenciones colectivas (PIC)
INTERMEDIOS	Apoyo diagnóstico
	Apoyo terapéutico
	Apoyo médico
SERVICIOS	Atención al paciente
	Apoyo logístico
	Apoyo documental
ESTRUCTURA	Administrativa
	Financiera
	Gerencia y gestión
	Dirección médica

Fuente: Resolución DDC 1 de 2012 - Anexo técnico 4

El concepto central de este sistema es distribuir los recursos de las E.S.E. por medio de Inductores o Drivers.

Son criterios de distribución que facilitan la asignación razonable y equitativa de los recursos a los diferentes centros de costos. En nuestro caso, tendremos en cuenta los inductores o drivers para las cuatro distribuciones acordes con el modelo. Se utilizarán inductores para los centros de costos de servicios, estructura e intermedios. Las relaciones entre uno y otro nivel especifican: de dónde, hacia dónde y con qué criterio se distribuyen los costos (Anexo Técnico 3, Resolución DDC 1 de 2012).

El costo del periodo en que incurren las unidades de negocio de Estructura, Servicios e Intermedio finaliza por medio de 3 distribuciones en las Unidades Funcionales (Unidades de Negocio Finales). Esta homogenización de información son los primeros pasos que se dan en la orientación de los sistemas de costo en Colombia.

El modelo de costeo por unidades funcionales fue la base de la construcción de los planes de cuentas que hoy están vigentes en el sector salud.

3.7. Modelo PERC

Surge en los años 70 como modelo de gestión desarrollado por la Organización Panamericana de la Salud en comunidad con la Organización Mundial de la Salud, era denominada PRRC (Producción, Rendimientos, Recursos y Costos), posteriormente cambia a SIG (Sistema de Información Gerencial). Lo que buscaba y continúa perfeccionando la OPS es fortalecer los procesos administrativos de las instituciones, no sólo es prestar los servicios de salud en forma adecuada, es administrar todo los recursos que se tienen y sacar el mayor provecho de ellos.

Para la actualidad es conocido como MGPSS (Metodología de Gestión Productiva de los Servicios de Salud) y una de sus herramientas es el modelo PERC (Producción, Eficiencia, Recursos y Costos). PERC consolida la información, genera cuadros, gráficas y tableros que permiten realizar el análisis de variables por centros de costos y servicios con elaboración de patrones de comportamientos, análisis de costos, series históricas, rendimientos y niveles de eficiencia.

Es una herramienta digital (en plataforma internet) que facilita el procesamiento de datos para la gestión, seleccionando y relacionando componentes críticos de las distintas fuentes de información para presentar una visión global de la productividad, ayuda a detectar problemas estratégicos y formular acciones para racionalizar el uso de los recursos y mejorar e incrementar la producción del establecimiento o red de servicios de salud. (Organización Panamericana de la Salud, 2010).

Este modelo al igual que el de Unidades Funcionales, implementa una clasificación de los servicios en centros de producción, estos generan procesos productivos que son cuantificables:

Tabla 3. Clasificación de áreas

SERVICIOS FINALES O SUSTANTIVOS	Urgencias	
	Hospitalización	
	Cirugía	
	Consulta ambulatoria	
SERVICIOS DE APOYO O COMPLEMENTARIOS	Servicios de apoyo técnico u operativos	Laboratorio
		Imagenología
		Nutrición
	Servicios de apoyo administrativo	Dirección
		Administración
		Vigilancia
		Mantenimiento

Fuente: Resolución DDC 1 de 2012 - Anexo técnico 4.

Genera información mensual sobre producción, rendimiento, recursos y costos para cada uno de los centros de producción definidos, que puede correlacionarse permanentemente con la ejecución de la programación mediante el ordenamiento matricial de información, ejecución de volumen de productos y servicios, rendimiento de insumos y recurso humano, costo de operación por centro de responsabilidad o unidad de desarrollo, costos por servicios finales y de apoyo, evidencias de las desviaciones entre lo programado y lo ejecutado. (Organización Panamericana de la Salud, 2010). A demás proporciona un paralelo entre la producción, el rendimiento y el costo real versus el potencial de la institución según sus instalaciones y la población.

4. APLICACIÓN DE LAS METODOLOGÍAS DE COSTEO.

4.1. Antecedentes de las metodologías de costeo en el sector salud

Si bien un sistema de costeo es indispensable para las organizaciones en la actualidad, de nada sirve si este no se articula con el proceso de toma de decisiones. La toma de decisiones involucra objetivos cuantitativos y cualitativos. Muchos problemas de decisión sencillos involucran atributos cuantitativos que son relativamente fáciles de definir, medir, entender. El más común es el dinero, y muchos atributos como la utilización de las máquinas, la fuerza de trabajo y la calidad pueden traducirse en términos monetarios. Los problemas de decisión más complejos incluyen atributos difíciles de definir y medir. Entre ellos se encuentran el estado de ánimo de las personas, la satisfacción del cliente, la reputación en la comunidad, la apariencia, la estética, etc. Estos atributos se conocen como cualitativos. (Jiménez, 2012). Es en este punto donde se deben tener muy claras las metas de las E.S.E. donde su objetivo es realizar un servicio de calidad pero cada vez más pensando en un tema de sostenibilidad financiera. La necesidad de los sistemas de información de costos es indispensable para estos fines, ya que no sólo proporcionan un dato sino que ayudan a la consecución de las metas por medio de referenciación, control y seguimiento de los recursos y demás puntos de enfoque de la administración.

Esta visión de articulación de los sistemas de costeo en salud no es nueva, ya en la investigación realizada por Duque, Gómez y Osorio (2009), ha proporcionado resultados de

metodologías de costeo combinadas, algunas por desconocimiento de la aplicación de los sistemas según la teoría y otros porque simplemente la teoría no manejan la información adecuada para el sector salud. Si bien esta puede ser una buena excusa para que la SuperSalud no se haya decidido a direccionar a las entidades a un solo sistema de costeo, es dejar en el limbo a las instituciones a su cargo. Como lo demuestra la investigación mencionada, esta fue realizada a hospitales públicos y clínicas privadas del Área Metropolitana de Medellín, se encontró que muchos manejaban sistemas de costeo diversos y además se dijo que esta información hacía parte para la toma de decisiones. Si la información y el sistema está mal diseñado, ¿Qué se puede esperar de una decisión tomada? Y más cuando se encuentra que el mayor aporte de la información recolectada se destina para la contratación, el 61% de las entidades toman decisiones tienen que ver con la rentabilidad alcanzada, la cual es una variable poco controlable por la entidad. (Duque, Gómez y Osorio, 2009)

4.2. Cambios al modelo gerencial de la actualidad.

La inversión en un sistema de costo es de un alto consumo de recursos y desgastante investigativo para las E.S.E., pero no se puede desconocer como una buena herramienta para la toma de decisiones por parte de la alta gerencia, si pensamos que una vez implementada la metodología se hace mejor controlar los recursos y mejorar continuamente los procedimientos, disminuyendo tiempos y consolidado una servicio no solo de atención oportuna sino de calidad. Las E.S.E. no contemplan grandes procedimientos, son instituciones a cargo de la región para cumplir con la prestación de servicios básica a la población. No obstante, consideramos que puede ser aplicada por parte de las instituciones de menor rango para la toma de decisiones que mejore sus dificultades en contratación y funcionamiento.

5. METODOLOGÍA

La investigación realizada es de tipo cualitativa descriptiva y el diseño de la investigación es de tipo documental y de campo ya que la información se obtiene por medio del análisis de documentos relacionados con los sistemas de costos aplicados al sector salud e investigaciones anteriores relacionadas con el tema, pero a la vez también contempla un trabajo de campo en hospitales de algunos municipios del departamento de Antioquia.

Para esta investigación se utilizó una entrevista, previamente diseñada para los Gerentes Generales, Financieros y Contadores de las E.S.E de primer nivel seis municipios seleccionados como muestra y de los cuales no se ofrece el nombre por el compromiso de confidencialidad adquirido con ellos; la entrevista tenía como objetivo conocer cómo se lleva a cabo la implementación de las metodologías de costeo dentro de las entidades; además, por formalidad se complementó el instrumento con una carta de presentación del grupo investigador otorgada por el departamento de ciencias contables donde se especifica la temática y finalidad de la investigación. También se obtuvo información de dos expertos en el área de costos hospitalarios vinculados a entidades de salud de la ciudad de Medellín.

6. RESULTADOS

En cuanto al uso de los costos dentro de las E.S.E. se encuentra que el 50% se maneja para una rendición de informes a entes reguladores, 33% simplemente lo utilizan para conocer el consumo asistencial en las áreas de atención y el 17% restante los emplean como fórmula para la contratación de servicios con las E.P.S.

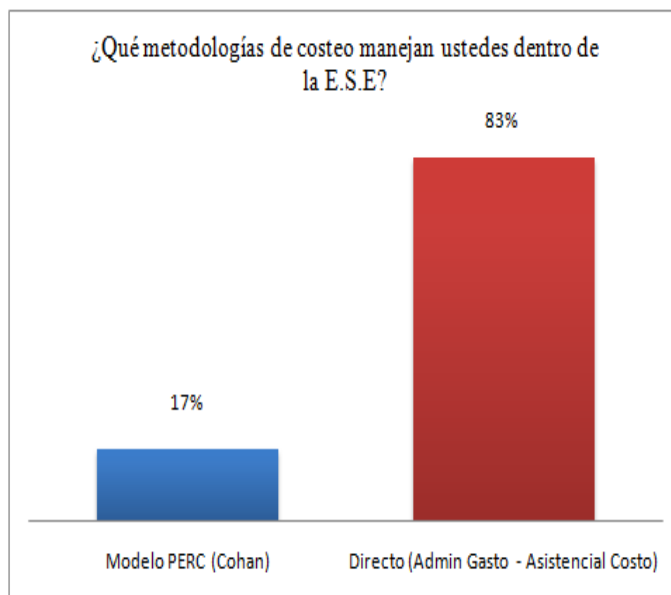


Se encuentra que se está dando un mal uso a los costos, estos son una herramienta gerencial, que permite dar un rumbo adecuado y tomar las correcciones necesarias de ser el caso. Emplear los costos como simple ordenamiento jurídico para las entidades de control y vigilancia, el cual les obliga a reportar la información de costos y gastos por separado, es erróneo y no permite un análisis concienzudo del servicio, su prestación, los

recursos empleados y el mejoramiento continuo en la búsqueda de optimización asistencial y administrativa.

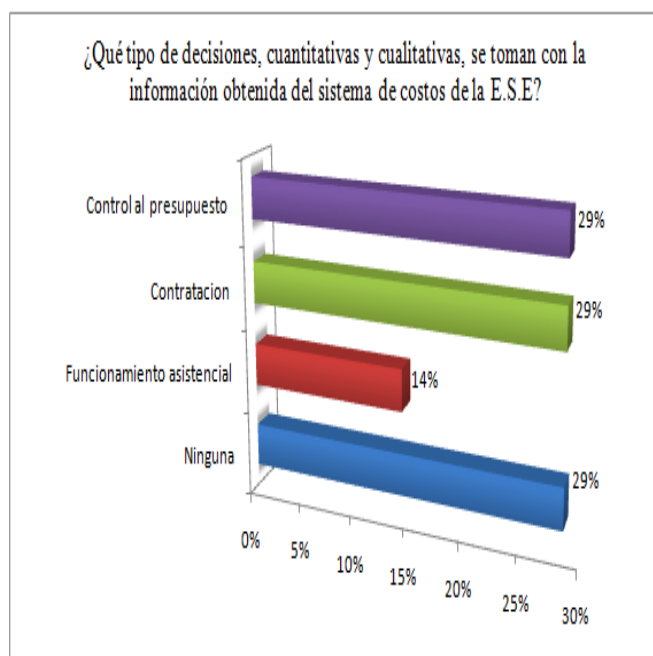
Dentro de las E.S.E. encuestadas solo el 17% está empleando una metodología alterna a la diferenciación entre costo y gasto obligatoria (Directo). Es el modelo PERC, manejado por la Cooperativa de Hospitales de Antioquia (COHAN).

Existen varias explicaciones para este comportamiento que dejan de lado el emplear una metodología de costeo concreta, acorde con las teorías anteriormente expuestas como el ABC, Estándar, Protocolos, Paciente/Patología o GRD.

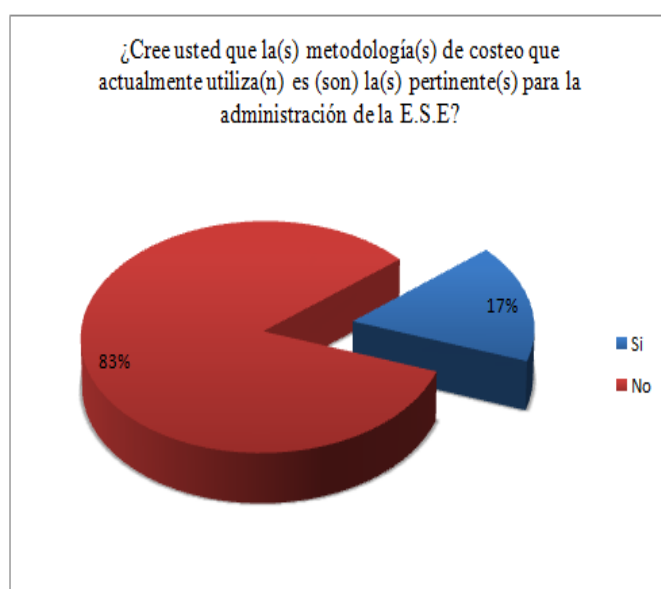


- La decisión de uso de estas metodologías depende del director de turno. El cargo de director en una E.S.E. es altamente político, de libre nombramiento y remoción por parte del alcalde del municipio. Por lo anterior, en ocasiones se puede presentar que la persona encargada en administrar la E.S.E. no cuenta con todas las facultades ni el conocimiento necesario para administrar una entidad de salud.

- Se presenta discontinuidad en las administraciones, cada administrador prioriza y se enfoca en lo que encuentra conveniente. Se pueden implementar metodologías de costeo para un periodo, sin embargo al llegar la nueva administración se deja de lado este proyecto.
- Poco compromiso de las áreas en las E.S.E. dificulta la recolección de información, para los modelos de gestión es indispensable la intervención de cada uno de los empleados.
- La economía, muchas de las E.S.E. no cuentan los recursos suficientes para comprar el modelo PERC u otras aplicaciones de costeo.
- Desconocimiento completo de las herramientas gerenciales como las metodologías de costeo que pueden ayudar a la administración a conocer el estado real de la E.S.E.



Costos no es igual a contabilidad, al utilizar el costeo directo de los recursos asistenciales se están dejando de tomar erogaciones indirectas como energía, agua, depreciaciones, etc. Si bien no son fácilmente reconocibles en la prestación, tampoco se puede desconocer que una parte de estos denominados gastos hacen parte del costo. La clasificación de lo asistencial en cuentas 73 no permite grandes análisis, que si se lograrían con una metodología de costeo. Por ello el 86% de las entidades entrevistadas consideran que la regulación contable en lo que tiene que ver con costos es insuficiente para lograr calcular información útil para la toma de decisiones.

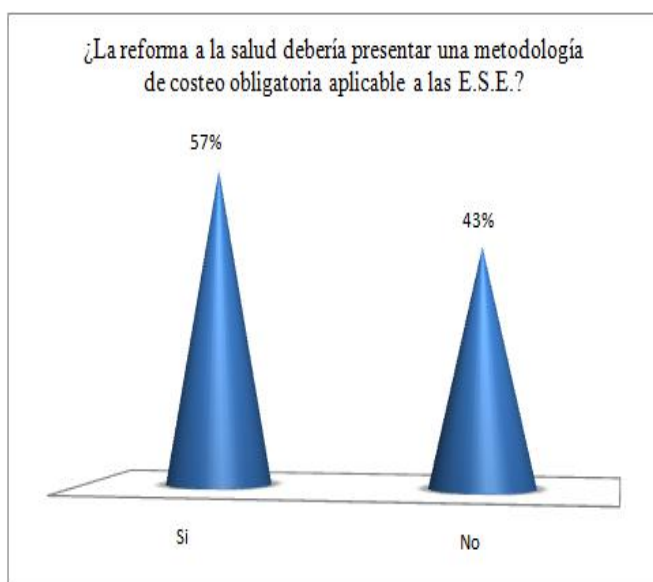
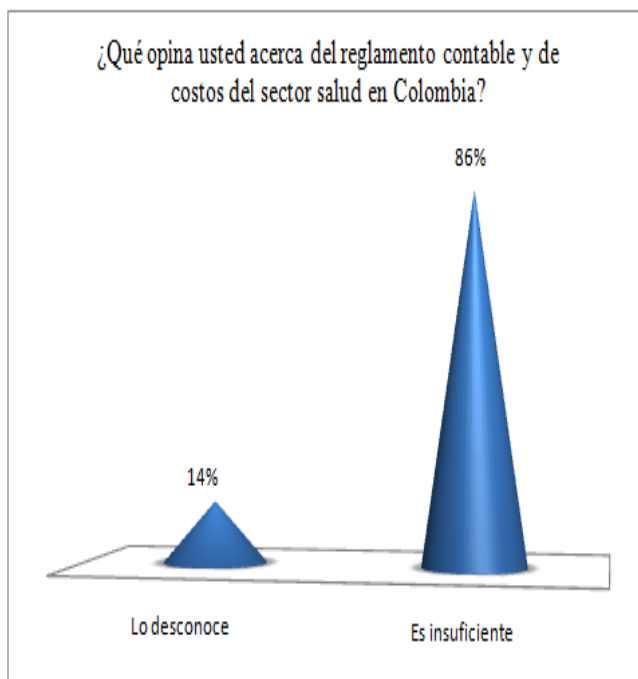


Ya que las formas de calcular el costo en las entidades evaluadas son muy vagas y de poco fundamento es comprensible que las E.S.E. no tomen ninguna decisión al respecto del costo como lo muestra la siguiente gráfica, el 29% de las instituciones no utilizan su información de costos. Las decisiones que toman las E.S.E. tienen que ver con contratación (29%), control del presupuesto (29%) y funcionamiento asistencial (14%), son deficitarias y no deberían ser utilizadas en esas modalidades especialmente en la contratación y más cuando el 83% de los entrevistados reconoce que la metodología de costeo utilizada no es la correcta, solo un 17% cree que la metodología es la correcta, esto tiene una razón de ser ya que es el mismo 17% que utiliza el modelo PERC.

metodología de costeo utilizada no es la correcta, solo un 17% cree que la metodología es la correcta, esto tiene una razón de ser ya que es el mismo 17% que utiliza el modelo PERC.

Si bien, el 86% piensa que es insuficiente la reglamentación de contabilidad y especialmente en el área de costos. Los reglamentos existentes se enfocan en la vigilancia y control contable y deja de lado las disposiciones gerenciales como definir un sistema único de costeo para las E.S.E.

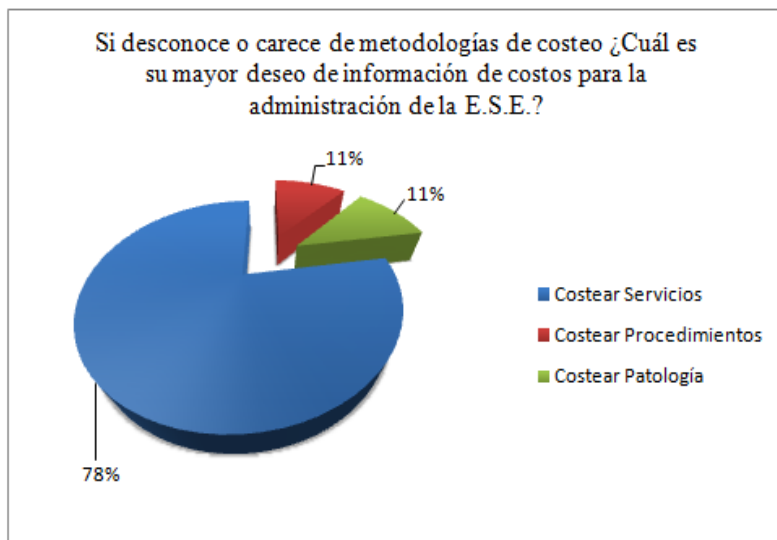
En cuanto a ese punto, definir un sistema único de costos, las opiniones están divididas. Quienes están a favor de la reglamentación única lo aducen porque sólo con la norma los administradores enfatizarían en este ámbito, si no se instaure por medio de leyes tal vez nunca se pueda convencer a gerentes de tener estas herramientas para la toma de decisiones.



Una buena forma de homogenizar la información podría ser, al igual que en el Distrito Capital, por medio de una resolución que imparta las pautas y de un modelo básico como guía y primer paso hacia la contabilidad gerencial que ayude en la solución del sistema de salud colombiano. Por otra parte quienes opinan que es inconveniente una norma para esta implementación lo hacen pensando en los inconvenientes económicos y la diversidad que pueden tener las instituciones prestadoras de servicios de salud en sus diferentes niveles.

Es una apuesta arriesgada el legislar un solo sistema de costeo, pero comprendemos que la situación por la que atraviesa el sistema de salud colombiano no es la óptima, por múltiples variables, entre ellos la información. Si la función del Estado a través de los años ha sido la de dictaminar encaminada al control, porque no hacerlo en los sistemas de costo de las instituciones encargadas de los servicios de salud, tal cual como se hizo con las empresas de servicios públicos domiciliarios. Los modelos son para extraer pequeños trozos de realidad, se puede hacer un modelo con varios tipos de sistemas de costeo y ver cómo actúan estos dentro del esa extracción de realidad.

El panorama encontrado en las E.S.E. de nivel uno del departamento es de una administración sin herramientas para gerenciar, sin ningún tipo de metodología específica. El 78% de los administradores desean conocer un costo fidedigno de los servicios prestados, el 11% costear procedimientos y el 11% restante desearía costear patologías.



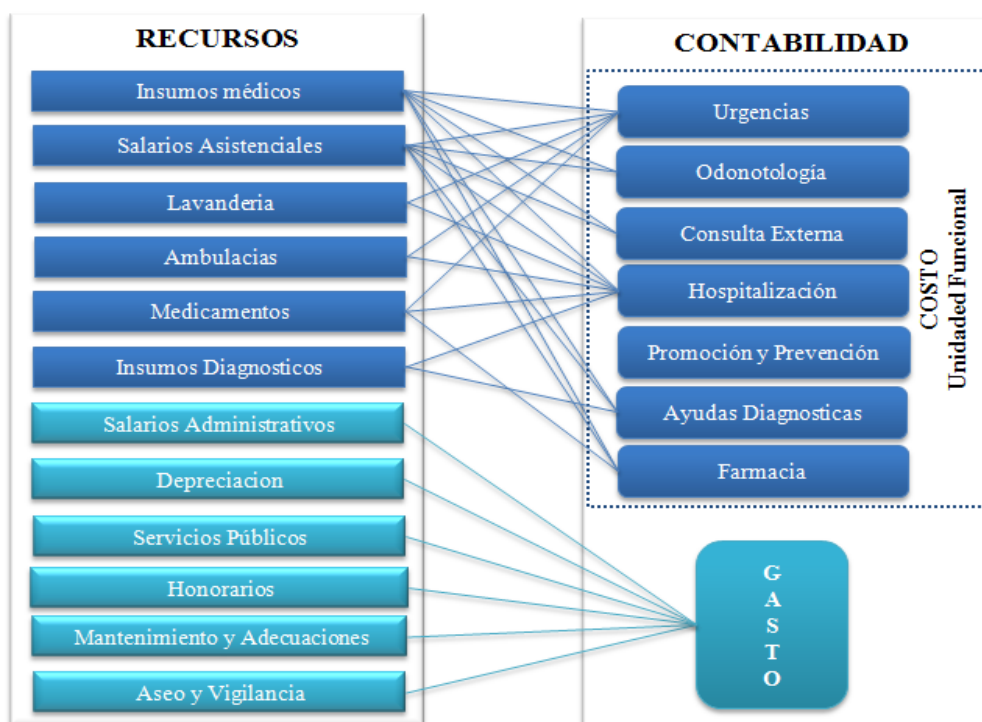
7. REALIDAD DE LAS METODOLOGÍAS DE COSTEO EN LAS E.S.E.

7.1. Información contable y no gerencial.

Las E.S.E. del departamento de Antioquia están cumpliendo con lo mínimo de información establecida:

- Clasificación de costo y gasto,
- Desagregación de información por unidad funcional.

Figura 1. Distribución de recursos.



Fuente: Elaboración Propia

Gráficamente se ilustra como las E.S.E. están manejando los recursos que consumen, su modelo es guiado por el ordenamiento contable y por su simplicidad carece de fuerza y confianza para la toma de decisiones.

Los recursos son separados en asistenciales y administrativos, los cuales son cargados a las unidades funcionales y al gasto respectivamente. En esta forma de calcular el costo no existen los Costos Indirectos de Servicio (CIS) ni *Drivers*. Los CIS son todos asumidos por el gasto (Depreciación, Electricidad, Agua, Gas, etc.), los *Drivers* o Direccionadores no existen, simplemente está como política que lo concerniente a lo asistencial va a la unidad funcional que lo requiere y lo consume, lo no asistencial o lo que no se puede identificar fácilmente con la razón social es gasto. Sin embargo a esta información por unidad funcional no se le puede denominar como metodología de costeo y no puede ser contemplada como contabilidad de gestión ya que su finalidad no es la toma de decisiones sino la presentación de información a entidades de control.

Una vez definido en unidad funcional, todo el gasto se consigna dentro de la contabilidad en las cuentas 51 y 61, la cual es la última instancia abordada por las E.S.E. su finalidad no es el análisis de información recolectada (toma de decisiones) que otorgue un mejoramiento a la prestación y administración del servicio para completar el círculo de información, control y mejoramiento, sino la elaboración de los Estados Financieros para presentarlos ante los organismos fiscalizadores.

Figura 2. Ciclo de Información

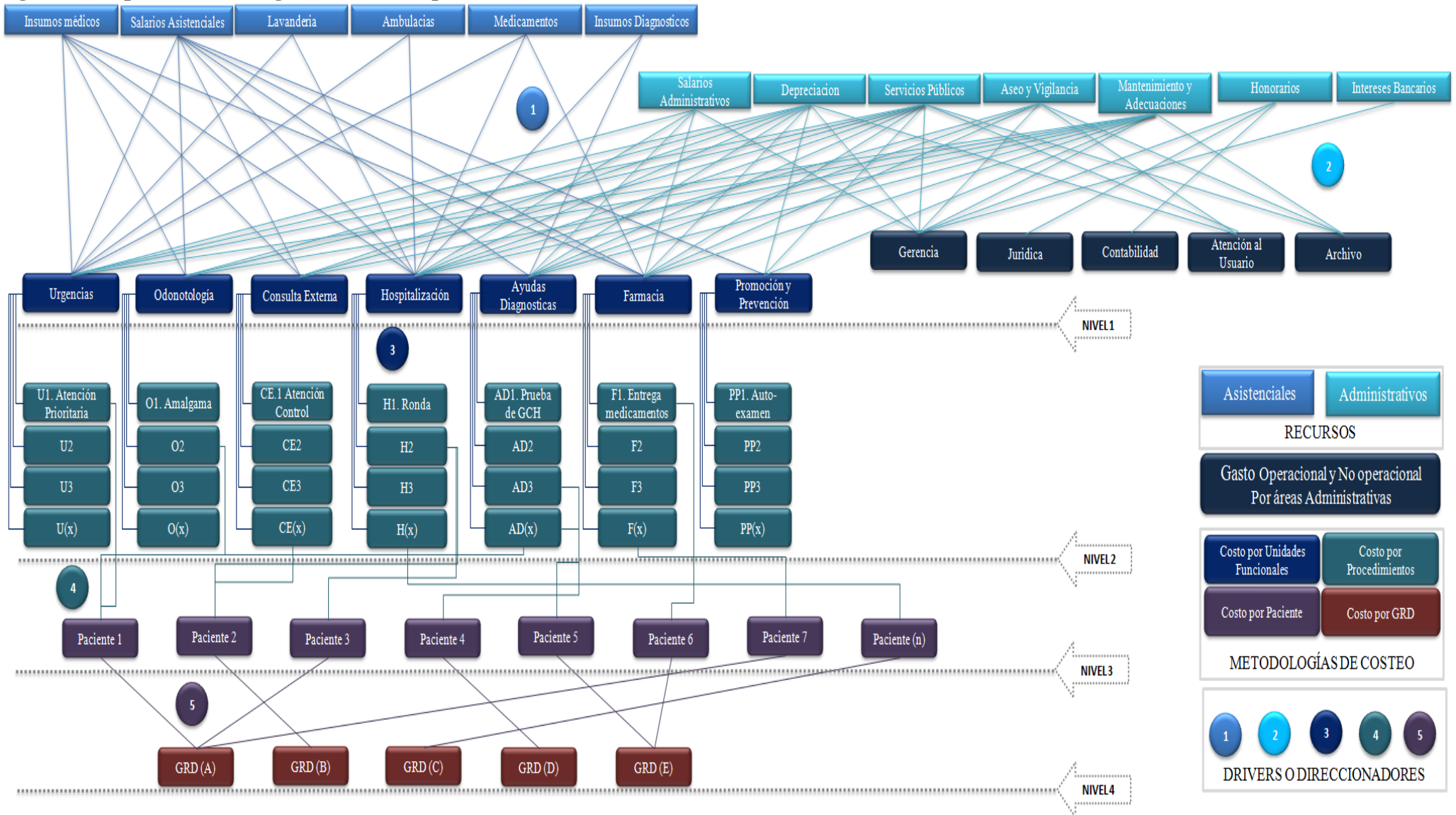


Fuente: Elaboración Propia

7.2. Metodologías de Costeo aplicables a las E.S.E.

Después de haber estudiado las metodologías de costeo existentes para el sector salud y encontrar un panorama desalentador de información gerencial de las E.S.E. del departamento de Antioquia, identificamos un **Mapa de Metodologías de Costeo Aplicable en E.S.E.** El cual gráficamente proporciona una visión de los recursos asistenciales y administrativos consumidos, la descendencia de información desagregada a cuatro (4) niveles (metodologías de costeo) y pasada por cinco (5) *drivers* (direccionadores).

Figura 3. Mapa de Metodologías de Costeo Aplicables en E.S.E.



Fuente: Elaboración Propia

7.2.1. Recursos

Los recursos son todas las erogaciones que se presentan en la E.S.E., se dividen en Asistenciales y Administrativos de acuerdo a su particularidad con la prestación del servicio de salud.

7.2.2. Direccionadores de Primer y Segundo Nivel

Estos *Drivers* o Direccionadores son los encargados de dirigir los recursos hacia las unidades funcionales o las unidades administrativas gasto según el área que los haya requerido.

El primer direccionadores directo, los consumos asistenciales a cada una de las áreas de servicio, se pueden presentar préstamos o traslados de recursos entre áreas con lo cual se debe estar muy pendiente y tener buenos canales de control para descargar el costo efectivo correspondiente a cada unidad.

El segundo direccionador es un poco más complejo. No todos los recursos denominados administrativos son completamente cargados a las unidades de la gerencia. Se debe reconocer que las áreas del costo también consumen CIS, servicios públicos, depreciaciones, aseo y vigilancia, entre otros. Para reconocer que porcentaje corresponde a cada área debemos hacer un prorateo según la característica de cada recurso.

Tabla 4. Distribución de recursos según las características

Recursos	Drivers
Salarios Administrativos	% Tiempo de dedicación al área
Depreciación	Valor histórico de equipos
Acueducto y alcantarillado	# Personas en las áreas
Electricidad	% de voltios de equipos
Aseo	# Personas o Mts ²
Vigilancia	Mts ²
Mantenimiento y Adecuación	Directo (Área que consume)
Honorarios	% Tiempo dedicado al área o Directo (Área que consume)
Interese Bancarios	Directo (Área que consume)

Fuente: Elaboración Propia.

Una vez instaurada esta política es fácil distribuir los CIS y recursos administrativos a las áreas funcionales o gerenciales.

7.2.3. Costos por Unidad Funcional

En este primer nivel de información se tiene costos por unidades gracias a los *drivers* utilizados en el paso anterior, si bien es una información muy básica debería ser el nivel mínimo contemplado en las políticas gerenciales de las unidades hospitalarias de primer nivel; es más completa que la que se puede encontrar actualmente en las E.S.E. ya que como se mostró anteriormente, su costo sólo es calculado con recursos asistenciales y clasificado según el ordenamiento contable.

El objetivo primario de los costos por unidades funcionales, las cuales no son necesariamente iguales a las legisladas por los organismos de control, debe ser el de mejorar áreas y controlar los recursos bien sea a través de indicadores cualitativos y cuantitativos. Y la información obtenida no es para presentar información a entes reguladores y de control, sino una información gerencial para la administración como muchas otras herramientas que existen en la actualidad (Presupuesto o Balanced Scorecard)

7.2.4. Direccionador de Tercer Nivel

Este direccionador es directo, su objetivo es cargarle el costo a los procedimientos que haya lugar y se realicen en cada una de las unidades funcionales. Para un mejor control y facilitar el acceso a la información los procedimientos deben estar con una nomenclatura sencilla que permita su identificación.

7.2.5. Costo por Procedimiento

Segundo nivel de información, según lo encontrado en el trabajo de campo de nuestra investigación, este es uno de los puntos a los cuales los directos les gustaría alcanzar en información y es un punto relativamente fácil de alcanzar con un sistema y un modelo de políticas de costo bien montado, puede ser desarrollado por medio de plantillas de excel. Se asimilaría al sistema de costo montado por el Distrito de Bogotá en su Resolución DDC 1 de 2012. En este punto se pueden priorizar procedimientos que tengan mucha demanda, enfocar los procedimientos de bajo rendimiento y fortalecer los procedimientos claves, así como puede ser denominada y dinamizada a una fuente para el momento de contratar con las E.P.S.

7.2.6. Direccionador de Cuarto Nivel

Quienes consumen procedimientos son los pacientes, por eso este direccionador lo que hace es bajar el nivel de costo del procedimiento al paciente directo que haya requerido del servicio.

7.2.7. Costo por Paciente

Tercer nivel de información, si bien para algunas de las E.S.E. es muy complicado llevar un costeo por paciente debido a su volumen de población o accesos a la información, en otras puede ser más factible. En las de más fácil alcance se puede tomar la información del costeo por paciente no como un fin sino un medio para el próximo paso que sea identificar las patologías de estos y/o llevar el costo a nivel de GRD.

Nota: El paciente debería ser identificado (para la gerencia) con un número de ingreso y no con su número de cedula de ciudadanía o equivalente, ya que se puede presentar que el paciente ingrese varias veces a las instalaciones por acontecimientos diferentes.

7.2.8. Direccionador de Quinto Nivel

Último direccionador, en este punto es necesaria la intervención de otras bases de datos tal cual se explicó anteriormente en la metodología GRD. Una vez detectadas las

patologías de los pacientes estas se deben enlazar con datos adicionales como la edad, morfología de la población, la frecuencia, estadística y las enfermedades de base asociadas entre sí.

7.2.9. Costo por GRD

Ultimo nivel en nuestro Mapa de Metodologías de Costeo Aplicables en E.S.E., su aplicación por ahora es muy selectiva, solo los grandes hospitales y clínicas colombianas están o empezaron hace poco a tomar conciencia e implementar esta metodología, requiere de un músculo financiero y de investigación grande para poner en marcha esta idea. Si bien es muy nueva para nuestro país, en E.E.U.U. y Europa ya se da esta modalidad y será el posible nuevo paso que den, poco a poco, todas las instituciones en Colombia ya que solo se considera una metodología de costeo sino también una nueva modalidad de contratación del servicio.

7.3. Manejo de la Información

Todas estas metodologías antes descritas no son nada sin una política gerencial que contemple los resultados obtenidos como herramienta de administración y control de los recursos y un compromiso por parte de todos los integrantes de las instituciones a cumplir con su aporte de elaboración y la transferencia de información. Además la toma de decisiones debe estar acompañada de un *feedback* o retroalimentación con el servicio de salud, todo en pro de mejorar no solo la E.S.E. sino aportando a mejorar la economía el sistema de salud colombiano.

8. CONCLUSIONES

- En el trabajo de campo se encontraron unas E.S.E. con pocos recursos económicos para el mejoramiento de proceso asistencial y administrativo. Así como carencia casi absoluta de herramientas que aporten al control y mejor gerencia de un presupuesto escaso.
- Existe una gran falta de conciencia por parte de las instituciones de vigilancia y control a reglamentar o guiar las E.S.E. en lo administrativo, su enfoque ha sido y sigue siendo asistencial.
- Hay un desconocimiento generalizado sobre las metodologías de costeo que pueden aportar a estas entidades y a su administración, la discontinuidad en los procesos de dirección y la poca penetración del modelo PERC en las E.S.E. por falta de capital son algunas de las causas de que se presente esta situación.
- No existe información gerencial ni toma de decisiones, todo es absorbido por la contabilidad y llevado a los organismos reguladores.
- La gerencia desea más información que le ayude principalmente en su proceso de contratación, pero hace poco por obtenerla. El estado económico no puede ser una excusa, hay modelos que puede ser empleados de manera empírica a través de herramientas como el Excel.

- Hay modelos para el sector salud aplicados en grandes hospitales y clínicas en la actualidad, especialmente en los privados. La información para los privados ayuda a generar excedentes, para los públicos, debería mejorar, optimizar y reforzar procesos haciéndolos cada día más competitivos y que puedan generar excedentes que pueden ser reinvertidos en la población.

BIBLIOGRAFIA

- Agudelo, D.M., Duque, M. I., Osorio, J. A. (2011, Julio/Diciembre). Costos estándar y su aplicación en el sector manufacturero colombiano. *Revista cuadernos de contabilidad*, 12 (31), pp. 521-245.
- Anderson, H. R., Raiborn, M. H. (1980). Conceptos básicos de contabilidad de costos. España. Compañía Editorial Continental.
- Alcaldía Mayor de Bogotá, Resolución No. DDC-000001 21 de Diciembre de 2012.
- Arcila, L. G (2003). Costos hospitalarios y grupos relacionados de diagnóstico. pp. 1-51. Medellín. Hospital Universitario San Vicente de Paul.
- Averill, R. F., Muldoon, J. H., Vertrees, J., Goldfield, N. I., Mullin, R. L., Fineran, E. C., Zhang, M. Z. (1998). The Evolution of Casemix Measurement Using Diagnosis Related Groups (DRGs). *3M HIS Research Report*, 5, pp.1-40.
- Carmona, J., Duque, M. I. y Gómez, L.F. (2008). La información contable y de costos en las entidades de salud: Una herramienta para su transformación. *Revista contaduría universidad de Antioquia*, 53, pp. 145-172.
- Castelló, E., Lizcano, J. L. (1994), El sistema de gestión y de costes basado en las actividades, Instituto de Estudios Económicos, Madrid. P,
- Charlita, P., (2009). Gestión de costos en salud, Bogotá. Ecoe ediciones. ISBN: 978-958-648-611-8.
- Colombia. Ministerio de Protección Social. Decreto 4747 de 2007. Diciembre 7. Artículo 4.
- Cuervo, J. y Osorio, J. A. (2006). Marco conceptual de los costos. Costeo basado en actividades –ABC- gestión basada en actividades –ABM-. pp. 8-19. Bogotá D.C. Ecoe ediciones.
- Duque, M. I., Gómez, L. F y Osorio, J. A. (2009, julio/diciembre). 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.
- Fresneda, M.S. (1998). La contabilidad analítica en los hospitales públicos. *Revista de contabilidad*, (1).

- Jiménez, V. (2012). Aplicación de metodología multicriterio para la priorización de los procesos objeto de costeo en entidades del sector de la salud. *Revista Libre Prensa V9. N° 1. Ene – Jun. pp. 99 – 123.*
- Kerguelén, C., Santa, G., (2004, Enero/Marzo). Diseño e implementación de un sistema de grupos relacionados por el diagnóstico (GRD). *Revista Vía Salud, 27, pp. 22-28.*
- Macchi, E. J. (2010, Julio/Diciembre). La salud en Colombia. ¿Cuestión de vida o de derecho? *Revista principia iuris (Tunja). 14, pp. 193-208.*
- Malagón Robayo, C. (2011). Costos GRD, ¿un aporte a la crisis del sector hospitalario? Recuperado de http://www.aeca.es/pub/on_line/comunicaciones_xvcongresoaecca/cd/215d.pdf.
- Martínez, E. y Grajales, I. C. (2010, Noviembre/Diciembre). Efectividad de un programa de promoción de la salud en la disminución de costos médicos asistenciales. *Revista de Salud Pública (Bogotá). 06 (12), pág. 938-949.*
- Ministerio de Salud, Ley 100 de 1993 sobre seguridad social en Colombia.
- Montico, E., Velarde, M. (2003). Una propuesta de costos para las instituciones de asistencia médica colectiva: Costos por pacientes y patología. Uruguay.
- Organización Panamericana de la Salud. (2010). Metodología de Gestión Productiva de los Servicios de Salud - Introducción y Generalidades. Washington. ISBN: 978-92-75-33151-4.
- Osorio, J. y Duque, M. I. (2003, Julio/Diciembre). Sistema de costeo basado en actividades al sector salud. *Revista contaduría universidad de Antioquia, 43, pp.113-134.*
- Pellegrino, A. R. (2008). Métodos contables de costeo. Mendoza, Argentina.
- Perez, M. y Velasquez, A. *Modelos de contratación en el sistema de salud en el marco de las relaciones entre prestadores y aseguradores.* Trabajo de grado Especialista en Gerencia de la Seguridad Social. Medellín. Universidad CES. Facultad de Medicina, pp. 19-25
- Ramírez, R. de J. (2003). Aplicación mapa de costos en salud. Gestión de costos con enfoque sistémico. (pp. 141-183). Medellín. Litografía Santis.
- Rivas, R. (2002, abril). Sistemas de costos en una unidad hospitalaria. *Revista administración en salud. (41), 2-6.*
- Ruiz, F., Amaya, L., Garavito, L., Ramírez, J. (2008, Junio/Diciembre). Precios y contratos en salud Estudio indicativo de precios. *Revista Gerencia y Políticas de Salud, 15, pp. 173-176.*

- Torres, A., López, G. M. (2012 Septiembre/Diciembre). Metodología de costos para instituciones prestadoras de servicios de salud: aplicación de los Grupos Relacionados por el Diagnóstico – GRD. *Revista el hombre y la máquina*, 40, pp. 31-43.
- Torres S., Gorvaneff Y. y Contreras N. (2005 Diciembre). Prioridades en la definición de límites. Entre aseguradores y prestadores de servicios de salud: aproximación preliminar al régimen contributivo en Bogotá. *Revista Gerencia y Políticas de Salud*, pp. 141-158.