

ESTUDIO COMPARATIVO DE LOS DIFERENTES SISTEMAS O MODELOS DE COSTES IMPLANTADOS EN LOS HOSPITALES PÚBLICOS ESPAÑOLES

Pedro Monge Lozano
Profesor de la Universidad de Huelva

RESUMEN

El trabajo ofrece una comparación de los diferentes modelos de costes que utilizan los hospitales públicos españoles en aspectos tales como: características, centros de coste, costes por naturaleza, asignación de costes entre centros de coste y asignación de costes a los “productos”.

En el apartado dedicado a las conclusiones damos una visión de la aceptación que los modelos o sistemas de costes tienen, de forma generalizada, en los hospitales españoles. Además, incluimos en este apartado el motivo o los motivos que aducen los gerentes o directores de los hospitales, que carecen de dichas herramientas para la gestión y sin las cuales nos parece, que no se puede gestionar de forma eficiente.

PALABRAS CLAVE: Hospitales, COANh, GECLIF, SIGNO, SIE, ALDABIDE

0. INTRODUCCIÓN

El hospital, como cualquier otra empresa, debe adaptar su gestión dentro del marco competitivo en que se desenvuelve, estando los responsables de su gestión obligados a plantearse mejoras tanto en la organización como en las actividades que allí se realizan. Para ello deben contar con un sistema de información que sea capaz de recopilar, analizar y transmitir toda aquella información necesaria para dirigir cada una de las unidades (asistenciales o no) del hospital, permitir su control y adecuarse a las nuevas oportunidades que se puedan plantear. La contabilidad es uno de los instrumentos más importantes con los que cuenta la dirección del hospital para llevar a cabo su gestión. Todos los hechos contables han de ser captados, medidos, valorados y registrados en la contabilidad porque, al igual que en cualquier otra empresa, han de ser tenidos en cuenta ya que influyen en el patrimonio produciendo alteraciones en el mismo. Si, además, dentro de los hospitales se produce un proceso de elaboración que da como resultado un “producto”, la salud, que es ofertado a sus “clientes”, supone un coste de manipulación que ha de ser medido. Dos son, por lo tanto, las “herramientas” que deben ser utilizadas por dichas empresas: la contabilidad externa, general o financiera y la contabilidad de costes o analítica.

La primera muestra el patrimonio en un momento dado y las variaciones que se van produciendo, es por lo tanto una información que principalmente va dirigida al ámbito externo de la empresa. Entre los interesados en recabarla están las entidades financieras, proveedores, gobierno, trabajadores, socios, etc. La segunda o interna utiliza datos de la primera para elaborar el coste del proceso productivo y por lo tanto de los productos que se están elaborando, siendo utilizada por quienes gestionan las empresas.

Hoy día, según nos señala Finkler (1999, pág. 4) cada vez más se está utilizando la denominada contabilidad de gestión que utiliza los datos suministrados por la de costes y da información sobre el proceso productivo detectando cualquier error o anomalía en las distintas actividades que lo forman. No se trata de una contabilidad distinta sino más bien una parte de la de costes que sirve y refuerza la toma de decisiones por parte de los gestores de las empresas.

Por lo que a la contabilidad financiera se refiere, al no ser el objeto de este artículo sólo vamos a comentar, a título informativo, que tras la aprobación en el año 1973 del primer Plan General Contable (en adelante, PGC), surgió en 1981 la primera adaptación sectorial, para su aplicación a los entonces denominados centros de asistencia sanitaria. Por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, se aprobó el nuevo PGC que era la consecuencia directa de la adaptación del anterior a las Directivas de la Comunidad Económica Europea. Por tal motivo, era necesario realizar una nueva adaptación sectorial que sustituyera a la del año 1981. Ésta no se produce hasta el año 1996 con la Orden de 23 de diciembre (BOE de 6 de enero de 1997). Los cambios y modificaciones que trajo consigo esta adaptación sectorial, con respecto al PGC, están suficientemente explicados y comentados por Navas (1997, págs 43-44). No obstante, nos parece muy importante reseñar que los hospitales, clínicas, centros de salud, etc. dejan de ser centros de asistencia sanitaria y son considerados, en la actual adaptación sectorial, empresas de asistencia sanitaria, con lo que se refuerza la concepción que debemos tener de esta parte tan importante del sector terciario.

Respecto a la contabilidad de costes, al ser el tema central de nuestro trabajo, analizaremos diversos sistemas que son utilizados en los hospitales españoles. Nos hemos centrado en los que han sido elaborados por los diversos Entes Gestores Sanitarios: Servicios de Salud de Comunidades Autónomas, Instituto Nacional de la Salud (en adelante, Insalud) y Ministerio de Sanidad y Consumo, para ser utilizados, fundamentalmente, en los hospitales gestionados por ellos dentro de su territorio de cobertura. El centrarnos sólo en el sector público se debe al número reducido de programas, frente a la diversidad existente en el privado. Además dichos programas están implantados en un gran número de hospitales.

1. PRINCIPALES SISTEMAS O MODELOS DE COSTES

Tras la aprobación en 1986 de la Ley General de Sanidad (en adelante, LGS) se produce un cambio radical en la Sanidad española. La directriz sobre la que descansaba toda la reforma propuesta por la LGS era la creación de un Sistema Nacional de Salud que estuviera formado por los Servicios de Salud tanto de la Administración del Estado como de las Comunidades Autónomas. En la actualidad todas ellas poseen sus propios Servicios de Salud y desde el año 2002 todas gestionan los recursos materiales, humanos y financieros de los hospitales públicos que se encuentran en su territorio. Hasta dicho año, la realidad era distinta ya que sólo siete Comunidades Autónomas: Cataluña, Andalucía, Euskadi, Comunidad Valenciana, Galicia, Navarra y Canarias, por este orden, consiguieron gestionar directamente sus recursos y en el resto de las Comunidades la gestión era asumida por el Insalud.

Otras innovaciones que trajo consigo la LGS era que la financiación de la Sanidad, casi íntegramente procediera de los Presupuestos Generales del Estado y que la cobertura sanitaria pública se extendiera a toda la población. El Insalud es el órgano que recibe el dinero procedente de los Presupuestos y lo canaliza hacia cada una de las Comunidades Autónomas. No todas las Comunidades reciben el mismo importe sino que el reparto está en función de una serie de parámetros, como por ejemplo la población protegida, que están estipulados por Ley.

Como señala Cuervo (1998, pág. 17), la crisis del estado de bienestar, la de la Administración Pública, en general, como productora de servicios y la de los Sistemas Sanitarios definen los problemas de la gestión sanitaria. Si a lo anterior se le añade, que los hospitales son empresas multiproducto y multiservicio con mercados geográficamente dispersos, demandas muy variadas, explotadas con alta tecnología y múltiples centros de decisión, se puede concluir que cada vez más se esté tendiendo a la separación entre propiedad y gestión, siendo, por lo tanto, necesario un control por parte de la primera. Esta función es necesaria no sólo para asignar derechos de decisión sino para evaluar comportamientos y, en su caso, incentivar a los profesionales sanitarios.

Por este motivo, Andalucía, Cataluña, Valencia y el País Vasco han seguido los pasos del Ministerio de Sanidad y Consumo y han confeccionado una serie de programas para el cálculo de los

costes en cada uno de los centros gestionados por ellos. Son, hasta la fecha, un total de seis que trataremos de analizar, someramente, en los siguientes epígrafes y cuya relación es la siguiente:

- Sistema de Control de Gestión Hospitalaria del Servicio Andaluz de la Salud (COANh)
- Modelo de Contabilidad Analítica del Instituto Catalán de la Salud (SCS)
- Sistema de Información Económica para la Gestión Sanitaria (SIE)
- Gestión Analítica del Ministerio de Sanidad y Consumo (SIGNO)
- Modelo de Gestión Clínico-Financiera (GECLIF)
- Modelo de Gestión Económico-Financiera (ALDABIDE)

2.1. SIGNO

Como hemos señalado anteriormente, el Ministerio de Sanidad y Consumo es el primero que aborda el control de los costes y decide confeccionar un modelo de gestión analítica, conocido con el nombre de SIGNO. Los antecedentes pueden situarse en el Plan de Calidad Total que viene desarrollando el Ministerio desde el año 1986 aunque, hasta el año 1992 no comienza su andadura el proyecto SIGNO. En una primera fase se buscaba calcular el coste por Servicio¹ (SIGNO I) para, posteriormente y una vez consolidada la primera, obtener el coste por paciente o por proceso (SIGNO II) de tal forma que por agregación se consiguiese el coste por Grupos Relacionados con el Diagnóstico (en adelante, GRD). Como objetivos se plantearon, entre otros, los siguientes:

- Implantar un modelo de gestión analítica que pusiera más énfasis en los aspectos organizativos y funcionales que en los conceptos formales.
- Definir los niveles de responsabilidad en los centros asistenciales y reforzarlos.
- Identificar el gestor del gasto, la cuantía del mismo, la forma de hacerlo y los objetivos del gasto.
- Definir un conjunto mínimo básico de datos.
- Establecer el mismo instrumento de medida y un sistema de homologación.
- Construir un sistema integral de información que recogiera costes y actividad que fuera válido para la gestión del Sistema Nacional de Salud, los Servicios de Salud y los centros sanitarios.
- Aumentar el nivel medio de gestión global y departamental de los centros.

Para ello, la estructura hospitalaria se organiza en tres niveles:

- Grupo Funcional Homogéneo, o unidades mínimas de gestión.
- Servicio Funcional, que es la agrupación de uno o varios Grupos Funcionales Homogéneos.
- Área Funcional, que agrupa a uno o varios Servicios Funcionales, constituyendo el nivel mínimo de estructuración de un hospital.

En la actualidad el testigo del anterior proyecto ha sido tomado por el GECLIF que nace a finales de 1997 y es desarrollado por la Subdirección General de Asistencia Especializada del Insalud. Con este nuevo modelo se pretende poner en marcha una herramienta que sea capaz de mejorar el cálculo de costes en los hospitales, impulsar de nuevo el desarrollo de la contabilidad analítica y utilizar la misma para mejorar la asignación de recursos dentro del actual sistema de financiación, por el que se presupuesta a los hospitales en función de la actividad en base a la casuística (case-mix). En este modelo, se suprimen las Áreas Funcionales de la anterior estructura y aparecen las denominadas Áreas de Producción con el objeto de adaptar la contabilidad analítica a las distintas líneas de producción y financiación.

2.2. SIE

¹ Entendiendo por Servicios, cada una de las unidades mínimas de gestión.

El SIE comienza su proceso de implantación en el año 1992 con la Orden de 8 de junio de la Conselleria de Sanitat y Consum. La Dirección General de Régimen Económico de la Generalitat Valenciana a la hora de elaborar el modelo se marcó como objetivo general mejorar a todos los niveles (Unidades, Servicios, Direcciones, Gerencia, etc.) los sistemas de información para la gestión, de forma que permita una mejor calidad en la toma de decisiones y sobre todo gestionar y evaluar los recursos disponibles uniendo los dos aspectos de la actividad sanitaria: la actividad médico-asistencial y la asignación de recursos. Para el cumplimiento de este objetivo el SIE parte de un principio básico, que consiste en la incorporación de todos los costes (a excepción de la amortización) generados en el hospital a los respectivos centros que los originan. Por esta razón, puede hablarse de una afectación “directa” de costes sin pasar por ningún reparto inicial. De acuerdo con este principio básico, la unidades en que se subdivide la organización pasan a denominarse Centros de Actividad..

2.3. COANh

En el año 1993 se diseñó el COANh con la idea de valorar la eficiencia del sector sanitario en la Comunidad Autónoma Andaluza. Se trataba de un sistema de análisis de costes por Servicios, que identificaba las relaciones entre las diferentes unidades productivas en los hospitales, permitiendo obtener los costes de las mismas y vincular la producción asistencial a dichos costes. Iba dirigido a la toma de decisiones en los distintos niveles de la organización: Servicios Clínicos, Dirección del Hospital y Servicios Centrales. La Administración Autonómica pretendía con el sistema COANh que fuera una herramienta útil para la gestión hospitalaria tanto en la vertiente administrativa, identificando los costes de los centros, como en la asistencial, al permitir pactos de actividad y consumo con los Servicios.

A partir del año 1998 se ha confeccionado una nueva versión del COANh ya que la anterior presentaba carencias tales como: imposibilidad para realizar discriminaciones de costes por tipología de actividad, hospitalaria o ambulatoria; la elaboración de indicadores por ámbito de producción que permitiesen realizar análisis económicos particularizados y la asignación de costes en cascada que no reflejaban la realidad de los intercambios económicos entre centros.

Son dos los hechos que han impulsado el desarrollo de la nueva versión: La elaboración en 1998 del Plan Estratégico del Servicio Andaluz de Salud (en adelante, PESAS) y el nuevo modelo de financiación del Contrato Programa. Por lo que al primero se refiere se ha producido una nueva definición de la organización en tres direcciones; a saber:

- Desarrollando nuevos enfoques de gestión clínica que favorezcan la relación entre la capacidad de los profesionales para organizar sus propias unidades funcionales y la responsabilidad sobre el uso de recursos que se les asignan en un entorno de calidad debidamente acreditado. De hecho, en el PESAS se establece la gestión sobre tres niveles, uno regulador que corresponde a la Dirección Corporativa, otro de gestión de recursos que corresponde a las Direcciones de distritos, hospitales y centros de diagnóstico y el último de gestión clínica de cuidados que se desarrolla en las diversas unidades o centros de los hospitales.
- Impulsando nuevas orientaciones en el seno del SAS sobre la base de ofertar nuevos y mejores servicios, tratando, en definitiva, de realizar una integración más eficaz de la Salud Pública y un nuevo diseño de las tecnologías de información de forma que se garantice la conexión entre todos los agentes del sistema y todos los niveles de la organización.
- Situando al ciudadano como punto central, objeto y sujeto de la propia organización.

Respecto al segundo de los hechos que ha obligado a desarrollar la nueva versión del programa, es el de considerar un nuevo modelo de financiación de carácter prospectivo y no incremental siguiendo el modelo de las aseguradoras americanas Medicare, Medicaid, Blue Cross, etc. estableciendo un plan de ajuste para los hospitales menos eficientes. Además, ha traído consigo la incorporación de nuevas líneas de actividad en el ámbito de la asistencia especializada: Hospital de

Día Médico y Cirugía Menor Ambulatoria así como un nuevo diseño de las ya existentes. Por último, la separación, por líneas de actividad, de los costes puramente clínicos, de los costes de estructura.

A efectos de organización de la información, los hospitales deben estar estructurados en Centros de Responsabilidad que son, cada uno de ellos, unidades de gestión hospitalaria.

2.4. SCS

El Servei Català de la Salut, entre otros objetivos, se fijó para el año 1994 que todos los centros dispusieran de un sistema de contabilidad analítica para de esta forma conseguir que se desarrolle una gestión empresarial moderna y eficaz, sirviendo, al mismo tiempo, de ayuda para poder realizar una buena gestión sanitaria. EL SCS fue desarrollado en el Institut Català de la Salut para tratar de conseguir con este modelo lo siguiente:

- La eficacia de la actividad productiva, midiendo la cantidad de factores utilizados y los productos obtenidos.
- La homogeneización del sistema de información económica tanto de los hospitales como de las unidades productivas de atención primaria.
- Medir, lo más acertadamente posible, los costes de cada una de las unidades o Servicios que forman parte de cada uno de los hospitales.
- La toma de decisiones mediante la evaluación de la eficiencia económica.
- Una contabilidad analítica abierta y flexible para que pueda adaptarse a la realidad de cada hospital.

El modelo está estructurado partiendo del conocimiento que se posee de la estructura funcional de los hospitales. Así, cada hospital estará dividido en Centros de Actividad de tal forma que cada uno de ellos se puede identificar con una unidad de producción que realiza un producto y lleva a cabo una actividad que puede ser asistencial o no. Desde el punto de vista de la contabilidad analítica se pueden definir como unidades que recogen y acumulan los costes, tanto directos como indirectos, que se han generado.

2.5. ALDABIDE

De todos, ha sido el proyecto ALDABIDE el último en ver la luz. Diseñado por el Servicio Vasco de Salud (Osakidetza) en el año 1998, al plantarse dicho organismo la necesidad de elaborar un modelo de gestión económico-financiera único para todos los centros que gestiona. Este planteamiento se debe a la reforma del modelo sanitario en la Comunidad Autónoma del País Vasco, como consecuencia de la Ley de Ordenación Sanitaria de Euskadi (LOSE), que contiene tres elementos básicos que van a exigir un cambio en la gestión de las organizaciones de servicios que componen Osakidetza y que, por lo tanto, van a exigir una unificación de la información.

En primer lugar, se crea un mercado interno, en el que las entidades proveedoras de servicios sanitarios (centros pertenecientes a Osakidetza e instituciones privadas) los oferten a las Direcciones Territoriales dependientes del Departamento de Sanidad, siendo éste el que realiza la contratación de los mismos. Este cambio en el modelo de provisión, en palabras de Betolaza² (1998, pág. 23) implica, entre otras cuestiones, nuevos objetivos para los centros asistenciales, tales como: reducción en los costes de producción, correcta utilización de los activos inmovilizados, mejora en la gestión financiera, optimización del control y uso de existencias, agilización de los procesos de cobro, etc.

El segundo factor es la modificación de la naturaleza jurídica de Osakidetza ya que pasa de ser un Organismo Autónomo Administrativo a Ente Público de Derecho Privado. Ante ello, es necesario

² Jon Iñaki Betolaza, Director Económico-Financiero de Osakidetza.

una mayor flexibilidad y autonomía de gestión en los centros para de esta forma conseguir una gestión que se aproxime más a la de las entidades privadas.

Finalmente, el tercer factor se refiere a que Osakidetza, desde el 1 de enero de 1998, solo asume las actividades de normalización, definición de políticas y estándares, coordinación y distribución de información mientras que la responsabilidad del resto de las funciones recae sobre los mismos hospitales.

ALDABIDE aborda, de forma integrada, tres elementos básicos del rendimiento de cualquier organización (personas, procesos y tecnología) para que la eficacia no se vea perjudicada durante el proceso de cambio. Además, pretende que el área económico-financiera sea una organización orientada al rendimiento.

Tres son los objetivos que se pretenden conseguir con el ALDABIDE. En primer lugar, proporcionar a Osaquidetza las herramientas necesarias para gestionar el área económico-financiero, en línea con las directrices de la LOSE. En segundo lugar, rediseñar, en paralelo, las actividades del área económico-financiero y de aprovisionamiento de forma que se alcance una mayor eficiencia. En tercer lugar, consecución de los dos objetivos anteriores con el menor grado posible de transformación en la organización.

Cada hospital es el encargado de definir cada uno de los Servicios en los que se va a estructurar cada hospital, en función de sus necesidades y posibilidades

2. CARACTERÍSTICAS DE LOS PROGRAMAS

Reflejamos en la tabla 1 las características que, a nuestro entender, definen de forma significativa cada uno de los programas que estamos analizando.

Tabla 1. Características principales.						
Características	COANh	SCS	SIE	SIGNO	GECLIF	ALDABIDE
Sencillo	X	x	x	x	x	X
Rápido	X					
Flexible	X	x	x			X
Eficiente	X					
Dinámico	X					
Claro		x		x	x	X
Abierto		x				X
Completo			x			
Lenguaje Común				x	x	

Como se puede apreciar en la tabla, todos los programas coinciden en la sencillez del diseño de la información que suministre cada uno de ellos, es decir, se ha procurado que dicha información sea comprensible y accesible tanto para los responsables como para el resto del personal que trabaja en los centros.

La flexibilidad y claridad, que se repiten en la mayoría de ellos, constituyen otras dos características fundamentales. Todo programa, por lo que respecta a la primera, puede adaptarse a las distintas disponibilidades de información de cada uno de los centros hospitalarios y a sus peculiaridades organizativas. La segunda hace referencia a la forma que cada uno de los programas define los criterios básicos que relacionan las diversas actividades asistenciales en cada uno de los centros hospitalarios pues, carecen de cualquier clase de ambigüedad.

La posibilidad de incorporar modificaciones y mejoras así como dejar abierta la opción de que

cada centro sanitario pueda adaptar la realidad de su entorno, están contempladas tanto en el SCS como en ALDABIDE. Se trata, por tanto, de programas abiertos.

El Ministerio de Sanidad y Consumo y, posteriormente el Insalud, al elaborar sus respectivos programas han intentado ofrecer un lenguaje común y los mismos instrumentos de medida para que la comparación entre hospitales pueda ser un hecho. Ello hace posible utilizar la auditoría, por el Ente Gestor, como instrumento que sirva para la evaluación y para la validación de los datos suministrados por los hospitales, tanto de forma individualizada como de forma conjunta. No obstante, hemos de aclarar tras analizar todos los programas, que ese lenguaje común es posible sólo en el entorno hospitalario que utilice dichos programas y, por lo tanto, la comparación de los datos no sería posible fuera del mismo.

Para terminar nos queda por comentar las cuatro últimas características que son la rapidez, eficiencia y dinamismo del COANh y la de ser, el SIE, un sistema completo pues calcula tanto el coste de cada Servicio o unidad como de cada “producto”, sin necesidad de recurrir a posteriores modificaciones o adaptaciones, como sucede con el resto de los programas.

La rapidez en el suministro de información para la toma de decisiones, de la que hace gala el COANh, ha supuesto una renuncia a una mayor precisión que pudiera traer consigo una lentitud. También se ha buscado la eficiencia del propio programa para que el coste de la implantación sea mínimo y en todo caso, mucho menor que las ventajas y beneficios que aporta. Por último, se trata de un sistema dinámico que permite incorporar innovaciones, tanto organizativas como de los sistemas de información y avanza hacia la elaboración de presupuestos clínicos.

4. COSTES POR NATURALEZA

Todos los programas coinciden en efectuar un reparto primario de los costes por naturaleza a cada uno de los centros o Servicios. En general, los directos de acuerdo con relaciones de causalidad y los indirectos a través parámetros o unidades de obra.

La tabla 2 nos da una visión de conjunto de los costes por naturaleza en cada uno de los programas que se vienen analizando.

Tabla 2. Costes por naturaleza.					
COANh	SCS	SIE	SIGNO	GECLIF	ALDABIDE
Personal Consumos Farmacia Contratas Mantenimiento Prestaciones Amortización	Personal Consumos Reparaciones Amortización	Personal Consumos Servicios exteriores Prestaciones	Personal Suministros Mantenimiento Alimentación Fondo de maniobra Farmacia Diferencias de inventario Amortización	Personal Bienes y servicios Amortización	Personal Consumos Servicios Amortización Otros.

De la observación de la misma podemos extraer las conclusiones siguientes:

- El COANh y el SIGNO son los programas que presentan un nivel de desagregación de costes por naturaleza muy superior al resto.
- El personal es el coste que se repite en todos los programas.
- La amortización, salvo en el programa SIE, es considerada un coste más.
- En todos los programas se procura, con mayor o menor detalle, realizar una asignación primaria

de costes que simplifique el proceso de la posterior asignación secundaria.

4.1. Coste de personal

Este coste se corresponde íntegramente con el Capítulo I de la Contabilidad Presupuestaria. Dentro de este concepto se debe incluir el importe de las retribuciones brutas, cuota patronal a la Seguridad Social, guardias, sustituciones, retribuciones extraordinarias, antigüedad, trienios, atención continuada y cualquier otra retribución que pueda recibir el personal.

En el COANh la asignación de los costes se realiza en función de las horas de dedicación reales del personal al centro o centros de coste donde desarrollen su actividad ordinaria. El porcentaje de dedicación es utilizado por el SCS, SIE y SIGNO mientras que el ALDABIDE realiza la asignación al centro o Servicio donde esté adscrito el personal. Por último, el GECLIF a la hora de efectuar la imputación tienen en cuenta lo siguiente:

- Todos los costes, salvo guardias, se asignarán directamente al centro donde esté prestando servicios el personal.
- Las guardias se imputan según la actividad realizada en cada centro.
- Si la actividad es desarrollada en más de un centro, el coste del personal del nivel A se asignará en función del porcentaje de horas de dedicación y el del B según el número de horas reales de dedicación.

4.1. Consumos

En el programa ALDABIDE el consumo sólo está referido a las existencias recogidas en las cuentas 610 a 616 de la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad. Nos referimos al consumo de: productos farmacéuticos, material sanitario fungible, instrumental y pequeño utillaje, productos alimenticios, de vestuario en general, etc. Por su parte, El COANh y el SCS incluyen dentro de este concepto: comunicaciones, víveres, electricidad, agua, carburante, gases medicinales, dietas, kilometrajes, cursos de formación y toda clase de material fungible. Además, en el segundo de los programas las contrataciones de servicios forman parte de este apartado. En el SIE, el consumo está referido al material sanitario, no sanitario y a los productos farmacéuticos.

Respecto al reparto, en todos los programas se prefiere la asignación directa a cada uno de los centros demandantes en función del consumo. En el caso de imposibilidad, el SCS recomienda tres unidades de obra (ideal, posible y mínima) dependiendo de la información que disponga cada hospital. Para todos los costes, salvo el del material fungible, se especifican los centros a los que deben ser destinados los mismos.

4.1. Bienes y servicios

Sólo el GECLIF utiliza este concepto y en él se incluyen los costes de funcionamiento. Para su reparto se fija, como criterio general, el consumo realizado por el centro demandante. En caso de existir dudas sobre el centro al que asignar el consumo, el manual del programa señala los centros de destino de tales costes.

4.1. Farmacia

Sólo el COANh y el SIGNO separan este concepto del resto y la asignación del coste de los productos se realiza de forma directa al centro demandante teniendo en cuenta el coste de cada una de las unidades suministradas.

4.1. Servicios

Este apartado hace referencia a los servicios exteriores que incluyen desde agua, luz, electricidad, hasta las contrataciones o alquileres. Son sólo los programas SIE y ALDABIDE los que poseen esta

agrupación de costes que se reparte de forma directa, fundamentalmente, a los centros estructurales.

4.1. Reparaciones

Entendemos, pues el manual del SCS no especifica nada, que dentro de este concepto se debe incluir sólo las reparaciones realizadas por empresas dedicadas a tales menesteres. Por lo tanto, la imputación directa a cada uno de los centros demandantes se realiza mediante los partes de trabajo que dichas empresas entregan a la finalización de la obra.

4.1. Amortización

Todos los programas, salvo el SIE, tienen en cuenta este concepto, existiendo diferencias en lo referente a su calculo que se traducen en las siguientes:

- El COANh y el GECLIF utilizan el sistema de cuotas constantes que se obtienen dividiendo el valor del bien entre la vida útil. En ambos casos, el manual especifica el número de años de cada grupo de inmovilizado.
- El SIGNO sigue el criterio de las horas trabajadas por cada uno de los inmovilizados.
- El SCS no especifica ningún criterio a seguir ya que sólo se señala, en el manual, la realización de una estimación, en el supuesto de desconocerse la base de amortización.
- El manual de ALDABIDE parece dar a entender que se aplique el mismo importe que aparezca reflejado en la contabilidad financiera.

Todos los programas coinciden en realizar una asignación directa a cada uno de los centros de coste que poseen dichos inmovilizados. Respecto a la amortización de los edificios, sólo el COANh especifica que se realizará en función de la superficie ocupada por cada centro.

4.1. Prestaciones

Dentro de este apartado el SIE y el COANh incluyen: prótesis, transporte sanitario y otras actividades sanitarias como las que son consecuencia de traslados entre hospitales para la realización de distintas pruebas complementarias. El coste de estas últimas siempre debe imputarse al hospital de origen mientras que para el resto de actividades ambos programas coinciden en realizar la imputación de forma directa a las unidades demandantes de tales servicios.

4.1. Otros

ALDABIDE destina este grupo para incluir los costes relacionados con los gastos financieros, las subvenciones obtenidas -tanto de explotación como de capital- los servicios bancarios, las devoluciones de impuestos, otras pérdidas de gestión corrientes y las pérdidas de ejercicios anteriores. La asignación de todos ellos se realiza a “centros” creados a tales efectos: estructura, resultados financieros y subvenciones.

4.1. Costes propios del COANh

Las contratas, que engloban el coste que supone la prestación de un servicio determinado a través de un tercero. Serían, en su caso, limpieza, desratización, seguridad, mantenimiento, lavandería y cocina. La asignación se realizaría de forma directa a los centros especificados en el manual del programa. El segundo grupo de costes propios lo forma el mantenimiento, existiendo una distinción entre general y específico. Su reparto, en el primer caso, se realizará al centro denominado “mantenimiento” y en el segundo, al Servicio concreto que lo haya requerido.

4.1. Costes propios del SIGNO

El primer grupo de costes propios es el de los suministros, que engloba el consumo de cualquier material no inventariable, sea fungibles o no. Dicho consumo está formado por el realizado en la

oficina, por el del material informático, el instrumental y utillaje, la lencería, el vestuario, los implantes, la limpieza y aseo, etc. En el segundo grupo está el mantenimiento y, a diferencia del COANh, que separa el mantenimiento realizado por el propio personal del que realiza las empresas contratadas al efecto, incluiría el coste del material comprado, el coste de la mano de obra propia y también el importe de los contratos derivados de dicho concepto. El tercer grupo es el de la alimentación, que engloba el consumo de productos, personal, mantenimiento de las instalaciones, suministros, etc. El cuarto grupo es el denominado “fondo de maniobra”, bajo este concepto se debe incluir cualquier otro gasto que sea gestionado por el Servicio de Gestión Económica y que no tenga cabida dentro de ninguna de las categorías de costes. Por último están las diferencias de inventario que se calculan internamente en función de las roturas, materiales deteriorados y obsoletos, robos, etc.

En el caso de los suministros se realizará su asignación de una forma directa a los centros demandantes, en función de las peticiones realizadas por cada uno de ellos. El mismo criterio se sigue con el mantenimiento, pero si no es posible su identificación se realizará su asignación al centro “mantenimiento”. La alimentación y el fondo de maniobra utilizan el mismo criterio que los suministros. En lo referente a las diferencias de inventario se asignarán a cada uno de los grupos funcionales creados a tal efecto en cada uno de los hospitales.

4. ESTRUCTURA INTERNA DE LOS HOSPITALES

La idea que ha primado al diseñar cada uno de los sistemas de costes ha sido la de respetar el organigrama que ya existe en los hospitales, para así evitar unos cambios significativos en su estructura que pudieran suponer un rechazo por parte del personal que trabaja en cada uno de ellos. No obstante, en cada programa, a efectos de organización de la información, se ha homogeneizado y fijado unos criterios mínimos, sobre la estructura, para de esta forma conseguir una información que permita la comparación de resultados sin que existan desviaciones (en la tabla 3 se puede comprobar que no existen unas diferencias muy significativas, entre los programas, a la hora de efectuar la división de los centros)

Tabla 3. Estructura de los hospitales.		
Programa	División del hospital	División de los centros
COANh	Centros de Responsabilidad	Centros de coste Centros de Beneficio
SCS	Centros de Actividad	Estructurales Intermedios Finales
SIE	Centro de Actividad	Estructurales Intermedios Finales No Imputables
SIGNO	Grupos Funcionales Homogéneos	Estructurales Intermedios Finales
GECLIF	Grupos Funcionales Homogéneos	Estructurales Intermedios Finales
ALDABIDE	Servicios	Estructurales Intermedios Finales

La idea fundamental en cada uno de los programas de coste es la división de los hospitales en una serie de centros, que tienen como finalidad la de ser unas unidades de producción a las que se imputarán los diferentes costes en que se vayan incurriendo. Estos centros reciben una serie de

denominaciones, como podemos apreciar en la columna segunda de la tabla 3, que varían en función del programa analizado. El que un hospital consiga el logro de los objetivos globales exige, a medida que su dimensión es mayor, la división en objetivos parciales para cada uno de los centros de responsabilidad. Además, es imprescindible que cuanto mayor sea la diferenciación entre unidades organizativas, este proceso vaya acompañado de mayores mecanismos de coordinación e integración que permitan la adopción de decisiones basadas en una perspectiva global de empresa, más que en los objetivos particulares de cada centro o unidad.

Sea cual sea el nombre asignado (centros de responsabilidad, centros de actividad, etc.) se pueden definir como unidades de producción que realizan un servicio asistencial o no y, en todas ellas se tienen que dar las siguientes características:

- Que realicen una actividad homogénea tanto económica como operativa.
- Que tengan un producto que se pueda medir y cuantificar.
- Que posean un único responsable al que se le pueda asignar una serie de objetivos y responsabilidades para que tanto el seguimiento como el control de la eficiencia tengan sentido.
- Que los centros están perfectamente ligados con la estructura organizativa general del centro sanitario. En este sentido para facilitar la implantación del sistema su número no debe ser excesivamente grande.

Establecidas las anteriores unidades de producción, el siguiente paso, en cada uno de los modelos, es establecer una clasificación en centros de coste y beneficio, como sucede en el COANh, o en estructurales, intermedios y finales, en el resto. El SIE incluye, además de los anteriores, los denominados centros no imputables que tienen, como explicaremos más adelante, la misión de asumir costes y no imputarlos después, por tratarse de centros finales que utilizan recursos del hospital pero su función no puede ubicarse dentro de un centro final concreto.

Seguidamente analizamos con mayor detalle la razón de ser de cada centro.

5.0. Centros de coste

Son los que prestan servicios de apoyo a otros centros. Sus objetivos económicos se centran en la determinación del coste de la producción realizada mientras que los no económicos se fijan en términos de calidad, cantidad, plazos, etc. La eficiencia técnica se consigue cuando se logra reducir los costes de la producción para niveles de actividad y estándares de calidad preestablecidos. Cada uno de ellos fija unos precios de transferencia de sus productos hacia otros centros. El COANh considera, entre otros, los siguientes: Limpieza, seguridad, administración, admisión, farmacia, análisis clínicos, etc.

5.0. Centros de beneficio

Se corresponden con los servicios sanitarios asistenciales pues, en ellos se realiza un manejo integral del paciente en su proceso asistencial y para lo cual se procede a realizar una articulación de los recursos hospitalarios para el tratamiento de aquél. La eficiencia de estos centros se medirá relacionando la eficacia con los datos suministrados por la cuenta de resultados. Pueden señalarse como ejemplos, extraídos del manual del COANh, los siguientes: Medicina interna, cardiología, digestivo, rehabilitación, urgencias, centros periféricos de especialidades, etc.

5.0. Centros estructurales

No poseen un cometido asistencial dentro de los hospitales, lo forman una serie de centros comunes que dirigen la prestación de servicios a toda la estructura del hospital. Aunque no son asistenciales, son imprescindibles para el funcionamiento del hospital y para la realización de la

actividad asistencial. Como ejemplos podemos citar: Mantenimiento, conserjería, personal, admisiones, hostelería, cocina, lavandería, etc.

5.0. Centros intermedios

La misión fundamental es dar respuesta a la demanda que de los servicios por ellos ofertados realizan los centros finales en cada momento. Son unidades que sirven de apoyo a los centros finales pero que, a su vez, son imprescindibles puesto que sirven de soporte en el proceso de diagnóstico, tratamiento, y en definitiva, de atención al paciente. Normalmente transfieren todos sus costes a los centros demandantes aunque, pueden actuar también como finales en el momento en que su servicio se dirige a actividades ajenas al propio centro sanitario. Como ejemplos de centros intermedios podemos citar: Análisis clínicos, bioquímica, hematología, quirófanos, etc.

5.0. Centros finales

La misión principal consiste en prestar la asistencia que requieren los pacientes. Son responsables de los episodios clínicos que se producen en el centro sanitario y facturan su actividad al exterior. En cada uno de los centros se realiza un importante número de actividades encaminadas a ofrecer los servicios que el paciente necesite y deben contar con una serie de recursos (personal sanitario y no sanitario, consumo de materiales, suministros, instalaciones, etc.) que serán diferentes en función del servicio final que tengan que ofrecer. A título de ejemplo están radioterapia, rehabilitación, hospitalización, asistencia ambulatoria, urgencias, etc.

5.0. Centros no imputables

Como se ha comentado, son propios del SIE y en ellos se incluyen unos determinados centros que utilizan los recursos del hospital, tanto administrativos como sanitarios, para desarrollar su actividad y cuyo coste no puede repercutirse a ningún centro concreto. Son considerados como centros finales pero su función no puede asimilarse a la de ninguno en concreto. Así, de esta forma tenemos los de pacientes externos, investigación, escuela de enfermería, servicios sociales, inspección médica, etc.

5. CENTROS DE COSTE

Para efectuar la imputación de los costes por naturaleza y la posterior afectación de los acumulados, entre los diferentes centros, el COANh, SCS y el SIE necesitan un mayor detalle y, por lo tanto, se hace necesario realizar transformaciones en la estructura comentada en el epígrafe anterior, que resumimos en la tabla 4.

Tabla 4. Centros de coste.						
Centros	COANh	SCS	SIE	SIGNO	GECLIF	ALDABIDE
De Costes operativos	Básicos Centrales	Estructurales (primarios) Estructurales (secundarios)	Estructurales (primarios) Estructurales (secundarios)	Estructu.	Estructu.	Estructurales
De Costes discrecionales	Diagnóstico Enfermería Intermedios (virtuales)	Intermedio	Intermedios de tratamiento Intermedios de diagnóstico Intermedios logísticos	Intermedi.	Intermedi.	Intermedios
De Beneficios	Finales	Finales (de apoyo) Finales (principales)	Finales de no hospitalización Finales de hospitalización No imputables	Finales	Finales	Finales

COANh

En la primera versión de este programa los centros de coste se clasificaban en dos grandes grupos: centros básicos y centrales sanitarios. Los primeros eran centros comunes no sanitarios que prestaban servicios a toda la estructura del hospital y estaban relacionados con la administración y gestión de la asistencia sanitaria. Servían de apoyo a otros centros de responsabilidad y se caracterizaban por ser no asistenciales. Los segundos tenían un carácter sanitario aunque no asistencial cuya finalidad era la prestación de servicios básicamente de diagnóstico y/o tratamiento a otros centros de responsabilidad. Centros tales como limpieza, seguridad, administración, admisión, mantenimiento, limpieza, lavandería, etc. formaban parte del grupo de los centros básicos. En cambio, los centrales incluían: farmacia, análisis clínicos, radioterapia, etc.

En lo referente a los centros de beneficio se realizaba la oportuna división en centros finales clínicos y exteriores, los primeros eran los que prestaban servicios médico-quirúrgicos en el hospital y los segundos eran los que realizaban su actividad asistencial externa al mismo y, utilizan recursos de éste así como dependían de su presupuesto. Los clínicos coincidían con cada una de las especialidades médicas que van desde medicina interna, cardiología, digestivo, etc. hasta rehabilitación, salud mental urgencias, UCI, etc. mientras que los exteriores incluían los centros periféricos de especialidades, los distritos de atención primaria, etc.

La nueva versión del COANh respeta la estructura antes comentada siendo la novedad que incorpora unos centros que, en el ámbito operativo, se sitúan entre los de beneficio y los de coste. Podemos considerarlos como intermedios, que facilitan y simplifican el reparto de costes entre los centros. Nos referimos a los centros intermedios virtuales, el panel central de enfermería y los centros de diagnóstico. Los virtuales reciben los costes que les correspondan de los centros básicos para, posteriormente, repartirlos entre los demandantes. Ejemplos de este tipo de centros son:

- Hospitalización Planta “X”, que recogería todos los costes de estructura que corresponda a esta zona del área de hospitalización, para posteriormente efectuar un reparto a cada uno de los Servicios que operan en dicha planta.
- Consultas externas, recibe, al igual que el anterior, costes tales como limpieza, administración, mantenimiento, etc. y los reparte hacia las consultas externas de cada uno de los Servicios que disponen de horas de consulta en esta zona del hospital.

El panel central de enfermería se estructura como un bloque de cuidados central, dependiendo su organización de las características propias de cada hospital. En el manual del programa se recogen las siguientes alternativas:

- Que parte de la enfermería se constituya en una unidad de cuidados, prestando servicio a las unidades o Servicios que demanden sus prestaciones.
- Que se incorporen a las diferentes unidades clínicas, siendo costes directos para cada una de ellas, desagregándose, a efectos de coste, del panel central.
- Que aunque no ocurra lo anterior, se disponga de información suficiente que permita asignar directamente el coste hacia una unidad o centro específico. El tratamiento, en este caso, es similar al anterior.
- Que no se disponga de información suficiente para direccionar el coste. En este caso la enfermería se estructurará según el tiempo dedicado a cada uno de los centros, efectuando el reparto posterior, mediante la utilización de una serie de inductores de coste, hacia los centros finales.

Para asegurar la comparación entre centros y que sea útil como herramienta de gestión interna del hospital, se ha establecido unos mínimos en el panel. De esta forma, el manual aconseja la siguiente estructura mínima:

- Enfermería de planta, incluye todas aquellas unidades de enfermería, de los distintos hospitales, dedicadas a la hospitalización.
- Enfermería de consultas externas, que incluiría todas las unidades de los distintos hospitales que se dediquen a dichas consultas.
- Enfermería de los centros de diagnóstico. Las unidades que en los distintos hospitales tiene como función la realización de dicha actividad.

Soluciones parecidas a las comentadas se podrían aplicar a otros bloques de enfermería como urgencias y cuidados críticos, quirófanos, dispositivos de salud mental, pediatría, etc.

Los centros de diagnóstico son los responsables de la realización de los procedimientos de diagnóstico que sean solicitados desde las propias unidades clínicas, otros hospitales y distritos. Con carácter general están integrados por las unidades de bioquímica, hematología, microbiología, radiodiagnóstico, anatomía patológica, medicina nuclear, neurofisiología, genética e inmunología. Reciben los costes de los centros básicos del hospital y del resto de los intermedios, en función del consumo.

SCS

El diseño del programa exige que se realice un desglose, en primer lugar, de los centros estructurales o auxiliares y de los finales. Por lo que al primer grupo se refiere, se divide en dos categorías: Primarios y Secundarios. Centros estructurales primarios son los que sustentan la estructura física y de organización del hospital, dichos centros tienen la particularidad de que no tienen una relación directa, en general, con los pacientes. Mantenimiento, administración en sus dos vertientes de dirección y administrativa propiamente dicha, biblioteca, informática, conserjería, información, etc. forman parte de este grupo. Los secundarios están relacionados con la logística y sí tienen una relación directa, aunque no asistencial, con los pacientes. En este segundo grupo están las unidades de admisión tanto de hospitalización como de consultas externas y urgencias, el archivo de historias clínicas y la unidad de atención al usuario además, servicios tales como limpieza, cocina y lavandería/lencería, siempre que no estén a cargo de empresas contratadas por el hospital. No obstante, el manual aconseja que en el caso de contratar es conveniente considerarlas como centros para poder asignarles costes tales como luz, agua, etc. La farmacia y la esterilización completan la relación.

Los centros finales están formados por los de apoyo y los principales. Los de apoyo son los que sirven de ayuda al proceso asistencial, sobre todo, en lo que al tratamiento se refiere, trabajan en función de la demanda realizada por los centros finales principales que son los responsables últimos de la atención especializada y son los que elaboran el “producto” del hospital. Radioterapia, rehabilitación, cirugía mayor ambulatoria, medicina tanto intensiva como preventiva constituyen ejemplos de centros que forman parte de este primer grupo. La relación de los que forman parte del segundo es muy extensa pues coincide con cada una de las especialidades médicas y, en el caso de las urgencias se ha separado en medicina interna, traumatología, cirugía general, pediatría y obstetricia que son las especialidades más comunes en todos los servicios de urgencias. Esto no implica que los hospitales que tengan otros servicios en urgencias y, en consecuencia, otros centros de actividad, los incorporen, pues el nivel de desagregación dependerá de las características y necesidades de cada hospital en concreto.

SIE

A diferencia de los dos modelos analizados anteriormente, la división se realiza tanto en los centros estructurales como en los intermedios y finales. Los centros estructurales, que dirigen sus prestaciones a toda la estructura del hospital, están formados por los primarios que incluyen mantenimiento (general del hospital y específico de un Servicio), suministros y servicios generales que engloban agua, electricidad, combustible, comunicaciones y transportes. Los secundarios lo forman los servicios de administración, separados en cinco bloques: dirección, servicios al personal, asistencial, administrativos en general y otras unidades; hostelería que engloba: cocina, lencería y vestuario, lavandería, seguridad y limpieza; algunos centros de carácter médico como: gases de uso médico, esterilización, farmacia y medicina preventiva.

Los intermedios tienen como misión el tratamiento y el diagnóstico, centros tales como laboratorios, diagnóstico por la imagen, rehabilitación, reproducción, quirófanos, paritorios, etc. forman parte de este grupo. Por último están los logísticos, formados por unidades tales como: hospitalización, consultas externas y centros de especialidades. La única razón de ser de estos centros es el espacio físico que ocupan (plantas, salas, edificios, etc.) y se crean como consecuencia de la imposibilidad material de asignar todos los costes de una forma directa a sus homónimos centros finales debido a la existencia de pacientes ectópicos. Estos centros recogerán todos los costes relacionados con dichos pacientes, salvo el sueldo del personal facultativo y los costes que puedan afectarse con exactitud a los centros finales.

Los centros finales, a diferencia de los anteriores, coinciden con la estructura de los hospitales y están formados por unidades que desarrollan una función que, por sí misma, constituye uno de los fines previstos del hospital. Existen centros no vinculados a la hospitalización (urgencias y asistencia ambulatoria) y otros que están vinculados a ella.

Queda por analizar un grupo de centros de coste que no están relacionados con la actividad asistencial, del hospital, a pacientes propios. Son los que en el manual se recogen con el nombre de “no imputables”. En ellos se producen una serie de actividades y servicios ajenos por completo a la actividad asistencial propia de cada uno de los hospitales. Son, como ya se ha comentado, pacientes externos, investigación y docencia, servicios sociales, inspección médica, etc. los que formarían parte de este grupo. Estos centros de coste son, a la hora del reparto de costes, centros finales que consumen recursos de otros centros pero no realizan una posterior imputación.

6. ASIGNACIÓN DE COSTES ENTRE CENTROS DE COSTE

Realizada la imputación primaria de los costes por naturaleza, cada uno de los centros de coste tiene acumulados los que les son propios. En este momento comienza el reparto secundario en el que

se van realizando imputaciones entre centros de coste. Todos los programas analizados coinciden en que los centros receptores de todo el reparto sean los que tienen un contacto directo con el paciente, que normalmente son los finales.

La coincidencia anterior no se da en la forma de realizar el reparto ya que, el SCS y el SIGNO realizan un reparto en cascada utilizando el primero, como criterio de reparto, una serie de unidades de obra y el segundo unos coeficientes. El COANh y el GECLIF tienen en cuenta las prestaciones recíprocas entre los centros de tal forma que se realizan imputaciones cruzadas entre ellos, siendo el criterio de reparto utilizado el de la actividad ofertada y demandada.

El SIE se caracteriza por utilizar un criterio mixto de tal forma que el coste acumulado en los centros estructurales se reparte en cascada, al resto de centros, mediante la utilización de unos coeficientes de reparto y el de los intermedios, de forma directa a los finales en función de la actividad demanda por ellos.

En el ALDABIDE la imputación de costes de todos los centros se realiza de una forma directa a los finales. Se utiliza, como criterio de imputación, una serie de coeficientes de reparto, en el caso de los centros estructurales, y la actividad, para el reparto de los intermedios. En los centros finales es donde se tiene en cuenta los traslados de pacientes entre Servicios de tal forma que el centro receptor carga los gastos ocasionados por el paciente en el centro de procedencia y éste efectúa el abono correspondiente.

6. ASIGNACIÓN DE COSTES A LOS PRODUCTOS

El fin último de cada uno de los programas analizados es la obtención del coste de los “productos”. Dichos productos pueden ser los elaborados en un Servicio concreto y pueden ser pacientes, procesos clínicos o Grupos Relacionados con el Diagnóstico. Por lo que respecta a los productos de un Servicio, el coste unitario se obtiene dividiendo el coste total por el número de unidades producidas. Por lo que respecta a las unidades, existen dos opciones:

- Cuando un centro asistencial final produce un sólo tipo de servicio relativamente homogéneo, la unidad de obra podría ser este tipo de servicio. Por ejemplo, en la hospitalización podría ser la estancia y en rehabilitación, el número de sesiones.
- Cuando los servicios producidos en los centros asistenciales finales no son homogéneos se pueden utilizar las denominadas unidades equivalentes que son coeficientes de ponderación aplicados a diversos parámetros de la producción asistencial (UBAS, UPAS, UCAS, UMAS; EVAS, etc.). Cada uno de estos parámetros pondera relativamente según su complejidad respecto a la estancia médica. La cuantificación de la actividad realizada por un determinado centro de responsabilidad final viene dada por el sumatorio del producto del número de unidades realizadas de cada parámetro de actividad por el valor correspondiente asignado a esa actividad en la ponderación de las unidades equivalentes.

Cada uno de los programas analizados, obtiene el coste unitario utilizando las siguientes unidades equivalentes:

- El COANh, tiene en cuenta que los servicios asistenciales producidos en los centros finales no son homogéneos y se mide la producción (ingresos, estancias, intervenciones, etc.) realizando una transformación a las denominadas Escalas de Valoración Andaluza (EVAs) y Unidades Ponderadas de Asistencia (UPAs).
- El SCS realiza una traducción de toda la actividad realizada en los centros finales a las denominadas Unidades Básicas de Asistencia (UBAs).
- El SIE tiene en cuenta que determinados centros poseen una actividad muy variada y poco homogénea, por lo tanto es necesario realizar una traducción de su actividad a Unidades

Relativas de Valor (URVs) y en el resto de centros, con actividad homogénea, a las denominadas Unidades Médico Asistencial (UMAs).

- El SIGNO utiliza, al igual que el anterior, las URVs en los centros que poseen una actividad muy variada y, para el resto de centros, las Unidades Ponderadas de Asistencia (UPAs).
- El GECLIF tienen en cuenta la complejidad de cada uno de los pacientes y utilizan las Unidades de Complejidad Hospitalaria (UCHs) para realizar la correspondiente ponderación.
- El ALDABIDE realiza también una ponderación en las distintas actividades realizadas por cada uno de los centros. Así, por ejemplo, la actividad de hospitalización se pondera en función del Grupo Relacionado con el Diagnóstico (GRD) de que se trate, la primera consulta se pondera doble que la segunda y sucesiva, las urgencias con ingreso se ponderan con el valor 1 y las que no necesitan ingreso con 0,4, etc.

En el caso de pacientes, procesos clínicos o Grupos Relacionados con el Diagnóstico van a recibir, si el seguimiento del paciente se ha realizado correctamente desde que entra en el hospital hasta que sale, los costes directamente imputables en todo el “proceso productivo” y los costes indirectos del centro asistencial final correspondiente. Estos últimos se asignan realizando una traducción, a las ya comentadas, unidades equivalentes.

6. CONCLUSIONES

La Sanidad es un tema que nos afecta a todos por igual, en primer lugar porque el dinero para su financiación procede de los Presupuestos Generales del Estado y, en segundo lugar porque alguna que otra vez debemos utilizar los servicios de los centros de salud, de especialidades, hospitales, etc. En nuestro país tras la promulgación de la Ley General de Sanidad (1986) contamos con un Sistema Nacional de Salud que posibilita el libre acceso de todos y cuya financiación se realiza a través de los impuestos. En el año 2003 se cuenta con un presupuesto que supera los 27.000 millones de euros que en porcentaje sobre el PIB representa el 7,1%. Pese a ello, España está por debajo de la media de la OCDE con el 7,5% y del 8% de los países de la UE. La tendencia que se viene observando, en la mayoría de los países, es la de un crecimiento constante del presupuesto destinado a la Sanidad. La UE quiere que todos los países controlen sus gastos y la Sanidad no puede ser una excepción por lo tanto, surge la necesidad imperiosa de mejorar la eficiencia de los centros.

Los hospitales, en España, consumen más del 75% del presupuesto sanitario y es por lo que la aplicación práctica de los programas analizados se hace muy necesaria para que se pueda realizar un buen control de gestión. La realidad nos demuestra que pese a los esfuerzos realizados por los Entes Gestores Sanitarios para la confección y posterior implantación de los programas, todavía estamos lejos de conseguir la eficiencia en los centros.

Nuestra afirmación anterior no es gratuita ya que nos basamos en una encuesta realizada en el período comprendido entre los meses de Octubre del año 1999 y Marzo de 2000. La muestra elegida, de una población de 798, fue de 115 hospitales en total, públicos y privados, que supone un margen de error de +/- el 8% en nuestras conclusiones.

Formulamos la pregunta siguiente: ¿Su hospital tiene implantado algún sistema contable para el cálculo de los costes?. El 75% de los hospitales encuestados respondieron afirmativamente y el 72% de los que contestaron negativamente eran hospitales privados. Ello puede suponer que de los 798 hospitales, 200 carecen de una contabilidad de costes y de ellos 144 son hospitales privados.

Los hospitales que han respondido afirmativamente prefieren utilizar un programa diseñado exclusivamente para ellos, estamos hablando de una cifra aproximada de 300, de los que 99 son públicos y el resto privados.

A los que han contestado negativamente les hemos preguntado por el motivo o los motivos y sus

repuestas las resumimos en las seis siguientes:

- No es obligatoria.
- No tenemos suficiente personal.
- Carecemos de la información necesaria para la puesta en marcha.
- No contamos con los suficientes medios materiales para su implantación.
- Empezamos a utilizar un sistema pero carecemos de la suficiente información para su continuación.
- No existe un programa que se adapte a nuestras necesidades.

El 59% ha alegado una sola causa, que en un porcentaje del 42% es la de carecer de una información suficiente para su puesta en marcha, el 27% han expuesto dos razones y el resto, tres. La segunda que suelen aducir es la de no tener obligación, por último, la tercera es la de carecer de personal y medios materiales para su implantación.

A tenor de los resultados, es difícil comprender que en el siglo XXI un 25% de los hospitales españoles carezcan de un sistema contable para calcular sus costes. Sabemos que estamos ante un “producto”, enfermo o paciente, que no es homogéneo pues, dos con la misma sintomatología y la misma enfermedad necesitan cuidados y tratamientos diferentes. De otro lado son empresas que necesitan gran cantidad de recursos monetarios que debe ser administrados y gestionados de una forma eficiente. No negamos que lo prioritario y la razón de ser de estas empresas es el restablecimiento de la salud pero la eficacia, que está en manos de los médicos, no está reñida con la eficiencia que debe estar en manos de personas ajenas a la profesión médica.

Para terminar, nos parece muy positivo que las Administraciones Públicas y concretamente los Entes Gestores hayan puesto a disposición de los hospitales los programas que hemos comentado y que son utilizados por más de 400 hospitales en España. Por este motivo, podemos comprender que sean los privados en un porcentaje superior, los que carezcan de una contabilidad de costes.

BIBLIOGRAFÍA

- AECA (1999): *La Contabilidad de Gestión en los Centros Sanitarios*. Documento nº 14. Ed. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid.
- ARTHUR ANDERSEN (1997): *Los nuevos retos del sector público ante la Unión Monetaria Europea*. Ed. Arthur Andersen. Barcelona.
- BANGO AMAT, M. (1991): *Proyecto SIGNO: manual de usuario (versión 2.02)*. Ed. Ministerio de Sanidad y Consumo. Madrid.
- BAREA, J. (1997): “El presupuesto como instrumento de control del gasto público”. En Arthur Andersen: *Los nuevos retos del sector público ante la Unión Monetaria Europea*. Págs. 395-402.
- BETOLAZA, J.I. (1998): “Aldabide: un nuevo modelo de gestión económico-financiera para los centros asistenciales de Osakidetza”. *Osasunkaria*, nº 16. Págs. 23-28.
- BUENO CAMPOS, E. (1991): “La planificación en los hospitales: problemas y enfoques principales”. *Papeles de Gestión Sanitaria*. Monografía de economía y gestión de la salud. Marzo.
- CALZAS, A.; GARCÍA, L.; GOICOETXEA, J.; RUIZ, F.J.; PABLOS, A.; PÉREZ, J.M. y ROSADO, M. (1997): *Programa de control de gestión hospitalaria (COANh)*. Ed. Servicio Andaluz de Salud. Consejería de Salud. Sevilla.
- CALZAS URRUTIA, A. (1997): *Sistema de control de gestión hospitalaria (COANh). Manual de aplicación informática (versión 2.0)*. Ed. Escuela Andaluza de Salud Pública. Granada.
- CONSELLERIA DE SANITAT I CONSUM (1995): *Sistema de información económica para la gestión sanitaria*. Ed. Generalitat Valenciana. Valencia.
- CUERVO J.I. (1998): “L’estat del benestar i les reformes del sistema sanitari espanyol”. *Fulls Econòmics del Sistema Sanitari*, nº 31. febrero. Págs. 14-20.
- ESCUELA ANDALUZA DE SALUD PÚBLICA (2000): *Manual del usuario del COANh versión*

- 0.2.1. Ed. Escuela Andaluza de Salud Pública. Granada.
- ESCUELA ANDALUZA DE SALUD PÚBLICA (2000): *Nuevo modelo de contabilidad de gestión en los hospitales del Servicio Andaluz de Salud (SAS)*. Ed. Escuela Andaluza de Salud Pública. Granada.
- FINKLER, S.A. (1999): *Essentials of Cost Accounting for Health Care Organizations*. Ed. Aspen Publishers, Inc. Gaithersburg. Maryland. USA.
- GARCÍA CORNEJO, B. (1997): “La contabilidad de gestión en los centros sanitarios”. *Actualidad Financiera*. Mayo. Págs. 43-62.
- INSTITUT CATALÀ DE LA SALUT (1995): *Model de contabilitat analítica en els hospitals de L'ICS*. Ed. Generalitat de Catalunya. Barcelona.
- INSTITUTO NACIONAL DE LA SALUD (1996): *Gestión analítica hospitalaria: proyecto SIGNO*. Ed. Instituto Nacional de la Salud. Madrid.
- INSTITUTO NACIONAL DE LA SALUD (1996): *Gestión analítica SIGNO II: hacia el coste por pacientes*. Ed. Instituto Nacional de la Salud. Madrid.
- INSTITUTO NACIONAL DE LA SALUD (2000): *Proyecto GECLIF: Gestión Clínico Financiera y coste por patología*. Ed. Instituto Nacional de la Salud. Madrid.
- LEY 14/1986, de 25 de abril. General de Sanidad.
- MINISTERIO DE SANIDAD Y CONSUMO (1990): *Gestión analítica: hacia la contabilidad analítica en los hospitales*. Ed. Ministerio de Sanidad y Consumo. Madrid.
- MINISTERIO DE SANIDAD Y CONSUMO (1991): *Proyecto SIGNO: manual de usuario*. Ed. Ministerio de Sanidad y Consumo. Madrid.
- MINISTERIO DE SANIDAD Y CONSUMO (1994): *Hacia el coste por pacientes: gestión analítica SIGNO II*. Ed. Ministerio de Sanidad y Consumo. Madrid.
- MINISTERIO DE SANIDAD Y CONSUMO (1995): *Gestión analítica SIGNO II: manual de usuario*. Ed. Ministerio de Sanidad y Consumo. Madrid.
- MONGE LOZANO, P. (2002): “La Gestión de las empresas sanitarias españolas”. *Boletín de Información Comercial Española*, nº 2732. Págs. 9-15.
- MORAL IGLESIAS, L. y ALONSO CUESTA, P. (2000): *Resultados de la gestión analítica en los hospitales del Isalud 1998*. Ed. Instituto Nacional de la Salud. Madrid.
- NAVAS, J.A. (1997): “Adaptación del PGC a las empresas de asistencia sanitaria”. *Boletín de AECA* nº 42. diciembre-marzo. Págs. 43-44.
- ORDEN MINISTERIAL DE 23 DE DICIEMBRE de 1996. Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas de Asistencia Sanitaria.
- RUÍZ FERNÁNDEZ, U. (1991): *Hacia la contabilidad anlítica en los hospitales*. Ed. Ministerio de Sanidad y Consumo. Madrid.
- SERVICIO ANDALUZ DE SALUD (1998): *Sistema de contabilidad de gestión en los centros sanitarios*. Ed. Junta de Andalucía. Sevilla.
- SERVICIO DE ESTADÍSTICA DE ACTIVIDAD SANITARIA (2001): *Catálogo Nacional de Hospitales*. Ed. Ministerio de Sanidad y Consumo. Madrid.
- SERVICIO VASCO DE SALUD/OSAKIDETZA (1998): *Aldabide: manual de imputación de costes*. Ed. Servicio Vasco de Salud. Vitoria/Gasteiz.
- SMALLEY, H.E. y FREEMAN, J.R. (1974): *Dirección y Organización de Clínicas y Hospitales*. Ed. Iberico Europea de Ediciones S.A. Madrid.
- TEMES MONTES, J.L. PASTOR ALDEGUER, V. y DÍAZ FERNÁNDEZ, J.L. (1997): *Manual de Gestión Hospitalaria*. Ed. McGraw-Hill-Interamericana de España S.A. Madrid.



Pedro Monge Lozano

Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Sevilla. Tras licenciarse, trabajó ocupando cargos de responsabilidad en diversas empresas del sector industrial. Desde el año 1993, imparte docencia en la Universidad de Huelva como Profesor Asociado a tiempo completo. Ha publicado tres libros editados por la Universidad de Huelva, que forman parte de la colección de materiales para la docencia. Además cuenta con diversas comunicaciones en congresos tanto nacionales como internacionales, y una serie de artículos fundamentalmente centrados en la Contabilidad de Costes de las empresas hospitalarias, tanto españolas como norteamericanas. La Tesis Doctoral, aún sin terminar, lleva por título: “Análisis, determinación y control de los costes en las empresas hospitalarias. Propuesta de un modelo”.