

**MODELIZACIÓN DE COSTOS PARA ENTIDADES  
INTERMEDIAS QUE REPRESENTAN ORGANIZACIONES  
DE SALUD CON INTERNACIÓN**

**Área de investigación: Costos**

**Sandra del Carmen Canale Ovando**

Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad Nacional del Litoral  
Argentina  
[scanale@fce.unl.edu.ar](mailto:scanale@fce.unl.edu.ar)

**Héctor De Ponti Scarafía**

Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad Nacional del Litoral  
Argentina  
[hdeponti@hotmail.com](mailto:hdeponti@hotmail.com)

**Mariano Monteferrario Bruno**

Facultad de Bioquímica y Cs. Biológicas  
Universidad Nacional del Litoral  
Argentina  
[mmonte@hotmail.com](mailto:mmonte@hotmail.com)

**XVIII**  
**CONGRESO**  
**INTERNACIONAL**  
**DE**  
**CONTADURÍA**  
**ADMINISTRACIÓN**  
**E**  
**INFORMÁTICA**



Octubre 2, 3 y 4 de 2013 ♦ Ciudad Universitaria ♦ México, D.F.



**ANFECA**  
Asociación Nacional de Facultades y  
Escuelas de Contaduría y Administración

## MODELIZACIÓN DE COSTOS PARA ENTIDADES INTERMEDIAS QUE REPRESENTAN ORGANIZACIONES DE SALUD CON INTERNACIÓN

### Resumen

La determinación de costos en organizaciones de salud con internación es una actividad compleja, que requiere análisis reflexivos en torno a la definición del producto y a los procesos productivos. Cuando deben encararse estudios para entidades intermedias que nuclean organizaciones diferentes en cuanto a tamaño, estructuras y a modalidades operativas la labor se complejiza aún más, habida cuenta que debe resolverse la problemática de la diversidad.

En este trabajo se transmite la experiencia de una investigación desarrollada por docentes de la Universidad Nacional del Litoral en colaboración con la Asociación de Sanatorios y Clínicas de la ciudad de Santa Fe. Teniendo en cuenta que el pago por prestación es la modalidad habitual, se desarrolló una modelización de costos ad-hoc, en función de medidas intermedias tradicionales.

Como resultados, en la ponencia se exponen la metodología de trabajo desarrollada así como también la modelización a la que se arribó para una de las entidades tipo predefinidas.

**Palabras clave: Costos-Salud-Entidades intermedias**



## MODELIZACIÓN DE COSTOS PARA ENTIDADES INTERMEDIAS QUE REPRESENTAN ORGANIZACIONES DE SALUD CON INTERNACIÓN

### 1. Delimitación del problema

El mercado de los servicios de la salud ocupa un rol trascendente, no sólo por su participación en la economía de Argentina, sino también por el impacto social inherente al mismo. Es observable, además, que en términos comparativos con otros países, el nivel de gasto total en términos de PBI es alto, situación que no se corresponde con la evolución de los principales indicadores sanitarios.

Es importante considerar que es un sector con características muy específicas que repercuten en el comportamiento de las organizaciones, lo que genera la necesidad de realizar un análisis particular del mismo, en aras de comprender sus problemáticas especiales. Los modelos económicos de precios tradicionales parten del estudio de la oferta y de la demanda. En el área de la salud hay un esquema muy particular: quien demanda los servicios de salud (paciente), no cuenta con información suficiente para decidir el consumo, por lo que establece una relación de “agencia” con el médico que es quien, con el diagnóstico y el posterior tratamiento recomendado, decide dicho consumo. Un problema central en esta relación es que los profesionales médicos son, al mismo tiempo, oferentes de los servicios sanitarios, lo que puede derivar en que la oferta tiene determinada capacidad para provocar o generar su propia demanda.

En otro orden, como la incertidumbre es una característica propia de la demanda de servicios de salud -ya que las personas no pueden predecir si se van a enfermar o no, así como también no es posible vaticinar la magnitud, complejidad, costo y plazo de recuperación de la posible patología-, existe una tendencia a tratar de lograr una cobertura para poder enfrentar financieramente el problema de salud. De este modo, surgen los mecanismos de seguro y con ellos el tercer agente o actor del sistema: el financiador o tercero pagador.

En Argentina, en las últimas décadas se observa –también- un fenómeno particular: la presencia de un cuarto actor representado por las instituciones intermedias que nuclean a profesionales (círculos, colegios, asociaciones, agremiaciones de médicos, odontólogos, bioquímicos, etc.) y las que nuclean empresas en el sector de prestaciones de salud (federaciones de clínicas, sanatorios y farmacias), que suelen concentrar una gran proporción de los profesionales y de los establecimientos privados de cada sector. Si bien estas organizaciones casi no intervienen en las prestaciones brindadas por el sector público cabe mencionar que casi dos de cada tres habitantes (64% según Censo Nacional de Población 2010) se encuentran asegurados por compañías privadas o semipúblicas (obras sociales).

Estas instituciones basan sus desarrollos en consideraciones de eficiencia: ahorros de costos en actividades administrativas, economías de escala en el uso de recursos, capacitación de los prestadores, etc.. Por su parte, la existencia de un padrón de prestadores de la asociación



genera beneficios a la sociedad, al reducir los costos de transacción, facilitar la contratación con los demandantes de servicios de salud y permitir un acceso más directo a un número más amplio de prestadores.<sup>1</sup>

Puede observarse, entonces, que el mercado de la salud presenta una estructura compleja, con una multiplicidad de actores, cada uno de los cuales tiene sus objetivos particulares, los cuales no necesariamente son coincidentes entre sí. En este marco, las instituciones intermedias ocupan un espacio muy importante, jugando un rol fundamental no sólo a la hora de las negociaciones con las financiadoras, sino también como agentes promotores para la mejora de la eficiencia del sistema, al generar acciones que promueven la investigación y la capacitación del conjunto de asociados en temáticas afines a sus incumbencias profesionales y en tópicos relacionados con la calidad y la gestión de los servicios sanitarios.

Así, en ejercicio de sus funciones estas entidades, en muchas ocasiones, establecen contratos con las aseguradoras, reciben recursos de estas últimas y se ocupan de reclutar y remunerar a los profesionales y organizaciones de servicios sanitarios. Generalmente las obras sociales y prepagas usan un modelo de pago para las entidades intermedias y estas utilizan otros para remunerar a los profesionales y empresas que agrupan. (Tobar y otros, 1998). Asume gran importancia a la hora de establecer las relaciones contractuales y los precios a aplicar, el conocimiento de los costos prestacionales.

Por su parte, en las últimas décadas, en Argentina, se observa una problemática en relación al crecimiento de los costos del sector y a la necesidad de una adecuada contención de los mismos manteniendo niveles de calidad. Este crecimiento es fruto de la concurrencia de diversos factores, entre los cuales se destacan: el fenómeno del aumento de la población, los cambios demográficos donde se observa una disminución de las tasas de natalidad y la prolongación en los años de vida, la transición epidemiológica, la creciente complejidad de las prácticas médicas, el desarrollo de nuevas tecnologías, el crecimiento en la demanda de calidad de parte de pacientes cada vez más informados y el incremento en los costos de gestión administrativa. De este modo, también resulta necesaria la gestión de los costos con una visión estratégica, para contar con información sustentable a la hora de tomar decisiones.

En el año 2008 la Asociación de Clínicas, Sanatorios y Hospitales Privados de la ciudad de Santa Fe, reconociendo la necesidad de avanzar en estudios relativos a la estructura de los costos sanatoriales, firma un acuerdo con la Universidad Nacional del Litoral -a través de las Facultades de Ciencias Económicas y de Bioquímica y Ciencias Biológicas- para la realización de un estudio conjunto, tendiente a determinar los costos de producción de servicios de salud que requieren internación.

---

<sup>1</sup> “Salud. Ley de defensa de la competencia y los mercados de servicios para la salud”. Documento disponible en <http://www.mecon.gov.ar/cndc/memorias/memoria97/pautas.htm>





Figura 1-Integrantes del mercado de la salud Fuente: Elaboración propia

La entidad buscaba contar con una estructura de costos confiable y respaldada tanto en principios contables como en conocimientos médicos de la actividad desarrollada. Por su parte, también aspiraba a tener un valor de referencia para la contratación con los financiadores del sistema -obras sociales, empresas de medicina prepaga, Ministerio de Salud- de tarifas que reflejen adecuadamente los costos de producción.

La labor propuesta significó un desafío para el equipo de trabajo, habida cuenta de la complejidad inherente a las organizaciones de salud con internación, a la existencia de modalidades operativas diferenciadas y a las distintas posturas disciplinares en relación a la definición del producto.

Por su parte, considerando que una organización intermedia agrupa entidades sanatoriales diferentes en cuanto a tamaño, estructuras y a modalidades operativas el estudio se complejiza aún más, habida cuenta que debe resolverse la problemática de la diversidad.

El objetivo de esta ponencia es reflexionar sobre los distintos modelos de costos de posible aplicación en organizaciones con internación, para luego exponer los resultados a los que se arribaron en torno a la modelización específica para la entidad intermedia.

## 2. Metodología de trabajo

En la primera etapa de la investigación se realizó una exploración bibliográfica para analizar las distintas posturas doctrinarias en torno a la definición del producto de las organizaciones con internación y a los sistemas de costos de posible aplicación.

Luego, se realizaron entrevistas con informantes clave de la Asociación de Sanatorios y Clínicas, con el objetivo de conocer las modalidades de trabajo imperantes en las organizaciones que nuclean, los modos contractuales de uso más habitual con las obras sociales y prepagas, así como también para indagar sobre las necesidades y los usos específicos de la información de costos.

Para el establecimiento de las estructuras modelos y de los niveles de producción se realizó un relevamiento entre todas las empresas pertenecientes a la Asociación, para lo cual a través de la presidencia de la entidad se remitió una encuesta solicitando información sobre dichos aspectos. La indagación de los datos contables se efectuó en cuatro organizaciones representativas de las estructuras formuladas.

La determinación de los costos se realizó en función de medidas intermedias tradicionales, para lo cual se utilizó una metodología de cálculo de costos en cascadas (distribuciones periódicas), generando –de este modo- costos unitarios promedios. Bajo esta propuesta de trabajo cobra relevancia la estructura funcional de la organización, el establecimiento de los centros de costos y la apropiación de los consumos a estos últimos, para lo cual resulta fundamental relevar e identificar los costos de asignación directa y los costos indirectos que hacen al sostenimiento de toda la estructura.

## 3. Modelos de costos para entidades sanitarias con internación

Las corrientes doctrinarias más tradicionales del ámbito de la salud, postulan realizar las mediciones de costos a través de los productos intermedios: días/cama, consultas y horas quirófono. Frente a esta posición, otros autores interpretan que la actividad asistencial se materializa en la atención de distintos pacientes, los cuales consumen recursos hospitalarios, convirtiéndose de esta manera en un factor de devengamiento de costos relevante.

Ahora bien, como consecuencia de distintas variables, a saber: diversidad de patologías, distinta evolución que puede presentar una misma enfermedad, características biológicas del paciente que influyen en la manifestación de su dolencia, la acción gestora de los profesionales que intervienen en la atención y que definen el proceso clínico a aplicar, etc., cada paciente atendido es distinto y en consecuencia también son diferentes los tipos y las cantidades de atenciones y recursos que el individuo recibe desde su ingreso y durante el tiempo que dure su estancia hospitalaria. En este sentido Molinero, M.A. y colaboradores han establecido *“El concepto de producto hospitalario va ligado de forma directa a los servicios que presta el hospital y, por tanto, va a referirse a la tipología de casos que se*



*atienden, así como a la gama de cuidados que se presta al paciente hasta su alta hospitalaria.”<sup>2</sup>*

De acuerdo a lo explicitado anteriormente, se observa que en el área de la salud no existe un consenso generalizado en relación a la definición del producto hospitalario, lo que deriva en la existencia de distintos modelos de posible aplicación para el establecimiento de los costos.

Los modelos de costos orientados a los productos intermedios se caracterizan por estudiar y analizar a las organizaciones con internación como entes donde se desarrollan distintas funciones. En consecuencia, se hace énfasis en una organización por departamentos o sectores. Al respecto existe variada bibliografía que desarrolla el tema, aviniéndose detectado que a la hora de agrupar y definir los sectores se utilizan diversas denominaciones, sin embargo las diferencias no resultan sustanciales o de fondo, sino más bien de matiz.

A modo de ejemplo podemos se cita la denominación utilizada en un documento publicado por el Ministerio de Salud de la Nación en el año 2000 con el objetivo de brindar una base para el diseño de modelos de costos apropiados a las particularidades jurisdiccionales. En este trabajo se establece el siguiente criterio de agrupación:

- Sectores Finales: Consultorios externos, Internación, Quirófano, etc.
- Sectores Intermedios: Laboratorio, Radiología, Farmacia, etc.
- Sectores de Servicios Generales: Dirección, Administración, Limpieza, etc.

Gisbert I Gelonch, R. (2002) propone una clasificación similar, pero realiza un agregado interesante, ya que propone distinguir a los sectores intermedios entre asistenciales (laboratorio de bioquímica, diagnóstico por imágenes, etc.) y no asistenciales (admisión, cocina, lavandería, etc.).

Bajo la propuesta de un modelo de costos orientado a los productos intermedios, en los sectores finales se deben concentrar todos los costos para poder determinar el costo unitario medido en días/cama, número de consultas, número de intervenciones y número de partos. Frente a este planteo se establece un esquema de reparto de los costos indirectos generales y de los costos de los sectores generales e intermedios, hasta finalmente quedar con la apertura de los servicios finales, los cuales entonces acumulan costos directos y costos indirectos recibidos a través de distribuciones o prorrateos. Los costos totales de los servicios finales se dividen por la cantidad de prestaciones realizadas medidas en las respectivas unidades de análisis (días/cama, consultas, etc.).

---

<sup>2</sup> En Temes, J. L., y otros 1994



De lo manifestado anteriormente se desprende que el costo se genera a través de sucesivas distribuciones en cascadas y que bajo esta metodología de trabajo se obtiene costos unitarios promedios para la entidad asistencial en su conjunto en cada una de las expresiones de su atención (hospitalización, ambulatorio, etc), de modo que se realiza un costeo global.

Este modelo cuenta con al menos dos limitaciones que no se pueden soslayar: no reconoce las variaciones que se generan en los costos consecuencia de la diversidad de pacientes y de la heterogeneidad de las prácticas hospitalarias y se vincula con un modelo de gestión orientado a las funciones. Sin embargo, cabe destacar que una de las fortalezas del mismo está centrada en la menor complejidad de trabajo frente a otras metodologías más modernas. Por su parte, es necesario reconocer que ofrece información de costos del día/cama de internación, una unidad de análisis que también resulta relevante para las entidades con internación, puesto que alrededor de esta variable se concentran una proporción de costos interesantes e importantes de estas entidades.

En las últimas décadas ha surgido una línea de gestión donde se focalizan los procesos y se pone atención en la diversidad de casos atendidos en las entidades, apoyándose en la medida del case-mix (mezcla de casos) a través de la aplicación de distintas clasificaciones de pacientes, dentro de las cuales la agrupación en GRD (Grupos Relacionados por el Diagnóstico) es la que goza de amplia difusión. Esta línea de pensamiento necesita basarse en una metodología de cálculo y análisis de los costos con algunas innovaciones respecto a la visión tradicional por funciones.





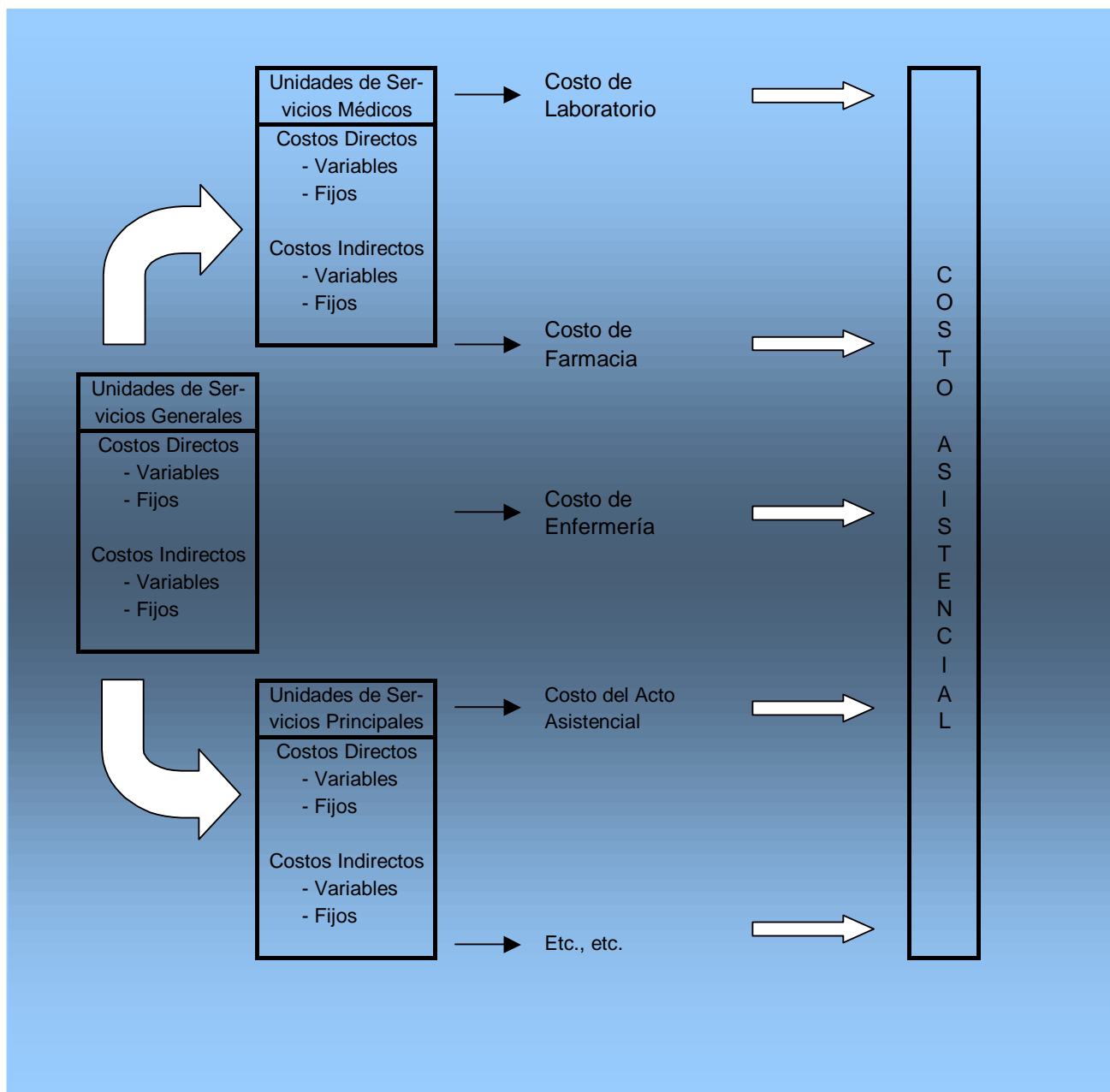


Figura 2.-Metodología para el cálculo por grupo de paciente

Fuente: Elaboración propia en base a información de Temes y otros (1994)

Los sistemas de información de costos orientados a las distintas tipologías de pacientes promueven un cambio sustancial, ya que parten de la premisa que los bienes y servicios

intermedios no son el objetivo final de la entidad asistencial y que, no sólo debe calcularse el costo de estos últimos, sino que también debe evaluarse cómo han sido utilizados los recursos para satisfacer las necesidades de

los pacientes. La buena calidad y el costo de los bienes y servicios intermedios no garantizan la calidad y eficiencia del producto final, que en definitiva son los distintos pacientes tratados.

Esta corriente doctrinaria hace hincapié en los procesos necesarios para la atención del paciente, pero destacando que se torna ineludible trabajar con clases homogéneas que hagan posible y menos complejas las mediciones (Temes, ob.cit.). De este modo, resulta necesario identificar los procesos que se generan en la entidad sanitaria, los factores que consumen cada uno de dichos procesos y el resultado o producto de los mismos, para luego reconocer el consumo que realizan, de estos últimos, los distintos grupos de pacientes. (Figura 2)

Este último modelo analizado parte de una visión donde se trata de reflejar la realidad económica observable: heterogeneidad de prácticas, diversidad y gran cantidad de pacientes, numerosas actividades para el logro de la atención de los pacientes, cada una de las cuales genera un bien o servicio específico. No obstante, su instrumentación presenta mayores dificultades que el modelo tradicional, ya que no sólo debe realizarse el costeo de una gran cantidad de grupos de pacientes, sino que también requiere el cálculo específico de cada uno de los productos intermedios que se generan en el hospital. De este modo, para su aplicación, es necesario contar con sistemas de información contable y con bases de datos clínico-asistenciales que posibiliten las categorizaciones de pacientes y el seguimiento de las historias clínicas.

Se requiere una metodología de trabajo donde resulta necesario distinguir entre los centros de actividades donde se prestan servicios generales (compras, tesorería, personal, etc.) y los denominados centros principales donde se desarrollan actividades vinculadas con la atención del paciente, siendo algunas de estas asistenciales (radiología, laboratorio bioquímico, enfermería, etc.) y otras no asistenciales. (lavadero, cocina, admisión). Luego, se debe identificar el bien o servicio intermedio generado por estas actividades, para – finalmente- reconocer el consumo que se realiza de estos últimos en pos de la resolución de la patología o atención del paciente.

De acuerdo a lo explicitado anteriormente, se debe utilizar un sistema de costeo por órdenes de trabajo, ya que a través del mismo, es factible realizar la identificación de los consumos de cada tipo de paciente. (Coronel, G. 1991). La implementación de un modelo de costos por tipología de pacientes, requiere administrar y gestionar un caudal de información muy grande, de modo que se hace necesario contar con apoyo informático suficiente, con una cantidad importante de personal capacitado, historia clínica informatizada de los pacientes y guías médicas o protocolos de actuación médica. Adicionalmente es necesario contar con información de una cantidad importante de casos para evitar el sesgo que puede



producir uno o pocos pacientes con demanda diversa por otras comorbilidades que los puedan afectar.

#### 4.- Modelo de costos para la entidad intermedia

##### 4.1.-Decisiones en torno al modelo de costos

Analizados los distintos modelos de costos de posible aplicación, resultó necesario avanzar en la definición del sistema a adoptar para la asociación de sanatorios y clínicas. Para ello, se partió de la premisa de considerar que la misión de las organizaciones con internación (sanatorios privados u hospitales públicos) es el restablecimiento, la rehabilitación, el mantenimiento, la mejora y/o la prevención de la salud de la población. En esta misma línea de pensamiento podemos hallar a Corella, J.M. (1996) cuando refiere al out-put final de las empresas sanitarias, con la salvedad que el autor ignora en su definición la prevención de la salud. Es por ello que, en principio, a partir de los análisis teóricos realizados, el equipo de investigación evaluó la posibilidad de trabajar con un modelo orientado a los pacientes.

No obstante lo expresado anteriormente, al realizar los primeros relevamientos y entrevistas con informantes clave, se detectó la existencia de una serie de cuestiones que actuaban como limitantes a la hora de avanzar hacia modelos de costos orientados a las enfermedades o a los pacientes, entre las que se destacan las siguientes:

- Las obras sociales y prepagas que contratan con la Asociación utilizan, mayoritariamente, medidas tarifarias relacionadas con productos intermedios, unidades de gastos y honorarios o valores de pensión.
- En el ámbito de aplicación de este relevamiento la actividad médica no adopta prácticas standarizadas o protocolizadas en el proceso de atención, un requisito que resulta facilitador y necesario para el cálculo por grupos de pacientes
- El relevamiento de información en las empresas miembro de la Asociación no adopta formatos por patologías o Grupos Relacionados de Diagnóstico que requieren un tratamiento específico y con una casuística suficiente que permite inferir valores promedio con escaso desvío.

Por lo expuesto, si bien el objetivo final a los efectos de comparación de costos, medición de eficiencia productiva, análisis de calidad de servicios, debe ser la determinación de costos por grupos de paciente o por patologías, se acordó trabajar sobre la base de costos referidos a los productos intermedios generados por determinadas actividades productivas realizadas en las entidades sanatoriales. Cabe destacar que se evaluó que estas mediciones no sólo aportarían a la Asociación bases para acordar tarifas por prestación, sino también la



posibilidad de contar con información y valores de referencia para la construcción de módulos<sup>3</sup> en los casos en que la casuística y criterio médico lo permita.

Luego de definir el modelo bajo el cual se realizaría el trabajo, se planteó una segunda complejidad para el estudio: las entidades agrupadas en la Asociación son distintas en tamaño y en procesos productivos, por lo tanto se analizó que determinar un costo promedio para el conjunto no resultaría representativo. Distintas cuestiones, como escala productiva, organización de la atención médica, tecnología asignada, mecanismos de gestión, servicios tercerizados, entre otras, generan diferencias en los costos del proceso. A los efectos de resolver esta problemática se realizó un relevamiento aplicando una encuesta entre las entidades asociadas. Respondieron a la encuesta, siete (7) entidades sanatoriales que representan el 60% de las encuestadas y el 70% de las camas habilitadas.

Para la determinación de los distintos tipos de organizaciones se relevó información sobre los siguientes aspectos:

- ✚ Estructura de funcionamiento (organigrama) Figura 3.
- ✚ La capacidad instalada (camas habilitadas Cuadro 2, personal Cuadro 1, infraestructura ) y
- ✚ Nivel de complejidad en la resolución de patologías (sectores de internación, equipamiento médico y de servicios generales).

El procesamiento de las respuestas permitió aglutinar a las entidades en dos grupos homogéneos, representativas del conjunto en cuanto a tamaño, actividades y mecánicas de contratación interna u organización de procesos. Por convención se las denominó Entidad Modelo Grande y Entidad Modelo Mediana. En esta presentación nos referimos a los resultados obtenidos en la Entidad Grande.

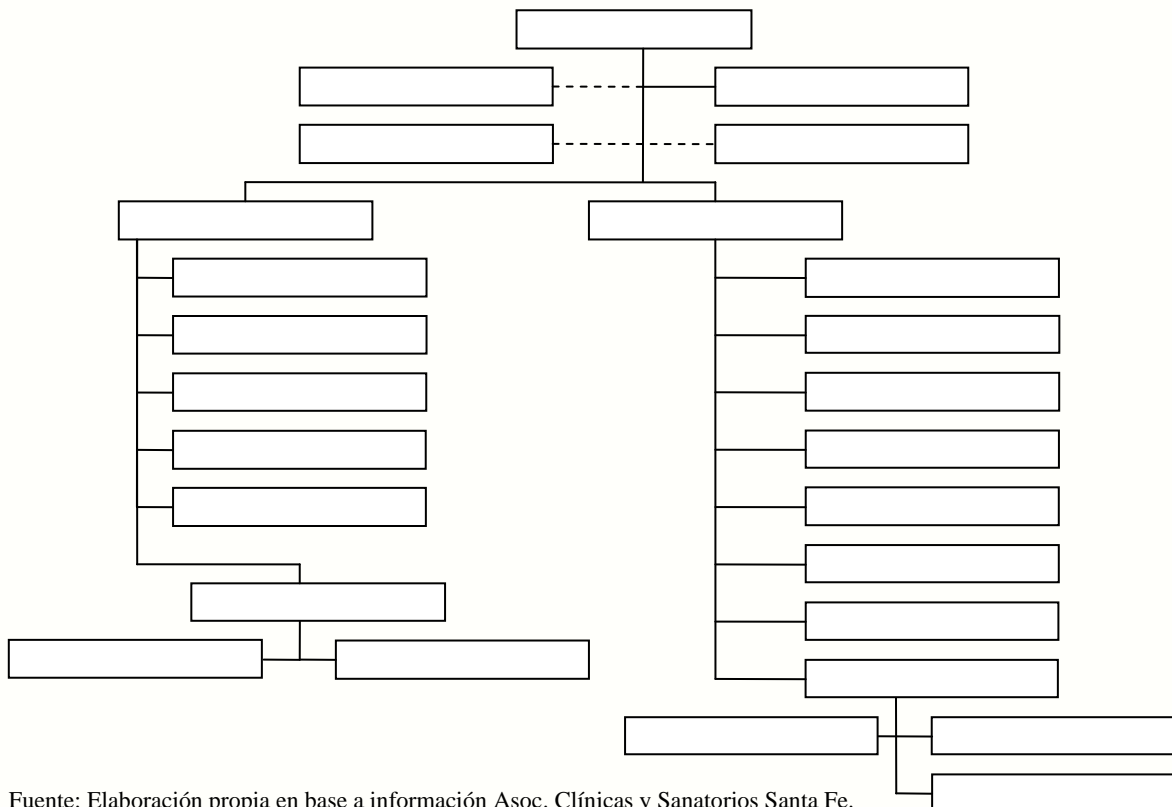
<sup>3</sup> La contratación por módulo apunta a la medición de la resolución de la patología, siendo necesario conocer el costo de los distintos consumos, entre ellos, el valor del día de internación, de las consultas consumidas y las horas quirófano.



#### 4.2.-Características de las Entidades Modelo Grande

Los sanatorios incluidos en este grupo cuentan con un organigrama tipo aproximado al siguiente:

**Figura 3. Organigrama estructura modelo**



Fuente: Elaboración propia en base a información Asoc. Clínicas y Sanatorios Santa Fe.

El Recurso Físico promedio de las instituciones integrantes de la Asociación para una Entidad Modelo Grande, es:

**Cuadro 1-Promedio Oferta Instalada. Determinación de Entidad Modelo GRANDE.**

Estructura Instalada	tipo de Internación		
	Adultos	Pediátricos	Total
Camas Habilitadas			
Internación General	71	3	<b>74</b>
Guardia	4		<b>4</b>
UTI	6		6
UCO	8		8
Neonatología		7	7
Total camas de complejidad	14	7	<b>21</b>
<b>Total Camas Habilitadas</b>	89	10	<b>99</b>
<b>Quirófanos</b>			<b>2</b>
<b>Sala de partos</b>			<b>1</b>
<b>Consultorios de Guardia</b>			<b>2</b>

**Fuente:** Elaboración Propia, según recopilación de datos de la Asociación de Clínicas y Sanatorios de Santa Fe.

En función del Organigrama, de la dotación de Recursos Humanos y de la Capacidad Física instalada, el nivel de producción promedio determinado para estas Entidades es el siguiente:

### **Cuadro 2-Promedio de Producción Mensual, Sanatorios de Mediana y Alta Complejidad.**

#### **Determinación de Producción de Entidad Modelo GRANDE.**

Indicadores	Producción Estimada
	99C/2Q/1SP/2CG
Egresos Mensuales	528
Egresos por cama	5
Internaciones clínicas (60%)*	317
Internaciones quirúrgicas (35%)*	185
internaciones obstétricas (5%)*	26
Consultas de guardia	2600

**Fuente:** Elaboración Propia, según recopilación de datos de la Asociación de Clínicas y Sanatorios de Santa Fe.

**ref:** C (camas); Q (quirófanos); CG (consultorio guardia); SP (sala de partos)

\* dato estimado

Finalmente, el Recurso Humano que permite operar esta estructura se expone en el Cuadro 3. La composición de esta planilla de RRHH tiene en cuenta la estructura estipulada por el convenio colectivo de trabajo para los puestos de enfermeras-mucamas-camilleros- y personal de quirófano y el promedio de personal jerárquico y asesores existentes en las instituciones, lo que constituyo el plantel base para este modelo de institución.

### **Cuadro 3-Determinación de las Características y Distribución del RRHH, según área y cantidad Entidad Modelo GRANDE**

Área	RRHH estimado Entidad Grande
Directorio	2
Secretaria de Directorio	1
Asesoría Legal	1
Asesoría Contable	1
Auditor	1
Gerencia Servicios Grales.	1
Facturación	6
Contabilidad	2
Tesorería	2
Asesoría en Sistemas	1
RRHH	2
Admisión	10



Nutrición y Cocina	10
Mantenimiento	5
Dirección Medica	1
Coord. Medica Piso	1
Médicos de Piso	6
Cabas de Piso	3
Enfermeras de Piso	25
Coord. Medica UTI	2
Médicos de UTI	9
Cabas de UTI	1
Enfermeras de UTI	9
Coord. Medica UCO	3
Médicos de UCO	7
Cabas de UCO	1
Enfermeras de UCO	11
Coord. Medica Círg.	1
Jefa de Quirófano	1
Enfermeras de Quirófano	11
Instrumentadoras Quirúrgicas	3
Coord. Medica Guardia	1
Médicos de Guardia	9
Enfermeras de Guardia	5
Farmacia	3
Supervisoras	2
Mucamas	40
Camilleros	3
Ropería	1
Total	197

**Fuente:** Elaboración Propia, según recopilación de datos de la Asociación de Clínicas y Sanatorios de Santa Fe.

#### 4.3. Metodología de trabajo para la acumulación y determinación de costos unitarios promedios por prestación

Definidas las estructuras modelos se establecieron como medidas de costeo finales:

- Consulta de guardia
- Día/cama de internación general.
- Día/cama de internación de cuidados intensivos.
- Hora quirófano.

El paso siguiente consistió en diagramar una matriz centro-costo que posibilitara organizar la información contable relativa a los costos. Esta última se elaboró en función de un relevamiento realizado entre las distintas entidades y a información generada a partir del análisis de normativas y legislación vigente en la materia.



Es importante resaltar que sólo se consideró aquellos conceptos de costos estrictamente relacionados con el proceso de elaboración de los productos objeto de este estudio -camas de piso y de área crítica, consultorio de guardia y funcionamiento de quirófano- ligados con unidades de facturación equivalentes.

De acuerdo a lo explicitado en el apartado anterior, no se tomaron devengamientos de insumos y productos intermedios que se facturan por separado, como por ejemplo fármacos, prácticas de laboratorio, diagnóstico por imágenes. Tampoco se tuvo en cuenta costos vinculados con otras actividades desarrolladas por las entidades, como por ejemplo, administración y gestión de sistemas prepagos y administración de convenios capitados con obras sociales.

En relación al recurso humano, tanto para la composición física como para la monetaria no sólo se contempló la información relevada en las entidades sino también los condicionamientos imperantes en función de la legislación vigente (convenio colectivo de trabajo, actas acuerdos salariales, etc.).

**Figura 4-Matriz Centro-costo-Esquema de distribución**

	SECTORES FINALES	SERV. ESPECÍFICOS	SERV. GENERALES	CONDUCCIÓN	INDIRECTOS GENERALES
Personal					
Equipamiento					
Insumos					
Sub total					
Prorrateos Indirectos Generales					
Sub total				Total Conduc.	
Prorrateos					
Conducción					
Sub total			Total Serv. Generales		
Prorrateos Servicios Generales					
Sub total		Total Serv. Específicos			
Prorrateos Servicios Específicos					
<b>Total</b>	Total Sectores finales				

Fuente: Elaboración propia

Los centros de costos se clasificaron en:

- Finales: Internación General, UTI-UCO, Quirófano, Consultorios
- Servicios Específicos: Admisión, Farmacia, Nutrición y Cocina, Mantenimiento





- Servicios Generales: Contaduría, Personal, Tesorería, Facturación y Direcciones

Identificadas los centros de actividad, en primera instancia se procedió a asignar los costos directos a cada uno de los centros de costos establecidos (materiales, mano de obra, amortización de equipamiento, etc.) y a relevar los devengamientos indirectos que hacen al sostenimiento de toda la estructura (alquiler, seguros, papelería, vigilancia, etc.). Luego, se realizó el prorrateo de los costos en base a distribuciones periódicas, para concentrar la información en los centros finales y proceder al cálculo unitario de los productos definidos a priori. La metodología de trabajo denominada de costos en cascada puede sintetizarse de acuerdo al esquema que se ofrece en la figura 4.

## 5. Conclusiones

La determinación de costos en entidades con internación es una actividad compleja por la conjunción de una serie de factores entre los que podemos mencionar la multiplicidad de actividades desarrolladas dentro de la organización, la diversidad de pacientes atendidos y la variedad de tratamientos clínicos.

Existen distintas posiciones doctrinarias en relación al out-put final a costear. La doctrina más tradicional abona la idea de trabajar con productos intermedios, en tanto que los desarrollos más modernos propician o se inclinan por modelos orientados a las enfermedades o tipologías de pacientes.

El equipo de trabajo debió tomar una postura en este sentido y si bien reconoce que el último enfoque mencionado posibilita trabajar en una línea de gestión por procesos más rica que la visión funcional tradicional, una serie de limitaciones impidieron avanzar en ese sentido. A modo de ejemplo se menciona que la entidad que convocó la actividad cuya experiencia se transmite en este artículo, no cuenta con datos estadísticos que permitan medir casuística y no todas las patologías de hallan protocolizadas.

De este modo se optó por trabajar con la medición de productos intermedios. Cabe destacar que las medidas seleccionadas son utilizadas de modo importante por la Asociación como base tarifaria. Por su parte, costear estas medidas intermedias es un requisito previo para poder avanzar hacia la medición de las patologías o pacientes.

El estudio se centró en una Asociación que nuclea entidades sanatoriales distintas en cuanto a estructura y a modalidades operativas, cuestiones que repercuten de modo sustancial en los costos de las organizaciones. Es así que para la construcción del modelo se debió establecer distintos tipos de estructura normalizadas que sean representativas del conjunto heterogéneo y definir las modalidades operativas más habituales para los distintos procesos productivos.

Se destaca que la modelización propuesta posibilita mejorar las bases de datos de las organizaciones sanitarias, ya que los resultados alcanzados permiten la comparación entre empresas de esta Asociación con entidades similares que aplican la misma metodología de trabajo para la generación de información de costos. Asimismo, en



forma periódica, se puede analizar la evolución de los costos de los distintos componentes de la estructura y su incidencia relativa en el conjunto.

## 5. Bibliografía

-Backer, M.y Jacobsen, L. “Contabilidad de Costos: Un enfoque Administrativo y de Gerencia”. Primera Edición en inglés. Méjico, D.F., Editorial McGraw-Hill, 1967.

-Corella, J.M. “La gestión de servicios de salud”, Madrid. Editorial Diaz de Santos, 1996

-Coronel Troncoso, G. *Los costos en la actividad sanatorial. Determinación de costos por patología.* Revista Costos y Gestión del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Año I, Revista No 3. Argentina, 1991

-Figueras, A.J. *Economía y Salud. Financiamiento de la Salud Pública. Recursos Convencionales y no Convencionales.* “Premio Especial FRAY LUCA PACIOLI” Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas de la República Argentina, Octubre de 1994.

-Gisbert I Gelonch, R. (2002). “Economía y Salud. Economía, Gestión Económica y Evaluación Económica en el Ámbito Sanitario”. Editorial Masson, Barcelona, España.

- Guadalajara, N. (1994). El cálculo del coste del producto hospitalario. Revista Todo Hospital No 110, Octubre de 1994.

- Malagón-Londoño, G., Galán Morera, R.y Pontón Laverde, G.(2000). “Administración Hospitalaria”. Editorial Médica Panamericana, Bogotá, D.C. Colombia, 2da. Edición

-Ministerio de Salud de la República Argentina, Secretaría de Atención Sanitaria, Subsecretaría de Programas de Prevención y Promoción. Pautas Básicas para la Elaboración de Costos Hospitalarios RSPS 120/99. (2000)

-“Salud. Ley de defensa de la competencia y los mercados de servicios para la salud”. Documento disponible en <http://www.mecon.gov.ar/cndc/memorias/memoria97/pautas.htm>

-Temes, J. L., Díaz, J.L. y Parra, B. “El coste por proceso hospitalario”. Madrid Editorial McGraw-Hill-Interamericana de España. 1994

-Temes, J.L. “Gestión Hospitalaria”. Madrid, Editorial McGraw-Hill-Interamericana de España, 2002

-Tobar, F., Rosenfeld, N. y Reale, A.(1998). *Modelos de pago en servicios de salud.* Cuadernos Médicos Sociales No 74.

