



## **COSTOS EN ORGANIZACIONES SANITARIAS, ALTERNATIVAS.**

### **COSTS IN HEALTH ORGANIZATIONS, ALTERNATIVES**

#### **Autores**

De Ponti Héctor – Canale Sandra – Monteferrario Mariano

#### **Email**

[hdeponti@hotmail.com](mailto:hdeponti@hotmail.com)

#### **Eje temático**

Administración

#### **Modalidad**

Trabajos Científicos Académicos

**Palabras claves:** salud, sanatorios, costos, cadena valor

#### **1. Resumen**

Las empresas de salud producen servicios destinados a la satisfacción de necesidades de las personas o grupos que desean recuperar, mantener o mejorar su salud. Suelen encontrarse con dos problemas: uno es la dificultad para definir sus productos finales y otro establecer los costos asociados los mismos.

El objetivo es desagregare la cadena de valor del proceso productivo de organizaciones de salud con el objetivo de mejorar la calidad e incrementar el valor agregado.

#### **2. Introducción,**

Las empresas de salud desarrollan un proceso productivo de servicios destinados a la satisfacción de necesidades de las personas o grupos que desean recuperar, mantener o mejorar su salud. Suelen encontrarse con dos problemas: uno es la dificultad para definir sus



productos finales y otro establecer los costos asociados los mismos. Estas cuestiones concluyen en serios inconvenientes para determinar la rentabilidad. (DePonti, 2017)

Algunas características distintivas de esta actividad son:

- ✚ El producto final no tiene expresión material, se percibe por los resultados.
- ✚ Se incorporan múltiples bienes intermedios y saberes interdisciplinarios.
- ✚ Es un proceso complejo y difícil de estandarizar.
- ✚ No se identifica con exactitud la relación costo resultado.

En este caso se analizarán empresas que brindan servicios de recuperación de la salud, quirúrgicos o no, que requieren la internación del paciente con patologías agudas.

Por razones de eficiencia productiva adquiere gran importancia el análisis exhaustivo de los costos y de los procesos productivos desarrollados para lo cual se considera necesario avanzar en la desagregación de los mismos y analizar la cadena de valor implícita en el proceso productivo.

Habitualmente los análisis de costos en estas empresas se expresan en términos de la unidad de venta final: tratamiento brindado, patología resuelta, cantidad de pacientes reales y potenciales (población cubierta), días de internación. Esta metodología permite relacionar los costos totales con la unidad de producción pero no facilita la desagregación y análisis del proceso productivo y el abordaje de los distintos bienes intermedios generados. La expresión en términos del costo unitario final hace perder la riqueza de la complejidad del proceso.

Se hace necesario desarrollar una mirada específica a los distintos subprocesos antes de la integración final de los componentes del costo.

Para facilitar el análisis se recurre a "...la cadena de valor para desagregar a los compradores, proveedores y a una empresa en las



*actividades discretas pero interrelacionadas de las que surge el valor”* (Porter, 1999, pág. 15).

*“Se disgrega a la empresa en sus actividades estratégicas relevantes para comprender el comportamiento de los costos y las fuentes de diferenciación existentes y potenciales”* (Porter, 1999, pág. 52).

El estudio de la cadena de valor puede facilitar la determinación de las fortalezas y debilidades del proceso de generación de valor analizando las actividades en forma independiente y permitiendo su comparación con valores referenciales de mercado.

### 3. objetivos,

#### Objetivo General

Desagregación de la cadena de valor del proceso productivo de organizaciones de salud, destinadas al tratamiento de patologías agudas con internación con el objetivo de mejorar la calidad e incrementar el valor agregado.

#### Objetivos específicos:

- Determinar las actividades integrantes de la cadena de valor del proceso productivo.
- Identificar las actividades claves, costos y valor agregado generado por las mismas.
- Proponer mejoras en la rentabilidad de la cadena de valor

### 4. marco teórico,

Las teorías sobre determinación de costos presentan una diversidad desde aquellas que persiguen objetivos estrictamente contables o de registración de datos históricos hasta aquellos que priorizan la utilización de los mismos en forma ex ante para la toma de decisiones.



Es necesario conocer el proceso productivo, los insumos, tecnología y otros factores utilizados y los costos incurridos en este proceso de transformación.

Brevemente se puede caracterizar (Cartier, 2001):

- al **proceso productivo** como aquella actividad económica que tiene por objeto aumentar la capacidad de los bienes para satisfacer necesidades o generar utilidades.
- a los **Factores** como bienes o servicios empleados con fines productivos, se transformen o no en dicho proceso.
- Al **Costo** como la vinculación entre los productos resultantes del proceso productivo y los factores necesarios consumidos en el mismo.

▪

¿Porqué se recurre al proceso de producción de bienes y servicios?, o dicho de otra manera, ¿porqué se produce? Las partes se satisfacen al transformar unos bienes y servicios que ya dispone la sociedad en otros distintos y a la vez necesarios, esto se realiza utilizando factores, algunos de los cuales desaparecen o se transforman o se incorporan a los nuevos productos (materia prima, energía eléctrica) y otros participan del mismo sin modificar sus características y quedando habilitados para otro proceso (mano de obra, equipos, instalaciones).

Ahora bien, todos aquellos insumos utilizados y otros factores aplicados tienen un valor determinado por el mercado o al menos un costo de oportunidad. También tiene valor la fracción de tiempo o vida útil asignada por los factores utilizados. Esto significa que en cada proceso de producción el colectivo social o al menos quienes deciden llevarlo adelante deciden sacrificar valor del que dispone la sociedad o alguno de sus miembros.

El nuevo producto (bien o servicio) obtenido también tiene un valor fijado por el mercado o por algún otro mecanismo alternativo. Este valor debe superar al de los factores sacrificados o utilizados en la actividad de generarlo.



La diferencia, si es positiva, se denomina utilidad, plusvalía, valor agregado, valor añadido.

### **Modelos de costos para entidades sanitarias con internación**

Siguiendo a Canale, De Ponti, Monteferrario (Canale & De Ponti Héctor), al momento de delinear un sistema de de costos que proporcione información para toma de decisiones es importante analizar y establecer claramente tanto el producto a gestionar, como también los procesos productivos necesarios para su obtención. Ocurre que en el ámbito de las organizaciones de salud en general y aquellas con internación no escapan a esta regla, no hay unanimidad en lo que refiere a la medida, características y conformación del producto hospitalario.

Si se piensa en la misión de estas organizaciones se puede concluir que la misma se materializa en la prevención, recuperación, mantenimiento y mejoramiento de salud de la población. (Corella, (Corella, 1996); Coronel Troncoso (Coronel Troncoso, 1991), Temes, (Temes, 1994)). De este modo, podemos expresar que el out-put final son los resultados en la salud y en la calidad de vida de la población. No obstante, estas medidas son complejas para la medición a nivel microeconómico. Además en términos estrictos estos resultados no se obtienen solamente en la institución hospitalaria sino que requieren tiempo y tratamientos adicionales (por ejemplo medicación, rehabilitación, recuperación) luego del alta hospitalaria, en definitiva una acción integral del sistema sanitario.

### **Costo por actividad o costo orientado a los productos intermedios**

El proceso asistencial se plasma en la atención de diversos y variados pacientes o individuos que concurren en la búsqueda de preservar o recuperar su salud, para lo cual consumen diversos recursos, entre otros: días cama de internación, consultas medicas, prácticas de laboratorio, fármacos, estudios diagnósticos, etc.. 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." (Molinero, JM, & M., 1994)

Si adicionalmente se considera que los pacientes presentan condiciones previas propias de cada caso vinculadas a diversos motivos (edad, genética, peso, comorbilidades, factores de riesgo, entre otros), difícilmente se puede considerar un paciente standarizado que recibe el mismo tratamiento para cada diagnóstico. Se puede llevar este criterio al extremo de un producto distinto para cada caso analizado.

Existen, en consecuencia, distintos tipos de productos. Por un lado se hallan **los productos finales, representados por los pacientes o las patologías tratadas**, por el otro, los **productos intermedios** consumidos por los pacientes (**días cama de internación, consultas, intervenciones quirúrgicas, placas radiográficas**, etc.). Estos son más factibles de estandarización que los finales.

Tradicionalmente las corrientes doctrinarias del ámbito de costos en salud, postulan costear a través de los productos intermedios (Ércole, (Ércole, 1979); Ministerio de Salud de la República Argentina,) (Ministerio de Salud de la República Argentina, Secretaría de Atención Sanitaria, Subsecretaría de Programas de Prevención y Promoción, 2000).

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. (Corella (Corella, 1996); Temes (Temes, 1994)).

Estas formas de expresión del producto pueden considerarse en algún caso complementarias.

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.



(Dueñas Ramia (Dueñas Ramia, 2002.); Canale (Canale S. , 13)). En consecuencia, se hace énfasis en una organización por departamentos o sectores. A modo de ejemplo se cita la denominación utilizada en un documento publicado por el Ministerio de Salud de la Nación en el año 2000. 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.

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. Luego 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 prorrates. 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.).

El costo se genera a través de sucesivas distribuciones en cascada 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 dejar de mencionar:

- Al costear productos intermedios, no reconoce las variaciones que se generan por la diversidad de pacientes, y



- la heterogeneidad de las prácticas hospitalarias hace que en este caso no se puedan hacer comparaciones con protocolos o estándares que permitan medir eficiencia productiva.

### Servicios producidos

<b>Ss. Producción – Productos Finales</b>	<b>Área</b>	<b>Unidad producción</b>
	Piso	Días Cama Ocupados
	Area Crítica	Días Cama Ocupados
	Area Quirúrgica	Numero de Interven.
	Guardia	Número de Consultas
<b>Ss. Producción Interm– Ap. Asistenciales</b>	<b>Área</b>	<b>Unidad producción</b>
	Laboratorio	Cantidad de determinac
	Imagenología	
	RX	Cantidad de placas
	Estudios rayos	Cantidad de Estudios
	Ecografía ecodopler	Cantidad de Estudios
	TAC	Cantidad de Estudios
	Hemoterapia	Bolsas de Sangre
<b>Ss. Producción Apoyo – Ap. No asistenciales</b>	<b>Área</b>	<b>Unidad producción</b>
	Lavadero	Kgs. De ropa lavada
	Cocina	Cantidad de raciones
	Esterilización	Kgs de material



	Mantenimiento	
	Prov de Oxígeno	
	Personal	
	Administración	
	Facturación	
	Gerencia /Dcion medica	

Fuente: Elaboración propia

### **Costo por tipología de pacientes**

Frente a la postura anterior, otra línea de gestión focaliza 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.

Los sistemas de información de costos orientados a las distintas tipologías de pacientes promueven un cambio sustancial, ya que parten de la premisa de que los bienes y servicios intermedios no son el objetivo final de la entidad asistencial y que, además del costo 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 garantizan la eficiencia del producto final, que en definitiva es el impacto en la salud de 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, 1994). 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.

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, equivalente en general a la determinación del sistema tradicional. 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) y los denominados centros principales donde se desarrollan actividades vinculadas con la atención del paciente, siendo algunas de estas asistenciales (radiología, laboratorio bioquímico) 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. (Coronel Troncoso, 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, historias clínicas informatizadas de los pacientes y guías o protocolos de actuación médica. Asimismo es necesario reunir 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.

### **Costo de los productos intermedios vs. Costo por tipología de pacientes**

Luego de la descripción anterior sobre modelizaciones de costos, es posible analizar que la obtención de costos unitarios (de los productos intermedios, de las enfermedades o grupos de pacientes) es un tema de gran trascendencia. Esto, tal vez, ante la necesidad de aportar a un tema sensible y controvertido en el área de salud: la fijación de tarifas o aranceles o precios en definitiva. En este sentido, es factible vincular cada metodología con distintos modelos de pagos, en tanto el costo de los productos intermedios es contrastable con el pago por prestación, el costo de la enfermedad o por tipología de pacientes con el pago por módulos.

En este trabajo, se busca realizar un análisis reflexivo sobre la modelización de costos a realizar en entidades sanitarias con internación, reconociendo que el costo es un concepto relativo y que la información de costos debe responder a distintos objetivos, por lo tanto es un desafío desarrollar sistemas de costos que aporten datos a una base de datos amplia y flexible, en pos de generar información que posibilite realizar análisis para la fijación de tarifas y una buena gestión de los recursos.

Si bien la metodología orientada a los pacientes tiene una mirada de gestión orientada a los procesos, ocurre que la obtención de los insumos totales del costo por proceso requiere sistemas analíticos de registración que no son habituales en el medio que este estudio se lleva a cabo. Por otra parte, se requiere de mediciones de casuística que tampoco se hallan desarrolladas.

Además la modalidad de contratación prevalente en Argentina entre financiadores y prestadores parte de asignar un código y un valor a cada actividad y luego se valoriza el total de actividades brindadas para determinar el monto a percibir. Es lo que se denomina contrato por prestaciones.



De este modo, en este trabajo se trata de adecuar o compatibilizar los modelos de costos para realizar una propuesta que aporte no sólo a la determinación de costos de los principales productos intermedios, para el sistema sanitario, de referencia en la región donde funciona la empresa tomada como caso de estudio. Esto como medida o referencia para la fijación de aranceles o precios tratando de encontrar a través de la costificación el valor mínimo a alcanzar medido en unidades monetarias que permita recuperar todos los recursos insumidos en el proceso.

Se pretende avanzar también, en el análisis de los servicios sanatoriales desde la mirada de subprocesos que a la par de insumir recursos, generan valor y deben ser analizados focalizadamente bajo la consigna de calidad, optimización productiva y generación de valor por si mismo o como integrante del conjunto. De esta forma se analizará la generación de costos y de valor agregado de las distintas actividades de la cadena de valor.

Expresado de otra forma, cual es el abordaje apropiado para la determinación de costos en procesos productivos complejos de servicios sanitarios? Siguiendo a Lewis Carroll<sup>1</sup>, depende del objetivo.

Si la meta es conocer el **costo total** como base para la determinación del precio la orientación es hacia el **costo de los productos intermedios**.

Si el objetivo es la **mejora en los procesos o la generación de mayor valor**, el abordaje es a través del **análisis de los servicios o subprocesos** y el valor que generan específicamente.

---

<sup>1</sup>Lewis Carroll "Alicia en el país de las maravillas".

Alicia: Gatito, gatito, ¿te importaría decirme, por favor, qué camino debo tomar desde aquí?

Gato: Eso depende en gran medida de adónde quieres ir,

Alicia: ¡No me importa mucho adónde...!

Gato: Entonces, da igual la [dirección](#) ¡Cualquiera que tomes está bien!"



## **CADENA DE VALOR**

“La cadena de valor es esencialmente una forma de análisis de la actividad empresarial mediante la cual descomponemos una empresa en sus partes constitutivas, buscando identificar fuentes de ventaja competitiva en aquellas actividades generadoras de valor. .... . Por consiguiente la cadena de valor de una empresa está conformada por todas sus actividades generadoras de valor agregado y por los márgenes que éstas aportan” (Calvo).

Es conveniente establecer los diversos productos finales elaborados.

En el caso bajo análisis que corresponde a un establecimiento de salud con internación de patologías agudas los productos finales difieren según el grado de agregación que se considere.

En la modalidad tradicional de análisis de costos se consideran los productos: día cama (piso, área crítica), consulta de guardia, hora quirúrgica. Esta clasificación se corresponde con la modalidad habitual de contratación por prestaciones que utiliza el sistema de seguridad social en Argentina.

Esta clasificación no incluye todas las actividades de diagnóstico y tratamiento que forman parte del proceso productivo.

Si se agregan estas actividades cambia el producto final que se puede clasificar bajo alguna de las siguientes denominaciones: día cama clínico, día cama quirúrgico o patología resuelta.

### **Desagregación Cadena de Valor**

#### **Actividades primarias**

Siguiendo a Porter (Porter, 1999, pág. 57)“(...) son las implicadas en la creación física del producto y su venta y transferencia al comprador, así como asistencia posterior a la venta.

- Logística Interna: recepción almacenamiento y distribución de insumos, manejos de materiales, inventarios, devoluciones.



- Operaciones: actividad asociada con la transformación de insumos en forma final del producto.
- Logística externa: almacenamiento y distribución física de producto entre compradores, procesamiento de pedidos y programación.
- Mercadotecnia y ventas: actividades asociadas con proporcionar un medio por el cual los compradores puedan comprar el producto. Publicidad, promoción, fuerza de ventas, relaciones de canal y precio.
- Servicios: para realizar o mantener el valor del producto, instalación, reparación, capacitación, repuestos, ajustes”.

### **Actividades de Apoyo**

“Las actividades de apoyo están relacionadas con actividades primarias específicas o con el conjunto de las mismas.”

- “Abastecimiento: función de comprar insumos, no el insumo en sí. Tanto materias primas como máquinas. Las prácticas de compra pueden afectar el costo y la calidad de los insumos comprados.
- Recursos Humanos: Actividades de búsqueda, contratación, entrenamiento, desarrollo y compensaciones del personal. La adm de rrhh ocurre en toda la empresa, la dispersión puede llevar a políticas inconsistentes
- Infraestructura de la empresa: diversas actividades, incluyendo administración, planeación, finanzas, contabilidad, calidad. Normalmente apoya la cadena completa y no actividades individuales.” (Porter, 1999, pág. 57)
- Desarrollo de tecnología: cada actividad de valor representa tecnología: conocimientos, procedimientos o tecnología dentro del equipo de proceso. Habitualmente incluyen subtecnologías de disciplinas diferentes.
- Insumos



## Margen.

“...es la diferencia entre el *valor* total y los costos totales incurridos por la empresa para desempeñar las actividades generadoras de valor.”  
(Calvo)

La generación de valor agregado positivo, rentable o incremental se puede evaluar desde distintas miradas.

El objetivo es que el valor del nuevo producto supere a los que se consumen en el proceso, esto puede analizarse de distintos matices.

En lo **social**, los valores involucrados surgen de la apreciación que la sociedad en su conjunto hace de cada bien, tanto los absorbidos en el proceso como los resultantes del mismo que tienen una valoración social distinta. La magnitud de estos indicadores sociales no siempre se relaciona directamente con los costos de producción.

Identificar productos con alto valor social puede ser beneficioso para la organización.

En lo **económico** (importante para el financiador) se utiliza plenamente la relación con los costos de producción, el mayor valor del producto final por encima de los recursos e insumos absorbidos representa el incremento de valor primando el criterio de eficiencia productiva.

Haciendo referencia a la **calidad técnica** (importante para el prestador) del producto final puede entenderse por tal la recuperación o mantenimiento del estado de bienestar en el período más breve posible con la menor cantidad de secuelas. Se aproxima al concepto de eficacia productiva.

En lo que respecta a **calidad percibida** (importante para el paciente) se orienta al valor que significa el paciente y su grupo de pertenencia sobre el proceso desarrollado a su entender. Pondera hotelaría,



confort, trato dispensado, agilidad administrativa y otros elementos por encima del conocimiento médico aplicado, la asepsia del quirófano o la experiencia del personal de enfermería.

Existen al menos estas cuatro miradas en la construcción del valor de los bienes y servicios generados, obviamente que la ponderación de cada una de ellas depende del evaluador y de su rol. También aparece una quinta o última apreciación que es la sumatoria de todas las anteriores y que constituye el valor total del producto.

Este análisis permite introducir la idea que el valor final, y por ende el valor agregado no es un concepto único en términos cuali y cuantitativos y permite enfatizar en las distintas observaciones según el sujeto o colectivo y de la necesidad que se desea satisfacer

## **5. análisis e interpretación de resultados,**

### **Selección del modelo de costos a aplicar**

En primer término y en función de lo desarrollado en el Marco Teórico, a partir de la división de actividades de la empresa, que establece la Cadena de Valor (actividades principales o sustantivas y actividades secundarias o de apoyo) se determinó un modelo de análisis de costos de la actividad productiva de una empresa de salud con las características de la seleccionada como representativa del universo y se determinó el tipo, calidad y cantidad de información a recoger dentro de la empresa y en su entorno.

**El propósito final es fijar una matriz que posibilite establecer unos valores de referencia para la negociación de precios de venta y simultáneamente provea información que posibilite mejorar la eficiencia productiva.**

El resultado de esta etapa es una matriz de ítems a relevar en función de los requerimientos de las actividades de la cadena de valor e



información adicional necesaria para establecer su asignación a cada actividad, necesidad de establecer precios de referencia o de mercado si se generan productos intermedios a consumir en posteriores etapas del ciclo productivo.

Tal lo expresado en el Marco Teórico, Teorías de determinación de costos, los modelos prevalentes en el análisis de costos de organizaciones productoras de servicios como la referenciada en este trabajo son los denominados: **costos de los productos intermedios y costos por grupos de pacientes.**

Por los motivos expuestos, el modelo orientado a los grupos de pacientes encuentra limitaciones de base de datos en la entidad que se toma como caso de estudio para su aplicación. El modelo de costos de productos intermedios (desarrollado en la actualidad por la entidad) presenta una menor complejidad de implementación, no obstante propone una metodología tradicional con limitaciones, entre ellas, podemos mencionar que focaliza en el costo unitario y se condice con un modelo de gestión orientado a las funciones, más que a los procesos.

En consecuencia, **se realiza una propuesta que posibilite avanzar no solo en la obtención de los costos unitarios de las medidas más usualmente utilizadas en la región: costo del día cama desagregado por complejidad, costo consulta y costo hora quirófano; sino también en la generación de información para una gestión interna de los servicios prestados por la institución con miras a agregar valor.**

De este modo, se pretende avanzar en el proceso de producción hacia el servicio final (entendido para la organización, no para el sistema) y poder mensurar la generación de valor y su referenciación con los precios de mercado.

No obstante ello, la riqueza del análisis se da a partir de poder analizar la asignación de recursos a cada una de los servicios prestados y el aporte de los mismos a los productos finales y no solo referenciarlos.



Para la obtención de los precios unitarios, 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.).

De lo manifestado anteriormente se desprende que el costo se genera a través de sucesivas distribuciones en cascada 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." (Canale & De Ponti Héctor)

Se parte de los costos directamente imputables al total de actividades desarrolladas, estos ítems se "vacian" en los niveles inferiores y estos a su vez en los siguientes, siguiendo criterios de prorrateo hasta alcanzar las medidas finales del producto a obtener. El resultado de esta etapa es el monto total asignado a cada uno de los productos, el que relacionado con el volumen de producción alcanzado permite obtener el costo unitario.

Este Sanatorio opera con el siguiente esquema de distribución de costos:

#### Distribución de costos indirectos

	SECTORES FINALES	SERV. ESPECÍFICOS	SERV. GENERALES	CONDUCCIÓN	INDIRECTOS GENERALES
Personal					
Equipamiento					



Insumos y gtos fijos					
sub total					
Indirectos Generales					Prorrateo
sub total				<b>Total Conduc</b>	
Conducción					Prorrateo
sub total			<b>Total Serv. Generales</b>		
Servicios Generales					Prorrateo
sub total		<b>Total Serv. Específicos</b>			
Servicios Específicos					Prorrateo
<b>Total</b>	<b>Total Sectores finales</b>				

Vale aclarar algunas cuestiones que se proponen en el modelo para mejorar la información:

-Los servicios prestados se identifican como unidades de costo de referencia importantes en función de reconocer lo que cada uno de ellos aporta en la cadena de valor.

-Esos servicios consumen recursos que pueden ser identificados y asignados de modo directo. Esto significa reconocer los factores de la



producción que se consumen exclusivamente por la existencia del servicio.

-El reconocimiento de los costos de los distintos servicios se debe realizar pensando en el modo en el que se llevan a cabo sus procesos o actividades. Esto debe tender a identificar los factores necesarios en su magnitud física y monetaria

En la organización se consumen factores necesarios para el sostenimiento de toda la estructura, los que no son apropiables a ningún servicio en particular. Los costos indirectos generales que deben ser apropiados a cada servicio sólo en la medida que tengan una vinculación, evitando distribuciones arbitrarias.

La información utilizada corresponde a las registraciones contables del segundo semestre de 2015. Los datos fueron extraídos en el periodo 15 a 31 de enero de 2016. Dado que este período –por razones no imputables a la empresa- se caracteriza por cambios importantes de precios tanto absolutos como relativos se promedió el semestre en forma mensual.

El nivel de actividad para el período bajo análisis fue el siguiente:

### **Sanatorio xx Producción y ocupación julio dic 2015**

	Jul-15	Ago-15	Sept-15	Oct-15	Nov-15	Dic-15	promedio
<b>Días cama piso</b>	1886	1851	1923	1995	1836	1650	1857
	78%	77%	82%	80%	78%	70%	78%
<b>Días cama area crítica</b>	419	436	389	402	396	384	404
	84%	88%	81%	81%	83%	77%	82%
<b>Consultas guardia</b>	4621	4711	5139	5301	4846	4876	4916
<b>Cirugías</b>	303	509	517	536	600	507	495



Fuente: Elaboración propia en base a datos de la empresa.

A los efectos de avanzar en la segunda mirada o abordaje lo que significa cual es el análisis desde los servicios o subprocesos, se utilizó la clasificación de actividades establecida por Porter identificando:

- aquellas incluidas como **servicios de apoyo** al proceso productivo,
- las que se pueden caracterizar como **servicios específicos** referidos a la elaboración de los definidos como producto final y finalmente a
- los productos finales.

De lo general a lo particular (de derecha a izquierda y desde arriba hacia abajo), los gastos se agruparon en las siguientes actividades:

Detalle de servicios

SERVICIOS GENERALES (APOYO)							
Facturación	Contabilidad	Tesorería	Recursos Humanos	Mantenim.	Gerencia servicios generales	Dirección Médica	Dirección General

  

SERVICIOS ESPECÍFICOS				
Enfermería	Esterilización	Nutrición y Cocina	Farmacia	Admisión y contacto con el cliente

  

SECTORES FINALES			
Internación general	Internación UTI UCO	Guardia (consulta)	Quirofáno (hora uso)



(día cama)	(día cama)		
------------	------------	--	--

De esta manera se pueden analizar los costos directos totales de cada una de las actividades y su variación a medida que van recibiendo asignación de costos indirectos de otras actividades hasta que dicha actividad es asignada al proceso siguiente.

La organización contable de la institución con afectación de costos a los productos finales implica, tal como se explica en el marco teórico, la asignación de los gastos de los más generales a los más específicos a los distintos centros de costos y luego la afectación de los mismos, con unos criterios distributivos a los productos finales.

### Costos unitarios por productos finales

Rubro unidad	SECTORES FINALES			
	Internación general	UTI UCO	Guardia	Quirofano
	día cama piso	día cama UTI UCO	consulta guardia	hora quirófano
<b>COSTO UNITARIO A</b>	<b>\$ 1.280</b>	<b>\$ 4.736</b>	<b>\$ 106</b>	<b>\$ 1.236</b>
incluye incidencia Imp Ing Brutos				
nivel de actividad	70%	70%	4320	720
<b>COSTO UNITARIO B</b>	<b>\$ 1.120</b>	<b>\$ 4.144</b>	<b>\$ 99</b>	<b>\$ 1.011</b>
incluye incidencia Imp Ing Brutos				
nivel de actividad	80%	80%	4608	880

Fuente: elaboración propia en base a información contable 2do. Semestre 2015

Se seleccionaron dos actividades de la cadena de valor y se realizó diagnóstico y recomendaciones:

Actividad	Análisis	Diagnóstico	propuesta
Específicos. Nutrición y cocina	Personal (12 empl mas nutric), equipamiento propio, compra de insumos cuatro raciones diarias: desayuno,	Costo por ración \$78.  Costo prov externa \$55  Alto costo desmontar estructura	No reemplazar personal que se retire del sector.  Cubrir la mayor demanda con provisión externa de raciones.



	<p>almuerzo, merienda y cena.</p> <p>Superf. ocupada 4,67%</p> <p>4900 raciones mes</p> <p>7,8% del gasto</p>	<p>Inviabilidad reducción personal</p>	
<p>Apoyo. Facturación</p>	<p>La capacidad productiva de un hospital se basa en la eficiencia prestacional. No menos importante es la gestión. Contratos, negociación d aranceles, tramites, facturación, gestión de cobranza</p>	<p>Creación de unidad de negocios independiente</p> <p>Figura de fideicomiso para generar confianza</p> <p>Armado de red prestacional</p>	<p>unidad especializada en la gestión de convenios</p> <p>mejoró la rentabilidad de la actividad.</p> <p>La unidad no solo cubre sus costos sino que genera utilidad promedio de 10% sobre ventas en los últimos tres ejercicios.</p>

## 6. conclusiones

con la aplicación de esta metodología se obtienen los siguientes resultados útiles para:

**costos unitarios según nivel de actividad de los productos finales, facilitan la negociación de precios de venta con los financiadores. En el caso analizado cuatro productos**

**Costos totales y unitarios de las actividades generales o de apoyo y específicas. Facilitan las mejoras de procesos y optimización de costos. En el caso 17 actividades generadoras de valor.**

**Posibilidad de analizar las actividades individualmente para mejorar valor agregado.**



## 7. referencias bibliográficas.

Calvo, H. (s.f.). "Utilización del concepto de cadena de valor para definir una metodología de diagnóstico en organizaciones de servicios de salud". . A.D.E.N.A.G.

Canale, S. (2007 de JUNIO de 13). Modelos de Costos para organizaciones con internación. Anales del X Congreso Internacional de Costos, . LYON, Francia.

Canale, S., & De Ponti Héctor, M. M. Modelización de costos para entidades intermedias que representan organizaciones de salud con internación. XVIII Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática. Mexico: Universidad Nacional Autónoma de Mexico.

Cartier, E. (2001). Categorías de factores productivos. XXIV Congreso Argentino de Costos . Cordoba, Argentina: IAPUCO. .

Corella, J. (1996). "La gestión de servicios de salud", Madrid. . Madrid: Editorial Diaz de Santos.

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

DePonti, H. (agosto de 2017). La cadena de valor como elemento de optimización de costos en empresas de salud. Tesis de Maestría en Economía de Salud y Adm de Organizaciones de Salud . La Plata, Buenos Aires, Argentina: Escuela de Gestión en Salud. FCE UNLP.

Dueñas Ramia, G. ( 2002.). La Dirección de hospitales por productos: nuevas metodologías de cálculo y análisis de costos. . Anales del XXV Congreso Argentino del IAPUCO (Instituto Argentino de Profesores Universitario de Costos. . Buenos Aires, Argentina.

Ércole, R. (1979). En C. y. Giménez, "Tratado de Contabilidad de Costos". . Buenos Aires, Argentina.: Ediciones Macchi.



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

Molinero, A. M., JM, O., & M., P. O. (1994). "La medida del producto hospitalario. El case mix". En J. L. Temes, "El coste por proceso hospitalario". Madrid: Editorial McGraw-Hill-Interamericana de España.

Porter, M. (1999). Ventaja Competitiva. Creación y sostenimiento de un desempeño superior. México: Compañía Editorial Continental.

Temes, J. L. (1994). "El coste por proceso hospitalario". Madrid: Editorial McGraw-Hill-Interamericana de España.