

LOS MODELOS DE COSTES SANITARIOS EN ESPAÑA: ESPECIAL REFERENCIA AL MODELO DE GESTIÓN ANALÍTICA DEL SISTEMA CANARIO DE SALUD

José Ignacio González Gómez (jggomez@ull.es);
M^a del Carmen Hernández García (mahega@ull.es; 922317108);
Sandra Morini Marrero (smorini@ull.es)

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de La Laguna

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Campus de Guajara s/n
38071 La Laguna

Resumen

Los responsables sanitarios, preocupados por la eficiencia y eficacia del sistema sanitario, demandan modelos y sistemas de gestión de costes que permitan racionalizar los recursos sanitarios de forma óptima. Es por ello que actualmente se está inmerso en la búsqueda de fórmulas que permitan desarrollar modelos contables para el cálculo y gestión de costes en los centros sanitarios.

En este trabajo, analizamos el sistema de información CANTONERA que permite la estimación de los costes de la actividad sanitaria desarrollada en el ámbito del Servicio Canario de Salud, centrándonos principalmente en los elementos y centros de coste de este sistema.

Palabras claves: Sector sanitario, sistema de información Cantonera, elementos del coste sanitario.

Abstract

The sanitary people are worried about the efficiency and efficacy of the system and ask for models of cost calculation and cost management which allow rationalizing the sanitary resources optimally. For this reason, researchers and professionals are looking for relevant elements to develop accountancy systems for calculating and managing the costs of hospital centres.

In this paper, we analyze the CANTONERA information system which is used in the "Servicio Canario de Salud" to estimate de costs of its sanitary activities. We focused our attention in the costs elements and in the costs drivers used by this system.

Keywords: Sanitary sector, Cantonera information system, sanitary costs.

Línea de trabajo: Sistemas de información en la empresa

INTRODUCCIÓN

En el ámbito socioeconómico, la Sanidad es un sector de especial trascendencia, tanto socialmente, es el sector que vela por la salud de los ciudadanos, como económicamente, debido a la gran proporción de recursos económicos globales que absorbe. En España el gasto sanitario representa el 8% del PIB. Por ello, es importante desarrollar e implantar modelos de gestión sanitaria, que mejoren la calidad de sus prestaciones y la eficacia de sus recursos.

Se hace necesario implantar sistemas de costes que permitan analizar los costes generados en los centros hospitalarios, para facilitar el control de gestión de los centros y la toma de decisiones.

La actividad sanitaria, en cualquiera de sus variantes, “combina un conjunto de elementos humanos, técnicos y financieros, localizados en una o varias unidades técnicas y físico espaciales, ordenados según determinada estructura de organización y dirigidos en base a cierta relación de propiedad y control, con el ánimo de alcanzar unos objetivos determinados” (González 1989: 144).

Como primera aproximación podemos exponer que el producto/servicio salud es el output de los centros sanitarios, siendo el outcome (resultado determinado) la mejora de la salud en términos de calidad de vida. Este producto/servicio presenta las siguientes características: Intangible, No homogéneo y Complejo.

Desde esta óptica, un centro sanitario puede ser considerado como una empresa multiproducto/multiservicio que presta sus servicios mediante la combinación de una variedad relativamente importante de productos intermedios (Esquema 1).

La gestión de los centros sanitarios requiere el conocimiento periódico del grado de uso de los recursos disponibles, la cuantificación de los productos intermedios y de los resultados finales de la actividad que en ellos se desarrolla.

Mejorar la eficiencia y el grado de aprovechamiento de los recursos en los sistemas sanitarios es uno de los objetivos de los responsables sanitarios, tanto institucionales como privados. Es por ello que actualmente se está inmerso en el diseño e implementación de un modelo o sistema de información contable interno que ayude en el proceso de toma de decisiones, permitiendo determinar con rigurosidad, detalle y oportunidad una serie de indicadores sanitarios, de gestión, de

personal y económicos en orden a establecer la valoración económica de las actividades que desarrollan los centros sanitarios.

Esto conlleva la necesidad de identificar adecuadamente el sujeto, el producto de la actividad sanitaria y su coste. En consecuencia se demanda una Contabilidad de Gestión a la medida, basada en criterios de clasificación y medición¹ de tipo médico, lo que lleva implícito la necesidad de medir los costes de cada una de las unidades o servicios en que se divide un centro de asistencia sanitaria y, adicionalmente, determinar el coste de cada una de las actividades del servicio y también el consumo de recursos de cada proceso asistencial mediante la utilización de un sistema de clasificación.

En consecuencia, la aportación de la Contabilidad de Gestión en el ámbito del sector sanitario será la de poner a su disposición una técnica suficientemente abierta que abarque y pueda adaptarse a la realidad de cualquier centro sanitario y que permita (AECA, 1999: 34):

- Conocer los costes de los diferentes centros de actividad.
- Conocer el coste unitario de cada una de las actividades asistenciales, tanto de las estructurales como de las intermedias o finales. Al conocer los costes de cada una de las actividades se podrán realizar comparaciones que permitirán tomar decisiones en cuanto a su eficiencia, y plantearse, en definitiva, el prestar el servicio con medios propios o subcontratarlo.
- Obtener el coste por proceso. Acumulando el coste de las actividades consumidas por cada paciente, en función de la integración de los diferentes niveles del proceso productivo, tanto individualmente como agrupados en la clasificación correspondiente.
- Obtener el coste de los pacientes clasificados en grupos homogéneos.
- Evaluar la gestión global, la gestión de cada centro de actividad y la utilización de nuevas tecnologías.
- Facilitar la dirección por objetivos.
- Ayudar a establecer tarifas, así como establecer presupuestos y previsiones que permitan el análisis de las desviaciones.

¹ El problema de la medición de la actividad sanitaria ha sido largamente debatido, la actividad sanitaria se ha expresado de forma tradicional en función del número de visitas, del número de urgencias, etc.,. Actualmente los nuevos sistemas de medición se centran en el conocimiento y valoración bajo una dimensión médica-económica basada en los estudios de la casuística sanitaria también denominada Case Mix.

Así pues, el objetivo de este trabajo es efectuar un análisis del sistema de información desarrollado en el ámbito del Servicio Canario de Salud denominado CANTONERA, centrándose principalmente en los elementos y centros de coste de este modelo.

Conforme al propósito del trabajo, tras esta introducción, el estudio se estructura en cinco secciones. En la segunda sección se analiza la evolución reciente seguida por la contabilidad de gestión en el sector sanitario español. A continuación se presenta el Proyecto Cantonera como un sistema de información para la gestión, que incluye información económica y asistencial adoptado por el Sistema Canario de Salud (SCS). La cuarta sección se ocupa del análisis de los principales elementos del coste sanitario en el Cantonera. El estudio se completa con la identificación y clasificación de los centros de costes en el sistema Cantonera. Finalmente se exponen las principales conclusiones que se derivan del trabajo.

ANTECEDENTES DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN EL SECTOR SANITARIO ESPAÑOL

La crisis financiera del sector sanitario en España, vivida en la década de los 70, llevó a las autoridades competentes a buscar fórmulas que permitiese mejorar la gestión de los centros sanitarios. Esto supuso un importante avance en la Contabilidad de Gestión en el sector sanitario de nuestro país, donde se han ido implantando diferentes aportaciones en los últimos tiempos a través de grupos de trabajos constituidos a tal fin, impulsados especialmente por organismos oficiales tanto estatales como autonómicos.

Un punto de referencia importante en los esfuerzos por mejorar la información y el control de la gestión en los centros sanitarios de España lo constituye la adaptación sectorial del PGC aprobado en 1981 para los denominados centros de asistencia sanitaria.

En el año 1986, con la aprobación de la Ley General de Sanidad (LGS) se produce una ambiciosa reforma de la sanidad con la creación del Sistema Nacional de Salud formado por los servicios de salud tanto de la Administración del Estado como de las Comunidades Autónomas que tienen en ese momento transferido las competencias en esa materia.

Posteriormente en el año 1996 se actualiza la adaptación sectorial motivada por la reforma del PGC de 1990 y que es la actualmente vigente², hasta que el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC) la modifique de acuerdo al Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Destacar que los hospitales, centros de salud, clínicas, etc., dejan de ser centros de asistencia sanitaria y son considerados, en esta adaptación sectorial, como empresas de asistencia sanitaria, con lo que se refuerza la visión que se ha de tener de esta parte tan importante del sector terciario.

Analizamos a continuación, de forma resumida, distintos programas que se han implantado en España para el cálculo de los costes sanitarios.

El Ministerio de Sanidad y Consumo es el primero que aborda el control de los costes y confecciona un modelo de gestión analítica, conocido con el nombre de SIGNO (Gestión Analítica del Ministerio de Calidad y Consumo), que comienza a implantarse en 1992.

Su objetivo era crear un modelo normalizado de imputación de costes por grupos homogéneos de enfermos que permitiese evaluar la eficacia y eficiencia de los servicios prestados al usuario. En una primera fase el objetivo era calcular el coste por servicio³ (SIGNO I) para posteriormente y una vez consolidada la misma obtener el coste por paciente o por procesos (SIGNO II), de tal forma que por agregación se consiguiese el coste por Grupos Relacionados con el Diagnostico (GRD).

Se propone un modelo de costes completos y reales con un sistema de subreparto en cascada (se define de forma estricta el orden de imputación y no se consideran las prestaciones recíprocas) en el que los centros de coste, denominados grupos funcionales homogéneos (GFH), se dividen en estructurales, intermedios y finales.

El Plan Estratégico del Insalud y del Contrato de Gestión del año 1998, cuyo objetivo era rediseñar un nuevo instrumento de financiación de los hospitales, provocó una revisión del modelo SIGNO dando lugar al Modelo de Gestión Clínica-Financiera (GECLIF).

El GECLIF es un sistema de información hospitalaria cuyo objetivo es, además de la normalización e integración de la información clínico-financiera hospitalaria, la adaptación de dicha información al cálculo del coste por proceso, de forma que

²Orden Ministerial de 23 de diciembre de 1996, del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas de Asistencia Sanitaria.

³ Entendiendo por servicio cada una de las unidades mínimas de gestión.

puedan obtenerse costes por actividad asistencial (GRD, consultas externas, urgencias, exploración radiológica, etc.), e indicadores de eficiencia para la comparación entre hospitales.

Esto supuso la supresión de la tradicional división del hospital en áreas funcionales (SIGNO) y se desarrolla un nuevo concepto de división hospitalaria en áreas de producción, y por otro lado la separación entre los costes de hospitalización de los de consultas externas. En cada Servicio final debe crearse un GFH para hospitalización (H) y otro para consulta externa (CE).

Además del SIGNO y el GECLIF se han desarrollado otros modelos de gestión de costes impulsados desde las diferentes Comunidades Autónomas y que analizamos brevemente.

- SIE. Comunidad Valenciana. 1992. (Sistema de Información Económica para la Gestión Sanitaria). Su Principal objetivo es la mejora de la toma de decisiones a todos los niveles tanto médico-asistencial como de asignación de recursos. Este modelo asigna todos los costes generados en el hospital a los respectivos centros que lo originan, a los cuales denomina como centros de actividad excepto el de las amortizaciones.
- COANh. Andalucía. 1993. (Sistema de Control de Gestión Hospitalaria del Servicio Andaluz de la Salud). Presenta como peculiaridad metodológica la clasificación de los centros de costes entre Servicios Clínicos, Dirección del Hospital y Servicios Centrales, estableciendo relaciones entre los mismos, dando lugar a un subreparto de costes o reparto secundario.
- SCS. Cataluña, 1994. (Modelo de Contabilidad Analítica del Instituto Catalán de Salud). Tiene un doble objetivo, primero la unificación de los sistemas de información económica en el ámbito sanitario tanto de los hospitales como de los centros de atención primaria de carácter flexible para su adaptación a cada unidad productiva. Como segundo, mejorar la eficacia de la actividad sanitaria, midiendo la cantidad de factores utilizados y los productos obtenidos y tomar así decisiones mediante esta evaluación económica. Destaca en este sistema que cada hospital está 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.

- CANTONERA (1994-Canarias). Sistema de Información que debe permitir la estimación de los costes de la actividad sanitaria desarrollada en el ámbito del Servicio Canario de Salud a sus distintos niveles. Este será estudiado con mayor profundidad a lo largo del presente artículo.
- ALDABIDE. País Vasco. 1998. (Modelo de Gestión Económico-Financiera del Servicio Vasco de Salud-Osakidetza). Pretende básicamente actuar sobre la reducción de costes de producción, correcta utilización de los activos inmovilizados, mejora en la gestión financiera, agilización de los procesos de cobro, etc. Considera que el rendimiento de cualquier organización sanitaria se basa en la correcta optimización de tres elementos básicos: Personas – Procesos – Tecnología. Dentro de este sistema cada hospital tiene la autonomía para definir e identificar sus servicios, por tanto una característica de este modelo es su flexibilidad.

Con las transferencias de las competencias sanitarias a las comunidades autónomas cada una ha desarrollado su propio modelo de cálculo de costes, como hemos expuesto anteriormente, por lo que en general no existe un lenguaje común de cálculo y gestión, lo que impide establecer criterios más justos de financiación sanitaria basados en indicadores racionales de buena gestión del coste sanitario.

En este sentido, una preocupación general de todas las Administraciones Públicas responsables en materia sanitaria, tanto la Central como las Autonómicas, es la necesidad de contar con sistemas de gestión de costes compatibles en términos de comparación de la información. Es necesario hacer un esfuerzo por consensuar un verdadero modelo común, no solo de cálculo de costes sino también de gestión de costes, en el cual los esfuerzos individuales se vean compensados por las experiencias para el logro de un objetivo común.

EL PROYECTO CANTONERA

La Ley 11/1994, de 26 de julio de Ordenación Sanitaria de Canarias, determina en su artículo 4 que el Sistema Canario de Salud (SCS) se ajustará, entre otros principios, al de evaluación continua de los componentes públicos y privados del mismo y los desequilibrios territoriales injustificados en la asignación y distribución de los recursos y de los medios.

La complejidad que representa la gestión de la información en este organismo autónomo da lugar a que se requieran sistemas integrados que aporten información

asistencial y económica, de tal modo que sea posible obtener una visión completa de la actividad realizada.

Partiendo así de la información aportada, los centros sanitarios del SCS y a través de un proceso de integración, pueden generar información relevante con objeto de que los órganos centrales del SCS dispongan de los recursos necesarios para la toma de decisiones.

Por tanto, hay que realizar una adecuada gestión de la información sanitaria, mediante la creación de instrumentos y herramientas que permita tomar decisiones acertadas por parte de las Administraciones Públicas y mejorar, por tanto, la calidad y eficacia de los servicios prestados por las mismas a los ciudadanos, convirtiéndose así en una premisa básica entre las iniciativas que debe adoptar el SCS.

Para alcanzar este objetivo nace el proyecto CANTONERA⁴ como un sistema informático de gestión de datos sanitarios, económicos y de personal, que ayude a la toma de decisiones al SCS en el marco de sus competencias. Este Proyecto representa la distribución de los recursos destinados a la Sanidad Canaria, entre los distintos centros prestadores de asistencia sanitaria, en función de su volumen de actividad, de la población que atienden, de la complejidad de servicios prestados, etc.

Con este proyecto se instaura un sistema de contabilidad de costes integral en el SCS a partir de octubre de 2005. En la actualidad, en el ámbito de la gestión económico-financiera está en pleno desarrollo la implementación de un sistema ERP (Enterprise Resource Planning), bajo la denominación de TARO, que engloba tanto la gestión financiera, presupuestaria y patrimonial, como la contabilidad analítica (Gobierno de Canarias: 2008) y estará funcionando plenamente en el 2010.

El proyecto CANTONERA tiene un doble objetivo:

- *Disponer de un Sistema de Contabilidad de Costes* en cada uno de los Hospitales, Gerencias de los Servicios Sanitarios y Gerencias de Atención Primaria.
- *Disponer de un Cuadro de Mando* en sus distintos niveles (global hospital, servicio, unidades) en los cuales se refleje la actividad realizada (estancias, consultas, intervenciones quirúrgicas, etc.) y los recursos utilizados (gastos de

⁴ Orden de 23 de Septiembre de 2005 por el que se regula el sistema de Información Cantonera.

personal, compras, etc.). Esto permite analizar conjuntamente la actividad asistencial y los datos económicos de un servicio, unidad, etc.

El CANTONERA está basado en la plataforma de desarrollo corporativa, homologada por el SCS para sistemas de gestión de bases de datos relacionales, que aporta los motores de base de datos y los servidores de aplicaciones y las herramientas necesarias para la implementación de los cuadros de mando del SCS. El sistema se compone de estaciones en cada uno de los centros y establecimientos sanitarios como son los Órganos Centrales (las Direcciones Generales y la Secretaría General del Servicio Canario de Salud), Órganos Territoriales (Direcciones de las Áreas de Salud) y Establecimientos Sanitarios adscritos al SCS. En cada una de estas estructuras organizativas se procesará la actividad económica y asistencial, a partir de la información procedente de las herramientas informáticas de gestión con que cuentan los citados centros sanitarios y los órganos centrales y territoriales del SCS, para posteriormente remitirla y conciliarla en el Sistema de Información Cantonera (a través de los ficheros del Anexo I y II de la Orden de 23 de septiembre de 2005), con el fin de obtener la gestión analítica del coste y un cuadro de mando informatizado.

El tipo de información que ha de suministrar cada uno de los órganos citados anteriormente, se consolida en ocho áreas de información:

- a) Gastos de nóminas y efectivos.
- b) Gastos y consumos de bienes y servicios.
- c) Ingresos económicos.
- d) Indicadores de actividad asistencial de atención especializada.
- e) Indicadores de actividad asistencial de atención primaria.
- f) Indicadores económicos y de actividad asistencial concertada.
- g) Gasto farmacéutico.
- h) Indicadores de seguimiento epidemiológico, de Sanidad Ambiental y de Sanidad Alimentaria.

ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES ELEMENTOS DEL COSTE SANITARIO EN EL CANTONERA

Los costes son el componente básico de todo sistema de gestión tanto hospitalaria como no hospitalaria. Por tanto, su tratamiento debe ser riguroso y exhaustivo, esto significa una correcta identificación/selección de estos elementos, establecer criterios de clasificación múltiples y su estimación tanto económica como financiera.

En el caso del sector sanitario los criterios de clasificación múltiple de los costes más usuales son:

- Por Naturaleza, de acuerdo con la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las Empresas de Asistencia Sanitaria, los costes se pueden agrupar en: Consumo de bienes, Personal, Provisiones, Servicios exteriores, Gastos financieros, Amortizaciones, Tributos.
- Costes Fijos, Variables y SemivARIABLES. Estos mismos costes son clasificados en fijos y variables en función de su relación con el nivel de facturación o con el nivel de actividad del centro sanitario.
- Directos, Semidirectos e Indirectos. La posibilidad de relacionar estos elementos del coste con el objetivo final producto o servicio o a través de los centros, departamentos o unidades organizadas nos permite clasificarlos en estas tres categorías.
- Costes Controlables y No Controlables. En los centros sanitarios la mayor parte de las decisiones de asignación de recursos (quien ingresa, que se le hace, que tratamientos y pruebas de diagnóstico se realizara, etc..) la toman los facultativos de forma autónoma, es conveniente, por tanto, que estos tengan información acerca de los costes que supone su decisión. Para ello hay que desagregar los costes y hacer visibles para los facultativos los que están bajo su control, separadamente de los que no lo están.

Analizando la información contenida en la Tabla 1, se observa como los factores productivos comunes en todos los sistemas de costes que se han mencionado más arriba, son el Coste de Personal y el de Amortización, esto es debido a la importancia o peso relativo que ambos costes tiene en el conjunto general de los gastos hospitalarios.

También destaca como el SIGNO es el modelo de gestión que más factores de coste integra, si bien en la posterior versión de este modelo, el GECLIF, se hace una revisión de estos elementos para sintetizarlos solo en tres componentes.

Esta tendencia a contemplar un número de factores de costes limitado es la que parece estar presente en la mayoría de los sistemas con una media de cuatro factores esenciales, que son básicamente comunes a todos los sistemas: Personal, Amortizaciones, Consumos y Servicios Exteriores. Por tanto, parece coincidir en todos los modelos el principio de claridad y economicidad del coste sobre el criterio de exactitud, esto es básico y tiene que significar un principio general de cualquier

diseño de sistemas de costes hospitalarios, que permitan obtener un tipo de coste comparable entre los hospitales, dejando libertad respecto a la consideración de otros componentes o factores que permitan ampliar el concepto de coste hospitalario.

Es necesario aunar esfuerzos y buscar criterios comunes que establezcan las bases de selección y valoración de costes que permitan obtener un coste tipo, esto significa también aunar esfuerzos en los criterios de imputación y asignación y que estudiaremos posteriormente.

En el sistema de costes CANTONERA los componentes del Coste Sanitario se clasifican en dos grandes grupos, Personal y Costes de Funcionamiento.

El objetivo de esta identificación y valoración (Esquema 2) es facilitar correctamente el proceso de asignación a los diversos GFHs e imputación de los mismos al objeto final del coste. Para ello, las Direcciones y Servicios correspondientes del Organigrama Funcional del SCS son los responsables de suministrar la información de costes, para lo cual cuentan con el apoyo del Departamento de Personal y Gestión de Costes.

Analizamos a continuación los dos grandes grupos de costes del CANTONERA, que son los **costes de personal y los costes de funcionamiento**.

En cuanto a los **costes de personal**, este componente del coste representa en el ámbito de la sanidad canaria en torno al 70% del coste total, por tanto su relevancia es máxima lo que exige un exhaustivo control y gestión del mismo.

Con el fin de alcanzar este objetivo de máximo control y gestión de este elemento del coste, es absolutamente necesario tomar en consideración los siguientes aspectos:

- Debe estar recogido para cada empleado, es decir para cada trabajador se deben identificar y estimar el valor de cada uno de los componentes del coste.
- Adecuada asignación del coste de personal al GFH correspondiente apoyándose para ello en las plantillas de distribución disponibles al efecto.

El Departamento de Personal y/o de Gestión de Costes de cada unidad organizativa (Atención Primaria, Hospitales o Centros de Atención Especializada) deberá facilitar un informe a cada Dirección o Servicio de los empleados asignados a sus respectivas áreas, con los datos destacados de los mismos, como son Identificador del Empleado, Nombre, Tipo de Personal y Vinculo Laboral. Además deberá definirse para cada empleado las líneas de actividad (GFHs) posibles.

Por tanto, cada Dirección o Servicio, tomando como referencia los datos anteriores de personal suministrado por el Departamento de Personal y/o de Gestión de Costes deberá asignar estos a los GFHs correspondientes en los que cada trabajador haya desarrollado su actividad.

En cuanto a los **costes de funcionamiento**, hay que distinguir los grupos farmacológicos, los suministros y el resto de los costes como amortizaciones, electricidad y otros.

Por lo que se refiere a los grupos farmacológicos, los Códigos de Epígrafes que se pueden utilizar se encuentran definidos en un anexo de obligado cumplimiento (Anexo I y II de la Orden de 23 de septiembre de 2005). La codificación de los Grupos Farmacológicos se recoge en la tabla 2.

Se debe tener especial consideración en el proceso de identificación y estimación de costes del consumo farmacéutico en las siguientes cuestiones:

- Todo el Consumo de Almacén de Farmacia debe estar correctamente registrado y controlado, especialmente el consumo en Receta Farmacéutica de Atención Primaria.
- Este control del consumo farmacéutico además debe estar perfectamente diferenciado por el Epígrafe correspondiente.

Este exhaustivo control implica además que este consumo, como hemos comentado anteriormente, debe quedar imputado al GFH que lo ha demandado, generado o solicitado. Sin embargo puede darse situaciones especiales como:

- *Consumos sin G.F.H.* En este caso se debe recurrir al Dpto. de Farmacia para conocer el motivo de tal situación y, si es posible, subsanar el error y trasladarlo al aplicativo.
- *Consumos imputados a un G.F.H. incorrecto por error o desconocimiento.* Error habitual y de difícil detección. Por este motivo se solicita al Dpto. de Control de Costes un análisis detallado de las imputaciones recogidas. Para ello resulta fundamental el envío de información a los diferentes Servicios para que cada uno de ellos compruebe que los datos de consumos de Farmacia que se manejan en la Gestión del Coste son correctos.
- *Consumos imputados al SERVICIO.* Situación habitual en el caso de Servicios para los que existen abiertas diferentes Líneas de actividad (G.F.H.'s). En este caso deberá ser el Servicio el que determine y nos facilite

de forma periódica el consumo farmacéutico dedicado a cada una de las Líneas para trasladarlo a la Plantilla de Distribución de Costes de Funcionamiento o, mas lógico, pedir al Dpto. de Farmacia la apertura de estos G.F.H.'s en su aplicativo y sea el propio Servicio el que, en la medida de lo posible, solicite los productos detallando la Línea de Actividad.

- *Farmacia en Planta.* Los consumos por unidosis deberán ser imputados al Paciente y al G.F.H. responsable del mismo. Un error habitual es imputar estos costes al G.F.H. al que corresponde la ubicación física en la cual se encuentra el paciente. En este caso la solución pasa por pedir al Dpto. de Farmacia la imputación correcta de estos conceptos en su aplicativo. El ejemplo se podría dar con los consumos que en ocasiones se imputan al GFH Médico y en otras ocasiones a la Planta de Enfermería.
- *Otros Consumos imputados a un G.F.H. auxiliar común.* Esta situación se puede presentar, inicialmente, con los consumos referentes a Atención Primaria, y otros entes cuya utilización es multidisciplinar y resulta imposible conocer al consumidor real de los recursos solicitados de forma conjunta. Se debe generar una Plantilla de Distribución para cada uno de ellos y desarrollarla en esta fase. No se debe esperar al proceso de Imputación de Costes General. Los Gestores de cada ente serían los interlocutores adecuados para facilitar esta distribución.

Pasando ahora a analizar el **consumo de suministros** hay que señalar que el concepto suministros en el CANTONERA engloba diversos elementos como son material de oficina, consumibles sanitarios y un largo etc. Todos estos elementos se agrupan dentro del concepto Costes de Funcionamiento-Suministros y los cuales están identificados mediante un código único y exclusivo, de obligado cumplimiento. Estos elementos de los costes, son básicamente bienes almacenables y consumos de almacén no farmacéuticos.

En referencia a su identificación y estimación se debe tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- Debe estar recogido y diferenciado cada elemento del coste (Consumos de Almacén) por el Epígrafe correspondiente.
- Debe quedar asignado al GFH correspondiente que ha demandado su consumo. En caso de duda sobre el responsable del consumo se debe recurrir al Dpto. de Suministros para su asesoramiento.

- En algunos casos y para determinados suministros, en especial para aquellos que no se demandan directamente por los servicios o GFHs y ante la necesidad de controlar el importe de los consumos que tienen salida del Almacén sin existir registro del peticionario de los mismos, se podrá crear un centro auxiliar de reparto al que, inicialmente, se impute el consumo y posteriormente pueda ser distribuido, en Imputación General, a los G.F.H.'s en función del consumo directo de Almacén.

La casuística general que se puede dar es semejante a la que vimos para los grupos farmacológicos

Y por último, dentro de los **costes de funcionamiento** nos referimos **al resto de costes** no considerados anteriormente, como son los Productos Energéticos, Limpieza, Seguridad, Amortización General, etc.

Estos costes en su mayoría no son directos a ningún GFH concreto ya que resulta imposible estimar el consumo real de cada uno de estos recursos por parte del GFH y por tanto deberán distribuirse mediante una clave de reparto.

La solución propuesta pasa por generar una Plantilla de Distribución para cada uno de ellos utilizando el criterio adecuado y desarrollarla en esta fase. Ej.: un contrato de mantenimiento de un aparato de rayos debería estar imputado al servicio que hace utilización del mismo y no a todo el Centro.

Los aspectos a tener en cuenta respecto al resto de costes de funcionamiento son:

- Debe estar recogido todo el coste referente a cualquier concepto no recogido anteriormente (Almacén y Farmacia) diferenciado por el epígrafe correspondiente.
- Se deberán incluir los costes de Amortización en los Epígrafes para ello reservados.
- Estos costes, igualmente deben quedar imputado a su GFH.

IDENTIFICACIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LOS CENTROS DE COSTES EN EL SISTEMA CANTONERA.

Una vez analizados los elementos del coste, su composición, valoración y criterio de asignación, pasamos a continuación a estudiar la estructura organizativa de los centros sanitarios (especialmente de los hospitales) y su clasificación.

Los centros sanitarios se organizan funcionalmente en unidades denominadas servicios y dependiendo del centro sanitario objeto de estudio son más o menos amplias.

Independientemente del nombre que reciban estas unidades (centros de actividad, centros de responsabilidad, Grupo funcionales analíticos (GFH),..) son unidades organizativas de carácter analítico que reúnen las siguientes características:

- Deben realizar una actividad homogénea, tanto económica como operativa.
- 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 tenga sentido.
- Que estos centros, departamentos o secciones estén perfectamente integrados con la estructura organizativa general del centro sanitario. En este sentido es recomendable no solo que se ajuste en la medida de lo posible al organigrama funcional de la empresa sino que además, su número no debe ser excesivamente grande.

El modelo CANTONERA ha adoptado el sistema de clasificación e identificación de los centros de costes denominados GFHs (Grupos Funcionales Homogéneos). Para la creación de cada GFH se ha de tener en cuenta los siguientes criterios:

- Todo GFH debe poder ser valorado en función de una actividad y para ello debe tener un personal que la desarrolle, y por tanto asumir el coste del mismo.

De esta forma se evita la creación de múltiples GFHs dentro de un mismo servicio, es decir, la creación de diversas líneas de actividad dentro de un servicio. Esto se suele realizar a petición del propio servicio para controlar la actividad que desarrolla. La situación ideal es que el propio servicio facilite la información del personal, consumos, aparatos, bienes comunes, etc. dedicado a cada línea. Por norma general esto no se produce y los indicadores resultantes aparecen claramente distorsionados si los presentamos separado de las diversas líneas, puesto que por falta de información, gran parte del coste queda únicamente en la Línea de Actividad Principal.

Solo quedan excluidas de esta obligatoriedad aquellas que vayan a ser utilizados como centros auxiliares de reparto.

- La actividad de cada GFH deberá estar perfectamente registrada, detallada y diferenciada.

Todo GFH identificado y codificado debe ser clasificado en uno de los siguientes tres grupos:

- Final (F). Son aquellos centros de costes que tienen una finalidad operativa directa sobre el producto sanitario.
- Intermedio (I). Son aquellos centros o actividades que sirven de apoyo operativo a los finales y por tanto sus costes deben ser repercutidos en base a la demanda de sus servicios por parte de los finales, por ejemplo radiología.
- Estructural (E). Son centros o actividades de carácter general o de garantizar el funcionamiento de la actividad general del centro. Por ejemplo Administración, Dirección, etc.

CONCLUSIONES

Siguiendo el trabajo desarrollado por González (2005) coincidimos cuando manifiesta que si bien las posibilidades teóricas de utilización de la información de costes pueden ser muchas, e incluso interesantes, no se puede obviar que su aplicación en las instituciones públicas sanitarias lleva aparejada una serie de limitaciones de cierta envergadura.

Es un hecho que no se ha dado una implantación generalizada de estas técnicas contables en los hospitales públicos españoles.

Quizá sea así porque en la implantación de la contabilidad de costes en los hospitales públicos no todo son beneficios y, sin embargo, sí se ponen de manifiesto una serie de limitaciones que obstaculizan que se extienda su utilización como herramienta de gestión y que resumimos a continuación:

1. Los hospitales públicos cuentan con estructuras muy rígidas, tanto en relación al capital humano como al físico. El personal es funcionario en su mayor parte, este hecho provoca situaciones como la imposibilidad de ajuste de las plantillas a la reducción de la actividad de un servicio o la ampliación de la misma por incorporación de nuevas actividades, ya que el gasto no se tuvo en cuenta en la elaboración del presupuesto. Esta rigidez se hace extensiva también a aspectos relacionados con infraestructuras, inversiones, uso de nuevas tecnologías, etc.
2. En cualquier hospital, los costes indirectos de producción fijos suponen un porcentaje altísimo sobre el coste total. Ello obliga a la utilización de criterios de reparto que incorporan cierta arbitrariedad a los cálculos. Hay pocas

posibilidades de asignación directa de costes al objetivo de coste y, por tanto, todos los métodos o modelos pueden ser objeto de profundas críticas.

3. El análisis de los resultados cuenta con muchas limitaciones, la más destacable es que los repartos y subrepartos de costes que se llevan a cabo trasladan las ineficiencias de unos centros de costes a otros. Por este motivo, es necesario ser especialmente prudente en el análisis de los resultados de los centros de costes finales, ya que el responsable de ese centro sólo lo será, en muchos casos, de una pequeña parte del coste asignado.
4. Escasas posibilidades de actuación sobre los centros, porque en definitiva, la razón más importante que subyace en toda esta falta de interés por parte de los responsables sanitarios en disponer de información de costes es que las posibilidades de actuación sobre aquellos hospitales o servicios que no gestionen sus recursos adecuadamente son pocas. Son pocas las posibilidades de actuación y muchas las dificultades cuando se desea intervenir en los hospitales, o en los servicios médicos de tal o cual hospital, que no gestionen con un mínimo aceptable de economía, eficacia y eficiencia los medios a su disposición.

A la vista del análisis expuesto, se puede concluir que aún es posible obtener valiosos resultados de la aplicación de la contabilidad de gestión en las empresas del sector sanitario, pero para ello es necesaria una mejora de la calidad de la información obtenida.

Mejorar esta calidad, a su vez, exige incrementar las asignaciones directas al objetivo de coste en todos los casos que esto sea posible, homogeneizar y normalizar las metodologías y, desde luego, implicación del servicio de salud que es al fin y al cabo, el que puede poner los medios a disposición de los hospitales, así como controlar y supervisar los resultados obtenidos.

Quizá la filosofía actualmente implantada en la mayoría de centros sanitarios, que implica un total desprecio por el efecto económico de muchas decisiones que se toman, y por tanto por el coste, cambie en un futuro no muy lejano porque el dinero público necesario para financiar la sanidad no es infinito y ya estamos comprobando que sufre de algunas restricciones (listas de espera, por ejemplo).

En la actualidad, la financiación no crece al mismo ritmo que el gasto y a largo plazo la situación se convertirá en insostenible. La salud no tiene precio, pero restablecerla sí implica un coste.

Cuando el médico, el jefe de servicio, el gerente o el máximo responsable en el servicio de salud tiene que decidir entre distintos cursos de acción debe contar con una gran cantidad de información, también de costes, pero hasta ahora esta necesidad ha sido obviada.

La consecuencia más importante que se deriva del hecho de no contar con la contabilidad de costes implantada en la mayoría de los centros hospitalarios es que no se puede tener en cuenta datos económicos para muchas valoraciones y análisis que se pueden llevar a cabo y que redundan, sin duda alguna, en una gestión más profesional de los hospitales públicos en general. Por ejemplo, cómo se puede estudiar la eficiencia de algunos servicios sin comparar la actividad que realizan con el coste que implica llevarla a cabo, o por ejemplo, cómo se puede valorar el efecto de incrementos puntuales de actividad (para reducir listas de espera por ejemplo) sin tener información sobre el coste variable que esa actuación obligaría a soportar.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (1999): **La Contabilidad de Gestión en los Centros Sanitarios**. Principios de Contabilidad de Gestión. Madrid.

García Cornejo, B. (2004): **La experiencia en contabilidad de costes y en benchmarking del Sistema Nacional de Salud español. Balance de una década** Revista de Administración Sanitaria, pp103-123.

Gobierno de Canarias (2008), **Comunicado sanitario**, <http://www.gobiernodecanarias.org/sanidad/gc/noticias/2008/20081119Bamberg.pdf>

González Carbonell, J.F. (1989): **Esquema conceptual de coste por producto hospitalario**. Técnica Contable, tomo XLI, pp.143-154.

Ley 11/1994, de 26 de julio de Ordenación Sanitaria de Canarias (LOSCA). Boletín Oficial de Canarias del 5 de agosto de 1994.

Orden Ministerial de 23 de diciembre de 1996, del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas de Asistencia Sanitaria (Boletín Oficial del Estado. nº 29 de 6 de enero de 1997).

Orden de 23 de septiembre de 2005, por la que se regula el sistema de Información Cantonera. (Boletín Oficial de Canarias, nº 205 de 19 de octubre de 2005).

Real Decreto, 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (Boletín Oficial del Estado, nº 278, de 20 de noviembre de 2007).

Esquema 1



Tabla 1

Costos por naturaleza integrados en los Sistemas de Costes Hospitalarios

SIGNO Insalud	GECLIF. Insalud	SIE. Valencia	COANh. Andalucía	SCS. Cataluña	ALDABIDE. Euskadi
Personal	Personal	Personal	Personal	Personal	Personal
Amortización	Amortización	Consumos	Amortización	Amortización	Amortización
Suministros	Bienes y servicios	Bienes y servicios	Consumos	Consumos	Consumos
Alimentación		Prestaciones	Contratos	Reparaciones	Servicios
Mantenimiento			Mantenimiento		Otros
Fondo de Maniobra			Prestaciones		
Farmacia			Farmacia		
Diferencias inventario					

Esquema 2

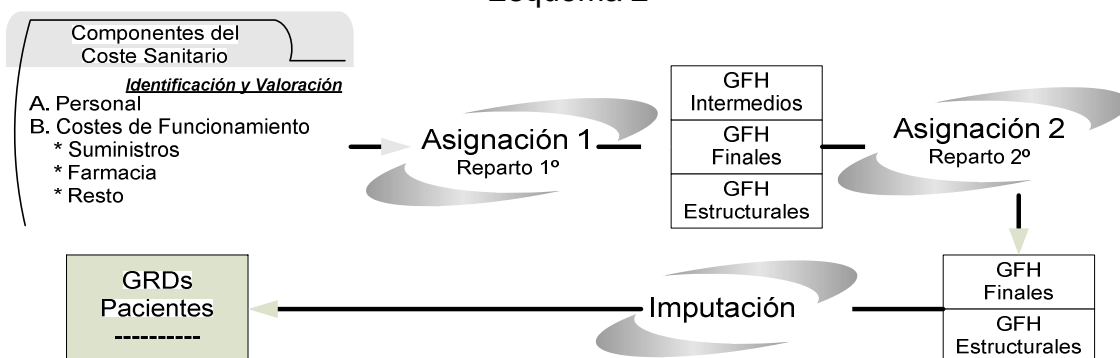


Tabla 2

Código	Descripción
A	Aparato Digestivo y Metabolismo
B	Sangre y Órganos hematopoyéticos
C	Aparato Cardiovascular
D	Terapia Dermatológica
F	Fórmulas Magistrales
G	Genitourinario y hormonas sexuales
H	Terapia Hormonal
J	Terapia antiinfecciosa excepto tópicos
L	Terapia Antineoplásica y Agentes
M	Aparato Locomotor
N	Sistema Nervioso
P	Antiparasitarios
R	Respiratorio
S	Órganos de los Sentidos
V	Varios
W	Alimentación Enteral
Z	Curas