

Costos y gestión en servicios de salud: una revisión de la literatura

• CARINA PEOMBO

Universidad de la República

RESUMEN

En este artículo se realiza una revisión de la bibliografía relacionada con el tema costos y gestión de las organizaciones sanitarias. Se presenta un análisis de la actual organización hospitalaria y su gestión. Asimismo, se muestra tanto el proceso productivo como los diferentes enfoques del producto hospitalario; para finalmente abordar los costos referidos a organizaciones de salud y la aplicabilidad de diversas técnicas de gestión.

Esta revisión hace hincapié en los costos y gestión de hospitales, por ser las organizaciones con mayor complejidad en el sector; por lo que las actividades que realizan otras entidades prestadoras de servicios de salud quedarían comprendidas dentro de éstos, aun cuando se consideren las peculiaridades de cada organización.

Palabras clave: salud; costos, herramientas de gestión.

ABSTRACT

In this article we review the related bibliography on sanitary organization's costs and management. We present an analysis of the current organization and hospital management. Likewise, both the production process and different approaches to product hospital are examined, to finally address the health organization's costs and the applicability of various management techniques.

This review emphasizes on hospital's costs and management, due to hospitals are the greatest complexity organizations over the health sector. Consequently, the other health services provider's activities would fall under the former category, even when considering each organization's peculiarities.

Keywords: health; costs, management tools

INTRODUCCIÓN Y ALCANCE DEL TRABAJO

Un tema de especial interés en el Uruguay de hoy es la Reforma de la Salud. La salud es una rama de actividad que tiene peculiaridades que la distinguen de otras, ya que ciencia y tecnología se conjugaran en pos de algo tan valorado universalmente como es la salud de los seres humanos. En los últimos años, y más precisamente en los últimos meses, ha crecido considerablemente la sensibilidad social respecto a estos servicios, y las organizaciones pertenecientes a este sector se encuentran abocadas a mejorar o reformular sus procesos en la búsqueda de la excelencia. El desarrollo del conocimiento en medicina y el avance tecnológico han derivado en el aumento de la demanda de los servi-

cios de salud y de los costos como consecuencia de la exigencia de los usuarios en prestaciones. A su vez es innegable la mejora de la expectativa de vida y calidad de la misma.

Desde el punto de vista económico se torna también necesario racionalizar el uso de los recursos. En el ámbito público, aun en los países en vías de desarrollo, existe un interés significativo en el incremento del gasto público en salud y una búsqueda de políticas sanitarias óptimas.

En este artículo se realiza una revisión de la bibliografía relacionada con el tema, presentando una breve aproximación teórica a la actual organización hospitalaria y su gestión. Se analiza también el proceso productivo y las distintas visiones sobre el producto

hospitalario, para finalmente abordar sintéticamente los costos aplicados en salud y la aplicabilidad de determinadas técnicas de gestión.

Se hace especial referencia a los hospitales, dado que se entiende que son las organizaciones con mayor complejidad en el sector, por lo que las actividades que realizan otras entidades prestadoras de servicios de salud quedarían comprendidas dentro de los hospitales, siempre teniendo en cuenta las particularidades de cada organización. Asimismo, se considera la producción interna de los diversos procesos, aun cuando varios de ellos pueden estar tercerizados (para un análisis sobre tercerización en organizaciones sanitarias véase Sócrates et al, 2007-)

El artículo está dividido en cinco secciones, siendo la primera esta introducción. A continuación se presenta la actual organización hospitalaria para posteriormente tratar el proceso productivo en el ámbito hospitalario. La cuarta sección trata sobre el estado de la cuestión relativa a los Sistemas de Costos y Herramientas de Gestión para empresas de salud, y en la quinta se analiza la Gestión Hospitalaria, para luego concluir con las reflexiones finales y posteriormente se expone la bibliografía.

1. LA ACTUAL ORGANIZACIÓN HOSPITALARIA

Son quizás las organizaciones relacionadas a la salud unas de las instituciones que más cambios han tenido en las últimas décadas, y estos cambios no obedecen solamente a los diversos adelantos tecnológicos, sino que derivan de la evolución del concepto de sanidad y por ende, de la transformación del centro hospitalario como organización. La salud en la sociedad actual ocupa un rol preponderante, tanto desde el punto de vista social como económico. El desarrollo de los mercados contemporáneos, unido a los avances tecnológicos en medicina repercuten en la demanda sanitaria, lo que lleva a que la asistencia médico-hospitalaria consuma recursos que varían de un 4 a un 14% del PBI de una nación (Zanon, 2000), dando lugar a la aparición de la Economía de la Salud como nueva disciplina de la Economía Aplicada, así como despertando el interés de la Economía del Bienestar a raíz de la información imperfecta y asimétrica que suele darse en los mercados sanitarios (López y Ortún, 1998; Corella, 1996).

Desde la Contabilidad de Gestión, surge una profusa bibliografía relacionada a los centros sanitarios, apareciendo revistas técnicas especializadas como la *Journal of Management in Medicine*, *Journal of Health Organization and Management*, *Med Care*,



Journal of Health Economics, *Researching Health Care Financial Management* entre otras. En cuanto a las ponencias en congresos, cabe destacar que en el VII Congreso del Instituto Internacional de Costos (IIC) que tuvo lugar en León, España, en julio de 2001, hubo 11 trabajos en el área de Salud, mientras que en Punta del Este, en el año 2003 en la celebración del VIII Congreso del IIC, pudieron encontrarse 23 ponencias en la misma área, al igual que en el Congreso de Itapema, Brasil, en noviembre de 2005, donde también se presentan 23 trabajos sobre costos y gestión de empresas vinculadas a la salud. Sin embargo, en 2007, en el IX Congreso del IIC celebrado en Lyon, Francia, figuran solamente nueve trabajos en el área. Esta disminución aparente, queda justificada por la aparición de un área de Costos en diversos congresos sobre Ciencias de la Salud y Salud Pública.

En cuanto a qué se entiende hoy en día por hospital, para la Organización Mundial de la Salud (OMS), un hospital es parte integrante de un sistema coordinado



de salud, compuesto de tres funciones principales: prevención y restauración de la salud, formación del futuro cuerpo profesional e incentivo para el desarrollo de la investigación. Con enfoques similares, Cherubín y Santos (1997) sostienen que la función de un hospital es ofrecer a la comunidad una completa asistencia en salud, tanto curativa como preventiva, además de ser centros de formación para los que trabajan en el área de la salud y para las investigaciones biosociales, mientras que Nunes (2005) afirma que los hospitales modernos son establecimientos destinados a cumplir cinco funciones en el área de salud: preventiva, de rehabilitación, restauradora, de enseñanza y de investigación.

A su vez, es fácilmente verificable el aumento sostenido del gasto sanitario en los países desarrollados. Entre los factores que contribuyen al incremento del gasto sanitario, es posible mencionar el aumento de expectativa de vida, la incorporación de nueva tecnología, el aumento del nivel de exigencia del paciente, la diversidad de los servicios existentes, etc. (Erusti,

1996; Medeci y Márquez, 1996). Es por esto que numerosos autores sostienen que las organizaciones de prestación de servicios sanitarios deben prepararse para los profundos cambios que se han dado y los que seguirán aconteciendo. Una de las consecuencias de estas transformaciones es el aumento del costo de cada tratamiento, con incorporación de nuevos equipamientos y nuevos medicamentos, contrariamente a lo que suele suceder en otro tipo de industrias en el que un nuevo equipamiento reduce los costos unitarios (Medeci, 2001; De la Sota, 2003; Barnum y Kutzin, 1993; Schramm, 1987). Los hospitales, entonces, están realizando una transformación para una cultura basada en el equipamiento sanitario (Clemente et al, 1997; Fortuny et al, 2001), enfocándose al cliente y optando por un modelo de gerenciamiento empresarial (Moreu, 1996); ya que un centro de salud con buen gerenciamiento financiero está en condiciones de reinvertir sus resultados en educación continuada para sus profesionales, modernización en espacios físicos y

en equipamientos médicos de última generación, que con certeza traerán más confort y confiabilidad en sus pacientes (Pereira, 2004).

En cuanto a qué se debe gestionar en una organización de salud (hospital), Asenjo (1999) señala:

- La salud de las personas, incluidos el nacimiento y la muerte.
- Interrelaciones personales: personas enfermas o que se sienten enfermas son ayudadas por personas sanas o que se creen sanas.
- Un gran volumen de recursos económicos.
- Un gran colectivo de personal empleado, próximo y superior a dos personas por cama y un enorme colectivo de personal asistido, siendo un lugar de máxima integración social¹.
- Los intereses de los ciudadanos enfermos o aparentemente enfermos; los intereses de los profesionales sanitarios, gestores, administradores y directivos; los intereses políticos en los servicios públicos y de los accionistas en los privados.

Con respecto al último punto, la multiplicidad de intereses, no debería ser minimizada. En tal sentido Dong et al plantean el caso de la demanda de usuarios y no usuarios en países en vías de desarrollo. Es claro que existen intereses contrapuestos, como sería el caso del de los usuarios, que demandan asistencia de las más variadas formas, los de los trabajadores de la salud que buscan su sustento y buenas condiciones de trabajo, los de los accionistas cuando se trata de un hospital privado, los de la red de fabricantes y distribuidores de insumos, de las empresas aseguradoras en el área de la salud que establecen una relación comercial con el hospital, y el gobierno, quien tiene como objetivo el alcance de las metas pragmáticas de la política de salud (Nogueira, 1994).

Con respecto al “cliente”, se produce una situación que generalmente distingue a los servicios de salud de otras empresas de servicios, y es que el individuo suele procurarse asistencia médica no por placer sino por necesidad. Al ingresar a un servicio de salud, el individuo no sabe qué tipo de intervención irá a sufrir o qué tipo de medicamentos irá a consumir (Médici y Marques, 1996), existiendo una alta implicación del personal de contacto y un bajo nivel de participación del cliente, llegando incluso a una situación de cierta dominación de este último con relación a los primeros (Coronel Troncoso, 1998). Asimismo, y desde la perspectiva del hospital, no existe la posibilidad de seleccionar la clientela, los problemas a atender ni los

servicios a producir. No es posible rechazar los casos más difíciles o trabajosos. Evidentemente, el deber de prestar el servicio a todos los ciudadanos, está habitualmente en contradicción con la limitación de los recursos (Dussault, 1992). Aspectos vinculados a la inequidad y características sociodemográficas de la población son tratados por Gundgaard y Lauridsen (Gundgaard y Lauridsen, 2006).

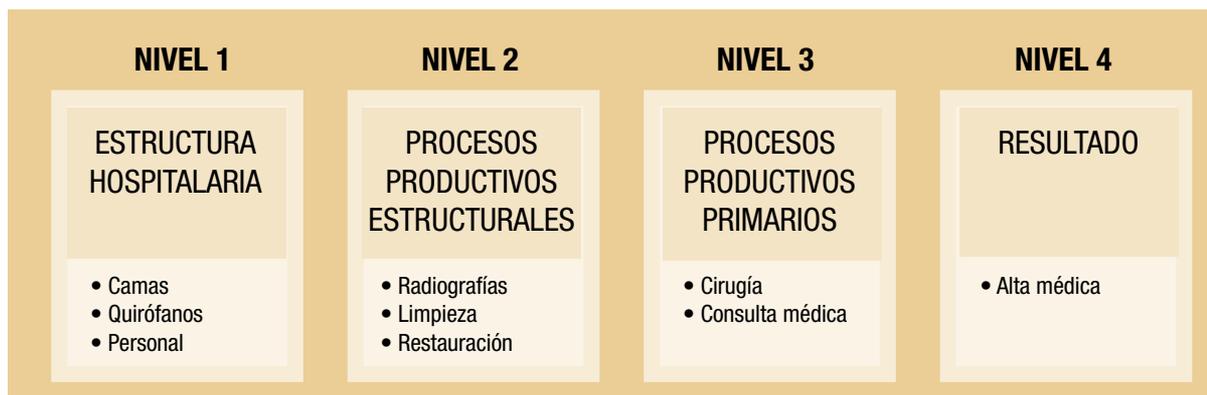
2. EL PROCESO PRODUCTIVO DE LA SALUD

Es posible afirmar, acorde con la Teoría General del Costo, que el proceso sanitario puede ser visto como un conjunto de acciones que tienen como objetivo aumentar la capacidad de los bienes y servicios de satisfacer necesidades, y cada acción puede producir bienes o servicios intermedios y/o bienes o servicios de consumo final, utilizando insumos oriundos de proveedores externos (fuera del hospital o servicio de salud) o internos (de los propios procesos internos). En esa concepción, el hospital o servicio de salud puede ser entendido entonces como un conjunto de acciones interligadas por un determinado proceso de trabajo, que producen bienes y servicios de salud (Medeci y Márquez, 1996). Se trata de prestaciones de servicios cuyo producto final es la recuperación y la satisfacción del paciente (cliente) y de sus acompañantes (Pereira, 2004).

De Falguera (2002), sostiene que los centros sanitarios son empresas productoras de servicios con ciertas particularidades. Una de éstas es la diversidad de servicios que pueden llegar a ofrecer, como los análisis clínicos, las radiografías, las estancias, las intervenciones quirúrgicas, los tratamientos, las consultas externas, etc.; en un abanico de posibilidades relacionadas directa o indirectamente con la creación y mantenimiento de la salud, algunos de los cuales son fácilmente identificables y tangibles (como un análisis clínico) mientras que existen otros intangibles y heterogéneos (como el tratamiento a un paciente). Defiende que los centros sanitarios ofrecen una serie de productos finales, los cuales representan combinaciones particulares de productos intermedios. Determinados procesos darán lugar a radiografías o análisis, los cuales, dependiendo del caso, podrían considerarse productos finales, pero también es posible contemplar al centro sanitario en su conjunto, como un proceso productivo único. En este caso se irán agregando sucesivas unidades de servicio para que el alta hospitalaria sea el resultado final sobre el paciente, fruto de la combinación

FIGURA 1

Etapas del proceso productivo.



Fuente: Adaptación de De Falguera (2002)

de diversos productos intermedios en función de las necesidades del paciente y la estructura hospitalaria disponible, pudiéndose diferenciar cuatro etapas o niveles del proceso productivo tal como se muestra en la figura 1.

El primer nivel, según De Falguera (2002), recoge la estructura de la producción en toda su amplitud para poder brindar el servicio, y será el paciente el potencial receptor de esa gran variedad de recursos de que dispone la estructura de producción de servicio. La utilización de dichos recursos por el paciente hace referencia al segundo nivel, ya que el consumo de recursos en función de las necesidades del mismo, vendrá establecido como consecuencia de la relación que el paciente establece con la estructura hospitalaria. Esta utilización concreta de inputs en base a un diagnóstico y a unas necesidades terapéuticas es la fase que suele denominarse Proceso Productivo Estructural o Intermedio. Los *inputs* de tipo estructural ejercen una acción sobre el paciente generando diversos tipos de *outputs*. Esta transformación de tipo técnico es lo que se reconoce normalmente como Función de Producción Primaria. Será en estas dos fases donde se dan una serie de procesos o actuaciones que en su conjunto serían fácilmente identificables y medibles, como realizar una radiografía, servir un menú o limpiar la habitación de un paciente. El tercer nivel es eminentemente médico, ya que es este profesional quien decide los *inputs* que el paciente requiere en función del diagnóstico. La cantidad de posibles combinaciones es elevada, ya que cada paciente tendrá su situación puntual y la relación entre el tratamiento clínico dependerá de diversos factores, entre ellos, las propias caracterís-

ticas del paciente. El cuarto nivel integra todas las fases anteriores.

El análisis de la eficiencia a ese nivel se debe contemplar en función de la producción de salud, mediante indicadores que permitan realizar comparaciones homogéneas y poder analizar rendimientos en función de los recursos utilizados.

Otra posición a la hora de determinar el producto hospitalario es la sostenida por Coronel Troncoso (1998), quien entiende que cuando el paciente acude a un centro hospitalario está demandando una solución integral a un problema de salud concreto llevada a cabo por la utilización de procedimientos dispuestos en los distintos servicios que integran ese complejo. Agrega que el concepto de patología está etimológicamente definido como la parte de la medicina que estudia las enfermedades, comprendiendo tanto el diagnóstico como la terapéutica. Concluye que el producto ofrecido por los hospitales debería ser denominado genéricamente “solución patológica”, definida como el conjunto de técnicas y/o procedimientos aplicados por un establecimiento de servicios de salud con criterio científico, tecnología apropiada y suministro de artículos farmacológicos, destinados a practicar el diagnóstico y/o tratamiento y/o posterior seguimiento de la enfermedad de un paciente o un conjunto de ellos. La “solución patológica”, puede ser entregada con una, algunas o todas las etapas requeridas (diagnóstico, tratamiento y posterior seguimiento), por lo que es también un producto hospitalario el proceso que no abarque la totalidad de las fases, como por ejemplo el paciente cuya única necesidad es el diagnóstico. La solución patológica así definida es entendida como un

proceso que es propio de cada paciente o grupo de ellos en función de sus propias características. El proceso productivo es visto por este autor desde una óptica transfuncional, definiendo dos macroactividades²:

- De dirección. Constituidas por acciones relativas a la planificación de corto y largo plazo, la determinación de recursos y el control y seguimiento de las etapas del proceso de planeamiento.
- De tratamiento al paciente. Estas acciones se subdividirán en actividades dirigidas al diagnóstico, al tratamiento específico y actividades de seguimiento del mismo. Esta macroactividad es la esencia de los servicios sanitarios, ya que está orientada a dar respuesta a las necesidades de cura que el paciente demanda.

La técnica del ABC, tiene como uno de sus pilares básicos la visión transfuncional, por lo que es la metodología de cálculo de costos que más se adecuaría a la concepción antes expuesta. Sin embargo, Coronel Troncoso (1998) no desconoce como alternativa la estructura por centros de responsabilidad, con funciones homogéneas, recursos afectados y responsabilidades asignadas.

La discrepancia en la bibliografía a la hora de definir el producto sanitario se acrecienta a la hora de intentar medir o cuantificar la actividad sanitaria, lo que ha sido y continúa siendo tema de discusión. La unidad de medida se ha expresado de forma tradicional en función del número de urgencias, número de visitas, número de exámenes, siendo el período de internación "estancia" el más utilizado. Como bien sostiene AECA (1997a) este medidor cumple con uno de los objetivos básicos de la contabilidad de gestión que es su simplicidad de aplicación, sin embargo, presenta la desventaja de no informar sobre la característica de la producción final hospitalaria, ya que al considerarse la estancia media, se estarán comparando actividades tan dispares como pueden ser un parto, una operación de apendicitis o un politraumatismo craneal. Según Corella (1996) en la actividad sanitaria se obtienen una multiplicidad de productos, entre los que se encuentra el alta médica. Sin embargo, ésta no certifica en cada caso un mismo nivel de salud (aunque dicho nivel se haya incrementado, mantenido, mejorado o rehabilitado), convirtiendo al alta como un *input* intermedio más, agregando que el *output* final a obtener de la función de producción no sería otro que el nivel de salud mejorado con eficacia económica; definiendo





do ésta como la suma de la efectividad técnica más la eficiencia de explotación, por lo que sostiene que el elemento de medición “estancia” es extremadamente inapropiado.

$$+ \frac{\text{Efectividad Técnica} + \text{Eficiencia Explotación}}{\text{Eficacia Económica del Resultado}}$$

Asimismo, no se puede analizar y evaluar en términos de eficiencia el comportamiento de la actividad hospitalaria en función de unos medidores limitados que no permitan el correcto establecimiento de comparaciones entre hospitales, servicios o diferentes períodos de tiempo (AECA; 1997a). En síntesis, se haría necesario, por un lado, medir los servicios prestados al paciente, lo que implica la generación de información apropiada, y por otro, evaluar y controlar el costo por paciente como elemento de control para la dirección. Es por esto, que a efectos de facilitar una correcta toma de decisiones por la gerencia, se han definido múltiples clasificaciones de pacientes, las que facilitan el análisis de cada tipología atendida, mejorando entonces la información relacionada con la casuística hospitalaria o *case mix*. Esta mezcla de casos hospitalarios es el “catálogo de diagnósticos” de enfermedades que en él se atienden. Es la combinación de las diferentes enfermedades y problemas de salud a los que específicamente se dedica el hospital y guarda cierta proporción de grupos de pacientes, agrupados por distintas características, en especial el tipo de enfermedad para una organización y en un momento dado (Dueñas, 2003).

Nace el concepto de *resumen clínico* como un bloque de información que caracteriza los hechos más sobresalientes de un episodio asistencial, idea desarrollada primero en Estados Unidos y luego en Europa. En la década del 70, surgen diversos conjuntos de datos considerados de información básica. En 1972, el Comité Nacional de Estadísticas Vitales y de Salud de EE.UU propone 14 *ítems* y en 1975 el Comité de Información y Documentación Científica de la CEE creó un grupo de trabajo sobre información biomédica y de la salud con el objeto de normalizar la información clínica en los hospitales de la comunidad. Posteriormente surge un subgrupo denominado BM3 con el objetivo específico de seleccionar una serie de datos que pasarían a formar parte los resúmenes clínicos. Se estableció un conjunto de datos con 13 *ítems* básicos: identificación del hospital, número del paciente, sexo,

edad, estado civil, lugar de residencia, mes y año de ingreso, estancia, estado al alta, diagnóstico principal, otros diagnósticos, intervenciones y procedimientos obstétricos, otros procedimientos significativos y médicos. Este listado es posteriormente modificado y finalmente deriva en el *European Minimum Basic Data Set* (Temes et al, 1992).

Surgen distintos sistemas de clasificación de pacientes, siendo el objetivo de los mismos agrupar a los usuarios de los servicios de salud que tienen características comunes y que por tanto requerirán similares niveles de servicios y de costos. No desconocen que cada paciente es único, pero se trata de estimar las necesidades reales de cada paciente (tipo de personal, tiempo de dedicación, etc.), considerando por ejemplo su edad, situación clínica, diagnóstico clínico y el estado funcional en el diario vivir (Fries y Cooney, 1985; Fries et al, 1989).

Si bien como ya se ha expuesto existen diversos sistemas de medición del producto hospitalario, éstos han evolucionado en dos corrientes fundamentalmente (Calzado et al, 1999):

- La primera engloba aquellos sistemas de medición del producto sanitario que sólo consideran la actividad funcional del centro y establecen una escala relativa de valor entre los diferentes productos, transformando la mayor parte de la actividad finalista a una única unidad de medición (por ejemplo: Unidad Básica de Asistencia, Unidad Ponderada de Asistencia, etc.).
- La segunda, agrupa aquellos sistemas de medición del producto sanitario que tratan de relacionar algunas características: patología, edad, gravedad, etc., con los diferentes productos finales, no acogidos únicamente a categorías funcionales (por ejemplo: Grupos Relacionados de Diagnósticos GRD, *Patient Management Categories PMC*, etc.).

Al cierre de este apartado, merece destacarse la crítica sostenida por Coronel Troncoso (1998), quien afirma que si bien los GRD conciben a la patología como un proceso, presuponen una similitud entre las situaciones de los demandantes que no está del todo probada ni es aplicable a todos los casos, agregando que para la medición de los costos, es más relevante observar que cada paciente padece de patologías con características propias de su etnia, edad, ambiente de desarrollo de su vida, nivel socioeconómico, lo cual

difiere -a similitud de patologías- de otros pacientes con distintas manifestaciones de los rubros mencionados³.

3. SISTEMAS DE COSTOS Y HERRAMIENTAS DE GESTIÓN PARA EMPRESAS DE SALUD

Cualquier organización que requiera información sobre costos debe tener en cuenta previamente determinados aspectos. Las técnicas a aplicar deben estar basadas en la Teoría General de Costos y además deben tener especialmente en cuenta la realidad que plantea la empresa y su medio, las herramientas que dispone para la solución de sus problemas en materia de información, y los principios generales implícitos en las herramientas.

Costos basados en el modelo completo

Las organizaciones sanitarias no escapan a los requerimientos antes mencionados. Es necesario tener presente el tipo de organización, la situación, el momen-



to y oportunidad en que deban analizarse los costos al momento de la búsqueda de la técnica que más se adapte a satisfacer las distintas necesidades de información. Se reconoce que para la construcción de un sistema de costos se requiere considerar en primera instancia la estructura organizacional del centro, los procedimientos médicos empleados y el tipo de información de costos hospitalarios deseados (Martins, 2000).

AECA, en su Documento 14 *La Contabilidad de Gestión en los Centros Sanitarios* (AECA, 1997a), propone un sistema de costos por procesos, acumulando los costos en centros de responsabilidad. Señala que dichos centros constituyen unidades básicas de análisis y tratamiento de la información y describe tres características esenciales que deberán tener estas unidades básicas, siendo la primera la de constituir una unidad diferenciada que realiza una actividad o un conjunto de actividades; la segunda, es la existencia de un responsable de dicho centro, entendida como

una responsabilidad orgánica-funcional y la tercera es que los centros de responsabilidad deben estar perfectamente ligados con la estructura organizativa general del centro sanitario. Clasifica a los centros de responsabilidad en dos grandes grupos, denominados Asistenciales y No Asistenciales.

Dentro del primer grupo, distingue los centros de costos Intermedios de los Finales. Los centros intermedios o centrales, tienen como misión dar respuesta a la demanda de servicios requeridos por los centros finales, como se observa claramente en Laboratorios, Anestesia, Farmacología, etc. Tienen el doble propósito de servir como apoyo a los departamentos finales y ser soporte en el proceso de diagnóstico y tratamiento. Cabe destacar que estos centros intermedios, pueden actuar como servicios finales cuando son dirigidos a otras instituciones sanitarias. Los centros finales tienen como cometido brindar toda la asistencia que requiere el paciente, siendo los responsables de los episodios clínicos que se producen en el centro sanitario. Los Centros No Asistenciales, también denominados centros básicos o estructurales, son centros cuya función es dar apoyo o soporte a toda la estructura sanitaria, y se dividen en Primarios y Secundarios. Los Primarios, también llamados Principales, dan soporte a la estructura física y afectan a todos los centros de responsabilidad, como puede verse en Mantenimiento, Administración, etc. Los centros secundarios, al igual que los primarios, realizan actividades de apoyo, pero en este caso relacionadas con el paciente, como por ejemplo en Cocina y Admisión.

La distribución de los costos en centros de responsabilidad es lo que permitirá, al final, poder calcular y analizar el costo de cada una de las etapas de generación de valor en cada servicio. Para hacer frente al reto de mejorar la eficiencia, se precisa entonces disponer de un sistema de costos que informe de la generación de los mismos en todos los niveles de las cadenas, lo que requiere un auténtico “rastreo de los costos” desde la concepción de los productos hasta los costos de los fallos de mala calidad percibida por los usuarios del sistema. Una vez conocido el costo total de cada centro de asistencia final se estaría en condiciones de obtener el costo de las unidades producidas. Sin embargo, habría que considerar previamente diversas opciones al respecto de las unidades producidas (AECA, 1997a):

- Cuando un centro asistencial final brinda un solo tipo de servicio relativamente homogéneo, la unidad de obra podría ser este tipo de servicios. Tal es el caso de Consultas Externas.



- Cuando los servicios producidos en un centro asistencial final no son homogéneos, se podrán utilizar las denominadas Unidades Equivalentes, o UBAS (Unidades Básicas de Asistencias), también denominadas UCAS, UMAS, EVAS, etc. Las mismas son coeficientes de ponderación aplicados a diversos parámetros de la producción asistencial, considerados como unidad de medida de la estancia media.

Nunes (2005) resume los Centros No Asistenciales en la denominación de AECA (ibídem) en un solo grupo, el que denomina Centro de Actividades Generales y sostiene que ciertas instituciones hospitalarias costean por medio de la creación de tres grupos de Centros de Costos: Centros de Costos de Actividades Generales, Centros de Costos Intermedios y Centros de Costos Finales. Los Centros de Costos de Actividades Generales son los responsables por las actividades de carácter general o común del hospital y comprenden por ejemplo: administración, ambulancia, biblioteca, documentación médica, esterilización, farmacia, lavandería, nutrición, servicios generales y transporte. Los Centros de Costos Intermedios corresponden a actividades complementarias o de apoyo como anestesiología, endoscopia, fisioterapia, laboratorio de análisis clínicos, radiología y servicio social, mientras que los Centros de Costos Finales se refieren a actividades relacionadas con la consecución de los objetivos finales, como por ejemplo, ambulatorio, centro quirúrgico, unidad de terapia intensiva, pronto socorro y unidades de internación. Asimismo, para Matos (2002), este tipo de sistemas de costeo propicia innegables beneficios al proceso de gestión, ya que:

- a) Permite el agrupamiento de los procedimientos hospitalarios por especialidades médicas, facilitando el análisis de los resultados del centro sanitario.
- b) Facilita el control de costos y recursos utilizados.
- c) Permite realizar comparaciones con otras instituciones, en cuanto a calidad, costos y precios de tratamiento.
- d) Consiste en una referencia, de corresponder, para la fijación de precios.

Desde la concepción funcional de organización de un hospital, el cálculo de costos entonces presenta distintas alternativas, y puede calcularse el costo de un servicio, de una orden, de diversos servicios, de un departamento, de un centro de responsabilidad, de un centro de costos o de un centro de beneficios y en



todas estas alternativas el procedimiento de cálculo del costo será siempre similar. Consistirá en sumar los insumos directos, las remuneraciones directas y los costos indirectos del objeto cuyo costo se ha solicitado (Dueñas, 2003).

Desde una óptica transfuncional, otro enfoque es el sostenido por Coronel Troncoso (2001), quien propone la utilización de un Sistema de Costos por Órdenes, con aplicación de la técnica ABC adaptada al sector salud, definiendo como macroactividades de la empresa las siguientes: dirección; tratamiento del paciente (subdivididos en prevención, diagnóstico, tratamiento propiamente dicho y postratamiento); suministro de fármacos; investigación y docencia; contacto con la demanda; apoyo general o especial.

Señala que el costo del producto final a nivel de em-



presa, la solución patológica⁴, se compondrá del costo acumulado de los distintos productos específicos más el costo de las actividades complementarias no incluidas anteriormente, más el costo de suministro de fármacos, más, de corresponder, la cuota de absorción de costos de las Actividades de Apoyo General. Agrega que si el objetivo es el cálculo de costos para su utilización con fines estratégicos de competitividad, el proceso de asignación definido sólo puede llevarse a cabo correctamente aplicando ABC. En cuanto a las características de las órdenes, señala que éstas pueden ser individuales o formar parte de una mayor relacionada con grupos de pacientes contratados, en cuyo caso el costo de una orden individual se sumará a otras similares para configurar el costo total de la orden del grupo. Asimismo, el sistema a utilizar

convivirá necesariamente con otros -por Procesos y Comerciales- atento a la naturaleza misma de las empresas de salud.

El Costo Basado en Actividades, así como el Gerenciamiento Basado en Actividades, aplicados a los centros sanitarios, son tópicos que no han perdido interés en las revistas académicas especializadas (ver, por ejemplo, Lawson, 2005; Amaboldy y Lapson, 2005; González et al, 2005; Propper, 2005; etc.) y en los que sin duda se deberá seguir avanzando.

Costos basados en un modelo de costeo variable

Al igual que en otro tipo de organizaciones, ya sea industriales o de servicios, el análisis del costo debe efectuarse desde distintos enfoques. La necesidad de

clasificar los factores que se consumen en el proceso de producción en fijos y variables en la actualidad no es materia de discusión.

Las técnicas de costeo basadas en un modelo que analiza la necesidad de los factores desde el enfoque cualitativo son una herramienta básica a los efectos de la toma de decisiones en el área de salud. Como bien sostiene Yardin (1995) la simplicidad de su manejo así como su fácil comprensión para personas no habitadas a la interpretación de los informes contables, la convierten en un instrumento insustituible en la toma de decisiones empresariales.

No se desarrollará en esta sección el marco teórico en que descansan las técnicas del análisis marginal ya que se entiende que existe profusa bibliografía al respecto (ver, por ejemplo, Hongren, 2002; Hansen y Mowen, 1996; Yardin, 1995 y 2001; Wajchman y Wajchman, 1997; Amat y Soldevilla, 1997; etc.).

No obstante, y en lo que refiere a la toma de decisiones, se destaca la utilidad del análisis del costo volumen utilidad para decisiones en las que implican agregar, transformar, o quitar servicios o productos al mix de productos ya existente, teniendo en cuenta la multiplicidad de servicios que prestan las organizaciones de este sector. Para ello, será necesario introducir la noción de costos diferenciales, entendidos, en lineamiento con Safarano (1995) como el incremento en el costo total que se produce al aumentar la actividad ocupando parte de la capacidad disponible. Este autor hace mención a que la internación en clínicas para obras sociales es un típico ejemplo de aplicación de precios y costos diferenciales, agregando que generalmente, se da en empresas cuyos costos fijos tienen un peso considerable y donde puede aumentarse el nivel de servicios con un incremento mínimo de los costos variables. Se entiende en este trabajo que una variable importante a considerar, y no mencionada por el autor, es la existencia de capacidad ociosa. Aunque no es una condición *sine qua non* la existencia de ociosidades vuelve más atractivo el análisis de nuevas alternativas a considerar.

Gestión hospitalaria

Una herramienta fundamental para una correcta gestión empresarial es contar con información adecuada. Los sistemas de información involucran al conjunto de datos, procesos, procedimientos, personas de forma interrelacionada, siendo sus objetivos básicos apoyar el desempeño de las actividades previstas para el correcto funcionamiento y permitir la toma de





decisiones en todos los niveles de una organización (Stoner et al, 2001).

Las organizaciones de salud son una red que interrelaciona personas, infraestructura y tecnología a efectos de brindar servicios en su ámbito. De esta compleja red se generan una importante cantidad de datos, que serán parte integrante del sistema de información, para responder en forma oportuna, clara, objetiva a los requerimientos dinámicos de la organización y su entorno (Malagón et al, 1996). Ya en el año 1973, la Organización Mundial de la Salud reconocía la importancia de un adecuado sistema de información sanitaria y lo definía como “el mecanismo para la recopilación, proceso, análisis y transmisión de la información que se precisa para organizar y dirigir los servicios sanitarios y también para la investigación y formación del personal” (citado por Temes et al, 1992).

La tendencia de los sistemas de información sanitaria es entonces convertirse en sistemas integrados, considerando la totalidad de las actividades que presta cada institución de forma estrechamente vinculada, identificando las distintas actividades en la cadena de valor. Los sistemas de información, deberán gestionar de forma eficaz y eficiente una gran cantidad de información, y para que sean útiles para la gestión deberán proveer información (Esperalba et al, 1996).

- Identificación del paciente: datos personales, perfil de la enfermedad, nivel de severidad de la misma.
- Servicios que requiere: asistencia programada o urgente, atención ambulatoria u hospitalaria.
- Procedimientos realizados: Diagnósticos, quirúrgicos, terapéuticos.
- Profesionales intervinientes.
- Protocolos asistenciales.
- Forma de cálculo de costos: por producto, por tipología de enfermedad, por procesos asistenciales.

Si bien las entidades de salud tienen sus propias características en lo que a recolección y procesamiento de datos se refiere, es claro que en el proceso de análisis de cada institución, se generan particularidades. Estas organizaciones no pueden controlar parte de sus actividades sin un sistema de información que les permita conocer el número, tipo, características y disponibilidad de los diferentes recursos. Para el diseño y manejo del sistema, es importante tener en cuenta algunos aspectos críticos, con el fin de lograr un de-

sarrollo adecuado del sistema. Estos aspectos están relacionados con normas, fuentes, instrumentos, procedimientos, recursos y administración del mismo. Las normas deben estar orientadas básicamente a determinar el conjunto mínimo de datos, sus estándares, definiciones y procedimientos para la captura, recolección y procesamiento de los mismos; a proveer los medios para que los hospitales puedan elaborar los indicadores requeridos; a fijar la ubicación de los archivos y sus períodos de conservación en función de los recursos disponibles y a facilitar el máximo acceso al sistema para todos los usuarios (Malagón et al, 1996).

Malagón et al (*op cit*) expresan que la principal finalidad del sistema de información es apoyar la toma de decisiones. Para alcanzar este fin el sistema debe, entre otros, cumplir con los siguientes objetivos:

- Identificar las causas de morbilidad, la población atendida, la demanda de servicios, etc.
- Diagnosticar la situación de salud de la comunidad, identificando y enfatizando los problemas prioritarios.
- Desarrollar y evaluar las diferentes actividades que se realizan en los servicios que presta la institución a los usuarios.
- Identificar la capacidad de respuesta institucional a la demanda de servicios. Cuantificar y evaluar el consumo de los diferentes recursos de la organización.

La informática cobra un papel relevante para elaborar estos sistemas de información. En general, son dos los objetivos para definir un sistema informático hospitalario, los objetivos institucionales y los generales. Los primeros responden a las características del hospital y están relacionados con las prestaciones del mismo. Los genéricos son independientes del hospital en cuestión y son comunes a cualquier empresa, tendiendo a mejorar la calidad de los servicios y a reducir los costos.

La obtención de datos fiables aplicando metodologías adecuadas a la realidad del sector permite analizar la eficacia y la eficiencia de los centros sanitarios relativos a los servicios brindados a los usuarios. En este sentido, la contabilidad de gestión en salud debe ofrecer información relevante para la toma de decisiones, en particular, las relacionadas con el costo de cada una de las unidades o centros en que se divide la organización, así como también brindar información sobre el costo por proceso o por paciente (Bisbe, 1991).

No se desconoce que los nuevos mercados han llevado a la generalidad de las organizaciones a adecuar el proceso de toma de decisiones a raíz del entorno de incertidumbre y cambios continuos, lo que ha derivado en que las decisiones se vuelvan menos programables que en épocas anteriores. Sin embargo, en las empresas de salud, lo antedicho se acrecienta, motivado por las dificultades de predecir lo concerniente a la salud de los seres humanos y el rápido avance de la tecnología implicada en el sector. En este tipo de empresas, varias de las decisiones a tomar son de carácter poco programables.

Una correcta gestión de las organizaciones, apoyada en un sistema de información adecuado, sirve de base para la toma de decisiones y el control de las mismas. La contabilidad de gestión permite tener una mayor visibilidad de los procesos internos pero pone énfasis en los aspectos financieros, que sólo cubren una porción de la vida empresarial (Amat, 2002). El enfoque moderno de gestión ha cambiado la visión, prestando



atención a otros aspectos. Las organizaciones de salud, no escapan a esta realidad, a pesar de que este tipo de entes ha requerido información de carácter técnico y de la comunidad en su conjunto. La gestión de este tipo de instituciones debe estar orientada a satisfacer las necesidades de los usuarios del servicio, sin descuidar la calidad, eficiencia y eficacia.

Con respecto al sector público, en la década de los setenta y a partir del trabajo de Anthony y Herzlinger (1975) comienzan a adaptarse ciertas herramientas de gestión empresarial al sector público y a las organizaciones sin fines de lucro, fundamentalmente las relativas a las técnicas presupuestales y el cálculo de costos. Ya a partir de los ochenta y especialmente en los noventa, surgen publicaciones relativas a la gestión de las organizaciones no lucrativas en las que se incorporan los conceptos de evaluación de la gestión de estas organizaciones (Connors, 1993; Moldof, 1993). La evolución del concepto del control público, producto de la necesidad de una mejora permanente en el uso de

los recursos públicos, ha llevado a que del control de los recursos (Concepto de Economía), se pase al control de resultados (Concepto de Eficacia), evaluando los recursos utilizados para el cumplimiento de los objetivos prefijados (Concepto de Eficiencia). El control de gestión en una organización pública es clave, ya que proporciona información para analizar desviaciones y las posibles medidas de retroalimentación, lo que implica pasar de “cuánto” se gasta a “cómo” se gasta (Rodríguez, 2004).

En cuanto al proceso de control, Amat (*op cit*) distingue cuatro concepciones⁴:

- Control centrado en aspectos formales.
- Con énfasis en aspectos psicosociales (motivacionales, cognitivos).
- Centrada en los aspectos culturales.
- Orientada hacia lo macrosocial.

El concepto de control está estrechamente ligado a la estrategia y objetivos que las instituciones se fijan, buscando obtener el comportamiento y la toma de decisiones de sus miembros hacia dichas metas. En este sentido, diversos autores analizan la función que debe cumplir la estrategia y los objetivos en ambientes modernos, resaltando la importancia que tiene su formulación con la participación de sus directivos y empleados. Es necesario escoger aquella estrategia que ofrece más garantías de obtener el resultado deseado, teniendo en cuenta que todos los grupos de interés hayan participado en su elaboración y se involucren con la misma (Drucker, 1987). El propósito estratégico tiene presente la visión de cómo ha de ser la posición del liderazgo deseado, estableciendo los criterios que la organización utilizará para recorrer los caminos de su progreso (Hamel y Prahalad, 1990).

En el proceso de definición de la estrategia y los objetivos, en el ámbito de las entidades sanitarias deberían recogerse elementos tales como la valoración y reconocimiento de los grupos de interés que interactúan con la organización (usuarios, gobierno, agentes de control, etc.); adopción de políticas de prevención e investigación; incorporación de profesionales capacitados; incorporación de nuevas tecnologías (equipamiento de última generación; historias clínicas y de protocolización actualizadas); fomentar la participación de los colaboradores en los proyectos de la empresa; etc.

De la misma manera, objetivos tales como asistir desde el primer contacto a los usuarios tratando de eliminar trámites burocráticos al acceso del plan sanitario, mejora de los procesos administrativos, de-



ben ser contemplados en la planificación.

Debe tenerse en cuenta además la premisa de no olvidar que la cantidad y calidad del producto sanitario está en relación directa con la cantidad de recursos que se han destinado (Guilera y Peiro, 1987). Las organizaciones sanitarias deben aprender a actuar en una situación de cambios integrados y de naturaleza continua, contrapuestas a las estrategias de cambio por crisis discontinuas que sólo presentan soluciones cuando aparecen problemas en el entorno. Las organizaciones de salud emprendedoras deben identificar nuevas oportunidades que las conviertan en exitosas para su cartera de negocios (Kotler y Clarke, 1987).

Teniendo en cuenta la mejora de la gestión y considerando la corriente de mejora continua y calidad total, es importante cambiar la forma de funcionamiento Taylorista a estructuras más descentralizadas y basadas en las personas, enfocando a la organización en la gestión de la calidad total (TQM). El camino hacia una sanidad orientada al paciente y basada en los profesionales requiere de una cultura organizativa participativa que incluye el acercamiento a la autonomía profesional, es decir responsabilidad y compromiso (Monrás, 1996). Se pretende desarrollar una cultura de cambio basada en programas de TQM (Griffith, 1998).

Indicadores de gestión

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE, 2000) define el término indicador como un “parámetro” o el valor resultante de un conjunto de parámetros que ofrece información sobre un fenómeno, con un significado más amplio que el directamente asociado a la configuración del parámetro.

AECA (AECA, 1997b) define a los indicadores como “*unidades de medida que permiten el seguimiento y evaluación periódica de las variables claves de una organización, mediante su comparación con los correspondientes referentes internos y externos*”.

El documento recoge la clasificación por naturaleza y destaca el uso de indicadores que midan los conceptos de: *Economía, Eficacia, Eficiencia, Efectividad o Impacto, Equidad, Excelencia, Evolución Sostenible y Entorno*.

Este tipo de medidas no financieras, tanto cualitativas como cuantitativas, en los centros asistenciales buscan mejorar y cuantificar el desempeño de la gestión hospitalaria. En la gran mayoría de los establecimientos de salud se utilizan, tal como se expuso, indicadores como el número de camas, el número de



ingresos, el número de estancias, la estancia media, la tasa de mortalidad, la tasa de rotación, etc., siendo la lista de posibles indicadores muy amplia, e incluye indicadores técnicos y estadísticos cuya complejidad dependerá de la necesidad de información de cada institución y de la relación costo beneficio de su obtención. Asimismo, y considerando la importancia en la actividad sanitaria del nivel técnico de sus recursos humanos, cobran relevancia los indicadores que muestren la experiencia, tipo de práctica así como la formación continua del personal del establecimiento, la calidad de dicha formación y su asiduidad, de forma de posibilitar la gestión del conocimiento.



Existen múltiples publicaciones que contienen un exhaustivo desarrollo de los distintos tipos de indicadores aplicables a la actividad sanatorial (ver, por ejemplo, Temes et al, 1992; Norverto y Villacorta, 2001; De la Sota, 2003; Álvarez y Leites, 2003; etc.), y sus posibles clasificaciones.

Entre las diferentes categorizaciones existentes, es posible destacar el agrupamiento de los indicadores en función de la materia que pretenden medir, identificando, entre otros (Norverto y Villacorta, 2001):

- Indicadores de empleo de recursos personales y tecnológicos.
- Indicadores económicos.

- Indicadores de medicina preventiva.
- Indicadores de la calidad de los resultados asistenciales. Dentro de ellos se diferencian los de hospitalización y los de consultas externas.
- Indicadores de hospitalización (estancia media, índice de ocupación, índice de reingresos...).
- Indicadores de consultas externas (listas de espera, relación entre primeras consultas y revisiones, porcentaje de altas...).

Una característica de ciertos indicadores que merece destacarse es la denominada por Amat

como disfuncionalidad. Existen indicadores cuantitativos que tienen un efecto importante en el comportamiento de los recursos humanos, dado que se centran en la evaluación y por ende promueven que los individuos sujetos a control centren sus decisiones en aquéllas que tengan lineamiento con el indicador definido. Tal sería el caso, por ejemplo, del número de análisis considerados estadísticamente necesarios para efectuar un diagnóstico. Ante la eventualidad de incrementar el indicador, el médico tratante podría omitir realizar estudios necesarios para diagnosticar correctamente la patología del paciente.

Una herramienta de gestión muy utilizada es el Cuadro de Mando Integral o *Balanced Scorecard*. Kaplan y Norton (2001) definen este instrumento de gestión como un nuevo marco o estructura creado para integrar indicadores derivados de la estrategia. Aunque se siguen reteniendo los indicadores financieros de la actuación pasada, el Cuadro de Mando Integral introduce los inductores para la actuación financiera futura, los que tienen que ver con los clientes, los procesos y las perspectivas de aprendizaje y crecimiento. Los indicadores se derivan de una traducción explícita y rigurosa de la estrategia de la organización en objetivos e indicadores tangibles.

El Cuadro de Mando Integral permite clarificar y comunicar la estrategia, alineando los objetivos personales y departamentales con la misma. Se vinculan los objetivos estratégicos de largo plazo con los planes anuales. Permite además monitorear en forma continuada y sistemática el funcionamiento de la empresa, obteniendo la retroalimentación que permite tomar medidas de mejora.

Las instituciones que no tienen fines de lucro ponen énfasis en brindar la mayor cantidad de servicios con la mejor calidad. En estos casos cobran relevancia las demás perspectivas sobre la financiera. La perspectiva del usuario (cliente) es la que prepondera sobre las demás.

En estos últimos años, numerosas instituciones de salud han recorrido el proceso de formulación de su propio Cuadro de Mando Integral. Si bien una gran cantidad de indicadores son comunes a estos centros, se requiere formular indicadores específicos para cada organización. Los inductores propios de la actividad sanitaria se integran con los definidos para cada perspectiva.

REFLEXIONES FINALES

En el mundo globalizado actual, la sociedad toda está



inmersa en un continuo cambio. Los seres humanos no advierten con total cabalidad la revolución que se está dando desde todo punto de vista. Las instituciones no escapan a este fenómeno; es posible afirmar que aquéllas que no estén preparadas para gestionar el cambio están en inferioridad de condiciones que las demás. El valor de la información correcta en el momento oportuno y preciso es imprescindible para gestionar de mejor manera los recursos que siempre son escasos. En particular en Uruguay, el sistema de salud ha sido objeto de revisión por parte del Estado uruguayo, con el objetivo último de implementar un sistema integral de salud más equitativo, eficiente y eficaz. En este sentido, las organizaciones que prestan



servicios de salud tienen la obligación y responsabilidad de mejorar su gestión en beneficio de los servicios que prestan. El sector público, en tanto administra recursos de toda la sociedad, debe prestar sumo cuidado con la responsabilidad referida. Por su parte, en la esfera privada se destaca en el sistema actual, un crecimiento de la oferta de servicios de salud cubriendo el segmento de mercado que según sus características socioeconómicas no es atendido por el sector público, ni tampoco es demandado por los potenciales usuarios. Es importante destacar que a la hora de abordar el análisis de una entidad de salud en particular, es necesario tener presente previamente lo expuesto por Cartier (2001) sobre diferenciar claramente el mapa

que se hace de la realidad, con la realidad misma. Las técnicas deben ser pensadas para aplicarlas sobre esta realidad y no sobre el dibujo que se hace de la misma. Por su parte, debe tenerse en cuenta además, que las técnicas a aplicar deberán adecuarse siempre a la realidad de cada organización y no, como suele suceder en múltiples casos, que la realidad se fuerce para adecuarla a determinadas técnicas. Se pretende entonces, con este artículo, aportar elementos que ayuden a la mejora de la gestión de las instituciones de salud, tanto públicas como privadas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AECA, (1997a): "La contabilidad de Gestión en los centros sanitarios. Principios de Contabilidad de Gestión". Documento 14. Madrid.
- AECA, (1997b): "Indicadores de gestión para las Entidades Públicas. Principios de Contabilidad de Gestión". Documento 16. Madrid.
- Álvarez, F., Leites J., (2003): "Um Balanced Scorecard para hospitais: alguns indicadores". *Anales del VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos*. Punta del Este.
- Amaboldy, M., Lapsley, I., (2005): "Activity Based Costing in Healthcare: a UK case study". *Researching Health Care Financial Management*, Vol. 10.
- Amat, J., (2002): *Control de Gestión*. Sexta edición. Gestión 2000. Barcelona.
- Amat, O., Sodevila P., (1997): *Contabilidad y gestión de costes*. Gestión 2000. Barcelona.
- Anthony, R., Herzlinger, R., (1975): *Management control in nonprofit organizations*. Homewood, IL: R. D. Irwin.
- Barnum, H., Kutzin, J., (1993): *Public Hospitals in Developing Countries: Resource use, cost, financing*. The World Bank. Washington.
- Bisbe, J., (1991): *Modelos de Costes y Base de datos en los grupos relacionados con el diagnóstico. Experiencias y perspectivas de su utilización*. Coord. Casas, M. Masson.
- Calzado, Y., García, T., Larrán, M., (1999): "La contabilidad de gestión en los hospitales públicos". *Técnica Contable*. Año LI, N° 605.
- Cartier, E., (2001): *Apuntes del Posgrado en Costos para la gestión empresarial*. IAPUCO. Argentina.
- Clemente, P., Capdevilla, M., Pavon, A. et al, (1998): "Protocolización del Proceso Clínico". *Revista Calidad Asistencial*, N° 13.
- Cherubín, N., Santos, N., (1977): *Administração Hospitalar Fundamentos*. CEDAS. San Pablo.
- Connors, T. (ed.), (1993): *The non profit management handbook: Operational policies and procedures*. John Wiley and Sons. New York.
- Corella, J., (1996): *La gestión de Servicios de Salud*. Díaz de Santos. Madrid.
- Coronel Troncoso, G., (1998): "Costos en Entidades de Salud". *Costos y Gestión*. Año 8. N° 30.
- Coronel Troncoso, G., (2001): "Costos y Gestión en empresas de salud en ambientes desregulados. El caso argentino". *Anales del VII Congreso del Instituto Internacional de Costos*. León.
- De Falguera, J., (2002): "La Contabilidad de Gestión en los Centros Sanitarios". *Tesis Doctoral*. En www.tdx.cbuc.es.
- De La Sota, E., (2003): "Gestão Estratégica de Custos: Estudo de Caso Aplicado a Hospitais Universitários". *Anales del VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos*. Punta del Este.
- Dong, H., Gbangou, A., De Allegri, M., Pokhrel, S., Sauerborn, R., (2008): "The differences in characteristics between health-care users and non-users: implication for introducing community-based health insurance in Burkina Faso". *The European Journal of Health Economics*. Vol. 9, N° 1.
- Drucker, P., (1987): *La gerencia, tareas, responsabilidades y prácticas*. Ateneo. Buenos Aires.
- Dueñas, G., (2003): "La Dirección de Hospitales por productos". *Anales VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos*, Punta del Este.
- Dussault, G., (1992): "A gestao dos serviços públicos de saúde: características e exigencias". *Revista Administração Pública*, N°2.
- Esperalba, J., Borrás, P., Rovira, P., (1996): *Análisis del papel de los SI en la gestión hospitalaria*. Fulls Economics. Sistema Sanitario. Barcelona.
- Fries, B., Cooney, L., (1985): "Resource Utilization Groups: A patient classification system for long-term care". *Med Care*, N° 23.
- Fries, B., Schneider, D., Foley, W., Dowling, M., (1989): "Case-mix classification of

- medicare residents in skilled nursing facilities: Resource Utilization Groups (RUG-T18)". *Med Care*, N° 27.
- González Juárez, C.**, (1999): "Medida del producto sanitario y sistemas de clasificación de los pacientes". *Psiquiatría Pública*. Vol. 11, N° 3. Mayo- Junio.
- González, M. et al**, (2005): "Building and Activity - Based Costing hospital model using quality function deployment and benchmarking". *Benchmarking Review*. Vol. 12.
- Griffith, J.**, (1998): "Designing XXI century health care systems". *Health Administration Press*.
- Guilera, E., Peiro, M.**, (1987): "Influencia de los sistemas de financiación en la gestión de los hospitales". *Hospital 2000*, N° 1.
- Gundgaard, J., Lauridsen, J.**, (2006): "A decomposition of income-related health inequality applied to EQ-5D". *The European Journal of Health Economics*. Vol. 7, N° 4.
- Hamel G. Prahalad, C.**, (1990): "El propósito estratégico". *Harvard Deusto Business Review*, N° 41.
- Hansen, D., Mowen, M.**, (1996): *Administración de Costos*. Editorial Thomson. México DF.
- Harris C., Cortvriend, P., Hyde P.**, (2007): "Human resource management and performance in healthcare organisations". *Journal of Health Organisation and Management*. Vol. 21, Nos. 4/5.
- Honore, B.**, (1990): *L' hôpital et son projet d'inter prise*. Privat. Toulouse.
- Horngreen, C., Foster, G., Datar, S.**, (2002): *Contabilidad de Costos. Un enfoque Gerencial*. Prentice Hall. Décima Edición, México, DF.
- Kaplan, R., Norton, D.**, (2002): *Cuadro de Mando Integral*. Gestión 2001. Barcelona.
- Kotler, P., Clarke, R.**, (1987): *Marketing for health care organizations*. Prentice-Hall. New Jersey.
- Lawson, R.**, (2005): "The use of Activity Based costing in the healthcare Industry". *Researching Health Care Financial Management*. Vol. 10.
- López G., Ortún V.**, (1998): *Economía y Salud. Fundamentos y políticas*. Ed. Encuentro, Madrid.
- Malagón-Londoño, G., Galán, R. Pontón**, (1996): *Administración Hospitalaria*. Editorial Médica Panamericana, Bogotá.
- Martins, D.**, (2000): *Custos e orçamentos hospitalares*. Atlas. São Paulo.
- Matos, A.**, (2002): *Gestão de custos hospitalares: técnicas, análise e tomada de decisão*. Editora STS, São Paulo.
- Medeci, A.**, (2001): "Hospitais Universitários: passado, presente e futuro". *Revista Ass Med Brasil*. Vol. 47, N° 2.
- Medeci, A., Márquez, R.**, (1996): "Sistemas de custo como instrumento de eficiencia e qualidade dos serviços de saúde". *Cadernos Fundap*, N° 19.
- Moldof, E.**, (1993): "Strategic planning for Nonprofit". *Fund Raising Management*. Vol. 24, N° 10.
- Monrás, P.**, (1996): "La gerenciocracia, el corporativismo y la cultura participativa en las organizaciones sanitarias". *Med Clin*, N° 106.
- Moreu, F.**, (1991): "Para un nuevo modelo de hospital". *Gaceta Sanitaria*, N° 25.
- Moreu, F.**, (1996): "La administración, el mercado y la competencia como agentes del cambio hospitalario". *Todo Hospital*, N° 130.
- Nogueira, L.**, (1994): *Perspectivas da qualidade em saúde*. Qualitymark. Rio de Janeiro.
- Norverto, C., Villacorta, M.**, (2003): "Evaluación de la Asistencia Sanitaria". *Anales del VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos*. Punta del Este.
- Nunes, L.**, (2005): "Costos logísticos hospitalarios: un estudio empírico". *Anales del IX Congreso del Instituto Internacional de Costos*. Itapema.
- OCDE**, (2000): *Indicadores ambientales*. Dirección General de Calidad y Evaluación. Madrid.
- Pereira, E.**, (2004): *Custos Hospitalares*. www.corporativo.biomed.com.br.
- Propper, C.**, (2005): "Why economics is good for your health". *Health Economics*. Vol. 14.
- Rodríguez, M.**, (2004): "Los Costos en el sector público". *Anales del XXVII Congreso del IAPUCO*.
- Safarano, J.**, (1995): "Costos para toma de decisiones". En Giménez (coord) *Costos para empresarios*. Ediciones Macchi. Buenos Aires
- Schramm, C.**, (1987): "Health Care and Its Costs". *The American Assembly*. New York
- Sócrates J., Moschuris, M., Kondylis, N.**, (2007): "Outsourcing in private healthcare organizations: a greek perspective". *Journal of Health Organisation and Management*. Vol. 21, N° 2.
- Stoner, J., Freeman, R., Gilbert, J.**, (1996): *Administration*. Prentice Hall. México DF.
- Temes, J., Pastor, V., Díaz, J.**, (1992): *Manual de Gestión Hospitalaria*. Interamericana. Mc Graw-Hill. Madrid.
- Wajchman, M., Wajchman, B.**, (1997): *El Proceso Decisional y los Costos*. Ed. Macchi., Buenos Aires.
- Yardin, A.**, (1995): "El punto de equilibrio". En Giménez (coord) *Costos para empresarios*. Ediciones Macchi. Buenos Aires.
- Yardin, A.**, (2002): "Prorrato de costos indirectos fijos o análisis de evitabilidad?" *Anales del XXV Congreso de IAPUCO*. Ediciones Buyatti, Buenos Aires.
- Yardin, A., Rodríguez Jáuregui, H.**, (2001): "Materiales para el Módulo de análisis marginal".
- Zanon, U.**, (2000): "Qualidade da assistência médico-hospitalar: conceitos e avaliação de indicadores". *Revista de administração em saúde*. Vol. 2, N° 8. Julho/set.

NOTAS

1 Un ejemplo de relación entre la Gestión de Recursos Humanos y el desempeño puede verse en Harris et al.

2 Véase un mayor desarrollo del tema más adelante.

3 Señala que en Gran Bretaña, por cada rico que muere de tuberculosis lo hacen 4,6 pobres; en cáncer de esófago esa relación baja a 1,9, en reuma a 5 y en accidentes de tránsito a 2,2.

4 Por la evolución histórica y la revisión bibliográfica del tema, véase Amat ibídem).