



SEDE CARLOS RAFAEL RODRÍGUEZ
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICA Y EMPRESARIALES
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS CONTABLES
DISCIPLINA DE COSTO

TRABAJO DE DIPLOMA

TÍTULO: El costo por pacientes atendidas con cáncer
Cérvico – uterino en el Hospital Provincial
de Cienfuegos

AUTORA: Dainet Martínez Vázquez

TUTOR: MSc. Adrián Cabrera González

CONSULTANTE: Dr. Selene M. Soler Leoto

Curso 2016 – 2017



Hago constar que la presente investigación fue realizada en la Universidad de Cienfuegos, como parte de la culminación de los estudios en Contabilidad y Finanzas; autorizando a que la misma sea autorizada por la institución para los fines que estime conveniente, tanto de forma parcial, como total y que además no podrá ser presentada en eventos, ni publicada, sin la aprobación de la universidad.

Firma del Autor

Los abajo firmantes certificamos que el trabajo ha sido revisado según acuerdos de la dirección de nuestro centro y el mismo cumple los requisitos que debe tener un trabajo de esta envergadura, referido a la temática señalada.

Información Científico Técnica

Nombres y Apellidos. Firma

Computación

Nombres y Apellidos. Firma

AVAL SOBRE TRABAJO REALIZADO

1. Avalan

Lic. Yoan Rafael Abreu Díaz

Dr. Selene M. Soler Leoto

2. DATOS SOBRE ESTUDIO REALIZADO

TITULO: El costo por pacientes atendidas con cáncer Cérvico – uterino en el Hospital Provincial de Cienfuegos

AUTORA: Dainet Martínez Vázquez

TUTOR: MSc. Adrián Cabrera González.

3. ACTUALIDAD

En la actividad de salud, los costos resultan decisivos si se trata de servicios eficientes; puesto que aunque la premisa fundamental de los trabajadores de la salud es la de “salvar vidas al costo que sea necesario” si esto puede lograrse con un adecuado uso de los recursos, los niveles de eficiencia redundarían en considerables ahorros que pudiesen manejarse para corregir aspectos como instalación, equipamiento, medicamentos, entre otros, por lo que de esta forma no se considera que el gasto del paciente dependa exclusivamente del tratamiento de su enfermedad, es esa la realidad que debe mostrar el sistema de costo en aras de lograr una reorganización que mejore su gestión tanto en el ámbito administrativo como asistencial, pues el sistema actual no responde a tales intereses, ya que no permite determinar cuánto se invierte en cada paciente, lo que constituye un obstáculo para una excelente valoración de los gastos incurridos en este sector y una oportuna toma de decisiones.

4. ESTRUCTURA

La tesis está debidamente estructurada y balanceada según los requisitos necesarios para un trabajo de esta envergadura, respondiendo a los objetivos trazados, presenta una adecuada secuencia en la comprobación teórica – práctica de la hipótesis y da respuesta al problema planteado.

5. NOVEDAD

El sistema de costo aplicado llevará a conocer la situación real de la entidad, brindara las evidencias que corroboren la ocurrencia de anomalías o alteraciones evitando así extrañezas no reconocidas. Este sistema ayuda en los procesos de planeación y control para enfrentar la toma de decisiones en las condiciones actuales y sobre todo permitirá a la dirección de la unidad una forma más precisa en el control de sus costos, además de que nos brinda la información del valor en costo de una paciente atendido con cáncer Cérvico – uterino en la consulta de patología de cuello, esto lo brinda al área una información sobre sus costos y además una comprensión de la necesidad de realizar un aprovechamiento máximo de los recursos del área.

6.- VALOR CIENTÍFICO DE LAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Las conclusiones y recomendaciones acreditan el trabajo realizado

7.- BIBLIOGRAFÍA

La bibliografía utilizada es amplia, actual y de fuentes autorizadas.

Certifican y avalan la misma.

Lic. Yoan Rafael Abreu Díaz

Director Económico del HGAL

Dr. Selene M. Soler Leoto

Especialista en Gineco

Resumen

El perfeccionamiento del modelo económico cubano precisa cada vez más de Sistemas de Gestión eficientes, esto ha motivado que intelectuales de Cuba y el resto del mundo desarrollen investigaciones acerca de los sistemas actuales en el ámbito de la Contabilidad de Gestión en las instituciones de salud cubanas. En este sentido y tomando como base los trabajos ya realizados se desarrolló la presente investigación que se trazó como objetivo, determinar los costos por pacientes atendidas con cáncer Cérvico - uterino en el Hospital Provincial de Cienfuegos, en la que se utilizaron métodos teóricos y empíricos, tales como; análisis y síntesis, inducción y deducción e histórico – lógico, a partir de revisión documental, observación, discusión grupal, entrevistas y procesamiento de información. Como resultados del trabajo se calcularon los costos por pacientes con cáncer Cérvico – uterino, según sus categorías establecidas por Programa Nacional de Detención Precoz de cáncer Cérvico - uterino y se obtuvo como principal resultado que el menor costo para la institución lo representan las pacientes que se realizaron prueba citológica y su resultado es negativo sin presentar síntomas ni signos asociados a la enfermedad, que asciende a \$ 24,53 y el mayor costo lo representan la que tiene Carcinoma in situ, que asciende a \$ 51,75. Además se le propicia a la entidad ventajas y limitaciones de la aplicación del procedimiento propuesto, permitiendo con esto mejorar la gestión de los recursos en esta institución y así se aportan elementos que favorezcan la planeación, el control y la toma de decisiones.

The improvement of the Cuban economic model increasingly requires efficient Management Systems, which has motivated intellectuals from Cuba and the rest of the world to develop research on current systems in the field of Management Accounting in Cuban health institutions. In this sense, and based on the work already done, the present research was developed to determine the costs of patients treated with cervical cancer at the Provincial Hospital of Cienfuegos, using theoretical and empirical methods, such as; Analysis and synthesis, induction and deduction and historical - logical, based on documentary review, observation, group discussion, interviews and information processing. As results of the study, the costs for patients with cervical cancer were calculated according to the categories established by the National Program for Early Termination of Cervical Cancer and the main result was that the lowest cost for the institution is represented by patients who are Performed a cytological test and its result is negative without presenting symptoms or signs associated with the disease, which amounts to \$ 24.53 and the highest cost is represented by Carcinoma in situ, which amounts to \$ 51.75. In addition, the entity is given advantages and limitations in the application of the proposed procedure, allowing to improve the management of resources in this institution and thus provide elements that favor planning, control and decision making

Indice

CONTENIDO	PÁGINAS
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I: Generalidades teóricas sobre costos y sus particularidades en el sector de salud.....	7
1.1 El costeo en los servicios de salud.....	7
1.2 Desarrollo del costo en la actividad hospitalaria en Cuba.....	13
1.3 Los sistemas de costos en instituciones hospitalarias cubanas.....	17
1.4 Los costos por pacientes y patologías.....	21
1.5 Metodologías y/o procedimientos para el costeo en Salud.....	23
CAPÍTULO 2: El cálculo de los costos por pacientes atendidos con cáncer Cérvico – uterino en el Hospital Provincial de Cienfuegos.....	40
2.1 Caracterización del Hospital Provincial de Cienfuegos.....	40
2.2 Diagnosticar la situación actual del cálculo de los costos en el Hospital Provincial de Cienfuegos.....	42
2.3 Rediseño del procedimiento Reyes et al., 2016 para la gestión del costo por enfermedades y pacientes en los hospitales generales cubanos.....	48
2.4 Aplicación del procedimiento en el Hospital Provincial de Cienfuegos.....	51

Introducción

Los enfoques contemporáneos acerca del costo y sus modalidades de determinación, con la finalidad de que sea convenientemente utilizado en función de la gestión y en correspondencia con las exigencias del entorno, obligan en la actualidad a que las organizaciones se encaminen hacia el perfeccionamiento y rediseño de sus modelos tradicionales. Las nuevas tendencias se dirigen a gestionar sus acciones en función del objeto del costo definido por la misión de la organización, entonces se requiere que proyecten sus objetivos por esa vía, valorando las posibilidades de implementación (Suárez et al., 2011).

El contexto mundial actual afecta a todos los países y sectores, pero sin dudas resulta más visible y devastador en las naciones pobres y subdesarrolladas, quienes tienen que luchar por imponerse a base de esfuerzo, voluntad y resistencia por desarrollar sus esferas productivas y de servicios. Uno de los sectores más afectados en este sentido es sin dudas el de la salud pública, servicio que requieren todos los habitantes de este planeta, y que desgraciadamente no todos reciben (Reyes, 2009).

Los servicios hospitalarios asumen con responsabilidad la utilización consciente de la asignación de los recursos humanos, materiales disponibles y se incorporan en la evaluación de sus resultados la utilización eficiente de los mismos. Una de las herramientas que brinda esta oportunidad es el estudio de los costos (Drummond, 1997).

La medición de los costos es un paso muy importante y complejo que puede utilizarse como método de evaluación económica, es un conjunto de técnicas instrumentales dirigidas a caracterizar la eficiencia de los servicios de salud y las tecnologías sanitarias introducidas, y que surge de la adaptación de los métodos generales de la evaluación económica al ámbito sanitario (Cárdenas y Cosme, 2000).

El estado cubano asume como una responsabilidad los servicios de salud, financiándolos a través del presupuesto. El sector salud trabaja en un conjunto de medidas dirigidas a lograr mayor eficiencia en la prestación de los servicios y la docencia, preservando la equidad, efectividad y accesibilidad, en una situación de recursos limitados, teniendo en cuenta que equidad no es lo mismo que igualdad, pues supone aportar a cada cual proporcionalmente con sus intereses (Benítez et al., 2013).

Los costos en las instituciones que forman el sistema de salud tienen la finalidad de garantizar la emisión de informaciones sobre los resultados económicos de cada actividad logrando alcanzar como objetivos fundamentales posibilitar, mediante el conocimiento de los costos reales la toma de medidas oportunas, evaluar económicamente los índices para mejorar el proceso de planificación financiera y brindar a los dirigentes y trabajadores la educación económica necesaria, al facilitarles información acerca de las acciones que en cada área de trabajo se ejecutan, dándoles participación en los análisis de los resultados (Ministerio de Salud Pública, 2012).

Con el reordenamiento de la economía en que está enfocado Cuba con la aprobación de los lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución se le presta un interés especial a este sector en los lineamientos N° 154,159 y160 que plantean:

Elevar la calidad del servicio que se brinda, lograr la satisfacción de la población, así como el mejoramiento de las condiciones de trabajo y la atención al personal de la salud. Garantizar la utilización eficiente de los recursos, el ahorro y la eliminación de gastos innecesarios. La eficiencia económica es el aporte positivo que brindan los servicios de salud a la economía nacional utilizando los recursos racionalmente, con los menores gastos, garantizar la utilización eficiente de los recursos, el ahorro y la eliminación de gastos innecesarios, emplear con eficiencia la tecnología de que se dispone, pero manteniendo la calidad en la atención brindada a los pacientes y el grado de satisfacción de los mismos por el servicio recibido, fortalecer las acciones de salud en la promoción y prevención de estilo de vida de cada paciente (Partido Comunista de Cuba, 2011).

Se establece que cada entidad de salud debe garantizar la formación de los médicos y especialista para que puedan brindar un servicio eficiente al paciente, que la eficiencia de los servicios de salud se enfoque desde los puntos de vista económico, médico y social, potenciar el diagnóstico clínico y utilizar racionalmente los medios de estudios complementarios, en especial la tecnología más costosa, así como cada médico cumplir con su compromiso en las misiones internacionalista y llevar la medicina a cada lugar que lo necesite (Partido Comunista de Cuba, 2011).

Para las organizaciones del sistema de salud, pudieran ser objeto del costo: los servicios asistenciales en un hospital o de carácter ambulatorio, un programa de atención, un paciente, una patología, un grupo de enfermedades entre otros, en dependencia de los intereses y necesidades de los directivos y del proceso de toma de decisiones (Suárez et al., 2011).

Antecedentes de la Investigación

Según investigaciones realizadas sobre la temática de costos en la actividad de salud se destacan en el mundo, en Cuba y en el territorio cienfueguero, procedimientos y metodologías de costeo como herramienta para la gestión, por enfermedades, por tratamientos, por pacientes o por servicios.

En este ámbito se encuentra en España el trabajo titulado "La empresa hospitalaria y los sistemas sanitarios: sistemas de información asistencial y económico financiero" de Bataller y Serra, 2012; en Chile se evidencia la investigación titulada: "Estudio retrospectivo de costos de tratamientos intensivos por paciente y días cama" de Alvear, Canteros, y Rodríguez, 2010 y el artículo publicado en la universidad de Zulia, Venezuela "Sistemas de Información de costos para la gestión hospitalaria" de González y Hernández, 2009.

Con relación al costeo por pacientes a nivel nacional se encuentra las investigaciones presentada en

opción al grado científico de Doctor en Ciencias tituladas "Procedimiento para la gestión del costo por enfermedades y pacientes en los hospitales generales cubanos. Su aplicación en Cienfuegos" de Reyes, Martín e Infante en el 2016, y "Procedimiento para calcular los costos de la Cirrosis Hepática en el Instituto de Gastroenterología" de Más, López y Gálvez en el 2014, además de artículos publicados tales como: "Costeo por pacientes en Cuba. Fundamentos teóricos" por Reyes et al., 2012; "La gestión de los costos en los servicios cubanos de Salud" por Suárez, Gutiérrez y Casademunt, 2011, y la tesis de maestría "Determinación de los costos por pacientes en instituciones hospitalarias cubanas. Su aplicación en el hospital provincial de Cienfuegos" de Reyes y Pérez, 2009. Correspondiente al tema de estudio existen en la provincia de Cienfuegos más de 30 trabajos de diplomas y varios artículos publicados entre los cuales se puede encontrar de la revista EKOTEMAS, "La salud en Cuba es gratuita pero cuesta. Los costos por patologías y pacientes en el hospital provincial de Cienfuegos" de Reyes et al., 2015; de la revista Universidad y Sociedad el artículo titulado "Los costos por pacientes atendidos con catarata en el Hospital Provincial de Cienfuegos de Reyes, Martín y Pérez, 2015, así como la tesis de grado titulada: "Determinación del costo por pacientes atendidos con cáncer de cuello en el Hospital Provincial General Dr. Gustavo Aldereguía Lima de Cienfuegos" de Perdomo y Reyes, 2014; la cual se considera de vital importancia analizar durante esta investigación.

Situación Problemática

Según el anuario estadístico publicado por el Ministerio de Salud Pública (MINSAP), en los últimos años ha existido un incremento de los recursos monetarios destinados anualmente al sector de la salud (en el año 2016 más de 7 000 millones de unidades monetarias en el país y 70.0 millones en Cienfuegos), por lo que es necesario racionalizar los recurso monetario del presupuesto estatal destinado a la atención hospitalaria (65% del presupuesto ejecutado en salud) y que la información de costo que se genere en las instituciones hospitalarias cubanas (Hospital Provincial de Cienfuegos) responda a la realidad de estas instituciones, atender pacientes que padecen enfermedades y de esta forma contribuir a la gestión del costo.

Se puede constatar en el anuarios estadístico de la provincia de Cienfuegos del año 2016 que desde hace más de 5 años unos de los padecimientos con mayor incidencia en mortalidad es el cáncer, no solo en Cienfuegos sino en casi todo el territorio nacional, constituyendo la segunda causa de muerte en 12 provincias cubanas, en todo el país fallecen más de 20 mil personas y se detectan unos 32 mil nuevos casos cada año.

Los tumores malignos constituyen la segunda causa de muerte, solo en el año 2016 fallecieron 965 personas, 75 más que en el año 2015. La tasa de mortalidad bruta por tumores malignos en Cienfuegos es de 218,5 por cada 100 000 habitantes, una de las más altas del país, con una incidencia aproximada de 1 135 casos cada año.

En el caso de las mujeres las principales localizaciones están en: Cuello uterino, Cuerpo uterino, Ovario, Mama, Piel, Bronquios, Pulmón, Colon, Sistema hematopoyético, Páncreas y Glándula Tiroides.

El Programa Nacional de Detención Precoz de cáncer Cérvico - uterino presta vital atención a todas las pacientes con este padecimiento, les da un amplio seguimiento teniendo en cuenta desde las pacientes con citologías negativas, pero que según los parámetros establecidos pueden estar consideradas como riesgo, hasta las que estén en un grado mayor de la enfermedad. En el Hospital Provincial de Cienfuegos, se prestan estos servicios en la consulta externa del área ginecológica conocida como patología de cuello (Sección B), además de los diferentes exámenes que se realizan en las áreas del laboratorio de microbiología y anatomía patológica.

En el Hospital Provincial de Cienfuegos como en todas las instituciones de salud del país, para determinar el costo por paciente atendido, se divide el costo total mensual y acumulado de toda la institución y de cada área de responsabilidad entre los pacientes atendidos respectivamente según lo rige el Manual de instrucciones y procedimientos de costos en salud del 2012, sin embargo, este cálculo de costo unitario no representa lo que realmente se ha invertido en el servicio de atención al paciente y este costo que se obtiene no aporta elementos que contribuyan al control y por ende a la toma de decisiones.

Dada la diversidad y heterogeneidad de pacientes que se atienden con cáncer Cérvico-uterino, se hace necesario calcular estos costos por pacientes según sus particularidades, su historial clínico y la trayectoria de las pacientes por la institución.

Por todo lo antes expuesto se puede definir como **problema de la investigación** el sigue:

¿Cómo determinar los costos por pacientes atendidas con cáncer Cérvico-uterino en el Hospital Provincial de Cienfuegos?

En consecuencia se plantea como **hipótesis** que: con la aplicación de un procedimiento sustentado en la trayectoria del paciente por la institución y la cuantificación de la historia clínica, se logra determinar los costos por pacientes atendidas con cáncer Cérvico-uterino en el Hospital Provincial de Cienfuegos.

El **objetivo general** de la investigación radica en: determinar los costos por pacientes atendidas con cáncer Cérvico - uterino en el Hospital Provincial de Cienfuegos.

El mismo se efectúa mediante el cumplimiento de los **objetivos específicos** que se enuncian a continuación:

1. Resumir elementos teóricos sobre la contabilidad de costos para el sector de la salud

2. Caracterizar el Hospital Provincial de Cienfuegos
3. Diagnosticar la situación actual del cálculo de los costos en el Hospital de Cienfuegos
4. Rediseñar el procedimiento Reyes et al., 2016 para el cálculo de los costos por pacientes atendidas con cáncer Cérvico – uterino en el Hospital Provincial de Cienfuegos
5. Aplicar en el Hospital Provincial de Cienfuegos el procedimiento rediseñado para el cálculo del costo por pacientes atendidas con cáncer Cérvico – uterino.

Variables de la investigación:

Variable Independiente: Procedimiento de costo por pacientes.

Variable Dependiente: Costo por pacientes atendidas con cáncer Cérvico-uterino.

Diseño de la investigación

La investigación está diseñada en correspondencia con los objetivos generales y específicos descritos y consta de dos capítulos.

Capítulo I: Generalidades teóricas sobre costos y sus particularidades en el sector de salud

Capítulo II: El cálculo de los costos por pacientes atendidas con cáncer Cérvico-uterino en el Hospital Provincial de Cienfuegos.

Las bases del desarrollo de la investigación se sustentan mediante los métodos y técnicas empleados que le aportan el rigor científico necesario para fundamentar las cuestiones que deben resolverse en la práctica con el objetivo de determinar los costos por pacientes, de forma tal que se aporte información relevante, precisa y oportuna que constituya herramienta clave para el desempeño acertado de la administración. La investigación que se presenta combina una serie de técnicas y herramientas que facilitan la obtención de datos para el análisis del objeto de estudio.

Metodología empleada en la investigación

La investigación se desarrolla bajo un enfoque cuantitativo a partir de que se utiliza la recolección y el análisis de datos para probar la hipótesis establecida previamente. Se confía en la medición numérica, el conteo y uso de la estadística para establecer con exactitud patrones de comportamiento para determinar el costo por pacientes atendidos con Cáncer Cérvico-uterino el Hospital Provincial de Cienfuegos. Para ello se emplean los siguientes métodos:

Del nivel teórico

- Histórico - Lógico: Se utiliza para determinar los fundamentos que anteceden al problema de investigación tratado, los resultados históricos obtenidos, su desarrollo, significación y su incidencia en los resultados actuales.

- Analítico - Sintético: Se emplea durante todas las etapas de investigación, por cuanto ello permite hacer los análisis e inferencias de la bibliografía consultada así como la búsqueda de información, datos que conducirán a la selección de los aspectos significativos que conforman el núcleo básico del informe final.

Del nivel empírico

- Análisis de documentos: Permite profundizar en los antecedentes históricos y los resultados cuantitativos y cualitativos de las investigaciones realizadas con anterioridad.
- Entrevista: Se aplica para obtener informaciones relacionadas con los costos por pacientes atendidos con cáncer Cérvico-uterino en el Hospital Provincial de Cienfuegos.
- Observación: Se emplea la observación no participante estructurada con el objetivo de obtener informaciones relacionadas con los costos por pacientes atendidos con cáncer Cérvico-uterino en el Hospital Provincial de Cienfuegos.

CAPÍTULO I: GENERALIDADES TEÓRICAS SOBRE COSTOS Y SUS PARTICULARIDADES EN EL SECTOR DE SALUD.

La salud no tiene precio, pero restablecerla sí implica un costo. 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, imprescindible de costos (González, 2005).

1.1 El costeo en los servicios de salud

La información del costo es un instrumento valioso de educación económica, pues de forma objetiva muestra las desviaciones y contribuye a la identificación de las causas que hacen ineficiente un servicio. También constituye una herramienta indispensable para el control de los recursos, la planeación y la toma de decisiones, por lo que debe responder a las necesidades de cada institución y adecuarse a sus características.

La Contabilidad de Costos o Gerencial se relaciona fundamentalmente con la acumulación y el análisis de la información de costos para uso interno por parte de los gerentes, en la planeación, el control y la toma de decisiones (Polimeni, 1994)

La contabilidad de costo ha sido definida como:

“una técnica o método para determinar el costo de un proyecto, proceso, producto o servicio, empleado por la gran mayoría de las entidades legales en una sociedad, o específicamente recomendado por un grupo autorizado de contabilidad” (Asociación de Contadores de los Estados Unidos, 1983).

El sistema de costo que se establece en la mayoría de los centros de atención a la salud es el sistema de costos por área de responsabilidad, motivado a que es el que mejor responde a sus necesidades y a las características de los procesos de salud, ya que el paciente recibe servicios de atención de diferentes áreas en dependencia de su restablecimiento, a lo que da respuesta el análisis de los costos por áreas de responsabilidad (Suárez et al., 2011a).

La contabilidad por área de responsabilidad es un sistema diseñado para medir los planes, los presupuestos, las acciones y los resultados reales de cada centro de responsabilidad. El sistema de costos por áreas de responsabilidad permite la expresión monetaria de los resultados de la gestión y permite la obtención de un conjunto de indicadores relacionados con las diferentes acciones que se realizan en los servicios de salud, bajo las premisas de recopilación de la información contable y no contable a través de los registros establecidos, distribución primaria y secundaria de los costos por

áreas de responsabilidad, identificación entre las acciones de salud y sus costos y flexibilidad ante los cambios de las variantes que intervienen en la gestión (Suárez et al., 2011b).

El sistema de costos para los servicios de salud debe cumplir determinados objetivos, tales como utilizar los indicadores de eficiencia médica y social en el proceso de gestión de los servicios, la deducción del costo debe tener presente los preceptos éticos, la implementación de estudios de costos en función de los objetos del costo, la vinculación de los gastos al nivel de actividad, la relación consecuente entre el gasto incurrido y el servicio prestado y el análisis y discusión sistemática mensual con el ejecutor de gastos, a donde se le indica y dirige por dónde deben ir las acciones (Suárez et al., 2011c).

Necesariamente un incremento en el volumen de los servicios trae aparejado un aumento en los costos variables, es decir, en aquellos gastos que están asociados con el comportamiento de los niveles de actividad por ejemplo: consumos de material, medicamentos y los gastos por servicios relacionados con la atención a los pacientes. Por otra parte cualquier cambio en los niveles de precios en la adquisición de bienes o servicios, así como la calidad de los suministros tiene incidencia en los costos los cuales repercuten en la eficiencia de las acciones (Suárez et al., 2011d).

A partir de Montico y Velarde, 2003 el costeo por pacientes no solo es el cálculo de los costos por departamentos, salas, centros de costo o actividades, ni de lo gastado para atender una patología específica, sino que tienen que incluirse y tomarse en cuenta además las características específicas del paciente y los procesos, actividades y tareas por las que transita el mismo e ir acumulando toda esa información para que la contabilidad de costos refleje verdaderamente lo ocurrido en cada atención o servicio de salud (González, 2013).

Es importante destacar que el paciente no demanda una consulta, y/o una radiografía, y/o una intervención quirúrgica, si no pide una solución integral a un inconveniente de salud concreto que se lleva a cabo por la utilización de distintos servicios que integran el complejo hospitalario. Entonces, el producto que se «vende» en los centros hospitalarios debiera denominarse solución de patologías, unidad de costo compuesta por la suma de los distintos servicios o actividades que deben aplicarse para obtenerla (Troncoso, 1992a).

Este autor igualmente define, desde el punto de vista etimológico, la patología como parte de la medicina que estudia las enfermedades, y finalmente, esta se divide en patología médica o quirúrgica, según se requiera o no el tratamiento operatorio. Queda claro, entonces, que si se unen conceptualmente la técnica de costos y la actividad principal de los centros hospitalarios, y se considera que estos brindan soluciones a las enfermedades, la unidad de producto (o más bien de servicio) a considerar será la de costo por patología (Troncoso, 1992b).

En los costos por patologías, Montico y Velarde (2003a), exponen:

... "no se trata solo del cálculo de los costos por departamentos, salas, centros de costos o actividades, ni de lo gastado para atender una patología específica, sino que tienen que incluirse y tomarse en cuenta además las características específicas del paciente y los procesos, actividades y tareas por las que transita el mismo e ir acumulando toda esa información para que la contabilidad de costos refleje verdaderamente lo ocurrido en cada atención o servicio de salud".

La eficiencia de los servicios de salud se enfoca desde los puntos de vista económico, médico y social. La eficiencia económica es el aporte positivo que brindan estos servicios de salud a la economía nacional debe utilizar los recursos racionalmente, con los menores gastos posibles, siempre que se mantenga la calidad de la atención, la eficiencia médica está dada por la calidad del servicio de salud prestado y la social radica en el impacto que tiene sobre la sociedad (Perdomo y Reyes, 2014a).

El sistema de costo o de información gerencial constituye uno de los criterios fundamentales en la evaluación de la eficiencia económica, tiene su principal campo de aplicación en las unidades de servicio de salud y constituye uno de los instrumentos más importantes utilizados en la programación y gerencia de los servicios de salud. Para la valoración de la eficiencia económica en la utilización de los recursos empleados se hace necesario conocer su costo. Este se expresa a través del valor en pesos, como resultado de la ejecución del presupuesto de gastos corriente (Calderón y Reyes, 2013).

El sistema de costo es uno de los instrumentos más efectivos para identificar el grado de aprovechamiento de los recursos utilizados por el personal de salud, claro que su aplicación está regida al principio de que el paciente recibe todo cuanto sea necesario para restablecer su salud.

Según Mc Greevey (1967), "de los médicos que atienden pacientes se espera que ofrezcan toda la ayuda que pueda proporcionar la ciencia médica sin importar el costo. En el sistema social cubano como principio, se hace práctica tal afirmación, sin que dejen de analizarse todos aquellos factores que intervienen en los costos" (Becerra y Reyes, 2015a).

Los servicios hospitalarios constituyen un tipo de operación clasificada, según la teoría de administración de las operaciones, lo que viene dado por el elevado grado de interacción con el cliente (paciente) y de adaptación del servicio a las peculiaridades de cada uno; esto contrasta evidentemente con la heterogeneidad propia de los servicios que prestan las instituciones de salud (Becerra y Reyes, 2015b).

Consecuentemente, se afirma que la actividad hospitalaria obedece a las características de una "producción discontinua", por lo tanto, el sistema de costos aplicables es el de órdenes de producción, o más bien llamadas órdenes de servicios, y el documento básico es la hoja de costo por pacientes (Castillo y Reyes, 2012).

Una empresa de salud, es una organización compleja desde todo punto de vista. Si bien hay diferentes tipos de instituciones, los productos/servicios se "fabrican" de la misma manera, pues todos comparten las mismas características, a saber:

- Son intangibles, quizás los elementos que se utilizan para prestarlos son tangibles (medicamentos, materiales, placas) pero el producto en sí no lo es
- No son homogéneos, es decir, un mismo producto puede variar en sus costos en dependencia de la patología de cada paciente; y a su vez la misma patología puede originar distintos gastos
- No se pueden fabricar en una cadena de producción
- No es fácil hallar una unidad de medida, es decir, cuantificar su producción.

Cada producto o servicio es creado mediante un proceso, al que es necesario costear a través de determinada metodología para obtener el costo por paciente - patología y proceso. Más que un sistema de costo, la aplicación de un costeo por paciente - patologías y procesos lleva, sin dudas, a la reorganización de una institución de salud, a la mejora notable de su gestión tanto asistencial como administrativa (Becerra y Reyes, 2015c).

En atención a la Contabilidad de Costo se puede evaluar la eficiencia en cuanto al uso de los recursos materiales, financieros y de la fuerza de trabajo, que se emplean en la actividad, servir de base para la determinación de los precios de los productos o servicios, facilitar la valoración de posibles decisiones a tomar, que permitan la selección de aquella variante, que brinde el mayor beneficio con el mínimo de gastos (Perdomo y Reyes, 2014b).

Por otra parte el costo en salud no permite mejorar el aprovechamiento de los recursos humanos, materiales y financieros, conocer con precisión la relación entre las acciones de salud y su costo, tomar decisiones oportunas para la corrección de desviaciones en la ejecución del presupuesto, donde el costo por patología nos brinda la validez total de la información aplicada de un costeo por pacientes (Perdomo y Reyes, 2014c).

La clave de la administración no está solo en obtener un costo, sino que éste represente la realidad de la empresa y que a través del mismo se puede gestionar eficientemente (Montico y Velarde, 2003b).

En consecuencia, y analizados los criterios aportados con anterioridad, el costeo en instituciones de salud cubanas debe enfocarse más al paciente y la patología que al centro de costo como tal, toda vez que es el individuo, por cierto independiente y diferente a todos los demás, quien consume el recurso, por lo tanto es él quien debe constituir el centro del costeo (Perdomo y Reyes, 2014d).

Se necesita entonces, recurrir a la colaboración de todo el personal médico, paramédico y de todos los trabajadores de la salud para ubicar al paciente como centro del costeo en la actividad de salud y

de esta forma poder contar con información precisa, relevante y oportuna que facilite el desarrollo de los procesos de planificación, control y la toma de decisiones, lo que debe redundar en niveles mayores de eficiencia y eficacia en la gestión, mediante la contribución al desarrollo económico y social de la Revolución Cubana, máxime si la salud constituye uno de los más preciados logros y paradigmas de este sistema (Reyes et al., 2012a).

La información de costos en instituciones de salud es vital para medir el nivel de eficiencia con el cual se tratan las enfermedades, pues aunque es cierto que salvar vidas al costo que sea necesario es una premisa de los trabajadores de salud en Cuba, si se logra salvar esas vidas con un ahorro de recursos y una adecuada utilización de los mismos, ese mérito, ese logro, tendría mucho más valor (Perdomo y Reyes, 2014e).

Los directivos y el departamento administrativo se enfrentan constantemente con diferentes situaciones que afectan de manera directa el funcionamiento de la empresa, la información que obtengan acerca de los costos y los gastos en que incurre la organización para realizar su actividad y que rige su comportamiento, siendo de vital importancia para la toma de decisiones de una manera rápida y eficaz. Esto hace que en la actualidad los costos hospitalarios tomen gran relevancia frente a las necesidades de los usuarios de la información, siendo este, importante tema de estudio a nivel internacional (Martínez y Reyez, 2015)

En la actualidad el aumento sostenido de los costos en la atención en salud constituye una preocupación de carácter mundial, debido al nivel que ha alcanzado el mismo. Las instituciones de salud en el mundo se encuentran enfrentadas a crecientes demandas de atención en un contexto de recursos limitados para efectuar sus tareas. Por lo anterior, se requiere de sistemas de control de gestión eficientes, con información confiable de los costos involucrados en la prestación de servicios sanitarios (Alvear, Canteros, y Rodriguez, 2010).

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 (Peombo, 2008)

En un análisis de la bibliografía mundial se denotan algunas citas de la situación más actual en relación con los costos hospitalarios:

México tiene los costos más altos de todo América Latina en materia para el cobro de procedimientos médico-hospitalarios, ya que mientras aquí una cesárea en un buen hospital oscila en 70 mil pesos en promedio, en Venezuela la misma intervención en un hospital de características similares está en

tres mil dólares; en Colombia, dos mil quinientos dólares y en Ecuador dos mil dólares. Según el análisis de mercado, el principal factor que ha ocasionado el desmesurado y contrastante cobro de tales servicios es la falta de control de los costos y la insuficiencia de servicios públicos, que ha derivado en que los hospitales privados cobren lo que quieran, ocasionando que los seguros de Gastos Médicos Mayores (GMM) sean cada vez más insostenibles y poco rentables (Álvarez y Reyez, 2015)

En el campo de la medicina intensiva también debe responder al desafío que significa una gestión responsable de los recursos, tal como se espera de todo el sistema sanitario chileno. El trabajo clínico que allí se realiza consiste en asumir los cuidados de aquellos pacientes con riesgo vital y procurar que todo paciente que lo requiera tenga acceso a dichos cuidados. Las prestaciones realizadas en estos pacientes son de alta complejidad e involucran recursos humanos altamente calificados, son dependientes de tecnologías avanzadas y de insumos farmacéuticos de alto costo. En este contexto nos vemos en la obligación de dar cuenta ante la sociedad la eficacia con que se realizan las prestaciones, lo que también considera necesariamente una mirada económica. (Revista Médica de Chile, 2010)

La salud hace parte de uno de los más grandes e importantes sectores de la economía colombiana, por ello viene sufriendo una serie de transformaciones en las que se ha pretendido incluir una mejora en la información financiera y de costos que se genera. Sin embargo, las entidades encargadas de la vigilancia, regulación y control no han logrado aplicar con rigor la normatividad vigente en la materia, la cual obliga desde el año 1993 a que todas las entidades prestadoras de servicios de salud en Colombia tengan un sistema de costos. (Duque, Gómez y Osorio, 2009)

En España los servicios de Medicina Intensiva representan únicamente entre 5% y 10% de las camas hospitalarias y con sumen alrededor del 30% de los recursos disponibles. (Alvear, Canteros, y Rodríguez, 2010)

Hasta los años 90, la tendencia de los modelos de costes hospitalarios implantados en España era obtener el costo por centros. Se aprecia una evolución reciente hacia el análisis de la calidad, eficacia y eficiencia de la prestación asistencial, por tanto hacia el cálculo de costos por paciente o del proceso asistencial, que constituyen el eslabón final del proceso de cálculo de costos. Es decir, a qué lo que vincula el cálculo de costos con la documentación clínica. (Bataller y Serra, 2012)

1.2 Desarrollo del costo en la actividad hospitalaria en Cuba

En Cuba, a pesar de las limitaciones reales que impone el bloqueo económico, militar y financiero que por más de cincuenta años mantiene el gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica, se han

alcanzado indicadores de salud que bien pueden ser considerados del primer mundo; el gobierno revolucionario cubano ha podido mantener un sistema de salud pública financiado totalmente por el Estado, quien asume como una responsabilidad los servicios de salud y los financia a través del presupuesto (Mukodsi y Borges, 2000).

El sistema de salud cubano se basa en los principios de la salud pública socialista, que reconoce el derecho a la población de recibir de forma gratuita los servicios médicos y asistenciales, para lo que se cuenta con una amplia gama de instituciones hospitalarias, policlínicos, consultorios médicos, clínicas, laboratorio, a los que se destinan para su sustento, desarrollo y crecimiento cuantiosas sumas de unidades monetarias (Cabrera y Calvo, 2014)

Los costos hospitalarios permiten una integración dinámica entre la parte asistencial y la administrativa: Las decisiones que se pueden tomar posterior a los resultados son de envergadura y tienen que ver con la eficiencia en el gasto de insumos, mejoramiento en la calidad y atención al paciente, capacidad de negociación con las entidades con las que se contrata; en fin, los beneficios son muchos para una adecuada toma de decisiones. Los costos hospitalarios deben tener características esenciales para que en realidad sean de utilidad y muestren valores agregados diferentes a los resultados financieros, tales como: Integralidad, Oportunidad, Dinamismo. Con los costos hospitalarios se debe tener una organización total que permita ver a la institución como un verdadero sistema en donde todas las partes se interrelacionen entre sí para que se obtengan resultados con calidad, los cuales deben de ser la retroalimentación para un mejoramiento continuo. Las áreas Asistenciales, Administrativas y Logísticas deben trabajar con el personal estrictamente necesario y el mínimo de insumos para que la calidad no vaya en detrimento del buen servicio que debe prestar la institución (Reyes y Martínez, 2015)

Los costos representan para los administradores de las instituciones de salud una herramienta gerencial a la hora de tomar decisiones importantes, pero el gran inconveniente es que los hospitales no presentan una estructura de costos adecuada, o la información no se va actualizando en la medida que pasa el tiempo, por ello se cometen errores al momento de entregar resultados, los costos manejados de manera adecuada constituyen generación de confianza para tomar decisiones (Barrisonte y Sosa, 2012)

Los costos constituyen un instrumento de trabajo de la gestión administrativa, tanto para las instituciones de la salud, como para los diferentes niveles del Sistema Nacional de Salud (SNS). La necesidad de su conocimiento se fundamenta en los aspectos siguientes:

- Conocer con precisión la relación entre las acciones de la salud y su costo.
- Mejorar el aprovechamiento de los recursos humanos, materiales y financieros.

- Tomar decisiones oportunas para la correlación de desviaciones en la ejecución del presupuesto.
- Establecer políticas para lograr mayor eficiencia en la gestión hospitalaria.

Debido al incremento en los montos de las inversiones en nuevas unidades y equipamientos; así como en las cuantías destinadas a las acciones de salud; cada día reviste mayor importancia la necesidad de conocer los costos de los diferentes tipos de instituciones de salud, como forma de coadyuvar a la optimización de los recursos destinados a tal fin por el presupuesto del Estado, según el Manual de Costos Hospitalarios (MINSAP), 1994)

*“Se denominan **costos hospitalarios** al conjunto de indicadores que permiten evaluar la Eficiencia del trabajo del hospital, pues muestran, cuánto le cuesta al mismo realizar las actividades que le son inherentes de acuerdo a su nivel de atención médica, reflejándose el nivel de productividad alcanzado, el grado de eficiencia con que se utilizan los activos fijos tangibles, así como la óptima utilización de medicamentos y otros recursos materiales”.*(MINSAP, 1994)

La información de costos debe ser clasificada atendiendo a los propósitos que se persiguen en cada caso y a las necesidades de obtener la información de forma precisa, relevante y oportuna, es por ello, que los costos en la actividad hospitalaria deben clasificarse atendiendo a las peculiaridades y características de la misma. Los costos en las instituciones hospitalarias se clasifican atendiendo a su forma de participación, su relación con el nivel de actividad, su relación con el resultado de la actividad así como su pronóstico. Muchos autores a lo largo del desarrollo de la contabilidad de costo han establecido diversas clasificaciones de los costos (MINSAP, 2012)

La administración hospitalaria se enfrenta constantemente a la selección entre cursos alternativos de acción. La información acerca de los diferentes tipos de costos y su comportamiento es vital para una toma de decisiones efectiva. Los costos se clasifican de diversas maneras, atendiendo siempre a un patrón específico, ya sea el volumen de producción o su relación con ella, su capacidad de asociarse, los departamentos y áreas donde se incurren, el período en que se van a cargar a los ingresos o su relación con la planeación, el control y la toma de decisiones, pero siempre cumpliendo con un propósito determinado. Ocurren además que un mismo costo atendiendo a diversos propósitos puede clasificarse en más de un apartado.

Seguidamente se fundamenta cada una de estas clasificaciones, según lo dispuesto en el Manual de instrucciones y procedimientos de costos en salud.

El costo de un producto proporciona a la gerencia la información necesaria para la medición del ingreso y la fijación de precios del producto, a continuación se definen sus elementos:

Los materiales son los bienes que se usan en la producción o en la prestación de servicios y que se transforman en artículos terminados con la adición de la mano de obra directa y costos indirectos de fabricación. Los materiales pueden ser directos o indirectos.

- Costos directos e indirectos.

Cuando nos referimos a los costos de los centros de salud, nos encontramos con que la situación cambia totalmente en cuanto a la relación de costos directos con respecto a los costos indirectos. En estas organizaciones los costos directos (medicamentos y material médico quirúrgico, principalmente) pueden constituir entre el 10% o el 5% de los costos totales; mientras que los costos indirectos se encuentran entre el 90% y el 95% de los costos totales. Y no solamente es la magnitud de los costos indirectos lo que hace compleja su distribución, sino también la gran diversidad de actividades que se desarrollan en estas instituciones (vigilancia, información, contabilidad, recursos humanos, cobranzas, camareras, enfermeras, diversidad de servicios de diagnóstico, banco de sangre, y muchas otras actividades (MINSAP, 2012)

Los costos directos son aquellos que se pueden identificar plenamente o asociar a los productos/servicios que se procesan o ejecutan; así como también puede decirse de aquellos que permiten establecer su correspondiente relación con un área organizativa determinada, la que tiene la responsabilidad de decidir su empleo o utilización. Generalmente pueden considerarse como tales, aquellos originados por el pago de la fuerza de trabajo que ejecuta directamente las acciones, los consumos de los materiales utilizados y también aquellos servicios y otras obligaciones que puedan asociarse de forma directa al a actividad que se ejecuta (MINSAP, 2012)

Los materiales directos son los materiales que se pueden identificar en la producción de un artículo terminado o en la prestación de un servicio que se pueden asociar fácilmente con éstos. (Polimenietal., 1994)

Los costos indirectos son aquellos que no pueden asociarse de manera directa a la ejecución de las actividades; y por regla general, se originan en otras áreas organizativas, que apoyan las acciones de los que lo reciben. Ejemplo de estos costos en la sala de un hospital son: los administrativos de toda índole, los de alimentación exceptuando el consumo de alimentos de pacientes, los de mantenimiento, de lavandería, igualmente que no corresponda a pacientes, y otros; los que se ejecutan con la finalidad de apoyar las actividades que realiza la misma. (Reyes y Ruiz, 2010)

Los materiales indirectos son todos los materiales comprendidos en la fabricación de un producto o en la prestación de un servicio diferente de los materiales directos. Éstos se incluyen como parte de los costos indirectos de fabricación. (Polimeni et al, 1994)

- Costos fijos y variables.

Los costos fijos son aquellos cuyas cuantías no varían en relación con el nivel de actividad realizado, o sea, que se mantienen constantes, aunque hasta cierto límite, independientemente del volumen alcanzado en dichos niveles. Su fijeza o constancia lo determina la necesidad de incurrir en dichos gastos a pesar de que el volumen o nivel de actividad estuviera muy por debajo del límite establecido. Ej: salario y depreciación.

Los costos variables son aquellos que su monto está directamente asociado al nivel de actividad, como pueden ser los que se incurren en medicamentos, alimentos, servicios de lavandería y otros, las cuantías de estos costos aumentan o disminuyen en correspondencia, porejemplo, con el número mayor o menor de pacientes hospitalizados en una sala (Reyes y Ramos, 2012).

- Costos totales y unitarios.

Los costos totales son el resultado de la acumulación de todos los costos en que ha sido necesario incurrir para la producción de bienes materiales o la prestación de servicios; por lo que, de acuerdo al tipo de análisis que se esté efectuando, puede ser la sumatoria de los costos directos e indirectos incurridos o también, de los costos fijos y variables efectuados en el desarrollo de la actividad objeto de análisis.

El costo unitario es el resultado de dividir el total de gastos acumulados en un centro de costos, entre la cantidad que corresponde a su base de distribución. (Reyes y Padilla, 2009)

- Costos predeterminados y presupuestados.

Los costos predeterminados son aquellos que se calculan en un período económico o fecha anterior a la época en que se espera que realmente ocurran, estos costos se dividen en estimados y estándar. El costo estimado es aquel que se cree ocurrirá en un futuro, tomando en cuenta la experiencia; por lo que, es usual que para su formulación se emplee el criterio de expertos, en tanto el costo estándar es el que se cree deba producirse en un futuro; tomando como base para su pronóstico, los análisis realizados sobre determinadas tendencias. En su determinación se utilizan las series históricas, las normas establecidas y otros elementos informativos que permitan enriquecer los pronósticos que a tal fin se emitan.

Los costos presupuestados son aquellos costos unitarios y totales que se derivan explícita o implícitamente de los elementos contenidos en la formulación del presupuesto financiero, puede identificarse además como costo planificado, porque nace de este proceso. (MINSAP, 2012)

Este costo presupuestado es un costo predeterminado, constituyendo el límite superior del plan de gastos para un período determinado. (Reyes y Pérez, 2009)

De igual modo las instituciones hospitalarias, tienen definido en el Manual de Costos emitido por el Ministerio de Salud Pública en el 1994 y actualizado en el Manual de instrucciones y procedimientos

(MINSAP) en el 2012, el sistema y los métodos para presentar la información de costo que debe implementarse para la determinación de los costos por los diferentes conceptos.

Se han tratado cuestiones teóricas que presentan el comportamiento de la actividad de los costos en Cuba, sustentados sobre todo, en lo dispuesto por el Manual de instrucciones y procedimientos de costos en salud, sin embargo en pos de mejorar la eficiencia en el sector de la salud, se plantean direcciones de trabajo en las que se deben priorizar esfuerzos, entre estas están: las actividades que inciden con mayor fuerza sobre la eficiencia en la atención hospitalaria; y los aspectos técnico-organizativos, entre los que se destaca un adecuado control de los recursos disponibles mediante un sistema de costos.

1.3 Los sistemas de costos en instituciones hospitalarias cubanas

Un adecuado sistema de costos permite a la administración de una empresa las bases para pronosticar los efectos económicos de las decisiones que son tomadas, además permiten obtener información relativa a la producción de bienes materiales o la prestación de servicios. El objetivo fundamental de un sistema de costos es poder determinar los costos unitarios de producir un bien o prestar un servicio (Reyes y Suárez, 2012)

El Sistema de Costos de los servicios de salud en Cuba constituye uno de los criterios fundamentales en la evaluación de la eficiencia económica, así como también, refleja el nivel de productividad y de aprovechamiento de los recursos utilizados (humanos, materiales y financieros); aspectos que evidencian la necesidad de su existencia y funcionamiento. En general todo sistema de costos tiene como finalidad adecuar los principios generales establecidos por el sistema de dirección y planificación de la economía, a las características particulares de cada actividad económica.

En resumen, un sistema de costo para instituciones hospitalarias, tiene como objetivos:

- Posibilitar a la institución hospitalaria, mediante el conocimiento de los costos de sus acciones, tomar las medidas que se requieren para elevarla eficiencia de su gestión.
- Permitir a los diferentes niveles de dirección del Sistema Nacional de Salud, mediante el conocimiento de los costos de las diferentes acciones que se ejecutan por lo hospitales, controlar económicamente su actividad, así como fundamentar normas y elaborar índices que permiten mejorar el proceso de planificación de estas instituciones.
- Transmitir a los dirigentes y trabajadores la educación económica necesaria, informándoles cuánto cuestan las acciones que en su área de trabajo se ejecutan y darle participación para el análisis de los gastos.(Reyes y Ramos, 2012)

De igual modo, ningún sistema de contabilidad de costo debe ser estático e invariable, toda vez que debe revisarse, analizarse y actualizarse periódicamente en aras de evaluar la eficiencia del mismo para el control y su perfeccionamiento. Un sistema de costo mide cómo se utilizan los recursos, en unidades monetarias. Su implantación constituye un imperativo de todos los directivos del sistema de salud, pues resulta una herramienta importante para las decisiones. El costo resume la contabilidad y la vincula con la actividad médica así como con la docencia y la investigación. De igual modo permite conocer por unidad de medida el gasto, o sea, cuánto cuesta la actividad escogida partiendo de la fórmula de costo unitario es igual al costo total, dividido entre el nivel de actividad. Entiéndase por esta última, la cantidad de lo que se quiere medir, ya sean consultas, altas, kilómetros, raciones, número de análisis (Reyes y Suárez, 2012)

El hecho de contar con un sistema de costos aporta un conjunto de beneficios:

- Obliga a que el resto de los subsistemas contables trabajen bien.
- Indica si es aconsejable iniciar o continuar con una actividad desde el punto de vista económico.
- Mide la eficiencia económica y señala dónde hay reservas sin explotar.
- Permite ahorro de manera ágil y científica.
- Conduce al aprovechamiento óptimo de los recursos.
- Su análisis permite mejorar la eficiencia médica y social.
- Señala los recursos potenciales de racionalizar, sin afectar indicadores de salud, ni la calidad de la atención médica. (Manual de Costos Hospitalarios, 2012)

La información que brinda un sistema de costos es muy variada, pues la misma puede presentarse en forma detallada o más agregada; también posibilita la comparación de los costos reales incurridos en el período que se informa con respecto a los presupuestados o con relación a períodos pasados, así como cualquier variante que puede adoptarse para facilitar el proceso de toma de decisiones.

En este sentido contar con información confiable, precisa y oportuna resulta vital e indispensable, por lo que para la aplicación de un sistema de costos en instituciones hospitalarias como en otra de cualquier índole, se requiere que la entidad donde se propone implementarlo cuente con una contabilidad confiable, esto quiere decir que cumpla con las normas y procedimientos establecidos en cuanto al cuadre diario de los medios materiales y el registro actualizado del resto de los gastos (salarios y otros) así como el pago oportuno a proveedores y prestatarios de servicios lo que conlleva a la emisión de balances con calidad y saldos en las cuentas contables en correspondencia con su naturaleza (MINSAP, 2012:34)

Los centros de costos son una unidad lógica del trabajo de costos, caracterizada por representar una actividad relativamente homogénea con una clara definición de autoridad y en la cual se acumulan

gastos. En gran parte, su determinación coincide con los criterios de departamentalización o áreas de la estructura organizativa de la Entidad, aunque también puede agrupar a varios departamentos o a subdivisiones de éstos, como también se pueden definir por determinados servicios o actividades que se entienda recomendable que integren centros de costos, bien para efectuar un mayor análisis o para facilitar la distribución de sus costos hacia otros centros dentro de un departamento de la entidad (MINSAP, 2012)

Para la clasificación de los centros de costos utilizada por la institución hospitalaria es necesario efectuar un ordenamiento que facilite la organización del trabajo y del procesamiento de los costos, tanto para la asignación de los costos que correspondan a cada centro, como su posterior distribución, por ejemplo, de los costos indirectos a los costos totales de aquellos centros que clasifiquen de servicios generales, administrativos y los auxiliares (MINSAP, 2012)

Los centros de servicios generales y administrativos están constituidos por todas aquellas dependencias del hospital que cumplen con funciones de dirección y administración, de aseguramiento material y de servicios no médicos ni paramédicos; colaborando de esta manera con el resto de los centros de costos. (Reyes y Echevarría, 2012)

Los centros finales, lo constituyen los dedicados a los servicios médicos y asistenciales, a la docencia y la investigación, así como a otras actividades principales de la institución.

- Los centros médicos asistenciales son aquellos en los que su actividad está dirigida hacia la atención directa de los pacientes, comprendiendo tanto a los servicios de hospitalización como a los servicios externos que brinda la institución.
- Los centros de docencia e investigación son aquellos que pueden ser identificados fundamentalmente en función de estas actividades; a diferencia de otros centros donde la investigación y la docencia puedan estar presentes, pero no como objetivo principal.
- Los otros centros finales son los que no se corresponden con actividades desarrolladas por los centros anteriormente definidos.
- Finalmente, los centros auxiliares lo conforman aquellos que cooperan con los denominados médico-asistenciales en la prestación de atención a los pacientes (sean estos ambulatorios u hospitalizados), así como con los de docencia e investigación en la ejecución de sus acciones.(MINSAP, 2012:6).

El sistema que actualmente se encuentra funcionando en la mayoría de los centros de atención a la salud en Cuba es el de costos por área de responsabilidad. Mediante este sistema el paciente recibe servicios de las diferentes áreas de responsabilidad en dependencia de la necesidad de su restablecimiento, dependiendo finalmente, de la realización del análisis del costo por área de responsabilidad. El sistema de costos por área de responsabilidad permite la expresión monetaria de

los resultados de la gestión y los servicios prestados. También, es el método que posibilita la obtención de un conjunto de indicadores o costos unitarios relacionados con diferentes acciones o servicios que se realizan en las unidades de salud (Cabrera y García, 2014)

La contabilidad por niveles de responsabilidad es un sistema diseñado para acumular y reportar costos a través de niveles individuales de responsabilidad, cada área de supervisión se encarga tan sólo de los costos por los que es responsable y sobre los que tiene control, es decir es catalogada como una técnica de planeación y control.(Polimeni et al.,1994:732).

El sistema debe basarse en la responsabilidad de las personas; son ellas las que incurren en los costos, siendo por lo tanto responsables de cada gasto. Los controles principales para la incurrancia de los costos son:

- Un plan de organización que establezca los objetivos y las metas por alcanzar.
- La delegación de autoridad y de responsabilidad por la incurrancia del costo a través de un sistema de políticas y procedimientos.
- La motivación de los individuos mediante el desarrollo de estándares de ejecución conjunta con los incentivos.
- La presentación oportuna de informes y análisis de excepciones entre las metas y la ejecución por medio de un sistema de registros e informes.
- Un sistema de evaluación o auditoría interna para asegurar que las variaciones desfavorables se indiquen con claridad y que la acción correctiva y el seguimiento se apliquen (Polimeni et al, 1994).

La contabilidad por niveles de responsabilidad suministra los medios para identificar los costos con los responsables de su incurrancia, por lo que deben declararse y definirse los correspondientes centros de responsabilidad, constituyendo los más comunes, los centros de costo, de utilidad y de inversión, de los que se profundiza solo en los primeros, por constituirlos que con más frecuencia se establecen en las instituciones hospitalarias.

1.4 Los costos por pacientes y patologías

Los costos en términos económicos y la atención de salud constituyen un sistema que requiere máxima atención, fundamentalmente cuando los pacientes la reciben de forma gratuita, en unidades presupuestadas por el Estado cubano. Para la atención de salud no se dispone de recursos ilimitados, de ahí que sea necesario brindar servicios óptimos, pero con el menor costo posible.

En las condiciones cubanas actuales existen reservas potenciales de eficiencia que deben utilizarse, puesto que si importante es contar con un sistema de costos, más aún lo resulta su uso como herramienta en la toma de decisiones, ya que se requiere de un mayor conocimiento y control de los recursos que se asignan a la atención médica; y un control sobre los medios, los equipos, los medicamentos, los útiles, los materiales, los recursos humanos, el uso de la tecnología y la ejecución del presupuesto. Según Mc Greevey (1967b), *"de los médicos que atienden pacientes se espera que ofrezcan toda la ayuda que pueda proporcionar la ciencias médicas sin importar el costo."*

En el sistema social cubano como principio, se hace práctica tal afirmación, sin que dejen de analizarse todos aquellos factores que intervienen en los costos. Claro está que cada servicio es creado mediante un proceso al que es necesario costear a través de determinada metodología para obtener el costo por paciente y patología. Más que un sistema de costo, la aplicación de un costeo por paciente y patologías lleva, sin dudas a la reorganización de una institución de salud, mejorando notablemente su gestión (Reyes y Pérez, 2009)

Los servicios hospitalarios constituyen un tipo de operación clasificada, según la teoría de administración de las operaciones, lo que viene dado por el elevado grado de interacción con el cliente (paciente) y de adaptación del servicio a las peculiaridades de cada uno; esto contrasta evidentemente con la heterogeneidad propia de los servicios que prestan las instituciones de salud. Aunque resulte obvio la diferenciación que existe entre una consulta externa, intervenciones quirúrgicas relativas a un accidente cerebro-vascular o a columna vertebral, el hecho que algunos de estos actos médicos resulten repetitivos no evita la afirmación que se trata de "productos distintos ll solicitados por personas concretas e identificadas.

Es importante destacar que el paciente no demanda una consulta, una radiografía o una intervención quirúrgica, sino pide una solución integral a un inconveniente de salud concreto, que se lleva a cabo por la utilización de distintos servicios que integran el complejo hospitalario, entonces, el producto que se "vende" en los centros hospitalarios debiera de nominarse solución de patologías, unidad de costo compuesta por la suma de los distintos servicios o actividades que deben aplicarse para obtenerla (Troncoso, 1992a)·

Este autor, igualmente define, desde el punto de vista etimológico, a la patología como parte de la medicina que estudia las enfermedades, y ésta se divide en patología médica o quirúrgica, según se requiera o el tratamiento operatorio, queda claro, entonces, que si se unen conceptualmente la técnica de costos y la actividad principal de los centros hospitalarios, considerando que éstos brindan soluciones a las enfermedades, la unidad de producto(o más bien de servicio)a considerar será la de "costo por patología" (Troncoso, 1992b)

En los costos por patologías, al decir de (Montico y Velarde, 2003) expone que: *“no se trata solo del cálculo de los costos por departamentos, salas, centros de costos o actividades, ni de lo gastado para atender una patología específica, si no que tienen que incluirse y tomarse en cuenta además las características específicas del paciente y los procesos, actividades y tareas por las que transita el mismo e ir acumulando toda esa información para que la contabilidad de costos refleje verdaderamente lo ocurrido en cada atención o servicio de salud”*.

Una institución de salud es una organización compleja desde todo punto de vista. Si bien hay diferentes tipos de instituciones, los servicios se "fabrican" de la misma manera, pues todos comparten las mismas características, a saber:

- Son intangibles, quizás los elementos que se utilizan para prestarlos son tangibles (medicamentos, materiales, placas, etc.) pero el producto en sí no lo es.
- No son homogéneos, es decir, un mismo producto puede variar en sus costos dependiendo de la patología de cada paciente; y a su vez la misma patología puede originar distintos gastos.
- Son manuales, es decir, no se pueden fabricar en una cadena de producción, sino que los hace la mano del hombre.
- No es fácil hallar una unidad de medida, es decir, cuantificar su producción. (Reyes y Pérez, 2009)

Cada producto/servicio es creado mediante un proceso, al que es necesario costear a través de determinada metodología para obtener el costo por paciente – patología y proceso.

Más que un sistema de costo, la aplicación de un costeo por paciente – patología y procesos lleva, sin dudas, a la reorganización de una institución de salud, mejorando notablemente su gestión, tanto asistencial como administrativa. Se necesita entonces recurrir a la colaboración del personal médico, paramédico y de todos los trabajadores de la salud para ubicar al paciente como centro del costo o en la actividad hospitalaria, y de esta forma poder contar con información precisa, relevante y oportuna que facilite el desarrollo de los procesos de planificación, control y la toma de decisiones.

Ello debe redundar en niveles mayores de eficiencia y eficacia en la gestión hospitalaria y contribuir al desarrollo económico y social de la Revolución cubana, máxime cuando la salud constituye uno de los más preciados logros y paradigmas de este sistema. En síntesis se ha expuesto un camino en el que la gestión económica de los hospitales puede llegar a optimizarse dada a la necesidad de que los servicios de salud requieren de estrictos controles de los recursos que se invierten para tales efectos, necesitando de adecuados sistemas de contabilidad de costos que les faciliten a las administraciones los procesos de planificación, control y toma de decisiones. El costeo por paciente – patología y proceso permite analizar los tres puntos clave de la contabilidad de costos para la

salud: el individuo, la enfermedad y las actividades o procesos que se llevan a cabo. En el próximo epígrafe se conocerán los procedimientos para la determinación del costeo encuesta (Reyes et al., 2012)

1.5 Metodologías y/o procedimientos para el costeo en Salud

Según la bibliografía consultada se encontraron un grupo de metodologías y/o procedimientos vigentes en la actualidad de vital importancia, tales como:

1. Costeo por Áreas de responsabilidad (Mukodsi y Borges, 2000)
2. Costeo por actividades (Armenteros y Vega, 2001)
3. Costeo por pacientes - patologías y procesos. Uruguay (Montico y Velarde, 2003)
4. Costeo por actividades. Sector Público España (González, 2005)
5. Manual de Instrucciones y Procedimientos de Costos en Salud (MINSAP, 2012)
6. Procedimiento para la gestión del costo por enfermedades y pacientes en los Hospitales Generales Cubanos. Su aplicación en Cienfuegos (Reyes et al., 2016)

Costeo por áreas de responsabilidad (Mukodsi y Borges 2000)

Ventajas:

- Debe entregarse mensualmente al encargado de costos, los gastos por contabilidad y los niveles de actividad por cada una de las áreas de responsabilidad
- No es necesario modelaje extra, se trabaja con hojas de trabajo (HT)
- Se utiliza sin grandes variaciones el sistema de costos aprobado y vigente del MINSAP
- No es condición indispensable crear una plaza para implantar el sistema.

Limitaciones:

- Aplicable solo a policlínicos
- No se logran identificar los costos directos por pacientes
- El tratamiento de los costos indirectos no es el más adecuado, al imputarse cargos a todos los pacientes sobre bases arbitrarias, (un solo centros de costo, el policlínico)
- Se pone de manifiesto el cálculo incorrecto del costo unitario por paciente
- Existen limitaciones para el cálculo del costo por patologías.

Costeo por actividades (Armenteros y Vega, 2001).

Ventajas:

- Jerarquización de los niveles en las actividades desarrolladas que van desde las relacionadas con el servicio de atención directo hasta actividades de soporte a nivel de centro
- Racionalización de las actividades
- Asignación de los costos a las actividades a partir de la relación causal que existe entre ambos
- Determinación del costo de las actividades, luego de la patología y finalmente el del paciente.

Limitaciones:

- Es aplicable solo a clínicas especializadas atención al Turismo (que facturan el servicio)
- Existencia de diversas variables del fracaso relacionadas con el diseño e implementación del (ABC)¹, en Cuba
- Nivel de incertidumbre
- Nivel de conocimiento
- Complejidad del sistema ABC
- Motivación hacia el cambio
- Selección de actividades e inductores de costos
- Recursos disponibles
- Sistema de información existente
- Sistema costoso, complejo y no integrado

Costeo por pacientes - patologías y procesos. Uruguay (Montico & Velarde, 2003).

Ventajas:

- Establecer diversas medidas de la producción de los productos/servicios hospitalarios
- Que es preciso obtener un costo por paciente, porque dada la heterogeneidad de los productos obtener un costo promedio por paciente distorsionaría la toma de decisiones
- Que es preciso obtener un costo por patología, porque el gasto del paciente depende del tratamiento de su enfermedad.

¹ ABC: Costo Basado en las Actividades - Activity Based Costing

Limitaciones:

- Los sistemas informáticos no fueron diseñados con el objetivo de obtener costos sino información general de gastos
- Falta de información, por ejemplo para adoptar criterios de distribución de costos indirectos
- No existe cultura de costos entre los funcionarios que son los que generan o recogen los datos de costos
- No se logra llegar con claridad al costo por paciente – patología.

Costeo por actividades. Sector Público España (González, 2005).

Ventajas:

- Se definen las actividades relacionadas con la atención hospitalaria
- Se eliminan actividades repetitivas
- Se definen inductores por actividades, relacionadas con las funciones de cada centro de costo.

Limitaciones:

- Existencia de diversas variables del fracaso relacionadas con el diseño e implementación del ABC en Cuba (Pérez Barral, 2007)
- Nivel de incertidumbre
- Nivel de conocimiento
- Complejidad del sistema ABC
- Motivación hacia el cambio
- Selección de actividades e inductores de costos
- Recursos disponibles
- Sistema de información existente
- Sistema costoso, complejo y no integrado.

Manual de Instrucciones y Procedimientos de Costos en Salud (MINSAP, 2012)

Ventajas:

- Las instituciones de salud cubanas, tienen definidos sus centros de costos, clasificados como de servicios generales y administrativos, auxiliares y finales, los que responden a los elementos teóricos de la contabilidad por áreas de responsabilidad

- Se conoce para cada elemento del costo la forma en que fluye la información y los responsables de cada centro, sala, área o departamento de su adecuada presentación y por supuesto de su control
- Existe implementado un sistema de costeo para las instituciones hospitalarias cubanas, que se fundamenta y rige por los mismos principios
- Se establecen conciliaciones de los gastos por centros de costos con los registros contables para evitar diferencias y descuadres en la contabilidad
- Se conoce por centro de costo el consumo mensual y acumulado de los elementos del costo que conforman el Sistema Nacional de Salud
- Se logran distribuir los costos indirectos de las actividades de servicios, administrativas y generales a los centros finales.

Limitaciones:

- Existen limitaciones para el cálculo del costo por patologías, puesto que éstas no se corresponden precisamente con un solo centro de costo, asimismo, la atención al paciente que es tratado por una patología requiere servicios de otros centros de costo para obtener la atención hospitalaria que precisa
- El sistema de costeo actual no identifica los gastos directos atribuibles a cada paciente
- El tratamiento de los costos indirectos no es el más adecuado, al imputarse cargos a todos los pacientes sobre bases arbitrarias, pues no todos los pacientes requieren de las mismas atenciones por los grupos de servicios generales, auxiliares, administrativos, de apoyo y finales
- Se pone de manifiesto el cálculo incorrecto del costo unitario por paciente, toda vez que éste no debe obtenerse de la división de los costos totales entre los pacientes atendidos, días camas o egresados, pues cada individuo, dadas sus características va a reaccionar y responder de forma diferente ante iguales tratamientos
- No se logra información relevante que aporte elementos suficientes para la gestión de los costos hospitalarios.

Procedimiento para la gestión del costo por enfermedades y pacientes en los Hospitales Generales Cubanos. Su aplicación en Cienfuegos (Reyes et al., 2016)

El procedimiento Reyes et al., 2016 está en consonancia con los Lineamientos Generales que estipula el Manual de Instrucción y Procedimientos de Costos en Salud y el Sistema Nacional de Contabilidad. Su diseño se enfoca hacia la gestión del costo hospitalario, puesto que, a partir de la información de costos por áreas de responsabilidad que se genera en la actualidad, se aporta, mediante una mejor identificación y distribución de ésta, los costos por enfermedades y pacientes, que al complementarse con los elementos y las pautas que establecen los Reglamentos del Sistema

Nacional de Salud para la actividad hospitalaria, posibilitan que se desarrollen los procesos directivos de planificación, control y toma de decisiones con mayor precisión y sobre bases más sólidas, con la combinación de elementos cuantitativos, cualitativos y con enfoque hacia el uso racional y eficiente de los recursos.

Por la importancia que representa el estudio del procedimiento para la investigación se explican a continuación cada una de sus Fases, Etapas y Pasos.

La Fase 1: Organización del trabajo, tiene como objetivos conocer las características generales de la enfermedad a costear y establecer la información primaria para el costeo por enfermedades y pacientes. Para lo que consta de dos etapas y siete pasos.

La etapa 1.1: Definición de la enfermedad objeto de estudio y su tratamiento hospitalario contiene cuatro pasos, los que se describen a continuación:

Paso 1.1.1: Formación del equipo de trabajo

La formación del equipo de trabajo implica seleccionar al personal que va a acompañar todo el proceso con el fin de aportar sus conocimientos y experiencias para el desarrollo coherente de la investigación. En la actualidad es importante el trabajo en equipos o grupos de trabajo multidisciplinarios toda vez que la resolución de los problemas reales requiere de diversidad de especialistas que puedan considerar varios aspectos al mismo tiempo dentro de una misma solución del problema y desde diferentes aristas.

El equipo de trabajo se constituye por un conjunto de personas (de dentro o de fuera de la institución) que se seleccionan de acuerdo a habilidades y competencias específicas (conocimientos e intereses), para cumplir una determinada meta bajo la conducción de un coordinador.

El coordinador debe generar un clima en el que la comunicación sea fluida, que se escuche el criterio de todos, que se manifiesten los desacuerdos y se logre la participación de todos los miembros en la solución del problema. Para la conformación del equipo de trabajo se deben tener en cuenta de los posibles candidatos: su motivación por el tema, su interés por participar en la investigación, su nivel académico, los años de experiencia laboral en la actividad, su nivel de conocimientos sobre Contabilidad de Costos y/o gestión hospitalaria y sus habilidades para el trabajo en equipo.

Mediante entrevistas y reuniones individuales con los candidatos se definen los más aptos para conformar el equipo de trabajo, que según criterios de Baujín y Vega (2005); Pérez et al. (2007) y Mass et al. (2014) debe quedar compuesto por entre 7 y 9 especialistas. En consecuencia, en la investigación de Reyes et al., 2016 se considera que debe existir un balance entre personal médico, de apoyo a la actividad hospitalaria y del área contable y económica, puesto que al trabajar con especialistas que se desempeñan en diferentes funciones de la actividad práctica, se garantiza una visión interdisciplinaria en el estudio y una vinculación coherente con los elementos teóricos y metodológicos que se plantean.

Paso 1.1.2: Identificación de las características generales de la enfermedad y su tratamiento hospitalario a partir del protocolo

Con sustento en el protocolo hospitalario, de conjunto con la observación directa, las valoraciones del personal médico especialista y las condiciones reales de infraestructura, tecnológicas y de recursos humanos de la institución hospitalaria, se procede a especificar las características generales de la enfermedad y su tratamiento hospitalario, elementos que constituyen la base del conocimiento del objeto de costeo.

En este paso se identifican y verifican los elementos que establece el manejo terapéutico y los exámenes complementarios que se requieren para la atención hospitalaria de la enfermedad, en función a las diferentes estratificaciones de pacientes que compete a la misma.

El manejo terapéutico es la guía del trabajo o el plan de tratamiento a realizar por el personal médico, toda vez que contiene las medidas generales que son indispensables adoptar para el tratamiento de la enfermedad en los estadios que puedan presentarse. Deben detallarse los medicamentos y sus posibles variantes con las dosis y períodos de aplicación por tipo de pacientes, las características generales de la atención hospitalaria, así como la especificación de los exámenes auxiliares que se requieren para el diagnóstico y el tratamiento de la enfermedad.

Paso 1.1.3: Elaboración del diagrama de flujo del recorrido del paciente por la institución

A partir de una descripción escrita donde se detalla la trayectoria que debe seguir el paciente dentro de la institución para la atención hospitalaria que precisa, se elabora el diagrama de flujo del recorrido del mismo por la institución, con lo que se logra la representación gráfica de la atención integral que requiere el paciente según su estadio clínico para el tratamiento de su enfermedad, en la que se resumen las áreas y servicios generales implicados. Para su confección existen símbolos ampliamente utilizados que son los que se proponen en la investigación de Reyes et al., 2016.

Para cumplimentar este paso, es preciso combinar la revisión documental (protocolos hospitalarios) con la observación directa, entrevistas y reuniones con especialistas en la enfermedad objeto de estudio.

Paso 1.1.4: Identificación de las áreas de responsabilidad que se asocian a la atención hospitalaria al paciente

Con los elementos que aportan las características generales de la enfermedad, su tratamiento hospitalario y el diagrama de flujo, junto a los criterios de los especialistas y la observación directa, se relaciona cada proceso por los que debe transitar el paciente con el área de responsabilidad donde éste se lleva a cabo. Se define además si el proceso se desarrolla en un centro de costo auxiliar o de apoyo, o final. Para ello se listan todos los procedimientos hospitalarios que se identifican con la atención a la enfermedad y se determina el área de responsabilidad establecida para ello.

La finalidad de este paso es definir las áreas que están implicadas y que se requieren para la atención al paciente con determinada enfermedad, lo que contribuye con posterioridad a valorar la adecuada utilización de las áreas de la institución en función de las necesidades de los pacientes.

La etapa 1.2. Obtención y clasificación de la información, segunda del procedimiento, consta de tres pasos, los que se describen a continuación:

Paso 1.2.1: Codificación de las enfermedades por áreas de responsabilidad

En este paso se establece la codificación de las enfermedades en cada una de las áreas de responsabilidad clasificadas como centros de costos finales. Por lo que, a partir de lo establecido en el Clasificador por Objetos de Gastos del Presupuesto del Estado y en el Manual de Instrucción y Procedimientos de Costos en Salud, se incorporan las enfermedades como subelementos en el registro del gasto, y como columnas en las Hojas de Trabajo donde se desagregan los consumos correspondientes por enfermedades para el cálculo del costo.

Para lograr que la información que se obtenga contribuya a la gestión del costo hospitalario, al analizar lo expuesto por Infante (2012a)(2012b); Bataller y Serra (2012); Alvear et al. (2013) y Reyes et al. (2016) no deben establecerse más de 10 enfermedades, pues a medida de que el número de enfermedades sea mayor, en esa misma proporción aumenta la complejidad y precisión de la información que se requiere. Debe tratarse de que las enfermedades objeto de estudio representen las de mayor incidencia, morbilidad e interés para la institución.

El resto de las enfermedades se consolidan en la denominación "otras enfermedades". Esta codificación permite, en lo sucesivo, desagregar por enfermedades los costos que en la actualidad se encuentran acumulados solo por centros de costos finales. Sin embargo, las enfermedades seleccionadas para el estudio pueden irse modificando, incluyendo o sustituyendo algunas a partir de la información que precisa la dirección para la gestión del costo hospitalario.

Paso 1.2.2: Clasificación de los elementos del gasto por la identificación con el objeto de costo y por la relación con el nivel de actividad

Esta clasificación se corresponde con los criterios que establece el Manual de Instrucción y Procedimientos de Costos en Salud, los elementos que aporta la revisión bibliográfica que se presenta en la Tabla 1.1 del capítulo I y las disposiciones de la Resolución 354/2013 el Clasificador por Objetos de Gastos del Presupuesto del Estado, todo lo que contribuye al cálculo del costo por enfermedades y pacientes, toda vez que permite identificar los elementos del gasto que están

presente en la actividad hospitalaria en cuanto a su relación directa o indirecta con el objeto de costo y a partir de su relación con el nivel de actividad².

Se profundiza en estos dos criterios de clasificación puesto que se persigue el objetivo de identificar los rubros que combinen las siguientes características: Que puedan ser normados, medibles y cuantificables con facilidad en el objeto de costo, que presenten una relación proporcional con los niveles de actividad y que su identificación se materialice en los documentos que rigen y resumen los procedimientos hospitalarios: los protocolos e historias clínicas respectivamente.

Para la clasificación de los elementos del gasto por la identificación con el objeto de costo y por la relación con el nivel de actividad se listan los elementos que establece la legislación vigente en Cuba, y mediante la consulta con el equipo de trabajo se procede a la clasificación de éstos en directos o indirectos y en variables o fijos.

En cuanto al resto de las clasificaciones, no se detalla su proceder puesto que los criterios en función del momento del cálculo (histórico y predeterminado), y en cuanto a su relación con el nivel de actividad (total y unitario) no presentan tanta complejidad y su utilización en el costeo por enfermedades y pacientes, si bien es necesaria, no resulta tan protagónica como las que competen a este paso.

Paso 1.2.3: Obtención y procesamiento de la información primaria

Para la obtención y procesamiento de la información primaria se parte de la codificación de las enfermedades dentro de las áreas de responsabilidad, con la que, a partir de las especificaciones por enfermedades que se le incorporan a los pedidos y despachos de recursos, unido a la desagregación del resto de los elementos del gasto por enfermedades, se detallan y acumulan los despachos y servicios realizados a las áreas de responsabilidad de los recursos por enfermedades, lo que posibilita la confección de los comprobantes de operaciones que se reflejan en el Registro de Gastos y de las anotaciones que competen a las Hojas de Trabajo.

Los montos medibles y cuantificables en las enfermedades y en los pacientes se identifican en la información primaria, mientras que el resto se prorratean hacia las enfermedades a partir de la siguiente fórmula:

² Entre los autores que coinciden con estas clasificaciones se encuentran: Duque et al. (2009); Suárez, Cruz, Roig, Casademunt y Bernal (2009); Quintana et al. (2009); Rodríguez et al. (2010); Alvis et al. (2011); Mesa y Blanco (2012); Reyes et al. (2012); Infante (2012b); Jiménez et al. (2012); Gutiérrez y Suárez (2013); Castellanos et al. (2013); Reyes et al. (2015)(2016).

$$\text{Monto enfermedad A asociado al área X} = \left(\frac{\text{Monto total área de responsabilidad X}}{\text{Nivel de actividad total área de responsabilidad X}} \right) * \text{Nivel de actividad real enfermedad A}$$

Donde el monto y el nivel de actividad total del área de responsabilidad se obtienen del informe de costo que emite el sistema de costeo actual, mientras que el nivel de actividad real de la enfermedad la brinda el departamento de estadística.

La identificación y cuantificación de los montos incurridos por áreas de responsabilidad y por enfermedades junto con la clasificación de los gastos se reflejan en el resultado del procesamiento informativo que se realiza, y constituye la información primaria para el costeo por enfermedades y pacientes, en el que además se determinan los montos de los complementarios que competen a la atención a la enfermedad, a partir de la división del monto total (planificado o real³) del laboratorio correspondiente dividido por el nivel de actividad (planificado o real) en función del costo unitario que se requiera.

La Fase 2: Predeterminación y cálculo del costo por enfermedades y pacientes, tiene como objetivo determinar el costo predeterminado y real por enfermedades y por pacientes, para lo que consta de dos etapas y seis pasos.

La etapa 2.1: Predeterminación de los costos por enfermedades y pacientes contiene tres pasos:

Paso 2.1.1: Determinación del costo variable predeterminado por pacientes a partir del protocolo de atención hospitalaria a la enfermedad

Para el cumplimiento de este paso constituyen punto de partida la información que aporta la identificación de las características generales de la enfermedad y su tratamiento hospitalario a partir del protocolo (Paso 1.1.2) donde se establece la generalidad en el tratamiento por pacientes estratificados y se especifican los procedimientos para cada caso, así como la clasificación de los elementos del gasto (Paso 1.2.2) donde se clasifican éstos por la relación con el objeto de costo y con el nivel de actividad.

En correspondencia, se listan los elementos que, a partir de lo que establece el protocolo de atención a la enfermedad demanda la atención hospitalaria al paciente y que clasifican como variables, con lo

³ La información que corresponde al plan se obtiene de los Departamentos de Planificación y Estadística a partir de los presupuestos de gastos y los niveles de actividad estimados por laboratorios, mientras que el real del período que se analice se obtiene del informe de costos por áreas de responsabilidad que se genera a partir del sistema de costeo actual.

que se procede a determinar el importe del costo variable unitario predeterminado por pacientes estratificados.

En el formato que guía el proceder para cumplimentar este paso, se obtiene el monto del costo variable que se requiere según el protocolo de atención hospitalaria en función de la generalidad en las diferentes estratificaciones de pacientes que se manifiestan.

Paso 2.1.2: Predeterminación del costo fijo por áreas de responsabilidad asociados a la enfermedad

El costo fijo predeterminado por áreas de responsabilidad que se asocia a la atención de la enfermedad permite establecer el monto planificado a partir de niveles de actividad estimados de los elementos que clasifican como indirectos y como fijos en correspondencia con el objeto de costo.

Para desarrollar este paso se requiere de:

- Los montos de los elementos de gastos indirectos y fijos presupuestados por áreas de responsabilidad: Esta información se obtiene del Departamento de presupuesto y consiste en identificar los gastos que clasifican como indirectos y como fijos por cada área de responsabilidad asociada a la atención a la enfermedad.
- Los niveles de actividad estimados totales por áreas de responsabilidad: Esta información se obtiene del Departamento de estadística de conjunto con el equipo de trabajo y el personal del área de presupuesto, con la que se realizan análisis en cuanto a la cantidad de pacientes, días – camas, días- pacientes y otros niveles de actividad que se estiman por área.
- Los niveles de actividad estimados por áreas de responsabilidad desagregados por enfermedades: Esta información se obtiene del Departamento de estadística de conjunto con el equipo de trabajo y el personal del área de presupuesto donde, a partir de la incorporación de la desagregación de la información estadística por enfermedades, se realizan análisis en cuanto a la cantidad de pacientes, días – camas, días- pacientes y otros niveles de actividad que se estiman por cada área de responsabilidad asociada a la atención a la enfermedad.

Con la información por áreas de responsabilidad de los gastos indirectos y fijos presupuestados y de los niveles de actividad estimados totales, se calcula la tasa de distribución por área, la que se obtiene como resultado de la división del gasto presupuestado para el área de responsabilidad por el nivel de actividad estimado. Estas tasas se aplican a los niveles de actividad estimados por enfermedades para la predeterminación de los costos indirectos y fijos.

Paso 2.1.3: Elaboración del presupuesto flexible por enfermedades

El presupuesto flexible por enfermedades constituye el punto de partida para el análisis de las variaciones en los costos. Con los resultados de los Pasos 2.1.1 y 2.1.2 se establecen los elementos

para la predeterminación del costo en cuanto al proceder hospitalario que se requiere para la atención a la enfermedad, y dentro de ella a los diferentes pacientes que la padecen.

Para su elaboración se relacionan por tipos de pacientes los costos predeterminados variables unitarios, así como los montos indirectos y fijos totales de la atención a la enfermedad para el período objeto de estudio, información con la que se pueden predeterminar los costos para los niveles de actividad deseados, ya sean ex - ante (para lo que es preciso disponer de los niveles de actividad estimados), o ex - post (para lo que se requiere de los niveles reales de actividad).

Para elaborar el presupuesto correspondiente al nivel de actividad real, es preciso disponer de la cantidad de pacientes atendidos por enfermedad en el período objeto de estudio, estratificados por las clases que establece el protocolo. Con esta información, se procede a multiplicar el monto de los costos variables predeterminados para cada tipo de paciente estratificado por la cantidad de pacientes atendidos, a lo que se le suma el monto del costo indirecto y fijo predeterminado de la atención a la enfermedad.

La Etapa 2.2: Cálculo de los costos por enfermedades y pacientes contiene tres pasos:

Paso 2.2.1: Acumulación del costo por enfermedades

Corresponde en este paso realizar la acumulación del costo por enfermedades, para ello se recopilan los montos de costos obtenidos de los informes de costos totales y unitarios que se clasifican y desagregan en la obtención y procesamiento de la información primaria de costos por áreas de responsabilidad y por enfermedades (Paso 1.2.3). De esta forma se obtienen por cada una de las áreas de responsabilidad que participan en la atención a la enfermedad, los montos directos y variables, así como los indirectos y fijos, cuya totalización corresponde al costo de atención a la enfermedad en la institución, lo que se informa junto con los niveles de actividad que competen a cada enfermedad

Paso 2.2.2: Determinación del costo por pacientes

El costo de la atención hospitalaria por pacientes debido a la cantidad que se atienden en este tipo de instituciones y a las limitaciones en cuanto a condiciones tecnológicas y de recursos humanos existentes para el procesamiento oportuno de esta información, no es prudente calcularlo a la totalidad de éstos, por lo que este paso se cumplimenta a partir de las necesidades e intereses de la dirección en cuanto a las acciones de planificación, control y a las decisiones que de esta información se pueden generar.

En consecuencia con lo que se seleccionan determinados pacientes en los períodos que estime pertinente la dirección, y es entonces con sustento en las historias clínicas, que se cuantifican los

costos directos y variables empleados en su atención hospitalaria, a partir de los rubros que se pueden normar e identificar con facilidad.

Esta información debe acompañarse de elementos cualitativos que enriquezcan los posteriores análisis tales como: enfermedad que padece, edad, factores de riesgo, condiciones epidemiológicas, estratificación, áreas de responsabilidad por las que transita y tiempo de hospitalización.

Paso 2.2.3: Informe del costo por enfermedades y pacientes

El informe del costo por enfermedades y paciente resume en un reporte sencillo e ilustrativo el comportamiento de estos objetos del costo. Este informe contiene el costo predeterminado y real de la atención hospitalaria a la enfermedad a partir de los resultados que se obtienen en el Paso 2.1.3 donde se elabora el presupuesto para el nivel de actividad real y el Paso 2.2.1 donde se determina el costo real de la atención hospitalaria a la enfermedad; así como el costo predeterminado y real de la atención hospitalaria a un paciente o grupos de pacientes seleccionados (Pasos 2.1.1 y 2.2.2 respectivamente). Esta información se acompaña de una representación gráfica de los costos por enfermedad y por tipos de pacientes predeterminados y reales. De igual modo, deben adjuntarse los informes de los que se nutre el mismo: costo predeterminado y real de la enfermedad y del paciente o pacientes objeto de estudio, donde se reflejan elementos que enriquecerán los análisis que corresponden a la Fase 3.

La Fase 3: Evaluación y retroalimentación tiene como objetivo evaluar los resultados obtenidos y su contribución a la gestión del costo hospitalario, para lo que consta de una etapa y tres pasos.

La etapa 3.1: Evaluación de los resultados obtenidos y retroalimentación del proceso para el cálculo del costo contiene tres pasos:

Paso 3.1.1: Evaluación del desempeño en la atención hospitalaria por enfermedades y pacientes

La evaluación del desempeño radica en analizar de forma cuantitativa y cualitativa, a partir de los resultados del Informe del costo por enfermedades y paciente (Paso 2.2.3) el comportamiento de los costos reales con relación a los predeterminados. Para desarrollar este paso es preciso analizar cada uno de los elementos que provocan e influyen en las variaciones de los costos. Debe incluir análisis cualitativos obligatorios respecto a los siguientes aspectos: cumplimiento del protocolo de atención hospitalaria, estratificación del paciente que se realiza, medicamentos utilizados, complementarios realizados, período de hospitalización, utilización de las áreas de servicio del hospital para la atención a la enfermedad y tenerse en cuenta además, otros elementos que se consideren de interés para la gestión hospitalaria, tales como satisfacción de los pacientes, índice de supervivencia y los que

estipula el Reglamento General de Hospitales utilizando la información de costos por enfermedades y pacientes para profundizar en estos análisis.

En este paso desempeña un rol fundamental el personal especialista en la enfermedad objeto de estudio, quien debe aportar sus criterios en cuanto a los diferentes procedimientos que se evalúan.

Paso 3.1.2: Retroalimentación a partir del análisis de los resultados que se obtienen en cada fase de la aplicación del procedimiento

Al considerar los criterios del equipo de trabajo y del grupo de expertos, diversas metodologías para la evaluación de los sistemas de atención hospitalaria⁴, la definición de estándares para certificación de hospitales y los elementos que establece el MINSAP, se definen a partir de las fases del procedimiento de costeo por enfermedades y pacientes, los parámetros que pueden aportar los criterios que posibiliten los análisis que se consideren necesarios en función de lograr una retroalimentación que permita, mediante la información que se obtiene en cada etapa, controlar, modificar o perfeccionar su comportamiento al incorporar nueva información o elementos que contribuyan a tomar las medidas correctivas de forma oportuna.

Este proceso lo dirige la máxima autoridad de la institución y en el mismo deben participar tanto el personal médico – asistencial y de apoyo implicado en la atención hospitalaria a la enfermedad o enfermedades objeto de estudio, así como el personal contable y administrativo.

Paso 3.1.3: Elaboración del plan de mejoras en función de las limitaciones detectadas.

El plan de mejoras debe responder a las limitaciones detectadas en los procesos de evaluación del desempeño en la atención hospitalaria por enfermedades y por pacientes y a la retroalimentación a partir del análisis de los resultados que se obtienen. En el mismo deben explicitarse de forma coherente las acciones a llevar a cabo, así como por qué, cuándo, quién, dónde y cómo realizarlas. Para ello se recomienda la metodología de las 5W y 1H⁵ que expone Villafaña (2014). El plan de mejoras constituye un instrumento dinámico que debe irse revisando, perfeccionando y controlando por el personal que compete, en función de los resultados que se obtienen en cada momento de su implementación.

Constituye ésta, la explicación de las fases, etapas y pasos del procedimiento de costeo por enfermedades y pacientes que se diseña como contribución a la gestión del costo en los hospitales

⁴ Entre las metodologías que se consultan destacan: Cosialls (2000); Gálvez, Carnota y Rovira (2004); Chirinos, Rivero, Goyo, Méndez y Figueredo (2008); Araujo (2009); Artaza et al. (2010); Jiménez y Bastías (2010); Sánchez, Flores y Martín (2011); Bataller y Serra (2012); Mar (2012); Carreño y Carrillo (2012) y Santos (2014a).

⁵ 5W y 1H: What?: ¿Qué?, Why?: ¿Por qué?, When?: ¿Cuándo?, Who?: ¿Quién?, Where?: ¿Dónde?, How?: ¿Cómo?

generales cubanos; sin embargo para lograr su aplicación, unido a la voluntad, implicación, compromiso y exigencia de las direcciones territoriales de salud, de la dirección de las instituciones y de todos los trabajadores del sistema hospitalario, en aras de contribuir a la actualización del Modelo Económico Cubano y seguir avanzando hacia el Socialismo próspero y sustentable, es indispensable cumplir con determinadas premisas que favorecen su implementación en una institución hospitalaria, ellas son:

- Tener implementados los procedimientos para el cálculo del costo que establece el Manual de Instrucción y Procedimiento de Costos en Salud
- Que estén actualizados y sean confiables los registros contables y estadísticos de la institución
- Que se logren definir y justificar las enfermedades más significativas para su estudio
- Que existan los protocolos hospitalarios actualizados para las enfermedades objeto de estudio
- Que las historias clínicas contengan información veraz y confiable
- Que se disponga de personal capacitado para asumir los cambios y evaluar los resultados

Que se reconozca al directivo de la institución como responsable de impulsar, controlar su implementación y promover capacidades de respuesta ante las dificultades que se originen.

CAPÍTULO 2: EL CÁLCULO DE LOS COSTOS POR PACIENTES ATENDIDOS CON CÁNCER CÉRVICO – UTERINO EN EL HOSPITAL PROVINCIAL DE CIENFUEGOS

En el presente capítulo se realiza una caracterización del Hospital Provincial de Cienfuegos, haciendo énfasis en las áreas implicadas en la atención al cáncer Cérvico – uterino, así como un diagnóstico de la situación actual del cálculo de los costos en el Hospital de Cienfuegos. Se rediseña el procedimiento Reyes et al., 2016 para así calcular los costos por pacientes atendidos con cáncer Cérvico – uterino en el Hospital Provincial de Cienfuegos.

2.1 Caracterización del Hospital Provincial de Cienfuegos

El Hospital Provincial de Cienfuegos se inaugura el 23 de marzo de 1979. En la actualidad cuenta con 53 áreas de responsabilidad clasificadas en centros de costos de servicios generales y administrativos, auxiliares y de apoyo o finales, las que en su conjunto tienen la misión de satisfacer las demandas de atención médica especializada de la población cienfueguera y contribuir a la formación y superación continua de los recursos humanos necesarios para ello, con la visión de que la satisfacción de la población es el valor más importante a cultivar y la calidad total es la mejor estrategia para conseguirlo. Para ello cuenta con los recursos materiales, humanos, de infraestructura y tecnológicos necesarios y dispone de un promedio de 662 médicos y 907 enfermeras, así como un total de 640 camas, de ellas 166 destinadas al servicio de medicina, 53 a cirugía general y 30 a neonatología (Reyes et al., 2016)

La misión de esta institución consiste en: promover la salud, enfrentar las enfermedades, sus riesgos y secuelas, y mejorar la calidad de vida de los cienfuegueros, con servicios y programas de calidad y calidez, concertados en red, en un ambiente solidario, seguro y confortable, a la vez que forma y desarrolla capital humano íntegro, gestiona un sistema de ciencia e innovación tecnológica y usa responsablemente los recursos para generar bienestar y satisfacción sosteniblemente.

En tanto su Visión consiste en: lograr que los cienfuegueros se sientan satisfechos, seguros y confiados de su hospital, adelantarse a la tecnología, que las demás instituciones y autoridades sanitarias del país nos identifiquen como un centro de excelencia para nuestro nivel de atención y tipo de hospital, que todos nos reconozcan como un colectivo profundamente humano y comprometido, que tiene la energía y la inteligencia necesaria para mejorar continuamente lo que hacemos.

En tal sentido esta institución en la actualidad abarca una amplia gama de servicios médicos asistenciales, los cuales se van incrementando y perfeccionando paulatinamente a raíz de los avances de la ciencia y la técnica.

Este centro cuenta con una amplia estructura administrativa que facilita un mayor control por las distintas áreas de responsabilidad por la parte administrativa del centro.

Las áreas o vice dirección que forman parte del Hospital Provincial de Cienfuegos, son las siguientes:

- Vice dirección clínica

- Vice dirección quirúrgica
- Vice dirección materno infantil
- Vice dirección urgencia (UCI clínico, UCI quirúrgica, UCI polivalente etc.)
- Vice dirección docente investigación
- Vice dirección epidemiología y gestión de calidad
- Vice dirección enfermería
- Vice dirección administración (incluye: planificación, recursos humanos)
- Ingeniería
- Ambulatorio
- Otras áreas
- Atención a extranjeros
- Auditoria médica
- Seguridad y protección
- Contabilidad
- Inversiones.

Valores compartidos:

- Liderazgo: Capacidad de inspirarnos, inspirar y guiar, compartiendo coherentemente la visión pautada por Fidel el 23 de Marzo de 1979
- Excelencia: Promoción de responsabilidades e intereses compartidos, facilitando esfuerzos colectivos para alcanzar las metas comunes que inspira la visión
- Integridad: Garantía de transparencia, ética, responsabilidad en el desempeño y fidelidad a los principios de la Revolución.

Su objeto social es el siguiente:

- Brindar servicios de salud a los ciudadanos cubanos en las especialidades y modalidades definidas para el centro
- Brindar atención ambulatoria interna
- Brindar atención ambulatoria consulta externa y sistemas de emergencias médicas
- Proyectar, dirigir y ejecutar los trabajos de investigación y tratamiento en las especialidades donde son rectores como centro de referencia
- Brindar atención integral de promoción, prevención, diagnóstico, tratamiento y rehabilitación para la salud en la población
- Realizar actividades docentes de perfeccionamiento de técnicos y especialistas cubanos y extranjeros
- Realizar eventos y actividades científicas con asistencia de cubanos y extranjeros
- Brindar servicios de comedor y cafetería a estudiantes y trabajadores en moneda nacional.

2.2 Diagnosticar la situación actual del cálculo de los costos en el Hospital Provincial de Cienfuegos

Esta institución constituye una entidad representativa dentro de los hospitales generales cubanos para la aplicación experimental del procedimiento de costeo por enfermedades y pacientes debido a su tamaño, nivel de complejidad, cantidad de recursos que ejecuta, y por constituir un centro de excelencia y referencia nacional para su nivel de atención, estar certificada de forma continua en cuanto al Sistema de Gestión de la Calidad desde el año 2001, contar con los avales de ser una institución auspiciadora por la Academia de Ciencias de Cuba para la investigación e innovación desde el año 2004, una entidad de ciencias e innovación tecnológica desde el año 2006, un centro colaborador de la Organización Mundial de la Salud y de la Organización Panamericana de la Salud en Gestión, Organización y Calidad desde el año 2010 y de la Escuela Nacional de Salud Pública (Reyes et al., 2016)

Junto a la satisfacción, seguridad y confianza de los cienfuegueros en su institución hospitalaria y a las aspiraciones de mantener indicadores de excelencia, debe desarrollarse una conciencia económica que sirva de sustento para lograr desde cada servicio, utilizar los recursos de forma adecuada y respaldados por los niveles de calidad que se requieren. Para cumplir con estos propósitos el hospital cuenta con un Sistema de Gestión de la Calidad, el que permite analizar la calidad de los procesos asistenciales y la satisfacción de la población. En este sentido se traza, entre los principales objetivos de trabajo: potenciar la mejora continua en su gestión, la adherencia a las buenas prácticas y el ejercicio de la acreditación hospitalaria y la auditoría médica como vía de evaluar los resultados de la atención a los pacientes (Santos, 2014b).

Estos procesos médicos y administrativos requieren del acompañamiento de información cuantitativa precisa, relevante y oportuna que contribuya a un análisis más detallado de la gestión hospitalaria, a partir del costo de la atención por enfermedades y pacientes, todo lo que se materializa mediante la aplicación del procedimiento de costeo por enfermedades y pacientes, que como complemento al sistema de costeo por áreas de responsabilidad existente hoy en esta institución, aporta información que permite el análisis de la gestión del costo en la actividad hospitalaria (Reyes et al., 2016b)

Para el sustento, desarrollo y perfeccionamiento del sector de la salud en Cuba, el Estado destina cuantiosas sumas de unidades monetarias las que se incrementan como consecuencia de la evolución del sector en lo referente a tecnología, equipamientos, instalaciones, medicamentos, tipos de tratamientos y recursos humanos. En ese sentido en el año 2013 se emplearon en este sector más de 9 901 millones de unidades monetarias, cifra que en el año 2014 supera los 5 951 millones y en el 2015 los 7 178 millones (MINSAP, 2015).

Del total del presupuesto que se ejecuta en salud, el 57,5% corresponde al nivel secundario, actividad hospitalaria que se comporta en la actualidad con un índice de 11,7 ingresos por cada 100 habitantes para un total de 1 242 465 ingresos hospitalarios en el año 2013, en el año 2014 fue de 1 310 103 y en el año 2015 fue de 1 340 163 (MINSAP, 2015).

El Hospital Provincial de Cienfuegos, al igual que los demás hospitales del país utiliza una cuantiosa suma de unidades monetarias asignadas del presupuesto del estado. En la tabla 2.1 se puede apreciar las partidas y valores presupuestados para el año 2016.

Tabla 2.1: Presupuesto para el año 2016

CONCEPTO	PLAN ACTUALIZADO	PLAN	REAL	REAL HF/	REAL HF/
		H/FECHA	H/FECHA 2016	PLAN ACT	PLAN HF
Total de Ingresos	1070.0	1070.0	633.6	59.2	59.2
TOTAL DE GASTOS CORRIENTES	76190.0	72731.9	75873.8	99.6	104.3
Partida 11. Materias Primas y Materiales	20090.2	20090.2	20818.7	103.6	103.6
El. 1105 Medicamentos y Materiales Afines	15029.8	15029.8	16007.3	106.5	106.5
Partida 30. Combustibles y Lubricantes	161.5	161.5	144.4	89.4	89.4
Partida 40. Energía	1371.2	1371.2	1159.7	84.6	84.6
Partida 50. Gasto de Personal	37553.0	37553.0	37387.4	99.6	99.6
El. 5001 Salario	34421.7	34421.7	34247.1	99.5	99.5
Partida 70. Depreciación y Amortización	1999.9	1999.9	1801.4	90.1	90.1
Partida 80. Otros Gastos Monetarios y Transferencias	6001.5	2543.4	5589.7	93.1	219.8
El. 8001 Viáticos.	46.5	46.5	41.5	89.3	89.3
El. 8004 Servicios de Mtto y Reparaciones Corrientes	1134.4	1134.4	1126.5	99.3	99.3
El. 8011 Reparación y Mtto de Viales					
El. 8012 Servicios de Reparación y Mtto Constructivo	812.1	812.1	760.2	93.6	93.6
El. 8013 Financiamiento para Compra de Mtto. Construcción					

Partida 81. Gastos por importación de Servicio	0	0	0	0	0
Partida 83. De la Asistencia Social	0	0	0	0	0
El. 8301 Prestaciones en Efectivo					
El. 8302 Prestaciones en Especie					
El. 8303 Garantía de Ingreso	0	0	0	0	0
Gastos Financieros			0	0	0
Gastos por Estadía					
Gastos por Perdidas			0	0	0
Gastos por Faltantes			0	0	0
Otros Impuestos, Tasas y Contribuciones	9012.7	9012.7	8972.5	99.6	99.6

Fuente: [Elaboración propia a partir del informe de liquidación del Hospital de Cienfuegos, año 2016]

Los hospitales generales, como el resto de las instituciones del Sistema Nacional de Salud, tienen establecidos manuales de normas y procedimientos que rigen tanto las actividades inherentes a la atención médico - asistencial y hospitalaria, como las administrativas, contables y financieras. En ese contexto, se rigen por el Manual de Instrucción y Procedimientos de Costos en Salud, donde se establece el tratamiento que se lleva a cabo con la información de costos para su cálculo y análisis, así como el sistema de costeo a aplicar en función de determinar los costos totales y unitarios en la actividad hospitalaria. En el mismo se estipula la utilización de un costeo por áreas de responsabilidad.

Para la implantación de los costos en salud, a partir de lo que establece el antes mencionado Manual de instrucción y procedimientos de costos en salud, año 2012, se requiere que la entidad cuente con una contabilidad que cumpla con las normas y procedimientos establecidos en cuanto al cuadre diario de los medios materiales, el registro actualizado de todos los gastos (salarios y otros), así como el pago oportuno a proveedores y prestatarios de servicios lo cual conlleva a la emisión de balances con calidad y saldos en las cuentas contables en correspondencia con su naturaleza.

Para garantizar el ordenamiento adecuado en el procesamiento de los costos en salud, hay que declarar primeramente los servicios básicos para el funcionamiento de la entidad, pues todos sus gastos se transfieren a los centros de costos finales como costos indirectos, necesariamente hay que partir de que cada centro de costo en general debe tener igual posibilidad de utilizar estos servicios de acuerdo a sus turnos y días de trabajo en el mes.

Siempre es necesario establecer y mantener uniformidad en la aplicación de las bases para la distribución de las cuantías acumuladas por los centros de costos, pues esto permite efectuar las

comparaciones de los costos, tanto para la toma de decisiones con el fin de lograr una mayor eficiencia económica en la prestación de servicios, como para la elaboración de normas financieras y de gastos para las entidades.

Sin embargo, si se relaciona el total del costo registrado en el centro entre la cantidad total de la base escogida, ya se hace referencia al costo unitario. No debe confundirse la acción de la base seleccionada para la distribución, con la que le corresponde en la obtención del costo unitario, pues aunque provengan de una misma fuente, tienen dos formas diferentes de expresión.

Al plantear que más de una base para un centro de costo, bien puede ser para ayudar al análisis de determinados aspectos económicos u otra razón debidamente fundamentada, siempre se debe considerar la primera base que se declare como única válida para ser utilizada en la distribución de gastos indirectos hacia los centros finales. Las demás bases que se definan coadyuvan a la determinación y complementación de los costos unitarios a los efectos de la información a confeccionar, utilizar y enviar a los niveles superiores.

En el centro de costo que posea una sola base servirá a grandes objetivos, es decir, como distribución a costos indirectos y como costo unitario. La importancia de una adecuada selección de la base a utilizar en cada centro de costo radica en que la misma es más eficiente para el trabajo de costos, en la medida que se corresponda estrechamente con las actividades más representativas que desarrolla la parte de la estructura organizativa del centro de costo.

En el caso de los centros médico-asistenciales, por ser centros de costos finales y no distribuir sus costos, sólo determinan costos unitarios en consideración a diferentes bases de forma alternativa con el fin de facilitar los análisis. Aún en estos casos, las bases seleccionadas no deben ser más de tres, pues las mismas realmente deben brindar elementos imprescindibles para los análisis desde diferentes aspectos.

Si fueran más de esas tres en realidad quizás algunas no se corresponderían estrechamente con la realidad objetiva de las acciones de dichos centros de costos y ocasionarían incremento innecesario de trabajo en la elaboración de los costos, se ofrecen elementos informativos que dificultarían y complejizarían los análisis que deben realizar los distintos niveles de dirección.

Los hechos económicos que se suceden en la ejecución de las actividades de la entidad son anotados cronológicamente sobre la base de las técnicas contables de registro, pautadas según las disposiciones del subsistema de contabilidad. Dichos hechos tienen su reflejo en los documentos primarios, con los cuales se inicia el proceso contable de confección de comprobantes de diario, los que se asientan en los registros de pagos, operaciones, gastos y otros. Con posterioridad, se pasan sus resultados al mayor y a los submayores que correspondan.

En el registro de gastos aparece reflejada la ejecución detallada de los gastos incurridos por la entidad, codificados por incisos, epígrafes y partidas, según lo establecido en el clasificador de gastos aprobado para el subsistema de contabilidad.

Para llevar a cabo la distribución primaria de los costos es necesario confeccionar hojas de trabajo que permitan efectuar el desglose y resumen de las cuantías de los gastos correspondientes a cada centro de costo.

Las hojas de trabajo requeridas para la distribución primaria de los costos son HT-1: Resumen de consumo de materiales, HT-2 Resumen de salario y HT-3: Resumen de servicios y estipendios. Luego de realizada la distribución primaria de los costos, es preciso realizar la secundaria, la cual constituye el proceso particular de la determinación de los costos en el cual secuencialmente se distribuyen las cuantías de los gastos totales de los centros de costos que representan las actividades de servicios generales, administrativos y auxiliares hacia los centros finales de la entidad, para lo cual se habilita la HT-4.

De igual modo es necesario contar con un instrumento que tenga la función de consolidar y cuadrar ambos procesos la distribución primaria y distribución secundaria, con un alto sentido técnico-organizativo y a la vez que sirva a los efectos de banco de datos de toda la información procesada de los costos. Este instrumento se denomina registro de costos, el cual garantiza durante el proceso de elaboración de los costos un cuadro permanente con el registro de gastos de la entidad, lo que se obtiene al anotar cada vez que se termine una hoja de trabajo (HT-1, HT-2, HT-3) en el registro de costos y se compatibilice con la hoja de trabajo registro de gastos del mes.

Todo el trabajo con la información de costos que se ha ilustrado hasta el momento tiene como colofón la elaboración del informe de costos totales y unitarios de los centros finales. Este informe se emite mensualmente y sirve de base a la entidad para el análisis y discusión con los trabajadores del resultado de su trabajo en cada centro de costo.

En este informe se nominalizan los elementos de costos que conforman las hojas de trabajo (HT-1, HT-2 y HT3). Los que se corresponden con los costos directos de los centros de costo finales, a los que se les adicionan como costos indirectos, aquellos que le corresponden de los centros de costos de servicios, administrativos y de apoyo (HT-4), obteniéndose los costos totales de los centros finales (costos directos + costos indirectos).

Estos costos totales se dividen entre el o los niveles de actividad definidos para cada centro de costo final y de esta forma se obtiene el costo unitario de cada centro de costo final.

Este informe brinda la información necesaria para realizar por cada centro de costo final un análisis del comportamiento en detalle de los costos directos e indirectos obtenidos durante el período de

procesamiento. Pueden evaluarse comparativamente las incidencias de los costos directos en cada uno de los elementos del costo y el desglose de los costos indirectos de cada uno de los servicios generales, administrativos y auxiliares que aportaron gastos al cumplimiento de las funciones de cada centro final.

2.3 Rediseño del procedimiento Reyes et al., 2016 para la gestión del costo por enfermedades y pacientes en los hospitales generales cubanos.

En este epígrafe se toma como base el Procedimiento para la gestión del costo por enfermedades y pacientes en los Hospitales Generales Cubanos. Su aplicación en Cienfuegos (Reyes et al., 2016) analizado en el último epígrafe del capítulo anterior, pues de todos los procedimiento estudiados se selecciona este por ser el más adecuado y actualizado y se realiza un rediseño del mismo el cual permita determinar los costos por pacientes atendidas con cáncer Cérvico – uterino en el Hospital Provincial de Cienfuegos y así cumplir con el objetivo propuesto en la presente investigación.

Tabla 2.2: Procedimiento para el cálculo del costos por paciente.

<u>Etapa 1:</u> Definición de la pacientes objeto de estudio y su tratamiento hospitalario	<u>Pasos:</u> 1.1 Formación del equipo de trabajo 1.2 Identificación de las características generales de la enfermedad y su tratamiento hospitalario a partir del protocolo 1.3 Elaboración del diagrama de flujo a partir de la trayectoria del paciente por la institución y la cuantificación de la historia clínica 1.4 Clasificación de los elementos del gasto por la identificación con el objeto de costo y por la relación con el nivel de actividad.
<u>Etapa 2:</u> Cálculo de los costos por pacientes	<u>Pasos:</u> 2.1 Determinación del costo por pacientes 2.2 Informe del costo por pacientes.

Fuente: [Elaboración propia a partir de Reyes et al., (2016)]

La Etapa 1: Definición de los pacientes objeto de estudio y su tratamiento hospitalario contiene cuatro pasos, los que se describen a continuación:

Paso 1.1: Formación del equipo de trabajo

La formación del equipo de trabajo implica seleccionar al personal que va a acompañar todo el proceso con el fin de aportar sus conocimientos y experiencias para el desarrollo coherente de la

investigación. En la actualidad es importante el trabajo en equipos o grupos de trabajo multidisciplinarios toda vez que la resolución de los problemas reales requiere de diversidad de especialistas que puedan considerar varios aspectos al mismo tiempo dentro de una misma solución del problema y desde diferentes aristas.

El equipo de trabajo se constituye por un conjunto de personas (de dentro o de fuera de la institución) que se seleccionan de acuerdo a habilidades y competencias específicas (conocimientos e intereses), para cumplir una determinada meta bajo la conducción de un coordinador.

El coordinador debe generar un clima en el que la comunicación sea fluida, que se escuche el criterio de todos, que se manifiesten los desacuerdos y se logre la participación de todos los miembros en la solución del problema. Para la conformación del equipo de trabajo se deben tener en cuenta de los posibles candidatos: su motivación por el tema, su interés por participar en la investigación, su nivel académico, los años de experiencia laboral en la actividad, su nivel de conocimientos sobre Contabilidad de Costos y/o gestión hospitalaria y sus habilidades para el trabajo en equipo.

Mediante entrevistas y reuniones individuales con los candidatos se definen los más aptos para conformar el equipo de trabajo, que según criterios de Baujín & Vega (2005); Pérez et al. (2007) y Mass et al. (2014) debe quedar compuesto por entre 7 y 9 especialistas y según lo expuesto por Reyes et al., (2016) debe existir un balance entre personal médico, de apoyo a la actividad hospitalaria y del área contable y económica, puesto que al trabajar con especialistas que se desempeñan en diferentes funciones de la actividad práctica, se garantiza una visión interdisciplinaria en el estudio y una vinculación coherente con los elementos teóricos y metodológicos que se plantean.

Paso 1.2: Identificación de las características generales de la enfermedad y su tratamiento hospitalario a partir del protocolo

Con sustento en el protocolo hospitalario, de conjunto con la observación directa, las valoraciones del personal médico especialista y las condiciones reales de infraestructura, tecnológicas y de recursos humanos de la institución hospitalaria, se procede a especificar las características generales de la enfermedad y su tratamiento hospitalario, elementos que constituyen la base del conocimiento del objeto de costeo.

En este paso se identifican y verifican los elementos que establece el manejo terapéutico y los exámenes complementarios que se requieren para la atención hospitalaria de la enfermedad, en función a las diferentes estratificaciones de pacientes que compete a la misma.

El manejo terapéutico es la guía del trabajo o el plan de tratamiento a realizar por el personal médico, toda vez que contiene las medidas generales que son indispensables adoptar para el tratamiento de la enfermedad en los estadios que puedan presentarse. Deben detallarse los medicamentos y sus posibles variantes con las dosis y períodos de aplicación por tipo de pacientes, las características

generales de la atención hospitalaria, así como la especificación de los exámenes auxiliares que se requieren para el diagnóstico y el tratamiento de la enfermedad.

Paso 1.3: Elaboración del diagrama de flujo a partir de la trayectoria del paciente por la institución y la cuantificación de la historia clínica

A partir de una descripción escrita donde se detalla la trayectoria que debe seguir el paciente dentro de la institución para la atención hospitalaria que precisa, se elabora el diagrama de flujo del recorrido del mismo por la institución, con lo que se logra la representación gráfica de la atención integral que requiere el paciente según su estadio clínico para el tratamiento de su enfermedad, en la que se resumen las áreas y servicios generales implicados. Para su confección existen símbolos ampliamente utilizados como se muestra en el Anexo N° 1 que son los propuestos por Reyes et al., 2016 en su investigación.

Para cumplimentar este paso, es preciso combinar la revisión documental (protocolos hospitalarios y historias clínicas) con la observación directa; entrevistas y reuniones con especialistas en la enfermedad objeto de estudio.

Paso 1.4: Clasificación de los elementos del gasto por la identificación con el objeto de costo y por la relación con el nivel de actividad

Esta clasificación se corresponde con los criterios que establece el Manual de Instrucción y Procedimientos de Costos en Salud, los elementos que aporta la revisión bibliográfica y las disposiciones de la Resolución 354/2013 el Clasificador por Objetos de Gastos del Presupuesto del Estado, todo lo que contribuye al cálculo del costo por pacientes, toda vez que permite identificar los elementos del gasto que están presente en la actividad hospitalaria en cuanto a su relación directa o indirecta con el objeto de costo y a partir de su relación con el nivel de actividad.

Se profundiza en estos dos criterios de clasificación puesto que se persigue el objetivo de identificar los rubros que combinen las siguientes características: que puedan ser normados, medibles y cuantificables con facilidad en el objeto de costo, que presenten una relación proporcional con los niveles de actividad y que su identificación se materialice en los documentos que rigen y resumen los procedimientos hospitalarios: los protocolos e historias clínicas respectivamente.

Para la clasificación de los elementos del gasto por la identificación con el objeto de costo y por la relación con el nivel de actividad se listan los elementos que establece la legislación vigente en Cuba, y mediante la consulta con el equipo de trabajo se procede a la clasificación de éstos en directos o indirectos y en variables o fijos.

En cuanto al resto de las clasificaciones, no se detalla su proceder puesto que los criterios en función del momento del cálculo (histórico y predeterminado), y en cuanto a su relación con el nivel de actividad (total y unitario) no presentan tanta complejidad y su utilización en el costeo por enfermedad y pacientes, si bien es necesaria, no resulta tan protagónica como las que competen a este paso.

La Etapa 2: Cálculo de los costos por pacientes contiene dos pasos

Paso 2.1: Determinación del costo por pacientes

El costo de la atención hospitalaria por pacientes debido a la cantidad que se atienden en este tipo de instituciones y a las limitaciones en cuanto a condiciones tecnológicas y de recursos humanos existentes para el procesamiento oportuno de esta información, no es prudente calcularlo a la totalidad de éstos, por lo que este paso se cumplimenta a partir de las necesidades e intereses de la dirección en cuanto a las acciones de planificación, control y a las decisiones que de esta información se pueden generar.

En consecuencia con lo que se seleccionan determinados pacientes en los períodos que estime pertinente la dirección, y es entonces con sustento en las historias clínicas, que se cuantifican los costos directos y variables empleados en su atención hospitalaria, a partir de los rubros que se pueden normar e identificar con facilidad.

Paso 2.2: Informe del costo por pacientes

El informe del costo por paciente resume en un reporte sencillo e ilustrativo el comportamiento de estos objetos del costo. Este informe contiene el costo real de la atención hospitalaria al paciente a partir de los resultados que se obtienen en el Paso 2.1 donde se determina el costo real de la atención hospitalaria a un paciente.

2.4 Aplicación del procedimiento en el Hospital Provincial de Cienfuegos.

En este epígrafe se presentan los resultados de la aplicación del procedimiento para el cálculo del costo por enfermedades y pacientes. Se detallan de forma íntegra los resultados del cálculo del costo por paciente.

Para la aplicación del procedimiento de costeo, se muestra de forma íntegra el cálculo del costo en las pacientes con cáncer Cérvico – uterino, enfermedad esta que se manifiesta que con mayor incidencia en la consultas externa del área ginecológica de la institución objeto de estudio. Durante el año 2016, de un total de 3 740 pacientes atendidas en esta área ginecológica, 1 384 se atendieron en la consulta de patología de cuello, de las cuales 826 con posible cáncer Cérvico – uterino, representando un 59.7 %. Del total de pacientes atendidos en la consulta de patología de cuello se toma como muestra 560 historias clínicas, que representan un 67,8%, se agruparon por cada tipología, y se calcula el costo unitario por paciente siguiendo su trayectoria en la institución y los elemento directos y variables reales utilizados, esto le brindará al hospital un costo unitario por pacientes atendidos con cáncer Cérvico – uterino, así como el costo total de la muestra escogida.

Resultado de la Etapa 1: Definición de los pacientes objeto de estudio y su tratamiento hospitalario.

Paso 1.1 Formación del equipo de trabajo

Tomando como base lo planteado por Reyes et al., 2016 se selecciona un total de 9 especialistas donde se realiza un análisis de su trayectoria laboral e investigativa, los que tienen la tarea de acompañar todo el proceso investigativo y aportar los elementos y criterios necesarios para la

coherencia en los resultados y las fuentes de información requeridas. En el Anexo N° 2 se muestra la conformación del equipo de trabajo, el que queda compuesto por un grupo multidisciplinario donde el 44,4% corresponde a profesionales de las ciencias contables, otro 33,4% a las ciencias médicas y el 22,2% al área estadística.

Paso 1.2 Identificación de las características generales de la enfermedad y su tratamiento hospitalario a partir del protocolo

El cáncer cervical o carcinoma del cuello uterino incluye las neoplasias malignas que se desarrollan en la porción fibromuscular inferior del útero que se proyecta dentro de la vagina. El cáncer cervical o de cuello uterino es el segundo tipo de cáncer más común en mujeres, y en países en vías de desarrollo es el más frecuente diagnosticándose más de 4000 casos nuevos cada año. La edad media de aparición es de 35 años aunque puede aparecer en edades tempranas debido al no cuidado en las relaciones sexuales e inestabilidad en las mismas.

El cáncer Cérvico – uterino presenta lecciones asintomáticas mucho antes de la aparición del cáncer. Consiste en la desorganización o displasia del epitelio exocervical. Con los años, evolucionan hasta transformarse en carcinomas, aunque también pueden regresar de manera espontánea. Estas alteraciones precursoras, son totalmente asintomáticas y solo se detectan mediante citologías, la colposcopia la biopsia y observación al microscopio. Según el grado de evolución que representen con el microscopio se clasifican en: Neoplasia Intraepitelial Cervical ligera (NIC-I), Neoplasia Intraepitelial Cervical moderada (NIC-II) y Neoplasia Intraepitelial Cervical severa (NIC-III o Carcinoma in situ) aunque es importante tener en cuenta que según el Programa Nacional de prevención del cáncer Cérvico-uterino también se tiene en cuenta que las pruebas citológicas den negativas, las pacientes pueden no presentar ni síntomas ni signos asociadas a la enfermedad pero se les da un seguimiento y se incluyen en el programa y cuando las pacientes presentan síntomas y signos asociados a la enfermedad, se orienta por el facultativo realizar exámenes más profundos y así descartar o no el padecimiento de la enfermedad.

Para el diagnóstico positivo del cáncer Cérvico – uterino se precisa de la información que aporta la prueba citológica y examen complementario que permite establecer la diferenciación con otros problemas de salud que provocan síntomas similares, además de que permite diagnosticar la evolución del proceso. En caso de que las pruebas de diagnóstico den positivas se atiende al paciente según su clasificación. Si es de tipo NIC-I se realiza terapia de destrucción local con electrofulguración o criocirugía y si es de tipo NIC-II, NIC-III o carcinoma in situ se realiza apuntación de cuello por asa diatérmica.

Tabla 2.3: Exámenes complementarios para el diagnóstico y el tratamiento del cáncer Cérvico – uterino

Examen	Clases de cáncer	
--------	------------------	--

complementario	Cérvico – uterino que lo requieren	Centro de costo donde se lleva a cabo
Prueba citológica	Todas las clases	Laboratorio de microbiología
Bioxias	Todas las Clases	Laboratorio de anatomía patológica

Fuente: [Elaboración propia a partir del protocolo hospitalario, los criterios del equipo de trabajo y la observación directa]

Paso 1.3 Elaboración del diagrama de flujo a partir de la trayectoria del paciente por la institución y la cuantificación de la historia clínica

El proceso de la atención al cáncer Cérvico – uterino se inicia con la llegada de la paciente a la consulta de patología de cuello, donde se registran sus datos personales y se da turno para la realización de la prueba citológica.

El paciente llega a la consulta de patología de cuello para la realización de la prueba citológica, el cual es atendido por una enfermera, la que toma la muestra y esta es enviada al laboratorio de microbiología y se le orienta que regrese dentro de un mes para recoger el resultado. Si la prueba es negativa y el paciente no presenta ningún síntoma ni signo se realiza por parte del especialista un seguimiento cada tres meses por un año realizando citología y cepillado con colposcopia, en el caso que los resultados se mantengan negativos se procede al alta médica, en caso de que la paciente presente síntomas y signos asociados el médico especialista decide realizar biopsia.

Si la prueba citológica tiene un resultado positivo, entonces se realiza la biopsia, la que se analiza en el laboratorio de anatomía patológica y con el resultado se determina si es tipo NIC-I, NIC-II, NIC-III o carcinoma in situ.

En el caso de que sea NIC-I se realiza en la propia consulta una terapia de destrucción local con electrofulguración o criocirugía, se mantiene un seguimiento a la paciente por un año realizando citología y cepillado con colposcopia, si los resultados se mantienen negativos se procede al alta médica.

Si se clasifica en NIC-II, NIC-III o carcinoma in situ se procede a realizar amputación de cuello por asa diatérmica. A estas pacientes se les realiza un seguimiento hospitalario por cinco años, durante el período de un año se les realiza pruebas de citología y cepillado con colposcopia cada tres meses, en el segundo años cada seis meses y en los años restantes el seguimiento es anual, en el caso que los resultados se mantengan negativos se procede al alta médica.

Este proceder médico también se realizaría en el caso de que a algunas de las pacientes con pruebas negativas durante su seguimiento les dé positiva.

A partir de esta descripción escrita de la atención hospitalaria al paciente con cáncer Cérvico – uterino, de la trayectoria del paciente por la institución y la cuantificación de la historia clínica se elabora el diagrama de flujo, el que se muestra en el Anexo N° 3.

Paso 1.4 Clasificación de los elementos del gasto por la identificación con el objeto de costo y por la relación con el nivel de actividad

En consecuencia con lo expuesto en el capítulo I y a partir de los análisis y valoraciones que realiza el equipo de trabajo y los criterios de los expertos sobre el comportamiento de los elementos del gasto definidos para la actividad hospitalaria, se establece su clasificación respecto a su identificación con el objeto de costo y su relación con el nivel de actividad según se muestra en el Anexo N° 4.

Se manifiesta que los elementos del gasto que se pueden normar, que se detallan de forma explícita tanto en el protocolo hospitalario de la atención a la enfermedad como en la historia clínica del paciente y que resultan económicamente factibles identificar y cuantificar en las enfermedades y pacientes, son los medicamentos y materiales afines. Por lo que, en función de la oportunidad de la información que se precisa para el desarrollo de los procesos directivos, el resto de los elementos del gasto se consideran indirectos.

En el caso de la clasificación por su relación con el nivel de actividad, son de igual modo los medicamentos y materiales afines, los elementos del gasto cuyos aumentos o disminuciones resultan proporcionales a las variaciones en el nivel de actividad (cantidad de pacientes atendidos por enfermedad) dentro del rango relevante y cuya identificación resulta económicamente factible, por lo que el resto son considerados fijos con fundamento en su comportamiento y en la complejidad de la actividad hospitalaria y de su costeo que implica centrar los esfuerzos en los recursos más vulnerables al descontrol, al desvío y al uso inadecuado.

Resultados de la Etapa 2. Cálculo del costo por pacientes

Paso 2.1: Determinación del costo por pacientes

El documento oficial que se utiliza para la obtención del costo de la atención hospitalaria al paciente es la Historia Clínica, por lo que la cuantificación de los medicamentos, exámenes complementarios que consume el paciente en su período de hospitalización son los elementos que posibilitan la realización de este paso.

En la Tabla 2.4 se presenta el resultado de este paso para una paciente de 28 años, seleccionada de forma aleatoria, con prueba citológica negativa y no presenta signos ni síntomas asociados a la enfermedad (PACIENTE 1), se detallan las características generales de la paciente, su recorrido por la institución hospitalaria y la cuantificación de los costos directos y variables obtenidos en los anexos del N° 5 al N° 7.

Tabla 2.4 - Costo de la atención hospitalaria a una paciente con prueba citológica negativa y no presenta síntomas ni signos asociados.

Enfermedad: Cáncer Cérvico – uterino	
Características generales del paciente:	
Edad:	28 años

Factores de riesgo:	Inicio precoz de relaciones sexuales	
Condiciones epidemiológicas:	Generalmente asintomático, puede ocurrir: Dolor al contacto sexual, prueba citológica por programa alterada, constante flujo vaginal	
Estratificación:	Citología Negativa (sin síntomas ni signos)	
Recorrido del paciente		Costos directos y variables
A		B
Consulta Patología de Cuello (prueba citológica)		\$ 1,59
Laboratorio (análisis de la prueba citológica)		4,05
Consulta Patología de Cuello (seguimiento, 3 en el año)		6,93
Laboratorio (análisis de las pruebas de seguimiento)		11,96
Costo directo y variable total de la atención hospitalaria al paciente		\$ 24,53

Fuente: [Elaboración propia a partir de la cuantificación de la información contenida en la Historia Clínica del paciente]

El costo de la atención hospitalaria a esta paciente con citología negativa y no presenta signos ni síntomas asociados a la enfermedad asciende a \$24,53; se puede apreciar en los propios anexos que los costos más altos los representan los reactivos utilizados en los laboratorios donde se diagnostica la positividad o no de la enfermedad y el grado o tipo de cáncer.

En la Tabla 2.5 se presenta el resultado de este paso para una paciente de 36 años, seleccionada de forma aleatoria, con prueba citológica negativa y si presenta signos y síntomas asociados a la enfermedad (PACIENTE 2), se detallan las características generales de la paciente, su recorrido por la institución hospitalaria y la cuantificación de los costos directos y variables obtenidos en los anexos del N° 8 al N° 11.

Tabla 2.5 - Costo de la atención hospitalaria a una paciente con prueba citológica negativa y si presenta síntomas y signos asociados a la enfermedad.

Enfermedad: Cáncer Cérvico – uterino	
Características generales del paciente:	
Edad:	36 años
Factores de riesgo:	Inicio precoz de relaciones sexuales y relaciones sexuales desprotegidas
Condiciones epidemiológicas:	Generalmente asintomático, puede ocurrir: Dolor al contacto sexual, prueba citológica por programa alterada, constante flujo vaginal
Estratificación:	Citología Negativa (con síntomas y signos)

Recorrido del paciente	Costos directos y variables
A	B
Consulta Patología de Cuello (prueba citológica)	\$ 1,59
Laboratorio (análisis de la prueba citológica)	4,05
Consulta Patología de Cuello (realización de la biopsia)	1,59
Anatomía Patológica (análisis de la biopsia)	4,05
Consulta Patología de Cuello (seguimiento, 3 en el año)	6,93
Laboratorio (análisis de las pruebas de seguimiento)	11,96
Costo directo y variable total de la atención hospitalaria al paciente	\$ 30,16

Fuente: [Elaboración propia a partir de la cuantificación de la información contenida en la Historia Clínica del paciente]

El costo de la atención hospitalaria a esta paciente con citología negativa y si presenta signos y síntomas asociados a la enfermedad asciende a \$30,16; se puede apreciar en los propios anexos, como en el caso anterior, que los costos más altos los representan los reactivos utilizados en los laboratorios donde se diagnostica la positividad o no de la enfermedad y el grado o tipo de cáncer.

En la Tabla 2.6 se presenta el resultado de este paso para una paciente de 40 años, seleccionada de forma aleatoria, con prueba citológica positiva de tipo NIC-I y el proceder médico es mediante electrofulguración, (PACIENTE 3), se detallan las características generales de la paciente, su recorrido por la institución hospitalaria y la cuantificación de los costos directos y variables obtenidos en los anexos del N° 12 al N° 15.

Tabla 2.6 - Costo de la atención hospitalaria a un paciente con NIC-I.

Enfermedad: Cáncer Cérvico – uterino	
Características generales del paciente:	
Edad:	40 años
Factores de riesgo:	Inicio precoz de relaciones sexuales y relaciones sexuales desprotegidas, multiparidad.
Condiciones epidemiológicas:	Generalmente asintomático, puede ocurrir: Dolor al contacto sexual, prueba citológica por programa alterada, constante flujo vaginal
Estratificación:	NIC-I
Recorrido del paciente	Costos directos y variables
A	B
Consulta Patología de Cuello (prueba citológica)	1,59

Laboratorio (análisis de la prueba citológica)	3,99
Consulta Patología de Cuello (realización de la biopsia)	1,59
Anatomía Patológica (análisis de la biopsia)	3,99
Consulta Patología de Cuello (Electrofulguración)	5,83
Consulta Patología de Cuello (seguimiento, 3 en el año)	6,96
Laboratorio (análisis de las pruebas de seguimiento)	11,96
Costo directo y variable total de la atención hospitalaria al paciente	\$ 35,91

Fuente: [Elaboración propia a partir de la cuantificación de la información contenida en la Historia Clínica del paciente]

El costo de la atención hospitalaria a esta paciente con citología positiva de tipo NIC-I y el proceder médico es mediante electrofulguración asciende a \$35,91; se puede apreciar en los propios anexos, como en los casos anteriores, que los costos más altos los representan los reactivos utilizados en los laboratorios donde se diagnostica el grado o tipo de cáncer y el número de repeticiones de las pruebas durante el período de seguimiento.

En la Tabla 2.7 se presenta el resultado de este paso para una paciente de 23 años, seleccionada de forma aleatoria, con prueba citológica positiva de tipo NIC-I y el proceder médico es mediante criocirugía (PACIENTE 4), se detallan las características generales de la paciente, su recorrido por la institución hospitalaria y la cuantificación de los costos directos y variables obtenidos en los anexos del N° 16 al N° 19.

Tabla 2.7 - Costo de la atención hospitalaria a un paciente con NIC-I.

Enfermedad: Cáncer Cérvico – uterino		
Características generales del paciente:		
Edad:	23 años	
Factores de riesgo:	Tabaquismo y relaciones sexuales desprotegidas.	
Condiciones epidemiológicas:	Generalmente asintomático, puede ocurrir: Dolor al contacto sexual, prueba citológica por programa alterada, constante flujo vaginal	
Estratificación:	NIC-I	
Recorrido del paciente		Costos directos y variables
A		B
Consulta Patología de Cuello (prueba citológica)		1,59
Laboratorio (análisis de la prueba citológica)		3,99

Consulta (realización de la biopsia)	1,59
Anatomía Patológica (análisis de la biopsia)	3,99
Consulta (Criocirugía)	2,99
Consulta (seguimiento, 3 en el año)	4,77
Laboratorio (análisis de las pruebas de seguimiento)	11,96
Costo directo y variable total de la atención hospitalaria al paciente	\$ 30,88

Fuente: [Elaboración propia a partir de la cuantificación de la información contenida en la Historia Clínica del paciente]

El costo de la atención hospitalaria a esta paciente con citología positiva de tipo NIC-I y el proceder médico es mediante criocirugía asciende a \$30,88; se puede apreciar en los propios anexos, como en los casos anteriores, que los costos más altos los representan los reactivos utilizados en los laboratorios donde se diagnostica el grado o tipo de cáncer y el número de repeticiones de las pruebas durante el período de seguimiento.

En la Tabla 2.8 se presenta el resultado de este paso para una paciente de 46 años, seleccionada de forma aleatoria, que la prueba citológica le dio positiva de tipo NIC-II (PACIENTE 5), se detallan las características generales de la paciente, su recorrido por la institución hospitalaria y la cuantificación de los costos directos y variables obtenidos en los anexos del N° 20 al N° 23.

Tabla 2.8 - Costo de la atención hospitalaria a un paciente con NIC-II.

Enfermedad: Cáncer Cérvico – uterino	
Características generales del paciente:	
Edad:	46 años
Factores de riesgo:	Tabaquismo, relaciones sexuales desprotegidas, inicio precoz de relaciones sexuales y multiparidad.
Condiciones epidemiológicas:	Generalmente asintomático, puede ocurrir: Dolor al contacto sexual, prueba citológica por programa alterada, constante flujo vaginal
Estratificación:	NIC-II
Recorrido del paciente	
Costos directos y variables	
A	B
Consulta Patología de Cuello (prueba citológica)	1,59
Laboratorio (análisis de la prueba citológica)	3,99
Consulta Patología de Cuello (realización de la biopsia)	1,59
Anatomía Patológica (análisis de la biopsia)	3,99

Consulta Patología de Cuello (Amputación de cuello por asa diatérmica)	11,06
Consulta Patología de Cuello (seguimiento, 3 en el año)	4,77
Laboratorio (análisis de las pruebas de seguimiento)	11,96
Costo directo y variable total de la atención hospitalaria al paciente	\$ 38,94

Fuente: [Elaboración propia a partir de la cuantificación de la información contenida en la Historia Clínica del paciente]

El costo de la atención hospitalaria a esta paciente con citología positiva de tipo NIC-II asciende a \$38,94; se puede apreciar en los propios anexos, como en los casos anteriores, que los costos más altos los representan los reactivos utilizados en los laboratorios donde se diagnostica el grado o tipo de cáncer y el número de repeticiones de las pruebas durante el período de seguimiento.

En la Tabla 2.9 se presenta el resultado de este paso para una paciente de 43 años, seleccionada de forma aleatoria, que la prueba citológica le dio positiva de tipo NIC-III (PACIENTE 6), se detallan las características generales de la paciente, su recorrido por la institución hospitalaria y la cuantificación de los costos directos y variables obtenidos en los anexos del N° 24 al N° 27.

Tabla 2.9 - Costo de la atención hospitalaria a un paciente con NIC-III.

Enfermedad: Cáncer Cérvico – uterino	
Características generales del paciente:	
Edad:	43 años
Factores de riesgo:	Tabaquismo, relaciones sexuales desprotegidas, inicio precoz de relaciones sexuales y multiparidad.
Condiciones epidemiológicas:	Generalmente asintomático, puede ocurrir: Dolor al contacto sexual, prueba citológica por programa alterada, constante flujo vaginal
Estratificación:	NIC-III
Recorrido del paciente	Costos directos y variables
A	B
Consulta Patología de Cuello (prueba citológica)	1,59
Laboratorio (análisis de la prueba citológica)	3,99
Consulta Patología de Cuello (realización de la biopsia)	1,59
Anatomía Patológica (análisis de la biopsia)	3,99
Consulta Patología de Cuello (Amputación de cuello por asa diatérmica)	16,18

Consulta Patología de Cuello (seguimiento, 3 en el año)	4,77
Laboratorio (análisis de las pruebas de seguimiento)	11,96
Costo directo y variable total de la atención hospitalaria al paciente	\$ 44,07

Fuente: [Elaboración propia a partir de la cuantificación de la información contenida en la Historia Clínica del paciente]

El costo de la atención hospitalaria a esta paciente con citología positiva de tipo NIC-III asciende a \$44,07; se puede apreciar en los propios anexos, como en los casos anteriores, que los costos más altos los representan los reactivos utilizados en los laboratorios donde se diagnostica el grado o tipo de cáncer y el número de repeticiones de las pruebas durante el período de seguimiento.

En la Tabla 2.10 se presenta el resultado de este paso para una paciente de 39 años, seleccionada de forma aleatoria, que la prueba citológica le dio positiva de tipo carcinoma in situ (PACIENTE 7), se detallan las características generales de la paciente, su recorrido por la institución hospitalaria y la cuantificación de los costos directos y variables obtenidos en los anexos del N° 28 al N° 31.

Tabla 2.10 - Costo de la atención hospitalaria a un paciente con Carcinoma in situ.

Enfermedad: Cáncer Cérvico – uterino		
Características generales del paciente:		
Edad:	39 años	
Factores de riesgo:	Tabaquismo, relaciones sexuales desprotegidas, inicio precoz de relaciones sexuales y multiparidad.	
Condiciones epidemiológicas:	Generalmente asintomático, puede ocurrir: Dolor al contacto sexual, prueba citológica por programa alterada, constante flujo vaginal	
Estratificación:	Carcinoma in situ	
Recorrido del paciente		Costos directos y variables
A		B
Consulta Patología de Cuello (prueba citológica)		1,59
Laboratorio (análisis de la prueba citológica)		5,34
Consulta Patología de Cuello (realización de la biopsia)		1,59
Anatomía Patológica (análisis de la biopsia)		5,34
Consulta Patología de Cuello (Amputación de cuello por asa diatérmica)		17,11
Consulta Patología de Cuello (seguimiento, 3 en el año)		4,77
Laboratorio (análisis de las pruebas de seguimiento)		16,01

Costo directo y variable total de la atención hospitalaria al paciente	\$ 51,75
---	-----------------

Fuente: [Elaboración propia a partir de la cuantificación de la información contenida en la Historia Clínica del paciente]

El costo de la atención hospitalaria a esta paciente con citología positiva de tipo carcinoma in situ asciende a \$51,75; se puede apreciar en los propios anexos, como en los casos anteriores, que los costos más altos los representan los reactivos utilizados en los laboratorios donde se diagnostica el grado o tipo de cáncer y el número de repeticiones de las pruebas durante el período de seguimiento.

Paso 2.2: Informe del costo por pacientes

En la Tabla 2.11 aparecen los costos por cada tipo de pacientes según los resultados obtenidos del paso 2.1 en la que se puede apreciar que el costo más alto es de \$ 51,75 para el caso de una paciente con carcinoma in situ, esto es debido a la complejidad del proceder médico, a los costos de los materiales, medicamentos y a los reactivos utilizados en los laboratorios donde se analizan las pruebas realizadas a las pacientes durante el recorrido por la institución médica. El costo más bajo es de \$ 24,53 para el caso de una paciente que la prueba citológica es negativa y no presenta síntomas ni signos asociados a la enfermedad, teniendo en cuenta el poco tiempo de recorrido y atención en la institución hospitalaria. También se calculan los costos totales por los grupos de pacientes que se atendieron con iguales características para así obtener cual de los tipos de pacientes representa mayor costos para la institución hospitalaria, teniendo como resultados que el mayor costo es de \$ 4 186,65 que lo representan las pacientes atendidas con NIC-III y el menor es de \$ 1 552,50 de las pacientes con Carcinoma in situ, ya que son las de menor incidencia.

Tabla 2.11 - Costos por cada tipo de paciente

TIPO DE PACIENTE	COSTO POR PACIENTE	CANTIDAD DE PACIENTES	TOTAL
PACIENTE 1	\$ 24,53	81	\$ 1 986,93
PACIENTE 2	30,16	111	3 347,76
PACIENTE 3	35,91	71	2 549,61
PACIENTE 4	30,88	84	2 593,92
PACIENTE 5	38,94	88	3 426,72
PACIENTE 6	44,07	95	4 186,65
PACIENTE 7	51,75	30	1 552,50

Fuente: [Elaboración propia a partir de los resultados obtenidos en el paso 2.1]

El cálculo de los costo por pacientes es de suma importancia porque refleja la eficiencia de la actividad, no solo en los indicadores propiamente de salud sino en la utilización de los recursos

materiales, humanos y financieros, al poder analizar puntualmente los costos por pacientes y delimitar hasta qué punto han sido utilizados éstos en correspondencia con las necesidades del paciente.

2.5 Análisis de los costos por pacientes.

En la siguiente tabla se puede apreciar una comparación entre los costos por pacientes calculados en la presente investigación siguiendo el procedimiento presentado en el epígrafe 2.3, el cual es un rediseño del procedimiento propuesto por Reyes et al., 2016; el costo por paciente según la metodología utilizada actualmente en el Hospital Provincial de Cienfuegos donde se toma el costo total de todos los pacientes atendidos en el área perteneciente a la consulta de patología de cuello, que ascendió en el año 2016 a \$ 1 198 556,10 y se divide entre la cantidad de pacientes atendidos en esa misma área en el propio año que fue de 9 486 para obtener un costo por paciente de \$ 126,35 y los costos por pacientes calculados por Perdomo y Reyes en el año 2014.

Tabla 2.12 - Comparación de los costos por pacientes según diferentes investigaciones.

TIPO DE PACIENTE	COSTO POR PACIENTE (según procedimiento propuesto)	COSTO POR PACIENTE (según Hospital)	COSTO POR PACIENTE (según Perdomo y Reyes, 2014)	
			Mínimo	Máximo
PACIENTE 1	\$ 24,53	\$ 126,35	-	-
PACIENTE 2	30,16		-	-
PACIENTE 3	35,91		\$ 118,28	\$ 126,83
PACIENTE 4	30,88		383,48	393,33
PACIENTE 5	38,94		416,12	433,81
PACIENTE 6	44,07		-	-
PACIENTE 7	51,75		-	-

Fuente: [Elaboración propia a partir de los resultados obtenidos en el paso 2.1, los costos en el Hospital Provincial de Cienfuegos y la investigación de Perdomo y Reyes, 2014]

Los costos por pacientes obtenidos por la aplicación del procedimiento propuesto son menores que los asignados según el método estipulado por el Manual de instrucciones y procedimientos de costos en salud que se aplica actualmente en el Hospital Provincial de Cienfuegos, esto muestra la deficiencia que presenta dicho método, el cual asigna el mismo costo para todos los pacientes de una institución, lo que denota la falta de precisión, objetividad y relevancia de la información de costos que se ofrece hoy y que constituye por tanto, la base para que los directivos y el personal del sector de la salud desarrollen los procesos de planeación, control y toma de decisiones,

También son menores que los calculados por Perdomo y Reyes en el 2014 debido pues se aprecia que no se tiene en cuenta algunos tipos de pacientes, además en el año 2014 las pacientes atendidas con cáncer Cérvico-uterino se ingresaban con anterioridad en el hospital y se les realizaba el proceder médico mediante una operación, y se incurría en un mayor costo unitario, cuestión esta que en la actualidad no sucede pues el proceder médico es ambulatorio y las pacientes requieren de menos cantidad de recursos. Lo que demuestra que es necesario para la institución hospitalaria mantener una constante actualización sobre el cálculo de los costos por pacientes pues la eficiencia de la actividad, no es solo en los indicadores propiamente de salud sino en la utilización de los recursos materiales, humanos y financieros, al poder analizar puntualmente los costos por pacientes y delimitar hasta qué punto han sido utilizados éstos en correspondencia con las necesidades del paciente.

Ventajas:

- La información que se logra determinar permite valorar económicamente los recursos destinados a la atención por pacientes en la consulta de patología de cuello del Hospital Provincial de Cienfuegos
- Con el cálculo de los costos por paciente se logra contribuir al análisis de la planificación, control y ejecución de los presupuesto asignados a la entidad
- El procedimiento está diseñado con una estructura fácil para su aplicación pues está estructurado en Etapas y Pasos que son de fácil cumplimiento para el personal de la institución
- Toma información del sistema de costeo actual (aprobado e implementado por el MINSAP)
- Logra delimitar los costos directos y variables por cada pacientes
- La aplicación del procedimiento lograr una determinación de los costos por pacientes que contribuye positivamente en la obtención de la información precisa, relevante y oportuna que demanda hoy el sistema de salud cubano

Limitaciones:

- Se pudo constatar que no todo el personal contable y no contable cuenta con la preparación requerida para la aplicación de un procedimiento como el que se propone y el propuesto por Reyes et al., 2016
- El Hospital Provincial de Cienfuegos no realiza un diagnóstico de la necesidad de contar con un nuevo sistema de gestión y costo para la toma de decisiones pues mantienen la información contable carente de datos que ayuden en el proceso
- La información de costo que se refleja en la realidad de la actividad del Hospital Provincial de Cienfuegos no aporta elementos que contribuyan a desarrollar los procesos directivos

- Los directivos del Hospital Provincial de Cienfuegos no puede implementar el procedimiento de costeo por pacientes aplicado en la institución debido a que los organismos superiores no han aprobado su puesta en vigor a partir de lo planteado por Reyes et al., 2016
- No todo el personal del Hospital Provincial de Cienfuegos conocen acerca de las posibilidades que brinda el procedimiento aplicado para el cálculo por paciente para mejorar la gestión, los costos y la toma de decisiones.

Conclusiones

1. El estudio realizado permitió fundamentar los elementos teóricos respecto a la contabilidad de costos en el sector de la salud y las tendencias actuales del costeo por enfermedades y pacientes
2. La información de costos debe responder a las necesidades y características de cada institución, en aras de que constituya una herramienta indispensable para el control de los recursos, la planeación y la toma de decisiones
3. El Hospital Provincial de Cienfuegos, se rige por el manual de costos hospitalarios emitido por el Ministerio de Salud Pública sin embargo no logra determinar el costo por pacientes según las particularidades de cada uno de ellos teniendo en cuenta la trayectoria del paciente y la cuantificación de la historia clínica
4. El procedimiento presentado por la autora consta de 2 etapas y 6 pasos con los cuales se logra determinar el costo de cada uno de las pacientes
5. Los costos por pacientes con cáncer Cérvico - uterino, que fueron atendidos en el Hospital Provincial de Cienfuegos en el año 2016, oscilaron entre \$ 24,53 y \$ 51,75 respectivamente.
6. El tipo de pacientes con menores costos para el Hospital lo representan las que tiene carcinoma in situ con un total de \$ 1 552,50 y las de mayor costos son las que tiene NIC-III con \$ 4 186,65.

Recomendaciones

1. Que se continúe insistiendo en la divulgación de la necesidad de que el costo en el sector de la salud debe responder a las características de los servicios que se prestan en esta institución.
2. Que se desarrollen acciones de capacitación al personal directivo, contable, médico y paramédico del Hospital Provincial de Cienfuegos, que posibilite la comprensión de la necesidad del cambio que se precisa para obtener el costo por pacientes.
3. Que se propicien las condiciones organizativas, de infraestructura, materiales y humanas, para la aplicación del costeo por pacientes en el Hospital Provincial de Cienfuegos.
4. Que se implemente el procedimiento presentado para el cálculo del costo por pacientes con cáncer Cérvico-uterino, y en cualquier otra de las enfermedades atendidas por la institución, ya que puede servir como herramienta para el control de los gastos incurridos en la atención hospitalaria.

Bibliografía

- Álvarez López, J., & Blanco Ibarra, F. (2003). El marco de la Contabilidad de gestión.
- Álvarez López, J., & Blanco Ibarra, F. (2003). *El marco de la Contabilidad de gestión*. Madrid, España: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AEC.
- Álvarez Sintés, R, Hernández Cabrera, G, Báster Moro, J, C, & García Núñez, Rubén D. (2014). *Medicina General Integral* (3ed, Vol. I). La Habana, Cuba: ECIMED.
- Alvear, S, Canteros, J, Jara, J, & Rodríguez, P. (2013). Costos reales de tratamientos intensivos por paciente y día cama., 2(141), 202–208.
- Alvear, S., Canteros, J., & Rodríguez, P. (2010). Estudio retrospectivo de costos de tratamientos intensivos por paciente y día cama., (138), 558–566.
- Archundia Fernández, E, & Climent, G. (2013). La gestión de los servicios de salud sustentables en los países de América Latina: el caso Uruguay, 7(2). Retrieved from <http://cofinhabana.fcf.uh.cu/>
- Armenteros Díaz, M, & Vega Falcón, V. (2001). Cálculo del costo de las patologías neurológicas a través de las actividades. Presented at the Conferencia Cruzando fronteras: tendencias de contabilidad directiva para el siglo XXI. Congreso Internacional de Costos y II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva., España.
- Armenteros, M., & Vega, V. (2001). Cálculo del costo de las patologías neurológicas a través de las actividades. VII Congreso Internacional de Costos.
- Barona, Bernardo, Becerra, V, H, Robertson, R, L, & Shepard, Donald S. (1997). Costos de un programa de atención primaria de salud basado en voluntarias, 28(2).
- Bataller, E., & Serra, V. (2012). La empresa hospitalaria y los sistemas sanitarios: sistemas de información asistencial y económico financiero, X(19).
- Becerra León, R, & Reyes Hernández, R. (2015). Costos del servicio de hemodiálisis por pacientes en el Centro Especializado Ambulatorio de Cienfuegos. (Tesis de Grado). Universidad de Cienfuegos, Cienfuegos, Cuba.
- Birn, Anne-Emanuelle. (2011). Reconceptualización de la salud internacional: perspectivas alentadoras desde América Latina. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.1590/S1020-49892011000800002>
- Borrás, F, & López Rodríguez, M. (1996). La Contabilidad de Gestión en Cuba. AIC-AECA. Retrieved

from [http://www.observatorio-iberoamericano.org/Libro%20-](http://www.observatorio-iberoamericano.org/Libro%20-%20La%20contab%20de%20gesti%C3%B3n%20en%20Latinoam%C3%A9rica/Cuba.htm)

[%20La%20contab%20de%20gesti%C3%B3n%20en%20Latinoam%C3%A9rica/Cuba.htm](http://www.observatorio-iberoamericano.org/Libro%20-%20La%20contab%20de%20gesti%C3%B3n%20en%20Latinoam%C3%A9rica/Cuba.htm)

- Calderón Molina, Frank Rubén, & Reyes Hernández, R. (2013). *Determinación de los costos por pacientes en el centro de Atención y Educación en Diabetes Mellitus de Cienfuegos* (Tesis Grado). Universidad de Cienfuegos, Cienfuegos, Cuba.
- Carreño, A., & Carrillo, S. T. (2012). Propuesta de indicadores para medir el aprovechamiento de los recursos hospitalarios. Herramienta para la toma de decisiones y el logro de la eficiencia económica. *Observatorio de la Economía Latinoamericana.*, (164.).
- Castellanos Molina, M, Reyes Hernández, R, & Martín García, M, Martín García. (2013). *Costos predeterminados por pacientes a partir de la Guía de prácticas Clínicas. Caso Neumonía*. (Tesis de Maestría). Universidad de Cienfuegos, Cienfuegos, Cuba.
- Castillo Ruiz, R, & Reyes Hernández, R. (2012). Determinación de los costos por pacientes con cáncer de mama que reciben tratamiento de quimioterapia en el Centro Especializado Ambulatorio de Cienfuegos. (Tesis de Grado). Universidad de Cienfuegos, Cienfuegos, Cuba.
- Demestre, Á, Castells, C, & Gonzáles, A. (2006). *Decisiones financieras. Una necesidad empresarial* (Grupo). Cuba: Publicentro.
- Díaz, G., Gutiérrez, G., Suárez, A., & Pérez, M. (2012). Determinación y análisis comparativo de los costos de la hemodiálisis y diálisis peritoneal en el Instituto Nacional de Nefrología. Impacto económico en Cuba.
- Echeverri, Oscar. (2011). *Atención Primaria de la Salud: Una Nueva Oportunidad. 5to Foro de Atención Primaria de Salud*.
- Figueira, M. (2005). *El costo y sus teorías en cuatro palabras*. Ponencia presented at the XXVIII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Argentina.
- Galache, A. (2013). Diagnósticos de enfermería en pacientes con insuficiencia renal crónica en hemodiálisis. *Madrid, VII(3)*.
- Gálvez González, A, M. (2004a). Guía metodológica para la evaluación económica en salud., 30(1). Retrieved from <http://files.sld.cu/sida/files/2012/01/carpeta.pdf>
- Gálvez González, A, M. (2004b). *La evaluación económica en salud en Cuba. Instrumento para la toma de decisiones*. (Tesis Doctoral). Escuela Nacional de Salud Pública, La Habana, Cuba.
- Gofin, J, & Gofin, R. (2007). *Atención primaria orientada a la comunidad: un modelo de salud pública en la atención primaria*.
- González E, Marlene, & Reyes Hernández, R. (2013). *Determinación de los costos por pacientes atendidos con Parto Único Espontáneo en el Hospital Provincial de Cienfuegos. Año 2012*. (Tesis de Grado). Universidad de Cienfuegos, Cienfuegos, Cuba.
- González Sánchez, Ma. B. (2005). Evaluación de los Sistemas de Costes en el Sector Hospitalario Público Gallego. 34, 127, 1043–1045.

- Gutierrez, G., Suárez, A., Cabrera, E., & Rodríguez, I. (2009). *Procedimiento para la determinación del costo por grupos de enfermedades relacionadas con el diagnóstico en la Clínica de Neurología Infantil del CIREN*. Universidad de La Habana, Ciudad Habana. Cuba.
- Hornngren, Charles T. (2005). *Contabilidad de Costo* (Vol. 1). La Habana, Cuba: Feliz Varela.
- Hornngren, Charles T., Datar, Srikant M., & Rajan, Madhav V. (2012). *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*. (Decimocuarta). México: Pearson Educación. Retrieved from <http://espanol.Free-eBooks.net>
- Infante, J. (2012a). *Manual de procedimientos del sistema de contabilidad de gestión - costos*. Consultoría Económica CANEC S.A.
- Infante, J. (2012b). *Sistema de costos en Instituciones hospitalarias*. Presented at the Presentación ANEC, Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba., ANEC Habana.
- López Rodríguez, M, Martín García, M, Rodríguez Salas, F, Martínez Suárez, G, & Suárez Jimenes, (2010). *Sistemas de Costo*. La Habana: Félix Varela.
- López Rodríguez, M. (2007). Tendencias actuales del costo como herramienta de gestión. Retrieved from <http://www.degerencia.com/articulos.phd?artid=680>
- Manual de Costos Hospitalarios. (1994). La Habana, Cuba: Ministerio de Salud Pública. MINSAP.
- Manual de Instrucciones y procedimientos de costos en salud. (2012). La Habana, Cuba: Ministerio de Salud Pública. MINSAP.
- Martinez, C., & et. al. (2014). Documento de consenso para la detección y manejo de la enfermedad renal crónica.
- Más López, Carlos J. (2014). *Procedimiento para calcular los costos de la cirrosis hepática en el Instituto de Gastroenterología considerando su cadena de valor extendida hacia los agentes sociales*. (Tesis Doctoral). Universidad de La Habana, Ciudad Habana. Cuba.
- Más, C J., López, M, & Gálvez, A M. (2014). *Procedimiento para calcular los costos de la Cirrosis Hepática en el Instituto de Gastroenterología* (Tesis Doctoral). Universidad de La Habana, Facultad de Contabilidad y Finanzas.
- Mass, C. (2011). La Contabilidad de Gestión y la formación de la cadena de valor en el sector de la salud: el costo de las enfermedades.
- Ministerio de Justicia. (2003). Gaceta Oficial de la República de Cuba, p. 16.
- Ministerio de Salud Pública de Cuba. (2012). Manual de intrucción y procedimientos de costos en salud.
- Montico, E, & Velarde, M. (2003). La contabilidad de costos en instituciones de salud. Los costos y las empresas de salud en Uruguay. Retrieved from <http://www.gestiopolis.com/la-contabilidad-de-costos-en-instituciones-de-salud-los-costos-y-las-empresas-de-salud-en-uruguay/>
- Montico, E., & Velarde, M. (2003a). La contabilidad de costos en instituciones de salud. Los costos y las empresas de salud en Uruguay.

- Montico, E., & Velarde, M. (2003b). Una propuesta de costos para las instituciones de asistencia médica colectiva: costos por pacientes y patologías. Presentación VIII Congreso Internacional de Costos presented at the VIII Congreso Internacional de Costos, Punta del Este, Uruguay.
- Montico, E., Velarde, M., & Kaplan, A. (2005a). La contabilidad de costos en Instituciones de salud. Gerencia de Salud.
- Montico, E., Velarde, M., & Kaplan, A. (2005b). Los costos en instituciones de salud II.
- Morell, E. (2010). Certificación de calidad según la norma ISO 9002 en una unidad de hemodiálisis., 42–48.
- Moscoso, N. S., & Clark, M. M. (2010). Relevancia de la estimación de costos para la gestión hospitalaria.
- Muench, J., Hoffman, K., Ponce, J., Calderón, M., Meenan, R. T., & Fiestas, F. (2013). La Atención Primaria en los Estados Unidos y la experiencia Peruana en perspectiva., 30(2).
- Mukodsi Caran, M., & Borges, O. (2000). Elementos para la implantación y uso del sistema de costos en salud, 551 – 555.
- Neuner, John Joseph W. (1967). *Contabilidad de costos. Principios y práctica* (2º ed., Vol. II). México: UTEHA.
- Organización Panamericana de la Salud. (2006). *Análisis del sector salud: una herramienta para viabilizar la formulación de políticas. Lineamientos metodológicos*. (9). Washington, D.C. Retrieved from www.lachealthsys.org
- Partido Comunista de Cuba PCC. (2011). Lineamientos de la política económica y social del Partido y la Revolución.
- Peñaloza, B., Leisewitz, T., Bastías, G., Zárate, V., Depaux, R., Villarroel, L., & Montero, J. (2010). Metodología para la evaluación de la relación costo - efectividad en centros de atención primaria de Chile. Retrieved from <http://www.scielosp.org/pdf/rpsp/v28n5/08.pdf>
- Peombo, C. (2008). Costos y gestión en servicios de salud: una revisión de la literatura., III(1), 55–74.
- Perdomo Rodríguez, R., & Reyes Hernández, R. (2014). Determinación del costo por pacientes atendidos con cáncer de cuello en el Hospital Provincial General Dr. Gustavo Aldereguía Lima de Cienfuegos. Año 2013. (Tesis de Grado). Universidad de Cienfuegos, Cienfuegos, Cuba.
- Polimeni, R., Fabrozzi, F., & Adelberg, A. (2005). Contabilidad de costos. Aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales. (2da, Vol. 1). Habana, Cuba: Félix Varela.
- Quintana, M. O., Vázquez, L., Moreno, M. G., Salazar, R. E., & Tinajero, R. M. (2009). Costos directos e indirectos de hospitalización en pacientes con Diabetes Mellitus Tipo 2., XI(2), 43–49.
- Ramos Domingue, B. N. (2011). *Control de Calidad en la atención de Salud* (2nd ed.). La Habana, Cuba: Editorial Ciencias Médicas.
- Reyes Hernández, R., Pérez Guevara, D., Becerra Suárez, K., Gómez Alfonzo, E., & Pérez Falco, G. (2012). El costeo por pacientes en cuba. Fundamentos teóricos., (3), 52–56.

- Reyes Hernández, R. (2009). Determinación de los costos por pacientes en instituciones hospitalarias cubanas. Su aplicación en el hospital provincial de Cienfuegos. (Tesis de Maestría). Universidad de La Habana, La Habana, Cuba.
- Reyes Hernández, R., Silvana Martín García, M, & Ventura Infante Ugarte, J. (2016). Procedimiento para la Gestión del Costo por Enfermedades y Pacientes en los Hospitales Generales Cubanos. Su Aplicación en Cienfuegos. (Tesis de Maestría). Universidad Central Marta Abreus de Las Villas, La Habana, Cuba.
- Reyes, R., & Acosta Y. (2013). Determinación de los Costos por Pacientes Atendidos en el CEA para el Servicio de Cirugía Estética por la Técnica de Liposucción. Año 2012. (Tesis de Grado). Universidad de Cienfuegos Carlos Rafael Rodríguez, Cienfuegos, Cuba.
- Reyes, R., & Castillo, R. (2012). Determinación de los costos por pacientes que reciben tratamiento de quimioterapia en el Centro Especializado Ambulatorio de Cienfuegos. (Tesis de Grado). Universidad de Cienfuegos Carlos Rafael Rodríguez, Cienfuegos, Cuba.
- Reyes, R., & Echevarría, I. (2012). Determinación de los costos de hospitalización del servicio de asistencia médica en Turismo y Salud. Sucursal Cienfuegos. (Tesis de Grado). Universidad de Cienfuegos Carlos Rafael Rodríguez, Cienfuegos, Cuba.
- Reyes, R., & González M. (2013). Determinación de los costos por pacientes atendidos con Parto Único Espontáneo en el Hospital Provincial de Cienfuegos. Año 2012. (Tesis de Grado). Universidad de Cienfuegos Carlos Rafael Rodríguez, Cienfuegos, Cuba.
- Reyes, R., & González, K. (2010). Modelo para la gestión del costo del servicio de prótesis dental total en la clínica estomatológica del hospital provincial de Cienfuegos. (Tesis de Grado). Universidad de Cienfuegos Carlos Rafael Rodríguez, Cienfuegos, Cuba.
- Reyes, R., & Perdomo R. (2014). *Determinación del costo por pacientes atendidos con cáncer de cuello en el Hospital Provincial General Dr. Gustavo Aldereguía Lima de Cienfuegos. Año 2013.* (Tesis de Grado). Universidad de Cienfuegos Carlos Rafael Rodríguez, Cienfuegos, Cuba.
- Reyes, R., & Ramos, L. (2012). Determinación del costo por pacientes atendidos con Púrpura Trombocitopénica Inmunológica en el Hospital Pediátrico de Cienfuegos. (Tesis de Grado). Universidad de Cienfuegos Carlos Rafael Rodríguez, Cienfuegos, Cuba.
- Reyes, R., & Santos L, M. (2013). Determinación de los costos por pacientes atendidos con neumonia en el Hospital Provincial de Cienfuegos. Año 2012. (Tesis de Grado). Universidad de Cienfuegos Carlos Rafael Rodríguez, Cienfuegos, Cuba.
- Reyes, R., Martín, M., Infante, J., Pérez, G., & Pérez, D. (2014). El costo por pacientes y patologías en los hospitales generales cubanos. Su aplicación en el Hospital provincial de Cienfuegos. Premio anual de Contabilidad y Auditoría "Abel Santamaría Cuadrado" ANEC.
- Reyes, R., Martín, M., Infante, J., Pérez, G., Pérez, D., Godoy, M., & Gómez, E. (2014). *El costo por pacientes y patologías en los hospitales generales cubanos. Su aplicación en el Hospital provincial*

de Cienfuegos. Premio Provincial del CITMA a la Innovación Tecnológica.

- Reyes, R., Pérez, D., Becerra, K., Gómez, E., & Pérez, G. (2013). Determinación y análisis de los costos de extracción de plasma en el Banco de Sangre Cienfuegos. *Cuba.*, 17(1), 65–80.
- Reyes, R., Pérez, G., & Suárez, A. (2009). Determinación de los costos por pacientes en instituciones hospitalarias cubanas. Su aplicación en el Hospital Provincial de Cienfuegos. (Tesis de Maestría en contabilidad y auditoría). Universidad de la Habana, Habana, Cuba.
- Rodríguez, E. (2012). Manual del usuario. Herramientas para el cálculo de los costos en salud.
- Ryan, Bob, Scapens, R, & Theobald, M. (2004). Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad. Barcelona, España: Deusto.
- Salgado Castillo, J, A. (2010). Aproximación general para el análisis de tendencias en la contabilidad de gestión en Iberoamérica. Cuadernos de Contabilidad.
- Sánchez-Moreno, F. (2014). El sistema nacional de salud en el Perú, 31, 747 – 753.
- Santos Hernández, L, M, & Reyes Hernández, R. (2013). Determinación de los costos por pacientes atendidos con Neumonía en el Hospital Provincial de Cienfuegos *año 2012*. (Tesis de Grado). Universidad de Cienfuegos, Cienfuegos, Cuba.
- Suárez Jimenes, A, Gutierrez Sánchez, G, & Casademunt Balbin, N. (2011). La Información y el análisis de los costos en los servicios cubanos de salud.
- Suárez, A., Cruz, Y., Roig, A., Casademunt, N., & Bernal, P. (2011). Consideraciones sobre los costos en los servicios hospitalarios cubanos.
- Suárez, A., Gutierrez, G., & Casademunt, N. (2011). La gestión de los costos en los servicios cubanos de salud. Aplicaciones.
- Tamayo, D C. et al. (2013). Costos ambulatorios y hospitalarios de la falla cardiaca en dos hospitales de Bogotá.
- Troncoso, Gregorio R. (1992). Los costos en la actividad sanatorial. Determinación de costos por patología, 1(3).
- Vargas González, W. (2006). *Atención Primaria de Salud en Acción. Su contexto histórico, naturaleza y organización en Costa Rica*. San José, Costa Rica: Editorial Nacional de Salud y Seguridad Social (EDNASSS).