

UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DOCTORADO

TESIS

MODELO CONTABLE PARA LA GESTIÓN DE HOSPITALES

Alumno: Mg Ad CPN Myriam Lilian Cecilia De Marco

Director de Tesis: Dr. Juan José Quinteros

Miembros del Tribunal de tesis

Ricardo J. M. Pahlen Acuña

María del Carmen Rodríguez de Ramírez

Manuel Luna

Fecha de defensa de la tesis : 26 Noviembre 2021

Agradecimientos

En primer lugar, quiero expresar especial gratitud a mi director, el Dr. Juan José Quinteros, por su paciencia, esfuerzo y dedicación. Sus conocimientos en el campo de la investigación han sido imprescindibles para llevar a término esta tesis.

A mis hijos, Florencia y Ricardito, a mi querida hermana, Norita, por todo el amor que me dispensan continuamente, el apoyo y la paciencia que han brindado en este desafío.

En el recuerdo a mi esposo, Ricardo, a mi querida madre, Pila, a mi padre, Mateo, quienes me han guiado en los pasos en el camino de la vida.

Índice

Resumen	11
1. Introducción a la problemática	13
1.1 Antecedentes sobre el tema.....	13
1.2 Justificación e importancia de la investigación	15
1.3 Aportes del modelo	15
1.4 Justificación social	16
1.5 Preguntas de investigación.....	16
1.6 Objetivos del trabajo	17
1.6.1 Objetivos generales	17
1.6.2 Objetivos específicos.....	17
1.7 Hipótesis	17
1.8 Metodología del trabajo	18
1.8.1 Técnicas cuantitativas	20
1.8.2 Técnicas cualitativas	20
1.8.3 Instrumentos de investigación.....	21
1.8.4 Etapas ejecutantes de la investigación	22
1.8.4.1 Primera etapa	22
1.8.4.2 Segunda etapa.....	23
1.8.4.3 Tercera etapa.....	24
1.8.4.4 Cuarta etapa	24
2. Características del sistema de información contable de una unidad hospitalaria	25
2.1 Información contable	25
2.1.1 Fundamentación de la medición.....	25
2.1.2 El paradigma de la utilidad contable.....	25
2.2 Teoría tridimensional de la contabilidad	28
2.2.1 Términos teóricos	29

2.2.2 La sustentabilidad de la riqueza	30
2.2.3 Informes de contabilidad social.....	32
2.3 Criterios de reconocimiento de los elementos del sistema contable.....	33
2.3.1 Bases en el modelo contable de hospitales.....	33
2.4 Las decisiones y el sistema información contable	34
2.5 Contabilidad de gestión	36
2.5.1 Contabilidad de gestión sus antecedentes	38
2.6 Contabilidad de direccionamiento estratégico	39
2.7 Reflexiones	40
3. Salud sistemas sanitarios: antecedentes ubicación conceptual.....	43
3.1 Introducción al universo del constructo salud y sus determinantes.....	43
3.2 Sistemas sanitarios.....	45
3.2.1 Categorización de los sistemas sanitarios en Europa.....	46
3.2.1.1 Liberal.....	46
3.2.1.2 Socialista o estadista.....	46
3.2.1.2.1 Modelo Semashko.....	46
3.2.1.2.2 Modelo público unificado.....	47
3.2.1.3 Mixto	47
3.2.1.3.1 Modelo seguridad social Bismarck.....	47
3.2.1.3.2 Modelo impuesto Beveridge	48
3.2.2 Individualización de los sistemas sanitarios en Latinoamérica.....	48
3.2.2.1 Modelo segmentado.....	48
3.2.2.2 Contrato público	49
3.2.2.3 Pluralismo estructurado	49
3.2.3 Identificación de los sistemas sanitarios en la Argentina.....	49
3.2.4 Sistemas de salud: marco referencial del modelo	50
3.2.4.1 Análisis del entorno sanitario	51

3.2.4.2 Niveles de atención del sistema de salud	51
3.2.4.3 El hospital en el sistema de salud de la Argentina	52
3.2.4.3.1 Establecimiento de salud con internación general.....	52
3.2.4.3.2 Establecimiento de salud sin internación.....	53
3.3 Reflexiones	56
4. Gestión de hospitales	59
4.1 Introducción al constructo de gestión en hospitales	59
4.2 Problemas en el diseño de sistema de información contable.....	60
4.2.1 Dimensiones económicas en hospitales	60
4.2.2 Abordaje del financiamiento en los sistemas de salud desde diferentes perspectivas	65
4.3 Estructura organizacional de hospitales.....	66
4.3.1 Correspondencia entre estructura organizacional e información contable y eficiencia	68
4.4 Variables del modelo	71
4.4.1 Variable independiente del sistema de información contable.....	71
4.4.2 Variables dependientes de la eficiencia en hospitales.....	73
4.5 Reflexiones	75
5. Sistemas: estructura hospitalaria	77
5.1 Estructura organizacional y sistema de información contable.....	77
5.2 Sistemas en hospitales	79
5.2.1 Subsistema Alta Dirección	80
5.2.2 Subsistemas de gerentes y mandos medios	81
5.2.2.1 Subsistema administrativo.....	81
5.2.2.2 Subsistema médico-asistencial	82
5.3 Reflexiones	86
6. Sistema de información contable: indicadores para la gestión de hospitales	87
6.1 Medición en el sistema de información contable en hospitales.....	87

6.1.1. Diagrama del proceso contable	89
6.2 Indicadores elaborados para procesos.....	92
6.2.1 Indicadores de estructura de ingresos.....	92
6.2.2 Indicadores de estructura de costos	94
6.2.3 Dimensión paciente	98
6.2.3.1 Atributos o calidad del servicio: indicadores	99
6.2.3.2 Relaciones con el paciente.....	103
6.2.4 Indicadores referidos a los procesos internos del hospital	103
6.2.4.1 Productividad de los servicios hospitalarios.....	106
6.2.4.1.1 Indicadores de consulta externa	107
6.2.4.1.2 Indicadores de diagnóstico y tratamiento	109
6.2.4.1.3 Indicadores de sala de operaciones	111
6.2.4.1.4 Indicadores de hospitalización.....	112
6.2.4.1.5 Indicadores de emergencias o urgencias.....	113
6.2.4.1.6 Indicadores área quirúrgica.....	113
6.2.4.1.7 Indicadores de otras exploraciones y terapias.....	113
6.2.4.1.8 Indicadores de unidades de apoyo asistencial.....	114
6.2.5 Indicadores de los procesos: circuitos administrativos	115
6.2.5.1 Subsistema de adquisición y pagos	115
6.2.5.1.2 Proceso de compra: proveedores	115
6.2.5.2 Proceso de rendición de cuentas	116
6.2.5.2.1 Proceso de pagos.....	117
6.2.5.2.2 Proceso de cobranzas	117
6.2.5.2.3 Proceso: Recursos Humanos.....	117
6.3 Reflexiones	118
7. Indicadores claves según usuarios para la gestión de la Subdirección Médica.	119
7.1 Contabilidad: usuario Subdirección Médica.....	119

7.2 Reportes diseñados en función de la utilización de los usuarios	119
7.3 Sistemas tecnológicos en hospitales en Tucumán	120
7.4 Reporte Dirección Médica	124
7.5 Reflexiones	125
8. Contabilidad: indicadores de procesos administrativos para la gestión de hospitales	127
8.1 Procesos administrativos.....	127
8.7 Reflexiones	136
9. Dirección del hospital: indicadores	137
9.1 Instrumentos normativos que definen las funciones.....	137
9.2 Principales funciones de la Dirección.....	138
9.3 Información para el usuario: Dirección del hospital.....	139
9.4 Contabilidad ambiental: contabilidad verde	141
9.5.1 Indicadores de desarrollo sostenible en hospitales	148
9.5.1.1 Los indicadores del objetivo liderazgo son:.....	148
9.5.1.2 Los indicadores del objetivo sustancias químicas son:	148
9.5.1.3 Los indicadores del objetivo residuos peligrosos.....	149
9.5.1.4 El indicador del objetivo energía	151
9.5.1.5 El indicador del objetivo agua.....	151
9.5.1.6 El indicador del objetivo transporte	152
9.5.1.7 El indicador del objetivo alimentos.....	152
9.5.1.8 Los indicadores del objetivo productos farmacéuticos	152
9.5.1.9 Los indicadores del objetivo edificios.....	152
9.5.1.10 Los indicadores del objetivo compras	152
9.6 Reflexiones	154
10. Justificación empírica del modelo de información contable	156
10.1 Elementos del diseño	156

10.2	Variables operacionalización	158
10.3	Métodos, técnicas e instrumentos de recolección de datos.....	160
11.	Reflexiones finales	162
12.	Bibliografía.....	169
13.	Anexo I.....	182
13.1	Indicadores claves para la gestión de la Subdirección Medica.....	182
13.1.1.	Sector consultorios médicos externos	182
13.1.2	Porcentaje de ausentismo a consultas con otorgamiento de turno	185
13.1.3	Porcentaje de consultas de primera vez.....	187
13.1.4	Índice de concentración de consultas	187
13.1.5	Razón consultas externas-egresos	188
13.1.6	Porcentaje de consultas de urgencia.....	188
13.1.7	Utilización de los consultorios físicos.....	189
13.2.	Sector de internación	189
13.3	Indicadores de rendimiento y tasa de mortalidad	191
13.4.	Sector de intervenciones quirúrgicas	195
	Enfermeros por médico.....	202
	Paramédicos sobre la cantidad de camas	203
	Médicos sobre la cantidad de camas	203
14.	Anexo II.....	204

Índice de figuras

Figura 1.	Las tres subdirecciones de la estructura organizacional del hospital.....	79
Figura 2.	Subsistema médico de hospital	83
Figura 3.	Subsistema técnico (conducido por la Subdirección Técnica).....	84
Figura 4.	Proceso relación de la información. Primera parte	90
Figura 6.	Diagrama del proceso contable en hospitales	90

Figura 7. Diagrama del proceso contable en hospitales. Segunda parte	91
Figura 8. Contabilidad de gestión base para la elaboración del modelo	91
Figura 9. Sistema de información contable integrado: componentes usuarios.....	92

Índice de tablas

Tabla 1. Resumen de la metodología.....	21
Tabla 2. Variable independiente del sistema de información contable	71
Tabla 3. Variables dependientes de la eficiencia en hospitales.....	74
Tabla 4. Clasificación de las decisiones en la estructura organizacional del hospital	120
Tabla 5. Estado de ingresos y egresos para el ejercicio anual.....	128
Tabla 6. Ingresos del período por el ejercicio anual.....	129
Tabla 7. Egresos del período por el ejercicio anual.....	131
Tabla 8. Costos unitarios por sectores	132
Tabla 9. Fuentes de los fondos generados por el hospital	133
Tabla 10. Morosidad promedio de terceros pagadores.....	134
Tabla 11. Costo operativo sobre días cama	134
Tabla 12. Tasa de ausentismo.....	135
Tabla 13. Pacientes por días sobre salarios	135
Tabla 14. Porcentaje de accidentes laborales	136
Tabla 15. Indicadores relevantes para la toma de decisión del usuario Dirección del hospital	139
Tabla 16. Recursos humanos para encuestar en el hospital.....	156
Tabla 17. Pacientes del hospital para encuestar	157
Tabla 18. Elementos que se requieren para la operalización del hospital	159
Tabla 19. Cantidad de consultas según sexo del paciente y tipo de consulta, días de atención y horas médicas por especialidad.....	184
Tabla 20. Cantidad de consultas médicas según especialidad por año.....	185
Tabla 21. Porcentaje de ausentismo a consultas con otorgamiento.....	186
Tabla 22. Porcentaje de consultas de primera vez.....	187
Tabla 23. Índice de concentración de consultas	188
Tabla 24. Razón consultas externas-egresos	188
Tabla 25. Porcentaje de consultas de urgencia	189
Tabla 26. Utilización de los consultorios físicos.....	189

Tabla 27. Cantidad de ingresos y egresos mensual	190
Tabla 28. Cantidad de ingresos y egresos por sector de internación.....	191
Tabla 29. Total de camas disponibles, paciente por día, egresos, indicadores de rendimiento y tasa de mortalidad.....	194
Tabla 30. Número cirugías por año y por servicios.....	196
Tabla 31. Procedencia de pacientes intervenidos quirúrgicamente.....	197
Tabla 32. Tasa quirúrgica	198
Tabla 33. Cantidad de reprogramaciones en quirófano.....	198
Tabla 34. Indicadores de los servicios intermedios de diagnóstico y/o tratamiento	200
Tabla 35. Indicadores del servicio de emergencia.....	201
Tabla 36. Indicadores de los servicios de salud mental.....	202
Tabla 37. Indicadores de las prácticas odontológicas.....	202
Tabla 38. Cantidad de enfermeros por médico.....	203
Tabla 39. Cantidad de paramédicos sobre la cantidad de camas.....	203
Tabla 40. Indicadores de médicos sobre la cantidad de camas	203
Tabla 41. Análisis de los resultados de la encuesta.....	204

Resumen

Los reportes que se elaboran en instituciones hospitalarias reflejan ingresos, egresos, número de recursos humanos, recursos financieros, adquisiciones y pagos, entre sus ítems más importantes. La principal falencia es que existe una serie de mediciones que arrojan indicadores y ratios no integrados. Estos son elaborados sobre bases de medición, en tiempo, en unidades de medida y escalas diferentes.

Los directores y los diferentes puestos jerárquicos de la estructura organizacional del hospital no pueden tomar decisiones basándose exclusivamente en datos del pasado y del presente, necesitan proyectar información.

Para superar estas dificultades que se conciben en el hospital, es preciso un modelo metódico de información, para lograr que los datos fluyan regularmente y lleguen a los usuarios internos (médicos, auxiliares médicos, administrativos, pacientes), externos (ministerios de Salud, sociedad).

En esta tesis se propone un modelo de información contable único e integrado para hospitales, que significa un aporte a la teoría general de la contabilidad y a la gestión, reflejándose en una mejora percibida directamente por la comunidad de usuarios de la institución hospitalaria.

El modelo desarrollado potencia la visión integradora promoviendo la participación activa de todos quienes operan en la unidad hospitalaria, asimismo, consensúa taxonomías de información por usuarios para mejorar, ordenar, simplificar y controlar la operatividad del servicio de salud que presta la institución.

El sistema de información que se propone reúne los requisitos de amplitud del contenido de las transacciones en el hospital, síntesis de expresión, sustantividad, neutralidad, oportunidad y seguridad. Para desarrollar este sistema contable se evaluaron costos, beneficios, recursos sociales y recursos físicos.

Además, este modelo contable permite brindar información para la gestión de recursos públicos y privados, vinculados con sectores tan sensibles, como son los servicios de salud, con el propósito de mejorar los sistemas de gestión de hospitales y contribuir para mejorar el proceso de la toma de decisiones y su eficiencia.

PALABRAS CLAVES: Contabilidad para hospitales, información contable para la gestión de hospitales.

1. Introducción a la problemática

1.1 Antecedentes sobre el tema

En la presente investigación se estudian los centros sanitarios constituidos por los sistemas jurídico, económico, político, social, que producen impacto en uno de los grandes subsistemas: económico-financiero, social y ambiental.

El modelo desarrollado potencia la visión integradora promoviendo la participación activa de todos quienes operan con él y, asimismo, consensua taxonomías de información por usuarios, evitando distorsiones.

La particularidad del centro sanitario, la definición del constructo salud, trae aparejada la inquietud de información en torno al grado de compromiso social, ambiental y económico que caracteriza a estas organizaciones.

Desde la contabilidad, se promueve la inclusión de información abarcativa tanto para usuarios externos e internos. Se toma la definición de García Casella (2000), quien la concibe como una ciencia que: "... se ocupa de explicar y normar las tareas de descripción, principalmente cuantitativa, de la existencia y circulación de objetos, hechos y personas diversas de cada ente u organismo social y de la proyección de los mismos en vistas del cumplimiento de metas organizacionales a través de sistemas basados en un conjunto de supuestos básicos y adecuados a cada situación" (p. 25). Es este enfoque el que va a ser sustentado en esta investigación.

Asimismo, dado que la contabilidad aborda fenómenos sociales, económicos y ambientales, y la doctrina considera segmentos o especialidades como contabilidad financiera o patrimonial; contabilidad económica o nacional; contabilidad social o medioambiental; contabilidad gerencial; contabilidad pública o gubernamental (Fernández Lorenzo *et al.*, 1999), la presente propuesta se encuadra dentro de la contabilidad gerencial. Estas concepciones permiten situar el problema y el resultado de su análisis dentro del conjunto de conocimientos existentes, y orientar, todo el proceso de investigación de los centros sanitarios.

Es importante señalar que el enfoque de la investigación se orienta a impulsar políticas públicas responsables, coincidiendo con Owen, Macnaghten y Stilgoe (2012),

quienes indican que estas políticas suponen la mejora de la calidad de vida de la población objetivo a la cual van dirigidas, asumiendo un compromiso anticipatorio, reflexivo, deliberativo y receptivo en el proceso de toma de decisiones.

Se destaca la importancia de la rendición de cuentas y el principio de transparencia, los que constituyen los pilares de los regímenes democráticos, estos fundan su relevancia en sus repercusiones sobre el desarrollo económico-social y sobre el funcionamiento de las sociedades, enfatizando la relación entre un actor que delega una tarea y el otro actor que debe dar explicaciones sobre su accionar. Es por lo expresado, que el propósito que se persigue es generar un sistema de información hospitalario de calidad para el seguimiento de la gestión y la transparencia en la rendición de cuentas.

El desarrollo del concepto “nueva gerencia pública” comienza a utilizar herramientas de gestión del sector privado (como la descentralización de las operaciones, las estructuras organizacionales más flexibles, entre otras), que conducen hacia el direccionamiento a una administración productiva. En este marco, el control debe enfocarse en la eficiencia y efectividad de las políticas públicas y su impacto en la sociedad. Con las mediciones y revelaciones que se proponen en este trabajo se realiza un aporte a la gobernabilidad hospitalaria.

La secuencia de rendición de cuenta relacionada con la obligación de comunicar y evidenciar las decisiones que ejecutan los funcionarios nos lleva a la necesidad de controlar los actos de gobierno y la capacidad de satisfacer las necesidades de información de la ciudadanía.

El vínculo entre transparencia, gobernabilidad, políticas y resultados de desarrollo no es algo mecánico, sino que se genera mediante la interacción de varios actores, por ejemplo, el Gobierno y la sociedad civil. Generar mayor transparencia en la información permite a la sociedad entender y participar en decisiones políticas que coadyuvarán a crear confianza en el Gobierno. La contabilidad, como sinónimo de información de calidad, es la herramienta que posibilita estos escenarios en los cuales se puede hacer un seguimiento efectivo de las estrategias definidas.

Los hospitales se insertan en esta coyuntura y los reportes que se elaboran en instituciones hospitalarias reflejan ingresos, egresos, número de recursos humanos, recursos financieros, adquisiciones y pagos. La principal falencia es que existe una serie de

mediciones que arrojan indicadores y ratios no integrados, generados en forma no sistemática sobre bases de medición que difieren en tiempo, en unidades de medida y escalas.

Por otro lado, es preciso considerar que los directores y los diferentes puestos jerárquicos de la estructura organizacional del hospital no pueden tomar decisiones basándose en datos exclusivamente del pasado, necesitan contar con información proyectada, que les permita visualizar la perspectiva futura.

Un modelo metódico de información puede contribuir a lograr las metas más ambiciosas, que consideren datos que fluyan regularmente, y lleguen a los usuarios internos (médicos, auxiliares médicos, administrativos, pacientes) y externos (Ministerios de Salud, sociedad).

Esta tesis impulsa la necesidad de desarrollar un modelo de información contable único e integrado para hospitales que aporte beneficios a toda la comunidad de salud. Además, este modelo debe reunir la amplitud de contenidos propios de la actividad del hospital, sintetizar su expresión, brindar sustantividad en sus datos, neutralidad de opinión, oportunidad de información y seguridad para tomar decisiones sobre bases fundadas. Por lo tanto, este debe ser un sistema contable integrado, que vincule costos, beneficios, recursos sociales y recursos físicos bajo un mismo paradigma de información de calidad.

1.2 Justificación e importancia de la investigación

Los procesos de medición y comunicacionales son elementos centrales de la disciplina contable. Es fundamental, en el área salud, reflexionar sobre los modelos de medición y emisión diferenciados que permiten mejorar la información contable provista a los grupos de interés.

1.3 Aportes del modelo

El resultado de la investigación amplía el modelo teórico. Se desarrolla un modelo de información contable para la gestión de un hospital, con el objetivo de mejorar, ordenar, simplificar y controlar la operatividad del servicio de salud que presta.

La información proveniente del modelo permite la evaluación del cumplimiento de la responsabilidad social y de la responsabilidad en el manejo de los recursos materiales y humanos.

El cumplimiento de la responsabilidad debe ser evaluado e informado a los diferentes usuarios, dado que las actividades que realizan los hospitales poseen un impacto inmediato y o futuro en la salud de la sociedad.

La característica del sistema contable de integración de información se exterioriza de manera permanente entre los elementos considerados, en un control por oposición en todas sus etapas y asegurado por el control externo.

1.4 Justificación social

La utilización de la información que arroja el sistema contable, con el propósito de mejorar los sistemas de gestión de hospitales y contribuir a perfeccionar el proceso de toma de decisiones y la eficiencia de la gestión, que beneficia directamente a la comunidad, justifica ampliamente el desarrollo de esta investigación.

1.5 Preguntas de investigación

Teniendo en cuenta que el modelo se propone con la intención de mejorar, ordenar, simplificar y controlar la operatividad del servicio de salud, debe responder a los interrogantes tales como:

¿Cuál es la forma más adecuada de sintetizar los datos en los informes para la toma de decisión en hospitales, para generar información clara, concisa y transparente?

¿Qué variables contribuyen para interpretar las tendencias estratégicas a futuro tanto en la dimensión social, ambiental y económica de los hospitales?

¿Qué indicadores comunican mejor el avance hacia las metas que se pretenden alcanzar, definidas por los hospitales y por el resto de los grupos de interés?

¿Cuál sería el modelo para presentar esta información contable en hospitales?

¿De qué manera el sistema información contable contribuye a mejorar la gestión en hospitales?

1.6 Objetivos del trabajo

1.6.1 Objetivos generales

Desde la conceptualización amplia de la Contabilidad, el objetivo general es desarrollar un modelo de información contable en hospitales para mejorar la gestión, la transparencia y la rendición de cuentas, lograr una mejor gestión de recursos y seguir la evolución de las estrategias, con normas de reconocimiento, medición y exposición adecuadas.

1.6.2 Objetivos específicos

1. Analizar cómo los cambios contextuales influyen en la información del ejercicio de la responsabilidad social de los organismos hospitalarios.
2. Diseñar un modelo de gestión para hospitales fundado en información de calidad, comunicada a través de indicadores obtenidos de un sistema contable innovador.
3. Contribuir con información contable integrada para medir el avance del desempeño de los hospitales hacia un desarrollo sustentable, con visión de largo plazo, contribuyendo a que los responsables de las políticas para la gestión de hospitales evalúen en qué medida se autorizan gastos sustentables.
4. Elaborar documentos para el análisis académico y profesional, acerca de la medición de las estrategias de gestión de hospitales hacia una mejora continua.

1.7 Hipótesis

Los problemas referidos son:

Hipótesis 1: la contabilidad de gestión hospitalaria aporta mediciones válidas y confiables para la toma de decisiones.

Hipótesis 2: los principales grupos de interés encuentran cubiertas sus necesidades con la información contable de calidad referida a todas las dimensiones del desempeño hospitalario.

Hipótesis 3: las disciplinas como administración, psicología, medicina abordan fenómenos sociales que brindan fundamentos teóricos para incluir en las variables por considerar para la información de gestión hospitalaria.

Hipótesis 4: la información financiera y no financiera, brindada para los procesos de toma de decisiones, responde más adecuadamente a las demandas de los grupos de interés.

1.8 Metodología del trabajo

Para realizar el diseño del modelo de gestión de hospitales, la metodología se orientó en la recolección y análisis de la información del hospital para luego hacer foco en el diseño del modelo de gestión cimentado en la bibliografía y en la doctrina contable.

El nosocomio que sirvió de base de estudio es el hospital de Niño Jesús el cual fue fundado a mediados de la década de 1890, por un grupo de mujeres tucumanas que se agruparon en la Sociedad de Beneficencia de Tucumán con el simple principio de solidaridad.

Se inauguró el hospital el 14 de Mayo de 1899 en la manzana delimitada por las actuales calles Junín, Santa Fé, Salta y Avenida Sarmiento de la ciudad de San Miguel de Tucumán, poniéndolo bajo el “Patrocinio y amparo del Niño Jesús”, y encomendando, desde ese día, la administración a las terciarias franciscanas.

El 29 de setiembre de 1949 se trasladó a su actual ubicación, entre las calles Rondeau, Pasaje Hungría, Ayacucho y Chacabuco de la ciudad de San Miguel de Tucumán.

El Hospital es monovalente, y por diferentes motivos se convirtió en un importante centro pediátrico de referencia en la zona Noroeste de Argentina por;

a) El lugar que ocupa en el mercado de salud pediátrico de la Provincia de Tucumán y en la Región del NOA: El hospital atiende al 75% de los niños y niñas de un mes a catorce años de edad que viven en Tucumán. Los pacientes en su mayoría son de la provincia de Tucumán pero existe un número considerable que provienen de provincias limítrofes en particular de Santiago del Estero (de las localidades de Pellegrini, Jiménez, Taboada, Termas de Río Hondo, Capital), de Catamarca (de Santa María) y de Salta (de La Candelaria y Rosario de la Frontera).

c) Tecnología y complejidad: brinda todas las especialidades pediátricas las veinticuatro horas y posee una categorización de complejidad número nueve. Las especialidades son: Odontología, Nefrología, Neurología, Endocrinología, Dermatología, Hemoterapia, Gastroenterología, Cardiología, Nutrición, Adolescencia, Alimentación, Kinesiología, Rehabilitación, Salud Mental, Neumología, Psicología, Endoscopia, Hemato Oncología, Fonoaudiología, Otorrinolaringología, Enfermería, Radiología, Ecografía, Tomografía, Infectología, Reumatología, Oftalmología, Traumatología, Genética, Urología, Ginecología, Diabetes, Laboratorio de Análisis Clínicos y Laboratorio de Bacteriología, Farmacia, Anatomía Patológica, Servicio Social y Lactario, en donde se provee a los pacientes, insumos relativos a la lactancia necesaria del paciente.

d) Servicios médicos distintivos: consultorio de rabia con atención de urgencias en guardia; servicios de quemados, servicio de endoscopia respiratoria y digestiva para sacar cuerpos extraños de las vías aéreas y atención de las enfermedades digestivas; servicio de hemato-oncología con internación adjunta; y servicio de atención al paciente con inmunodepresión primaria (SIDA).

La capacidad de atención: es de doscientas veintiséis camas, las cuales se encuentran ocupadas entre un 80% a un 85% durante todo el año, el periodo de internación en promedio es de siete a ocho días.

La capacidad de atención de pacientes por consultorios externos es de doscientas consultas diarias y por guardia doscientas cincuenta aproximadamente.

Las cirugías diarias: son veinticuatro operaciones por día referidas a cirugía Otorrinolaringología, Oftalmología, Endoscopia, Cirugía General, Traumatología, Quemados, Neurocirugía, Fisurados, Cardialgia, Urología y Cardiovascular.

El relevamiento en el hospital se desarrolló durante el periodo julio del 2018 a marzo 2019.

Se empleó el método de deductivo, que permite ejecutar un proceso evolutivo desde la recolección de datos, su análisis y la deducción de conclusiones. Para cumplimentar el objetivo se utilizó tanto una metodología de análisis cualitativo como de cuantitativo, de acuerdo a la fuente y a los datos.

La metodología cuantitativa permitió recurrir a la información numérica y se presentó en cuadros de relaciones, ratios indicadores. Se cumplimentó con la observación de

la conducta individual de las variables que surgieron en dicho análisis, para luego indagar y analizar las relaciones. Se empleó la técnica de encuestas y el análisis documental.

Particularmente, la combinación del método deductivo cuantitativo permitió cuantificar y otorgar valor numérico a las variables (datos cualitativos) y, de esta manera, objetivizar la información.

En referencia a la metodología de carácter cualitativo, se utilizó un diseño flexible orientado al proceso de obtención de los resultados. Además, la metodología se cimentó en información de tipo verbal, que se recogió mediante diversas técnicas.

Se procedió a clasificar la información para analizarla confrontando los datos que se refieren a un mismo aspecto y evaluando la fiabilidad de cada fuente. Fundamentalmente, se utilizaron entrevistas semiestructuradas y la observación.

1.8.1 Técnicas cuantitativas

Encuestas: a un grupo significativo de personas a través de la formulación de preguntas, relacionadas con la problemática estudiada. Se las encuestó para saber qué nivel de información poseen respecto de los objetivos estratégicos, cuál es su compromiso y qué percepción tienen de la organización. Y, además, a los pacientes, para conocer el nivel de satisfacción que tienen con el servicio de salud.

Análisis documental: se revisaron los documentos, las normativas y las legislaciones relevantes para el análisis.

1.8.2 Técnicas cualitativas

Entrevistas semiestructuradas: se buscó obtener información sobre las funciones de cada departamento de los sistemas, los procesos asistenciales, la planificación estratégica, etcétera.

Observación directa: se relevaron aspectos como la metodología de trabajo en el hospital, los procesos asistenciales y de gestión.

Tabla 1. Resumen de la metodología

Objetivos	Variables	Técnicas	Metodología	Instrumentos
Identificar los objetivos estratégicos del hospital desde las distintas perspectivas	Objetivos estratégicos	Entrevistas	Cualitativa	Guía de pautas para la entrevista
		Análisis documental	Cualitativa	Registro y grilla de análisis para el análisis de la documentación
Detectar cuáles son las necesidades concretas a la hora de tomar decisiones en el hospital, y cuáles son las áreas más críticas en este proceso	Necesidades en la toma de decisiones	Entrevistas	Cualitativa	Guía de pautas para la entrevista
		Observaciones	Cualitativa	Grillas de observaciones
Relevar información interna y externa del hospital que permita hacer un diagnóstico	Información y datos que sean relevantes para el diseño de la tesis	Encuesta	Cuantitativa	Cuestionarios para las encuestas
		Entrevistas	Cualitativa	Guía de pautas para la entrevista
		Análisis documental	Cualitativa	Registro y grillas de análisis para el análisis documental
		Observaciones	Cualitativa	Grilla de observación
Determinar y definir cuáles serán las dimensiones apropiadas para el modelo de gestión de hospitales	Indicadores	Encuesta	Cuantitativa	Cuestionarios para las encuestas
		Entrevistas	Cualitativa	Guía de pautas para la entrevista
		Análisis documental	Cualitativa	Registro y grillas de análisis para el análisis documental
		Observaciones	Cualitativa	Grillas de observación

Fuente: Elaboración propia

1.8.3 Instrumentos de investigación

Los instrumentos que se utilizaron son: cuestionarios para las encuestas, grillas de observación, registro y grillas de análisis para el análisis documental y guía de pautas para la entrevista.

Una vez recopilada y analizada la totalidad de la información, se procedió al diseño del modelo de gestión para hospitales en San Miguel de Tucumán en función de los resultados obtenidos.

1.8.4 Etapas ejecutantes de la investigación

Las normas internacionales de auditoría tuvieron un impacto culminante en las normas de auditoría argentinas lo que forjó la Resolución técnica N° 37 normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento. La misma acoge nuevas formas de trabajo y que el auditor, debe satisfacer una mayor amplitud de demandas de información de los interesados, conforme a un marco de información contable con fines determinados.

El objetivo de un encargo de aseguramiento es formular una conclusión con el fin de aumentar el grado de confianza de los usuarios a quienes se reserva el informe, acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios.

La conducta ética del Contador fundada en valores morales es una pauta en el desarrollo del profesional tanto personal como en su relación con los demás. En la medida en que los profesionales en ciencias económicas actúen conforme normas de conductas anheladas, generarán confianza y reconocimiento de sus tareas por parte de los distintos usuarios, y mayor amplitud a las demandas.

La definición de la significatividad es resultante de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud respectiva, la naturaleza y el efecto sobre el servicio de salud analizado en el hospital y los intereses de los diferentes usuarios a quienes se predestina el informe.

La aplicación de los ítems detallados en la Resolución Técnica N. ° 37 normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento de la FACPCE permitió fijar las pautas y etapas conforme al siguiente detalle:

1.8.4.1 Primera etapa

Se ejecutó una individualización de los sectores que conforman la estructura del Hospital y los procesos que conforman los sistemas y subsistemas.

El objeto de examen son los sistemas y sectores del Hospital del Niño Jesús de San Miguel de Tucumán, conformado por el sistema médico asistencial y el sistema técnico y el sistema administrativo. A través del organigrama proporcionado por el hospital, se identificaron los sectores.

1.8.4.2 Segunda etapa

Se realizó un reconocimiento global en el cual, a través de documentación analizada y de entrevistas a funcionarios y a la Alta Dirección, se tomó conocimiento del medio externo de la organización y de los subsistemas internos.

Se realizaron recorridas por las instalaciones, visualizando todos los procesos, funciones y otras tareas en forma general.

El relevamiento se circunscribió a la búsqueda de la siguiente información:

a) Constituyentes económicos generales que afectan a los hospitales públicos de Tucumán La información relacionada con el nivel de la actividad hospitalaria. Recursos de financiamiento del hospital. Inflación y la erosión sobre los costos hospitalarios. Políticas gubernamentales. Programas de incentivos financieros (programas asistenciales que financia el gobierno nacional). Vinculación con otras entidades gubernamentales, convenios con otros hospitales, con universidades.

b) Mercado de la salud: situaciones importantes que afectan al Hospital de Niños

La información se recabó según el siguiente detalle: integrantes del sector, medicina privadas y obras sociales. Actividad asistencial cíclica. Innovaciones en la tecnología de los bienes de usos hospitalarios. Estadísticas de operación. Prácticas específicas.

c) Legislación y normativas

Marco legal y requerimientos reglamentarios.

d) Administración

Estructura organizacional. Objetivos, planes estratégicos de la administración. Alta Dirección. Departamento de Auditoría Interna y alcance de sus actividades. Administración de operaciones. Experiencia y reputación. Sistemas de información de la administración.

e) Servicios hospitalarios

Características y naturaleza de los servicios del hospital, recursos humanos. Servicios que se prestan. Proveedores. Inventarios. Licencias, patentes.

1.8.4.3 Tercera etapa

Se efectuó un relevamiento detallado del objeto de examen y se tomó conocimiento en forma pormenorizada de cada uno de los subsistemas del nosocomio.

Los procedimientos implementados para realizar el relevamiento fueron:

-Relevamiento descriptivo: radicó en entrevistas grabadas en las que cada una de las personas que dirigen los distintos sectores del hospital describieron los procedimientos y operaciones que realizan.

-Relevamiento a través del instrumento cuestionario: se elaboró una serie de preguntas con el objeto de evaluar los controles internos existentes.

1.8.4.4 Cuarta etapa

Las pruebas de cumplimiento brindan evidencia sobre los controles y su aplicación. Se utilizaron fueron los siguientes:

- Inspección de la documentación del sistema, incluye el examen de manuales de operación, cursogramas y descripciones de puestos. Estos describen los sistemas dictaminados por la Dirección, pero no informan sobre los controles uniformes. Por lo cual, debe integrarse con las pruebas de reconstrucción de observación de determinados controles.

- Pruebas de reconstrucción. Este procedimiento permite comprender el flujo de datos dentro de los sistemas, los métodos que se emplean para procesar dichos datos y los controles actuales. Asimismo, implican la observación y seguimiento de unas pocas transacciones, corroborando con los recursos humanos participantes las funciones de procesamiento realizadas y los controles aplicados.

- Observaciones de determinados controles: proporciona evidencia de que los controles existen, están en vigencia y operan de la forma esperada.

- Técnicas de datos de prueba. Involucran el ingreso de transacciones de prueba ficticias en los sistemas del ente y la comparación de los resultados con los valores predeterminados.

2. Características del sistema de información contable de una unidad hospitalaria

2.1 Información contable

2.1.1 Fundamentación de la medición

Se presenta el marco teórico que respalda la gravitación que puede atribuírsele a la información contable como apoyo a la toma de decisión entendiendo como una visión amplia que contempla las relaciones contextuales de la organización, además de la evaluación y apoyo de la gestión interna.

Se propone un análisis de la contabilidad, destinada a la identificación de los usuarios internos y externos, sus relaciones, sus necesidades de información en los centros de salud y por consiguiente su utilización en la gestión. Para ello es esencial la definición de los constructos y su inclusión en el modelo contable para la captura del dato, ordenar, clasificar, medir, analizar y comunicar hechos e impactos de diverso tipo en la organización.

Se inicia con la definición de “contabilidad”, que establece la relevancia que otorga a la medición, al considerar que es el propósito de la disciplina contable, lo cual es refrendado por Mattessich (2002) “... la descripción cuantitativa y la proyección de la circulación del ingreso y de los agregados de riqueza” (p. 51).

Pero el principal problema que se detecta es que diversos usuarios requieren información en función de sus necesidades, pero difiere de la que comunican los diferentes entes. Es relevante que los interesados en la información la reciban según su requerimiento y puedan evaluar su confiabilidad.

2.1.2 El paradigma de la utilidad contable

La revisión de los conceptos desarrollados en el apartado preliminar tiene por objetivo el reconocimiento de la estrecha vinculación entre registraciones contables y su utilidad para los usuarios en las empresas, eje del modelo contable por elaborar.

Al representar algún fenómeno por parte de la contabilidad siempre se requiere aplicar el proceso contable para ordenar, clasificar, medir, analizar y comunicar hechos e impactos de diverso tipo (datos contables).

Estas cuestiones en torno a la función de la información contable y de su condición de base han sido ampliamente desarrolladas por la doctrina, a partir de esta se generan informes contables de gestión. Por eso, este trabajo se centró en el reconocimiento de “datos contables”, con un alcance multidimensional, que incorpora información de índole cualitativa, la cual se demanda para la gestión y el control de la organización.

A modo de síntesis, el constructo de utilidad permitirá desarrollar la emisión de información más relevante para el usuario, es importante indagar y describir cómo dicho usuario toma decisiones en función de la información. De este modo, la contabilidad mantiene sus objetivos de apoyo a los procesos de toma decisiones en la gestión de patrimonios pertenecientes a un ente económico.

Esta interrelación entre generación de información contable y la utilidad por parte de los usuarios potenciales puede ser contrastada.

De acuerdo a lo que plantea Belkaoui A.:

Socio-economic accounting results from the application of accounting in the social sciences; it refers to the ordering, measuring, analysis, and disclosure of the social and economic consequences of governmental and entrepreneurial behaviour. It includes these activities at the macro and micro level. At the micro level, its purpose is the measurement and reporting of the impact of the organizational behaviour of firms on their environment. At the macro level, its purpose is the measurement and disclosure of the economic and social performance of the nation (p. 4).

Traducción:

Resultados de la contabilidad socioeconómica de la aplicación de la contabilidad en las ciencias sociales se refiere a la ordenación, medición, análisis y divulgación de las consecuencias sociales y económicas del comportamiento gubernamental y empresarial. Incluye estas actividades a nivel macro y micro. En el nivel micro, su propósito es la medición y el informe del impacto del comportamiento organizacional de las empresas en su entorno. En el nivel macro, su propósito es la medición y divulgación del desempeño económico y social de la nación (Belkaoui, 1999, p. 4).

El usuario debería saber en qué grado la información recibida reporta la propiedad del fenómeno sujeto a medición. Mattessich (2002, p. 12) afirma que "...no sólo es muy bajo el grado de exactitud de muchas mediciones contables, sino que frecuentemente los contadores actúan en un vacío de confiabilidad que no proporciona ningún tipo de medición del error implicado en las mismas".

Los autores Belkaoui y Mattessich han planteado en sus investigaciones las limitaciones de las mediciones en cuanto a falta de objetividad o de un grado de exactitud, también denominado *confiabilidad*, asociado a las mediciones.

Las mediciones para ser útiles deben ser válidas y confiables. Para conseguirlo es importante desarrollar mecanismos de control que garanticen la validez y un grado de confiabilidad de las mediciones.

Hernández (2002) explicita: "La contabilidad es una actividad tan antigua como la propia humanidad. En efecto, desde que el hombre es hombre, y aún mucho antes de conocer la escritura, ha necesitado llevar cuentas, guardar memoria y dejar constancia de datos relativos a su vida económica y a su patrimonio" (p. 1).

Es esencial el abordaje del proceso de emisión de información y su utilidad para el usuario desde una perspectiva temporal, debido a que se han adaptado a las realidades sociales, Vlaeminck (1996) manifiesta que "... a medida que se fue teniendo un conocimiento más perfecto de la entidad en cuyo seno se producía el fenómeno contable, se multiplicaron las enumeraciones, por cuanto que este conocimiento más exacto motivaba una visión más clara de la utilidad de nuevas cuentas" (p. 76).

La información debe ser útil para la toma de decisiones. Esta postura es avalada por autores como Tua Pereda (1989), que utiliza el concepto "paradigma" para instaurar el foco desde el cual debe analizarse, en términos teóricos, a la contabilidad.

La actuación del profesional contable lidera este espacio en donde se requiere una mayor comunicación de la organización con el medio, donde se han previsto herramientas que buscan la integridad y sensibilidad de la organización en sintonía con la sostenibilidad. Es el gran desafío es desarrollar un marco ético que oriente la gestión del gobierno corporativo.

El modelo contable, con sus procesos esenciales de medición y comunicación, debe anexar ese marco ético que conduzca la gestión del gobierno corporativo. Este marco conceptual de las buenas prácticas de gobierno identifica ciertas características principales: participación, legalidad, transparencia, responsabilidad, consenso, equidad, eficacia, eficiencia y sustentabilidad.

- **Transparencia:** las decisiones que se ejecutan deben realizarse de forma tal que sigan las leyes establecidas. También significa que la información debe estar disponible para cualquier persona afectada por esas decisiones.
- **Responsabilidad:** el buen gobierno requiere que las instituciones y los sistemas sirvan a todos los grupos de interés dentro de un marco de tiempo razonable.
- **Consenso:** hay muchos actores y, por lo tanto, sinnúmero de puntos de vista. El buen gobierno requiere mediación entre los diferentes intereses de la sociedad para alcanzar un amplio consenso, en lo que concierne a los mayores intereses del conjunto de la comunidad y establecer cómo se puede llegar a realizarlos.
- **Eficacia y eficiencia:** el buen gobierno significa que los procedimientos y las instituciones llegan a resultados que necesita la sociedad en tiempo adecuado y utilizando de la mejor forma posible los recursos de los que disponen.

2.2 Teoría tridimensional de la contabilidad

En este contenido de un marco ético se parte de la definición de riqueza social, su valoración cuantitativa y cualitativa, cimentada en la socicontabilidad como disciplina social y robustecida por la escuela de la comunicación de la información.

Asimismo, se identificó en la doctrina contable los fundamentos de un sistema de información contable, los que mantienen su vigencia más allá de las características organizacionales.

La riqueza social es afectada de manera positiva o negativa por el resultado de las acciones en las instituciones, en el caso especial de la riqueza social, dichos efectos deben ser informados. Donde exista una realidad social e individuos que precisen gestionar esa

realidad social, tendrá lugar una problemática contable con independencia de la unidad de medida.

En consecuencia, partiendo de la definición de contabilidad, es posible delimitar las disciplinas de biocontabilidad, sociocontabilidad y contabilidad económica que se infieren y constituyen los modelos que representan los tres tipos de riqueza (ambiental, social y económica). Se puede afirmar que la propuesta de la teoría tridimensional de la contabilidad daría respuesta a la problemática que aborda esta tesis. Se cimienta en los trabajos desarrollados por la Red de Investigación en Ciencias Económicas y Administrativas (REDICEAC) y el Grupo de Investigación en Contaduría Internacional Comparada (GICIC). Para poder realizar una medición adecuada en función de la teoría tridimensional, es relevante identificar los constructos que la integran:

- La contabilidad es una ciencia social que aborda la valoración cualitativa y cuantitativa de la riqueza ambiental, social y económica fiscalizada por las instituciones, que, empleando diversos métodos, le permite evaluar la gestión con el objetivo de contribuir a la mejor acumulación, generación, distribución de la riqueza y, por consiguiente, a su sustentabilidad.
- La biocontabilidad evalúa de manera cualitativa y cuantitativa la riqueza ambiental.
- La sociocontabilidad estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de la riqueza social.
- La contabilidad económica estudia la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza económica.

2.2.1 Términos teóricos

El supuesto sobre el que se parte en esta tesis es que la información es útil para la toma de decisiones. Esta postura es acreditada por autores como Tua Pereda (1989), que utilizan la noción de “paradigma” para instaurar el foco desde el cual debe analizarse en términos teóricos a la contabilidad con la intención de identificar el valor de la información desde dos perspectivas:

1. el valor orientado hacia el mercado;
2. el valor orientado hacia un ideal.

Para esto, los *términos teóricos* permiten identificar la configuración de entidades u objetos inobservables y estos se contraponen a lo que se conoce como *términos empíricos*, que se refieren a entidades y propiedades observables.

Los términos teóricos que se emplearon son activo, pasivo; ingresos, egresos, los cuales se encuentran explicitados en las normas contables. Estos captan y comunican información sobre la realidad económico-financiera-ambiental (riqueza), que es útil para la toma de decisiones de un amplio abanico de usuarios.

El constructo riqueza se define, desde la disciplina contable, como toda cosa que existe en la naturaleza, o en la mente de los hombres, ya sea corporal o incorporeal, mueble o inmueble, natural o artificial, concreta o abstracta, la cual puede ser apropiada y/o controlada por el hombre, quien podrá tener dominio, uso, goce, capacidad de modificación y/o disposición de esta, ejerciendo algún impacto o alteración voluntario o involuntario, sea con propósitos de utilización directa o indirecta o por condiciones eventuales y/o fortuitas, que como consecuencia sufra algún tipo de transformación positiva o negativa (Biondi, 2008.).

2.2.2 La sustentabilidad de la riqueza

La riqueza es un concepto vinculado con la sustentabilidad, en particular en los centros sanitarios, para impulsar el desarrollo de un sistema que permita mejorar la salud y el bienestar de las poblaciones de una forma eficiente y eficaz. Sin embargo, cuestiones relativas a la definición en términos operativos y procedimentales, o la forma de medir la sostenibilidad en hospitales, continúan en desarrollo.

En el marco del contexto ético descrito en hospitales, se indagó el concepto de “sustentabilidad de la riqueza” como proceso que, de forma continua, autónoma o por intervención de la naturaleza o de la acción humana, permite la perdurabilidad, conservación, mantenimiento dinámico y/o el crecimiento de la riqueza, controlada por la organización en una o todas sus dimensiones (ambiental, social y económica).

La sustentabilidad de la riqueza es uno de los fines básicos o genéricos de la contabilidad, compartido con otros campos del saber; se representa en términos de calidad y cantidad, en función de los beneficios reales o potenciales para la vida en general y/o para el hombre en particular.

La contribución organizacional a la sostenibilidad corresponde a su responsabilidad intra e intergeneracional, a través de procesos espacio-temporales adecuados de acumulación, generación, distribución y circulación endo y exoorganizacional (Mejía Soto *et al.*, 2015, p. 45).

En el abordaje del problema de esta tesis se detectó la necesidad de identificar nuevas bases de valuación para medir y revelar el desempeño organizacional en relación con los impactos ambientales, sociales y de gobernabilidad. “El campo de la Contabilidad debería abarcar cualquier tipo de información necesaria para la toma de decisiones sobre las entidades, es decir, retrospectiva, presente y prospectiva, monetaria y no monetaria; económica y no económica; cuantitativa y no cuantitativa; la información debería proporcionarse de acuerdo a las necesidades de los decisores” (García Casella, 2001, p. 26).

La contabilidad procura interpretar los hechos susceptibles de contabilización de naturaleza social y clasificarlos conforme a un sistema.

Chiquiar (2017) manifiesta que los hechos contables son construcciones con contenido cognoscitivo, lingüístico, e ideológico, a los cuales la contabilidad relaciona y les otorga un contenido, organizándolos de acuerdo a una sintaxis y una semántica propia. Es decir que el usuario definirá los límites del modelo de representación, en relación con el interés de los usuarios y con los objetos que se incorporaran. Por medio de la representación, que es una noción abstracta, se intenta dar un orden a los sucesos a través de la captación del lenguaje, que es el vehículo de representación para la conformación del constructo y la acción.

La riqueza social es afectada positiva o negativamente por el resultado de las acciones en las instituciones, dichos efectos, en el caso especial de la riqueza social, deben ser informados.

La información sociocontable debe ser presentada por organizaciones públicas o privadas, con y sin ánimo de lucro, pequeñas, medianas o grandes; puede cubrir diferentes períodos de tiempo que son definidos por las necesidades de los usuarios. En los hospitales es fundamental elaborar un instrumento de comunicación de la organización con los grupos de interés internos y externos.

En este informe se debe realizar la presentación sistemática y ordenada de la información de la riqueza social, valorada a través de unidades cualitativas y cuantitativas con el propósito de evaluar la gestión de los centros de salud y lograr la sustentabilidad.

La contabilidad debe estribar en el proceso estratégico organizacional, por lo cual, debe considerar la información producida por los diferentes segmentos contables, el económico, el financiero, el gerencial, el ambiental, en particular las nuevas necesidades informativas en el mundo, y la incorporación de herramientas y técnicas.

Como se mencionó anteriormente, las necesidades de información social son las requeridas por los usuarios. Estas han sido identificadas por varios autores, en el caso de los hospitales se pueden explicitar como:

1. Descripción cualitativa y cuantitativa de la existencia de la riqueza social.
2. Explicación retrospectiva y presente de la existencia y circulación cualitativa y cuantitativa de la riqueza social.
3. Análisis prospectivo de la existencia y circulación cualitativa y cuantitativa de la riqueza social.

2.2.3 Informes de contabilidad social

Con respecto a los informes de contabilidad social, en función de lo descrito, se deben perseguir cuatro objetivos básicos comunes a todos:

1. Retrospectivo: rendir cuentas de la gestión de la riqueza social controlada por el hospital.
2. Realidad: presentación de la situación temporal y espacial de la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de riqueza social controlada por el hospital.
3. Predictivo: proyectar los posibles comportamientos de la valoración cualitativa y cuantitativa de la existencia y circulación de la riqueza social.
4. Prospectivo: servir de soporte tecnocientífico para la adecuada toma de decisiones por parte de los usuarios de la información, en función de la sustentabilidad integral.

A modo de síntesis como ejes rectores se puede consensuar que permiten:

- La rendición de cuenta y la evaluación de la gestión sobre la riqueza social.
- Aportar información para una adecuada toma de decisiones.

El informe de contabilidad social utiliza diferentes unidades de medida:

- Indicadores de desempeño: faciliten la medición de la información y el desempeño económico, medioambiental y social de una organización (GRI, 2006, p. 21).
 - Unidades físicas como magnitudes, medidas, porcentajes e indicadores (Gómez Santrich, 2007, p. 81).
 - Unidades monetarias (Criado, 2006, p. 8).

2.3 Criterios de reconocimiento de los elementos del sistema contable

La generación de información en los hospitales, que sirven de respaldo en el proceso de toma de decisiones en las diferentes etapas de planificación, gestión, control, proyección, constituye el objetivo por satisfacer por los sistemas de información. Contemplar una apropiada captura y tratamiento de información cualitativa y cuantitativa es una problemática que se debe resolver a partir de una adecuada definición de criterios.

Los razonamientos de reconocimiento de los elementos de la información contable en centros de salud se juzgarán a partir de la esencia de su naturaleza y de los atributos que se necesiten observar de la realidad social que se quiera abordar. Como las situaciones son complejas y variadas, no se puede definir un único criterio de reconocimiento, sin embargo, se pueden mencionar dos atributos:

1. Que tenga capacidad de modificar esa esencia.
2. Que pueda realizarse una medición objetiva.

Devine (1996) sostiene que la medición supone el proceso de ligar el modelo formal del sistema de los números a algún aspecto de los objetos o sucesos sujeto a estudio.

2.3.1 Bases en el modelo contable de hospitales

Los hospitales requieren la utilización de unidades de valoración social. Estas se definen en función de la relación entre la contabilidad y otras ciencias sociales. Los criterios de medida no son necesariamente económicos.

Los métodos y técnicas que se utilizaron en hospitales se cimientan en la sociocontabilidad y se clasifican en:

- Métodos y técnicas de medición intrínsecas: reconocen el valor de la realidad a partir de sus propias condiciones.
- Métodos y técnicas de medición extrínsecas: reconocen el valor de la realidad en función del beneficio que representa.
- Valoración no económica sociocultural de las riquezas.

La representación fiel y la objetividad son condiciones elementales de la información contable para poder dar cumplimiento a la función de la contabilidad, pero también debe responder y satisfacer la necesidad de los usuarios.

Los principales requisitos de la información contable de los hospitales son:

- Representación fiel de la realidad: que refleje la valoración cualitativa y cuantitativa de la riqueza social controlada por el hospital.
- Objetiva: debe simbolizar la realidad del objeto de estudio contable, por lo cual, evalúa la gestión del hospital en el control de la riqueza social.

Para el diseño del sistema contable se determinaron las dimensiones espacio-tiempo para que la información fuese auditable, accesible, completa, comparable, comprensible, confiable, consistente, clara, material, oportuna, precisa, predecible, regularidad, relevante, verificable

La información sociocontable corresponde a descripciones cualitativas de la existencia y circulación de la riqueza social controlada por el hospital. La exposición cualitativa es particular y específica para la dimensión social y sus respectivos sistemas diseñados para alcanzar una adecuada representación.

2.4 Las decisiones y el sistema información contable

Como ya se dijo, la contabilidad aporta información para poder tomar decisiones, pero la identificación de los medios para lograr los fines es una tarea administrativa realizada por los individuos con poder de toma de decisiones en los hospitales.

La contabilidad en un proceso superador que aporta información sobre el grado de cumplimiento o no de los objetivos con las decisiones realmente tomadas. Se cimienta en el sistema de información, el cual suministra información para la toma de decisiones, para el logro de los objetivos y para conseguir la adaptación a entornos complejos y cambiantes. Además, se complementa con la administración en cada una de sus etapas, evaluando la existencia, cambios en los recursos y controlando el cumplimiento de los objetivos.

En este contexto se funda la contabilidad de gestión en hospitales.

Lorca y García (2003, p. 8) expresan: “la Contabilidad de Gestión no es un fenómeno unitario, ni homogéneo, sino que en la práctica consiste en un ensamblaje de diferentes prácticas y técnicas, que pueden ser implementadas en diversos modos en distintas organizaciones; ello supone una dificultad añadida a la investigación que va más allá de la carencia de datos”.

Por su parte, López y Rodríguez, (2003, p. 13) afirman: “Se aprecia la necesidad de información que sirva para la gestión de riesgos, que exprese la estrategia de las compañías, que se refiera al modo de creación de valor y de la gestión financiera futura, lo que incluye desde personas hasta cadena de suministro, clientes, marca o reputación, inversiones realizadas, amenazas, medidas de control, etc.”.

En tanto, el Dr. García Casella (2012), expresa:

En Contabilidad tenemos una colección de teorías contables, hipótesis contables, leyes contables y datos contables al día compatibles con la colección respectiva obtenida de la Administración, la Economía, la Sociología.

(...) Encontramos un argumento importante para considerar Ciencia a la Contabilidad pues esta tiene campos de Investigación contiguos tales como la Economía y la Administración y resulta de ello que hay un solapamiento en materia de visiones generales, trasfondos formales, trasfondos específicos, fondos de conocimiento, objetivos, metódicas.

Los componentes del campo contable enunciados cambian, por lentamente que sea, como resultado de investigación en el mismo campo y en

campos cercanos, no sólo las citadas Economía y Administración, sino Psicología, Sociología, Política y Derecho (p. 24-27).

En concordancia con Mattessich (2002), García Casella (2013, p. 18) explicita que “la Contabilidad no depende de la Economía ni de la Administración, pero tiene una gran interrelación mutua con ambas ciencias sociales igual que la que investigamos”. En estas líneas se acepta que la contabilidad utiliza además del propio, el trasfondo específico de otros campos, entre ellos, el de la administración, puede pensarse que específicamente el segmento de la contabilidad gerencial puede utilizar datos, hipótesis y teorías de la administración, allí donde sus fines o funciones pueden confluir.

La contabilidad es un medio de comunicación siempre que el sistema de información contable incorpore las necesidades de información de sus usuarios.

Por su parte, la administración identifica los objetivos que debe conseguir por la organización, y la contabilidad suministra información para la toma de decisiones que contribuya a alcanzar los objetivos y realizar las mediciones del grado de su cumplimiento.

La generación de información por parte de la contabilidad de gestión, proveniente del sistema de información contable, el cual debe adoptar herramientas administrativas en busca de contribuir a la acumulación, generación, distribución y sostenibilidad de la riqueza ambiental, social y económica controlada por las organizaciones y apoyar la toma de decisiones de los usuarios internos de la organización.

El sistema de información contable centra su actividad en la valoración cualitativa y cuantitativa del estado y circulación de la riqueza, para producir los informes a los que haya lugar; la administración cumple sus funciones de planificar organizar dirigir y evaluar, controlar sobre la base de la información contable.

2.5 Contabilidad de gestión

García Casella y Rodríguez de Ramírez (2001, p.145) identifican los siguientes segmentos:

- Contabilidad patrimonial o financiera: encauzada a servir a los sujetos ajenos a la organización, inversores de riesgo (accionistas acreedores).

- Contabilidad gerencial: orientada a ofrecer información a los intereses de los decisores internos de las organizaciones.

- Contabilidad social: direccionada a medir las metas sociales, tanto macro como micro, superando el reduccionismo economicista.

- Contabilidad económica o nacional: Tiene objetivos procedentes de teorías económicas.

- Contabilidad gubernamental: tiene como receptor no solo a los funcionarios públicos, sino a la sociedad en general.

En este sentido, Giner Fillol, Pontet Ubal y Ripoll Feliu (2008, p. 57) afirman que “las organizaciones tienen que ir transformando la información contable hacia una orientación estratégica, para proporcionar apoyo al proceso estratégico empresarial, evolucionando el suministro actual de información de la contabilidad financiera e incorporando información que proporciona la contabilidad de gestión, así la información contable de las organizaciones apoyaran más eficientemente los procesos estratégicos de las mismas”.

Por su parte, Herrscher (2002, p. 10-11) indica:

a) “Desde el punto de vista histórico, la Contabilidad gerencial representa la culminación del desarrollo de las técnicas contables “hacia adentro” de la empresa.

b) Desde el punto de vista instrumental, la Contabilidad gerencial representa la incorporación al elenco contable, en un todo orgánico y sistematizado, de herramientas modernas de planeamiento y control superior.

c) Desde el punto de vista funcional, la Contabilidad gerencial representa la contribución de la Contabilidad a la eficiencia de la gestión empresarial.

d) Desde el punto de vista de los conceptos (y de las actitudes respectivas), la Contabilidad gerencial representa el sistema de información cuantitativa por excelencia de la empresa.

e) Desde el punto de vista de los objetivos (y las características consiguientes), la Contabilidad gerencial es la Contabilidad orientada a la toma de decisiones.

A partir de lo anterior Herrscher (2002, p. 13) define la contabilidad gerencial: “rama de la Contabilidad que tiene por objeto suministrar información interna, cuantitativa (no necesariamente expresada siempre en términos monetarios) y oportuna, con el fin de lograr la máxima eficiencia de la gestión empresarial, a través de un planeamiento adecuado y de un eficaz control de las decisiones tomadas, de su ejecución y de sus resultados”.

2.5.1 Contabilidad de gestión sus antecedentes

Loa autores Aparisi Caudeli y Ripoll Feliu, en el año 2001, indican que “la aparición de la Contabilidad de Costos, con carácter científico, no cabe situarla hasta comienzos del siglo XIX, cuando aparece en las empresas industriales motivada por la necesidad de disponer de información contable al objeto de determinar el precio de venta de los productos fabricados, administrar y coordinar procesos complejos y dar solución a los problemas planteados por la aparición de costos fijos”. (p.18)

En tanto, Gutiérrez (2005, p. 117) explica las nuevas herramientas de la contabilidad:

Los sistemas de costes por actividad (ABC); el desarrollo de los planteamientos del control de calidad total (TQM) dentro del ámbito de la Contabilidad de Gestión; la adaptación a nuevas técnicas de gestión tales como los sistemas de planificación de las necesidades de materiales (MRP), las tecnologías de producción óptima (OPT), las técnicas Just in Time (JIT) y los sistemas de fabricación flexible (FMS); la Contabilidad de gestión medioambiental; los nuevos indicadores de gestión integrales (BSC) y la utilización de sistemas expertos.

Bertolino, *et al.* (2000, p. 53) revelan cuál es el objetivo de la contabilidad de gestión es “la emisión de informes contables mucho más analíticos y desagregados, destinados a los usuarios internos, y para los cuales la periodicidad y pautas de confección se definen dentro del ámbito de la propia empresa, en función de sus necesidades de información”.

Blanco Ibarra (2003, p. 371) expresa la vinculación ente la contabilidad de gestión y la toma decisiones en las siguientes etapas:

- La organización del proceso productivo.
- La optimización de la capacidad existente.
- La utilización de los medios disponibles.

- El factor humano.
- El aprovisionamiento de los factores corrientes de la producción.
- El análisis y la relación de causalidad en las desviaciones controlables.
- La asignación de responsabilidades.

La contabilidad de gestión ha prolongado su perspectiva, en función de los siguientes factores, conforme indica Rodríguez (2001, p. 139):

1. El cambio progresivo de una economía de producción hacia una de servicio.
2. La globalización a partir de la década de los noventa.
3. El aumento en la competitividad de las empresas a nivel mundial.
4. Avances tecnológicos y su aplicación a la administración de empresas.
5. Las firmas de contadores públicos han estado aumentando proporcionalmente sus servicios de consultoría y asesoramiento de carácter gerencial.
6. Los contadores que trabajan para el sector privado en el campo corporativo, tienen una mayor participación en la toma de decisiones.

2.6 Contabilidad de direccionamiento estratégico

Los autores Amit y Schoemaker (1993), Dierickx y Cool (1989), Mahoney y Pandian (1992) comparten la teoría que se cimienta en que los recursos y las capacidades de la empresa le permiten generar una ventaja competitiva, centrada en la gestión racional de los recursos valiosos, escasos, difíciles de imitar y de sustituir. El enfoque basado en los recursos se concentra en desarrollar y obtener recursos (activos y capacidades) valiosos y costosos de imitar para los competidores. Dicho enfoque sugiere que los retornos superiores de una empresa son determinados, fundamentalmente, por las características únicas de la empresa.

Por su parte, la teoría de organización industrial se centra en que el desempeño superior de las empresas está determinado, en gran medida, por características fuera de la organización. Se concentra en la estructura o atractivo de la industria en vez de características internas de la empresa.

A la contabilidad de dirección estratégica se la puede razonar como un sistema para la definición y control de la estrategia, esta última considerada, como la define Alfred Chandler (2003), “a la estrategia como la determinación de metas y objetivos básicos de largo plazo de la empresa, la adición de los cursos de acción y la asignación de recursos necesarios para lograr dichas metas”. (p.28)

En los centros de salud, la contabilidad de dirección estratégica permite definir una visión de sostenibilidad participando de tres procesos:

1. Diagnóstico permanente y evolutivo de la organización:
 - a) Análisis externo: identificación de las oportunidades y amenazas.
 - b) Análisis interno: identificación fortalezas y debilidades.
 - c) Determinación de la posición competitiva de la organización.
2. Planificación estratégica: determinación de objetivos, formulación de la estrategia y su desarrollo e implementación.
3. Control estratégico que asegure la obtención de ventajas competitivas y la mejora continua.

Rueda y Arias (2009, p. 257-258) indican que el sistema de información contable generará valor en la medida en que se alinee con el direccionamiento estratégico de la organización, mediante el fortalecimiento del nexo que garantice la causa y el efecto entre información pertinente y la toma de decisiones acertadas, con efectos tanto externos como internos.

2.7 Reflexiones

Esta propuesta se encuentra cimentada en la utilidad de la información contable para la toma de decisión y para el cumplimiento de la responsabilidad social, caracterizada por el reemplazo de la pesquisa de una verdad única por una verdad direccionada a los grupos de interés, a efectos de lograr la eficiencia del hospital.

Este modelo es complementado con la información por parte de la contabilidad gerencial, la cual adopta herramientas administrativas en busca de contribuir a la

acumulación, generación, distribución y sostenibilidad de la riqueza ambiental, social y económica controlada por las organizaciones y apoyar la toma de decisiones de los usuarios internos de los hospitales. A su vez, a la administración le permite cumplir con las funciones de planificar, organizar, dirigir, evaluar y controlar sobre la base de la información contable.

Para ser útiles, las mediciones deben ser válidas y confiables. Para conseguirlo es importante desarrollar mecanismos de control que garanticen la validez y un grado de confiabilidad de las mediciones.

La actuación del profesional contable se encuentra ante un espacio donde se requiere una mayor comunicación de la organización con el medio, donde se han previsto herramientas que buscan la integridad y sensibilidad de la organización en sintonía con la sostenibilidad.

De esta manera, el modelo contable, con sus procesos esenciales de medición y comunicación, asume el gran desafío de incorporar un marco ético que oriente la gestión del gobierno corporativo.

El usuario define los límites del modelo en relación con su interés y para con los objetos que se escoge simbolizar. Por medio de la representación, que es una noción abstracta, se intenta dar un orden a los sucesos a través de la captación del lenguaje que es el vehículo de representación para la conformación del constructo y la acción.

La información social en hospitales debe ser una descripción de la circulación cualitativa y cuantitativa de la riqueza social que es controlada por la institución, dar una explicación retrospectiva, prospectiva y presente, que permita visualizar el diagrama de flujo de la sostenibilidad integral de la organización.

Es fundamental elaborar un instrumento de comunicación del centro de salud con los grupos de interés internos y externos. En este informe se realiza la presentación sistemática ordenada de la información de la riqueza social valorada a través de unidades cualitativas y cuantitativas con el propósito de evaluar la gestión del hospital y lograr la sustentabilidad. Desde diferentes pesquisas retrospectiva, actual, predictiva y prospectiva. Este instrumento utiliza diferentes unidades de medida: indicadores de desempeño, unidades físicas como magnitudes, medidas, porcentajes e indicadores, unidades monetarias.

La generación de información contable que sirva de respaldo en el proceso de toma de decisiones en las diferentes etapas planificación, gestión, control, proyección, establece el objetivo para satisfacer por los sistemas de información. Contemplar la adecuada captura y tratamiento de información cualitativa y cuantitativa es una problemática por resolver a partir de una adecuada definición de criterios.

3. Salud sistemas sanitarios: antecedentes ubicación conceptual

3.1 Introducción al universo del constructo salud y sus determinantes

La salud es el objetivo del modelo de información contable, es un bien esencial para la vida, una responsabilidad pública y un derecho social para el bienestar y la economía de la sociedad.

El Estado debe garantizar el acceso a los servicios de salud de una manera adecuada, oportuna e independiente de las variables estadísticas de nivel ingreso, género, edad, etcétera.

El concepto “salud” se fundamenta en una dimensión ética que descansa en valores políticos, religiosos y sociales, entrelazados con distintas visiones e intereses que no siempre tienen valoraciones comunes.

La Organización Mundial de la Salud (OMS) afirma que la misión de todo sistema es conseguir incrementar los niveles de salud en todos los aspectos y situaciones de la persona aislada y/o en sociedad, por lo que su funcionamiento es condición para establecer indicadores de medición de bienestar y de nivel de desarrollo.

El eje del proceso de investigación en gestión de organizaciones que prestan el servicio de salud debe ser la mejora de la salud de la población. Aunque esta “no tiene precio” sí tiene costos que deben gestionarse de manera eficaz y eficiente, con el fin de hacer las organizaciones sustentables en el tiempo.

Para el abordaje del concepto “salud”, es necesario revisar las facetas desde una pluralidad, por su complejidad, su dinamismo y, en particular, por su semántica, que cada sociedad ha generado con matices religiosos, individualistas, colectivos, mágicos, naturalista o algunos combinados.

El carácter negativo es el que se utiliza en salud. Se posee salud cuando no se está enfermo. La OMS, en el preámbulo de su constitución, define a la salud como un estado completo de bienestar físico, psíquico y social y no solo la ausencia de enfermedad o achaque.

En el año 1976, en el X Congreso de Médicos y Biólogos de Lengua Catalana, se definió a la salud como una forma de vida autónoma, solidaria y alegre.

Asimismo, O'Donnell (1986) precisa al concepto "salud óptima" como un estado de equilibrio entre la salud física, emocional, social, espiritual e intelectual.

Estas dos definiciones consideran a la salud en un sentido holístico y positivo. Equiparan el bienestar a la salud, lo que es utópico. Además, son definiciones estáticas y subjetivas, ya que no pueden medirse de forma objetiva.

Por lo tanto, no se puede identificar un patrón objetivo de salud, pues el estar sano está determinado por el componente social y psicológico.

En la XXX Asamblea de la Organización Mundial de la Salud del año 1977, se enuncia la estrategia de "Salud para todos en el año 2000" mediante los siguientes objetivos:

- Añadir más años a la vida: reducir la mortalidad prematura y, por consiguiente, aumentar la esperanza de vida.
- Añadir más salud a la vida: reducir enfermedades, accidentes, minusvalías y discapacidades.
- Añadir más vida a los años: en el sentido de desarrollar las capacidades del individuo en el entorno privado, social y, dentro de este último, el laboral.

Milton Terris (1957) describe que existen diferentes grados de salud, como así también de enfermedad. Los extremos son uno subjetivo, la sensación de bienestar, y el otro objetivo, el cual es medible, la capacidad de funcionamiento.

En este marco, se reformula la definición de salud como un estado de bienestar físico, mental y social, con capacidad de funcionamiento, y no solo la ausencia de enfermedad o achaque.

En el año 1974, Marc Lalonde, ministro de Sanidad de Canadá, indicó que el nivel de salud de una comunidad estaría influido por los cuatro grandes grupos de determinantes que son:

1. Biología humana: constitución, carga genética, desarrollo y envejecimiento.
2. Medio ambiente: contaminación física, química, biológica, psicosocial y sociocultural.
3. Estilos de vida y conductas de salud: el consumo de drogas, el alcoholismo, el sedentarismo, la alimentación, el estrés, la violencia, la conducción peligrosa, la mala utilización de los servicios sociosanitarios.
4. Sistema de asistencia sanitaria: la mala utilización de recursos, sucesos adversos producidos por la asistencia sanitaria, listas de espera, burocratización de la asistencia.

Los factores identificados por Lalonde y otros, como las condiciones sociales, quedan expresadas en un modelo planteado por Dahlgren y Whitehead (1991) que expone a los principales determinantes de la salud como capas de influencia. Este modelo trata de explicar las inequidades en salud. En el centro identifica el individuo, a su alrededor se encuentran las capas, comenzando por los estilos de vida individuales y las conductas, que son afectados por la sociedad y las redes sociales. Los otros determinantes son las condiciones de vida y trabajo, alimentos y acceso a servicios básicos, además, de las condiciones socioeconómicas, culturales y ambientales.

3.2 Sistemas sanitarios

La forma en que cada Estado categoriza a las organizaciones sanitarias y, cómo moviliza los recursos para financiarlas, da origen a los sistemas sanitarios.

Los objetivos de los sistemas sanitarios son:

- Mejorar los niveles de salud para la sociedad.
- Asegurar el acceso a los servicios de salud.
- Propender a desarrollar la legitimación y sustentabilidad económica del sistema.

Considerando los objetivos descriptos, se pueden enunciar las funciones esenciales de todos los sistemas sanitarios:

- Autoridad: Es ejercida por el Estado, que regula todas las actividades de direccionamiento, regulación en salud pública y comunitaria.
- Aseguramiento de la prestación del servicio de salud.
- Financiación de los servicios, que puede ser pública o privada. La pública proviene de los impuestos y asignaciones sociales, y la privada, de recursos propios.

- Gestión de los servicios sanitarios.

3.2.1 Categorización de los sistemas sanitarios en Europa

Tras un análisis bibliográfico, se recabaron los siguientes sistemas: liberal, socialista o estadista y mixto, que se analizarán brevemente.

3.2.1.1 Liberal

Este modelo considera a la salud como un bien de consumo radicado en un mercado de oferta y demanda. El Estado solo debe atender al sector más vulnerable con una mínima contribución. El resto de la población debe adherirse a compañías de seguros privadas o contratan con un proveedor sanitario.

La herramienta utilizada por este sistema es el análisis de los costos por proceso para hacer más eficiente el sistema. Su financiación radica en cómo la empresa cofinancia el contrato de seguro con organismos privados.

En Singapur aplican este modelo, han desarrollado el concepto capitalización individual, la financiación se genera por el aporte del trabajador y el empresariado.

3.2.1.2 Socialista o estadista

Las prestaciones en salud se proveen a toda la población en condiciones de universalidad gratuidad y equidad. El financiamiento lo otorga el Estado. El sector privado no existe.

De este modelo se derivan otros dos: el Semashko, y el modelo público unificado.

3.2.1.2.1 Modelo Semashko

Este modelo se desarrolló en países del bloque soviético. La financiación de los servicios sanitarios procedía del Estado, siendo públicas tanto la propiedad como la estructura sanitaria. Es un sistema verticalmente estructurado con una definición de las responsabilidades específicas.

Desde el año 1990, todos los países europeos socialistas han abandonado este modelo centralizado, financiado y controlado por el Estado

3.2.1.2.2 Modelo público unificado

El servicio de salud se cimienta en la equidad, gratuidad, universalidad, es un sistema único e integrado verticalmente. Prioriza la medicina preventiva y la educación sanitaria. Del análisis de este modelo se puede concluir que la provisión del servicio de salud no es efectiva en lo referente al individuo, pues exceptúa las elecciones de prestaciones bajo el control del consumidor.

3.2.1.3 Mixto

Este modelo posee la característica de la contribución que tiene el sector público y el privado en la gestión del sistema. Es común encontrarlo en muchos países europeos y latinoamericanos.

El Dr. José Manuel Friere, del Departamento de Salud Internacional de la Escuela de Sanidad de España, determina las características relevantes de los diferentes modelos sanitarios europeos.

3.2.1.3.1 Modelo seguridad social Bismarck

Se encuentra imbuido de la legislación social de Alemania y se implementa en este país, Francia y Austria. Sus características son:

- Contrato entre los sistemas de seguridad social y proveedores sanitarios públicos o privados.
- El personal sanitario pertenece a una gran variedad de entidades diferentes.
- El sistema no favorece la planificación organizativa ni la coordinación entre los niveles sanitarios.
- No existe formalmente atención primaria (aunque las reformas de Alemania y Francia favorecen el modelo médico de atención primaria).
- En la medicina no hospitalaria trabajan tanto generalistas como especialistas, profesionales autónomos que cobran por acto médico.
- La característica del sistema y la de todos los proveedores determinan una gran libertad de elecciones para los pacientes (tipo de especialidad médica, número de consulta).
- Prácticamente no existen listas de esperas.
- Alto nivel de satisfacción poblacional con el sistema sanitario.
- Gasto sanitario elevado.

3.2.1.3.2 Modelo impuesto Beveridge

En este modelo la financiación del sistema es pública a través de impuestos y se asignan presupuestos a las instituciones. Se aplica en el Reino Unido, países nórdicos y España.

Sus características son:

- Son sistemas integrados con carácter general, los servicios son gestionados y financiados por el Gobierno.
- El personal sanitario es empleado público.
- La organización está basada en la planificación poblacional y territorial de los servicios sanitarios.
- La atención está fundada en medicina de atención primaria.
- Los médicos generales de familia suelen ser empleados (como en España y Filandia) o autónomos (como en el Reino Unido e Italia), pero no cobran por acto médico (consulta), sino por capitación.
- El paciente debe acudir a su médico general y, si es necesario, este lo remite a un especialista.
- Existencia de grandes listas de espera.
- En relación con la satisfacción, existen grandes diferencias entre países. Muy alta en los países nórdicos, muy baja en Italia y Portugal, y regular en España.
- Gasto sanitario menor por el alto control de los Gobiernos.

3.2.2 Individualización de los sistemas sanitarios en Latinoamérica

En Latinoamérica surgen diferentes modelos conforme con la coyuntura y la diversidad del territorio: segmentado, contrato público y pluralismo estructurado.

3.2.2.1 Modelo segmentado

Este modelo está compuesto por: el sector público, la seguridad social, y el sector privado.

Sector público: brinda asistencias a los grupos sin cobertura social, a través de una red prestadora sanitaria y se financia mediante impuestos o partidas presupuestarias.

Sector seguridad social: se cimienta en entidades intermedias no del Estado. Presta servicio al aportante y a su grupo familiar. Su financiación es por medio de aportes de los trabajadores y contribuciones obligatorias de los empleadores.

Sector privado: cada usuario aporta en función de su riesgo de enfermar y al tipo de servicio. Los prestadores privados facilitan el servicio y la financiación la efectúa el usuario demandante mediante el sistema denominado prepago.

La duplicidad de funciones, las diferencias en la prestación del servicio a la población, la dependencia económica de los tres sectores, y la falta de eficiencia en el manejo de recursos dan como resultado falta de equidad y, por consiguiente, ineficacias.

3.2.2.2 Contrato público

Esta modalidad se implementa en Brasil. La sociedad tiene mayores posibilidades de optar por los proveedores del servicio de salud, los cuales tienen superior autonomía para la prestación.

Existe una progresiva participación privada en la prestación del servicio salud, que se combina con el financiamiento público. Los criterios de productividad y calidad son los que se utilizan para la asignación del presupuesto público.

Este modelo complica el control de la calidad del servicio de salud, por los costos y conduce a la fragmentación del sistema y del servicio de salud.

3.2.2.3 Pluralismo estructurado

Este modelo se implementó en Colombia y México. Se cimienta en una organización por funciones. El Ministerio de Salud es la autoridad de regulación y contralor del sistema, se encarga de la planificación y dirección estratégica, en lugar de solo proveer el servicio. La financiación se encuentra en la seguridad social y la provisión del servicio de salud es realizada por instituciones, tanto públicas como privadas.

3.2.3 Identificación de los sistemas sanitarios en la Argentina

Las administraciones centrales del Gobierno definen el modelo de organización del sector salud. Han instrumentado órganos territoriales desconcentrados en forma homogénea y con carácter universalista, con una división en tres subsectores:

1. Público: depende de la administración pública y está conformado por la red de prestadores de salud de amplia y gratuita cobertura.

Seguridad social: integrado por las obras sociales para trabajadores asalariados.

2. Privado: integrado por una compleja red de instituciones empresariales de diagnóstico, clínicas y sistemas prepagos de atención médica.

Las características del sistema son:

- Aplicación de políticas de auditoría y fiscalistas, con el objetivo de reducir costos en desmedro de la atención a la población.
- En el sistema están separadas las funciones de regulación, gestión, provisión y financiamiento.
- La insuficiente consideración de los recursos humanos en la estrategia de la organización que presta el servicio en salud.
- Aplicación de un paquete de prestaciones y la libertad en la elección del proveedor del servicio de salud.
- La disminución del gasto público y la ejecución de mecanismos de reintegro de costos a través de sistemas de copagos.

3.2.4 Sistemas de salud: marco referencial del modelo

En función del análisis de las características de los sistemas de salud se puede concluir:

- Los sistemas sanitarios son descriptibles, abiertos, complejos e interactúan con otros sistemas, como el educativo, el político, y el económico.
- Son instrumentos operativos diseñados y dirigidos por el poder político para cumplir con sus modelos teóricos sanitarios.
- Los indicadores del sector salud son esenciales en los análisis macroeconómicos de un país, dado que generan intereses en actores económicos con decisiones sanitarias.
- El cigüeñal del sistema sanitario es el médico con su gran autonomía para la toma de decisiones, es un determinante de calidad y eficiencia del servicio.
- Debe existir una sinergia entre la práctica médica y la misión del sistema sanitario, siendo el conector una gestión administrativa eficiente, eficaz y sustentable.
- Los sistemas social y ambiental (suprasistemas) contienen al sistema de salud e interactúan, estableciendo su funcionamiento en cuanto al impacto que forjan, su capacidad

de dar respuesta a las demandas que presenta el medio, midiendo su capacidad de retroalimentación en términos de eficacia y de eficiencia.

Los componentes se podrían definir como las partes internas del sistema que, en su accionar, determinan el equilibrio operativo. Los componentes son:

- Financiamiento: determina las fuentes, el origen de los fondos.
- Usuarios y beneficiarios: son quienes utilizan el sistema de salud.
- Entidades administradoras: dan orientación y supervisión a todo el sistema, son el ente rector.
- Proveedores: constituyen la oferta del servicio de salud, que debe tener relación con la demanda.
- Las partes se relacionan a través de funciones: financiación, regulación provisión y gestión (planificación y control del sistema).

3.2.4.1 Análisis del entorno sanitario

Los sistemas sanitarios están implícitos en ambientes complejos y deben estar integrados con el contexto y con la sociedad. Del análisis de los factores que generan cambios en los servicios de salud se pueden destacar:

- Modelo asistencial: orientado a la gestión de procesos, al servicio del paciente, equipos asistenciales multidisciplinarios, a la disminución de costos.
- Contextos económicos inciertos que conlleva a la incertidumbre y al riesgo.
- Nuevos usuarios informados y electores del servicio de salud. El aumento del nivel económico-social provoca el acrecentamiento del derecho a estar informado y a la participación en la toma de decisiones por la sociedad.
- Cambios demográficos que se ven reflejados en la disminución de la natalidad y el incremento de la esperanza de vida al nacer, y, por consiguiente, un aumento en la utilización de los servicios sanitarios.
- Tecnología: las nuevas tecnologías asistenciales y terapéuticas impactan en la oferta de los servicios sanitarios.

3.2.4.2 Niveles de atención del sistema de salud

Los niveles de atención dependen de la complejidad de los casos y de los recursos necesarios.

- Primer nivel de atención o atención primaria: son los encargados de las patologías menos grave y tienen contacto con la sociedad.
- Segundo nivel de atención: hospitales que reciben pacientes derivados del centro de atención primaria, se ocupan del diagnóstico y del tratamiento de patologías que no pueden ser solucionadas en ese nivel.
- Tercer nivel de atención: hospitales o centros especializados en donde se tratan patologías más complejas.

En la Argentina, los establecimientos del sector público pueden tener distintas dependencias: hospitales nacionales, hospitales provinciales, hospitales municipales.

3.2.4.3 El hospital en el sistema de salud de la Argentina

En nuestro país, el hospital conforma la columna vertebral del sistema sanitario. La Resolución 900-E/2017 del Ministerio de Salud establece las tipologías de establecimientos de salud partiendo de la tipología aprobada por la Resolución Ministerial N° 267/03. Esta resolución define establecimiento de salud como nombre genérico como cualquier ámbito físico destinado a la prestación de asistencia sanitaria en promoción, protección, recuperación y rehabilitación, en todos o alguna de estas modalidades, dirigida a la población, con régimen de internación o no, cualquiera sea el nivel de categorización.

Las diferentes tipologías se definen a partir de las prestaciones y las características. La clasificación principal divide entre establecimientos de salud con integración general y establecimientos sin internación.

3.2.4.3.1 Establecimiento de salud con internación general

Es el establecimiento de salud con internación general está destinado a prestar asistencia sanitaria en régimen de internación general con o sin presencia de atención ambulatoria de cualquier género y grupo etario. A su vez, estos establecimientos se clasifican según su especialidad: pediatría, maternidad y neonatología, salud mental, internación especializada y tercera edad.

- Establecimiento de salud con internación especializado en pediatría: destinado a prestar asistencia en régimen de internación a la demanda específicamente definida para pediatría con o sin presencia de atención ambulatoria.

- Establecimiento de salud con internación especializada en maternidad y neonatología: destinado a prestar asistencia sanitaria para resolver la demanda del embarazo, parto, puerperio y atención del recién nacido con o sin presencia de atención ambulatoria. Se incluye en esta tipología los denominados establecimientos materno-infantiles a los que se les agrega atención pediátrica.
- Establecimiento de salud con internación especializada en salud mental: destinado a prestar asistencia en régimen de internación a la demanda específicamente definida para salud mental con o sin presencia de atención ambulatoria. Se incluyen dentro de esta tipología a las siguientes especializaciones: neuropsiquiatría y adicciones.
- Establecimiento de salud con internación especializada: destinado a prestar asistencia en régimen de internación específicamente para una especialidad con o sin presencia de atención ambulatoria. Dentro de esta tipología se incluyen, entre otras, las siguientes especialidades: cardiovascular, oncología, cirugía plástica y reparadora, enfermedades respiratorias, enfermedades infecciosas, rehabilitación, discapacidad, gastroenterología, quemados, oftalmología.
- Establecimiento de salud con internación especializada en tercera edad: se refiere a la internación para la asistencia asilar. Comprende los establecimientos geriátricos u hogares de ancianos habilitados por el sector salud.

3.2.4.3.2 Establecimiento de salud sin internación

- En la categoría los establecimientos de salud sin internación se encuentran: los de diagnóstico y tratamiento, los de diagnóstico, los de tratamiento, y los complementarios.
- Establecimiento de salud sin internación de diagnóstico y tratamiento: este tipo de establecimiento está destinado a prestar asistencia sanitaria en régimen exclusivamente ambulatorio que realiza acciones de diagnóstico y tratamiento. Se incluyen dentro de esta tipología, entre otros, los siguientes establecimientos: centros de atención primaria de la salud (CAPS), unidad de pronta atención (UPA), posta sanitaria, centros médicos u odontológicos, centros de cirugía ambulatoria.
- Establecimiento de salud sin internación de diagnóstico: destinado a prestar asistencia sanitaria en régimen exclusivamente ambulatorio que realiza acciones de diagnóstico preponderantemente. Se incluyen, entre otros, dentro de esta tipología a los laboratorios de análisis clínicos, laboratorios de anatomía patológica, laboratorios de genética e histocompatibilidad, diagnóstico por imágenes, medicina laboral.

- Establecimiento de salud sin internación de tratamiento: destinado a prestar asistencia sanitaria en régimen exclusivamente ambulatorio que realiza acciones de tratamiento preponderantemente. Se incluyen dentro de esta tipología los: centro de día en discapacidad, centro educativo terapéutico, centro de diálisis, centro de tratamientos oncológicos.

- Establecimiento de salud complementario: destinado a prestar asistencia a la población que coadyuva a las acciones realizadas por los otros tipos de establecimientos de salud. Se incluyen dentro de esta tipología, entre otros, a las unidades de atención móviles, unidades de atención extra hospitalaria (ambulancias), bancos de sangre, vacunatorios, gabinete de podología, gabinete de enfermería, internación domiciliaria, óptica, residuos patológicos, ortopedia, laboratorio mecánico dental.

En el anexo II de la Resolución se describen los criterios de categorización de establecimientos de salud con internación y sin internación.

En cuanto a las categorías con internación:

- Bajo riesgo-nivel I: constituye esencialmente la puerta de entrada a la red de servicios o sistema en la mayor parte de los casos. Realiza acciones de promoción y protección de la salud, así como el diagnóstico temprano de daño, atención de la demanda espontánea de morbilidad percibida, búsqueda de demanda oculta, control de la población e internación para la atención de pacientes con bajo riesgo con mecanismos explicitados de referencia y contra referencia.

- Mediano riesgo-nivel II: se realizan las mismas acciones que en los establecimientos de bajo riesgo, y se agrega un mayor nivel de monitoreo y seguimiento para aquellos procesos mórbidos y/o procedimientos diagnósticos y terapéuticos que exceden la resolución del bajo riesgo, con mayor intensidad en el seguimiento de la evolución de los pacientes.

- Alto riesgo con terapia intensiva-nivel III A: puede realizar acciones de bajo y mediano riesgo, pero debe estar en condiciones de resolver total o parcialmente aquellos procesos mórbidos y/o procedimientos diagnósticos y/o terapéuticos que requieran para su supervivencia de atención médica y de enfermería en forma constante. Deben tener capacidad de soporte actual o potencial inmediato de la función de un órgano vital y/o la necesidad de efectuar procedimientos especiales de monitoreo continuo, diagnóstico y/o terapéuticos que preserven la vida.

- Alto riesgo con terapia intensiva especializada-nivel III B: esta categoría es similar a la de nivel III A, pero con la especificidad de tener capacidad para resolver ciertas patologías

que requieran acciones asistenciales complejas y específicas, como cirugía cardiovascular, neuroquirúrgica, quemados, trasplantes entre otras.

Las categorías de los establecimientos sin internación son dos:

1. Establecimiento sin internación de diagnóstico y tratamiento

- Con atención médica diaria con o sin especialidades y/o otras profesiones y guardia permanente.
- Con atención médica general y/o especializada por lo menos 3 veces por semana.
- Con atención médica general u otras profesiones de la salud menor a tres veces por semana.

2. Establecimiento sin internación de diagnóstico, sin internación de tratamientos y complementarios

- Con atención diaria.
- Con atención por lo menos 3 veces por semana.
- Con atención con periodicidad menor a las establecidas en los puntos anteriores.

Establecimientos sanitarios: tipología de camas

El anexo III indica las tipologías de camas de establecimientos sanitarios:

- Generales: comprende las camas de cuidados simples cualquiera sea el tipo de paciente, clínico o quirúrgico.
- Pediátricas: comprende las camas de cuidados simples cualquiera sea el tipo de paciente pediátrico exclusivamente, sea clínico o quirúrgico.
- Maternidad: son aquellas que específicamente son utilizadas para maternidad. Toda cama empleada indistintamente para partos o para internación general no debería ser contada como camas de maternidad, dado que estas integran la categoría de camas generales.
- Cuidados especiales: incluye todas las camas que no son de cuidados simples ni las de terapia intensiva. Son las camas que tienen mayor cantidad de denominaciones, entre las que cabe mencionar terapia intermedia, camas aislamiento (no de terapia intensiva).
- Unidad de terapia intensiva de adultos: son las camas disponibles en las unidades de terapia intensiva.

- Unidad de terapia intensiva pediátricas: son las camas disponibles en las unidades de terapia intensiva pediátrica.
- Neonatología: incluye todas las cunas, incubadoras y otras modalidades que permiten al neonato hacer cuidados intermedios y de terapia neonatal. No incluye las cunas de internación conjunta madre hijo.
- Camas de día (hospital día): abarca todas las modalidades de cuidados en establecimientos con internación por horas por no requerir otra modalidad de internación o porque están en observación. Serían las camas para tratamientos que requieren observación diurna (oncología, hemodiálisis) y las camas de observación y de atención en guardia (incluye *shock room*).
- Camas de internación prolongada: salud mental, adicciones, rehabilitación, discapacidad y tercera edad.
- No discriminadas: camas que no están identificadas en alguna de las tipologías anteriores.

3.3 Reflexiones

El Estado debe garantizar el acceso a los servicios de salud de una manera adecuada y oportuna independiente de las variables estadísticas de nivel ingreso, género, edad, etcétera.

La OMS afirma que la misión de todo sistema es conseguir incrementar los niveles de salud en todos los aspectos y situaciones de la persona aislada y/o en sociedad, por lo que su funcionamiento es condición para establecer indicadores de medición de bienestar y de nivel de desarrollo.

La salud es el objetivo del sistema, es un bien esencial para la vida, una responsabilidad pública, un derecho social para el bienestar y la economía de la sociedad.

En el desarrollo de esta tesis se ha hecho una especial mención del estado de los sistemas sanitarios en diferentes países y en particular en nuestro país. A partir de ello y en relación con sus características, se puede concluir:

- Los sistemas sanitarios son descriptibles, abiertos, complejos e interactúan con otros sistemas, como el educativo, el político, y el económico.

- Son instrumentos operativos diseñados y dirigidos por el poder político para cumplir con sus modelos teóricos sanitarios.
- Los indicadores del sector salud son esenciales en los análisis macroeconómicos de un país, dado que generan intereses en actores económicos con decisiones sanitarias.
- El cigüeñal del sistema sanitario es el médico con su gran autonomía para la toma de decisiones, es un determinante de calidad y eficiencia del servicio.
- Debe existir una sinergia entre la práctica médica y la misión del sistema sanitario siendo el conector una gestión administrativa eficiente, eficaz y sustentable.
- Los sistemas social y ambiental (suprasistemas) contienen al sistema de salud e interactúan, estableciendo su funcionamiento en cuanto al impacto que forjan, su capacidad de dar respuesta a las demandas que presenta el medio, midiendo su capacidad de retroalimentación en términos de eficacia y de eficiencia.

El modelo de información contable potencia la visión integradora promoviendo la participación activa de todos quienes operan con él y, asimismo, al intentar consensuar taxonomías de información por usuarios, se podría evitar distorsiones.

Los componentes o partes internas del sistema, que en su accionar determinan el equilibrio operativo, son:

- **Financiamiento:** determina las fuentes, el origen de los fondos.
- **Usuarios y beneficiarios:** son los usuarios del sistema de salud.
- **Entidades administradoras:** dan orientación y supervisión a todo el sistema, ente rector.
- **Proveedores:** constituyen la oferta de servicios en salud, la cual debe tener relación con la demanda.
- Las partes se relacionan a través de funciones: financiación, regulación provisión y gestión (planificación y control del sistema).

Tradicionalmente en las empresas las necesidades de información se concentran en conocer los rendimientos económicos del ente en cuestión. Para ello está prevista la emisión de estados contables cuya periodicidad de presentación se hace cada vez más asidua.

La particularidad del centro sanitario, la definición del constructo salud, trae aparejada la inquietud de información en torno al grado de compromiso social, ambiental y económico que caracteriza a estas organizaciones.

Desde la contabilidad es fundamental incluir variables asociadas con los distintos segmentos contables, promoviendo la inclusión de información más abarcativa tanto para usuarios externos e internos.

A continuación, se resumen las características de los centros sanitarios, que difieren de una empresa en:

- Prestaciones médicas: conforme al estado de salud del paciente.
- Recursos humanos: el médico define el tratamiento. Es el decididor con el apoderamiento del paciente, es el proveedor del servicio. Definidor simultáneo de demanda y oferta.
- Proceso de pago: paga el seguro de salud, en la empresa paga el cliente.
- Calidad: el paciente no evalúa la calidad asistencial, pero sí la calidad percibida.

En esta tesis se postula la necesidad de la participación activa de los expertos contables en este tipo de organizaciones. Por lo expuesto, los profesionales en ciencias económicas deberían contribuir de manera directa en la definición de los sistemas de información en centros sanitarios. No podrá soslayarse el impacto de su compromiso ético y social, que debe traducirse en acciones concretas de generación de información, transparente y favorecedora de las relaciones entre los centros sanitarios y su entorno.

4. Gestión de hospitales

4.1 Introducción al constructo de gestión en hospitales

Para el diseño del sistema de información contable en los centros sanitarios, se necesita de profesionales que tengan claros la visión, la misión, los objetivos y los procesos. Estos conocimientos son relevantes para la definición del sistema y para proveer fundamentos que permitan tomar decisiones, medir y controlar el avance del cumplimiento de la estrategia y conseguir la eficiencia de la organización.

Este sistema tiene que ser liderado por el experto contable, quien debe definir y limitar los objetivos de sus informes contables y dejar que asuman las consecuencias quienes los utilicen más allá de tales límites.

La base para el diseño y el desarrollo de un sistema de información contable es identificar los requisitos de información, establecer la información que debe generar, su disponibilidad y el formato en el que será presentada a los usuarios.

Diversos autores especificaban la relación entre el sistema y los procesos de gestión, Naranjo Gil y Hartmann (2007) explicitan que el sistema de información contable debe ser utilizado por la Dirección de las instituciones para incentivar a los recursos humanos en pos de los objetivos. Por lo tanto, se los debe diseñar para que puedan facilitar la reducción de los comportamientos disfuncionales.

Por su parte, Wyatt (1986) mantiene que la toma de decisiones debe ser lo más neutral posible, centrándose en los aspectos relevantes y descartando otros que puedan sesgar las conclusiones alcanzadas.

Asimismo, Drury (2012) indica que una de las funciones del sistema de información contable es proveer información para los procesos de planificación, control y evaluación para la toma de decisiones. La información contable debe ser de relevancia y poseer el atributo de confiabilidad. Pero la neutralidad en la elaboración de dicha información es difícilmente alcanzable ya que el diseñador ejercerá determinado sesgo que le transmitirá a esta (Tinker, 1985).

Las bases para el diseño y el desarrollo de un sistema de información contable son establecer los requisitos de información, identificar la información que debe generar y su

disponibilidad, el formato en el que será presentada la información, y los usuarios (Boland, 1979; Blocher, Moffie y Zmud, 1986).

En línea con lo sugerido por Franco-Santos, Lucianetti y Bourne (2012), se debe prestar más atención al papel de los diseñadores del sistema de información ya que sus limitaciones cognitivas, como aspectos motivacionales, condicionarán el diseño de dicho sistema.

Una de las principales funciones de la gestión es el manejo y la decisión sobre los recursos económicos en los centros sanitarios y el conflicto de intereses entre los usuarios.

El eje de los procesos es la asistencia al paciente, no el proceso financiero o de financiamiento.

En la presente tesis se asevera que no es un problema de generación de recursos económicos, sino de productividad, a raíz de una inadecuada asignación de los fondos en forma temporal. Principalmente, por la falta de información adecuada a las necesidades de los usuarios, que origina una incorrecta toma de decisiones y, por consiguiente, en falta de eficiencia en estas organizaciones.

La doctrina se ha explicitado sobre el diseño del sistema de información contable no solo con respecto a la generación de recursos económicos, sino de una forma abarcativa incluyendo los tres pilares: el económico, el social y el ambiental.

4.2 Problemas en el diseño de sistema de información contable

4.2.1 Dimensiones económicas en hospitales

Las tendencias en el sector salud permiten visualizar una nueva mirada de la institución, ya no solamente como centro de asistencia, sino como un modelo conciliador e innovador y ampliado.

Las instituciones prestadoras de servicios de salud han entendido que no pueden seguir brindando un servicio de mala calidad, con un modelo en quiebra y que no le permite asegurar siquiera los recursos para cada día.

La innovación se ha centrado en facilitar un servicio de calidad, con valores agregados para el usuario. Estos deben abonar por los servicios recibidos, ya sea mediante

su obra social o prepaga, y en forma subsidiaria a los pobres, con valores monetarios que respondan no solo a solventar los costos reales del servicio, sino que permitan una utilidad que asegure la superveniencia, el crecimiento y el desarrollo de las instituciones para beneficio de la comunidad.

Cuando se habla del concepto “utilidad” no es que distribuya entre socios, sino que constituye una inversión para la sociedad.

La transición de lo económico a lo social puede desarrollarse por medio de un sistema de información contable en el que se perfilen los siguientes componentes:

- Instituciones prestadoras de servicios de salud de excelente calidad con la caracterización de empresas sociales.
- Beneficiarios, como contribuyentes directos o subsidiados, de acuerdo con su estrato social y económico.
- Empresas administradoras responsables por la prestación de servicios.
- El Estado regulador de las interrelaciones entre las partes.

Los autores Malagón Londoño, Galán Morera y Pontón Laverde (2008) sostienen que:

La salud es factor insustituible del desarrollo de los pueblos y que cuantas veces se habla de bienestar social como una meta gubernamental general en todos los países de la Tierra, se está admitiendo necesariamente la salud como el más poderoso componente de ese bienestar. Ningún plan serio de crecimiento económico podría pretender buenos resultados si el recurso humano para la producción está constituido por una población enferma o desnutrida; esto sería tanto como pretender ganar una guerra con un pabellón de minusválidos. Una población sana permite proyectar planes de desarrollo, con buena garantía de éxito (p.18).

Por su parte Benach y Muntaner (2005) destacan que la desigualdad en salud es la mayor epidemia del siglo XXI, identifican algunas de las principales claves que la caracterizan y concluyen que es fundamental asumir un compromiso con el derecho a la salud para la sociedad.

En tanto Linares-Pérez y López-Arellano (2008) presentan características de la perspectiva de la salud colectiva. Para poder desarrollarla, es necesario un mayor conocimiento de las dinámicas sociales, expresadas como desigualdades de salud que constituyen inequidades.

Wagstaff (2002) sostiene que:

Sabemos bastante sobre el alcance de las desigualdades sanitarias, entre los pobres y los no pobres en los países en desarrollo, y tenemos un conocimiento razonable de las desigualdades con respecto a los factores determinantes de la salud. Lo más llamativo en este aspecto es la incapacidad de la atención sanitaria con financiación pública, para llegar a los pobres en casi todos los países en desarrollo, problema que merece una seria atención, por parte de los gobiernos y de los organismos de ayuda (p. 323).

El autor Dye (2013) expresa en términos específicos que

No solo se refiere a los fondos suficientes y a su utilización con equidad y eficiencia, sino que aporta información para la toma de decisiones, incorporando un aspecto esencial de la administración aplicada que visualiza el financiamiento no ya desde los ingresos, sino desde el control de los egresos. La evolución de las opiniones sobre cobertura sanitaria ha propendido a una mejor comprensión de las funciones que deberían cumplir los sistemas de salud, no solo el tratamiento, sino la prevención.

Tendrían los sistemas de salud que garantizar:

- a. El acceso a los medicamentos.
- b. Un personal de salud cualificado.
- c. Servicios integrados y de calidad, centrados en el paciente.
- d. La combinación de programas prioritarios de promoción de la salud y control de las enfermedades.
- e. Sistema de información que genere datos oportunos y precisos para la adopción de decisiones. (Dye, 2013, p. 16).

Por su parte, Jara Navarro (2009) hace una reflexión sobre la investigación en salud pública desde las ciencias de la complejidad. Destaca la perspectiva desde la salud pública como un modelo reduccionista y que es necesario analizar la salud pública como un sistema complejo latente adaptativo, que necesita información que proviene de un sistema integrado para la toma de decisión.

En tanto, Duncan (1972) trabaja el concepto “entorno incierto” explicitando que es aquel en donde existe una incapacidad de la empresa para asignar probabilidades de manera confiable con respecto a la forma en que los factores del entorno pueden incidir en su éxito o fracaso.

Sobre el uso del término “incertidumbre”, Downey & Slocum, (1975) sostienen que es un descriptor del estado de entornos de la organización, así como un descriptor del estado de una persona que se percibe a sí misma como carente de información crítica acerca del entorno.

Para Terreberry (1968), la incertidumbre es una característica dominante de la turbulencia. Swayne, Duncan y Ginter (2012) entienden que las instituciones del sistema de salud siguen haciendo frente a un entorno turbulento, confuso y, con frecuencia, amenazante.

Los cambios proceden de múltiples fuentes, entre ellas: las iniciativas legislativas y políticas, las fuerzas económicas y de mercado internacional e internas, los cambios demográficos y en los estilos de vida.

Díaz y Uranga (2011) manifiestan que la comunicación se presenta como una perspectiva integradora, y como una herramienta para facilitar, articular e incorporar el análisis de los procesos de salud.

En los hospitales existen diferentes usuarios y de acuerdo a lo manifestado por Belkaoui (1999), la formulación de los objetivos de la contabilidad depende de la resolución de conflicto de intereses que existen en el mercado de la información. Más específicamente, los informes financieros reflejan la interacción de tres grupos: las empresas, los usuarios (accionistas, analistas financieros, acreedores y el Estado) y la profesión.

En este sentido, Tua Pereda afirma:

Resulta, sin duda, de interés recordar la filosofía y el contenido de estos marcos conceptuales. En cuanto al primero de estos puntos —la filosofía subyacente— hay que afirmar que se orientan al suministro de información útil para la toma de decisiones económicas y que, en consecuencia, pretenden la más adecuada satisfacción de las necesidades de los usuarios de la información financiera, motivo por el cual se insertan en lo que se ha denominado “paradigma de utilidad”. Esta orientación utilitarista se convierte de este modo en el vértice, en el eje y en el motor de la elaboración de normas y, con ello, de la información financiera (2004, p. 74).

La utilidad de la información contable está en función de su capacidad para ofrecer los datos para los usuarios, en relación con las necesidades de los modelos de decisión empleados por el usuario. García Casella (1998) manifiesta que la información consignada en los estados financieros debe ser útil a todos los usuarios.

Zeff (1982) sostuvo que:

La Contabilidad debería concebirse como un servicio de información y que la profesión contable debería indicar quiénes son los primordiales usuarios de esta información y la necesidad de adquirir ciertos conocimientos sobre el proceso de la toma de decisiones empleado por los diferentes niveles de usuarios (p. 29).

Bajo este paradigma y a modo de conclusión ya no concierne lo que el emisor de normas estime sobre cuál es la necesidad del usuario, sino lo que este le requiera como necesidad a los organismos emisores. Esta afirmación se cimienta en García Casella (2001) “los sistemas contables son creaciones humanas reales para responder a demandas circunstanciales con base en la teoría general contable” (p.18).

Por lo tanto, el sistema contable para que sea tal, debe estar desarrollado por elementos internos que estén conectados, afectados por variables del contexto, conformando un todo estructurado, que debe ser superior a los objetivos de las partes.

4.2.2 Abordaje del financiamiento en los sistemas de salud desde diferentes perspectivas

Los sistemas clínicos de atención al paciente deben fundarse sobre los procesos clínicos y servir de apoyo a la toma de decisiones de los médicos.

Según Dowling (1989, p. 14), “el proceso de producción principal de un hospital es la asistencia al paciente, no el proceso financiero”. De ahí surge la necesidad de identificar el núcleo del sistema de información contable, que debe ser los procesos clínicos que se suministra al paciente para mejorar su salud.

Por lo tanto, la conexión en el hospital de diferentes puestos de trabajo a través de redes informáticas es el presente/futuro, esta conectividad permite transferir datos o compartirlos entre diferentes aplicaciones.

El sistema de información contable debe estar orientado a satisfacer las necesidades de generación de información, para recopilar, procesar, dilucidar datos médicos y administrativos.

Dvoredsky y Rosselot Jaramillo (2009, p. 297) sostienen que: “el crecimiento exponencial del conocimiento y la tecnología se ha acompañado de un gran aumento del costo de la atención médica, proporcional al aumento de posibilidades diagnósticas y de tratamiento”.

El incremento de la población, la longevidad y el aumento de la demanda de satisfacción del paciente (que tiene mayor información, que exige mejor diagnóstico y terapias), y la salud de la población resultan ser una enorme carga financiera para cualquier país.

En este sentido, Acuña y Chudnovsky (2002) manifiesta que aún ante la evidencia de la escasez de recursos destinados a los servicios de salud pública, las iniciativas para reformar el sector fueron escasas y focalizadas. Las principales medidas que se llevaron a cabo implicaron propuestas de corte administrativo-financiero. Entre ellas, se encuentra el intento de transformación de la modalidad de gestión financiera de los hospitales, la profundización de la descentralización hospitalaria y la privatización de los servicios periféricos y ciertos servicios de salud.

En tanto Sojo (2001, p. 149-150) sostiene: “En el año 1993, un decreto instauró el marco jurídico general para la autonomía hospitalaria, que concibe al hospital público de autogestión, en un sistema de redes de servicios de salud centradas en el hospital, que deben articular y coordinar los servicios de salud que suministran los prestadores públicos y privados, en un sistema de cobertura universal y obligatoria, con una estructura pluralista, participativa y de administración descentralizada. Las obras sociales debían abonar a los hospitales los servicios recibidos por sus beneficiarios, y estableció un mecanismo para deducir automáticamente, de las transferencias a dichas obras por concepto de cotizaciones, las deudas que ellas contrajeran con los hospitales”.

Dussault y Dubois (2003) manifiestan que la autonomía hospitalaria involucra a hospitales públicos que transitan entre ser parte del sector público de salud y el ser instituciones que cuenten con mayor espacio en su gobernanza y gestión.

Por su parte, McPake (1996) define como objetivos de la autonomía, desarrollar la eficiencia, el reconocimiento de las responsabilidades no médicas, la rendición de cuentas y la elección de las prestaciones por los usuarios. Así mismo, Sharma y Hotchkiss (2001) identifican que se debe buscar mejorar la calidad de los cuidados, reducir los costos y aumentar los excedentes institucionales.

Cetrángolo y Devoto (2002) explicitan que la salud pública, al seguir un modelo basado casi exclusivamente en la actividad hospitalaria, destina casi todos sus recursos al nivel secundario (patologías más serias que requieren cuidados especiales o internación), al terciario (alta complejidad) y a las emergencias. Este tipo de asignación del presupuesto va en desmedro del desarrollo de programas de atención primaria, que son la puerta de entrada natural al sistema de atención médica y más costo-efectiva en el largo plazo.

A modo de deducción, se puede inferir que es un error considerar que al aumentar los recursos mejorará la calidad y cantidad de la prestación. En este contexto, surge el concepto de gestionar organizaciones hospitalarias como dirigir, administrar recursos, y lograr metas y objetivos propuestos.

4.3 Estructura organizacional de hospitales

Los hospitales están estructurados en departamentos y divisiones. La gestión del hospital debe identificar los procesos desde una perspectiva de visión integradora horizontal

y que jerarquice al paciente. Exige ordenar los flujos de trabajo desde diferentes especialidades y que cada eslabón aporte valor agregado.

Existen otras actividades para considerar que se entrelazan con la asistencial, como la hotelería, la actividad económica-administrativa, la tecnología. Es necesario que los procesos estén integrados, tengan una gestión responsable y estén sujetos permanentemente a la búsqueda de debilidades con el objetivo de mejorarlas. Por eso, no es sencillo pasar de una forma de gestión clásica a una gestión por procesos.

El sistema de información debe ser accesible y facilitar el conocimiento de actividades, objetivos, efectividad y costos, favoreciendo la descentralización. Lundberg, Balingit, Wali y Cope (2010) manifiestan que este sistema optimiza los recursos y reduce los costos.

Muchos dirigentes asocian tal situación a la inexistencia de financiamiento adecuado. Sin embargo, el mal gerenciamiento de las instituciones ha sido el principal factor responsable de deterioro (Medici, 2001).

Los hospitales deberán, entonces, enfrentar el cambio de paradigma: reorientar hacia los intereses de los pacientes, esto se convertirá en un factor crítico de supervivencia y su transformación en hospitales sustentables hacia el futuro.

Medici (2001) expone que no se gastan adecuadamente los recursos, existe un mal gerenciamiento, lo que podría traducirse en procesos ineficientes.

Eslava (2002) explicita que “si bien existen opiniones distintas y aún contradictorias sobre la valoración de la situación de los hospitales se vive hoy en día una crisis hospitalaria nacional, no precisamente en cuanto a que la totalidad de la red hospitalaria esté al borde del cierre, sino en el sentido de que una buena parte de dicha red, a todo lo largo del territorio, presenta grandes dificultades financieras e insuficiencias administrativas notorias lo que lleva a una debilidad general de la red de servicios” (p.46).

El sistema hospitalario, al contrario de otros sistemas económicos, que separan al usuario del proveedor. Esto implica que el usuario no fija el volumen de recursos que consume.

Debreu (1951) introduce: “Los hospitales o las áreas hospitalarias deben estar orientadas a alcanzar el óptimo resultado con un nivel determinado de recursos”.

Para poder alcanzar el mejor resultado es fundamental identificar dos funciones: los costos y la producción asistencial. Estas serán las variables que se deben considerar para determinar la eficiencia del sistema de información. Por lo tanto, la propuesta a través del modelo contable se cimienta en que los estados financieros no son la única salida, sino que deberían informar hasta el límite que no produzca confusión a los usuarios y debe ser suministrada al usuario en otro formato y bajo otras condiciones.

4.3.1 Correspondencia entre estructura organizacional e información contable y eficiencia

La definición de “eficiencia” indica que es la variable que permite disminuir el uso de insumos para alcanzar un objetivo, sin que se afecte la calidad del objetivo conseguido:

El primer análisis que se realiza en las instituciones es la actividad desarrollada por los recursos humanos en la ejecución de sus funciones para alcanzar los objetivos organizacionales. Esto demuestra que es relevante identificar las acciones concretas (sobre cada una de las funciones) que repercutan en la mejora de la eficiencia sobre dichas funciones. También es esencial indagar sobre cuáles son las causas que generan ineficiencias en las funciones; y proponer estrategias para restablecer la eficiencia en las funciones (Wirth, 2001, p.11).

Wirth (2001, p. 12) explicita que el control organizacional analiza a la organización como un sistema adaptativo abierto.

El sistema de contabilidad debe identificar y disponer de la información externa e interna que la Alta Dirección necesita para incorporar los cambios contextuales. Sumado a esto, el conocimiento y la experiencia de los que toman las decisiones constituye la base para definir qué es lo que se debe medir, cómo hacerlo, con qué tipo de indicadores, cómo controlar y sobre qué bases establecer los objetivos.

Además, Wirth (2001, p. 10-11) revela que la contabilidad de gestión aporta la información para evaluar los indicadores de la variable eficiencia, o para la toma de decisiones estratégicas y operativas.

Por su parte, Collier (2003, p. 3-4) explicita:

Businesses exist to provide goods or services to customers in exchange for a financial reward. Public sector and not for profit organizations also provide services, although their funding comes not from customers but from government or charitable donations. While this book is primarily concerned with profit oriented businesses, most of the principles are equally applicable to the public and not for profit sectors. Business is not about accounting. It is about markets, people and operations (the delivery of products or services) although accounting is implicated in all of these decisions because it is the financial representation of business activity.

De esta cita se destaca la importancia que da el autor a la información como medio para poder sacar conclusiones sobre la gestión y el desempeño.

Por su parte, Suárez Kimura (2007, p. 14) manifiesta que los componentes del sistema contable deben estar previstos para lograr un objetivo particular, como el de generar un informe contable: “Contemplar la adecuada captura y tratamiento de información, cualitativa y cuantitativa constituye una problemática a resolver a partir de una definición de objetivos institucionales, en los que se postula que la Contabilidad tiene un papel significativo a desempeñar”.

Vásquez Lema (2007) cimienta su desarrollo en que las organizaciones deben proponerse ser eficiente en todas las funciones, pero considerando como objetivo la eficiencia global.

Scavone (2007) expone:

El propósito de una organización innovadora es la generación de valor de largo plazo. Los directorios, gerencias y accionistas deben tener acceso a una información confiable que permita una mirada aguda de la creación de valor de la compañía. Las decisiones son sólo tan buenas como la información sobre la cual se basan.

Lograr la generación de valor de largo plazo requiere información que delinee adecuadamente las proyecciones de largo plazo para la firma” (p. 133-135,145).

La autora destaca que las decisiones son solo tan buenas como la información sobre la que el decididor se basó para llegar a tomar una decisión.

Pérez Quintero (2013) analiza las bases y los límites del concepto “administración”, razonando sobre la relación estrecha que existe entre algunos términos muy manejados y significativos como lo son las 3 E (eficiencia, eficacia, efectividad) y la calidad.

Surge el corredor de sistema de información contable información usuarios y eficiencia de los centros de salud.

Mankiw (2002) define la “eficiencia” como la “propiedad según la cual la sociedad aprovecha de la mejor manera posible sus recursos escasos”.

Roberts (1967) delimita tres niveles de eficiencia de los mercados de valores. La eficiencia débil se cimienta en que el título refleja la información pasada contenida en la serie histórica de precios. En los mercados de eficiencia intermedia los precios reflejan toda la información hecha pública acerca de la empresa o de su entorno. La hipótesis fuerte del mercado eficiente los precios muestran toda la información ya sea pasada, pública o privada.

Según Samuelson y Nordhaus (2002) explicitan el concepto “eficiencia” como “utilización de los recursos de la sociedad de la manera más eficaz posible para satisfacer las necesidades y los deseos de los individuos”.

Los tipos de eficiencia son:

- Eficiencia técnica: se define cuando un proceso consume menos de alguno de los *inputs*, lo que permite obtener una mayor cantidad de *output*.

- Eficiencia económica: ocurre cuando un proceso proporciona un mayor rendimiento. Se expresan en valores monetarios.

- Eficiencia dinámica: está relacionado con los procesos de administración gerencial, se da cuando la creatividad y las inversiones generan cambios al igual que la escala calificativa de los consumidores.

González, P. y Bermúdez Rodríguez, T (2008) asocian recursos y resultados. Producir más y mejor con menos recursos.

Los autores Koontz y Weihrich (2004) manifiestan que la eficiencia reside en el logro de metas que se ha propuesto la organización utilizando para ello la menor cantidad de recursos. Por su parte, Robbins y Coulter (2005) hablan de resultados de una magnitud importante invirtiendo la mínima cantidad. Da Silva (2002) sugiere operar de una determinada forma para que todos los recursos se empleen de la manera más adecuada posible.

Del análisis de la bibliografía a efectos de la construcción del modelo se desprende que la importancia del sistema de información contable del hospital radica en la utilidad que tiene para la toma de decisiones de los administradores del hospital, recursos humanos, médicos, personal de apoyo, del mismo modo con el cumplimiento de responsabilidad social con los pacientes y en aquellos usuarios externos, Ministerio de Salud, o la sociedad. Otra función fundamental es el control de gestión de la institución. En este contexto se procede a definir la variable independiente, sistema de información contable, y la variable dependiente, eficiencia en hospitales. Una vez definido el modelo contable llega el momento de identificar sus variables.

4.4 Variables del modelo

4.4.1 Variable independiente del sistema de información contable

En la siguiente tabla se detallan los autores relevantes en el marco teórico, la descripción y las variables.

Tabla 2. Variable independiente del sistema de información contable

Autor	Descripción	Variable
Dowling, J.	El proceso de producción principal de un hospital es la asistencia al paciente, no el proceso financiero. De ahí surge la necesidad de identificar la estructura organizacional y el núcleo del sistema de información contable que son los procesos clínicos que se suministran al paciente para mejorar su salud.	Estructura organizacional Subsistemas

Autor	Descripción	Variable
Medici, A.	El mal gerenciamiento de las instituciones ha sido el principal factor responsable del deterioro del servicio de salud y no el financiamiento. Se debe enfrentar el cambio de paradigma: reorientar hacia los intereses de los pacientes, esto se convertirá en un factor crítico de supervivencia y la transformación en hospitales sustentables hacia el futuro. Procesos ineficientes.	Usuarios internos :pacientes
Wagstaff, A.	La financiación pública a los hospitales merece una seria atención por parte de los gobiernos y de los organismos de ayuda. Usuarios del sistema.	Usuarios externos: Gobierno y Organismos
Medice, A.	El sistema hospitalario, al contrario de otros sistemas económicos, no separa al usuario del proveedor. Esto implica que el usuario no fija el volumen de recursos que consume. Usuarios	Usuarios internos Recursos humanos Médicos
Ginter P. M., Swayne L. E., Duncan W. J.	Las instituciones del sistema de salud siguen haciendo frente a un entorno turbulento, confuso y con frecuencia amenazante.	Entorno sanitario
Jara Navarro, M. I.	Es un sistema complejo latente adaptativo y que necesita información que proviene de un sistema integrado para la toma de decisión. Captación de los datos.	Captación de datos Procesamiento de datos
Drury, C.	La función del sistema en hospitales es proveer información para los procesos de planificación, control y evaluación para la toma de decisiones. Utilización de la información.	Utilidad información

Autor	Descripción	Variable
Franco Santos, M.	Prestar atención al papel de los diseñadores del sistema de información ya que sus limitaciones cognitivas, como aspectos motivacionales, condicionarán el diseño del sistema. Complejidad del sistema.	Complejidad del sistema
Dye, C.	La información no solo se refiere a los fondos suficientes y su utilización con equidad y eficiencia, sino que aporte información para la toma de decisiones, incorporando un aspecto esencial de la administración aplicada que visualiza el financiamiento, no ya desde los ingresos, sino desde el control de los egresos con el objetivo de garantizar el servicio de salud de la población.	Control
Díaz, H. y Uranga, W.	La comunicación se presenta como una perspectiva integradora y como una herramienta para facilitar, articular, incorporar y facilitar el análisis de los procesos de salud.	Comunicación

Fuente: Elaboración propia.

4.4.2 Variables dependientes de la eficiencia en hospitales

En la medida en que los usuarios tengan acceso a información oportuna provista por el sistema de información contable, podrán tomar decisiones que mejoren la eficiencia del servicio de salud.

Tabla 3. Variables dependientes de la eficiencia en hospitales

Autor	Descripción	Variable
Wirth, M. C.	El sistema de contabilidad debe identificar y disponer de la información externa e interna que la Alta Dirección necesita para incorporar los cambios contextuales. Agregado a esto, el conocimiento y experiencia de los que toman las decisiones constituye la base para definir qué es lo que se debe medir, cómo hacerlo, con qué tipo de indicadores, cómo controlar y sobre qué bases establecer los objetivos.	Datos Registración Información
Collier, P.	Identifica la relevancia de la información contable, no exclusivamente lo financiero, sino a la información para la toma de las decisiones, para la sustentabilidad, la rentabilidad, el crecimiento y la eficiencia de las organizaciones.	Información toma decisiones
Suárez Kimura, E.	Los componentes del sistema contable deben estar previstos para lograr un objetivo particular, como el de generar un informe contable para diferentes usuarios.	Usuarios
Vásquez Lema, G.	Las organizaciones deben proponerse ser eficientes en todas las funciones, pero considerando como objetivo la eficiencia global.	Funciones organizacionales
Scavone, G.	Las decisiones son solo tan buenas como la información sobre la cual se basan.	Información oportuna

Autor	Descripción	Variable
Pérez Quintero, A. L.	Las bases y límites del concepto administración, razonando sobre la relación estrecha que existe entre términos muy manejados y significativos como lo son las 3 E (eficiencia, eficacia, efectividad) y la calidad.	Administración organizacional
Molina, M.	La relación entre eficacia a largo plazo con la capacidad de la organización para responder a las necesidades del mercado.	Necesidades del entorno

Fuente: Elaboración propia.

Estos autores explicitan y dan cimiento teórico al modelo contable detallando las variables incorporadas en el análisis. Se efectúa la definición de estas con el objetivo de contribuir a mejorar la calidad de la gestión hospitalaria y de los servicios de salud agregando las variables sociales y ambientales como unidades que sumen valor cualitativo y cuantitativo al sector y por, consiguiente, eficiencia.

4.5 Reflexiones

El sistema de salud es complejo, latente, adaptativo y necesita información que proviene de un sistema integrado para la toma de decisión.

La transición de lo económico a lo social solo puede desarrollarse por medio de un sistema de información contable, en el que se perfilen los siguientes componentes:

- Instituciones prestadoras de servicios de salud, de excelente calidad, con la caracterización de empresas sociales.
- Beneficiarios, como contribuyentes, directos o subsidiados de acuerdo, con su estrato social y económico.
- Empresas administradoras, responsables con la prestación de servicios.
- El Estado como regulador de las interrelaciones entre las partes para beneficios de la comunidad.

En las instituciones de salud, la dimensión económica, en relación con los fondos suficientes y su utilización con equidad y eficiencia, es la variable que ha generado mayores discusiones por parte de los catedráticos. Pero no son las únicas variables, en esta tesis se postula que se requiere de información integradora y específica desde la perspectiva de los grupos de interés del hospital o partes interesadas, para facilitar, articular e incorporar el análisis de los procesos de producción principal de un hospital, que se instituye en la asistencia al paciente, no en el proceso financiero.

La identificación de los usuarios y su agrupación de forma homogénea permite que se puedan conocer y atender sus necesidades. Del análisis de estas necesidades se infiere que el núcleo del sistema de información deben ser los procesos clínicos que se suministran al paciente para mejorar su salud dado que el usuario (paciente) no fija el volumen de recursos que consume en los hospitales.

Los hospitales están estructurados en departamentos y divisiones. La gestión del hospital debe indagar sobre los procesos desde una perspectiva de visión integradora horizontal-vertical y que jerarquice al paciente. Exige ordenar los flujos de trabajo desde diferentes especialidades y que cada eslabón aporte valor agregado.

Existen otras actividades para considerar que se entrelazan con la asistencial, como la hotelería, la actividad económica-administrativa, la tecnología. Es necesario que los procesos estén integrados, tengan una gestión responsable y estén sujetos permanentemente a la búsqueda de debilidades con el objetivo de mejorarlos.

Los hospitales deberán, entonces, enfrentar el cambio de paradigma: reorientar hacia los intereses de los pacientes, esto se convertirá en un factor crítico de supervivencia y su transformación en hospitales sustentables hacia el futuro.

Esta tesis se asienta en un enfoque sistémico para obtener información proveniente de la contabilidad la cual define sus elementos y el grado de interdependencia de estos. Siendo el núcleo definido las prestaciones médicas.

5. Sistemas: estructura hospitalaria

5.1 Estructura organizacional y sistema de información contable

La contabilidad permite supervisar y monitorear a los agentes contables para la evaluación de desempeño, con un enfoque rendición.

El conflicto de intereses entre los usuarios se ve potenciado por la asimetría de información, algunos usuarios poseen información y la comunican conforme: sus intereses, la naturaleza de las actividades y por consiguiente a sus decisiones económicas, resultando muy difícil corroborar la racionalidad de dicha información.

Como consecuencia de ello, el desarrollo de un modelo contable integrado en hospitales es un instrumento adecuado para proveer información en relación con los basamentos económico, ambiental y político.

En los centros de salud, la sociedad interviene, como eje rector, para ayudar a resolver una situación de agencia que ocasiona intereses contrapuestos.

En este marco es indispensable que los profesionales contables identifiquen, las características de la estructura organizacional de los Centros de salud, sus procesos de formalización con el objetivo de reseñar y favorecer las relaciones interorganizacionales en lo que se refiere al intercambio de información relevante.

Desde una mirada global estructural nos permite la integración de las necesidades de los usuarios y el efecto cooperación en congruencia con la variable eficiencia para prestar el servicio de salud a un número siempre mayor de ciudadano. No son instituciones estáticas deben adaptarse a las necesidades de los usuarios, de la sociedad y el sistema de salud como red.

A continuación, se detallan los tres pasos que debe ejecutar el sistema de información contable de un hospital y qué se debe hacer:

1. Registro de la actividad: se debe llevar un registro sistemático de la actividad diaria en términos económicos.
2. Clasificación de la información: un registro completo de todas las actividades, lo que implica organizar un gran volumen de datos, para la toma de decisiones.

3. Resumen de la información contable para la toma decisiones.

Entonces, es esencial identificar el concepto de estructura organizacional, Fremont y Rosenzweig (1979) definen “estructura” como “forma simple, se puede considerar la estructura como el patrón establecido de relaciones entre los componentes o partes de la organización” (p.106). Para lo cual debemos agrupar todas las actividades para el cumplimiento de los objetivos. Establecer en cada grupo un administrador con autoridad para liderarlo y supervisarlos, y definir las medidas necesarias para una adecuada coordinación vertical y horizontal entre los integrantes de la institución.

La estructura organizacional debe ser conocida por todos los niveles para saber la forma en que se subdivide el trabajo, quiénes tienen que efectuarlo, de quiénes dependen en forma directa, quiénes obedecen a ellos y cómo se distribuye el flujo de información necesaria para la toma de decisiones. Además, debe ser analizada y modificada con el objeto de lograr especialización en las formas de trabajo, claridad en las líneas de comunicación y autoridad e integración debida de las tareas y rutinas dentro de la organización.

Además, Fremont y Rosenzweig (1979) definen un “sistema” como “un todo organizado y unitario, compuesto por dos o más partes interdependientes, componentes o subsistemas y delineado por límites identificables que lo separan de su suprasistema ambiental”. (p.22)

A su vez, definen a las “organizaciones” como un subsistema inserto en su medio, orientado hacia ciertas metas —individuos con un propósito—; que incluye un subsistema técnico —individuos que utilizan conocimientos, técnicas, equipos e instalaciones—; un subsistema estructural —individuos que trabajan juntos en actividades integradas—; un subsistema psicosocial —individuos que se interrelacionan socialmente— y que son coordinados por un subsistema administrativo —que planea y controla el esfuerzo global—

Desde la mirada de la empresa, los sistemas de información contables están conformados por cuatro subsistemas:

1. El subsistema para el Alta Dirección: analiza el macroentorno para identificar oportunidades y amenazas. Para lo cual, emplea el marco teórico de las cinco fuerzas de Porter (rivalidad de compañías establecidas, poder de los compradores, poder de los

proveedores, sustituto y nuevos competidores) el análisis PESTE (político, económico, social, tecnológico y ecológico), el análisis de grupos estratégicos y el análisis de la situación de la actividad en relación demanda.

2. El subsistema para gerentes y mandos medios analiza las variables relacionadas con clientes, proveedores. El objetivo es identificar la ventaja competitiva de la empresa, para lo cual recurre a los marcos teóricos de cadena de valor, test de identificación de recursos que se denomina VEDIS (valorados, escasos de imitar y sustituir). Con el objetivo de identificar fortalezas y debilidades.

3. Subsistema de información para la gestión se centra en reportes internos financieros o no, que trabajan sobre las dimensiones en la empresa como productividad, recursos humanos, etcétera.

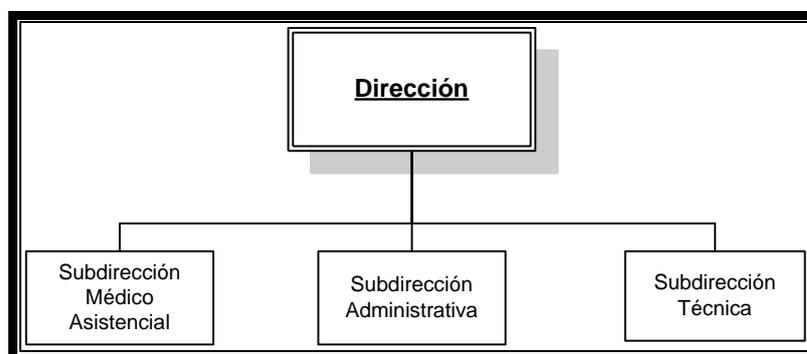
4. El subsistema de información contable refleja la evolución y situación de elementos patrimoniales, flujos y la estructura económica de los resultados de la empresa.

Todos estos subsistemas captan datos para la elaboración de informes externos o internos, con diferentes propósitos, y generan información financiera y no financiera.

5.2 Sistemas en hospitales

En función de lo explicitado se observa que en los hospitales hay tres grandes subsistemas los cuales se fundan en las subdirecciones que posee el hospital en su estructura organizacional.

Figura 1. Las tres subdirecciones de la estructura organizacional del hospital



Fuente: Elaboración propia.

El subsistema para el Alta Dirección está representado por la Dirección del hospital.

El subsistema para gerentes y mandos medios: Subdirección Médico Asistencial, Subdirección Administrativa y Subdirección Técnica.

Subsistema de información: el hospital realiza reportes de información no integrados que no abordan las dimensiones relevantes.

El marco del modelo organizativo del hospital está dirigido a la gestión de los servicios de salud.

El sistema económico-contable de la institución muestra una visión fragmentaria de la situación patrimonial al reflejar exclusivamente movimientos de tesorería, lo cual denota información insuficiente para los diferentes usuarios.

5.2.1 Subsistema Alta Dirección

Las funciones de la Dirección del hospital son:

- Planificar, elaborar estrategias y políticas de salud.
- Tomar decisiones sobre la administración general de los recursos humanos, físicos y financieros que posee el hospital, cimentados en los reportes que elaboran los diferentes sectores.
- Hacer cumplir las leyes, decretos y reglamentaciones vigentes.
- Denunciar todo caso de enfermedad de carácter epidémico, que comprometa la salud pública de la provincia.
- Evidenciar ante autoridad policial o juzgado, actos de carácter delictivo que se sucedan en el hospital.
- Tramitar y resolver todo lo relacionado a donaciones.
- Afianzar las relaciones entre el hospital y entes externos.
- Autorizar y firmar todos los libramientos de pago a proveedores y personal contratado.
- Suscribir todo expediente que se envía a organizaciones externas.

5.2.2 Subsistemas de gerentes y mandos medios

5.2.2.1 Subsistema administrativo

Un subsistema administrativo, a cargo de una Subdirección Administrativa. Se divide en:

1. Administración del hospital: se encuentra a cargo del jefe de Administración dependiente de la Subdirección Administrativa y se compone de los departamentos de Compras, Rendición de Cuentas, Pagos, Sueldos, Registros de Contaduría.
2. Sector Aranceles, Estadística y el Departamento de Personal del hospital.

Las tareas de la Subdirección Administrativa son:

- Planificar, definir, ejecutar políticas y tomar decisiones con respecto al subsistema administrativo del hospital, vinculados principalmente al manejo de los recursos financieros físicos y humanos.
- Controlar la marcha del subsistema administrativo. Los pagos realizados con fondos de caja chica. Controlar y firmar los cheques emitidos.
- Requerir recursos financieros para pagar las obligaciones.
- Asignar funciones y controlar al personal bajo su dependencia.
- Efectuar todo trámite legal y administrativo que surja con bancos.

Las funciones de la jefatura de administración son:

- Ejecutar las políticas establecidas por la Subdirección Administrativa con respecto a la administración del hospital.
- Solicitar recursos financieros para pagar las obligaciones.
- Realizar la compra de artículos varios con fondos de caja chica.
- Confeccionar la planilla para el pago a proveedores de bienes y servicios.

- Controlar que el personal bajo su dependencia se encuentre en su lugar de trabajo.
- Efectuar un control integral de las operaciones ejecutadas en la administración resolviendo problemas o inconvenientes que puedan surgir.
- Controlar todo documento confeccionado por la administración, como ser la carpeta de compras por cotejo y las rendiciones de cuentas, cheques.
- Hacerlas registraciones contables en el libro banco y caja chica.
- Efectuar todo trámite legal y administrativo que surja con bancos.

5.2.2.2 Subsistema médico-asistencial

Depende de la Subdirección Médica. Está integrado por:

Departamentos médicos

1. Departamento de clínica en donde se localizan las guardias, los consultorios externos y las salas de internación.

Departamento de cirugía con las salas de quirófano y los sectores que asisten en las intervenciones quirúrgicas.

Departamentos asistenciales

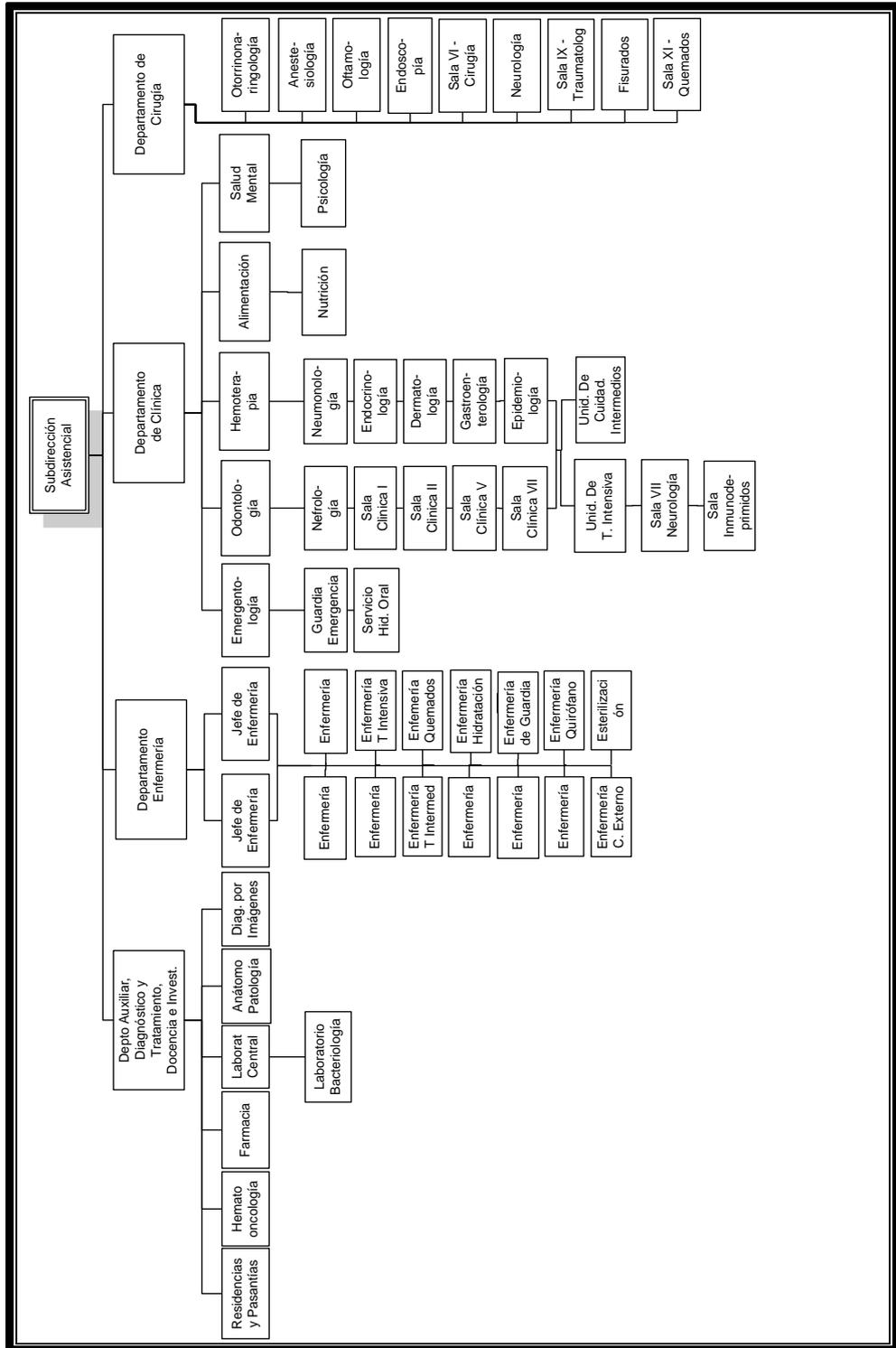
Compuesto por:

1. El Departamento Auxiliar, Diagnóstico, Tratamiento, Docencia e Investigación: sus funciones principales son ayudar a los departamentos médicos a diagnosticar enfermedades, suministrar a los mismos medicamentos y materiales de curación, y capacitar a la planta permanente de médicos.
2. Departamento de enfermería: colabora con los departamentos médicos realizando prácticas y curaciones, y suministra medicamento.

Funciones de la Subdirección Médica

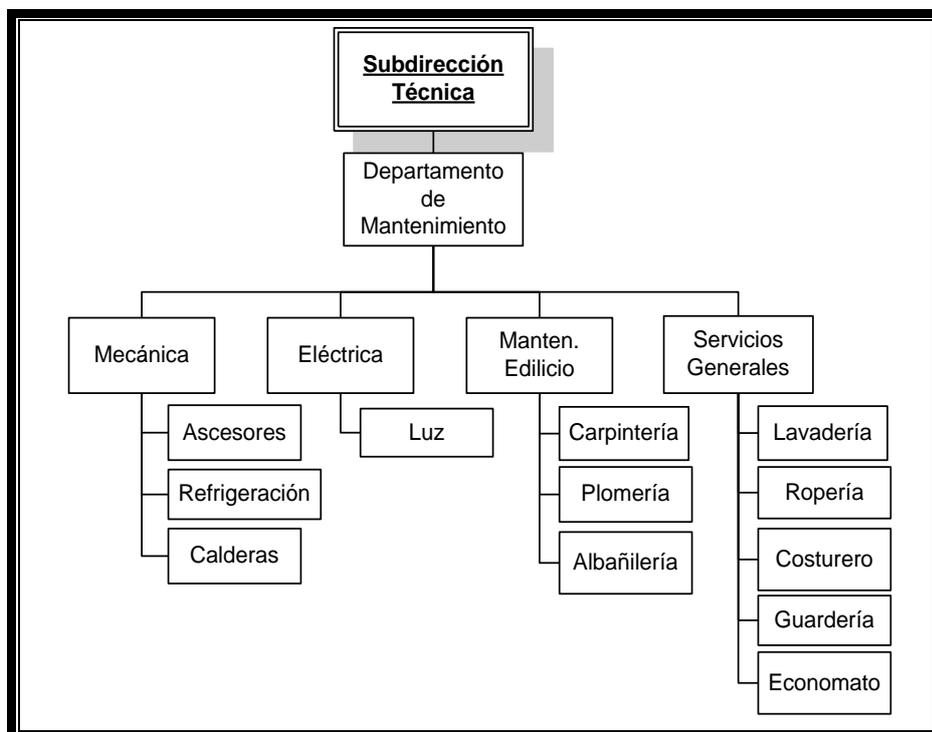
- Planificar, definir, ejecutar políticas y tomar decisiones con respecto al subsistema.

Figura 2. Subsistema médico de hospital



Fuente: Elaboración propia.

Figura 3. Subsistema técnico (conducido por la Subdirección Técnica)



Fuente: Elaboración propia.

- Adoptar las medidas necesarias para que los pacientes persistan internados el tiempo mínimo exigido para su tratamiento.
- Controlar y reglamentar el consumo de medicamentos y materiales de curación de farmacia de acuerdo a las necesidades de cada caso particular.
- Fijar el régimen de visitas a los internados.
- Controlar el servicio de guardia.
- Propiciar y estimular el perfeccionamiento del personal.
- Colaborar con la Dirección en la implementación de medidas con el objetivo de ayudar con las tareas de medicina preventiva y anunciación sanitaria.
- Asignar funciones y controlar al personal bajo su dependencia.

- Elevar a la Dirección reportes estadísticos periódicos del movimiento de las novedades producidas en el hospital.
- Controlar y firmar, en forma conjunta con la Dirección, los cheques emitidos para el pago a proveedores y a personal contratado.
- Autorizar los listados o solicitudes de compras.

Las funciones de la Subdirección Técnica son:

- Planificar, definir, ejecutar políticas y tomar decisiones con respecto al subsistema técnico del hospital, vinculados principalmente al mantenimiento edilicio y de maquinarias y equipos.
- Controlar el cumplimiento de todas las medidas y reglamentaciones legales.
- Realizar las obras públicas planificadas.
- Controlar y firmar, en forma conjunta con la Dirección, los cheques emitidos para el pago a proveedores al personal contratado.
- Asignar funciones y controlar al personal bajo su dependencia estableciendo sus horarios y turnos de trabajo.
- Iniciar los sumarios administrativos.
- Autorizar los listados o solicitudes de compras, elevados por la Jefatura de Mantenimiento.

Por su parte, la Jefatura de Mantenimiento se ocupa de:

- Ejecutar las políticas, instrucciones y órdenes establecidas por la Subdirección Técnica con respecto al manteniendo edilicio, de maquinarias y equipos, y al manejo del personal a su cargo.
- Definir, junto con la Subdirección Técnica, las soluciones que son necesarias para mantener al hospital en buenas condiciones.
- Proponer a la Subdirección Técnica la compra de insumos.

- Controlar las operaciones ejecutadas en el Departamento de Mantenimiento resolviendo problemas.

5.3 Reflexiones

En los centros de salud es esencial la integración y la simplificación de la información dado que su estructura es una combinación de varios tipos de estructuras, una burocracia mecánica que reúne actividades rutinarias, formales, que están agrupadas en servicios funcionales con una autoridad centralizada. Esta se combina con una burocracia profesional con gran especialización.

La formalización de la estructura organizacional facilita la identificación de los usuarios en busca de las necesidades de información contable, no solo como una obligación legal, jurídica o tributaria, sino como los cimientos para la elaboración del modelo contable. Dichos modelos es el encargado de recoger los datos de los distintos procesos de salud, que son generadores de información y constituyen el *input* de los sistemas para la toma de decisiones.

6. Sistema de información contable: indicadores para la gestión de hospitales

6.1 Medición en el sistema de información contable en hospitales

Para poder diseñar el modelo contable se deben identificar los procesos de planificación, diseño, análisis y control de los datos, que afectan a todo el núcleo de la actividad del hospital. Un sistema integrado y abarcativo, que permita elaborar, coordinar los flujos y registros de la información, tanto interna como externa, que se necesitan para la toma de decisiones y la correspondiente consecución de los objetivos.

Entre los años 1950 y 1960 los sistemas de salud se abocaron a la gestión económica exclusivamente, presupuesto y facturación. En la década 1970 incorporaron algunos aspectos relacionados con el registro de pacientes para tomar decisiones clínicas para mejorar el diagnóstico.

En esta misma década, se inició el proceso de conciencia que las necesidades clínicas tienen relación con la provisión de recursos económicos y financieros. No se consideraba los requerimientos de los médicos y enfermeras.

En la década de 1980, el objetivo era minimizar los costos e incrementar los ingresos. Se comenzó a optimizar la coordinación entre servicios médicos para mejorar su productividad. El sistema se centraba en los procesos de: información para la gestión y la atención del paciente.

En la década de 1990, a los pacientes no solo se los considera números o episodios, sino un flujo continuo de datos, con el fin de conseguir más información asistencial y poder trabajar para mejorar la comunicación proveedor-paciente.

Dowling (1989, p. 14), expone que “el proceso de producción principal de un hospital es la asistencia al paciente, no el proceso financiero”. Como consecuencia, el núcleo de los sistemas de información debe estar compuesto por los procesos médicos consistentes en: la valoración, el proceso de alta, la planificación del tratamiento, la entrada de órdenes, los informes de resultados, el acceso a datos médicos del paciente, las historias clínicas, etcétera.

Criado (2006) explicita que el sistema de información hospitalaria está orientado a satisfacer las necesidades de generación de información para almacenar, procesar e

interpretar datos médicos-administrativos de cualquier institución hospitalaria. Permite la optimización de los recursos humanos y materiales, además de minimizar los inconvenientes burocráticos que enfrentan los pacientes.

Por su parte, Collen (1988, p. 6), destaca los objetivos básicos de un sistema de información hospitalario:

- Establecer una base de datos capaz de proporcionar un registro médico integrado de datos asistenciales para todos los pacientes y que sea accesible para todos los profesionales médicos y de la salud debidamente autorizados.
- Posibilidad de comunicar los datos del paciente desde todos los servicios administrativos y clínicos del hospital.
- Soportar todas las funciones del proveedor de asistencia sanitaria, incluyendo la entrada de órdenes, informes de resultados, historia del paciente, informes de procedimientos, y comunicar datos individuales del paciente a los profesionales sanitarios.
- Proporcionar apoyo en la toma de decisiones clínicas y administrativas.
- Establecer y mantener ficheros para las funciones administrativas y de gestión hospitalaria, incluyendo aplicaciones de personal, recursos, programación y registro.
- Ayudar en la evaluación de la calidad, acreditación y requisitos reguladores.
- Apoyar a la investigación y educación.

En la actualidad, la implementación de tecnologías de información y comunicación en salud continúa siendo un importante desafío para los hospitales.

Mediante el modelo contable se busca generar la información que permita el análisis de las múltiples variables y dimensiones con comportamiento dinámico que interactúan entre sí.

Las dimensiones seleccionadas para el modelo son:

- Contenido clínico: todos los tipos de datos e información: textos y datos numéricos relacionado con los procesos asistenciales efectuados a los pacientes.
- Recursos humanos: representa a los médicos, enfermeros, administrativos, que integran la estructura organizacional.

- Características organizacionales y políticas internas: políticas, procedimientos y cultura de la organización.
- Regulaciones: normativas y reglamentos externos.
- Medición y monitoreo: mediante indicadores.
- Comunicación y procesos: elaboración de reportes.

En este sentido, la gestión integral de un hospital no solo debe limitarse a lo económico-financiero, sino que debe involucrarse en lo social, lo humano, lo ético y el medio ambiente, entre otros. Para lo cual, se deben considerar indicadores financieros y no financieros.

Los indicadores financieros surgen del sistema de información contable y son en cifras o pesos históricos y/o presupuestados.

En tanto, los indicadores no financieros pueden estar expresados en cifras o pesos, números o descripciones. El objetivo es medir la creación de valor, a través de la gestión del capital intangible.

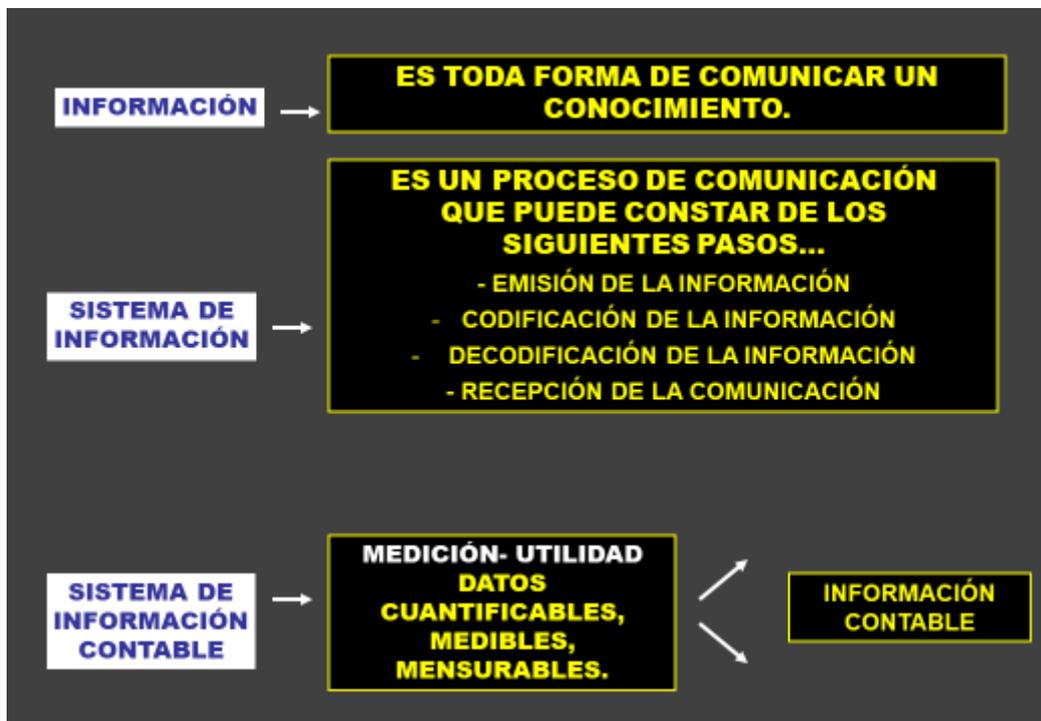
Los sistemas de medición del rendimiento basados en indicadores no financieros constituyen la respuesta de la contabilidad de gestión a la demanda empresarial de un sistema de medición distinto de los tradicionales, que permitan gestionar algunas variables que hoy día se consideran claves para la toma de decisiones estratégicas en la empresa (Kaplan, 1984).

Se procedió a realizar una investigación descriptiva con el propósito de recopilar datos de los procesos del hospital. De este modo, se establece el grado de correlación entre la información proveniente del modelo de sistema de información contable diseñado y la eficiencia del hospital.

6.1.1. Diagrama del proceso contable

En el siguiente diagrama se describen la información, el sistema de información del hospital y el sistema de información contable y sus etapas.

Figura 4. Proceso relación de la información. Primera parte



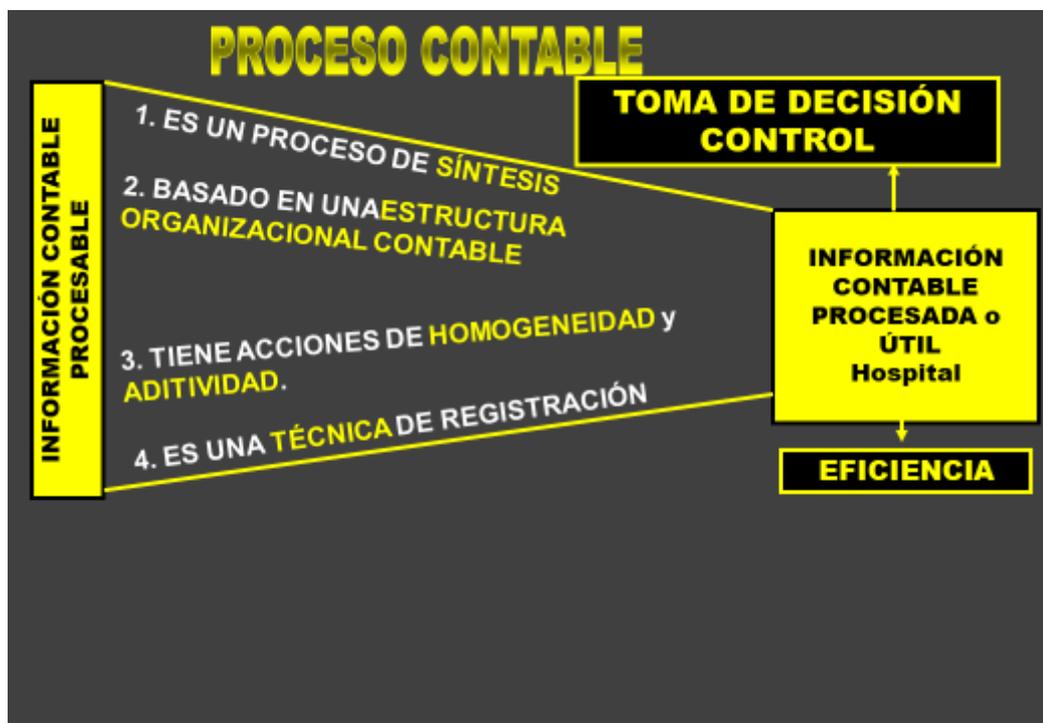
Fuente: Elaboración propia

Figura 6. Diagrama del proceso contable en hospitales



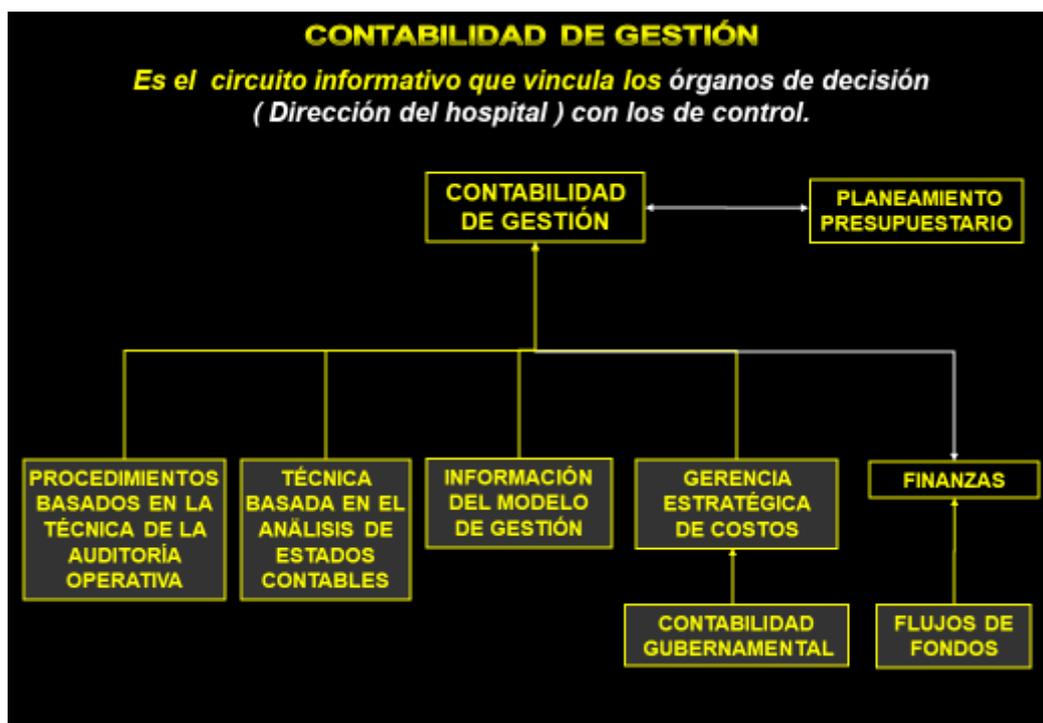
Fuente: Elaboración propia.

Figura 7. Diagrama del proceso contable en hospitales. Segunda parte



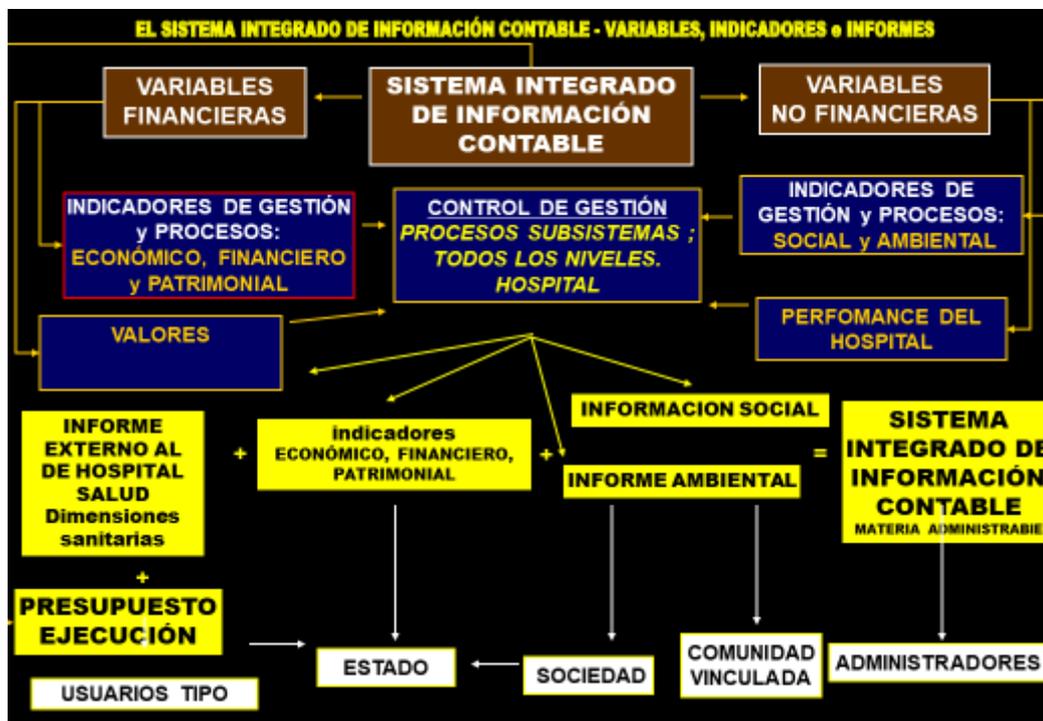
Fuente: elaboración propia

Figura 8. Contabilidad de gestión base para la elaboración del modelo



Fuente: elaboración propia

Figura 9. Sistema de información contable integrado: componentes usuarios



Fuente: Elaboración propia

Para iniciar el proceso de construcción del sistema se detallan los indicadores elaborados y diseñados específicamente para cada subsistema y la estructura organizacional del hospital.

6.2 Indicadores elaborados para procesos

6.2.1 Indicadores de estructura de ingresos

Para la construcción del modelo contable desde la perspectiva de los ingresos se requiere la identificación de las variables que inciden en su producción y la explicitación del grado de asociación que existe entre el comportamiento y la producción del servicio de salud.

Los indicadores son: los fondos autogenerados dividido en el costo operativo, el porcentaje de incremento de la facturación real, la morosidad promedio terceros pagadores.

Fondos autogenerados dividido en el costo operativo

Objetivo del indicador: es determinar la capacidad de autofinanciación del hospital aportando una dimensión adicional acerca de su contribución a la sociedad. Una mayor autonomía en la gestión de los recursos económicos del nosocomio.

Metodología:

Ingresos: los hospitales deben percibirlos por los servicios de salud que brindan a los usuarios de las obras sociales, mutuales, empresas de medicina prepaga, de seguros de accidentes, de medicina laboral o similares dentro de los límites de la cobertura contratada por el usuario y de acuerdo con las obligaciones en materia prestacional que fije la normativa vigente. Como, asimismo, tramitar subsidios y donaciones.

Costos operativos: incluye el monto abonado en concepto de salarios al personal más el concepto de amortización del equipamiento.

$$\text{Fondos autogenerados sobre costo operativo} = \frac{\text{Fondos autogenerados}}{\text{Costo operativo}}$$

Porcentaje de incremento de la facturación real

Objetivos del indicador: incrementar la generación de fondos provenientes de diferentes terceros pagadores.

Metodología: serie de tiempo que indica la diversificación por cada dimensión de fondos autogenerados.

Morosidad promedio terceros pagadores

Objetivos del indicador: cuantificar la morosidad promedio en el cobro de aranceles a obras sociales, medicina prepaga y desarrollar gestiones para la recuperación de los fondos.

Metodología: es la media aritmética de la morosidad de los terceros pagadores ponderada por la participación relativa de cada tercer pagador en la facturación total del hospital.

Porcentaje de facturación por tercero pagador por obra social 30%, morosidad 60 días, ART 40% morosidad 10 días. Prepagas 20% morosidad 10 días.

$$60 \text{ días} * 0,30 = 18 \text{ días}$$

$$10 \text{ días} * 0,40 = 4 \text{ días}$$

$$10 \text{ días} * 0,20 = 2 \text{ días}$$

Promedio 24 días

6.2.2 Indicadores de estructura de costos

Los costos en el modelo contable proporcionan información dirigida a los usuarios internos del hospital, su diseño responde a las necesidades específicas de las subdirecciones y la Dirección.

Resulta esencial la implantación de indicadores de costos que contribuyan a la racionalidad de los escasos recursos disponibles, y poder alcanzar la eficiencia del servicio de salud mediante una adecuada planeación, control de gestión y toma de decisiones.

Los indicadores de estructura de costos son: giro de cama, intervalo de giro, costo operativo sobre días cama, indicadores elaborados en función de la estructura de costos.

Giro de cama

Es un cociente que indica el número de pacientes que son dados de alta por cada cama utilizable en un período fijado.

Objetivo: este indicador se puede relacionar con el concepto de rotación. En la medida que rote más rápido, mayor utilización del recurso cama.

Metodología:

$$\text{Giro de cama} = \frac{\text{Total de egresos del período}}{\text{Promedio diario cama disponible}}$$

$$\text{Promedio diario cama disponible} = \frac{\text{Total camas disponibles}}{\text{N° de días del mes}}$$

Intervalo de giro

Indica el tiempo promedio que el recurso cama queda sin ser utilizada.

Objetivo: identificar la capacidad ociosa del recurso cama.

Metodología:

$$\text{Intervalo de giro} = \frac{\text{Total días cama} - \text{Total pacientes día}}{\text{Total de egresos del período}}$$

a) Costo operativo sobre días cama

Objetivo: impulsar la reducción de costos necesarios para generar el *output*.

Reflejar un grado de eficiencia en la utilización de los recursos del hospital.

Metodología:

$$\text{Costo Operativo Diario} = \frac{\text{Costo operativo}}{\text{Días cama por paciente}}$$

Porcentaje de ocupación

Es el porcentaje promedio de camas ocupadas diariamente para un período de tiempo determinado. Se obtiene al relacionar el valor pacientes día con las camas disponibles.

Objetivo: Determinar el grado de ocupación.

Metodología:

$$\text{Porcentaje ocupacional} = \frac{\text{Total pacientes día} * 100}{\text{Total días camas disponibles}}$$

Total pacientes día: es la cantidad de pacientes internados que son atendidos durante el mes. Sumando día a día durante el mes.

Total días camas disponibles: es la cantidad de camas disponibles en el hospital durante el mes, son las que se encuentran ocupadas y las desocupadas que estén en buenas condiciones. Si el total de camas disponibles del mes se lo divide en los días que tiene cada mes se obtiene un promedio diario de camas disponibles. Se calcula sumando día por día.

Indicadores elaborados en función de la estructura de costos

Para poder desarrollar un sistema de costeo en los hospitales, se deben identificar los diferentes sectores.

Sectores finales: son las salas de internación, quirófanos, consultorios externos, guardias y emergencias. En estos se deben concentrar todas las erogaciones a efectos de consignar el costo total.

Sectores intermedios: son sectores de apoyo para la labor desarrollada en los sectores finales. Anestesiología, esterilización, farmacia, enfermería, laboratorios, anatomía patológica, diagnóstico por imágenes, hemoterapia, nutrición.

Sectores generales: brindan apoyo a los otros dos sectores para poder desarrollar la actividad médica del hospital. Por ejemplo, Dirección, Administración, Archivo,

Mantenimiento, Personal, Limpieza, Seguridad, Cocina, Comunicaciones, Docencia e investigación.

Los costos departamentales provienen de la distribución de los costos totales en cada departamento, empleando las bases de asignación.

Los costos del período son asignados en los sectores. Primero se realiza la distribución primaria en donde a cada sector se distribuirán los costos directos. El resto de los costos se asignan conforme a una base.

La distribución secundaria se realiza mediante la distribución de los costos de los sectores generales en función del servicio prestado a los sectores intermediarios y finales.

La distribución final consiste en cancelar o cerrar los centros intermedios transfiriendo sus costos a los centros finales. Distribuidos ya los costos en los centros finales, es decir, concentrados, se pueden determinar los “costos unitarios” por sector. Por ej. el costo total:

Cada sala de internación debe ser dividida en la unidad de paciente-día-cama.

En el caso de los consultorios externos, las guardias de clínica y cirugía, traumatología, se toma la cantidad de consultas efectuadas anualmente.

El costo global de quirófano debe ser dividido en un promedio de horas.

Costos por patología

El hospital necesita identificar el costo de cada enfermedad para definir la distribución de los recursos económicos para las patologías que requieren más esfuerzo económico.

Para determinar los costos de las patologías, es necesario el abordaje como órdenes de servicios, pero con una característica particular, la orden de prestación no la inicia el interesado que es el paciente, sino el médico.

Etapas del proceso:

- Determinación de los pacientes para atender.
- Identificación del tipo de patologías que afectan a los pacientes.

- Elección de los actos y operaciones destinadas a detectar, diagnosticar y tratar cada una de las patologías.
- Relevamiento del grado de concurrencia temporal de las patologías.
- Definición de los costos fijos.
- Determinación de los costos directos asignables a cada patología.
- Establecimiento de un sistema que analice los comportamientos a nivel de cada uno de los centros operativos, determinando desvíos, sus causas y responsables.

Para la adopción de este sistema se debe seguir el siguiente procedimiento:

1. Orden de servicio: unidad de costo a la que se le cargan todos los elementos.
2. Utilización de un nomenclador internacional de patologías editado por la OMS.
3. Utilización de las estadísticas para saber la concurrencia de las patologías en un tiempo determinado y por edades.

A partir de estas proposiciones, se debe generar un proceso administrativo que consiste en:

- Elaborar una orden de servicio en la cual se debe consignar código de la patología.
- Cada uno de los sectores que asistan a los enfermos debe consignar en la orden la cantidad de unidades aplicadas.
- Cada sector debe informar al sector administrativo.
- Por su parte la contabilidad de costos registrará y determinará lo requerimientos de cada sector.

En función de estos datos, se establecerá el costo para las unidades producidas por cada sector, y luego, se determinará el costo por patología.

6.2.3 Dimensión paciente

En esta tesis se presenta un modelo contable ampliado, que provee información cualitativa y cuantitativa relacionada con los procedimientos y procesos que ejecuta el hospital.

La contabilidad de gestión, a través de una serie de técnicas de valoración y medición propias de la ciencia contable, identifica constituyentes que generan información que se presenta en reportes con indicadores.

Para analizar esta categoría se consideran dos aspectos:

1. Calidad del servicio.
2. Relaciones con el paciente.

La medición de la calidad por medio de indicadores, producto del sistema de información contable en hospitales, es una tarea de complejidad intrínseca, ya que a la medición de nociones indeterminadas se le agrega la variedad de intereses que pueden intervenir en las evaluaciones subsecuentes. Dichos indicadores siempre están seleccionados para contribuir con los constructos: calidad, productividad, costos.

6.2.3.1 Atributos o calidad del servicio: indicadores

Promedio de permanencia

La duración promedio de la permanencia es un indicador aproximado de la productividad o la eficiencia del hospital.

Objetivo: reducir el tiempo de estadía. Se infiere que a menor tiempo de estadía, mayor satisfacción por parte del paciente.

Metodología:

$$\text{Promedio de permanencia} = \frac{\text{Total pacientes día del período}}{\text{Total de egresos del período}}$$

Porcentaje de reingresos no programados

Este indicador tiene por propósito evaluar la cantidad de pacientes reingresados al hospital con igual diagnóstico o diagnóstico de categoría mayor.

Objetivo: disminuir la cantidad de pacientes reingresados.

Metodología:

La intempestividad de un reingreso no previsto presupone la existencia de procesos no detectados o valorados adecuadamente, que generan un impacto negativo en el paciente.

$$\% \text{ de reingresos no programados} = \frac{\text{Cantidad de altas correspondientes a reingresos no programados dentro de las 72 horas del alta}}{\text{Total de egresos del período}}$$

Tasa de mortalidad

Se emplea generalmente relacionando variables del servicio con las de los pacientes, para examinar aquellas muertes (de pacientes) que pueden ser debidas a la calidad de la atención o a que los pacientes ingresan al hospital en tan malas condiciones que la muerte se produce a pesar del nivel de atención. Este indicador está vinculado por las características de los pacientes, la severidad de las patologías y el nivel de intervención del nosocomio.

Objetivos: disminuir la tasa de mortalidad.

Metodología:

Para evaluar este indicador se debe abordar dimensiones como la complejidad de la enfermedad, el nivel socioeconómico de la población.

$$\text{Tasa de mortalidad bruta} = \frac{\text{Defunciones del período} * 100}{\text{Total de egresos del período}}$$

Defunciones: las muertes producidas en un período determinado.

Egresos de período: es la cantidad de pacientes que salen del hospital en el mes, ya sea porque son dados de alta o por muertes.

Para profundizar este análisis es necesario abrir este indicador:

Descartar las muertes ocurridas durante las primeras cuarenta y ocho horas de internación.

$$\text{Tasa de mortalidad neta} = \frac{\text{Defunciones con más de 48 horas de internado} * 100}{\text{Total de egresos del período}}$$

Tasas de concordancia

La tasa de concordancia diagnóstico-quirúrgica explicita la coincidencia entre el diagnóstico y el total de intervenciones quirúrgicas.

Objetivo: incrementar la tasa de concordancia quirúrgica.

Evaluar el cumplimiento de los protocolos prequirúrgicos normalizado y estandarizados.

$$\text{Tasa de concordancia diagnóstico-quirúrgica} = \frac{\text{Cantidad de concordancias} * 100}{\text{Cantidad de intervenciones quirúrgicas}}$$

En el abordaje de la tasa de concordancia es necesario analizar la correspondencia entre el diagnóstico quirúrgico y los estudios patológicos indagando sobre la potencialidad diagnóstica de los cirujanos.

$$\text{Tasa de concordancia diagnóstico-quirúrgica patológica} = \frac{\text{Cantidad de concordancias} * 100}{\text{Cantidad de estudios anatomopatológicos}}$$

Cantidad de quejas y sugerencias de mejoras

En los hospitales no está generalizado el manejo sistemático para la gestión de la calidad de la información incluida en las quejas y sugerencias. Se debería utilizar como fuente de caracterización de oportunidades de mejora.

Objetivos: evaluar el servicio de salud que presta el hospital. Identificar cuáles son los procesos críticos y cómo están funcionando.

Metodología:

Se debe desarrollar una metodología de buzón para la recepción de quejas.

Demora promedio en los turnos

Los hospitales deben realizar periódicamente mediciones de los procesos críticos para evaluar el nivel actual. Este indicador sirve también para comparar con otros nosocomios, en términos de desempeño.

Objetivo: disminuir la demora en la asignación de turnos.

Metodología:

Los consultorios externos atienden a diferentes enfermos y solicitan los pedidos de estudios y de análisis bioquímicos. Para que puedan ser atendidos, deben sacar un turno.

Falla de atención en el primer intento

Este indicador se relaciona con el anterior y representa con su valor cuántas veces un paciente debe concurrir a un servicio determinado hasta, finalmente, poder ser atendido. El paciente al momento atendido por el empleado debe llenar un cuestionario en el cual se le formula si es la primera vez que intenta realizar, por ejemplo, un estudio. En caso de ser negativa, se debe responder cuántos días intento.

Por lo tanto, si se atendieron 400 pacientes y la respuesta es que fueron 700 veces, cada paciente concurrió 1,4 veces para poder ser atendido.

6.2.3.2 Relaciones con el paciente

Índice de satisfacción del paciente

Este índice se obtiene por medio de una encuesta a los pacientes en la cual se les solicita su calificación del servicio de salud que presta el hospital.

Médicos docentes sobre el total del personal médico

Existe una concepción que el ser docente universitario le confiere reputación al profesional médico, prestigio que se traslada al hospital.

6.2.4 Indicadores referidos a los procesos internos del hospital

Los hospitales deben realizar periódicamente mediciones de los procesos críticos. Mediante los indicadores se trata de ponderar los procesos relevantes, como gestión de los servicios, proceso de gestión de los pacientes, proceso de innovación y procesos reguladores y sociales.

Cantidad de órdenes de compra eventual

Al analizar las órdenes de compras eventuales (compras de medicamentos, necesidades específicas), como estos pedidos se realizan por montos pequeños, se pierde el poder de compra y esto incide en el costo operativo.

Tiempo caído sobre el total de horas de atención

Este indicador explicita la cantidad de tiempo que no pudo ser brindado un servicio. Para lo cual se deben identificar los servicios representativos del funcionamiento del hospital y sobre ellos calcular dicho tiempo.

Las causas generalmente se encuentran relacionadas con:

1. Horas médicas no trabajadas. Se calcula como cantidad de médicos por servicios multiplicado por la cantidad de horas de servicios determinadas para cada uno.
2. Fallas en el equipamiento: cantidad de días que no funciona las máquinas.

Este indicador es relevante ya que influye en el tiempo de estadía y en los costos.

Antigüedad media de equipamiento tecnológico

Los hospitales de alta complejidad requieren de tecnología y, por lo tanto, deben tener un adecuado soporte. La antigüedad es un atributo relevante, a medida que más bajo sea este valor, menos problemas habrá.

Tasa de reproceso

Este indicador identifica la cantidad de veces que, en promedio, se tuvo que realizar una tarea. Por ejemplo, el servicio de tomografía del hospital atendió 500 pacientes que solicitaron una tomografía. En igual período, se realizaron 530 tomografías y los pedidos fueron 500.

$$\frac{\text{Cantidad de tomografías}}{\text{Cantidad de pedidos}} - 1 = [530/500 - 1] 100 = 6 \%$$

Cantidad de pedidos

Cantidad de reprogramaciones en quirófano

Los quirófanos son recursos escasos, por eso, deben ser utilizados en forma eficiente. Este indicador se refiere a la cantidad de veces que una operación tuvo que ser postergada debido a algún inconveniente no inherente a la salud del paciente.

Siguiendo este mismo criterio, también podría calcularse un porcentaje de operaciones programadas suspendidas. La suspensión o postergación de una cirugía programada genera en el paciente inestabilidad emocional, angustia, incertidumbre o depresión, son aspectos negativos frente a una intervención quirúrgica; exterioriza también la existencia de desajustes programáticos y operativos en el establecimiento.

Porcentaje de operaciones programadas suspendidas	=	$\frac{\text{Cantidad de cirugías programadas suspendidaso postergadas por más de 24 horas} * 100}{\text{Total de cirugías programadas del período}}$
--	---	---

Cantidad de enfermeros con respecto a la cantidad de camas

Este indicador se obtiene dividiendo la cantidad de enfermeros por la cantidad de camas, a medida que sea mayor, mejorará el servicio de salud. Pero este indicador hay que complementarlo con el indicador costo de prestación.

Cantidad de médicos con respecto a la cantidad de camas

Se obtiene dividiendo la cantidad de médicos por la cantidad de camas.

Cantidad de enfermeros por cada médico

Este indicador contempla la cantidad de enfermeros por cada médico en contacto con pacientes.

$$\text{Razón enfermeros por médico} = \frac{\text{Cantidad de enfermeros en contacto con pacientes}}{\text{Cantidad de médicos en contacto con pacientes}}$$

Utilización de los consultorios físicos

Este indicador relaciona a la cantidad de consultorios médicos funcionales respecto del total de consultorios físicos del hospital.

Cantidad de médicos por cada consultorio

Esta razón expresa la cantidad de médicos por cada consultorio.

$$\text{Razón médicos por consultorio} = \frac{\text{Cantidad de médicos en contacto con pacientes}}{\text{Cantidad de consultorios}}$$

Horas profesionales por cama

Esta razón indica el promedio de horas médicas disponibles con relación a la cantidad de camas también disponibles.

$$\text{Horas médicas por cama} = \frac{\text{Cantidad de horas médicas disponibles}}{\text{Cantidad de camas disponibles}}$$

Porcentaje de gastos por derivaciones

Este indicador se refiere a la derivación de un paciente por parte del hospital a otro establecimiento para seguir con el tratamiento o para la realización de estudios complementarios, siempre en régimen de hospitalización.

$$\text{Porcentaje de gastos por derivaciones} = \frac{\text{Servicios prestados por terceros}}{\text{Total de costos operativos}}$$

6.2.4.1 Productividad de los servicios hospitalarios

Medido como la cantidad relativa de servicios de cada tipo prestados por mes, sobre la base de la capacidad instalada existente y sus modificaciones.

La capacidad instalada debe entenderse como los medios físicos y humanos empleados en el proceso de elaboración del servicio.

$$\text{Productividad de Servicios} = \frac{\text{Volumen de prestaciones}}{\text{Capacidad de horas contratadas profesional}}$$

Para poder analizar este indicador es necesario desagregar en:

- Indicadores de consulta externa.

- Indicadores de diagnóstico y tratamiento.
- Indicadores de aplicaciones, cirugía menor, endoscopias y procedimientos especiales.
- Indicadores de sala de operaciones.
- Indicadores de hospitalización.
- Indicadores de emergencias o urgencias.
- Indicadores de área quirúrgica.
- Indicadores de otras exploraciones y terapias.
- Indicadores de hemoterapia.
- Indicadores de unidades de apoyo asistencial.

6.2.4.1.1 Indicadores de consulta externa

La consulta médica externa es la prestación médica en consultorios externos del hospital.

En cuanto a los pacientes, se consideran tres tipos:

1. Nuevo: paciente que se presenta por primera vez al hospital para ser atendido.
2. Reingreso: paciente antiguo que se presenta al hospital por primera vez en el año calendario.
3. Continuador: paciente que acude por segunda o más veces en el año.

$$\frac{\text{Consultas repetidas por consulta de 1ª vez}}{\text{Cantidad de consultas repetidas}} = \frac{\text{Cantidad de consultas por primera vez}}{\text{Cantidad de consultas por primera vez}}$$

Promedio diario de consultas

Este indicador permite evaluar la potencialidad del hospital para atender las emergencias

La cantidad de consulta es un indicador relevante en relación con las especialidades, los médicos, los enfermeros, los medicamentos y los estudios.

$$\text{Promedio diario de consultas} = \frac{\text{Cantidad de consultas otorgadas totales}}{\text{Cantidad de días del período}}$$

Índice de concentración de consultas

El índice de concentración de consultas valora la cantidad de atenciones que requiere un paciente ambulatorio para ser dado de alta.

Permite evaluar la cantidad de intervenciones por servicio.

$$\text{Índice de concentración de consultas} = \frac{\text{Cantidad de consultas otorgadas totales}}{\text{Cantidad de consultas por primera vez}}$$

Razón consultas externas-egresos

La razón consultas externas – egresos permite evaluar la calidad y eficiencia de los servicios externos

$$\text{Razón consultas externas-egresos} = \frac{\text{Cantidad de consultas otorgadas totales}}{\text{Total de egresos del período}}$$

Otros indicadores son:

Porcentaje de consultas por tipo	=	$\frac{\text{Cantidad total de consultas otorgadas por tipo (generales, por especialidad, odontológicas, etc.)} *}{100}$
Promedio diario de consultas por consultorio	=	$\frac{\text{Cantidad de consultas otorgadas totales}}{\text{Cantidad de consultorios externos} * \text{Cantidad de días del período}}$
Consultas diarias por médico	=	$\frac{\text{Cantidad de consultas otorgadas totales}}{\text{Cantidad de médicos en contacto con pacientes} * \text{Cantidad de días del período}}$
Consultas por médico especialista	=	$\frac{\text{Cantidad de consultas por especialidad}}{\text{Cantidad de médicos especialistas}}$
Rendimiento hora médico	=	$\frac{\text{Cantidad de consultas otorgadas totales}}{\text{Cantidad de horas médico efectivas}}$

6.2.4.1.2 Indicadores de diagnóstico y tratamiento

Promedio de órdenes de laboratorio por consulta externa	=	$\frac{\text{Cantidad de análisis a pacientes ambulatorios}}{\text{Cantidad de consultas externas}}$
--	---	--

$$\text{Promedio de órdenes de laboratorio por hospitalizados} = \frac{\text{Cantidad de análisis a pacientes internados}}{\text{Cantidad de egresos}}$$

$$\text{Promedio de pruebas por orden de laboratorio} = \frac{\text{Cantidad de pruebas realizadas de laboratorio}}{\text{Cantidad de órdenes de laboratorio}}$$

$$\text{Porcentaje de exámenes de laboratorio por servicio} = \frac{\text{Cantidad de exámenes laboratorio realizados en los servicios de consulta externa, hospitalización y urgencias} * 100}{\text{Cantidad total de exámenes de laboratorio}}$$

En el caso de radiología:

$$\text{Promedio de prestaciones radiológicas por consulta externa} = \frac{\text{Cantidad de prestaciones radiológicas realizadas a pacientes ambulatorios}}{\text{Cantidad de consultas externas}}$$

$$\text{Promedio de prestaciones radiológicas por hospitalizados} = \frac{\text{Cantidad de prestaciones radiológicas realizadas a pacientes internados}}{\text{Cantidad de egresos}}$$

$$\text{Promedio de radiografías por prestación} = \frac{\text{Cantidad de radiografías realizadas}}{\text{Cantidad de prestaciones radiológicas}}$$

$$\text{Porcentaje de estudios de radiología por servicio} = \frac{\text{Cantidad de estudios de radiología realizados en los servicios de consulta externa, hospitalización y urgencias} * 100}{\text{Cantidad total de estudios de radiología}}$$

6.2.4.1.3 Indicadores de sala de operaciones

El indicador mide cantidad de operaciones por cirujanos.

$$\text{Promedio de operaciones por cirujano} = \frac{\text{Cantidad de operaciones}}{\text{Cantidad de cirujanos}}$$

El tiempo promedio de duración de las operaciones principales mide el tiempo promedio de cada operación principal por departamento médico.

$$\text{Tiempo promedio de duración de las operaciones principales} = \frac{\text{Tiempo total de duración de operación principal}}{\text{Cantidad de operaciones principales}}$$

6.2.4.1.4 Indicadores de hospitalización

Para este indicar se tienen en cuenta estos temas:

Ingreso: siempre involucra la ocupación de una cama, una historia clínica durante el período que dure su internamiento.

Egreso: es el retiro de un paciente. Puede ser por alta o defunción.

Alta: la razón del alta (orden del médico, retiro por propia voluntad, traslado a otro hospital, fuga, por medidas disciplinarias).

Defunción: es el cese permanente de los signos vitales en un paciente.

Dentro de los indicadores utilizados están:

- Promedio de permanencia.
- Porcentaje de ocupación.
- Rendimiento de las camas: mide la utilización de una cama durante un período determinado.

$$\text{Rendimiento de las camas} = \frac{\text{Cantidad de egresos} + \text{Cantidad de traslados}}{\text{Cantidad de camas disponibles}}$$

Intervalo de sustitución mide el tiempo que permanece una cama desocupada, entre el egreso de un paciente y el ingreso de otro (a la misma cama).

$$\text{Intervalo de sustitución} = \frac{\text{Cantidad de días cama disponible} - \text{Cantidad de días cama ocupada}}{\text{Cantidad total de egresos del período}}$$

Promedio diario de egresos: analiza la capacidad de renovación de pacientes. Permite identificar la demanda por servicio.

$$\text{Promedio diario de egresos} = \frac{\text{Cantidad de egresos del período}}{\text{Cantidad de días del período}}$$

Este indicador también se puede analizar en función de los servicios de cirugía, traumatología, y se obtiene el porcentaje de egreso hospitalario por servicio.

6.2.4.1.5 Indicadores de emergencias o urgencias

Los datos que se toman en cuenta son:

- Cantidad de pacientes atendidos por urgencias.
- Cantidad de urgencias por mes.

Promedio diario de urgencias: relaciona la cantidad total de urgencias atendidas en un período de tiempo y la cantidad de días de ese período.

Demora promedio de preparación de pacientes de emergencia (traumatizados).

6.2.4.1.6 Indicadores área quirúrgica

- Cantidad de intervenciones totales.
- Cantidad de intervenciones por día.
- Cantidad intervenciones programadas.
- Cantidad intervenciones urgentes.

Tasa quirúrgica: establece la tendencia quirúrgica de un establecimiento. Surge de relacionar la cantidad de intervenciones quirúrgicas con la cantidad total de egresos en el mismo período.

Promedio diario de intervenciones quirúrgicas por quirófano: relaciona la cantidad de intervenciones quirúrgicas realizadas y las salas de operación con que cuenta el hospital, en relación con los días disponibles.

6.2.4.1.7 Indicadores de otras exploraciones y terapias

Cantidad de estudios clasificados por:

1. Estudios en cardiología: cateterismos diagnósticos. Eco-Doppler convencional, Holter.
2. Estudios en medicina nuclear: gammagrafía y estudio funcional tiroides, gammagrafía y estudio funcional hígado, gammagrafía ósea.
3. Diálisis: cantidad de sesiones de hemodiálisis, cantidad de pacientes crónicos en programa, etcétera.
4. Terapias de rehabilitación (fisioterapia): cantidad de pacientes en tratamiento primera vez, cantidad de sesiones de electroterapia, etcétera.
5. Sesiones en hospital de día rehabilitación (pruebas neurofisiología clínica): electroencefalograma (EEG), electromiograma (EMG), estudios de sueño, estudios de coma, etcétera.
6. Pruebas oftalmológicas: angiografías/angioscopías por fluoresceína, campimetría computarizada, etcétera.
7. Pruebas de otorrinolaringología: videonistagmografías, *prick-test*, audiometrías.
8. Radioterapia: sesiones de acelerador lineal, tratamientos de curiterapia (braquiterapia).
9. Pruebas y terapias urología: exploraciones urodinámicas, ecografías urológicas exploratorias, dilataciones uretrales, citoscopia transuretral, etc.
10. Pruebas y terapias de digestivo: colonoscopias, endoscopias digestivas altas, ERCP, manometría esofágica, ecografía digestiva, esclerosis de varices.
11. Pruebas de neumología: curva flujo/volumen.

6.2.4.1.8 Indicadores de unidades de apoyo asistencial

Central de alimentación

Consumos mensuales de insumos como monto total.

Costo de ración = costos mensuales de insumos

Raciones entregadas

El segundo indicador es en función de la cantidad paciente.

$$\text{Cantidad de raciones} = \frac{\text{Raciones entregadas mensual}}{\text{Cantidad pacientes mensuales}}$$

Farmacia y prótesis

Stocks mínimos requerimientos vs. existencias

Stocks críticos requerimientos urgentes no satisfechos inmediatamente

Vencimiento de *stocks* de medicamentos

Ambulancias o movilización

Bitácora de kilometraje y combustible.

Reclamos.

Programa revisión técnica interna de vehículos y control de fallas.

Esterilización

Cantidad de reclamos.

Costos de producción del servicio.

6.2.5 Indicadores de los procesos: circuitos administrativos

6.2.5.1 Subsistema de adquisición y pagos

La elaboración de estos indicadores permite el seguimiento de los procesos de compra desde la planificación, la gestión y el almacenamiento.

6.2.5.1.2 Proceso de compra: proveedores

Tiempo de respuesta.

$$\text{Eficacia del servicio prestado} = \frac{\text{Tiempo de respuesta a una solicitud de compra}}{\text{Tempo estándar fijado}}$$

Satisfacción de proveedores

$$\text{Ratio de satisfacción sobre los proveedores} = \frac{\text{Quejas por operaciones}}{\text{Cantidad de operaciones de compra}}$$

$$\text{Pagos oportunos} = \frac{\text{Cantidad de pagos en tiempo y forma}}{\text{Cantidad total de pagos}}$$

$$\text{Cantidad de días de demora en la satisfacción de la demanda del insumo} = \frac{\text{Fecha de despacho por parte del proveedor} - \text{fecha de solicitud del insumo}}{\text{Fecha de despacho por parte del proveedor} - \text{fecha de solicitud del insumo}}$$

6.2.5.1.3 Proceso de recepción de insumos

Frecuencia de compras directas: se calculará la cantidad de compras directas realizadas por año.

6.2.5.2 Proceso de rendición de cuentas

Días pendientes de reintegro de aranceles: este indicador permite monitorear el tiempo que demora el cobro de aranceles.

Cantidad de rendiciones incompletas en el año: la baja de este indicador permite mejorar el sistema administrativo.

6.2.5.2.1 Proceso de pagos

Entre los indicadores se encuentra:

Cantidad de cheques devueltos por errores formales.

6.2.5.2.2 Proceso de cobranzas

Este proceso genera el reintegro de fondos al hospital, por eso, es relevante llevarlo en forma sistematizada:

- Pesos por facturación a cada obra social nacional, provincial y otras.
- Días de atraso de pago por cada obra social y por cada medicina prepaga.
- Cantidad de facturaciones con errores.
- Cantidad de reclamos a la Superintendencia de Servicios de Salud de la Nación.

6.2.5.2.3 Proceso: Recursos Humanos

- Cantidad de legajos del personal incompletos.
- Cantidad de errores en la rendición de documentación de sueldos.
- Total de pacientes día sobre salarios.

Este último indicador está definido para brindar una noción de productividad del personal.

$$\text{Total de pacientes días sobre salarios} = \frac{\text{Cantidad de egresos} \times \text{promedio de días de estadía}}{\text{Total salarios}}$$

Antigüedad media del personal

Este indicador me permite analizar la rotación del personal.

Tasa de ausentismo

Refleja la cantidad de faltas de los empleados en un período determinado, sobre la cantidad de días de trabajo.

Porcentaje de accidentes laborales

Tiene por propósito identificar al personal en riesgo, evaluar las causas y generar políticas de mejoras. Puede calcularse por función y por tipo de accidente.

6.3 Reflexiones

La contabilidad no se limita a la descripción justa de la realidad, sino que su fin se encuentra cimentado en consideraciones éticas que la hacen una disciplina normativa y crítica, que representa la situación de la riqueza del hospital con capacidad para contribuir a la acumulación, generación, distribución y sustentabilidad ambiental, social y económica.

La administración de objetivos sociales, mediante información contable para la gestión e indicadores, es la vía para ver cómo los hospitales están cumpliendo con su función social. Aún más, ante la variedad de datos, la contabilidad debe convertirse en tutora permanente de los objetivos que deben ser cumplidos.

Los hospitales deben utilizar las informaciones complementarias que les proporcionen los distintos sistemas como: gestión presupuestaria, contabilidad costos, contabilidad financiera, pero todos ellos integrados para producir la economía de escala de datos y evitar la duplicidad de información.

Estos sistemas de información deben ser delineados en función de su utilidad, haciendo partícipes a todas aquellas personas que trabajen en alguno de los subsistemas.

La información que provee el sistema debe recoger datos multidimensionales. Indicadores de carácter financiero, como no financiero, y especialmente las variables relacionadas con la responsabilidad de la salud pública.

7. Indicadores claves según usuarios para la gestión de la Subdirección Médica

7.1 Contabilidad: usuario Subdirección Médica

Los médicos integran la estructura de gestión del hospital y requieren información suministrada por el modelo de información contable para mejorar el funcionamiento de sus unidades médicas.

La cuestión central se sitúa en torno al uso de dicha información contable por parte del personal médico, elemento clave para el sistema sanitario en el proceso decisorio.

Los hospitales sobreviven no solo por su eficiencia, sino también por el cumplimiento de reglas generales de comportamiento o normas sociales que les posibilitan lograr la legitimación en el entorno institucional.

La contabilidad permite proyectar una imagen de racionalidad de las actividades realizadas en los hospitales, pero existe una desconexión entre las actividades clínicas y las administrativas.

Las estructuras médicas proceden con un elevado grado de autonomía fundado en sus valores profesionales.

Los profesionales sanitarios manifiestan poco interés en la información de gestión y numerosas veces prescinden de los aspectos financieros en la toma de decisiones por tratarse de información elaborada para fines administrativos y políticos.

Mediante el modelo contable integrado desarrollado en esta tesis, se solucionan los siguientes problemas:

- La integración de información clínica y financiera.
- La presentación a través de indicadores simples adaptados a las necesidades de información de los clínicos.
- La comparación entre información de diferentes centros de salud.

7.2 Reportes diseñados en función de la utilización de los usuarios

El uso de indicadores permite representar al hospital en un momento determinado, como una placa radiográfica, reflejando las “enfermedades” organizacionales, para así determinar sus causas y garantizar el servicio de salud a la sociedad.

La información que surge del sistema de contable diseñado permite el cumplimiento de su verdadero papel, ser un instrumental muy importante, del cual se desprende información para el logro de los objetivos organizacionales participando dentro de sus posibilidades en la toma de decisiones.

A los efectos del análisis del sistema de información contable, los usuarios y la toma de decisiones de cada integrante de la estructura organizacional, las decisiones se clasifican de diferentes modos.

Tabla 4. Clasificación de las decisiones en la estructura organizacional del hospital

Tipo de decisiones		
Clasificación	Programable, rutinaria	Única, no programable, con innovación
Estructura Organizacional	Funciones inherentes al puesto	No relacionadas a su función laboral
Estrategia	Dependiente de normas	Dependiente de juicios, creatividad

Fuente: elaboración propia

7.3 Sistemas tecnológicos en hospitales en Tucumán

El Ministerio de Salud de la Provincia de Tucumán posee en su estructura organizacional un Departamento de Informática que desarrolla soluciones orientadas a la satisfacción y bienestar del paciente y el personal de la salud.

La visión de este departamento es:

Nuestra visión consiste en proveer al sector de la salud de Tucumán de una información única y confiable en tiempo real, para la toma de decisiones en los diferentes niveles de dirección, la docencia, la investigación y la gestión en salud. A partir de ello, nuestra misión fue crear un Sistema

Integral de Gestión de Información que pueda capturar datos en tiempo real y brindar información como reportes y tableros de control, para dicha toma de decisiones.

Las demoras en la implementación de sistemas informáticos, el excesivo trabajo manual, la duplicación de trabajo, las tareas atrasadas, los problemas de conexión y la inexistencia de redes informáticas entre organismos de salud generan una falta de información para la gestión del constructo salud.

La propuesta del modelo contable para la gestión de hospitales permite sistematizar organizar y capturar los datos cimentados en el núcleo paciente y brindar información a los usuarios. En una etapa subsiguiente, se deberá planificar la tecnología requerida.

Las soluciones planificadas por el Departamento de Informática son diversas destacamos las dos para la sistematización del sistema asistencial del hospital

- Sistema de Gestión Hospitalaria (SGH).
- Historia clínica informatizada: el 60% de los hospitales de la provincia cuentan con este módulo.

El sistema de gestión hospitalaria cuenta con los siguientes módulos en fase actual:

- a) Identificación del paciente
- b) Turnos ambulatorios
- c) Guardia
- d) Internación
- e) Farmacia
- f) Quirófano
- g) Identificación del recién nacido
- h) Recupero de costos
- i) Estadísticas
- j) Seguimiento del recién nacido
- k) Diagnóstico por imágenes
- l) Laboratorio
- m) Inmunizaciones (vacunatorio)

Los datos para este subsistema médico asistencial surgen de la Resolución N 72/SPS del Ministerio de Salud Pública. La cual detalla la normativa que se debe aplicar en forma obligatoria en los hospitales pertenecientes al Sistema Provincial de Salud (SIPROSA), y sobre la cual se fundamenta la trazabilidad del sistema de gestión en relación con:

Identificación del paciente

La identificación del paciente se debe realizar en las bocas de admisión (admisión de consultorios externos, admisión de Guardia, identificación del recién nacido) para capturar en una base de datos única para todos los hospitales los datos personales, de residencia y de cobertura social. La carga y modificación de estos datos será responsabilidad del agente autorizado por el director.

Registro de atención de pacientes en consultorios externos

Dirigida a responsables de oficina de admisión, profesionales, enfermeras y secretarías de consultorio externo, servicios, y personal de la oficina de recupero de costos hospitalarios.

Todos los pacientes que requieran atención en consultorio externo deberán registrarse en la Oficina de Admisión de Consultorio Externo o en aquellos servicios que manejen su propia agenda de turnos. Los turnos de consultorio pueden ser requeridos para atención inmediata, turnos espontáneos, o diferida, turnos programados.

Registro de atención de pacientes en internación

Todos los pacientes que requieran internación deberán registrarse en la oficina de admisión de internación, o en admisión de guardia. Deberá emitirse el informe de hospitalización. Se debe solicitar la historia clínica al archivo, en caso de que el paciente no la posea, se generará un número y se producirá su respectiva carátula. Se deberá verificar que la hoja de hospitalización esté completa, firmada y sellada por el profesional responsable y remitir la misma a la oficina de estadística.

Alta del paciente

El alta final o cierre administrativo de la internación deberá realizarse en la oficina de estadística con la codificación diagnóstica correspondiente.

Registro de atención de pacientes en guardia

Dirigida a responsables de la oficina de admisión, profesionales, enfermeras y secretarías de la guardia, y personal de la oficina de recupero de costos hospitalarios.

Todos los pacientes que requieran atención en guardia deberán ser registrados por la oficina de admisión de guardia. Esta realizará la identificación del paciente. Luego emitirá una orden de atención de tres cuerpos para todos los pacientes, con y sin cobertura social, además, le solicitará al paciente o tutor que firme su conformidad.

Registro de intervenciones quirúrgicas

Una vez realizada la cirugía (programada o de urgencia), será registrada por el administrativo del servicio de quirófano tomando los datos respectivos desde el protocolo quirúrgico.

Se deberá registrar el diagnóstico codificado del procedimiento quirúrgico.

Registro en farmacia

Proceso de ingreso de insumos: la farmacia generará un pedido con la necesidad mensual, el cual deberá ser autorizado por el sector compras del hospital.

Proceso de egreso de insumos: la farmacia deberá dispensar realizando transacción por paciente. En el caso de materiales descartables, la dispensación podrá realizarse por sala consumidora. Para la dispensación, el farmacéutico de sala desde la hoja de indicaciones médicas debe verificar según censo diario los datos y ubicación real del paciente.

Proceso de devolución de insumos: el farmacéutico de sala registrará la devolución de medicamentos por paciente, que serán remitidos a farmacia donde serán incorporados al *stock* físico.

Registro del movimiento de historias clínicas

El administrativo del sector de archivo de historias clínicas deberá registrar las salidas con su correspondiente destino y datos complementarios; así como también las devoluciones.

Proceso de atención ambulatoria en consultorios y guardia

El siguiente proceso cumple con las “Normativas vinculadas a la atención de pacientes en consultorios externos y en guardia” según Resolución N° 235/SPS Ministerio de Salud Pública.

Se emite una orden de atención, la cual reemplaza los recetarios para la solicitud de prácticas y demás prestaciones ambulatorias en el hospital. Deben cumplir con los requisitos exigidos para facturar a las obras sociales.

La orden es recibida por el profesional asistencial que atiende al paciente, quien inserta el diagnóstico y la remite a la oficina de estadística para la carga de diagnóstico, y de allí pasa a la oficina de recupero de costos para su facturación si posee obra social.

En el caso de la guardia, las órdenes son empleadas para la carga del diagnóstico para el cierre de los episodios de guardia y luego pasan a la oficina de recupero de costos para su facturación.

La oficina de recupero de costos recibirá las órdenes de consulta y prácticas, y procederá a su auditoria, valorización y confección de facturas.

Las órdenes de consulta y práctica son controladas y categorizadas, tengan o no cobertura social. Además, se ordenarán por obra social y se remitirán al auditor para su control.

En el caso de detectar órdenes incompletas, cuando fuera posible, se completarán datos faltantes.

A posteriori, se procederá a la carga en el sistema de las órdenes clasificadas y controladas, para la generación de remitos. Al finalizar el período mensual, se procederá a la generación y emisión de facturas para su presentación en tiempo y forma a las obras sociales.

7.4 Reporte Dirección Médica

La calidad del servicio médico debe ser un compromiso del hospital con el usuario.

Las dimensiones eficiencia, calidad y productividad son dependientes, no se debe sacrificar la calidad para lograr la eficiencia, pues esta condición no sería equitativa.

En esta tesis se han definido tres niveles básicos de eficiencia: técnica, de gestión y económica, aspectos que se relacionan con la producción del servicio de salud.

La información que provee el modelo contable permite:

- Identificar el uso de los recursos.
- Realizar un seguimiento de la gestión.
- Evaluación de la efectividad del servicio en función de los resultados.

La medición en un hospital es una tarea de complejidad ya que a la medición de conceptos abstractos se añade la variedad de intereses que pueden intervenir en las evaluaciones.

Los hospitales reciben a las personas con los problemas de salud más importantes. Son los centros más costosos, por el tipo de atención especializada y tecnológicamente avanzada que deben brindar.

En el caso de la vida hospitalaria, estos indicadores se convertirán en una herramienta fundamental, porque todo lo que no se mide no puede ser mejorado y, por tanto, deja de ser ventajoso para una mejor toma de decisiones. Cabe aclarar que siempre se considera en la definición de los indicadores la separación de las características del paciente en relación con la enfermedad de la prestación del servicio.

Se presenta en el Anexo I el detalle de indicadores de dimensión médica.

7.5 Reflexiones

La contabilidad permite proyectar una imagen de racionalidad de las actividades realizadas en los hospitales, pero existe una desconexión entre las actividades clínicas y las administrativas.

Las estructuras médicas proceden con un elevado grado de autonomía fundado en sus valores profesionales.

Los profesionales sanitarios manifiestan poco interés en la información de gestión y numerosas veces prescinden de los aspectos financieros en la toma de decisiones por tratarse de información elaborada para fines administrativos y políticos. De todos modos, el medir no garantiza el éxito del servicio de salud.

Mediante este modelo contable integrado desarrollado en esta tesis, se solucionan los siguientes problemas:

- La integración de información clínica y financiera.
- La presentación a través de indicadores simples adaptados a las necesidades de información de los clínicos.

Los indicadores no solucionarían los problemas que enfrenta a diario el hospital, la información provista por ellos permite mejorar la gestión y ser más eficientes y eficaces.

Los indicadores descriptos para la Dirección Médica:

- Brindan información para realizar una planificación y un control de gestión, en función de los recursos y resultados obtenidos.
- Proporcionan información que permite detectar los problemas en la atención médica. Pero la determinación y evaluación de cada problema y sus causas debe ser objeto de investigación específica.

El problema en el uso de indicadores por parte de la Dirección Médica es que no existe uno que englobe el desempeño hospitalario, por eso, se deben utilizar varios de ellos para controlar.

Los controles que se pueden realizar mediante los indicadores descriptos son:

- Control correctivo: establece las desviaciones en la prestación médica ya concluida.
- Control detectivo: identifica las desviaciones antes de concluir una prestación médica.
- Control preventivo: advierte desviaciones antes de iniciar.

8. Contabilidad: indicadores de procesos administrativos para la gestión de hospitales

8.1 Procesos administrativos

Es esencial conocer los procesos internos, desarrollados y aplicados en el subsistema administrativo. Para efectuar el relevamiento, se procedió a formalizar entrevistas, cuestionarios a los recursos humanos y se realizó pruebas de cumplimiento, tales como inspección de la documentación, observaciones de controles y técnicas.

Del relevamiento surgieron los procesos: de adquisición y pagos, el de cobranzas, el subsistema de información y control de recursos humanos, el subsistema administrativo,

Procesos de adquisición y pagos, integrado, a su vez, por los siguientes procesos:

- Compras.
- Recepción de insumos.
- Rendición de cuentas.
- Pagos.
- Registración contable.

Proceso de cobranzas:

- Recupero de costos hospitalarios (aranceles).

Subsistema de información y control de recursos humanos, integrado por los siguientes procesos:

- Personal.
- Sueldos.
- Estadística.

Subsistema administrativo:

El subsistema administrativo debe actuar para garantizar la suficiencia y sostenibilidad financiera, creando, a su vez, valor económico para la institución, en términos de crecimiento interno. Dentro de este enfoque se debe considerar:

- Perspectiva de crecimiento de ingresos.
- Perspectiva de productividad.

Para el abordaje de este subsistema se deben analizar los siguientes indicadores:

El presupuesto

En el cual tenemos las partidas totales conforme a la descripción de la tabla 5.

Tabla 5. Estado de ingresos y egresos para el ejercicio anual

Detalle	Montos
INGRESOS	
Generales	
Específicos	
Total de ingresos	
EGRESOS	
ORDINARIOS	
Costos administrativos	
Pagos al personal	

Detalle	Montos
Pagos a terceros	
Costos directos de la prestación	
Pagos de servicios	
EXTRAORDINARIOS	
Costos administrativos	
Costos por la prestación de servicios	
Total de egresos	

Fuente: Elaboración propia.

Nota: El ejercicio anual finaliza el 31 de diciembre.

Discriminación de los ingresos mensuales

La tabla 6 refleja el detalle de ingresos clasificados conforme a los fines.

Tabla 6. Ingresos del período por el ejercicio anual

DETALLE	PARA FINES		TOTAL
	GENERALES	ESPECÍFICOS	
1. Recursos Tesoro General de la Provincia			
1.1. Fondos de funcionamiento - A rendir			

DETALLE	PARA FINES		TOTAL
	GENERALES	ESPECÍFICOS	
1.2. Fondos especiales y refuerzos - A rendir			
1.3. Fondos para pago de personal permanente			
1.4. Fondos para pago de personal contratado			
1.5. Libramientos . directos a nombre del proveedor			
Empresa gastronómica			
Seguridad			
Limpieza			
Oxígeno			
Sanatorios varios (internaciones derivadas)			
Prótesis (prestaciones a pacientes particulares)			
Traslados de pacientes			
Farmacias			
2. Aranceles hospitalarios			
Total general			

Fuente: Elaboración propia.

Nota: El ejercicio anual finaliza el 31 de diciembre.

Composición de los egresos

Tabla 7. Egresos del período por el ejercicio anual

DETALLE	EGRESOS		TOTAL
	ORDINARIOS	EXTRAORDINARIOS	
Pagos al personal			
Personal permanente			
Personal contratado			
Subtotal			
Pagos a terceros			
Empresa gastronómica			
Servicio de seguridad			
Servicio de limpieza			
Suministro de oxígeno			
Transporte de residuos patológicos			
Mantenimiento edificio (reparaciones)			
Mantenimiento de máquinas y equipos			
Mantenimiento de sistemas informáticos			
Imprenta, publicaciones y reproducciones			
Alquiler de maquinaria y fotocopiadoras			
Capacitación			
Prestaciones realizadas por sanatorios (internaciones)			
Estudios realizados por terceros			
Subtotal			
Costos administrativos			
Comisiones y gastos bancarios			
Artículos de librería			
Artículos de limpieza			
Combustibles y otros			
Pasajes y viáticos			
Subtotal			
Costos directos de la prestación			
Medicamentos			
Materiales de curación y descartables			
Materiales para laboratorio			
Materiales para odontología			
Materiales para radiología			
Viveres			
Ropería			
Compra bienes de capital			
Repuestos y accesorios			
Prótesis			
Traslados de pacientes			
Operaciones realizadas a pacientes			
Farmacias varias			
Subtotal			
Pagos de servicios			
Gas			
Teléfono			
Telefonía celular			
Internet			
Correo			
Subtotal			
Total general			

Fuente: Elaboración propia.

Nota: El ejercicio anual finaliza el 31 de diciembre.

Costos unitarios por sectores

Se detalla la unidad de costeo y el costo unitarios por sala de internación.

Tabla 8. Costos unitarios por sectores

SECTORES	COSTO UNITARIO	UNIDAD DE COSTEO
Salas de internación		
Clínica de varones		Paciente cama
Clínica de mujeres		Paciente cama
Gastroenterología		Paciente cama
Reumatología		Paciente cama
Traumatología		Paciente cama
Urología		Paciente cama
Ginecología		Paciente cama
Cirugía de varones		Paciente cama
Cirugía de mujeres		Paciente cama
Unidad respiratoria		Paciente cama
Terapia intermedia		Paciente cama
Terapia intensiva		Paciente cama
Consultorios externos		Cantidad de consultas
Cardiología		Cantidad de consultas
Clínica médica		Cantidad de consultas
Dermatología		Cantidad de consultas
Endocrinología		Cantidad de consultas
Gastroenterología		Cantidad de consultas
Ginecología		Cantidad de consultas
Hematología		Cantidad de consultas
Infectología		Cantidad de consultas
Medicina laboral		Cantidad de consultas
Nefrología		Cantidad de consultas
Neumonología		Cantidad de consultas
Neurocirugía		Cantidad de consultas
Neurología		Cantidad de consultas
O.R.L.		Cantidad de consultas
Oftalmología		Cantidad de consultas
Odontología		Cantidad de consultas
Psiquiatría		Cantidad de consultas
Reumatología		Cantidad de consultas
Traumatología		Cantidad de consultas
Urología		Cantidad de consultas
Quirófanos		Horas de cirugía
Guardias		Cantidad de atenciones
Central		Cantidad de atenciones
Cirugía y traumatología		Cantidad de atenciones

Fuente: Elaboración propia.

Fondos autogenerados sobre total de costos operativos del servicio

El Decreto N° 939/2000 legisla el régimen de hospitales públicos de gestión descentralizada.

En este contexto los hospitales pueden realizar acciones para generar ingresos:

- Efectuar acuerdos o convenios con entidades de la seguridad social (ley N° 23.660 y sus modificatorias), en concordancia con las prestaciones que están exigidas a brindar a sus beneficiarios.
- Recaudar a terceros pagadores los servicios que ofrezca a usuarios de obras sociales, mutuales, empresas de medicina prepaga.
- Integrar los servicios prestacionales que brinda a la población, a través de la reunión de redes de servicios de salud con otros establecimientos.
- Gestionar sobre la ejecución del presupuesto los recursos generados por el propio hospital.

Porcentaje fondos autogenerados sobre costo operativo = $\frac{\text{Total de fondos autogenerados}}{\text{Costos operativos}}$

Costos operativos

Tabla 9. Fuentes de los fondos generados por el hospital

Fuentes de los fondos generados por el hospital	Pesos
Aranceles hospitalarios	
Fundación	
Total de fondos autogenerados	
Costos operativos	
Total de fondos autogenerados / costos operativos	

Fuente: Elaboración propia.

Morosidad promedio de terceros pagadores

Este indicador es fundamental para hacer el seguimiento del recupero de fondos por servicios prestados a pacientes con obra social o medicina prepaga.

Tabla 10. Morosidad promedio de terceros pagadores

Detalle	Cantidad de beneficiarios	Porcentaje sobre el total facturado	Mora en días desde presentación	Morosidad promedio
Obra social provincial				
Obras sociales nacionales y mutuales				
Medicinas prepagas				
PAMI				
Sistema público de salud				
Total				

Fuente: Elaboración propia.

Costo operativo sobre días cama

Este indicador permite evaluar cuánto le cuesta al hospital un día cama. Se lo puede considerar como una medida de eficiencia, ya que, a mayor índice ocupacional, mayor capacidad de oferta de servicios, costos de operación más bajos, menor capacidad ociosa.

Tabla 11. Costo operativo sobre días cama

Costos operativos	
Total de días cama	
Costo operativo s/ días cama	

Fuente: Elaboración propia.

Tasa de ausentismo

Este indicador muestra la cantidad de faltas de los empleados en un período. Se clasifican en:

- Ausentismo global: son los ausentes por cualquier causa.
- Ausentismo por enfermedad: es importante considerarlo por cada recurso humano y está correlacionado con la edad media.

- Ausentismo por tratamientos prolongados: está afectado por la edad media, los niveles de insatisfacción y el estrés.

Tabla 12. Tasa de ausentismo

Recursos humanos	Ausentismo general	Ausentismo por enfermedad	Ausentismo por tratamiento prolongado
Dirección			
Profesionales			
Enfermeros			
Administrativos y técnicos			
Mantenimiento y servicios generales			

Fuente: Elaboración propia.

Pacientes por días sobre salarios

Tabla 13. Pacientes por días sobre salarios

Total de pacientes por día sobre salarios	
Total de por pacientes día	
Remuneraciones y cargas sociales	
Ratio pacientes por día / salarios	

Fuente: Elaboración propia.

Porcentaje de accidentes laborales

Tiene por propósito disminuir el riesgo de los recursos humanos y fijar políticas. Se elabora por función y por tipo de accidente.

Tabla 14. Porcentaje de accidentes laborales

Tipos de accidentes laborales	Cantidad	Porcentaje	Porcentaje sobre población
Accidentes corto-punzantes por función			
Enfermero – Auxiliar			
Instrumentadoras			
Ayudante de servicio			
Bioquímicos			
Técnicos de laboratorio			
Técnicos de radiología			
Técnicos por imagen			
Técnicos de hemoterapia			
Técnicos de diálisis			
Técnicos de anestesia			
Técnicos percusionistas			
Kinesiólogos			
Médicos			
Accidentes <i>in situ</i>			
Accidentes <i>in itinere</i>			
Total			

Fuente: Elaboración propia.

8.7 Reflexiones

Se identificaron los procesos claves o críticos del subsistema administrativo, se generó una propuesta de indicadores, orientados a controlar el uso de recursos e infraestructuras. Los aspectos económicos de los indicadores no se pueden evaluar sin la perspectiva social y sin analizar la misión de los hospitales.

Para la Subdirección Administrativa, los indicadores proveen información, el hecho de disponer de estos indicadores de ingresos y los costos no resolverá por sí solo los problemas en hospitales, pero contribuirá a solucionarlos dado que es información relevante para la toma de decisión y para el control de gestión.

9. Dirección del hospital: indicadores

9.1 Instrumentos normativos que definen las funciones

El Ministerio de Salud y la Dirección de los hospitales poseen las facultades y potestades de emitir instrumentos normativos que legislan y regulan la actividad del sistema de salud de la provincia y, en particular, de cada hospital.

A continuación, se detallan los que regulan las funciones de los recursos humanos, que, a su vez, se pueden clasificar en procedentes del Ministerio, enviadas al Ministerio, notas propias del hospital,

Procedentes del Ministerio:

- Decretos sobre movimiento de personal.
- Resoluciones ministeriales sobre sanciones al personal.
- Directivas sobre organización y trabajo.
- Pedido de informes.
- Circulares.
- Juzgados y Policía.
- Defensa Nacional y Ejército.
- Notas varias.

Enviadas al Ministerio:

- Pedidos de elementos de consumos.
- Pedidos de elementos de cargos fijos.
- Pedidos de elementos de alimentación.
- Sobre obras públicas.

- Comunicaciones sobre movimiento de personal.
- Pedidos de sanciones disciplinarias.
- Ideas, sugerencias, proyectos.
- Memorias anuales.
- Estadísticas periódicas (mensuales y anuales).
- Sumarios.

Notas propias del hospital:

- Sobre distribución del trabajo.
- Normas sobre cumplimiento y desarrollo del trabajo.
- Circulares internas a profesionales.
- Circulares internas a empleados y auxiliares.
- Registro de turno de operaciones.

9.2 Principales funciones de la Dirección

Del relevamiento de los tres grupos surgieron las siguientes funciones:

- Planifica, define políticas generales y estratégicas de salud y toma decisiones de diversa índole, con respecto a la administración general de los recursos humanos, físicos y financieros que posee el hospital.
- Se encarga de expedir informes técnicos a otra autoridad competente.
- Debe hacer cumplir las leyes, decretos y reglamentaciones vigentes.
- Debe denunciar todo caso sospechoso o confirmado de enfermedad de carácter epidémico.

- Debe denunciar ante autoridad todos los actos de carácter delictivo que ocurran en las instalaciones del hospital.
- Debe aplicar sanciones disciplinarias al personal.
- Autoriza los listados o solicitudes de compras, mediante su firma y sello.
- Controla y firma los cheques emitidos para el pago a proveedores de bienes y servicios y a personal contratado luego de observar la documentación correspondiente.
- En general, firma todos los documentos o expedientes que se envían a entes externos.

9.3 Información para el usuario: Dirección del hospital

Según la descripción de las funciones mencionadas, los indicadores relevantes para la toma de decisión son:

**Tabla 15. Indicadores relevantes para la toma de decisión del usuario
Dirección del hospital**

Indicadores	Unidad de medida
Porcentaje de ocupación	Porcentaje
Promedio de permanencia	Días
Giro de cama	Cantidad
Tasa de mortalidad	Porcentaje
Cantidad de quejas	Cantidad
Tasa de historias clínicas observadas	Porcentaje

Indicadores	Unidad de medida
Indicadores	Unidad de medida
Porcentaje de reingresos no programados	Porcentaje
Costo operativo s/ días cama	Pesos
Fondos autogenerados s/ total de costos operativos	Porcentaje
Morosidad promedio de terceros pagadores	Días
Porcentaje de consultas de urgencia	Porcentaje
Porcentaje de infección hospitalaria	Porcentaje
Porcentaje de intervenciones programadas suspendidas	Porcentaje
Porcentaje de pacientes con demora en emergencias	Porcentaje
Infracciones a las normas de saneamiento ambiental	Cantidad
Antigüedad media de equipamiento tecnológico	Años
Índice de basura mal clasificada	Porcentaje
Tasa de ausentismo	Porcentaje

Fuente: Elaboración propia.

9.4 Contabilidad ambiental: contabilidad verde

Esta contabilidad ambiental no se ha desarrollado en los hospitales por las siguientes razones:

- Son muy pocos los hospitales que poseen un sistema de gestión que le permita evaluar el desempeño social y ambiental.
- Las cuentas que se utilizan en el sistema contable del hospital solo reconocen hechos económicos.
- La Dirección es el único usuario de la información en el nosocomio.
- El marco regulatorio existente no obliga a los hospitales a consignar información de tipo ambiental de manera regular y precisa.

A pesar de los inconvenientes determinaos, el desarrollo y la aplicación de sistemas y prácticas de contabilidad social y ambiental son necesarios y útiles tanto a nivel macro como a nivel micro en hospitales.

Lo importante es iniciar con los reportes que pueden ser informes generales de tipo narrativo, enumeraciones de medición y registro de información de tipo cualitativo y cuantitativo, o información financiera sobre la inversión y los costos cometidos en la atenuación del impacto ambiental.

Comunicar es el primer hecho de reconocimiento de la responsabilidad del hospital y debe estar direccionado a elaborar información relevante para la toma de decisiones para lograr la sostenibilidad económica, social y ambiental de los procesos del servicio de salud.

La contabilidad debe garantizar la provisión de información con un adecuado nivel de precisión, regularidad, relevancia y claridad.

En una primera etapa se analizó el concepto hospital verde y los objetivos de la *Agenda global para hospitales verdes y saludables* (2011), que es el marco programático para las acciones de sustentabilidad de los hospitales, con el objetivo de delinear el camino hacia un sistema de salud más sano, sustentable y eficaz en relación con sus costos.

En una segunda etapa se identificaron los indicadores en función de los elementos.

9.5 Hospitales verdes

La OMS trazó un reto para disminuir el impacto ambiental en el sector a nivel mundial desarrollando la *Agenda global para hospitales verdes y saludables* (2011). No existe ninguna norma nacional o internacional que defina hospitales verdes.

La *Agenda global para hospitales verdes saludables* (2011) establece que:

“Un hospital verde y saludable es un establecimiento que promueve la salud pública reduciendo continuamente su impacto ambiental y eliminando, en última instancia, su contribución a la carga de morbilidad. Un hospital verde y saludable reconoce la relación que existe entre la salud humana y el medio ambiente, y lo demuestra a través de su administración, su estrategia y sus operaciones. Conecta las necesidades locales con la acción ambiental y ejerce la prevención primaria participando activamente en las iniciativas por promover la salud ambiental de la comunidad, la equidad sanitaria y una economía verde”.(p.6)

Numerosas estrategias se están gestando en el mundo para lograr hospitales verdes. En Tailandia, se definieron parámetros en relación con los elementos, la energía, el consumo de sustancias químicas y la generación de residuos.

En Inglaterra, se ha creado el “Mapa de Ruta” para el cuidado del medioambiente de los hospitales.

La *Agenda global para hospitales verdes y saludable* (2011), marco programático, describe 10 objetivos para hospitales:

1. Liderazgo: priorizar la salud ambiental.
2. Sustancias químicas: reemplazar las sustancias químicas nocivas con alternativas más seguras.
3. Residuos: reducir, tratar y disponer de manera segura los residuos de establecimientos de salud.
4. Energía: implementar la eficiencia energética y la generación de energías limpias renovables.
5. Agua: reducir el consumo de agua de los hospitales y suministrar agua potable.
6. Transporte: mejorar las estrategias de transporte para pacientes y empleados.

7. Alimentos: comprar y proporcionar alimentos saludables cultivados de manera sustentable.
8. Productos farmacéuticos: gestionar y disponer los productos farmacéuticos en forma segura.
9. Edificios: apoyar el diseño y la construcción de hospitales verdes y saludables.
10. Compras verdes: comprar productos y materiales seguros y sustentables.

Liderazgo

La Dirección del hospital debe asumir el liderazgo en este proceso de transformación de los hospitales.

Objetivo 1: priorizar la salud ambiental

El objetivo de liderazgo en el apoyo a los hospitales verdes y saludables se cimienta en:

- Crear una modificación de la cultura organizacional para motivar la participación de la sociedad y de los recursos humanos del hospital en estas concepciones.
- Fomentar políticas públicas de salud ambiental.

En este contexto, el modelo debe aportar información relevante para los diferentes usuarios internos y externos al hospital.

Etapas:

- Conformación de un grupo interdisciplinario: es esencial crear un grupo de trabajo interdisciplinario en materia de sustentabilidad, respaldado por la Dirección. Este grupo debe trabajar en los objetivos de sustentabilidad y salud ambiental en el hospital.
- Promover la investigación: fomentar la investigación en materia ambiental, identificando los vínculos entre la sustentabilidad ambiental y las consecuencias para la salud.
- Involucrar a la comunidad: instruir a los médicos, como a la sociedad sobre temas claves relativos a la salud ambiental y, como consecuencia, resguardar la salud pública.
- Promover políticas relacionadas con la salud ambiental.

Sustancias químicas

Objetivo 2: reemplazar las sustancias químicas nocivas con alternativas más seguras. Con el fin de mejorar la salud y la seguridad de los pacientes, del personal, de las comunidades y del medio ambiente.

El documento de la ONU *Strategic Approach to International Chemicals Management* (SAICM) explicita: El sector de la salud es uno de los principales consumidores de sustancias químicas, incluidas aquellas que tienen serios efectos, ampliamente documentados, en la salud y el medio ambiente.(p.10)

Los indicadores desarrollados en el modelo dan cuenta de los montos erogados por las sustancias químicas como basamento para establecer comparaciones con propuestas más seguras.

Residuos

Objetivo 3: reducir, tratar y disponer de manera segura los residuos de establecimientos de salud.

Con el propósito de proteger la salud pública reduciendo el volumen y la toxicidad de los residuos producidos por el sector de la salud, implementando al mismo tiempo las opciones ecológicamente más sensatas de gestión y disposición de residuos.

La mezcla de las propiedades de los residuos médicos constituye una amenaza para la salud pública y el medio ambiente.

En la actualidad, no existe un pacto internacional, pero se suele categorizar a los residuos de acuerdo con los riesgos que implican. En general, entre el 75% al 85%, de los residuos son de bajo riesgo salvo que se quemen.

Los restantes se clasifican en residuos infecciosos y dentro de esa categoría, como residuos infecciosos generales, objetos cortantes, residuos altamente infecciosos, anatómicos y patológicos.

Los residuos químicos y radioactivos (productos farmacéuticos, sustancias químicas de laboratorio, productos de limpieza, metales pesados como el mercurio de los termómetros rotos y los plaguicidas con diversos efectos en la salud y el medio ambiente) representan un 3% de los residuos médicos.

El efluente de los hospitales contiene sustancias químicas y materiales peligrosos.

La quema de residuos médicos genera diversos gases, ácido clorhídrico, dioxinas y furanos y metales tóxicos: plomo, cadmio y mercurio.

La ubicación de los residuos sólidos provoca emisiones de gases de efecto invernadero, incluido el metano.

Al clasificar los residuos, los hospitales no solo evitan los peligros ambientales, generan un ahorro de costos.

Los hospitales pueden reducir la cantidad de residuos y las emisiones de gases realizando mejores compras minimizando el uso de envases, implementando productos reutilizables y adquiriendo productos reciclados.

Energía

Objetivo 4: implementar la eficiencia energética y la generación de energías limpias y renovables.

Para reducir el uso de energía proveniente de combustibles fósiles como una forma de mejorar, por consiguiente, proteger la salud pública y promover la eficiencia energética utilizando energías alternativas renovables con el objetivo a largo plazo de cubrir el 100% de las necesidades energéticas mediante fuentes renovables.

Los hospitales emplean grandes cantidades de energía de combustibles fósiles. Se ubican en el segundo lugar en la lista de edificios con mayor consumo de energía, en los Estados Unidos. En Brasil, los hospitales representan el 10,6% del total del consumo energético.

Los hospitales en la Argentina requieren grandes consumos de energía por el calentamiento del agua, los controles de temperatura en interiores, la iluminación, la ventilación, todo esto genera altos costos.

Una investigación que ha realizado el Built Environment Lab, de la Universidad de Washington, establece que los hospitales norteamericanos pueden reducir su consumo de energía hasta en un 60% adoptando estrategias más eficientes para sus sistemas.

Agua

Objetivo 5: reducir el consumo de agua en los hospitales y suministrar agua potable.

Para lo cual se debe implementar una serie de medidas de conservación, reciclado y tratamientos que reduzcan el consumo de agua y la contaminación por aguas residuales.

Los hospitales deben ser cuidadosos del recurso agua instalando artefactos y tecnología en prestaciones médicas que disminuyan el consumo de agua. Las aguas residuales de un hospital deben ser tratadas para proteger la salud y se requiere de tecnologías especial.

Transporte

Objetivo 6: mejorar las estrategias de transporte para pacientes y empleados.

Es fundamental definir estrategias de provisión de transporte y servicios que reduzcan la huella de carbono de los hospitales y su incidencia en la contaminación local.

El sector de la salud requiere de vehículos de transporte, por ejemplo, las ambulancias, vehículos hospitalarios, que producen contaminación del aire en el entorno del hospital.

El Servicio Nacional de Salud del Reino Unido informó que las emisiones de CO₂ que se relacionan con el transporte de empleados y pacientes a centros de atención médica, equivalen aproximadamente al 18% de las emisiones totales de carbono, por lo cual, las elecciones de los medios de transporte pueden tener un enorme impacto en las comunidades donde se sitúan los hospitales.

Alimentos

Objetivo 7: comprar y proporcionar alimentos saludables cultivados de manera sustentable.

Reducir la huella ambiental de los hospitales y promover hábitos alimentarios saludables en los pacientes y los empleados. Favorecer el acceso a alimentos de fuentes locales sustentables en la comunidad.

Los hospitales son grandes consumidores de alimentos y deben promover prácticas de alimentación saludable y sustentable, fundamentalmente, a través de la elección de alimentos y reducir sus huellas y mejorar la nutrición.

Productos farmacéuticos

Objetivo 8: recetar productos farmacéuticos si corresponde y gestionarlos y disponerlos en forma segura.

Reducir la contaminación por productos farmacéuticos restringiendo las recetas innecesarias, minimizando la disposición inadecuada, promoviendo la devolución de materiales a los fabricantes y poniendo fin al derroche de estos.

Los hospitales pueden disminuir los residuos farmacéuticos, fundamentalmente, disminuyendo la cantidad de medicamentos recetados y buscando soluciones para los residuos.

En Suecia, se categorizan los laboratorios farmacéuticos en función de su impacto ambiental, lo que permite a los médicos la elección del medicamento que menos contamina el ambiente.

Es esencial que los hospitales lleven un control de *stock* de medicamentos para evitar costos de almacenamientos altos y eliminar las compras excesivas. Los hospitales deberían recuperar los medicamentos que los pacientes que no hayan usado.

No existe un método universal para disponer de los medicamentos, algunos países lo incineran, lo que resulta un gran contaminante ambiental.

La OMS recomienda que los residuos debieran entregarse a los fabricantes que son los más idóneos y que conocen su composición.

Edificios

Objetivo: apoyar el diseño y la construcción de hospitales verdes y saludables.

El impacto ambiental de los hospitales se puede disminuir cuando se edifican bajos los principios de edificios verdes.

Los factores para tener en cuenta son: el uso de la tierra, el emplazamiento, el consumo de agua y energía, las prácticas para la obtención de materiales de construcción, la calidad ambiental de los espacios internos. La incorporación de componentes de diseño, como la luz del sol, la ventilación natural, las energías alternativas y los techos verdes, son todas medidas que permitirán a las instalaciones sanitarias ya existentes disminuir su huella ambiental.

Compras verdes

Objetivo 10: comprar productos y materiales más seguros y sustentables.

Los hospitales compran grandes volúmenes de productos materiales, lo que impacta en la cadena de suministro cimentando productos más seguros y de mayor sustentabilidad con cuidado medioambiental, elaborados bajo condiciones laborales saludables y de conformidad con los estándares de trabajo internacionales.

Las compras en hospitales tienen un impacto ambiental y sobre los derechos humanos. Los hospitales pueden modificar los mercados, no solo para ellos, sino para los consumidores.

9.5.1 Indicadores de desarrollo sostenible en hospitales

Los indicadores proveen información en relación con el cumplimiento de los objetivos detallados.

9.5.1.1 Los indicadores del objetivo liderazgo son:

- Cantidad de política ambiental elaboradas.
- Cantidad de campañas de sensibilización ambiental.
- Conformación de comités de hospitales saludables.

9.5.1.2 Los indicadores del objetivo sustancias químicas son:

- Cantidad de hojas de seguridad de las sustancias químicas. Es el documento que describe los riesgos de un material peligroso y suministra información sobre cómo se puede manipular, usar y almacenar el material con seguridad.

- Cantidad de sustancias químicas que se almacenan dentro de los laboratorios. Siempre se debe tener una cantidad mínima necesaria y revisar las condiciones de almacenamiento.

9.5.1.3 Los indicadores del objetivo residuos peligrosos

Antes de tratar el tema de los indicadores, es necesario mencionar las particularidades de los residuos peligrosos. Tienen alguna de estas características: infecciosos, combustibles, inflamables, explosivos, reactivos, radiactivos, volátiles, corrosivos y/o tóxicos; los cuales pueden causar daño a la salud humana y/o al ambiente. A su vez, se clasifican en: residuos infecciosos o de riesgo biológico, que contienen microorganismos patógenos con el suficiente grado de virulencia y concentración que pueda producir una enfermedad infecciosa en huéspedes susceptibles.

Los residuos infecciosos o de riesgo biológico comúnmente generados en los servicios farmacéuticos se clasifican en:

- Biosanitarios: son instrumentos empleados durante la ejecución de procedimientos asistenciales que tienen contacto con materia orgánica, sangre o fluidos corporales del paciente.
- Cortopunzantes: sus características punzantes o cortantes pueden dar origen a un accidente percutáneo infeccioso (agujas, restos de ampollitas).
- Residuos químicos: son restos de sustancias químicas y sus empaques, tienen el potencial para causar la muerte, lesiones graves o efectos adversos para la salud y el medio ambiente.
- Fármacos parcialmente consumidos, vencidos y/o deteriorados: son medicamentos vencidos, deteriorados y/o excedentes de sustancias que han sido empleadas en cualquier tipo de práctica.

Para profundizar el tema es necesario clasificar los residuos de hospitales en cuatro grupos:

- Grupo I, residuos asimilables a los urbanos: son aquellos que no plantean especiales exigencias en su gestión, como cartón, papel, material de oficina.

- Grupo II, residuos sanitarios no específicos: se trata de aquellos residuos procedentes de pacientes no infecciosos. Estos residuos incluyen material de curas, yesos, textil fungible, ropas, objetos y materiales de un solo uso contaminados con sangre, secreciones o excreciones.
- Grupo III, residuos sanitarios específicos o de riesgo: son aquellos que, por representar un riesgo para la salud laboral y pública, deben tomarse especiales medidas de prevención en su gestión. Las operaciones internas de manipulación, trasiego y almacenamiento temporal de estos residuos están sometidas a un control estricto de los requisitos establecidos en la legislación aplicable. En cuanto a la gestión externa, los residuos sanitarios del grupo III deben ser entregados a gestores autorizados para su correcto almacenamiento.
- Grupo IV, residuos sanitarios con normativas singulares: son aquellos que en su gestión, tanto interna como externa, están sujetos a requerimientos especiales desde el punto de vista higiénico y ambiental. En este grupo se incluyen los residuos citostáticos, restos de sustancias químicas, medicamentos caducados, aceites minerales o sintéticos, residuos con metales, residuos de los laboratorios radiológicos, residuos líquidos.

Una vez mencionadas las particularidades de estos residuos, se especificarán sus indicadores:

Kilogramos patológicos por cama ocupada medición mensual

Indicador patológico mensual= kg patológico mensual

Promedio camas ocupadas

Según la OMS, en el año 2011 la cantidad total de residuos generados por las actividades de atención de la salud correspondió al 80% a basura general, mientras que el 20% restante se consideró material peligroso, es decir, que puede ser infeccioso, tóxico o radiactivo.

Los países de altos ingresos generan en promedio hasta 0,5 kg de residuos peligrosos por cama por día.

- Basura mal clasificada: este indicador es fundamental, porque tiene un costo diferente el transporte de los residuos patológicos con respecto al resto de la basura. Está relacionado en forma directa con la cantidad de infracciones a las normas de saneamiento ambiental.

A continuación, se citan algunos ejemplos de indicadores surgidos de las variables consideradas precedentemente:

Compromiso con el servicio = Tratamiento de residuos tóxicos y patógenos

Compromiso con el ecosistema = Mantenimiento de los espacios verdes cercanos o circundantes

9.5.1.4 El indicador del objetivo energía

Cantidad de energía = kWh/cantidad de camas /mes

El hospital no posee medidores de consumo sectorizados, solo se puede medir la cantidad total de energía consumida por mes. Por lo tanto, no se puede identificar qué sección consume más energía y sacar una media para cada área, pero sí se puede analizar la serie de tiempo.

9.5.1.5 El indicador del objetivo agua

Es fundamental identificar la cantidad de agua que se utiliza en el hospital y evaluar el consumo por estación anual.

Cantidad o consumo de agua = litros diarios

Cantidad de camas

Es esencial en los hospitales ir modificando de manera paulatina, mediante capacitaciones, para que tomen conciencia los recursos humanos del excesivo consumo de agua y de la importancia del cuidado de este recurso.

9.5.1.6 El indicador del objetivo transporte

Indicador cantidad de campañas de sensibilización ambiental en relación con los medios de transportes.

9.5.1.7 El indicador del objetivo alimentos

Cantidad de menús elaborados en forma saludable.

9.5.1.8 Los indicadores del objetivo productos farmacéuticos

- Cantidad de productos farmacéuticos caducos.
- Número de capacitaciones en manejo de residuos.

9.5.1.9 Los indicadores del objetivo edificios

- Cantidad de aplicaciones de elementos verdes en la construcción de edificios.
- Cantidad de certificaciones.

9.5.1.10 Los indicadores del objetivo compras

Antes de hablar sobre los indicadores, es necesario hacer algunas aclaraciones. Una compra verde es una contratación en la cual se han contemplado requisitos ambientales relacionados con una o varias de las etapas del ciclo de vida del producto por comprar. Desde la extracción de la materia prima, su fabricación, distribución y uso, hasta su disposición final. De este modo, el comprador satisface la necesidad de la institución que da origen a la compra, pero no descuida el impacto ambiental.

El producto verde tiene un mejor desempeño ambiental a lo largo de su ciclo de vida y cumple con la misma función (o mejor inclusive). Tiene igual calidad y le brinda una satisfacción similar al usuario que el producto regular.

La incorporación de criterios ambientales debe realizarse sin que se contradigan las reglamentaciones, leyes y ordenanzas. Si se indagaran estas reglamentaciones, estas indican el “cómo”, el criterio ambiental permitirá definir “qué” se está comprando.

Las contrataciones públicas en hospitales deben respetar al menos tres principios: transparencia; contratación justa, relación calidad-precio. Un producto sustentable es aquel que genera el menor impacto en el ambiente desde su elaboración hasta su disposición final como residuo y que satisface la necesidad del que lo usa.

La manera más eficiente de reducir los costos económicos y ambientales en el hospital es la reducción del volumen de compra o consumo, por lo que es necesario identificar las estrategias y mecanismos de reducción de consumo.

Algunos criterios ambientales son:

- Etiquetas sobre el ciclo de vida: el análisis del ciclo de vida es una herramienta útil al momento de tratar de evaluar si un producto es sustentable o no.
- Etiquetas sobre declaraciones ambientales del producto: hacen referencia a criterios técnicos que también pueden estar detallados en el producto, en forma de diagramas y consumo de recursos.
- Etiquetas basadas en algún criterio ambiental específico: por ejemplo, aquellas que hacen referencia a que un producto consume menos energía, que es un producto con alta eficiencia energética.
- Materias primas: conservación de recursos y bajo impacto de los materiales. Las materias primas de los productos deben provenir de procesos de reciclaje o de recursos renovables gestionados de manera sostenible. Las materias primas no deben haber sido experimentadas en animales (productos de limpieza).
- Proceso de fabricación: producción limpia, reaprovechamiento de componentes de productos en desuso. Un proceso de fabricación que haya tenido en cuenta la disminución de los impactos ambientales, y no tenga añadido de sustancias tóxicas para la salud o el ambiente.

- Uso: eficiencia, minimización del consumo de productos auxiliares, prevención de la contaminación y durabilidad de los productos. El producto debe tener un bajo consumo energético y de agua. Con una vida útil larga y reutilizable.
- Distribución: transporte eficiente.
- Fin de vida del producto: empleo de monomateriales y materiales compatibles para facilitar el reciclado. Que el producto sea reciclable.

Los criterios éticos y sociales deben ser incorporados en las compras en hospitales en consonancia con los derechos humanos, las convenciones internacionales, condiciones laborales y trabajo infantil.

Retomando el tema de los indicadores, en este son:

- Porcentaje de compras verdes en relación con las compras totales: este indicador da el porcentaje de la cantidad gastada en compras verdes respecto de las compras convencionales.
- Porcentaje de compras verdes en términos de cantidad de contratos: este indicador da el porcentaje de contratos de compras verdes comparado con la cantidad total de contratos de compras.
- El impacto ambiental de las compras verdes: puede ser representado por algún aspecto ambiental significativo como el uso de agua (litros o m³), o el uso de electricidad (kWh).
- Porcentaje de licitaciones que terminan adjudicadas de un total de procesos de licitación iniciados, porcentaje calculado de forma mensual.
- Importe producido por el ahorro generado por compras verdes en el mes.
- Porcentaje del presupuesto total empleado en compras verdes.

9.6 Reflexiones

Los modelos contables son abstracciones, que procuran plantear cuáles son las cuestiones principales por resolver y elegir una solución para cada una de ellas.

Es esencial realizar un análisis de materialidad de la información por revelar y determinar la importancia relativa de los temas que se medirán y comunicarán, pues no toda acción que el hospital lleva a cabo puede ser relevante de informar.

El análisis de la materialidad debe ser revisado periódicamente para que realmente se informe lo material y ante modificaciones se incorporen los temas.

La Dirección del hospital, mediante los indicadores que proveen información de diferentes perspectivas, debe tomar decisiones, y realizar un seguimiento y evaluación del servicio de salud que presta a la sociedad el hospital.

Los hospitales deben adaptarse a los efectos del cambio climático, con el fin de hacer sustentable la salud ambiental. De igual manera, deben fomentar su perspectiva económica y la imagen moral de la que gozan en la sociedad y contribuir a alcanzar los Objetivos de Desarrollo del Milenio, e impulsar, al mismo tiempo, una economía en salud, verde.

Cada vez resulta más evidente la importancia que tiene la implantación en hospitales de un sistema de información y control relativo a la gestión medioambiental que permita reflejar los resultados habidos en este ámbito.

El modelo incorpora los fundamentos de la contabilidad ambiental o contabilidad verde y suministra información a usuarios sobre el impacto ecológico de la actividad sanitaria en hospitales.

La alianza autoridad ambiental y sanitaria permite unificar criterios asociados a la información que arroja el modelo cimentado en la contabilidad de gestión. Todo ello en beneficio de los centros de salud y de sus usuarios, al lograr una gestión responsable en el manejo de recursos de forma austera y evitar duplicar esfuerzos e información. Además, esta unión facilita los procesos de seguimiento del cumplimiento legal; así como la permuta de imagen de la Dirección y autoridades sanitarias como entes policivos para transformarlos en entes de apoyo a una gestión responsable.

La Alta Dirección del hospital debe impulsar un cambio de cultura organizacional para iniciar el camino de los hospitales verdes y saludables, el liderazgo resulta clave en todos los niveles. Esto significa hacer de la seguridad, la sustentabilidad y la salud ambiental las claves para las organizaciones de salud.

10. Justificación empírica del modelo de información contable

10.1 Elementos del diseño

Como se explicitó, al iniciar el proceso de construcción del modelo contable, se realizó una investigación descriptiva con el propósito de recopilar datos de los procesos del hospital. A fin de establecer el grado de correlación entre la información proveniente del modelo de sistema de información contable diseñado y la eficiencia del hospital.

El diseño de la investigación es no experimental, se observaron las variables en el hospital tal como se dan en su contexto. Es cualitativo porque se eligió, entre alternativas, usando dimensiones numéricas, que son tratadas por parámetros estadísticos.

Se procedió a identificar dos poblaciones de usuarios del sistema, categorizadas en usuarios externos y usuarios internos.

Para calcular la muestra se utilizaron los siguientes parámetros:

Población N° 1. Los recursos humanos que conforman el hospital. Usuarios internos.

Se trabajó con todos los recursos humanos: 1188.

Población N° 2. Está conformada por los pacientes. Usuarios externos.

Población 85.119 pacientes.

Tabla 16. Recursos humanos para encuestar en el hospital

Recursos humanos	Total
Profesionales	478
Enfermeros	298
Administrativos y auxiliares	247
Mantenimiento y servicios generales	165
Total	1188

Fuente: Elaboración propia.

n=Muestra

P y q= Probabilidad de que ocurra el evento = 0,5 o 50%

ME= Margen de error 0,05 %.

NC=1,96 nivel de confianza.

$$n = \frac{N \cdot (p)(q)}{$$

$$\frac{ME^2 (N-1)]+(p).(q)}{$$

$$NC^2$$

$$n= 384$$

Tabla 17. Pacientes del hospital para encuestar

Semana	Hospital
Lunes	64
Martes	64
Miércoles	64
Jueves	64
Viernes	64
Sábados	64
Total de encuestados	384

Fuente: Elaboración propia.

10.2 Variables operacionalización

El proceso de operacionalización consiste en transformar una variable teórica en una variable empírica.

Las variables definidas son:

- Variable independiente: sistema de información contable: información.
- Variable dependiente: eficiencia para alcanzar el objetivo fijado en el menor tiempo posible y con el mínimo uso posible de los recursos.

En la tabla 18, se presentan los elementos necesarios para lograr el proceso de operacionalización.

Primera dimensión: constructo información contable y su sistematización en información, objetivos y estructura organizacional. Puntualizando:

- Los indicadores por subsistema del hospital.
- Las categorías de indagación.
- Los diferentes instrumentos de recolección.
- Las unidades de medida los sistemas.

Segunda dimensión: constructo eficiencia del sistema de información contable, caracterizado por niveles, tipos. Se detallan las categorías de averiguación, los instrumentos de recolección y las unidades de medidas.

Tabla 18. Elementos que se requieren para la operalización del hospital

Variables	Dimensiones	Indicadores	Respuestas	Instrumento de recolección de datos	Unidad de medida
Variable independiente sistema de información contable	Información	Subsistema de información para la Alta Dirección	Considera usted que el sistema necesita información del macroentorno para planificar, elaborar estrategias y políticas en salud.	Técnicas: encuesta y observación directa. Técnicas: cuestionario y guía de observación directa.	Escala tipo Likert: 1. Totalmente de acuerdo. 2. De acuerdo. 3. Indiferente. 4. En desacuerdo. 5. Totalmente
		Subsistema para las subdirecciones médicas del hospital	Considera usted que el sistema debería analizar la situación y las perspectivas del microentorno para planificar, definir, ejecutar políticas y tomar decisiones con respecto al subsistema médico-asistencial del hospital, vinculados principalmente al manejo de los recursos humanos e insumos.		
		Subsistema para las subdirecciones administrativas del hospital	Considera usted que el subsistema requiere información par		
		Subsistema para las subdirecciones del hospital	Considera usted que el subsistema requiere información par		
		Subsistema de información para la gestión	Considera usted que el sistema debería brindar información interna de carácter no financiero, como nivel de calidad, productividad.		
	Objetivos	Subsistema de información contable	Considera usted que el sistema de información contable debería brindar información sobre la situación y evolución de los recursos patrimoniales económicos y de flujo.		
		Integridad de datos	Considera que el sistema contable debe asegurar la integridad de los datos.		
			Considera que el sistema información contable debe registrar todas las transacciones producto de la prestación del servicio de salud.		
		Adecuado registros y procesamientos de las prestaciones sanitarias	Considera que el sistema contable debe registrar y procesar adecuadamente todas las prestaciones sanitarias, teniendo en cuenta las normas y procedimientos aprobados por la institución.		
		Presentar información financiera y no financiera confiables	Considera que el Sistema de Información Contable debe mostrar los estados financieros y no financieros de manera confiable con respecto a las cifras y respondiendo a los principios contables.		
	Garantizar la oportunidad en la presentación de la información	Considera usted que la información que brinda el sistema contable debe ser presentada y generada oportunamente			
Estructura	Registro de la actividad financiera	Considera que el sistema contable debe llevar un registro sistemático de las transacciones diarias en términos económicos.			
	Clasificación de la información	Considera usted que el sistema contable debe clasificar la información en grupos y categorías.			
	Resumen de la información	Considera que la información contable que brinda el sistema debe ser resumida para ayudar a la toma de decisiones.			
Variable dependiente La eficiencia: capacidad de alcanzar un objetivo definido en el menor tiempo posible y con el	Niveles	Débil	Considera que la institución debe conformar una serie histórica de giro de cama, número de pacientes, etc.		
		Intermedia	Considera usted que el hospital debe brindar información sobre estados patrimoniales, presupuestos, balance social.		
		Fuerte	Considera que el hospital deben reflejar toda la información pasada, presente y pública.		
	Tipos	Técnica	Considera que el hospital presta un servicio de salud sin demasiados recursos.		
		Económica	Considera que el hospital presta un servicio de salud de calidad que proporciona una mejora en la salud de la población.		
		Dinámica	Considera que los recursos humanos del hospital realizan sus tareas de manera creativa, ágil, dinámica y que eso genera cambios y mejoras continuas.		

Fuente: elaboración propia

10.3 Métodos, técnicas e instrumentos de recolección de datos

Los métodos utilizados son: el método analítico y el método deductivo.

El método analítico permitió:

- Indagar la realidad del sistema de información contable y su influencia en la eficiencia del hospital.
- Analizar distintas actividades para poder encontrar cómo influye el sistema de información contable en la eficiencia del hospital.

Para el método deductivo se recurrió a diferentes fuentes bibliográficas, que explicitan teorías de diversos autores, revistas con referato y páginas de internet de las cuales se seleccionó la información.

Para la recolección de datos se utilizó la técnica de encuesta y, además, se realizó una observación no participativa.

La encuesta

Fue realizada a 1188 recursos humanos del hospital y a 384 pacientes, el propósito fue obtener una pesquisa para conocer el grado de eficiencia de la información proveniente del sistema contable diseñado.

Para la recolección de datos se utilizó un cuestionario que se aplicó a recursos humanos del hospital y a pacientes para indagar los estados de opinión.

Cabe recordar que para poder realizar estas investigaciones es fundamental:

-Consentimiento informado en salud: todos los que respondan deben conocer el objetivo de la investigación, deben estar de acuerdo en responder la encuesta y conocer sus derechos y responsabilidades.

-Confidencialidad en salud: se les comunicó a los encuestados la seguridad y protección de su identidad como informantes.

Observación no participativa

Se elaboró y aplicó una guía de observación para describir los procesos en el hospital.

Para el procesamiento de datos se utilizó un programa estadístico que permitió obtener los resultados. En Anexo I se presenta los resultados de las encuestas.

Para la validación del instrumento de la encuesta se utiliza la medida Alfa de Cronbach, que es un coeficiente que mide la consistencia interna de los ítems, y sirve para comprobar si el instrumento que se está evaluando recopila información defectuosa, que llevaría a conclusiones equivocadas, o si se trata de un instrumento fiable que hace mediciones estables y consistentes. Los valores son entre cero y uno.

Este coeficiente de correlación al cuadrado mide la homogeneidad de las preguntas, promediando todas las correlaciones entre todos los ítems. En este caso el coeficiente es de 0,798, por lo tanto, se considera de fiabilidad.

El coeficiente de correlación entre el sistema de información contable y la eficiencia es igual a 0,899. Por lo tanto, existe una relación entre la información del sistema contable diseñado y la eficiencia del hospital, lo que permite validar el modelo de sistema de información contable para hospitales.

11. Reflexiones finales

Sobre las hipótesis

Esta investigación se propuso desarrollar un modelo contable para hospitales.

Las hipótesis de trabajo validadas son:

Hipótesis 1: la contabilidad de gestión hospitalaria aporta mediciones válidas y confiables para la toma de decisiones.

En diferentes momentos de su desarrollo, la contabilidad como disciplina recurrió a diferentes paradigmas que significaron guías de su accionar.

En los años sesenta, se caracterizó por el paradigma de la utilidad de la información, es decir, la contabilidad debía brindar información para la toma de decisiones de los usuarios, para diversos usuarios el requerimiento de información era diferente.

Las NIF identifican a quiénes está dirigida la información, es donde se efectúa el basamento para el proceso de producción de la normativa.

Existen enfoques que contribuyen al paradigma de la utilidad que son los modelos de Simon (1964) en donde los usuarios buscan lograr los objetivos en función de la información utilizable y, por consiguiente, el proceso de control. Oponiéndose a la concepción clásica sobre la existencia de responsables en tomar decisiones que conocen todas las elecciones, elabora un modelo de adopción de decisiones satisfactorias.

Otro guía es la teoría de la economía de la información, la cual determina que es un bien económico que tiene un costo y que produce un beneficio. Por consiguiente, la información de baja calidad podría conducir a una decisión equivocada.

Sin embargo, el modelo contable se diseñó en función de la necesidad de información que reclaman los usuarios y no en lo que los organismos emisores de normas consideren que necesita el usuario. Siempre bajo el objetivo del sistema contable, el cual es informar a través de un lenguaje basado en la teoría contable.

En este contexto, para poder solucionar los requerimientos de información de los centros de salud, se instituyó en la contabilidad de gestión hospitalaria que aporta mediciones

válidas y confiables para la toma de decisiones mediante los indicadores, que generan intereses en actores económicos con decisiones sanitarias y en usuarios del sistema de salud.

Hipótesis 2: los principales grupos de interés encuentran cubiertas sus necesidades con la información contable de calidad referida a todas las dimensiones del desempeño hospitalario.

Se definió el cigüeñal del sistema sanitario que es el médico con su gran autonomía para la toma de decisiones, es un determinante de calidad y eficiencia del servicio. Debe existir una sinergia entre la práctica médica con la misión del sistema sanitario siendo el conector una gestión administrativa eficiente, eficaz y sustentable; base de la contabilidad.

En esta tesis se desarrolló un modelo de información contable para la gestión de los hospitales para mejorar, ordenar, simplificar y controlar la operatividad del servicio de salud que presta.

La información social que provee el modelo en hospitales es una descripción de la circulación cualitativa y cuantitativa de la riqueza social que es controlada por la institución, para dar una explicación retrospectiva, prospectiva y presente, que ayuda a visualizar el diagrama de flujo de la sostenibilidad integral. Se emplean unidades cualitativas y cuantitativas que permiten evaluar la gestión del hospital. Desde diferentes pesquisas retrospectivas, actuales, predictiva, prospectiva.

El usuario en el modelo define los límites de representación en relación con el interés de estos y para con los objetos que se escoge simbolizar en hospital.

El modelo de información contable elaborado potencia la visión integradora promoviendo la participación activa de todos quienes operan con el mismo, asimismo se consensua taxonomías de información por usuarios.

Por medio de la representación, que es una noción abstracta, se dio un orden a los sucesos a través de la captación del lenguaje, que es el vehículo de simbolización para la conformación del constructo, y la acción. Se formalizó la información financiera y no financiera, brindada para los procesos de toma de decisiones, que respondieron más adecuadamente a las demandas de los grupos de interés de la hipótesis dos.

El análisis de la materialidad debe ser revisado periódicamente para que realmente se informe lo material, y ante modificaciones se incorpore los temas. Esta evaluación relativa en el modelo se valora en términos de un usuario razonable y es liderada por el profesional contable en cumplimiento de los atributos y restricciones de la información contable.

Las características de los centros sanitarios difieren de una empresa en:

- Prestaciones médicas: conforme al estado de salud del paciente.
- Recursos humanos: el médico define el tratamiento. Es el decididor con el apoderamiento del paciente, es el proveedor del servicio. Definidor simultáneo de demanda y oferta.
- Proceso de pago: paga el seguro de salud, en la empresa paga el cliente.
- Calidad: el paciente no evalúa la calidad asistencial, pero sí la calidad percibida.

El modelo desarrollado permite la transición de lo económico a lo social, mediante información integradora y específica desde la perspectiva de los grupos de interés del hospital o partes interesadas. Para facilitar, articular, incorporar, el análisis de los procesos de producción principal de un hospital, que se instituye en la asistencia al paciente, no en el proceso financiero.

La identificación de los usuarios y su agrupación de forma homogénea admite que se puedan conocer y atender sus necesidades siendo el núcleo del sistema de información, los procesos clínicos que se suministran al paciente para mejorar su salud dado que el usuario (paciente) no fija el volumen de recursos que consume en los hospitales.

El desafío de los hospitales es enfrentar el cambio de prototipo: reorientar hacia los intereses de los pacientes. Esto se convertirá en un factor crítico de supervivencia y su transformación en hospitales sustentables hacia el futuro.

En los centros de salud es esencial la integración y la simplificación de la información dado que su estructura es una combinación de varios tipos de estructuras, una burocracia mecánica que reúne actividades rutinarias, formales, que están agrupadas en servicios funcionales con una autoridad centralizada. Esta se combina con una burocracia profesional con gran especialización.

La formalización de la estructura organizacional facilitó la identificación de los usuarios en busca de las necesidades de información contable, no sólo como una obligación

legal, jurídica tributaria, sino también como los cimientos para la elaboración del modelo contable, encargado de recoger los datos de los distintos procesos de salud, que son generadores de información y constituyen el *input* de los sistemas para la toma de decisiones.

La innovación se ha fundado en prestar un servicio de calidad con valores agregados para el usuario, pero que estos abonen por los servicios recibidos, ya sea mediante su obra social o prepaga, y en forma subsidiaria a los pobres, con valores monetarios que respondan no solo a solventar los costos reales del servicio, sino que, además, permitan una utilidad que asegure la superveniencia crecimiento y desarrollo de las instituciones.

Hipótesis 3: las disciplinas como administración, psicología, medicina abordan fenómenos sociales que brindan fundamentos teóricos para incluir en las variables para considerar para la información de gestión hospitalaria.

La información que provee el sistema debe recoger datos multidimensionales. Explicitados en indicadores de carácter financiero, como no financiero, y, especialmente, las variables relacionadas con la responsabilidad de la salud pública.

La administración como el proceso de planificar, organizar, dirigir y controlar el manejo de los recursos y las actividades de trabajo con el propósito de lograr los objetivos sociales, mediante información para la gestión e indicadores, es la vía para ver cómo los hospitales están cumpliendo con su función social.

Las estructuras médicas proceden con un elevado grado de autonomía fundado en sus valores profesionales.

Los profesionales sanitarios manifiestan poco interés en la información de gestión y numerosas veces prescinden de los aspectos financieros en la toma de decisiones por tratarse de información elaborada para fines administrativos y políticos. El medir no garantiza el éxito del servicio de salud.

Se ha identificado en la investigación distintas disciplinas, como la disciplina administración (proceso de gestión), la disciplina psicología (necesidades), las disciplinas medicinas, que abordan los fenómenos sociales relacionados con el constructo salud y que brindan fundamentos teóricos para incluir en las variables para considerar para la información de gestión hospitalaria lo que valida la hipótesis.

Siempre considerando que ante la variedad de datos la contabilidad, es la tutora permanente de los objetivos que deben ser cumplidos por la información provista. Dado que permite proyectar una imagen de racionalidad de las actividades realizadas en los hospitales, pero existe una desconexión entre las actividades clínicas y las administrativas.

Hipótesis 4: la información financiera y la no financiera, brindadas para los procesos de toma de decisiones, responden más adecuadamente a las demandas de los grupos de interés.

Mediante el modelo contable integrado desarrollado en esta tesis se solucionan los siguientes problemas:

- La integración de información clínica y financiera.
- La presentación a través de indicadores simples adaptados a las necesidades de información de los clínicos.

Los indicadores no remedian los problemas que enfrenta a diario el hospital, la información provista por ellos permite mejorar la gestión y ser más eficientes y eficaces.

Los indicadores descriptos para los diferentes usuarios

- Brindan información para realizar una planificación y un control de gestión, en función de los recursos y resultados obtenidos.
- Proporcionan información que permite detectar los problemas en la atención médica. Pero la determinación y evaluación de cada problema y sus causas debe ser objeto de investigación específica.

El problema en el uso de indicadores por parte de todas las direcciones y subdirecciones es que no existe uno que englobe el desempeño hospitalario, por eso, se deben utilizar varios de ellos para controlar.

Los controles que se pueden realizar mediante los indicadores descriptos son:

- Control correctivo: establece las desviaciones en la prestación médica ya concluida.
- Control detectivo: identifica las desviaciones antes de concluir una prestación médica.
- Control preventivo: advierte desviaciones antes de iniciar.

La Dirección del hospital, mediante la información que surge de los indicadores, debe tomar decisiones y lograr una evaluación y seguimiento del servicio de salud que presta a la sociedad. Además, tiene la obligación de impulsar un cambio de cultura organizacional para iniciar el camino de los hospitales verdes y saludables, por eso, el liderazgo resulta clave en todos los niveles. Esto significa hacer de la seguridad, la sustentabilidad y la salud ambiental constructos claves para las organizaciones de salud.

El sistema de información contable incorpora los elementos relacionados a hospitales verdes, involucra cuentas o unidades contables que reflejan aspectos sociales y ambientales de la salud pública.

Para la validación del modelo se realizó un relevamiento y procesamiento de los datos provistos por encuestas y entrevistas a recursos humanos del hospital y a pacientes, que permitió concluir que existe una correlación positiva entre la información del sistema contable diseñado y la eficiencia del hospital.

El modelo desarrollado para la gestión de hospitales contribuye con aspectos y pautas definidas no consignadas tradicionalmente. Considera las variables sociales a la par de las económicas, aportando a la disciplina contable un conocimiento más amplio, integrador e identificado con la realidad social de manera objetiva y verificable.

Su rol fundamental es brindar información que satisfaga las múltiples necesidades de los usuarios que demandan información sobre cuestiones relacionadas con temas de carácter social, ético, salud, medioambiental o ecológico.

Los hospitales afectan el ambiente en el que se desempeñan, tanto en forma positiva como negativa, y deben asumir la responsabilidad social que les atañe.

La información proveniente del modelo de gestión permite la evaluación del cumplimiento de la responsabilidad social y de la responsabilidad en el manejo de los recursos materiales y humanos.

El cumplimiento de la responsabilidad debe ser evaluado e informado a los diferentes usuarios dado que las actividades que realizan los hospitales poseen un impacto inmediato y/o futuro en la salud de la sociedad.

El hospital, con esta información, consigue realizar diferentes actividades de gestión. Puede elaborar un diagnóstico de su situación en torno al cumplimiento de su responsabilidad social, la cual viene definida mediante objetivos, metas y pronósticos. Puede instaurar políticas y programas de salud que permitan eficientizar su aporte a la sociedad, incrementar la productividad, examinar las acciones en términos de costo-beneficio, medir y controlar las consecuencias de sus acciones e inacciones en materia de responsabilidad hacia la sociedad.

A su vez desde el segmento de la contabilidad gerencial el modelo provee la información que robustece la toma de decisiones en relación al servicio de salud suministrado a la población, cumpliendo con la misión del hospital, integrando información que refleja una visión amplia de la creación de valor del servicio de salud en el corto, mediano y largo plazo.

A modo de síntesis el modelo brinda información contable para la toma de decisión y para el cumplimiento de la responsabilidad social, caracterizada por el reemplazo de la pesquisa de una verdad única por una verdad direccionada a los grupos de interés, a efectos de lograr la eficiencia del hospital.

12. Bibliografía

- Acuña, C. H. y Chudnovsky, M. (2002). El sistema de salud en la Argentina.
<http://www.ccgsm.gob.ar/areas/salud/dircap/mat/matbiblio/salud.pdf>
- Agenda global para hospitales verdes y saludables.* (2011). Salud Sin Daño.
<https://www.hospitalesporlasaludambiental.net/wp-content/uploads/2016/07/Agenda-Global-para-Hospitales-Verdes-y-Saludables.pdf>
- Almagro, J. J. (2009). *Responsabilidad Social. Una reflexión global sobre RSE.* Prentice Hall.
- American Accounting Association (1966). *A statement of basic accounting theory.* American Accounting Association.
- (1977). *Statement on accounting theory and theory acceptance.* American Accounting Association.
- (1973). *Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements.* AICPA. R. M. Trueblood (Chairman).
- Amit, R. y Schoemaker P. (1993). Strategic assets and organizational rent. *Strategic Management Journal*, 14(1), p. 33-46.
- Anchev, S., Hellström, J., y Olsson, R. (2015). Individual Investors' Stock Portfolios and the Volume of Disclosure in Firms' Annual Reports. *SSRN Electronic Journal*. DOI:10.2139/ssrn.2660368
- Aparisi Caudeli, J. A. y Ripoll Feliu, V. (2001). Los sistemas de información estratégica en ambientes competitivos. *Revista Legis del Contador*, 5.
- Araujo Ensuncho, J. A. (2007). *Los recursos: objeto de estudio de la contabilidad.* UNAULA.
- Barati, A., Maleki, M., Golestani, M. e Imani, A. (2006). Evaluation of Staff Performance Management System for Semnan Amir Al-Momenin Hospital using Balanced Scorecard. *Journal of Health Management*.
- Barbei, A. A. (2017). Utilidad de la información contable: mejoras a partir de la fundamentación teórica de la medición y la emisión de información. [Tesis de Doctorado.

Universidad de Buenos Aires]. Recuperado en octubre de 2020 de http://bibliotecadigital.econ.uba.ar/download/tesis/1501-1265_BarbeiAA.pdf

Belkaoui, A. R. (1993). *Accounting Theory*. Harcourt Brace.

————— (1999). *Corporate social awareness and financial outcomes*. Greenwood Publishing Group.

Benach, J. y Muntaner, C. (2005). *Aprender a mirar la salud*. El Viejo Topo.

Bertolino, G., Mileti, M., Vásquez, C. y Verón, Carmen. (1999). “Los informes contables de las PYMES: hacia su redefinición”. *Cuartas Jornadas Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y estadística*, Universidad Nacional del Rosario.

Bertolino, G., Mileti, M., Vásquez, C., Verón, C., y Judais, A. (2000). “Los informes contables de las PYMES: orientación al Usuario”. *Quintas Jornadas Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y estadística*, Universidad Nacional del Rosario.

Biondi, M. (2008). La necesaria identidad de la contabilidad ambiental y social. *Revista Contabilidad y Auditoría*, 14(27), p.14-22.

Blanco Ibarra, F. (2003). *Contabilidad de costes y analítica de gestión para las decisiones estratégicas*. Ediciones Deusto.

————— (2004). Una proyección de la Contabilidad de Dirección Estratégica en la promoción inmobiliaria. En *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 4(II).

Blocher, E., Moffie, R. P. y Zmud, R.W. (1986). Report format and task complexity: Interaction in risk judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 11(6), p. 457-470.

Boland Jr., R. J. (1979). Control, causality and information system requirements. *Accounting, Organizations and Society*, 4(4), p. 259-272.

Brinkerhoff D. (2003). *Accountability and Health Systems: Overview, Framework, and Strategies*. The Partners for Health.

Bunge, M. (1985). *La investigación científica: su estrategia y su filosofía*. Ariel.

Carballo, M. (2013). El Balance Social y su relación con los Supuestos Básicos de la Contabilidad. En *Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable. Tercer Informe de Avance*. Buenos Aires.

Cetrángolo, O. y Devoto, F. (2002). *Organización de la salud en Argentina y equidad: una reflexión sobre las reformas de los años noventa e impacto de la crisis actual*. Pan American Health Organization.

Chandler, A. D. (2003). *Strategy and Structure. Chapters in the history of the American Industrial Enterprise*. Beard Books.

Chiquiar, W. (2017). El sistema de información contable y la valuación ambiental enfoque del usuario. *Documentos De Trabajo De Contabilidad Social, 1*. Recuperado en noviembre de 2019 de <http://ojs.econ.uba.ar/index.php/DTCS/article/view/689>.

Coopers, W. e Ijiri, Y. (2005). *Diccionario Kohler para contadores*. Limusa.

Collen, M. F. (1988). *HIS concepts, goals and objectives. Towards new hospital information systems*. Elsevier Science Publishers, p. 3-9.

Collier, P. (2003). *Accounting for Managers*. Aston Business School, Aston University.

Criado Jiménez, I. (2006). Contabilidad de costes ecológicos en España: valoración de los costes externos de las empresas. *Documentos de trabajo Nuevas tendencias en dirección de empresas*, 5, p.1-40.

Dagnino Pastore, J. M. (2010). El rol de la información en la sociedad [en línea]. *Revista Cultura Económica*, 28(79), p. 22-32. Recuperado en octubre de 2018 de <http://bibliotecadigital.uca.edu.ar/repositorio/revistas/rol-informacion-sociedad-dagninopastore.pdf>

Dahlgren, G. y Whitehead, M. (1991). *Policies and strategies to promote social equity in health*. Institute for Futures Studies.

Debreu, G. (1951). The Coefficient of resource utilización. *Econometrica*, 19(3), p. 273-292.

Decreto 939 / 2000. [Poder ejecutivo Nacional]. Hospitales públicos. 24 de octubre de 2000.

X Congreso de Médicos y Biólogos de Lengua Catalana (1976). <https://gedos.usal.es/handle/10366/66133>

Del Prado, L. Spitznagel, G., (2003), Administración, Buenos Aires, Educa.

Devine, C. T. (1996). *Some conceptual problems in accounting measurements. Research in accounting measurement*. American Accounting Association.

Díaz, H. A. (2000). Procesos de comunicación para la salud: criterios y acciones para la prevención del infarto en un proyecto de cambio comunitario en Argentina. Tesina de Investigación del Magíster en Técnicas de Comunicación en Servicios Sociales. Facultad de Ciencias de la Información de la Universidad Complutense de Madrid.

Díaz, H. A y Uranga, W. (2011). Comunicación para la salud en clave cultural y comunitaria. [*Revista de Comunicación y Salud*](#), 1(1), p. 119-130.

Dierickx, I. y Cool, K. (1989). Asset stock accumulation and sustainability of competitive advantage. *Management Science*, 35(12), p. 1504-1511.

Dowling, M. A. C . (1989). *Raising funds for health programmes*. World Health Organization.

Dvoredsky, A. E. y Rosselot Jaramillo, E. (2009). El hospital docente del siglo XXI. *Rev Hosp Clín Univ Chile*, (20), p. 296-301.

Drury, C. (2012). *Management and Cost Accounting*. 8th Edition. International Thomson Business Press.

Duncan, R. B. (1972). Characteristics of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty. *Administrative Science Quarterly*, 17(3):313-327.

Dussault, G. y Dubois, C. A. (14 de abril de 2013). Human resources for health policies: a critical component in health policies. *Human resources for health*, 1(1).

Dye, C. (2013). *Informe sobre la salud en el mundo 2013. Investigaciones para una cobertura sanitaria universal*. Organización Mundial de la Salud (OMS).

Eslava, J. C. (2002) Hospital universitario y crisis hospitalaria en Colombia. *Revista Gerencia y Políticas de Salud*, (2), p. 41-48.

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2012). Resolución Técnica N.º 36. Balance Social.

_____ (2016). Resolución Técnica N.º 44. Normas Contables Profesionales: Modificación de la Resolución Técnica N.º 36 Balance Social.

Franco Ruiz, R. (Enero-diciembre, 2009) Contabilidad y control ambiental. *Lúmina*, 10, 30-58.

Franco-Santos, M., Lucianetti, L. y Bourne, M. (2012). Contemporary performance measurement systems: a review of their consequences and a framework for research. En: *Management Accounting Research*, 23.

Fernández Lorenzo, L. (2002). Importancia relativa de Modelos, Normas y Sistemas en la Contabilidad como Ciencia. *Seminario de Sistemas de Información Contable. Facultad de Ciencias Económicas*. Universidad Nacional de La Plata.

Fernández Chulián, M. (2005). Contabilidad de Costes Ecológicos Completos en España. Análisis exploratorio. *Nuevas tendencias en dirección de empresas*, 06/05. Universidad de Burgos.

Fowler Newton, E. (2001). *Contabilidad Superior*. Ediciones Macchi.

Freedman, L. (2016). *Estrategia*. La esfera de los libros.

Freire, J. M. El Sistema Nacional de Salud español en perspectiva comparada europea: diferencias, similitudes, retos y opciones. [en línea] *Claridad*. Recuperado en abril de 2018 de <http://portal.ugt.org/claridad/numero7/freire.pdf>

García Fronti, I. (2006). *Responsabilidad Social Empresaria. Informes contables sobre su cumplimiento*. Fondo Editorial, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Fronti De García, L. y García, V. (2013a). Los indicadores de desempeño ambiental sistematizados, su relación con el dominio del discurso contable. En *Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable. Segundo Informe de Avance, Centro de Modelos Contables*, p. 39-76.

————— (2013b). Las Memorias de Sostenibilidad (énfasis aspectos sociales) y su relación con los supuestos básicos de la contabilidad. En *Inserción de aportes de la Contabilidad Social y Ambiental en la Teoría General Contable – Tercer Informe de Avance. Centro de Modelos Contables*, p. 61-80.

Fremont, E. K. y Rosenzweig, J. E. (1979). *Organization and Management: A Systems and Contingency Approach*. McGraw-Hill Inc.

KPMG (s.f.). *Gri's G4 Guidelines: the impact on reporting*.
<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2013/06/g4-the-impact-on-reporting-v2.pdf>

García Casella, C. (1998) Enfoque Multiparadigmático de la Contabilidad. Capítulos 3 y 4, Comentario sobre el libro “THE ECONOMICS OF ACCOUNTANCY” de John B. Canning (1929)” Informe UBACYT.

_____ (2000). *Curso Universitario de Introducción a la Teoría Contable. Primera Parte*. Editorial Economizarte.

_____ (2005). *El dominio del discurso contable en la Contabilidad Social*. Ediciones Cooperativas Ediciones Cooperativas.

_____ (2006). *Modelización Posible de la Contabilidad Social*. Ediciones Cooperativas.

_____ (2009). La nueva ley de Balance de Responsabilidad Social y Ambiental (BRSA). En *Documentos de trabajo de contabilidad social*, p. 81-92.

_____ (2013). Deberes y obligaciones profesionales. En R. J. A. Pahlen Acuña (Dir.), *El contador público en el ámbito judicial*. La Ley.

García Casella, C. L. y Rodríguez de Ramírez, M. C. (2001). *Elementos para una Teoría General de la Contabilidad*. La Ley.

Gilli, J. J. (2011). *Ética y Empresa*. Granica.

Giner Fillol, A., Pontet Ubal, N. y Ripoll Feliu, V. (2008). Accounting management and technology information: empirical evidence from the Port Authority of Valencia. En: *Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação*, 5(3), p. 469-482.

Global Reporting Initiative (GRI). (2006). *Guía para la elaboración de memorias de sostenibilidad*. GRI.

Gómez Santrich, M. E. (Julio-diciembre de 2007). Contabilidad ambiental y formación: ¿alternativas de articulación? *Revista ASFACOP*, 10.

González, P. y Bermúdez Rodríguez, T (2008). *Una aproximación al modelo de toma de decisiones usados por los gerentes de las micros, pequeñas y medianas empresas ubicadas en Cali, Colombia desde un enfoque de modelo de decisión e indicadores financieros y no financieros*. Universidad de Antioquia, Colombia.

Gordon, D. (1988). *A Strategic Information System for Hospital Management*. Department of Mechanical and Industrial Engineering, University of Toronto.

Gutiérrez Hidalgo, F. (2005). Evolución histórica de la contabilidad de costes y gestión (1885-2005). *De Computis: Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 2(2):100-122.

Gunning-Schepers, L. J. (1999). Models: instruments for evidence based policy. *Journal Epidemiology Community Health*, 53(5).

Kirk Downey, H., Hellriegel, D. y Slocum, J. (1975). Environmental Uncertainty: The Construct and Its Application. *Administrative Science Quarterly*, 20(4), p. 613-639.

Hernández Esteve, E. (2002). La historia de la contabilidad. *Revista de libros*, p. 25-28.

Herrscher, E. G. (2002). *Contabilidad y Gestión*. Ediciones Macchi.

Husillos Carqués, F. J. (2004). *Información medioambiental, contabilidad y teoría de la legitimación. Empresas cotizadas: 1997-1999*. [Documento de Trabajo]. Universidad de Burgos.

Jara Navarro, M. I. (2009). Dilemas en las decisiones en la atención en salud: ética, derechos y deberes constitucionales frente a la rentabilidad financiera. *Gerencia y Políticas de Salud*, 8(17), p. 187-190.

Katz, D. y Kahn, R. L. (1978). *The social psychology of organizations*, 2da. Edición. Wiley.

Kaplan, Robert S. (1984). The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, 59 (3), 390-418. Disponible en: <http://coin.wne.uw.edu.pl/~pmodzelewski/The%20Evolution%20of%2>

Katz, I. (2003). *La fórmula sanitaria*. Eudeba.

Kay, J. (1994). *Fundamentos del éxito empresarial*. Ariel.

Koontz, H., Weihrich, H. y Cannice, M. (2004). *Administración*. 12.^a edición, McGraw-Hill/ Interamericana Editores.

Lalonde, M. (1974). El concepto de “campo de la salud”: una perspectiva canadiense. Recuperado en abril de 2019 de

<https://med.unne.edu.ar/sitio/multimedia/imagenes/ckfinder/files/files/aps/El%20concepto%20de%20Campo%20de%20Salud%20-%20Una%20perspectiva%20canadiense.pdf>

Ley 23.660. Obras sociales. Régimen de aplicación. 5 de enero de 1989.

López, V. y Rodríguez, L. (2003). Un caso de interdisciplinariedad en teoría de la contabilidad: los cambios contables desde el enfoque cognitivo-lingüístico. *Revista encuentros multidisciplinares*, 15.

Linares-Pérez, N. y Oliva-López, A. (2008). La equidad en salud: propuestas conceptuales, aspectos críticos y perspectivas desde el campo de la salud colectiva. *Medicina Social*, 3(3), p. 247-259.

Lorca, P. y García, J. (2003). ¿Cómo avanzar en la investigación empírica en Contabilidad de Gestión? *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, 1(2), p. 123-145.

Lundberg, S., Balingit, P., Wali, S., y Cope D. (2010). Cost-Effectiveness of a Hospitalist Service in a Public Teaching Hospital. *Academic Medicine*, 85(8), p.1312-1315.

Llambías Wolff, J. (2015). *La enfermedad de los sistemas de salud*. RIL Editores.

Lizcano, J. L. (2004). Marco conceptual de la responsabilidad social corporativa. *AECA: Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 68.

McPake, B. I. (1996). Public autonomous hospitals in sub-Saharan Africa: trends and issues. *Health Policy*, 35(2), p. 155-77.

Mahoney, J. y Pandian, J. R. (1992). The Resource-Based View Within the Conversation of Strategic Management. *Strategic Management Journal*, 13(15), p. 363-380.

Malagón Londoño, G., Galán Morera, R. y Pontón Laverde, G. (2008). *Administración Hospitalaria*, 3.^{era} edición. Editorial Médica Panamericana.

Mankiw, G. (2002). *Principios de Economía*. Cengage Learning Editores.

Mattessich, R. (1992). On the history of normative accounting theory: paradigm lost, paradigm regained? *Accounting, Business & Financial History*, 2(2), p.181-198.

————— (1995). *Critique of Accounting: Examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. Quorum Books.

_____ (2002). *Contabilidad y métodos analíticos: medición y proyección del ingreso y la riqueza en la microeconomía y en la macroeconomía*. La Ley.

Mejía Soto, E. y Serna Mendoza, C. (2015). La contabilidad en función de la sustentabilidad: una mirada desde el desarrollo económico alternativo. *Quipukamayoc*, 23(44), p. 109-118.

Mejía Soto, E., Montilla Galvis, O., Montes Salazar, C. A. y Mora Roa, G. (2015). Medición contable de la sustentabilidad organizacional desde la Teoría Tridimensional de la Contabilidad, *Revista Científica General José María Córdova*, 14(18), p.215-243.

Mejía Soto, E. y Quintero Arenas, K. (2015). Biocontabilidad: un enfoque para la sustentabilidad. En: Muñoz Velasco, A. *Economía, medio ambiente y desarrollo sostenible. Un mapa de la cuestión*. Neiva. Memorias del I Simposio Internacional sobre Gestión del Conocimiento, Economía y Medio Ambiente para el Desarrollo Sostenible, septiembre 3 y 4 de 2015.

Medici, A. (2001). Los Hospitales Universitarios: pasado, presente y futuro. *Cuadernos médico sociales*, 79, p.119-128.

Resolución N 235/SPS [Ministerio de Salud Pública]. SI.PRO.SA. 12 de abril de 2012.

Montes Salazar, C. A; Mejía Soto, E y Valencia Salazar, J. (2006). *Paradigmas en contabilidad*. Artes Gráficas del Valle.

Naranjo-Gil, D. y Hartmann, F. (2007). Management accounting systems, top management team heterogeneity and strategic change. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7-8), p. 735-756.

Naciones Unidas <https://www.un.org/es/>

O'Donnell, M. P. (1986). Definition of health promotion. *American Health Promotions*, 1(2), p. 6-9.

Organización Mundial de la Salud (2001). *Documentos Básicos*. 43.º edición. OMS. https://apps.who.int/gb/ebwha/pdf_files/WHA64/A64_12-sp.pdf

Salvador Oliván, J. A. (1997). Sistemas de información hospitalarios: el C.M.B.D. *Scire: Representación y Organización del Conocimiento*, 3(2), p. 115-130.

Da Silva, R. O. (2002). *Teorías de la Administración*. International Thomson Editores.

Panario Centeno, M. M. (2009). Aproximaciones para un marco conceptual o teórico de la contabilidad social. *Contabilidad y auditoría*, 29.

Pahlen, R., Fronti, L. y Campo, A. M. (2009). Contabilidad Ambiental de Gestión y Financiera. Informe final: Segunda Parte. *Documentos de Trabajo de Contabilidad Patrimonial y Ambiental*, 1(2). Centro de Investigación en Contabilidad Patrimonial y Ambiental, FCE-UBA.

Pahlen, R., Campo, A. M., Chaves, O., Fronti, L., Helouani, R. y Viegas J. C. (2009). *Contabilidad. Pasado, Presente y Futuro*. La Ley.

Pérez Quintero, A. L. (2013). Eficiencia, eficacia y efectividad en la calidad. *Gestiopolis*.

Rahimi, H., Kavosi, K., Shojaei, P. y Kharazmi E. (2017). Key performance indicators in hospital based on balanced scorecard model. *Journal Of. Health Management*, 4(1), p. 17-24.

Resolución N.º 235/SPS [Ministerio de Salud Pública]. SI.PRO.SA. 12 de abril de 2012.

Roberts, H. (1967). *Statistical Versus Clinical Prediction of the Stock Market*. University of Chicago.

Robbins, S. y Coulter, M. (2005). *Administración*. Pearson Educación.

Rodríguez, L. (2001). La contabilidad de gestión. *Contaduría universidad de Antioquia*, 38, p. 137-147.

Rodríguez de Ramírez, M. del C. (2013). *Balance Social. ABC de una herramienta clave para la rendición de cuentas*. Errepar.

————— (2014a). La sostenibilidad y el rol del sector privado. *D&G Profesional y Empresaria*. Errepar. Tomo XV. N° 176.

————— (2014b). Informes de Sostenibilidad: propuestas para ayudar a las PYMES. *Documentos de Trabajo de Contabilidad, Auditoría y Responsabilidad Social*, 4(7), p. 5-29.

_____ (2014c). Las Directivas de la Unión Europea y las revelaciones sobre información no-financiera. D&G Profesional y Empresaria. Errepar. Tomo XV, N° 181, octubre, p. 1081-1091.

_____ (2014d). Responsabilidad Social, transparencia y gobierno societario. Un estudio exploratorio de las prácticas recientes en Argentina. *IV Congreso Internacional y X Simposio de América Latina y el Caribe*, FCE, UBA, 22. 23 y 24 de octubre de 2014.

_____ (2014e). Responsabilidad Social, transparencia y gobierno societario. Un estudio exploratorio de las prácticas recientes en Argentina. *Documentos de Trabajo de Contabilidad, Auditoría y Responsabilidad Social*, 4(8), p. 5-63.

Rueda, G. (2011). Contabilidad para la equidad y la inclusión social: propuestas para una investigación interdisciplinaria a largo plazo. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, XIX(1).

Rueda, G. y Arias, M. (2009). Los sistemas de información contable en la administración estratégica organizacional. *Revista Cuadernos de Contabilidad*, 10(27).

Salgado Castillo, J. A. (2010). La contabilidad de gestión en Iberoamérica: posibilidades de construcción de tendencias y dialogo académico. *Revista Latinoamericana de Contabilidad de Gestión*, 16.

Sharma, S. y Hotchkiss, D. (2001). Developing financial autonomy in public hospitals in India: Rajasthan's model. *Health Policy*, 55(1), p.1-18.

Samuelson, A. P. y Nordhaus, W. D. (2002). *Macroeconomía*. (17ª ed.). McGraw-Hill/Interamericana de España.

Sánchez Henríquez, J. (2015). Aproximación teórica al balance social. *Revista Contabilidad y Auditoría: investigaciones en teoría contable*, 17(9).

Scavone, G. (2007). La formación y la información. Dos extremos para analizar en contabilidad. En Fronti de García, L. y Pahlen, R. (Coord.), *Contabilidad Social Segmento Contable para el Siglo XXI*, Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas (UBA).

_____ (2008). Sustentabilidad del Sistema de Salud desde una perspectiva social y ambiental. Recuperado: http://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2017/08/R_Scavone_Sustentabilidad_del_Sistema_de_Salud.pdf

_____ (2014). *Responsabilidad social corporativa y Auditing*. Thomson Reuters La Ley.

Suárez Kimura, E. (2007). Los sistemas de información de la empresa y la recopilación de los datos para la elaboración de la memoria de sostenibilidad, en Fronti de García, L. y Pahlen, R. (Coord.). *Contabilidad Social Segmento Contable para el Siglo XXI*. Facultad de Ciencias Económicas (UBA).

Simon, H. (1962). *El comportamiento administrativo*. Aguilar.

Sojo, A. (2001). Reformas de gestión en salud en América Latina. *Revista de la CEPAL*, 74.

Ministerio de Salud. (2017). Resolución E 900/2017 Ministerio de Salud. Topología de establecimiento de salud.

Ministerio de Salud Resolución N 72/ Sistema Provincial de Salud.

Swayne, L. E., Duncan, W. J. y Ginter, P. M. (2012). *Strategic management of health care organizations*. John Wiley & Sons.

Terris, M. (1957). *Conceptos Básicos. Conceptos de Salud*. Universidad Estatal de Nueva York en Buffalo.

Terreberry, S. (1968). The evolution of organizational environments. *Administrative Science Quarterly*, 12(4), p. 590-613.

30^a Asamblea Mundial de la Salud, Ginebra. (1977). <https://apps.who.int/iris/handle/10665/95347>

Tinker, T. (1985). *Paper prophets: A social critique of accounting*. Praeger Publishers.

Tua Pereda, J. (1989). Algunas implicaciones del paradigma de utilidad en la disciplina contable. *Revista Técnica contable*, 39, p. 261-280.

_____ (1991). *La investigación empírica en Contabilidad. La hipótesis de eficiencia del mercado*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

_____ (Octubre-diciembre de 1995). *Lectura de Teoría e investigación Contable*. Ediciones Graficas LTDA.

_____ (Octubre- diciembre de 2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. *Revista internacional legis de contabilidad y auditoría*, 20, p.

129-144.

Uranga, Washington (2007). *Mirar desde la comunicación*.
<http://www.comunicacion4.com.ar/archivos/URANGA-MirarDesdeLaComunicacion.pdf>

Vásquez Lema, M. (2007). *¿Cómo alcanzar la eficiencia organizacional?*
https://degerencia.com/articulo/como_alcanzar_la_eficiencia_organizacional/

Vlaemminck, J. (1961). *Historia y Doctrinas de la Contabilidad*. Index.

Viegas, J. C. (2014a). Políticas contables para el Balance Social (Balance Social de Sustentabilidad). Edición Thomson Reuters La Ley, Tomo I, p. 623-823.

————— (2014b). Los nuevos paradigmas contables. Profesional & Empresaria Edición ERREPAR, T. XV, p. 830.

Viegas, J. C. y Pérez, J. (2011). *Confeción de Estados Financieros Prospectivos. Control de Auditoría*. Osmar D. Buyatti Librería Editorial.

————— (2012). *Modelo para la confección de información financiera prospectiva*. Osmar D. Buyatti Librería Editorial.

Wagstaff, A. (2002). Pobreza y desigualdades en el sector de la salud. *Revista Panamericana de Salud Pública*, 11(5/6), p. 316-326.

Wirth, M. C. (2001). *Acerca de la Ubicación de la Contabilidad en el Campo del Conocimiento*. Editorial La Ley.

Wyatt, A.R. (1986). Standard Setting: Process and Politics. *FASB Status Report*, 179.

Zeff, S. A. (1982). Truth in Accounting: The Ordeal of Kenneth Mac Neal. *The Accounting Review*, 57(3).

————— (2000). *Henry Rand Hatfield: Humanist, scholar, and accounting educator*. Emerald Publishing Limited.

13. Anexo I

13.1 Indicadores claves para la gestión de la Subdirección Médica

Los indicadores en el sistema médico asistencial son esenciales para conocer el desempeño de los hospitales y, posteriormente, realizar un seguimiento de los resultados obtenidos. Forman parte del control de la gestión y son una guía en la toma de decisiones.

Los elementos que se detallan en relación con los indicadores son los considerados para su definición:

- Nombre o denominación: la identificación del indicador es fundamental a los fines de que se pueda distinguir la característica o hecho que se medirá.
- Naturaleza: los indicadores, de acuerdo a su naturaleza, se clasifican según los factores claves para la institución.
- Propósito: responde a la pregunta el ¿para qué?
- Fórmula para el cálculo: se identifican los factores que se relacionan, indicando las unidades en las cuales se expresa el valor del indicador.
- Valor agregado: la utilidad que para el hospital tiene la generación de la información suministrada por el indicador.

A continuación, se detallan los indicadores para la Subdirección Médica:

13.1.1. Sector consultorios médicos externos

Este grupo permite:

- Valorar la actividad del servicio de consultorios externos en aspectos organizativos, técnicos, físicos y de recursos.
- Medir la utilización y productividad de los servicios, para tener una idea de la calidad de la atención. En la mayoría de los hospitales, se programa una cantidad fija de pacientes por hora, este debe individualizarse según la especialidad, ya que de acuerdo al tipo de paciente y enfermedad que presente, el tiempo de atención varía.

- Establecer el rendimiento de los profesionales médicos por servicio y por especialidad.
- Examinar el número de atenciones de emergencia que se realizan en el hospital con el fin de contar con los recursos necesarios.
- Apreciar la eficacia y eficiencia de la atención del servicio de emergencia.
- Identificar la demanda del servicio de salud por especialidad.
- Identificar las causas y tomar las medidas a para evitar la demora en la atención de los pacientes por consultorio externo.
- Implementar un uso racional de los medicamentos que son proveídos a los pacientes con escasa capacidad económica.

Indicadores:

- Cantidad de consultas: representa la cantidad de personas que fueron realmente atendidas en el año. Las consultas son clasificadas por especialidad y por sexo. La OMS indica como estándar atender 4 pacientes por hora.
- Tipo de consulta: se clasifican e 1° vez, es aquel paciente que consulta por primera vez, y en ulterior, es aquel paciente que no va por primera vez.
- Horas de atención: es la cantidad de horas que los médicos atienden los consultorios.
- Días de atención: son los días reales de atención a los pacientes.
- Promedio diario de consulta.

$$\text{Promedio diario de consultas} = \frac{\text{Cantidad de consultas por especialidad}}{\text{Días de atención}}$$

Tabla 19. Cantidad de consultas según sexo del paciente y tipo de consulta, días de atención y horas médicas por especialidad

Especialidad	N° de Consultas	Sexo		Tipo Consulta		Horas de Atención	Días de Atención	Promedio Diario Consultas
		M	F	1° Vez	Ulterior			
Alergia								
Anestesiología								
Asma								
Cardiología								
Cirugía de cabeza y cuello								
Cirugía general								
Cirugía plástica								
Cirugía torácica								
Cirugía vascular								
Clínica médica I								
Clínica médica II								
Dermatología								
Endocrinología								
Gastroenterología								
Ginecología								
Hematología								
Infectología								
Medicina general								
Medicina laboral								
Nefrología								
Neurología								
O.R.L.								
Oftalmología								
Pretrasplante renal								
Proctología								
Reumatología								
Traumatología								
Unidad de pie diabético								
Urología								
Subtotal								
Emergencia								

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 20. Cantidad de consultas médicas según especialidad por año

Servicio / Año	Año 2018		Año 2019		Año 2020		Año 2021	
	N°	%	N°	%	N°	%	N°	%
Alergia								
Anestesiología								
Asma								
Cardiología								
Cirugía de cabeza y cuello								
Cirugía general								
Cirugía plástica								
Cirugía torácica								
Cirugía vascular								
Clínica médica								
Dermatología								
Gastroenterología								
Ginecología								
Hematología								
Infectología								
Medicina general								
Medicina laboral								
Neumonología								
Neurología y neurocirugía								
Oftalmología								
Pretrasplante renal								
Proctología								
Psiquiatría								
Reumatología								
Traumatología								
Unidad de pie diabético								
Urología								
Consulta externa								
Emergencia								
Total general								

Fuente: Elaboración propia.

13.1.2 Porcentaje de ausentismo a consultas con otorgamiento de turno

Este indicador va a permitir a la Dirección médica del hospital:

- Identificar las causas para poder tomar las medidas correspondientes.
- Reformar la programación y asignación de los turnos por servicio o especialidad.

Optimizar la asignación de los pacientes a los distintos especialistas y disminuir los tiempos de espera.

Tabla 21. Porcentaje de ausentismo a consultas con otorgamiento

Especialidad	Cantidad de consultas	Cantidad de ausentes	Porcentaje de ausentismo
Alergia			
Anestesiología			
Asma			
Cardiología			
Cirugía cabeza y cuello			
Cirugía general			
Cirugía plástica			
Cirugía torácica			
Cirugía vascular			
Dermatología			
Endocrinología			
Gastroenterología			
Hematología			
Infectología			
Nefrología			
Pretrasplante renal			
Proctología			
Psiquiatría			
Reumatología			
Traumatología			
Unidad de pie diabético			
Emergencia			
Total general			

Fuente: Elaboración propia.

Indicador:

$$\text{Porcentaje de ausentismo} = \frac{\text{Cantidad de ausentes} * 100}{\text{Cantidad de consultas del período}}$$

13.1.3 Porcentaje de consultas de primera vez

Es un indicador para la planificación de los requerimientos en salud.

Tabla 22. Porcentaje de consultas de primera vez

Categoría	Año
Cantidad de consultas de primera vez	
Cantidad total consultas otorgadas	
Porcentaje de consultas de primera vez	

Fuente: Elaboración propia.

13.1.4 Índice de concentración de consultas

El índice de concentración de consultas evalúa la cantidad de prestaciones que solicita un paciente ambulatorio para ser dado de alta.

Tabla 23. Índice de concentración de consultas

Categoría	Año
Cantidad total consultas otorgadas	
Cantidad de consultas de primera vez	
Índice concentración consultas	

Fuente: Elaboración propia.

13.1.5 Razón consultas externas-egresos

Tabla 24. Razón consultas externas-egresos

Categoría	Años
Cantidad total de consultas otorgadas	
Cantidad total de egresos	
Razón consultas externas-egresos	

Fuente: Elaboración propia.

13.1.6 Porcentaje de consultas de urgencia

Indica la tendencia de consulta externa y la necesidad de adecuar recursos económicos y humanos.

Tabla 25. Porcentaje de consultas de urgencia

Categoría	Años
Cantidad de consultas de urgencia	
Cantidad total de consultas otorgadas	
Porcentaje de consultas de urgencia	

Fuente: Elaboración propia.

13.1.7 Utilización de los consultorios físicos

Relaciona la cantidad de consultorios médicos respecto del total de consultorios físicos del hospital. Para un mejor aprovechamiento de los recursos humanos y físicos.

Tabla 26. Utilización de los consultorios físicos

Cantidad de especialidades	
Cantidad de consultorios físicos	
Ratio especialidades/consultorios físicos	

Fuente: Elaboración propia.

13.2. Sector de internación

Este grupo de indicadores permite a la dirección del hospital:

- Establecer la tendencia en el movimiento de ingresos y egresos de pacientes, por sector de internación, para determinar los recursos físicos, tecnológicos y humanos para dar cobertura.

- Valorar la productividad y eficiencia de cada uno de los sectores de internación.
- Identificar las causas de la mortalidad de más de 48 horas, la cual se vincula y relaciona con la capacidad decisiva del hospital.
- Analizar el grado de utilización de las camas del servicio de emergencia. Una cama de emergencia no debe estar más de 24 horas ocupada.
- Evaluar el recurso cama en un período en relación con los pacientes que ingresan al hospital.
- Evaluar la capacidad del servicio de internación en congruencia al tipo de patología que se atiende, e indagar las causas de trasladado a otro nosocomio y las medidas para tomar.

Indicadores

Ingreso: es la entrada como paciente hospitalizado y la correspondiente ocupación de una cama del hospital.

Egreso: es la conclusión del proceso de hospitalización y desocupación de la cama por alta médica o defunción. Es fundamental diferenciar entre mortalidad de más de cuarenta y ocho horas y de menos de cuarenta y ocho horas, la cual se considera que no es responsabilidad del hospital, dadas las condiciones en las que ingresó el paciente.

Tabla 27. Cantidad de ingresos y egresos mensual

Mes	Ingreso	Egresos				Total
		Altas	Defunciones		Total	
			-48 horas	+48 horas		
Enero						
Febrero						
Marzo						
Abril						
Mayo						
Junio						

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 28. Cantidad de ingresos y egresos por sector de internación

Sector de internación	Ingresos al servicio			Egresos del servicio			
	Ingreso	Pase de	Total	Altas	Defunciones	Pase a	Total
Reumatología							
Unidad respiratoria							
Unidad de terapia intensiva							
Ginecología							
Cirugía de mujeres							
Clínica médica II							
Urología							
Cirugía de varones							
Cardiología							
Neumología							
Clínica médica I							
Traumatología							
Gastroenterología							
Neurocirugía							
Neurología							
Guardia							
Total							

Fuente: Elaboración propia.

13.3 Indicadores de rendimiento y tasa de mortalidad

Este grupo de indicadores permite a la Dirección del hospital:

- Analizar las variaciones de la cantidad de camas. Este recurso es esencial porque permite evaluar la capacidad del hospital dado que todas las prestaciones médicas se realizan en función de este.
- Proyectar la demanda anual de camas a efectos de elaborar los presupuestos correspondientes.
- El promedio de permanencia o estadía debe medirse en función de los servicios y especialidad. Debe ser utilizado para analizar el grado de aprovechamiento de las camas del hospital.

- Evaluar y tomar decisiones para evitar las estadías extendidas. Analizar las causas, pueden deberse a ineficiencia de los servicios de apoyo (radiología, laboratorio, tomografía), o a dificultades de organización en la prestación médica o demoras en la entrega de medicamentos.

- Indagar sobre el rendimiento cama, ya sea en forma general, para todo el hospital, o para un servicio o especialidad.

- La tasa de mortalidad permite tener una idea de la calidad de atención que se brinda a los pacientes.

Indicadores

Promedio diario de camas utilizables

Las camas utilizables son el número de camas que posee el hospital.

El promedio diario de cama disponible es el número de camas que en promedio estuvieran disponibles diariamente.

$$\text{Promedio diario cama disponible} = \frac{\text{Total de camas disponibles}}{\text{Número de días del período}}$$

Promedio diario paciente día

Es el número promedio de pacientes hospitalizados que reciben atención diaria durante un período.

$$\text{Promedio diario de pacientes} = \frac{\text{Total de pacientes día}}{\text{Cantidad de días del período}}$$

Porcentaje de ocupación

Es el porcentaje de camas que en promedio estuvieron ocupadas diariamente durante el período.

$$\text{Porcentaje de ocupación} = \frac{\text{Total de pacientes día} * 100}{\text{Total de camas disponibles}}$$

Promedio de permanencia

Es la cantidad de días que, en promedio, cada paciente egresado ha permanecido internado durante un período. Este indicador varía conforme sea un nosocomio de agudos.

$$\text{Promedio de permanencia} = \frac{\text{Total de pacientes día del período}}{\text{Total de egresos del período}}$$

Giro de cama

Este indicador refleja el grado de empleo de las camas en función del número de pacientes egresados por cada cama durante un período.

$$\text{Giro de cama} = \frac{\text{Total de egresos del período}}{\text{Promedio diario de camas disponibles}}$$

Tasa de mortalidad

Como una medida de efectividad.

$$\text{Tasa de Mortalidad} = \frac{\text{Defunciones del período} * 100}{\text{Total de egresos del período}}$$

Tabla 29. Total de camas disponibles, paciente por día, egresos, indicadores de rendimiento y tasa de mortalidad

Mes	Total Camas Disponibles	Total Pacientes Día	Egresos			Promedio Diario Cama Disponible	Promedio Diario Paciente Día	% de Ocupación	Promedio de Permanencia	Giro de Cama	Tasa de Mortalidad
			Altas	Defunc.	Total						

Fuente: Elaboración propia.

13.4. Sector de intervenciones quirúrgicas

Cantidad de cirugías por servicio

Cirugía mayor

Son las cirugías de la cabeza, el cuello, cardiovasculares, de tórax (pecho) y algunas cirugías del abdomen. El tiempo de recuperación es largo y exige la permanencia en terapia intensiva o varios días en el hospital. En estas cirugías, existe un riesgo mayor de que se presenten complicaciones. Son las más complejas, con cierto grado de riesgo para la vida del paciente o de grave discapacidad.

Cirugía menor

Son las prácticas de baja complejidad, que se practican en régimen ambulatorio en pacientes sin problemas médicos coexistentes de riesgo, habitualmente con anestesia local o troncular, con un período mínimo de observación postoperatoria.

Indicador

Número de cirugías por mes clasificadas por tipo

Se presenta la cantidad de cirugías mayores y menores desglosadas por mes o año.

Número cirugías por año y por servicios

Tabla 30. Número cirugías por año y por servicios

Servicios	Año		
	Mayor	Menor	Total
Cabeza y cuello			
Cirugía			
Dermatología			
Gastroenterología			
Ginecología			
Guardia			
Odontología			
Oftalmología			
Otorrinolaringología			
Traumatología			
Urología			
Total			

Fuente: Elaboración propia.

Procedencia de pacientes intervenidos quirúrgicamente

Estos indicadores permiten a la Dirección:

- Medir el grado de utilización de la capacidad instalada.

- Medir el grado de cumplimiento de las operaciones programadas.
- Analizar el uso de las salas quirúrgicas.
- Poder realizar proyecciones de la demanda de los centros.
- Lograr una mejor asignación de los recursos presupuestarios.

Ambulatorio: el paciente es operado y enviado el mismo día a su casa.

Guardia: se clasifican en emergencia y urgencia.

Estas intervenciones no son programadas.

Cirugía de emergencia: hay que resolverla con rapidez y cuidados, se produce en la sala de emergencia.

Cirugía de urgencia: se efectúa a los pacientes que están más cerca de la pérdida de la vida y requiere decisiones rápidas y de gran destreza.

Internado: paciente admitido por el hospital al que se le realiza cirugía programada.

Tabla 31. Procedencia de pacientes intervenidos quirúrgicamente

Procedencia	Año	
	Cantidad	Porcentaje
Ambulatorio		
Guardia		
Internado		
Total		

Fuente: Elaboración propia.

Tasa quirúrgica

Establece la tendencia quirúrgica del hospital. Este indicador se obtiene dividiendo la cantidad de intervenciones quirúrgicas por la cantidad total de egresos en el mismo período.

Tabla 32. Tasa quirúrgica

Categoría	Años
Cantidad de intervenciones quirúrgicas	
Cantidad total de egresos	
Tasa quirúrgica	

Fuente: Elaboración propia.

Cantidad de reprogramaciones en quirófano

Este ratio mide las postergaciones del acto quirúrgico no por problemas de los pacientes, sino por fallas del proceso.

También se puede medir la utilización de los quirófanos.

Tabla 33. Cantidad de reprogramaciones en quirófano

Utilización	Año
Cantidad de intervenciones quirúrgicas	Cantidad
Horas utilizadas	Cantidad
Horas disponibles	Cantidad
Porcentaje de utilización de quirófanos	Porcentaje
Suspensiones	
Causa organizativa	Cantidad
Causa médica	Cantidad
No concurrió	Cantidad
No determinada	Cantidad
Total	Cantidad
Intervenciones programadas suspendidas	Porcentaje

Fuente: Elaboración propia.

Los servicios de los hospitales se pueden clasificar en:

- Servicios intermedios de diagnóstico y/o tratamiento.
- Servicios de emergencia.
- Servicios de salud mental.
- Servicio de odontología.

Indicadores de servicios intermedios de diagnóstico y/o tratamiento

Con respecto a los servicios intermedios de diagnóstico y/o tratamiento, los indicadores van a permitir a la Dirección del hospital:

- Evaluar el desempeño de cada uno de estos servicios, en función de la demanda y asignar los insumos necesarios.
- Elaborar los presupuestos de recursos que requieren cada uno de estos servicios intermedios.
- Conocer la capacidad instalada de los diferentes servicios.
- Calcular la medida de utilización de los equipos.
- Identificar la capacidad ociosa.
- Evaluar la calidad técnica de los profesionales y el uso eficiente de los recursos.

Se identifica en cada uno, la unidad de producción y la cantidad de prestaciones realizadas por período de tiempo.

Tabla 34. Indicadores de los servicios intermedios de diagnóstico y/o tratamiento

Servicio	Unidad de producción	Mes
Alergia	Testificación	
	Tratamiento Desensibiliz.	
Anatomía patológica	Biopsias Intraop	
	Biopsias Simples	
	Cit. de líquidos	
	Cit. exfoliativa	
	Necropsias	
	Piezas quirúrgicas	
	Punción con aguja fina	
Bacteriología y microbiología	Personas atendidas	
	Cantidad de prestaciones	
	U. Laboratorio	
Fisioterapia	Sesiones	
Hematología	Personas atendidas	
	Cantidad de prestaciones	

Fuente: Elaboración propia.

Servicio de emergencia

Los indicadores de este servicio se dividen conforme el siguiente detalle:

- Cantidad de pacientes.
- Cantidad de defunciones.
- Cantidad de derivaciones.
- Promedio diario derivaciones.
- Tasa de mortalidad.

Tabla 35. Indicadores del servicio de emergencia

Mes	Cantidad de pacientes	Cantidad de defunciones	Cantidad de derivaciones	Promedio diario de derivaciones	Tasa de mortalidad
Enero					
Febrero					
Marzo					
Junio					
Julio					
Total					

Fuente: Elaboración propia.

Servicio de salud mental

Los indicadores de este servicio se clasifican en: psicología, psiquiatría, atención al adicto y son los siguientes:

- Horas trabajadas.
- Cantidad de pacientes.
- Entrevistas.
- Medicamentos.

Tabla 36. Indicadores de los servicios de salud mental

Mes	Psicología				
	Horas trabajadas	Cantidad de pacientes	Entrevistas	Psicot.	Cont.c.Farm.
Enero					

Fuente: Elaboración propia.

Servicio de odontología

Los indicadores de este servicio son:

- Cantidad de días trabajados.
- Horas trabajadas.
- Cantidad de consultas.
- Cantidad de pacientes.
- Prácticas tipo.

Tabla 37. Indicadores de las prácticas odontológicas

Práctica	Mes
Días trabajados	
Horas trabajadas	
Cantidad de consultas	
Extracciones	
Cirugías	
Tratamientos	
Detartraje	
Periodoncia	

Fuente: Elaboración propia.

Enfermeros por médico

Indica la cantidad de enfermeros en relación con el personal médico.

Tabla 38. Cantidad de enfermeros por médico

Profesionales médicos	
Enfermeros	
Ratio cantidad de enfermeros/cantidad de médicos	

Fuente: Elaboración propia.

Paramédicos sobre la cantidad de camas

Se supone que a medida que aumente el índice, habrá un número mayor de recurso humanos para prestar servicio.

Tabla 39. Cantidad de paramédicos sobre la cantidad de camas

Enfermeros	
Cantidad de camas por día	
Ratio enfermeros / cantidad de camas	

Fuente: Elaboración propia.

Médicos sobre la cantidad de camas

Tabla 40. Indicadores de médicos sobre la cantidad de camas

Médicos	
Cantidad de camas por día	
Ratio médicos / cantidad de camas	

Fuente: Elaboración propia.

14. Anexo II

Tabla 41. Análisis de los resultados de la encuesta

Ítems	TD	I	TA	Total
Considera que la información que brinda el sistema contable debe ser presentada y generada oportunamente.	594 50%	594 50%	0 0%	1188 100%
Considera que el sistema contable debe llevar un registro sistemático de las transacciones diarias en términos económicos.	594 50%	594 50%	0 0%	1188 100%
Considera que el sistema contable debe clasificar la información en grupos y categorías.	594 50%	0 0%	594 50%	1188 100%
Considera que la información contable que brinda el sistema debe ser resumida para ayudar a la toma de decisiones.	594 50%	0 0%	594 50%	1188 100
Considera que la institución debe conformar una serie histórica de giro de cama, número de pacientes, etc.	114 30%	88 23%	182 47%	384 100%
Considera que el hospital debe brindar información sobre estados patrimoniales, presupuestos.	126 33%	77 17%	181 50%	384 100%
Considera que el hospital debe reflejar toda la información pasada, presente y pública.	131 34%	69 18%	184 48%	384 100%
Considera que el hospital presta un servicio de salud sin demasiados recursos.	181 47%	84 22%	119 31%	384 100%
Considera que el hospital presta un servicio de salud de calidad que proporciona una mejora en la salud de la población.	127 33%	85 22%	172 45%	384 100%
Considera que los recursos humanos del hospital realizan sus tareas de manera creativa, ágil, dinámica y que eso genera cambios y mejoras continuas.	115 30%	65 17%	204 53%	384 100%

Fuente: Elaboración propia