
El costeo basado en actividades para la toma de decisiones gerenciales en salud

Activity based costing for management decisions in health

Roberto Carlos Legrá Álvarez ^I, Ariana Fernández García ^{II}, Manuel Collazo Herrera^{III}

- I. Master en Economía de la Salud. Licenciado en Contabilidad y Finanzas. Dirección de Servicios Médicos de la FAR.
 - II. Master en Economía de la Salud. Médico, especialista de II grado en Farmacología. Profesora Auxiliar. Investigadora Auxiliar. Departamento Economía de la Salud. Escuela Nacional de Salud Pública (ENSAP).
 - III. Doctor en Ciencias de la Salud. Investigador Titular. Profesor Titular. Instituto Nacional de Higiene, Epidemiología y Microbiología (INHEM).
-

Autor para la correspondencia:

Dra. MSc. Ariana Fernández García.

Dirección del centro de trabajo: Escuela Nacional de Salud Pública (ENSAP). Calle 100 (Ave.San Francisco), número 10132 entre Perla y E. Altahabana, Boyeros, La Habana, Cuba.

Teléfono: (537) 7643 1428-1431 Extensión 170. E-mail: ariana.fdez@infomed.sld.cu

RESUMEN

El costeo basado en actividades es diseñado para las empresas de manufactura, sin embargo su aplicación se extiende a los sistemas de salud. El objetivo de este trabajo es exponer la utilidad del método de costeo basado en actividades para la toma de decisiones gerenciales en salud a partir de su aplicación en los exámenes médicos preventivos. El costeo basado en actividades se establece en dos ideas básicas, la primera es que no son los productos sino las actividades las que originan los costos; y la segunda que son los productos los que consumen las actividades. A partir de esta metodología el costo de los exámenes médicos preventivos se asigna en dos etapas. La primera consiste en acumular los costos indirectos de fabricación por centros de costos. En la segunda etapa los costos se asignan a los trabajos de acuerdo con el número de actividades que se requieren para ser completado. Analizar los costos de cada actividad de los servicios en salud es necesario para el proceso de planificación de las entidades, y es importante para el Sistema Nacional de Salud cubano que invierte cuantiosos recursos para garantizarlos.

Palabras clave: *Costos por actividad, examen médico preventivo, costos en salud.*

ABSTRACT

Activity based on costing is designed for manufacturing companies; however its application extends to health systems.

The objective of this study is to expose the usefulness of the method of activity-based costing for management decisions in health from its application in the preventive medical examinations. Activity based on costing has two basic ideas, the first one is that activities are those that originate the costs and not the products; and the second is products are those that consume the activities. On the basis of this methodology, the cost of the preventive medical examinations is assigned in two stages. First stage consists on the accumulation of indirect costs of manufacture by cost

centers. In the second stage, the costs are allocated to the jobs according to the number of activities that are required to be completed. The analysis of costs at each activity of the health services is necessary for the planning process of the entities, and important for the Cuban National Health System that invests considerable resources to guarantee them.

Key words: *activity costs, preventive medical examination, health costs.*

Conflictos de intereses: No se plantean conflictos de intereses

INTRODUCCIÓN

El estudio de los costos en salud constituye un instrumento útil en la gestión administrativa, representan los recursos consumidos y aplicados a las actividades de un período económico determinado. En ellos se refleja el nivel de actividad alcanzado, y la óptima utilización de los recursos materiales.^{1,2}

El estudio de los costos en los servicios de salud constituye uno de los pilares para el análisis de la eficiencia en la utilización de recursos, entendida como la capacidad para generar servicios de salud bajo la combinación de insumos más efectivos y al menor costo posible. Son múltiples las metodologías para determinar costos, dentro de las cuales se subrayan: costeo por órdenes de producción, costeo por proceso, costeo por absorción, costeo estándar, costeo estimado, costeo variable por área de responsabilidad material y costeo basado en actividades; este último se destaca en su aplicación en las investigaciones realizadas en el campo de la salud.³⁻⁸

El costeo basado en actividades (ABC, del inglés Activity Based Costing), surge en la década de los 80 por Robert Kaplan Cooper, en este modelo los costos indirectos no se asignan a los productos, se asignan a las actividades que realizan para producir dichos productos. En otras palabras, el costo de los productos debe comprender el costo de las actividades y de las materias primas necesarias para fabricarlo y venderlo.^{9,10}

Aunque para muchos el ABC es considerado como un sistema, se trata de un método de costeo de la producción. El método es diseñado para las empresas de manufactura, sin embargo gracias a los buenos resultados en el manejo del mismo, su aplicación se extiende a las empresas de servicios y a los sistemas de salud, en el que se incluye tanto los servicios asistenciales, como las acciones de promoción y prevención en salud.

Entre las acciones de prevención de salud se incluyen los exámenes médicos preventivos, programas desarrollados para la evaluación de las condiciones de salud de cada individuo. En los cuales se detectan factores de riesgo a los que se está expuesto e identifican diferentes tipos de enfermedades, ya sea de origen común o profesional. Además las personas aprenden acerca de hábitos y estilos de vida más saludables para mejorar la calidad de vida. A nivel mundial los exámenes médicos preventivos se han convertido en una práctica generalizada, y la demanda de los mismos aumenta cada año.¹¹

En Cuba es frecuente la realización de los exámenes médicos preventivos en diferentes modalidades: pre-empleo, preventivo y de reintegro. Investigar sobre el costo de los mismos en el contexto cubano es de interés y actualidad porque se enmarca en la implementación de los Lineamientos de la Política Económica y Social del Partido y la Revolución aprobados en el VII Congreso del Partido Comunista de Cuba (PCC), y en los esfuerzos del Sistema Nacional de Salud hacia la consolidación y el avance de las transformaciones necesarias del sector de la salud.¹²

El método de costeo basado en actividades en las instituciones de salud representa una herramienta que permite a los decisores reducir o eliminar gastos excesivos, contribuye al uso

eficiente de los recursos, y a elevar la calidad de los servicios. Los servicios de salud en Cuba son asumidos por el Estado con un carácter socialista y universal, orientado a proteger la salud del pueblo bajo el principio de la equidad social como derecho ciudadano.¹

El objetivo de este trabajo es exponer la utilidad del método de costeo basado en actividades para la toma de decisiones gerenciales en salud a partir de su aplicación en los exámenes médicos preventivos.

DESARROLLO

En este trabajo se combinaron técnicas y herramientas que facilitaron la obtención de la información necesaria para su desarrollo tales como: la observación, las entrevistas, estudio y análisis de documentos primarios, bases de datos, y la revisión bibliográfica nacional y extranjera, todo lo cual constituyó la base teórica para su desarrollo.

MÉTODO DE COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES (ABC).

El método de costeo ABC es una filosofía actual, pero se utiliza desde hace varios años en numerosas empresas, con la diferencia que sin asignarle un nombre a las actividades desarrolladas en la producción como se hace ahora, simplemente se llevaban a cabo. Los recursos se asignan a las actividades desarrolladas por la empresa, y de estas a los productos y/o servicios (objetos de costo) ofrecidos por la misma. Este método se basa en dos ideas básicas, la primera es que no son los productos sino las actividades las que originan los costos; y la segunda que son los productos los que consumen las actividades.¹³⁻¹⁵

En este modelo, la cantidad de esfuerzo o trabajo determina en parte el nivel de costeo, donde la variable que mide dicha cantidad se denomina inductor de costo. De esta manera, el inductor es la variable que mide el número de realizaciones de las distintas actividades necesarias para desarrollar un producto o servicio y representa el factor por el cual los costos de un proceso varían directamente. Por lo tanto, esta unidad de medida se convierte en indicadores no financieros que afectan los costos de las actividades, debido que la cantidad de los mismos depende del esfuerzo realizado, el tiempo y los recursos utilizados.^{15,16}

El continuo desarrollo de la tecnología han influido en las normas y procedimientos contables de los sistemas de costos, pues al disminuir la mano de obra como consecuencia de la automatización, aumentan los costos indirectos convirtiéndose en los más representativos y a su vez en los más difíciles de asignar. Los costos indirectos, son aquellos que no están catalogados ni como materiales directos ni como costos de mano de obra directa y están relacionados con los servicios públicos (agua, energía y teléfono), arrendamientos, entre otros, los cuales no se pueden asignar directamente a los productos.^{3,13}

Es fácil determinar cuál es el costo total en un período, el problema consiste en saber cuánto de este costo total corresponde a cada uno de los productos y/o servicios en ese mismo período. El costeo basado en actividades busca dar una correcta asignación de los costos indirectos de fabricación, optimización de procesos, orientación hacia la generación de valor, pretender que la institución prestadora de servicios de salud sea más competitiva en su entorno, determinación de precios y rentabilidades, reducción de costos, etc.^{3,13}

Esta metodología persigue los siguientes objetivos: medir los costos de los recursos utilizados al desarrollar las actividades en un negocio o entidad, medir el desempeño que permita mejorar la satisfacción y eliminar el desperdicio en actividades operativas, y proporcionar herramientas para la planeación, determinación de utilidades, control y reducción de costos y toma de decisiones estratégicas.

El ABC sirve para identificar estrategias que faciliten disminuir los costos y elevar la calidad, lo cual se traduce en una mejora continua, de esta manera incrementa la eficiencia de la cadena de valor.

La información que proporciona se usa para corregir deficiencias, al comparar los recursos consumidos con los productos finales, más que para emplazar acciones o decisiones que conduzcan a un mejoramiento de ganancias y actuación operacional, fundamentalmente en el campo de la salud. ⁽¹³⁻¹⁵⁾

A diferencia de la empresas de producción de medios materiales, el área de la salud tiene determinadas particularidades como: la intangibilidad de los servicios, la imposibilidad de su fabricación en serie o por lotes de pedidos, las peculiaridades intrínsecas de cada paciente, entre otras; dificultan sin dudas el cálculo de los costos y constituyen un ambiente complejo para los métodos tradicionales de costeo. ^{3,4,6}

En el sector de la salud se enfrenta transformaciones en sus políticas existentes para la prestación del servicio; serie de cambios que obligan a éste a que se torne rentable. Para lo cual precisa de un sistema de costos que permita medir y conocer el costo real de la prestación de cada uno de los servicios. En el área de la salud se le asigna singular importancia al ABC, que aunque no está en contradicción con los sistemas tradicionales de costeo, resulta más factible su implementación con la utilización de los inductores de costo.

COSTOS DE LOS EXÁMENES MÉDICOS PREVENTIVOS.

Los exámenes médicos preventivos surgen con el objetivo de anticipar el riesgo de padecer determinadas enfermedades, pero el abuso de los mismos no es aconsejado. En Europa, el costo de estos exámenes médicos oscila entre los 1 500 y los 2 500 euros. La clínica Universidad de Navarra en Madrid cobra 1 815 euros por cada examen médico de un día de duración. ^{17,18}

Existen asociaciones que aconsejan realizar los exámenes médicos preventivos al menos una vez en el año o una vez cada dos años, especialmente a partir de los 40 ó 50 años de edad. Incluso se ha planteado que lo ideal es que todas las personas realicen las pruebas cada tres o cinco años, en función de las que cada cual requiera. No obstante, se advierte que el exceso de reconocimientos médicos puede convertirse en una obsesión, y generar una población hipocondriaca con el riesgo de medicalizar la vida. ^{18,19}

Por otra parte, están las organizaciones que niegan la utilidad de los exámenes médicos preventivos anuales o bianuales, sobre todo cuando se realizan de modo indiscriminado. Argumentan que las vacunaciones, la eliminación de las conductas de riesgo, al igual que los llamados determinantes de la salud, también pueden mejorar la cantidad y calidad de vida en el ámbito personal y colectivo, sin la necesidad de someterse a costosos exámenes médicos de control. ^{19,20}

En Cuba los exámenes médicos preventivos son un componente esencial dentro del Sistema Nacional de Salud (SNS), por este motivo el enfoque preventivo necesita que sus acciones a favor de la salud, sean valoradas en su repercusión económica. Pocas investigaciones se han ocupado de analizar su comportamiento, y las publicaciones relacionadas con el tema son irregulares, entre las que se incluyen el costo del examen médico periódico a los trabajadores y el examen médico de control en salud en el Ministerio del Interior (MININT). ^{11,21-24} Otro elemento importante es que el desarrollo actual de la contabilidad de costos en los sistemas de salud, aun no permite cuantificar con rigor el costo de los exámenes médicos de control en todas las instituciones.

Lage y colaboradores publicaron un estudio sobre el costo de los exámenes médicos periódicos realizados a trabajadores en el Instituto Nacional de Salud de los Trabajadores (INSAT) en el año 2013. En la investigación se determinó el costo institucional del examen médico por el método de costeo ABC y el método paciente/enfermedad. El costo del examen médico resultó ser de 223.15 CUP por el método de costeo ABC, y 385.65 CUP por el método de costeo paciente/enfermedad. ⁽²²⁾

García y colaboradores diseñaron un procedimiento para la determinación del costo del examen médico de control en salud categoría I, en el Policlínico del MININT de La Habana, en el año 2012. Esta investigación se realizó en el último trimestre del año 2011, con la recopilación de costos

reales en una muestra de 480 examinados. La misma arrojó como resultado un costo unitario por paciente de 112.77 CUP.²³

Hernández y colaboradores investigaron acerca de un procedimiento para determinar el costo de los exámenes de laboratorio que intervienen en el examen médico de control en salud categoría I, realizado en el Policlínico del MININT de La Habana, en el año 2012. Esta investigación muestra los costos unitarios por pacientes generados en los laboratorios: Clínico, SUMA y Microbiología; donde resultó tener un costo unitario por paciente de: 54.03 CUP, 14.03 CUP y 3.65 CUP respectivamente para cada laboratorio y el costo total unitario por paciente de 71.71 CUP.²⁴

En Cuba las investigaciones sobre costos en salud, se han desarrollado en diversas instituciones, y con diferentes metodologías, que no siempre se publican de manera explícita, por lo que resulta difícil la replicación de estos estudios.^{25,26} En este sentido, cabe señalar que los costos varían en el tiempo y el método de costeo empleado para determinarlos, además son intrínsecos del lugar; por lo que extrapolarlos a otro contexto resulta difícil en algunos casos y en otros imposible. A partir de este análisis, resalta la importancia para el Sistema Nacional de Salud de unificar la metodología empleada para determinar los costos en salud con la finalidad de contrastar resultados en diferentes áreas o instituciones.

MÉTODO DE COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES PARA LOS EXÁMENES MÉDICOS PREVENTIVOS.

La calidad y razonabilidad del método ABC radican en la definición de una base de asignación adecuada para cada proceso de apoyo o administrativo. Para el establecimiento de esta metodología es necesario cumplir con los siguientes procesos:^{6,27}

- Definir objetos de costo, actividades claves y recursos.
- Definir actividades que apoyan beneficios como causa de esas actividades.
- Desarrollar un diagrama basado en procesos que represente el flujo de actividades, los recursos y la relación entre ellos.
- Definir la vinculación entre actividades y beneficios.
- Calcular e interpretar la nueva información basada en actividades.

La administración actualmente dispone de información de costos más exacta para la planeación y la toma de decisiones. En el proceso analítico de definir actividades y sus vínculos, los decisores evalúan la relación de los procesos, lo que ayuda a reducir los costos de las estrategias. El método ABC pretende la simplificación del costo del producto, al acumular los costos de cada actividad que se realiza para generar el producto. Para lo cual es necesario seguir los siguientes pasos:^{27,28}

- Analizar e identificar las actividades de apoyo a la producción que aportan los departamentos de servicio a los productivos, denominados departamentos indirectos.
- Formar grupos de costos homogéneos (costos de cada grupo, referido a una actividad) donde se evalúan las actividades de forma separada.
- Calcular las medidas de la actividad, identificándolas en unidades de actividad.
- Obtener el costo unitario de proveer cada actividad al proceso de fabricación, al dividir el costo total de cada actividad entre el número de unidades de actividad consumidas.
- Identificar el número de unidades de actividad, consumidas por cada producto.
- Aplicar los gastos indirectos de fabricación a los productos o servicios elaborados, al multiplicar el costo unitario de proveer cada actividad, por el número de unidades de actividad ocupadas para cada producto.

La asignación de costos por este método se da en dos etapas donde la primera consiste en acumular los costos indirectos de fabricación por centros de costos, con la diferencia de que no solamente se utilizan más centros que en los métodos tradicionales sino que estos toman otro nombre: se denominan centros de actividades. En la segunda etapa los costos se asignan a los trabajos de acuerdo con el número de actividades que se requieren para ser completados. La institución se divide en actividades, cada una describe lo que hace, el tiempo que se consume y las salidas de los procesos. La principal función de una actividad es convertir recursos (materiales, mano de obra, tecnología) en salidas.

A partir de lo anteriormente expuesto y del supuesto de una entidad del nivel de atención secundaria del SNS cubano se propone el siguiente procedimiento en la aplicación del método ABC para los exámenes médicos preventivos: ^{21-24, 27-30}

- **Primera Etapa: implementación y desarrollo del método de costeo "ABC".**

Esta primera etapa constituye la base para la determinación de los costos y se desarrollará mediante el cumplimiento de cuatro pasos bien definidos.

Paso 1. Identificación de los Centros de Costos (CC) o Centros de Actividades (CA).

Mediante el empleo de la metodología para la realización de los exámenes médicos preventivos y el organigrama de la institución, se desarrollará un diagrama de flujo de datos que describa la secuencia por la que transitarán los examinados, desde su ingreso hasta su egreso. Posteriormente, con el apoyo de un equipo multidisciplinario, se identificarán los centros de actividades que complementan los exámenes médicos preventivos.

Paso 2. Identificación de las Actividades dentro de cada Centro de Actividad.

De conjunto con el equipo disciplinario anteriormente establecido, se procederá a identificar las diferentes actividades realizadas dentro de cada CA, en función exclusiva de los exámenes médicos preventivos. En este proceso se rechazaran las actividades que para el propósito establecido no aportan valor alguno. Para mejor manejo de la información, se le asignará a cada actividad un número de dos dígitos, de manera que este número sea único para cada actividad dentro de su CA.

Existen actividades que pueden tener expresión de costos en más de un CA. En este caso, el número que las identifica coincidirá en cada uno de los CA. Ejemplo de ello es la actividad "biopsia" que tiene expresión de costo en los centros de actividades: cirugía y anatomía patológica, y puede quedar codificada como 01 en ambos centros de actividades.

Una vez concluido el paso 1 y 2 de la primera etapa se consignará con la identificación y clasificación de los servicios destinados a los exámenes médicos preventivos, que constituyen los centros de actividad. Así por ejemplo, según la entidad, en los servicios de apoyo médico se incluirá: ortopedia, oftalmología, otorrinolaringología, cardiología, ginecología, urología, estomatología, enfermería, cirugía, psicología, medicina interna, gastroenterología, imagenología, laboratorio y esterilización; y en los servicios de apoyo no médico se incluirá: cocina comedor, lavandería, mantenimiento, archivo, comunicaciones, y limpieza. En este punto se comenzarán a identificar los elementos de costo de cada centro de actividad.

Paso 3. Asignación de costos a las Actividades dentro de cada Centro de Actividad y determinación del "pool" de costo.

La asignación de costos a las actividades se realizará mediante tres elementos de costos fundamentales: materiales directos (MD), mano de obra directa (MOD) y gastos indirectos de fabricación (GIF).

Materiales directos: la asignación de costos por concepto de MD, constituye todos los medios materiales e insumos consumidos por cada una de las actividades, se determinará fundamentalmente por normas de consumo y por gastos reales, incluirá medicamentos, reactivos, material gastable, alimentos, artículos de aseo y limpieza.

Mano de obra directa: la asignación de costos por MOD se realizará mediante la asignación del gasto de salario del personal por el tiempo empleado para realizar una actividad en específico. Las actividades que no tengan tiempo normado para su realización se determinarán mediante entrevistas no estructuradas al personal calificado, para precisar el tiempo en horas dedicados a la actividad en cuestión.

Gastos indirectos de fabricación: para la asignación de los GIF que incluirá electricidad, agua, telefonía y depreciación, se utilizará la técnica que propone la metodología ABC, para la asignación de costos, elaborados bajo los principios de que estos sean medibles y controlables, además de que representarán eficientemente la relación consumo de recursos – actividad – producto.

Finalmente se calculará el costo de cada actividad dentro de cada CA, mediante la suma de los diferentes conceptos de costos (MD, MOD y GIF) inherentes a cada actividad en específico.

$$\text{Costo por Actividad} = \text{MD} + \text{MOD} + \text{GIF}$$

En los casos donde no sea posible asignar los diferentes conceptos de costo a una actividad en particular, el costo por actividad se determinará al dividir la sumatoria de los elementos de costos en un período determinado entre el número de actividades realizadas en el propio período.

$$\text{Costo por Actividad} = \frac{\sum \text{MD} + \text{MOD} + \text{GIF}}{\text{Número de actividades en el periodo}}$$

En síntesis, según la entidad de aplicación, los elementos de costos en las actividades de apoyo médico se organizarán como: 1) material directo: material gastable, reactivo, y material directo; 2) salario directo: médicos, enfermeras, y técnicos; 3) gasto indirecto de fabricación: electricidad y agua; y para las actividades de apoyo no médico se podrán reflejar como: 1) material directo: alimentos y artículos de limpieza; 2) salario directo: cocinero, pantrista, secretaria, auxiliar de limpieza y electromédico; 3) gasto indirecto de fabricación: electricidad, agua, telefonía, gas y depreciación.

Paso 4. Elaboración de la información por Centros de Actividad.

En cada CA se consolidará la información contable en hojas de trabajo previamente elaboradas y se tramitará con el departamento de Economía, que recepcionará la información proveniente de los distintos CA.

- **Segunda Etapa: de consolidación de la información, análisis y resultados.**

En esta etapa se procesa la información obtenida de los diferentes CA, mediante las bases de datos creadas para este propósito y se elaborara la información de costos consolidada para realizar los análisis pertinentes por parte de la dirección del hospital. El costo por centro de actividad se calculará mediante la sumatoria de los costos totales de cada una de las actividades desarrolladas en cada CA. Los costos totales por cada actividad se determinarán mediante la multiplicación del costo unitario de cada actividad por la cantidad de actividades tipo realizadas durante el período de tiempo del estudio en cuestión.

El método ABC, además de informar sobre el costo del producto en este caso los exámenes médicos preventivos, contribuye al análisis de los costos por especialidades, a partir de identificar los CA. Lo cual es necesario en las instituciones presupuestadas, donde los recursos son administrados por las diferentes especialidades. Reconocer que parte de los elementos de costos, dígame material directo, mano de obra directa y gastos indirectos de fabricación, corresponde a cada especialidad, le brinda a los decisores información cuantitativa sobre los recursos que aporta cada especialidad en función de la realización de los exámenes médicos preventivos.

La ventaja que tiene determinar los costos por especialidades es que son analizados y asumidos desde el proceso de la planificación material hasta la conformación del presupuesto de cada una de las especialidades para un período de tiempo determinado. De esta manera cada especialidad cuenta con una herramienta para administrar mejor sus recursos en función de las actividades a garantizar y del presupuesto en función de sus gastos planificados para el próximo año.

Los resultados que se obtienen con el método ABC, también permiten contrastar los recursos consumidos por especialidades en relación con el presupuesto. Lo cual constituye una herramienta útil para la toma de decisiones y aporta información necesaria para el proceso de planificación material y financiero. Este análisis facilita en la práctica, analizar los puntos más críticos en los procesos de cada CA, brindándole a los decisores la posibilidad de modificar o eliminar aquellos procesos que no aportan valor a la realización de los exámenes médicos preventivos.

El manejo de los costos constituye un importante instrumento de trabajo en los diferentes niveles del SNS cubano, como apoyo a los procesos y como herramienta para los responsables de tomar decisiones. En este contexto el Ministerio de Salud Pública (MINSAP) desempeña el papel rector en los cambios necesarios para perfeccionar el sistema. Entre sus múltiples aristas de trabajo se encuentra la introducción paulatina del análisis de los costos en los diferentes servicios de salud.^{1, 29,30}

La temática expuesta, como instrumento metodológico para la toma de decisiones gerenciales, alega el cumplimiento del objetivo 6 de trabajo del MINSAP para el 2018 (Incrementar la racionalidad y la eficiencia económica) que responde a los lineamientos aprobados por el PCC (L-1-7,14,21-24,26,42,53,67-70,72-74,82,84,85,88-90,92,101,116,118,126,133,204,207,238,244,252, 255, 257,258,261,271); contribuye al fortalecimiento del Programa por la Eficiencia Económica y el uso Racional de los Recursos (PEERR) del MINSAP, sustenta la implementación del sistema de costos en salud y el análisis del comportamiento de los costos en las diferentes instituciones del sector.^{31,32}

La contribución del ABC al PEERR se fundamenta en la posibilidad del análisis en el uso racional de los recursos hacia el interior de cada institución de salud. Los resultados que se obtiene con el método ABC muestran aquellos elementos sobre los cuales se puede actuar, que le permite a las instituciones de salud mejorar sus indicadores de eficiencias en aspectos relacionados con el niveles de actividad por consulta médicas, el comportamiento de la ejecución del presupuesto, la repercusión económica de los medios diagnósticos, consumo de medicamentos, la utilización de la medicina natural y tradicional, el comportamiento del material gastable y los indicadores de eficiencia energética.

La información de costos en salud resulta importante para la toma de medidas oportunas con el fin de obtener el máximo de eficiencia en la ejecución presupuestaria y elevar la eficacia de la gestión en general, permitir a la dirección del SNS cubano, evaluar económicamente a las entidades, al propio tiempo de elaborar y fundamentar índices para mejorar el proceso de la planificación financiera, y brindar a los dirigentes y trabajadores la educación económica necesaria, al facilitarles información acerca de las acciones que en cada área de trabajo se ejecutan, dándoles participación en los análisis de los resultados.

Consideraciones finales

En la aplicación del método de costeo basado en actividades es necesario involucrarse en el análisis de cada una de las actividades, identificarlas y describirlas, con la finalidad de determinar cómo se realizan y se llevan a cabo, cuánto tiempo y qué recursos son requeridos, qué datos operacionales reflejan su mejor actuación y qué valor tiene la actividad para la organización.

El proceso de asignación de costos a cada actividad y objeto de costo, es muy efectivo al usar el inductor de costo, los mismos tienen que tener la capacidad de ser medibles y flexibles para ser modificados cuando se requiera renovar algún precio, insumos o procesos.

El método de costeo basado en actividades constituye una herramienta en la gestión administrativa y gerencial para coadyuvar la toma de decisiones en salud, permite analizar los costos de cada una de las actividades de los servicios, que es necesario para el proceso de planificación de las entidades, y es importantes para el Sistema Nacional de Salud cubano que invierte cuantiosos recursos para garantizarlos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Ministerio de Salud Pública. Dirección de Economía. Manual de Instrucciones y Procedimientos de Costos en Salud. 2012, 127p. Disponible en: <http://www.dncontabilidad.sld.cu/.../manuales/Manual%20de%20Costos%20Actualizados%202013.pdf>
2. Reyes Hernández R. Procedimiento para la gestión del costo por enfermedades y pacientes en los hospitales generales cubanos: su aplicación en Cienfuegos [tesis]. Santa Clara: Universidad Central "Marta Abreu" de las villas, Facultad de Ciencias Económicas; 2016.
3. Cuevas Villegas CF, Chávez G, Castillo JA, Caicedo NM, Solarte WF. Costeo ABC. ¿Por qué y cómo Implantarlo? Estudios Gerenciales [Internet]. 2004 [citado 12 May 2017]; 66(1-2): [aprox. 12 p.]. Disponible en: http://www.scielo.org.co/scielo.php?script=sci_arttext&pid=s0123-59232004000300003&lng=en&tlng=pt .
4. Marteau SA, Perego LH. Modelo del costo basado en la actividad aplicado a consultas por trazadores de enfermedades cardiovasculares. Salud Pública Méx [Internet]. 2001 Feb [citado 12 May 2017]; 43(1): [aprox. 10 p.]. Disponible en: http://www.scielosp.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=s0036-36342001000100005&lng=en
5. Alvear S, Canteros J, Rodríguez P. Estudio retrospectivo de costos de tratamientos intensivos por paciente y día cama. Rev Méd Chile [Internet]. 2010 [citado 12 May 2017]; 138 (5): [aprox. 8 p.]. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.4067/s0034-98872010000500005>
6. Pacheco Mexzon RR. Costos por actividad. Pensamiento Crítico [Internet]. 2014 [citado 12 May 2017]; 19 (2): 167-176. Disponible en: <http://revistasinvestigacion.unmsm.edu.pe/index.php/econo/article/view/11111>
7. Arredondo A, Damián T. Costos económicos en la producción de servicios de salud: del costo de los insumos al costo de manejo de caso. Salud pública Méx [Internet] 1997 Mar [citado 2017 Nov 09]; 39(2): 117-124. Disponible en: [http://www.scielosp.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0036-36341997000200005](http://www.scielosp.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0036-36341997000200005&lng=en) <http://dx.doi.org/10.1590/S0036-36341997000200005>
8. Arredondo A, Damián T, de Icaza E. Una aproximación al estudio de costos de servicios de salud en México. Salud Pública Mex [Internet]. 1995 Oct [citado 2017 Nov 09]; 37 (5): 437-445. Disponible en: <http://saludpublica.mx/index.php/spm/article/view/5868/6596>
9. Alvis Guzmán N, de la Hoz Restrepo F, Higuera AB, Pastor D, Di Fabio JL. Costos económicos de las neumonías en niños menores de 2 años de edad, en Colombia. Rev Panam Salud Pública [Internet]. 2005 Mar [citado 2017 Nov 09]; 17(3): 178-183. Disponible en: http://www.scielosp.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1020-49892005000300005&lng=en
10. Cooper, R. Kaplan, R. Coste y efecto: cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad. Barcelona: Editorial Gestión; 2000.

11. Lage DC. Análisis Costo-Resultados de Los Exámenes Médicos Periódicos Realizados por el INSAT en el 2008 y el 2009 [tesis]. La Habana: Instituto Nacional de Salud de los Trabajadores; 2012.
12. Partido Comunista de Cuba. Informe Central al VII Congreso. La Habana: Editora Política; 2016.
13. Murillo Ballester GG. Propuesta de un Sistema de Costos ABC para La IPS Salud Confamiliares. [tesis]. Manizales: Universidad General de Colombia, Facultad de Administración; 2016. Disponible en: <http://www.bdigital.unal.edu.co/55720/1/75073203.2016.pdf>
14. Jiménez Lemus W. Contabilidad de Costo. Bogotá: Editorial Fundación para la Educación Superior San Mateo; 2010.
15. Castellanos Elías J. Revisión crítica al ABC y a los "nuevos métodos de costeo". Contaduría y Administración [Internet]. 2003 Jun [citado 2011 Nov 06]; 209: 47-55. Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=3952090>
16. Mukodsi Caran M, Borges Oquendo LC. Elementos para la implantación y uso del sistema de costos en salud. Rev Cubana Med Gen Integr [Internet]. 2000 [citado 2017 Nov 09]; 16(6): 551-55. Disponible en http://www.bvs.sld.cu/revistas/mgi/vol16_6_00/mgi05600.htm
17. Health Care Cost Institute. 2014 Health Care Cost and Utilization Report. 2015 Oct. Disponible en: <https://kaiserfamilyfoundation.files.wordpress.com/.../7670-03.pdf>
18. Clínica Universidad de Navarra. Memoria 2015-2016. 2016. Disponible en: <https://www.cun.es/.../memoria-clinica-universidad-navarra-2015-2016.pdf>
19. Montero LJ, Montero OL, Moraga UL, Althausen KC. La Consulta por "Chequeo Médico" En Adultos. Rev Med Clin Condes [Internet]. 2010 [citado 2011 Nov 06]; 21(5) 674-683. Disponible en: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0716864010705885>
20. Caro JJ1, Briggs AH, Siebert U, Kuntz KM. Modeling good research practices--overview: a report of the ISPOR-SMDM Modeling Good Research Practices Task Force-1. Med Decis Making [Internet]. 2012 Oct [citado 2017 Nov 09]; 32(5): 667-77. Disponible en: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/22990082>
21. Pérez AY. Los exámenes médicos preventivos a los trabajadores. Determinación del costo en el Policlínico docente "Fernando Álvarez Pérez" y en el Instituto Nacional de Salud de los Trabajadores [tesis]. La Habana: Universidad de La Habana, Facultad de Contabilidad y Finanzas; 2013.
22. Lage Dávila C, Almirall Hernández P, Suárez Jiménez A, Pérez Acosta Y, Lima Martínez R, Fernández Díaz I. Costo de los exámenes médicos preventivos en trabajadores. Rev Cubana Salud Pública [Internet]. 2015 Dic [citado 2017 Nov 09]; 41 (4): [aprox. 7 p.]. Disponible en: http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S086434662015000400006&lng=es
23. Nerey García N. Procedimiento para la determinación del costo del Examen Médico Control de Salud: Categoría I en el Policlínico MININT [tesis]. La Habana: Universidad de La Habana, Facultad de Contabilidad y Finanzas; 2012.
24. Hernández CE. Procedimiento para determinar el costo de los exámenes de Laboratorio que intervienen en el Examen Médico Control de Salud Categoría I [tesis] La Habana: Universidad de La Habana, Facultad de Contabilidad y Finanzas; 2012.
25. García Fariñas A, García Rodríguez JF, Gálvez González AM, Jimenez López G. Calidad metodológica de las evaluaciones económicas completas, publicadas en revistas médicas cubanas (1999-2014). Rev Cub Salud Pública. 2016; 42(2): 183-192

26. García-Altés A. Metodología, diseminación y financiación en los estudios de evaluación económica: el bueno, el feo y el malo. Asociación de Economía de la Salud. Boletín Informativo: Economía y Salud. 2001; 40: 1-2.
 27. Fernandes V, Barbosa A, Mendes E, Del Canto E. Sistema de costeo ABC en la gestión de los hospitales: una reflexión. Ingeniería y Sociedad UC. 2014; 10 (1): 78-87.
 28. Ripoll Feliu V, Monzón Valdés Y, Pérez Barral CO. Análisis de variables que influyen en la implementación del sistema de gestión y de costos basado en las actividades (ABC/ABM): estudio de un caso. RIGC. 2014; XII (23): 1-16.
 29. Reyes Hernández R, Pérez Guevara D, Becerra Suarez K, Gómez Alfonso E, Pérez Falco G. El costeo por pacientes en cuba. Fundamentos teóricos. Revista Científica COFIN Habana [Internet]. 2012 Sept [citado 2017 Nov 09]; 3: 52-58. Disponible en: <http://www.cofinhab.uh.cu/index.php/RCCF/article/download/72/71>
 30. Rojas F. Fundamentación de la especialidad de Salud Pública. Rev Cub Salud Pública [Internet]. 2011 May [citado 2017 Nov 06]; Disponible en: http://bvs.sld.cu/revistas/spu/vol37_05_11/spu09511.htm
 31. MINSAP. República de Cuba. Objetivos de trabajo del Ministerio de Salud Pública para el año 2018. Disponible en: <http://www.sld.cu/noticia/2018/01/23/objetivos-de-trabajo-del-ministerio-de-salud-publica-para-el-ano-2018>
 32. MINSAP. República de Cuba. Metodología. Procedimiento para la confección de la información del Programa por la Eficiencia Económica y el Empleo Racional de los Recursos. 2017.
-

Recibido: 30 de abril de 2018.

Aprobado: 31 de mayo de 2018

MSc. Roberto Carlos Legrá Álvarez. Dirección de Servicios Médicos de la FAR.

Correo electrónico de contacto: ariana.fdez@infomed.sld.cu