

**ANÁLISIS A LA INFORMACIÓN DE COSTOS Y GASTOS GENERADA EN LA  
SEDE ALMACENTRO DEL HOSPITAL MENTAL PARA DETERMINAR LA  
RENTABILIDAD OBTENIDA**

**ÁNGELA MARIA ARBOLEDA MÉNDEZ**

**MÓNICA ALEJANDRA DÍAZ LÓPEZ**

**SANDRA LINEY POSADA VÁSQUEZ**

**UNIVERSIDAD DE MEDELLÍN  
ESPECIALIZACIÓN EN GESTIÓN FINANCIERA EMPRESARIAL  
COHORTE 34  
MEDELLÍN  
2011**

**ANÁLISIS A LA INFORMACIÓN DE COSTOS Y GASTOS GENERADA EN LA  
SEDE ALMACENTRO DEL HOSPITAL MENTAL PARA DETERMINAR LA  
RENTABILIDAD OBTENIDA**

**ÁNGELA MARIA ARBOLEDA MÉNDEZ**

**MÓNICA ALEJANDRA DÍAZ LÓPEZ**

**SANDRA LINEY POSADA VÁSQUEZ**

**Trabajo de grado como requisito para optar al título de  
Especialista en Gestión Financiera Empresarial.**

**Asesor Metodológico:**

**FREDY LOPEZ PEREZ**

**Soc, Esp, MSc, PhD (est)**

**Asesora Temática:**

**MARIA ISABEL DUQUE ROLDÁN**

**Contadora Pública**

**Especialista en Revisoría Fiscal**

**Aspirante al título de Maestría en Ciencia Política**

**UNIVERSIDAD DE MEDELLÍN**

**ESPECIALIZACIÓN EN GESTIÓN FINANCIERA EMPRESARIAL.**

**COHORTE 34**

**MEDELLÍN**

**2011**

## TABLA DE CONTENIDO

	Página
<b>RESUMEN .....</b>	<b>9</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>10</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>11</b>
<b>1. SITUACIÓN DIAGNÓSTICA .....</b>	<b>13</b>
1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	13
1.2 OBJETIVOS .....	14
1.2.1 OBJETIVO GENERAL.....	14
1.2.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS.....	14
1.3. JUSTIFICACIÓN .....	15
1.4. DISEÑO METODOLÓGICO.....	16
1.4.1 ENFOQUE.....	16
1.4.2. ALCANCE.....	16
1.4.3. DISEÑO.....	17
<b>2. PRESENTACIÓN .....</b>	<b>17</b>
2.1 RESEÑA HISTÓRICA .....	17
2.2 PLATAFORMA JURÍDICA .....	18
2.3 PLATAFORMA ESTRATÉGICA .....	18
2.3.1 MISIÓN.....	18
2.3.2 VISIÓN .....	18
2.3.3 VALORES .....	19
2.3.4 POLÍTICA DE CALIDAD.....	19
<b>3. MARCO TEÓRICO .....</b>	<b>20</b>
3.1 RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA .....	22
3.1.1 COMPONENTES DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA .....	22
3.1.1.1 PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA (PGCP).....	23
3.1.1.2 MANUAL DE PROCEDIMIENTOS.....	23
3.1.1.3 DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA.....	23
3.2 NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA.....	23
3.2.1 PRINCIPALES MODIFICACIONES.....	26
3.2.1.1 ASPECTOS METODOLÓGICOS .....	26

3.3 METODOLOGÍA DE GESTIÓN PRODUCTIVA DE SERVICIOS A LA SALUD.....	27
3.4 OBLIGATORIEDAD NORMATIVA DE CALCULAR COSTOS HOSPITALARIOS .....	29
3.5 COSTOS.....	31
3.6 ELEMENTOS DEL COSTO.....	32
3.6.1 MANO DE OBRA (GASTOS DE PERSONAL).....	32
3.6.2 MATERIALES O MATERIA PRIMA.....	32
3.6.3 COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN .....	33
3.7 CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS.....	33
3.8 CONTABILIDAD DE COSTOS.....	35
3.8.1 PROPÓSITOS DE LA CONTABILIDAD DE COSTOS .....	35
3.9 SISTEMA DE COSTOS .....	36
3.9.1 BASE DE COSTEO.....	38
3.9.2 SISTEMA DE ACUMULACIÓN DE COSTOS.....	38
3.9.3 FILOSOFÍA DE COSTEO.....	38
3.10 ADOPCIÓN DE UN SISTEMA DE COSTOS .....	38
3.11 COSTOS HOSPITALARIOS EN COLOMBIA.....	39
3.11.1 <i>Costos Fijos Hospitalarios</i> .....	40
3.11.2 <i>Costos Variables Hospitalarios</i> .....	40
3.11.3 <i>Costeo Marginal</i> .....	40
3.11.4 <i>Contabilidad Administrativa y la toma de decisiones</i> <sup>13</sup> .....	41
3.12 PUNTO DE EQUILIBRIO.....	41
<b>4. ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN DE COSTOS Y GASTOS .....</b>	<b>42</b>
4.1 COMPONENTE DE LOS COSTOS.....	42
4.2. ANÁLISIS DE LOS COSTOS.....	45
4.3. ANÁLISIS DE LOS INGRESOS RELACIONADOS CON LOS COSTOS .....	47
4.4 ANÁLISIS DEL PUNTO DE EQUILIBRIO .....	54
4.5 ANÁLISIS DE RENTABILIDAD.....	55
<b>CONCLUSIONES .....</b>	<b>56</b>
<b>RECOMENDACIONES .....</b>	<b>57</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>59</b>

## RESUMEN

El Hospital Mental de Antioquia, buscando ser más competitivo en el mercado, amplió su cobertura, con la sede alterna ubicada en el Centro Comercial Almacentro, donde se presta los servicios de Consulta Externa por Médico Especialista Psiquiatra, Médico Subespecialista, Psiquiatría Infantil, Consulta Externa por Médico Especialista Neurólogo y comercialización de medicamentos ambulatorios a través de la venta de farmacia.

Cada unidad de negocio, que conforma esta sede, está incurriendo en una serie de costos que analizados independientemente muestran una distribución desproporcionada, en relación con la generación de los ingresos. Actualmente los costos por servicio de consulta externa, no son cubiertos con los ingresos, solo al consolidar la información arroja resultados razonables, para analizar la rentabilidad producida.

Para el desarrollo de este trabajo analizamos los diferentes componentes de los costos asociados con la prestación del servicio de consulta externa y la venta de productos farmacéuticos para determinar las variables que afectan la rentabilidad en cada unidad de negocio de manera individual y el consolidado de la sede Almacentro.

El análisis lo realizamos a través de hojas de cálculo, en las cuales se detallaron los costos hospitalarios de mano de obra, suministros, gastos generales, costos distribuidos, entre otros y con la recopilación de estos datos y con la aplicación de la fórmula de estimación lineal, establecimos los costos variables y fijos totales, elementos que nos permitió realizar el análisis de punto de equilibrio y margen de contribución para el servicio de consulta y venta de productos farmacéuticos requeridos en la recuperación de los costos incurridos, así como el análisis de la rentabilidad generada en el consolidado de la información de la sede.

## **ABSTRACT**

Mental Hospital of Antioquia, seeking to be more competitive in the marketplace, extended its coverage in the alternative site located in the Mall Almacentro, which provides outpatient services for Medical Specialist Psychiatrist, Medical sub-specialists, Child Psychiatry, Outpatient by Medical Specialist Neurologist and outpatient drug market through the sale of pharmacy.

Each business unit which makes up seat is making a number of costs that independently analyzed show a disproportionate distribution in relation to the generation of income. Currently the costs for outpatient services are not covered by income, only to consolidate the information casts reasonable results, to analyze the return produced.

For the development of this paper we analyze the different components of the costs associated with the provision of outpatient services and sale of pharmaceutical products to determine the variables that affect the return in each business unit individually and consolidated headquarters Almacentro.

The analysis was performed using spreadsheets, which were detailed in hospital costs for labor, supplies, overhead, distribution costs, among others, the collection of these data and the application of the linear estimation formula, we set the total variable and fixed costs, elements that allowed us to make the break-even analysis and contribution margin for the consultation service and product sales pharmaceutical required in the recovery of costs incurred and analysis generated in the consolidated return of information from headquarters.

## INTRODUCCIÓN

El ESE Hospital mental de Antioquia, está dedicado a la prestación de servicios de salud mental, entendida como un servicio público a cargo del Estado y como parte integral del sistema de Seguridad Social en Salud. En consecuencia, se prestan los servicios correspondientes al plan obligatorio de salud, prevención de las enfermedades y educación de la comunidad. También actúa como centro de investigación, adiestramiento y formación del personal requerido por el sector salud, para lo cual coordinan sus acciones con las entidades públicas y privadas.

El contenido de este trabajo está basado en la información financiera histórica de la sede Almacentro del Hospital mental de Antioquia, en donde actualmente se presta el servicio de consulta externa por Médico Especialista Psiquiatra y comercialización de medicamentos ambulatorios a través de la venta de farmacia.

En éste presentamos un análisis a la información de costos y gastos generada en esta sede, así como los ingresos relacionados y los márgenes de rentabilidad obtenidos, para con ello, diagnosticar la situación financiera consolidada de esta sede.

Nuestro trabajo está centrado en el estudio de la información de los elementos de los costos hospitalarios y los ingresos generados de acuerdo con las consultas atendidas por mes y las venta de productos farmacéuticos, en esta sede, para ello partimos desde la perspectiva financiera, analizando los informes de las materias primas, insumos, gastos generales y costos distribuidos, facturación y márgenes de rentabilidad para finalmente generar unas recomendaciones que orienten a la administración en la toma de decisiones, enfocados en el mejoramiento continuo,

estabilización y permanencia de la sede Almacentro, contribuyendo con el bienestar integral de la Comunidad.



# **1. SITUACIÓN DIAGNÓSTICA**

## **1.1 Planteamiento del Problema**

La Empresa Social del Estado Hospital Mental de Antioquia es una entidad con categoría especial de entidad pública descentralizada del orden departamental, dotada de personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, sometida al régimen jurídico previsto en el capítulo I, Artículo I del Decreto 1876 de 1994 reglamentario de la ley 100 de 1993.

Su objetivo es la prestación de servicios de salud mental, entendida como un servicio público a cargo del Estado y como parte integral del sistema de Seguridad Social en Salud. En consecuencia, se prestan los servicios correspondientes al plan obligatorio de salud, prevención de las enfermedades y educación de la comunidad. Igualmente actúa como centro de investigación, adiestramiento y formación del personal requerido por el sector salud, para lo cual coordinan sus acciones con las entidades públicas y privadas

Desde su transformación en Empresa Social del Estado, la cual se dio mediante la Ordenanza 17 del 2 de diciembre de 2004, se han generado acciones en busca de la competitividad institucional. Para el año 2005 le fue otorgado el certificado de calidad bajo la Norma ISO9001 versión 2000 para la atención integral a pacientes con patología psiquiátrica a través de los servicios de consulta externa, urgencias y hospitalización. En busca de esta competitividad en enero de 2006, el Hospital Mental de Antioquia amplió su cobertura y para ello inauguró una sede alterna ubicada en el Centro Comercial Almacentro, para los servicios de Consulta Externa por Médico Especialista Psiquiatra y entrega de medicamentos ambulatorios a través de la venta de farmacia. Debido a la acogida de esta sede

por parte de los usuarios (entidades responsables de pago y usuarios particulares) y las necesidades del mercado la sede se expandió en el año 2009 ampliando sus servicios a Consulta Externa por Médico Subespecialista, Psiquiatría Infantil y Consulta Externa por Médico Especialista Neurólogo.

El valor de los servicios facturados y el recaudo de los mismos ingresan a los Estados Financieros consolidados del hospital, a través de la exportación de las facturas generadas diariamente y que ingresan al informe de facturación de general y el recaudo igualmente se consigna en cuentas centralizadas, por lo tanto, no se genera un informe específico de ingresos de la Sede Almacentro. Adicional a esto hay una ausencia del cálculo de los costos para esta sede, lo cual ha originado que no se tenga una información clara sobre si esta sede, además de la rentabilidad social, genera una rentabilidad económica. Con el actual procedimiento administrativo no ha sido posible determinar cuál es el nivel de actividades (cantidad de pacientes atendidos lo que es proporcional a fórmulas despachadas), para alcanzar un punto de equilibrio, recuperar los costos y establecer las actividades a estimular o cuales deberían ser disminuidas. Esta sede tiene unas tarifas diferenciales y más altas a las del Hospital, sin embargo no se puede determinar si con estas tarifas se obtiene rentabilidad. No hay información para fundamentar la planeación sobre cómo se debe proyectar la sede y en consecuencia las acciones más acertadas para emprender en esta.

Con proyecciones de crecimiento de la sede alterna además del valor agregado que desde el punto de vista social se brinda se hace indispensable conocer si la prestación de servicios en la Sede Almacentro genera rentabilidad para la ESE HOMO, rentabilidad evaluada como la relación entre los ingresos por prestación de servicios de salud y los costos que se generan en esta prestación, para así analizar la viabilidad de que el Hospital tenga abierta esta subsede.

## **1.2 OBJETIVOS**

### **1.2.1 OBJETIVO GENERAL**

Realizar un análisis a la información de costos y gastos que se genera en la sede Almacentro del Hospital Mental para determinar la rentabilidad obtenida en forma global y por servicio.

### **1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Calcular la información de costos y gastos generados en la sede Almacentro.
  
- Clasificar los costos y gastos en fijos y variables.
  
- Calcular indicadores derivados del análisis marginal, tales como rentabilidad, punto de equilibrio, entre otros.

## **1.3. JUSTIFICACIÓN**

La necesidad que tiene la Empresa Social del Estado Hospital Mental de Antioquia, de incrementar la eficiencia lo cual se traduce en una mejora en la prestación de servicios de salud y en ser una entidad auto sostenible tal como lo consagra su régimen jurídico y asegurar así su permanencia en el mercado como entidad prestadora de servicios de salud, además de cumplir con su visión la cual

es fortalecerse en la prestación de servicios de salud mental a nivel departamental y nacional con altos estándares de calidad y que esta prestación se traduzca en rentabilidad para la entidad, exige que los recursos sean asignados a las mejores alternativas que en el momento tiene el hospital para ampliar y diversificar la prestación de sus servicios, lo cual es posible mediante un estudio de costo beneficio de dichas alternativas.

Una de estas alternativas es la subsede que en Centro Comercial Almacentro posee el Hospital Mental y en el cual se prestan servicios de Consulta Externa por Psiquiatría y subespecialista Psiquiatría Infantil, Neurología y Farmacia.

Con este trabajo el Hospital estará dando cumplimiento a la norma que regula el Sistema General de Seguridad social en salud (Ley 100 de 1993), en sus artículos 185 y 225 donde obligan a que toda institución prestadora de servicios de salud debe tener establecidos sus costos y registrarlos en su sistema contable, se tendrá una visión sobre la productividad de la sede Almacentro, se podrán detectar los problemas estratégicos que tienen un mayor impacto cuantitativo en la prestación de servicios, se podrá determinar si la capacidad a la que actualmente está trabajando la sede Almacentro es la ideal para hacer un mejor uso de la infraestructura y de los costos fijos, se podrá contar con información de base confiable para analizar las tarifas con las cuales se prestar los servicios.

## **1.4. DISEÑO METODOLÓGICO**

### **1.4.1 ENFOQUE**

Para evaluar la rentabilidad generada en la sede ubicada en el centro comercial Almacentro, la Empresa social del estado Hospital Mental de Antioquia daremos

un enfoque mixto, que representa la combinación entre el enfoque cuantitativo y cualitativo.

El enfoque cuantitativo se origina en la recolección de datos estadísticos para ser analizados y establecer una realidad objetiva sobre la situación económica y financiera de la sede, fundamentado en un esquema deductivo. Por el lado cualitativo sustentado en un esquema inductivo y de interpretación pretendemos establecer una conclusión sobre la viabilidad de conservar abierta dicha sede.

#### **1.4.2. ALCANCE**

Considerando que en este estudio se tomarán las transacciones contraída por la prestación de servicios de Consulta Externa por Médico Especialista Psiquiatra y entrega de medicamentos ambulatorios a través de la venta de farmacia de la Empresa social del estado Hospital Mental de Antioquia, sede centro comercial Almacentro, el alcance aplicado es Correlacional, debido a que pretendemos determinar la rentabilidad obtenida como relación entre los ingresos generados y los costos incurridos en dicho servicio generando información que será útil para la toma de decisiones referente a esta sede.

#### **1.4.3. DISEÑO**

Debido a que las variables independientes a analizar corresponden a hechos ocurridos e históricos, no se manipulan de manera intencional, lo cual hace que esta investigación sea no experimental. El tipo de diseño metodológico es

transversal o transeccional ya que se recolectan datos en un momento establecido.

Para efectos de este estudio, el diseño transeccional es exploratorio y descriptivo, debido a que no se ha implementado ni se conoce un sistema de costeo que con lleve a emitir una hipótesis sobre el problema planteado y adicionalmente analizaremos las variables, evaluando su comportamiento.

## **2. PRESENTACIÓN**

### **2.1 Reseña Histórica**

La empresa social del Estado Hospital Mental de Antioquia, fue fundada el 13 de abril de 1878 mediante acuerdo de la Corporación municipal de Medellín con el nombre de “Hospital para Locos”. El 27 de Julio de 1888, mediante ordenanza 24 del mismo año se creó el “Manicomio Departamental”

Para 1958 se inauguró el nuevo Hospital Mental de Antioquia en Bello y a partir de la década de los 70's se introdujo la era del área social permitiendo que el Hospital cumpliera su función de hospitalización, dejando de lado la idea de institución asilo, donde se ve al paciente como un todo, con derechos y deberes.

Desde 1994 con la transformación en Empresa Social del Estado se ha generado acciones en busca de la competitividad institucional. Para el año 2005 le fue otorgado el certificado de calidad bajo la Norma ISO9001 versión 2000 para la atención integral a pacientes con patología psiquiátrica a través de los servicios de consulta externa, urgencias y hospitalización. En el 2006 amplió el certificado a servicios de consulta externa en la sede Almacentro y en el 2007 se certificó bajo la norma de Gestión Pública NTC GP 1001:2004.

### **2.2 Plataforma Jurídica**

De conformidad con lo dispuesto por la Ordenanza 17 del 2 de diciembre de 1994, La Empresa Social del Estado Hospital Mental de Antioquia, es una entidad con categoría especial de entidad pública descentralizada del orden departamental, dotada de personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa, sometida al régimen jurídico previsto en el capítulo I, Artículo I del Decreto 1876 de 1994 reglamentario de la ley 100 de 1993

Su objetivo es la prestación de servicios de salud mental, entendida como un servicio público a cargo del Estado y como parte integral del sistema de Seguridad Social en Salud. En consecuencia, se prestan los servicios correspondientes al plan obligatorio de salud, prevención de las enfermedades y educación de la comunidad. Igualmente actúa como centro de investigación, adiestramiento y formación del personal requerido por el sector salud, para lo cual coordinan sus acciones con las entidades públicas y privadas.

## **2.3 Plataforma Estratégica**

### **2.3.1 Misión**

Prestar servicios especializados en salud mental con altos estándares de calidad y seguridad, con un talento humano competente, bajo el compromiso social, humano y científico.



### **2.3.2 Visión**

Ser en el 2011 una Empresa Social del Estado auto sostenible y reconocida a nivel Departamental y Nacional por la prestación de servicios especializados en salud mental con altos estándares de calidad y seguridad.

### **2.3.3 Valores**

Respeto, Compromiso y Responsabilidad

### **2.3.4 Política de Calidad**

Es nuestro compromiso garantizar la prestación de servicios de salud mental integrales, seguros y oportunos, con personal competente y amable, promoviendo la eficacia, eficiencia y efectividad del Sistema Integrado de Gestión, acorde con planes y las normas vigentes.



### 3. MARCO TEÓRICO

“(…) En la medida que exista una mayor comunicación e integración entre los distintos países del mundo se va haciendo más necesaria la utilización de lenguajes comunes que hagan más eficiente y productiva las relaciones de intercambio que se realicen. En la actualidad, sin hacer consideraciones respecto de los efectos de los procesos integracionistas, puede afirmarse que la globalización económica es una realidad que implica la modernización de los diferentes procesos de producción para lograr mayores beneficios”, esto fue dicho por Gabriel Vásquez Tristancho, en columna de Vanguardia Liberal publicada en el 2007.

Los avances de la ciencia económica han generado igualmente progresos en la disciplina contable, pues sin querer significar que los desarrollos de esta última dependen de los cambios económicos, sí se afirma que éstos traen consigo nuevas necesidades de información a las que, en términos generales, la contabilidad ha venido respondiendo satisfactoriamente. Ésta es la razón por la que “(…) prestigiosos organismos internacionales como la Organización de Naciones Unidas, el Banco Mundial, la Federación Internacional de Bolsas de Valores, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, la Cámara Internacional de Comercio, la Confederación Internacional de Uniones de Libre Comercio, la Asociación Internacional de Institutos de Ejecutivos Financieros y otros no menos importantes a nivel internacional, también han reconocido la

necesidad de que la información contable y financiera sea veraz, útil y oportuna para la toma de decisiones”.

En este sentido, uno de los retos que tiene hoy la contabilidad para fortalecerse desde el punto de vista disciplinar e instrumental, es la unificación de su lenguaje y, más importante aún, de los criterios existentes para reconocer los hechos económicos, financieros y sociales, de tal manera que el resultado del proceso contable sea una información que, además de confiable, sea comparable, no sólo en el tiempo sino también de una entidad a otra, o de un país a otro.

La normalización contable internacional es un proceso que, sin lugar a dudas, apunta al logro de este reto de la contabilidad. Por ello merece mención especial el trabajo que viene desarrollando el IASB (International Accounting Standard Board) desde 1973 para la contabilidad privada, y la IFAC (International Federation Accountants) desde 1977, a través de su comisión del sector público, para la contabilidad pública. Las normas que estos organismos han expedido<sup>1</sup> contribuyen con el propósito armonizador que tiene, entre otros objetivos, la comparabilidad de los estados contables de un país a otro.

Para el caso específico de la contabilidad pública se resaltan las veinte (20) normas que hasta el momento ha expedido la Comisión del Sector Público de

---

<sup>1</sup>Rosales R. Leny F. Documento: Estructura e Importancia Mundial de la Profesión de la Contaduría Pública, Año 2006.

IFAC (comúnmente denominadas NICSP o IPSAS), pues aunque éstas no comprendan los elementos particulares que identifican a este sistema contable, sí es un esfuerzo importante que tiende a uniformar los criterios contables a nivel mundial. Así lo señala el prefacio de estas normas al diagnosticar que “(...) los gobiernos y otras entidades del sector público siguen prácticas de gran diversidad para la presentación de su información financiera y, en muchos países, no hay normas con autoridad oficial para el sector público”.<sup>2</sup>

En Colombia, la regulación contable pública es responsabilidad del Contador General de la Nación, así lo precisó el artículo 354 de la Constitución Nacional de 1991 al preceptuar en su inciso segundo que “Corresponde al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”. En consecuencia, es el Contador General de la Nación quien tiene la competencia para materializar cualquier iniciativa que tenga como objetivo armonizar las normas de contabilidad pública con los estándares internacionales.

### **3.1 Régimen de Contabilidad Pública**

El Régimen de Contabilidad Pública es el medio de Normalización y Regulación contable pública en Colombia. La normalización contable es la identificación de criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación,

---

<sup>2</sup> IFAC, Actualización 12 Comité del Sector Público, Año 2004.

presentación y conservación de la información contable de un sector, industria, región o país. En este caso, para el planteamiento de los criterios y prácticas contables que deben aplicar las entidades del sector público y los agentes que controlen o administren recursos públicos, a fin de consolidar la información para la medición de la masa patrimonial pública y permitir su comparabilidad, para efectos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia.

Por su parte, la regulación es el acto de autoridad por el cual se exige la aplicación y observancia de un criterio dado o un conjunto de criterios o prácticas de acción, en aras de conseguir o salvaguardar el bienestar general y el interés público. La regulación de principios, normas técnicas y procedimientos tiene como objeto definir los criterios que deben observarse en el desarrollo del proceso contable definidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

De igual manera, este Régimen ha sido armonizado con normas y prácticas de mayor aceptación a nivel internacional, en lo referente al Sector Público. Las normas locales han sido enriquecidas con los elementos internacionales aplicables al contexto local y estratégicos para la interacción del sector público en un entorno globalizado.

### **3.1.1 Componentes del Régimen de Contabilidad Pública**

El Régimen de contabilidad pública contiene la regulación contable pública de tipo general y específico. La regulación contable pública de tipo general está contenida en el Plan General de Contabilidad Pública. La regulación de tipo específico está contenida en el Manual de procedimientos y en la Doctrina Contable Pública.

#### **3.1.1.1 Plan General de Contabilidad Pública (PGCP).**

Este elemento del Régimen contiene las pautas conceptuales que deben observarse para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP), y está integrado por el Marco Conceptual y la estructura y descripciones de las clases, es decir, por los componentes más estables de los sistemas de contabilidad.<sup>3</sup>

### **3.1.1.2 Manual de procedimientos**

Define los criterios y prácticas que permiten desarrollar las normas técnicas y contiene las pautas instrumentales para la construcción del Sistema Nacional de Contabilidad Pública. Está conformado por los procedimientos contables que desarrollan los procesos de reconocimiento y revelación por temas particulares; por los instructivos contables que son la aplicación de los procedimientos a través de casos específicos; y por el Catálogo General de Cuentas que complementa y desarrolla la estructura, descripción y dinámicas de la clasificación conceptual, lo cual permite concluir que son los elementos más dinámicos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública.

### **3.1.1.3 Doctrina contable pública.**

Elemento del Régimen conformado por los conceptos que interpretan las normas contables, emitidos por el Contador General de la Nación, los cuales son de carácter vinculante.

## **3.2 Nuevo Plan General de Contabilidad Pública.**

---

<sup>3</sup> Plan General de Contabilidad Pública Resolución 355 septiembre 5 de 2007

El Plan General de Contabilidad Pública que también se adopta mediante la Resolución 222 de 2006. Puede afirmarse que se trata de un nuevo instrumento, no sólo porque tiene cambios importantes en términos de la estructura de su marco conceptual y de los criterios para procesar información, sino porque se encuentra estructurado por dos componentes que pretenden darle estabilidad a este instrumento de regulación, a saber: marco conceptual y estructura y descripciones de las clases de cuenta. Con la anterior estructura, la incorporación o eliminación de cuentas o subcuentas necesarias para representar fielmente la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, no requerirá de la expedición de actos administrativos por parte del Contador General de la Nación que modifiquen este instrumento, como se viene haciendo hasta el momento.

El Marco Conceptual constituye el referente teórico que define y delimita el ámbito del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP), así como la estructura y los elementos intangibles del mismo, contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública; por lo tanto, presenta la caracterización del entorno, la definición de la entidad contable pública, los usuarios de la información, los propósitos del SNCP, los objetivos de la información, las características cualitativas de la información, los principios y las normas técnicas de contabilidad pública.

El marco conceptual de la contabilidad pública en Colombia tiene los siguientes objetivos:

- ✓ Servir de base para el proceso metodológico de la regulación.
- ✓ Establecer los conceptos centrales que definen el SNCP.
- ✓ Servir de guía al regulador para evaluar permanentemente las normas vigentes y para la promulgación de nuevas normas y procedimientos de contabilidad pública.
- ✓ Apoyar a los usuarios en la interpretación y aplicación de las normas.



- ✓ Aportar en el proceso de construcción de la información contable por parte de quienes preparan y emiten la información. <sup>4</sup>
- ✓ Apoyar a los evaluadores de la información en el proceso de realizar un juicio sobre la contabilidad pública, y servir de base para dirimir dudas o conflictos entre normas y procedimientos.

La definición de los objetivos de la información, a partir de la satisfacción de las necesidades de los usuarios es conocida metodológicamente como una perspectiva teleológica. Se satisfacen razonablemente las necesidades de un grupo de usuarios, que se encuentran dentro del conjunto de propósitos para los que ha sido construido el SNCP. Sin embargo, la información contable pública puede servir de insumo para otros propósitos y sistemas informativos. Por ejemplo, el sector público y las entidades que lo componen, pueden requerir información estadística que mida el valor agregado de la producción. Esta necesidad no es satisfecha completamente por el SNCP, sino por el Sistema de Cuentas Nacionales, puesto que el SNCP ha sido diseñado para propósitos de control de recursos, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia.

Una vez definido el entorno, la entidad contable pública y los usuarios y sus necesidades, se plantean los propósitos del SNCP. Se buscó construir una estructura de regulación y normalización centrada en el Sistema y no solamente en sus productos o salidas, es decir en la información. Los Propósitos son los supuestos básicos que expresan los fines del SNCP, con sujeción a las restricciones y condiciones que el entorno jurídico, económico y social del sector público colombiano, la entidad contable pública y los usuarios de la información, le imponen.

Los Objetivos están relacionados con fines de la información contable pública, según las necesidades de los usuarios. Los objetivos de la información contable

---

<sup>4</sup> Plan General de Contabilidad Pública Resolución 355 septiembre 5 de 2007

pública buscan hacer útiles los estados, informes y reportes contables considerados de manera individual, agregada y consolidada, provisto por el SNCP, satisfaciendo el conjunto de necesidades específicas y demandas de los usuarios. Los objetivos de la información contable pública son: Gestión Pública, Control Público, y Divulgación y Cultura.

Estos han sido definidos luego de identificar y clasificar a los usuarios reales y potenciales. La información contable debe observar Características Cualitativas que constituyen atributos inherentes al producto del SNCP, otorgándole la identidad y especificidad que permiten diferenciarla de información contable preparada con otros propósitos. Para garantizar la satisfacción de los objetivos de la información contable pública, ésta debe ser Confiable, Relevante y Comprensible.

Cada una de las características cualitativas de la información contable pública tiene condiciones que garantizan su consecución. Así, para que la información sea Confiable debe antes observar la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; por su parte, para que la información sea Relevante debe satisfacer antes las condiciones de Oportunidad, Materialidad y Universalidad; finalmente, la información contable pública es Comprensible cuando está condicionada por la Racionalidad y la Consistencia. Las características cualitativas de la información contable pública en su conjunto buscan que ella sea una representación razonable de la realidad económica de las entidades contables públicas. En la medida que incluye todas las transacciones, hechos y operaciones medidas en términos cualitativos o cuantitativos, atendiendo a los principios, normas técnicas y procedimientos, se asume con la certeza que revela la situación, actividad y capacidad para prestar servicios de una entidad contable pública en una fecha o durante un período determinado. Continuando con la metodología lógico-deductiva, se derivan los principios y normas técnicas, que en congruencia con los

propósitos del SNCP, configuran los fundamentos contables vinculados a objetivos específicos.<sup>5</sup>

Los Principios constituyen pautas básicas o macro reglas que dirigen la producción de la información en función de los Propósitos del SNCP y de los Objetivos de la información Contable Pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas y del Manual de Procedimientos. Los principios hacen referencia a los criterios de medición de las transacciones, hechos y operaciones; al momento en el cual se realiza el reconocimiento contable; a la forma en que deben revelarse los hechos; a la continuidad del ente público; a la esencia de las transacciones y a la correlación entre ingresos, costos y gastos, entre otros, todo ello teniendo en cuenta las limitaciones propias que impone el entorno a las organizaciones.

Los Principios de Contabilidad Pública son: Gestión continuada, Registro, Devengo o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Período contable, Revelación, No compensación y Hechos posteriores al cierre.

Finalmente, las normas técnicas de contabilidad pública comprenden el conjunto de parámetros y criterios que precisan y delimitan el proceso contable, las cuales permiten instrumentalizar la estrategia teórica con el Manual de procedimientos a través del Catálogo General de Cuentas–CGC, los procedimientos e instructivos contables. Este proceso incluye las etapas de reconocimiento y revelación, que atendiendo a normas técnicas, producen información sobre la situación, la actividad y el potencial de servicio o la capacidad para generar flujos de recursos de la entidad contable pública.

### **3.2.1 Principales modificaciones**

---

<sup>5</sup> Plan General de Contabilidad Pública Resolución 355 Septiembre 5 de 2007

Las siguientes son una síntesis de las principales modificaciones que se evidencian en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública:<sup>6</sup>

### **3.2.1.1 Aspectos metodológicos**

Se elimina el esquema postulacional del marco conceptual, la base serán los propósitos del sistema. El postulado de confiabilidad pasa a ser una característica cualitativa de la información.

Se hace un mayor desarrollo de la caracterización del entorno del sector público, desde el punto de vista jurídico, económico y social.

Se precisa el concepto de entidad contable pública, con sus características de unidad jurídica o unidad administrativa o unidad jurídica, y con independencia de que suministre información directamente a la Contaduría General de la Nación.

Se eliminan los principios de reconocimiento y esencia sobre forma.

Se desarrolla el concepto de contabilidad pública.

Se introduce el valor razonable como base de valuación, la cual comprende el precio de mercado y su cálculo a través de una metodología. No obstante, se limita su utilización a las inversiones y se deja la posibilidad de que sea aplicado para efectos de revelación.

Adicional a la unidad monetaria como unidad de medida, se consideran las unidades no monetarias, información de tipo cualitativa o cuantitativa física para la revelación de algunos bienes.

---

<sup>6</sup> Plan General de Contabilidad Pública, Resolución No.355 de Septiembre 5/2007

Se uniforma la estructura de las normas técnicas, señalando en cada caso una noción, los criterios de reconocimiento y de revelación.

### **3.3 Metodología de Gestión Productiva de Servicios a la Salud**

La Metodología de Gestión Productiva de los Servicios de Salud (MGPSS) es un método de gestión desarrollado por la Organización Panamericana de la Salud (OPS) para dar respuesta los enfoques y prácticas emergentes en la gestión de los servicios de salud y que se orienta a la organización y gestión óptima de los servicios en la construcción de sistemas de salud basados en APS. Ofrece elementos para facilitar el análisis de la pertinencia, eficiencia y calidad de la producción, de la negociación y del control de los acuerdos de gestión y para la generación de una nueva cultura institucional orientada a la racionalización de costos y la maximización de la productividad.

La MGPSS utiliza sus componentes instrumentales (cuadros de mando, reportes gerenciales, indicadores, etc.) para promover formas de comportamiento gerencial inteligentes compatibles con los paradigmas de la modernización de la administración pública y la transformación sectorial en salud. También facilita el abordaje directo de muchos de los problemas fundamentales de organización y gestión de los servicios de salud. Su potencialidad complementa y a su vez se ve incrementada por la interacción con otros instrumentos de programación, de garantía de la calidad, de análisis funcional y de evaluación del desempeño.

La MGPSS se basa en el análisis de la producción, eficiencia, recursos y costos (PERC)<sup>1</sup> de los servicios de salud. El análisis del PERC se facilita mediante el uso de indicadores de desempeño que proveen a los gerentes una visión estratégica del manejo de los establecimientos de salud o de las redes de servicios de salud.

El principio básico de la metodología es que cada aspecto del proceso productivo se debe y se puede cuantificar para el control y evaluación, así como para proveer la base del mejoramiento continuo en la capacidad de producción de los servicios de salud. En consecuencia, "... la organización de salud se concibe como una empresa productiva en la que los servicios están constituidos por los centros y subcentros de producción, caracterizado en cuanto a sus productos, los recursos usados en los procesos productivos, la producción de estos procesos y recursos y los costos resultantes; y están sujetos, en cada fase del proceso productivo, a los criterios para el análisis cuantificable"

Para apoyar este proceso, la herramienta base de la metodología el PERC (anteriormente WinSIG), ofrece básicamente información esencial para la toma de decisiones que permitan gestionar con una visión integral y accionar con estrategias selectivas de intervención en áreas críticas de la gestión productiva para establecer procesos de cambio orientados a fortalecer las relaciones entre eficiencia, calidad, producción y cobertura. Instrumentalmente, el PERC es una herramienta para seleccionar y relacionar componentes críticos de los distintos subsistemas de información para ofrecer una visión global de la organización o de las redes de establecimientos, detectar problemas estratégicos (aquellos que tienen un mayor impacto cualitativo y cuantitativo en los servicios y en sus costos), y formular acciones para racionalizar el uso de los recursos y mejorar e incrementar la producción.

En síntesis, la MGPSS es un proceso analítico para la toma de decisiones informadas por evidencias que no genera nuevas necesidades de información, sino que correlaciona electivamente la información existente para ofrecer una visión estratégica de la gestión de los servicios de salud. Constituye una metodología gerencial orientada a la productividad y la rendición de cuentas transparente dado que expone la realidad de la institución o red bajo conceptos claros de eficiencia y calidad de la atención. Su objetivo fundamental es por tanto, apoyar al gerente de servicios de salud a tomar decisiones informadas que

permitan optimizarla productividad y el uso racional de los recursos, contribuyendo a mejorar el acceso y la calidad de la atención.

### **3.4 Obligatoriedad Normativa de calcular Costos Hospitalarios**

En Colombia en los años noventa se presentaron tres procesos particulares que modificaron sustancialmente la estructura de su Sistema Nacional de Salud:

- **Ley 10 de 1990:** la cual introdujo un nuevo arreglo de competencias y responsabilidades entre el nivel nacional y los entes territoriales:

*“ARTICULO 8o. Dirección Nacional del Sistema de Salud. La Dirección Nacional del Sistema de Salud estará a cargo del Ministerio de Salud, al cual, por consiguiente, le corresponde formular las políticas y dictar todas las normas científico-administrativas, de obligatorio cumplimiento por las entidades que integran el sistema, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4o.*

*PARAGRAFO. Para los efectos de este artículo, se entiende por:*

- a) Normas científicas. El conjunto de reglas de orden científico y tecnológico para la organización y prestación de los servicios de salud;*
- b) Normas administrativas. Las relativas a asignación y gestión de los recursos humanos, materiales, tecnológicos y financieros.*

*Con base en las normas técnicas y administrativas se regularán regímenes tales como información, planeación, Presupuestación, personal, inversiones, desarrollo tecnológico, suministros, financiación, tarifas, contabilidad de costos, control de gestión, participación de la comunidad, y referencia y contrareferencia.”*

- **Constitución Política de Colombia**

- **Artículo 48.** *Se garantiza a todos los habitantes el derecho irrenunciable a la Seguridad Social. El Estado, con la participación de los particulares, ampliará progresivamente la cobertura de la Seguridad Social que comprenderá la prestación de los servicios en la forma que determine la Ley. La Seguridad Social podrá ser prestada por entidades públicas o privadas, de conformidad con la ley. No se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella. La ley definirá los medios para que los recursos destinados a pensiones mantengan su poder adquisitivo constante.*
- **Artículo 49.** Modificado por el Acto Legislativo No 02 de 2009. La atención de la salud y el saneamiento ambiental son servicios públicos a cargo del Estado. Se garantiza a todas las personas el acceso a los servicios de promoción, protección y recuperación de la salud. Corresponde al Estado organizar, dirigir y reglamentar la prestación de servicios de salud a los habitantes y de saneamiento ambiental conforme a los principios de eficiencia, universalidad y solidaridad. También, establecer las políticas para la prestación de servicios de salud por entidades privadas, y ejercer su vigilancia y control. Así mismo, establecer las competencias de la Nación, las entidades territoriales y los particulares, y determinar los aportes a su cargo en los términos y condiciones señalados en la ley. Los servicios de salud se organizarán en forma descentralizada, por niveles de atención y con participación de la comunidad. La ley señalará los términos en los cuales la atención básica para todos los habitantes será gratuita y obligatoria. Toda persona tiene el deber de procurar el cuidado integral de su salud y la de su comunidad.”



- **Ley 100 de 1993.** Junto con sus normas reglamentarias constituye al actual sistema de salud colombiano. Específicamente la ley 100 de 1993 en su artículo 185 consagra la obligatoriedad que tiene toda entidad prestadora de servicios de salud tanto pública como privada de contar con sistemas contables y de costos:

- **Artículo 185.** *Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud. Son funciones de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud prestar los servicios en su nivel de atención correspondiente a los afiliados y beneficiarios dentro de los parámetros y principios señalados en la presente Ley. Las Instituciones Prestadoras de Servicios deben tener como principios básicos la calidad y la eficiencia y tendrán autonomía administrativa, técnica y financiera. Además, propenderán a la libre concurrencia en sus acciones, proveyendo información oportuna, suficiente y veraz a los usuarios y evitando el abuso de posición dominante en el sistema. Están prohibidos todos los acuerdos o convenios entre Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, entre asociaciones o sociedades científicas y de profesionales o auxiliares del sector salud, o al interior de cualquiera de los anteriores, que tengan por objeto o efecto impedir restringir o falsear el juego de la libre competencia dentro del mercado de servicios de salud, o impedir, restringir o interrumpir la prestación de los servicios de salud. Para que una entidad pueda constituirse como Institución Prestadora de Servicios de Salud deberá cumplir con los requisitos contemplados en las normas expedidas por el Ministerio de Salud.*

**Parágrafo.** *Toda Institución Prestadora de Servicios de Salud contará con un sistema contable que permita registrar los **costos de los servicios ofrecidos**. Es condición para la aplicación del régimen único*

*de tarifas de que trata el artículo 241 de esta Ley, adoptar dicho sistema contable. Esta disposición deberá acatarse a más tardar al finalizar el primer año de la vigencia de la presente Ley. A partir de esta fecha será de obligatorio cumplimiento para contratar servicios con las Entidades Promotoras de Salud o con las entidades territoriales, según el caso, acreditar la existencia de dicho sistema.”*

### **3.5 Costos**

Los costos son los valores que están constituidos por todos aquellos elementos que intervienen en el proceso productivo o de servicios que presta una institución, es decir constituyen el esfuerzo económico para lograr un objetivo operativo, de los cuales la contabilidad de costos se ocupa de la clasificación, acumulación, control y asignación. Los costos pueden acumularse por cuentas, trabajos, procesos, productos u otros segmentos del negocio.

“El costo que, desde una perspectiva económica, representa, en términos generales, toda la inversión necesaria para producir y vender un artículo, se puede dividir en: Costos de Producción, Costo de Distribución, Costo Financiero, y Costo de Administración” <sup>7</sup>

Los costos son utilizados principalmente para éstos propósitos:

- Proporcionar informes relativos a costos para medir la utilidad y evaluar el inventario (estado de resultados y balance general).
- Ofrecer información para el control administrativo de las operaciones y actividades de la empresa (informes de control).

---

<sup>7</sup> Cristóbal del Rio González, Cristóbal del Rio Sánchez, Costos para administradores y dirigentes, Thomson, Página II-10.

- Proporcionar información a la administración para fundamentar la planeación y la toma de decisiones (análisis y estudios especiales).
- Calcular el precio adecuado de los productos y servicios.
- Conocer qué bienes o servicios producen utilidades o pérdidas, y en que magnitud.
- Controlar los costos reales en comparación con los costos predeterminados
- Localizar puntos débiles de una empresa.

### **3.6 Elementos del Costo**

Los tres elementos del costo de un producto, que tradicionalmente se han definido son: mano de obra, suministros y costos indirectos de fabricación.

#### **3.6.1 Mano de obra (Gastos de Personal)**

Es el esfuerzo físico y/o mental empleado en la producción de un bien o servicio. Está constituido por el valor de los salarios, honorarios y prestaciones sociales del personal que interviene en el proceso de producción; estos costos pueden ser directos cuando la mano de obra está involucrada en la fabricación del producto terminado y además que es de fácil asignación e indirecta la que no tiene contacto directo con el proceso de fabricación del producto terminado

#### **3.6.2 Materiales o Materia Prima**

Es el valor de los materiales y elementos que se utilizan en la producción del servicio o bien, los cuales junto con la mano de obra y los costos indirectos de fabricación se convierten en producto terminado; al igual que la mano de obra, son directos cuando son de fácil asignación, y generalmente representan el mayor porcentaje en el costo de producción de un bien e indirectos cuando aun haciendo parte del proceso productivo no son de fácil asignación y no se utilizan de manera

directa; también “Constituyen todos los bienes, ya sea que se encuentren en estado natural o hayan tenido algún tipo de transformación previa, requeridos para la producción de un bien”<sup>8</sup>

### 3.6.3 Costos Indirectos de Fabricación

En este concepto se incluye la mano de obra indirecta, los materiales indirectos y los demás rubros que no pueden identificarse directamente en el producto terminado como el arriendo, los seguros, la energía, entre otros.

La identificación de los componentes del costo en la prestación de los servicios de salud debe conducir a un óptimo conocimiento de los distintos factores y elementos que en su oportunidad deben facturarse para una correcta recepción de ingresos.

## 3.7 Clasificación de los Costos

- ✓ **De acuerdo con la producción:** están relacionados directamente con la elaboración de un producto y con los objetivos de planeación; dentro de estos se encuentran:

**Costo Primo:** el cual está conformado por los materiales directos y la mano de obra directa de la producción.  $\text{Costos Primos} = \text{MD} + \text{MOD}$ .

**Costo de Conversión:** Corresponden a los que están relacionados con la transformación de los materiales directos en productos terminados, por lo cual dentro de éstos se incluye la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación.  $\text{Costos de conversión} = \text{MOD} + \text{CIF}$

---

<sup>8</sup> Pedro Zapata Sánchez, Contabilidad de Costos, Mc Graw Hill, 2007, Página 10.

- ✓ **De acuerdo con la identificación** con el producto o servicio y la capacidad de la compañía para asociarlos a órdenes o departamentos;

**Costos Directos:** “aquellos que pueden ser fácil, precisa e inequívocamente asignados o vinculados con un producto, un servicio o sus procesos o actividades. Las características de los costos directos son: presencia evidente en el producto, su precio es importante en el bien y la cantidad asignada es representativa”.<sup>9</sup>

**Costos Indirectos:** a diferencia de los anteriores son los costos en los cuales se tiene que incurrir para la operación de las compañías pero que no intervienen directamente en el proceso productivo o en el servicio que se presta.

- ✓ De acuerdo con el tiempo en que fueron determinados:

**Costos Históricos:** Corresponde a los costos reales que se obtienen después de que el producto haya sido manufacturado.

**Costos Predeterminados:** Se determinan antes de su ocurrencia, son los costos que debieran consumirse, dentro de esta clasificación se encuentran los costos que se usan en la elaboración de los presupuestos como el costo estimado que se calcula sobre ciertas bases, calculando aproximadamente el costo de los elementos que lo integran, antes de producir el artículo o durante su transformación; tiene por finalidad pronosticar el valor y cantidad de los costos de producción y el costo estándar que se calcula con bases generalmente científicas sobre cada uno de los elementos del costo de un determinado producto, a efecto de determinar lo que un artículo debe costar<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Pedro Zapata Sánchez, Contabilidad de Costos, Mc Graw Hill, 2007, Página 10.

<sup>10</sup> Juan Funes Orellana, editorial Educación, Contabilidad de Costos, Pág. 14 al 22

- ✓ De acuerdo a la autoridad sobre la incurrencia del costo:

**Costos Controlables:** se tiene suficiente autoridad para que ocurran o no porque son “aquellos que dependen de los ejecutores y por tanto pueden ser mejorados, corregido o direccionados a fin de buscar mejorar su aporte e incidencia de uso” <sup>11</sup>

**Costos no Controlables:** no se tiene suficiente autoridad para que ocurran o no, debido a que son “aquellos que no son manejados por los responsables, puesto que su uso está ya definido y dependen de ciertas reglas invariables o su incidencia es de difícil predicción”

- ✓ De acuerdo con la importancia de toma de Decisiones:

**Costos Relevantes:** cambian según la opción que se tome porque son plenamente identificables con un producto o servicio.

**Costos Irrelevantes:** Permanecen inmutables cualquiera que sea la opción que se tome porque no tienen una identificación plena con los productos o servicios.

- ✓ De acuerdo a su comportamiento:

**Costos Fijos:** Son los que no son sensibles a los cambios a los niveles de actividad de las compañías, es decir si se produce o no se produce igual se deben pagar.

---

<sup>11</sup> Pedro Zapata Sánchez, Contabilidad de Costos, Mc Graw Hill, 2007, Página 13

**Costos Variables:** Dentro de esta clasificación encontramos todos aquellos costos que varían dependiendo del nivel de producción de una compañía, permitiendo que los recursos de las empresas puedan maximizarse porque sólo se utilizará lo que la producción dependiendo del nivel requiera.

### 3.8 Contabilidad de Costos

**La Contabilidad de Costos** es una rama de la Contabilidad de Gestión, que se relaciona fundamentalmente con la acumulación y el análisis de la información de costos para uso interno por parte de los gerentes, en la valuación de inventarios, la planeación, el control y la toma de decisiones. Es además la que sintetiza y registra los costos de los centros fabriles, de servicios y comerciales de una empresa, con el fin de que puedan medirse, controlarse e interpretarse los resultados de cada uno de ellos a través de la obtención de costos unitarios y totales en progresivos grados de análisis y correlación.

**Es un sistema de información que clasifica, acumula, controla y asigna los costos para determinar los costos de actividades, procesos y productos y con ello facilita la toma de decisiones y el control administrativo.**<sup>12</sup>

#### 3.8.1 Propósitos de la contabilidad de costos<sup>13</sup>:

- ✓ Determinar el costo de los inventarios de productos en proceso, terminados y materiales e insumos, tanto unitarios como globales, con miras a su presentación en el balance general.

---

<sup>12</sup> Ramírez Padilla, David Noel, Contabilidad Administrativa, 7ª Edición, McGraw-Hill, 2004.

<sup>13</sup> Pedro Zapata Sánchez, Contabilidad de Costos, Mc Graw Hill, 2007, Página 19-20

- ✓ Establecer el costo de los productos vendidos, a fin de poder calcular la utilidad o pérdida del periodo respectivo y presentarlos en el estado de resultados.
- ✓ Dotar a los directivos y ejecutivos de la mejor herramienta para planificar y controlar los costos de producción.
- ✓ Guiar la toma de decisiones, cuándo se deben mantener o desechar ciertas líneas de producción, aceptar o no nuevos pedidos, comprar nueva maquinaria, etc
- ✓ Combinar apropiadamente el surtido de productos, ampliar la nave industrial y, en general todo cuanto se refiera a nuevas inversiones productivas.
- ✓ Controlar el uso de los elementos del costo mediante el reporte de datos , usos indebidos o demoras innecesarias, y optimizar las utilidades precisamente con los ahorros que se obtengan de las acciones que provengan y eviten los desperdicios citados,
- ✓ Ubicar las áreas, procesos, actividades y aspectos que encarecen el producto o impiden obtenerlo de manera económica y oportuna, identificando sus causas y efectos de corto y largo plazo

### **3.9 Sistema de Costos<sup>14</sup>**

Un sistema de costos es un sistema de información que debe abarcar la totalidad de costos y gastos de la manera más real posible, hasta la esencia de la producción, es decir, de aquellas actividades que nos generan algún ingreso. Entonces el sistema de costos se fundamenta en la integridad de su estructura, el flujo lógico de la información y la toma de decisiones de acuerdo a los resultados obtenidos.

Este sistema cumple con ciertas características: es dinámico pues cambia simultáneamente con los cambios de la empresa incluso con aquellos datos que se consideran fijos, es oportuno pues aporta la información en el mismo momento

---

<sup>14</sup> Ramírez Padilla, David Noél, Contabilidad Administrativa, 7ª Edición, McGraw-Hill, 2004.



que ocurren los hechos y es integral porque requiere de la permanente interrelación entre las áreas administrativas y asistenciales de la empresa.

Para poder establecer un sistema de costos, es necesario identificar una herramienta de unidades básicas de producción que denominaremos centro de costos; los cuales tienen como finalidad la agrupación física y/o funcional de los procesos de producción donde se asigna de manera independiente y claramente definida los insumos requeridos para la generación de un producto o grupo de productos similares.

Dentro de cada centro de costos se ubican los productos más homogéneos entre sí y los más heterogéneos con los demás. El principal sentido del centro de costos es su capacidad de administración.

El proceso básico fundamental para definir la estructura de los centros de costos es identificar su producción, ya que ésta es la esencia del costeo. Para esto se toma la producción total y se ubican los productos dentro de cada centro de costos. Es posible que se identifique un producto único en un centro de costo pero más frecuentemente se encuentran múltiples productos, por eso la necesidad de agruparlos es a través de alguna equivalencia, pues es necesario llevar el total de la producción de cada centro de costo en un solo número.

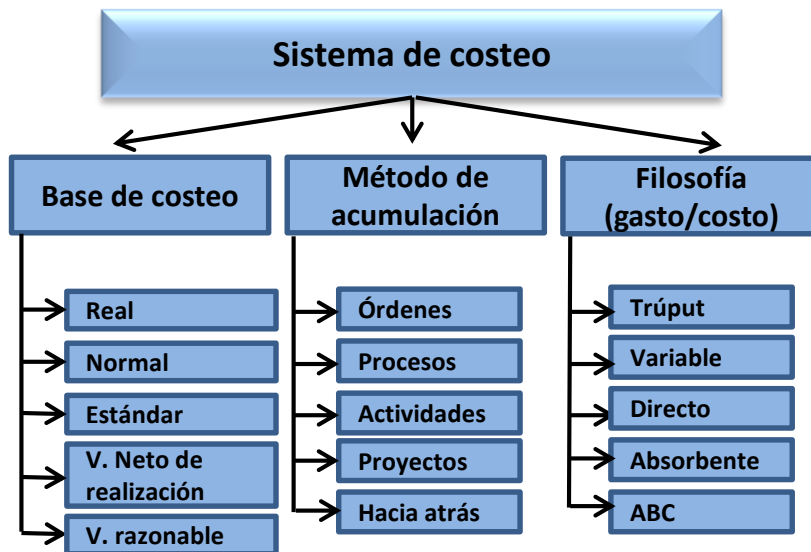
De acuerdo al Ministerio de la Protección Social los costos se caracterizan por:

- ✓ Ser administrables, da origen a políticas, planes y programas y porque en general se gerencia independiente de otros centros de costos.
- ✓ Poseer recursos físicos, tecnológicos y personales determinados que constituyen el costo directo de dicho centro de costo.

- ✓ Producir bienes o servicios diferenciables entre si y diferentes a los de otros centros de costos
- ✓ Tener la posibilidad clara de registrar el producto que lo constituye.

Es el sistema de costos quien determina cuál es el valor de las unidades producidas y para obtener dicha información, requiere la definición de 3 aspectos básicos, de los cuales dependerá la confiabilidad del dato suministrado. Ellos son: la base de costeo, el método de acumulación de costos y la filosofía de costeo.

### GRAFICA SISTEMA DE COSTEO



Fuente: Elaboración propia

**3.9.1 Base de costeo.** Este concepto hace referencia a la fuente u origen de los costos que sirven de base para la valoración de los productos. Es decir, hace referencia a si los costos mediante los cuales se valoran los inventarios son históricos o reales, predeterminados o una combinación de ambos. Las bases de costeo más utilizadas son la base real y la base estándar

**3.9.2 Sistema de acumulación de costos.** Hace referencia a la forma como se registran o acumulan los costos a lo largo del proceso productivo. El método de acumulación de costos está muy relacionado con el tipo de productos que se fabriquen y el tamaño de la empresa, pueden ser: órdenes, procesos, actividades, proyectos, etc.

**3.9.3 Filosofía de costeo.** Hace referencia a los criterios que se tienen en cuenta al definir si un concepto consumido dentro del proceso productivo se considera costos del producto o costos del periodo (gasto).

### **3.10 Adopción de un Sistema de Costos**

#### **Implicaciones**

- ✓ Para una buena gestión administrativa es importante el correcto manejo de los costos, y para ello es necesario un conocimiento amplio y sólido de sus características.
- ✓ Debe existir un compromiso por parte de las directivas y de los distintos niveles de gestión de la Institución Prestadora de Servicios de Salud en cuenta a la adopción de nuevos procedimientos administrativos y de control interno necesarios para generar una cultura dentro de la organización.
- ✓ En el sector salud no sólo hay preocupación por la prestación de los servicios si no también en la gestión financiera propia de su actividad. Para una adecuada asignación y distribución de esta clase de costos, se hace necesario identificarlos plenamente y determinar una base o unidad de medida para reconocerlos en cada una de las unidades mencionadas, tratar de repartir aquellos en que se incurre de manera indirecta, pero que es indispensable tenerlos en cuenta dentro del cálculo de los costos totales.

## **Ventajas**

- ✓ Provee a las instituciones de instrumentos que permiten conocer en que incurre al realizar cada una de las actividades y buscar una racionalización de los recursos.
- ✓ Permite conocer el costo de funcionamiento de la institución, de cada departamento, de los elementos del costo y de cada unidad de producción o servicio.
- ✓ Proporciona elementos de juicio de carácter financiero para determinar tarifas aplicables a la venta y compra de servicios.
- ✓ Estima anualmente el presupuesto de gastos por componentes y determina niveles de subsidio y rentabilidad de cada servicio.
- ✓ Estima financieramente los planes de salud.
- ✓ Evalúa la gestión de cada centro de costos y la participación de los recursos.
- ✓ Proyecta el costo de funcionamiento que demandan los planes de inversión,
- ✓ Mejora los procesos internos en la generación de la información de la entidad.

### **3.11 Costos Hospitalarios en Colombia**

El ambiente actual del cuidado de la salud en Colombia presenta varios escenarios novedosos y cambios en relación con las fuerzas del mercado y las reformas estatales. Estas presiones demandan un cuidado de la salud que sea costo-efectivo sin comprometer y además mejorar la calidad de la atención. Una desventaja competitiva para cualquier institución es desconocer la estructura de sus costos.

La mayoría de los programas para reducir el costo se han enfocado a restringir el acceso de los pacientes a los servicios médicos y reducir el uso de pruebas y tratamientos costosos. Infortunadamente, estas medidas no han dado los resultados esperados.

Los hospitales compran, arriendan o presupuestan edificios, equipos, mano de obra, farmacias y suministros médicos para convertirlos en servicios para el cuidado de los pacientes. El costo total de los servicios médicos incluye gastos hospitalarios y los costos de la operación. Los costos hospitalarios pueden ser catalogados en dos tipos: fijos y variables.

### **3.11.1 Costos Fijos Hospitalarios**

Los costos fijos son los que no dependen del volumen y no son recuperados o compensados por el hospital a corto plazo si no se presta un servicio en particular. Los elementos del costo fijo incluye entre otros el edificio, equipos y algunos costos de la mano de obra como salarios. Los costos fijos no cambian a corto plazo con los cambios en el rendimiento.

### **3.11.2 Costos Variables Hospitalarios**

Los costos variables son aquellos que cambian con el rendimiento y pueden ser ahorrados por el hospital si un servicio no se presta. Por ejemplo: los medicamentos, reactivos para las pruebas de laboratorio y suministros desechables. A corto plazo, las reducciones en el consumo de un recurso en particular ahorran principalmente los costos variables de un hospital. Muchos costos definidos como fijos a corto plazo, como la mano de obra asalariada, puede ser variable a largo plazo si se reduce o aumenta la nómina de personal. Además, si el hospital compra servicios médicos como la tomografía axial computadorizada (TAC) a un proveedor externo, el costo total de la TAC para ese hospital es totalmente variable.

### **3.11.3 Costeo Marginal**

El costo marginal es definido como el costo extra por una consulta adicional. El cambio en los costos totales de una institución como resultado de un cambio en el

rendimiento es definido por la función “costo marginal”. Este indica el costo adicional del tratamiento al próximo paciente o al aumento de pacientes. El costo marginal es usualmente representado como una función lineal y continua. Sin embargo, en realidad el incremento del costo marginal para el cuidado de la salud se presenta mayormente potenciado cuando se aumenta el rendimiento. El costo marginal es un concepto importante porque los hospitales que esperan disminuir gastos reduciendo los servicios por lo general ahorran sólo el costo marginal.

La definición del costo de proporcionar cuidado médico también depende del punto de vista de quien lo mire. Las empresas promotoras de salud (EPS) se orientan en los reembolsos que ellos pagan a la institución prestadora de salud (IPS). Los hospitales facturan en función del costo total del hospital, pero es un costo variable para las EPS. Si el servicio médico no es proporcionado o no es reembolsado, las EPS ahorran el monto de la cuenta que ellos debían pagar. En contraste, si el hospital no proporciona el servicio, este no recibe el reembolso y sin embargo debe cubrir los costos fijos de la prestación del servicio. El efecto global para el hospital a corto plazo es un incremento en los costos fijos por unidad de trabajo o disminuir la eficiencia del hospital.

#### **3.11.4 Contabilidad Administrativa y la toma de decisiones <sup>15</sup>**

El objetivo de la información contable es ayudar en la toma de decisiones y la comprensión de ésta precisa aún más este objetivo. La contabilidad administrativa consiste en identificar, medir, acumular, analizar, interpretar y comunicar la información que ayude a los directivos a cumplir con los objetivos organizacionales, como rentabilidades propuestas, punto de equilibrio en ventas, contrataciones con terceros a través del análisis de costo beneficio, eliminación de productos de líneas que generan baja rentabilidad, viabilidad de crecimiento, entre otros.

---

<sup>15</sup> Charles T. Horngren, Contabilidad Administrativa, Pearson Educación, México, 2006, Página 6,

Los Administradores son los principales usuarios, y la medida contable en la que se enfoca son los costos con relación en los beneficios, para tomar las mejores decisiones administrativa. En los reportes se incluyen detalles sobre las partes de la entidad, productos, centros de costos, unidades de negocios.

Los registros y los usos de la información están estrechamente relacionados. La misma información podría desempeñar varias funciones, para un administrador podría ser un registro y para un superior puede ser fuente de tomas de decisiones. Muchos sistemas contables comparan los rendimientos reales con las decisiones administrativas y de los resultados los Administradores determinan como se están desempeñando y emprenden acciones correctivas.

### **3.12 Punto de Equilibrio<sup>16</sup>**

El punto de equilibrio es una herramienta financiera que permite determinar el momento en el cual las ventas cubrirán exactamente los costos, expresándose en valores, porcentaje y/o unidades, además muestra la magnitud de las utilidades o perdidas de la empresa cuando las ventas excedan o caen por debajo de este punto, de tal forma que este viene a ser un punto de referencia a partir del cual un incremento en los volúmenes de venta generará utilidades, pero también un decremento ocasionará perdidas, por tal razón se deberán analizar algunos aspectos importantes como son los costos fijos, costos variables y las ventas generadas.

El punto de equilibrio es el nivel de ventas con el que los ingresos son iguales a los gastos y la utilidad neta es cero.

---

<sup>16</sup> 15 <http://www.gerencie.com/punto-de-equilibrio.html>

Para el cálculo del punto de equilibrio se deben conocer los costos fijos y variables de la compañía debido a que cuando se conoce el costo fijo total y el margen de contribución de cada producto se pueden calcular las cantidades de productos o servicios y el monto total de ventas necesario para no ganar ni perder.

**Fórmula del punto de equilibrio en cantidades:**

$$\text{Punto de Equilibrio} = \frac{\text{Costo fijo total}}{\text{Margen de contribución}} = \text{Cantidades}$$

**Fórmula del punto de equilibrio en pesos:**

$$\text{Punto de Equilibrio en pesos} = \text{P.E unidades} \times \text{Precio de venta}$$



### **3 ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN DE COSTOS Y GASTOS**

Para realizar un análisis detallado de la situación actual de la empresa, requerimos verificar la calidad de la información contable que se genera, los informes de costos que se preparan y las decisiones que se toman. A continuación presentamos un diagnóstico a la información contable y de costos que prepara la empresa, analizaremos los resultados obtenidos durante el periodo enero-diciembre de 2010 y enero-marzo 2011, enunciaremos las falencias detectadas y propondremos recomendaciones sobre la distribución de costos que mejore la rentabilidad que genera.

#### **4.1 Componente de los costos**

La sede Almacentro de la Empresa social del estado Hospital mental de Antioquia, cuenta con dos unidades de negocios, las cuales manejan de manera independiente sus costos relacionados con los ingresos que genera. La composición de los costos totales fue analizada mediante el diseño de una plantilla en donde se recopiló la información histórica para analizarla y compararla de manera individual y consolidada:

**Tabla 1: Composición de los costos**

<b>COSTO CONSULTA EXTERNA</b>	<b>COSTOS VENTA DE FARMACIA</b>
<b>MANO DE OBRA</b>	<b>MANO DE OBRA</b>
SUELDO BÁSICO	SUELDO BÁSICO
HONORARIOS	HONORARIOS
HORAS EXTRAS	OTROS CONCEPTOS DEL SALARIO
OTROS CONCEPTOS DEL SALARIO	
<b>SUMINISTROS</b>	<b>SUMINISTROS</b>
MEDICAMENTOS	MEDICAMENTOS
PAPELERIA	PAPELERIA
ASEO	ASEO
OTROS INSUMOS	OTROS INSUMOS
<b>GASTOS GENERALES</b>	<b>GASTOS GENERALES</b>
VIGILANCIA Y SEGURIDAD	VIGILANCIA Y SEGURIDAD
MANTENIMIENTO DE PRADOS Y JARDINES	MANTENIMIENTO DE PRADOS Y JARDINES
MANTENIMIENTO DE EDIFICIO	MANTENIMIENTO DE EDIFICIO
SERVICIOS PUBLICOS INTERNET	SERVICIOS PUBLICOS INTERNET
ARRENDAMIENTOS	ARRENDAMIENTOS
FOTOCOPIAS	FOTOCOPIAS
SEGUROS GENERALES	SEGUROS GENERALES
INTANGIBLES Y SOFTWARE	INTANGIBLES Y SOFTWARE
IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES	IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES
DEPRECIACION EDIFICIO	DEPRECIACION EDIFICIO
DEPRECIACION REDES, LINEAS Y CABLES	DEPRECIACION REDES, LINEAS Y CABLES
DEPRECIACION MAQUINARIA Y EQUIPO	DEPRECIACION MAQUINARIA Y EQUIPO
DEPRECIACION EQUIPO MEDICO CIENTIFICO	DEPRECIACION EQUIPO MEDICO CIENTIFICO
DEPRECIACION MUEBLES Y ENSERES	DEPRECIACION MUEBLES Y ENSERES
DEPRECIACION EQUIPO DE TRANSPORTE	DEPRECIACION EQUIPO DE TRANSPORTE
DEPRECIACION EQUIPO DE COMEDOR	DEPRECIACION EQUIPO DE COMEDOR
SERVICIOS PUBLICOS SEDE ALMACENTRO ENERGIA	SERVICIOS PUBLICOS SEDE ALMACENTRO ENERGIA
SERVICIOS PUBLICOS SEDE ALMACENTRO TELEFONO	SERVICIOS PUBLICOS SEDE ALMACENTRO TELEFONO
SERVICIOS PUBLICOS SEDE ALMACENTRO INTERNET	SERVICIOS PUBLICOS SEDE ALMACENTRO INTERNET
CAPACITACIÓN Y BIENESTAR	CAPACITACIÓN Y BIENESTAR
VIVERES Y ALIMENTACIÓN	VIVERES Y ALIMENTACIÓN
IMPRESOS, PUBLICACIONES Y SUSCRIPCIONES	IMPRESOS, PUBLICACIONES Y SUSCRIPCIONES
REPUESTOS EN GENERAL	REPUESTOS EN GENERAL
BIENES MUEBLES DE MENOR CUANTIA	BIENES MUEBLES DE MENOR CUANTIA
MANTENIMIENTO DE EQUIPO	MANTENIMIENTO DE EQUIPO
PUBLICIDAD Y PROPAGANDA	LOZA Y CRISTALERIA
LOZA Y CRISTALERIA	PUBLICIDAD Y PROPAGANDA
<b>COSTO DISTRIBUIDO</b>	<b>COSTO DISTRIBUIDO</b>
ADMINISTRACION	-
ATENCION AL USUARIO Y TRABAJO SOCIAL	-
LABORATORIO CLINICO	-
SERVICIO FARMACÉUTICO	-
SERVICIO FARMACÉUTICO SEDE ALMACENTRO	-
<b>TOTAL COSTOS Y GASTOS</b>	<b>TOTAL COSTOS Y GASTOS</b>

Fuente: Elaboración propia.

El servicio de consulta está asumiendo los costos de administración, atención al usuario, servicios farmacéuticos de la sede lo cual deja ver una desproporción en la distribución de los costos en las unidades de negocio y que más adelante veremos cómo afecta directamente la rentabilidad de cada una.

## **4.2. ANÁLISIS DE LOS COSTOS**

La construcción de la tabla de costos es una de las etapas más importantes en el proceso de análisis de la sede de Almacentro del Hospital Mental, porque permite identificar las variables que impactan directamente los resultados de la entidad.

La identificación y clasificación de las variables que componen la tabla de costos se realiza detectando los factores internos o externos que tienen que ver directamente con la operación de la entidad y con los gastos en que se incurren de manera indirecta para poder desarrollar el objeto social.

Lo anterior con el fin de detectar que impacto positivo o negativo se presenta en el logro de los objetivos propuestos

### **Identificación de la Mano de Obra**

La tabla de costo de mano de obra recopila la información sobre el personal que participa en la prestación del servicio, su salario y el tiempo de dedicación en los diferentes procesos. Para su medición se construyeron tablas con la información de salarios, incluido el factor prestacional, las horas programadas y el tiempo empleado en el servicio de consultas del personal que interviene directa e indirectamente, de esta forma se obtiene el valor total por mes; convirtiéndose esta en una herramienta importante que permite ampliar el proceso de identificación de variables.

## **Identificación de suministros**

Para realizar esta clasificación se debe tener un conocimiento amplio de los aspectos que impactan directamente el costo en lo que se refiere a la atención del paciente y del funcionamiento de la sede de Almacentro del Hospital Mental. Se analiza en forma discriminada la información entregada por el Hospital de todos los suministros requeridos en la atención directa del paciente como son: Medicamentos, papelería, elementos de aseo y otros implementos menores.

## **Identificación de gastos generales**

El análisis de los gastos generales busca establecer que elementos se requieren en forma indirecta para el funcionamiento en las instalaciones de la sede del Hospital, con el fin de optimizar procesos y ofrecer un mejor servicio a los usuarios.

Los gastos hallados dentro de esta etapa son vigilancia, depreciación de activos fijos, seguros generales, arrendamientos, servicios de internet, servicios públicos, capacitación y bienestar, publicidad y propaganda, entre otros,

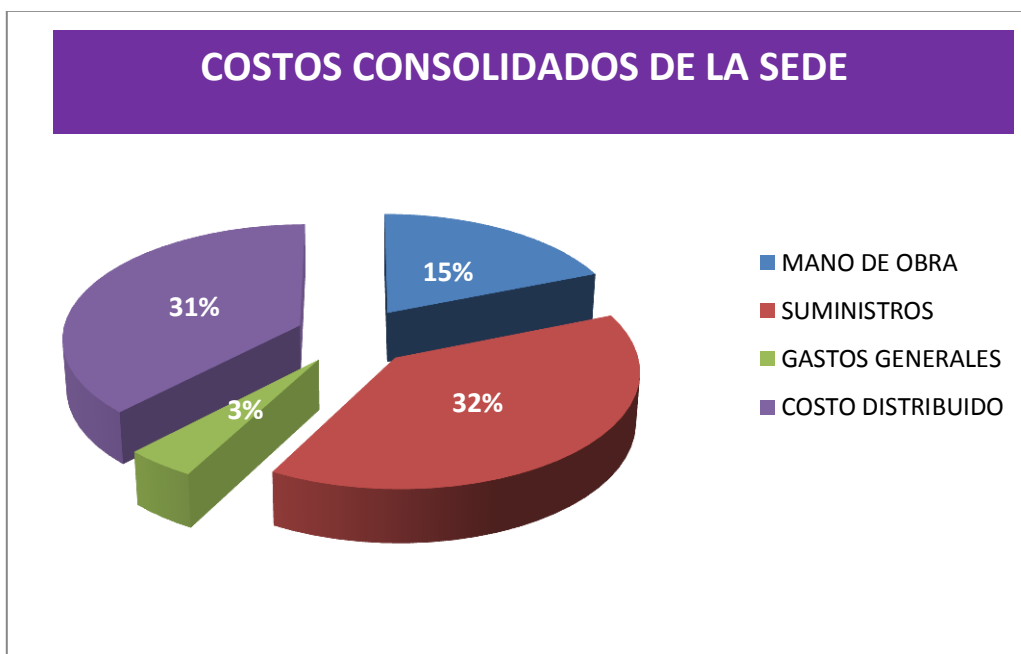
Es relevante evaluar el impacto que estos gastos generan dentro de los resultados de la entidad e identificar si hay que planear una estrategia más eficiente.

## **Identificación de costo distribuido**

En este rubro se incluye el costo de las variables indirectas que son de difícil identificación dentro del proceso personalizado de atención a los pacientes; como la administración, atención al usuario y trabajo social, laboratorio clínico y servicio farmacéutico.

La clasificación de las anteriores variables se logra mediante un estudio presencial y detallado de la prestación del servicio, que concluye que los pacientes necesitan de estos servicios durante su estadía en las instalaciones. Sin embargo, no es posible asignar un valor específico a cada usuario por el beneficio obtenido, por lo que se clasifican como costo distribuido.

**Gráfica 1: Costos sede Almacentro**



Fuente: Elaboración propia.

#### 4.3. ANÁLISIS DE LOS INGRESOS RELACIONADOS CON LOS COSTOS

**Tabla 2: Facturación por entidad y usuario**

**INFORME DE FACTURACIÓN**  
**SEDE ALMACENTRO**  
**RESUMEN ENERO 2010 A MARZO 2011**

<b>TIPO DE SERVICIO</b>	<b>VALOR ENTIDAD</b>	<b>VALOR USUARIO</b>	<b>VALOR TOTAL</b>
CONSULTA EXTERNA NUEVA EPS	4,739,596	1,058,100	5,797,696
CONSULTA EXTERNA ANGIOGRAFIA MEDELLIN	39,104,500	1,451,200	40,555,700
CONSULTA EXTERNA ANGIOGRAFIA BELLO	2,630,600	24,800	2,655,400
CONSULTA EXTERNA DIRECCION GENERAL DE SANIDAD MILITAR	90,100	0	90,100
EEPP-UNIDAD DE SERVICIO MÉDICO	136,164	0	136,164
CONSULTA EXTERNA CAFESALUD	2,113,000	260,300	2,373,300
CONSULTA EXTERNA SALUDCOOP	1,643,600	215,300	1,858,900
CONSULTA EXTERNA CRUZ BLANCA	1,588,200	251,500	1,839,700
CONSULTA EXTERNA EPS COMFENALCO	11,283,300	0	11,283,300
CONSULTA EXTERNA POLICIA NACIONAL	1,333,100	0	1,333,100
CONSULTA EXTERNA UNISALUD	1,739,180	0	1,739,180
CONSULTA EXTERNA COMFAMILIAR CAMACOL	600,840	0	600,840
CONSULTA EXTERNA ARS CAPRECOM	16,538,800	0	16,538,800
CONSULTA EXTERNA ARS COMFAMA	2,896,016	0	2,896,016
CONSULTA EXTERNA ARS COOSALUD	1,232,316	0	1,232,316
CONSULTA EXTERNA ARS SELVA SALUD	29,700	0	29,700
CONSULTA EXTERNA ARS COMFENALCO	9,714,600	0	9,714,600
CONSULTA EXTERNA ARS EMDISALUD	476,652	0	476,652
CONSULTA EXTERNA ARS SALUD VIDA	178,200	0	178,200
CONSULTA EXTERNA ARS ECOOPSOS	389,600	0	389,600
CONSULTA EXTERNA ARS CAFESALUD	1,905,100	0	1,905,100
MUNICIPIO DE MEDELLIN CONVENIO COMUNA 4	24,753,100	0	24,753,100
MUNICIPIO DE MEDELLIN CONVENIO NNA	2,438,700	0	2,438,700
CONSULTA EXTERNA DSSA	114,622,709	12,063,490	126,686,199
PARTICULAR	0	42,917,960	42,917,960
<b>TOTAL CONSULTA EXTERNA</b>	<b>242,177,673</b>	<b>58,242,650</b>	<b>300,420,323</b>

<b>TIPO DE SERVICIO</b>	<b>VALOR ENTIDAD</b>	<b>VALOR USUARIO</b>	<b>VALOR TOTAL</b>
FARMACIA DSSA	1,519,624,479	138,954,871	1,658,579,350
FARMACIA PARTICULAR	0	36,660,020	36,660,020
FARMACIA CAPRECOM	27,273,564	0	27,273,564
FARMACIA COMFAMA	355,758	0	355,758
FARMACIA COMFENALCO	5,096,857	0	5,096,857
FARMACIA EMDISALUD	5,644,519	0	5,644,519
FARMACIA SALUD VIDA	185,827,739	34,357,761	220,185,500
FARMACIA COMFAMILIAR CAMACOL	126,000	0	126,000
FARMACIA MUNICIPIO DE MEDELIN NNA	4,824,820	0	4,824,820
FARMACIA MUNICIPIO DE MEDELLIN COMUNA 4	3,776,910	0	3,776,910

Fuente: Elaboración propia.

Los ingresos de la Sede Ambulatoria que posee el Hospital Mental ubicada en el centro comercial Almacentro, son provenientes de la prestación de servicios de salud especializados pero de carácter ambulatorio como son la consulta médica especializada y el despacho de medicamentos para el tratamiento de enfermedades mentales. Durante el año 2010 la Sede obtuvo ingresos totales por valor de \$1.752.062.683 mil setecientos cincuenta y dos millones setenta y dos mil pesos seiscientos ochenta y tres pesos, de los cuales un 86.88% corresponde a la venta de medicamentos por valor de \$1.522.271.694 y el 13.12% restante se genera por las consultas especializadas por valor de \$229.790.089.

Para los meses de enero a abril de 2011, la sede obtuvo ingresos por valor de \$374.922.559 trescientos setenta y cuatro millones novecientos veintidós mil quinientos cincuenta y nueve pesos, de los cuales un 75,65% corresponde a la venta de medicamentos especializados por valor de \$283.625.787 y el 24,35% restante los constituye la prestación del servicio de consulta externa por valor de \$91.296.772.

Esta situación se genera debido a que la reglamentación del sector salud en Colombia más la competencia del mercado obliga a las IPS a contratar con las diferentes entidades responsables de pago, basados en los Manuales Tarifarios vigentes como son el Soata y el Manual Tarifario ISS 2001 y 2004, en donde las consultas por medicina especializada están a unos precios muy bajos, adicional a esto la Psiquiatría por ser una rama de la medicina que involucra de un modo directo la Psique del ser humano requiere que los tiempos de consulta por persona sean de 1 hora la primera vez y 30 minutos para control, con lo cual se reducen los pacientes que puede atender el especialista por día, con lo cual la Consulta Externa no es por si sola rentable para una IPS.

Igualmente podemos observar que la mayor parte de los ingresos se obtuvo por facturación a la Dirección Seccional de Salud de Antioquia, dado que el POS SUBSIDIADO para el año 2010 y 2011, no cubrían las actividades y atenciones de

segundo y tercer nivel de especialización como es el caso de la salud mental, dejando estas en responsabilidad del ente territorial, constituyéndose así el Departamento de Antioquia en el principal cliente del Hospital, más aun siendo este un Hospital Público descentralizado del Departamento de Antioquia. Lo anterior implica estar sujeto a las condiciones de negociación del Ente Territorial las cuales siempre se basan en el Manual Tarifario Soat menos el porcentaje establecido, con lo cual irremediablemente un servicio como la consulta externa independientemente del ejercicio de costos que se haga nunca será rentable.

Los ingresos obtenidos por el servicio de consulta, se originó para atención de 12.375 consultas externas entre los meses de enero de 2010 y marzo de 2011, como se detalla en la Tabla 3 de consultas mensuales

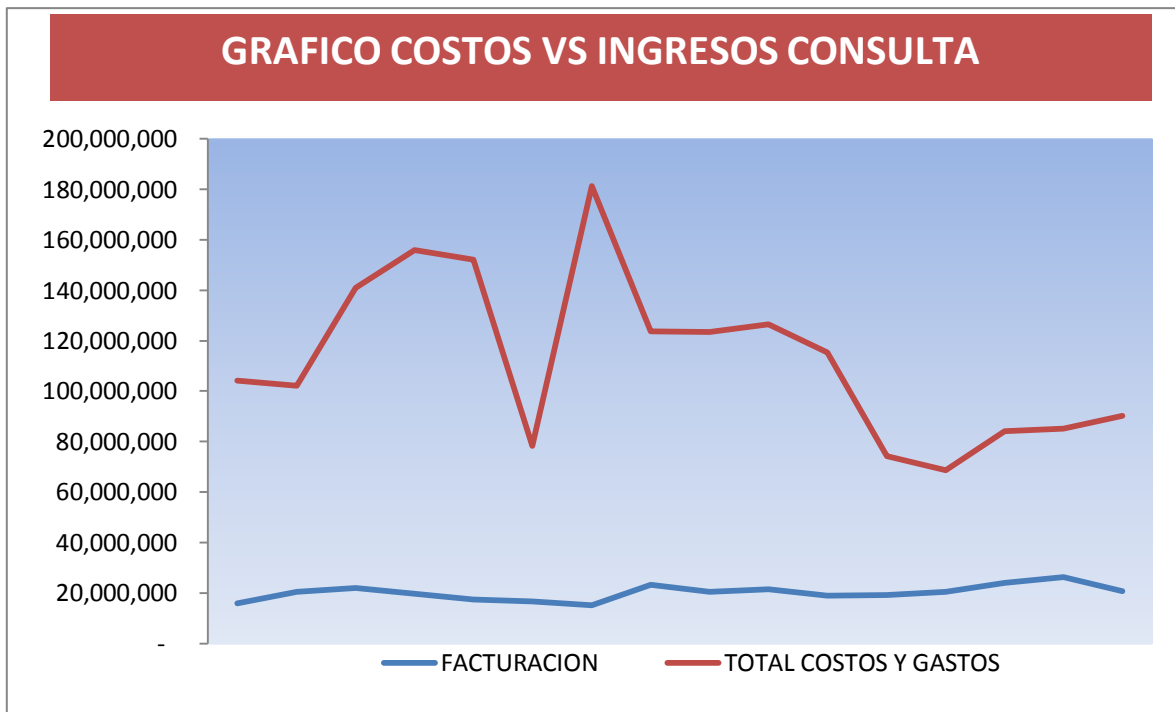
**Tabla 3: Consultas mensuales**

<b>CONSULTAS MENSUALES SEDE ALMACENTRO</b>	
<b>Fecha</b>	<b>Cantidad</b>
ene-10	576
feb-10	717
mar-10	777
abr-10	598
may-10	540
jun-10	445
jul-10	428
ago-10	708
sep-10	752
oct-10	781
nov-10	656
dic-10	622
ene-11	1,251
feb-11	1,924
mar-11	1,600
<b>TOTAL</b>	<b>12,375</b>

Fuente: Elaboración propia.



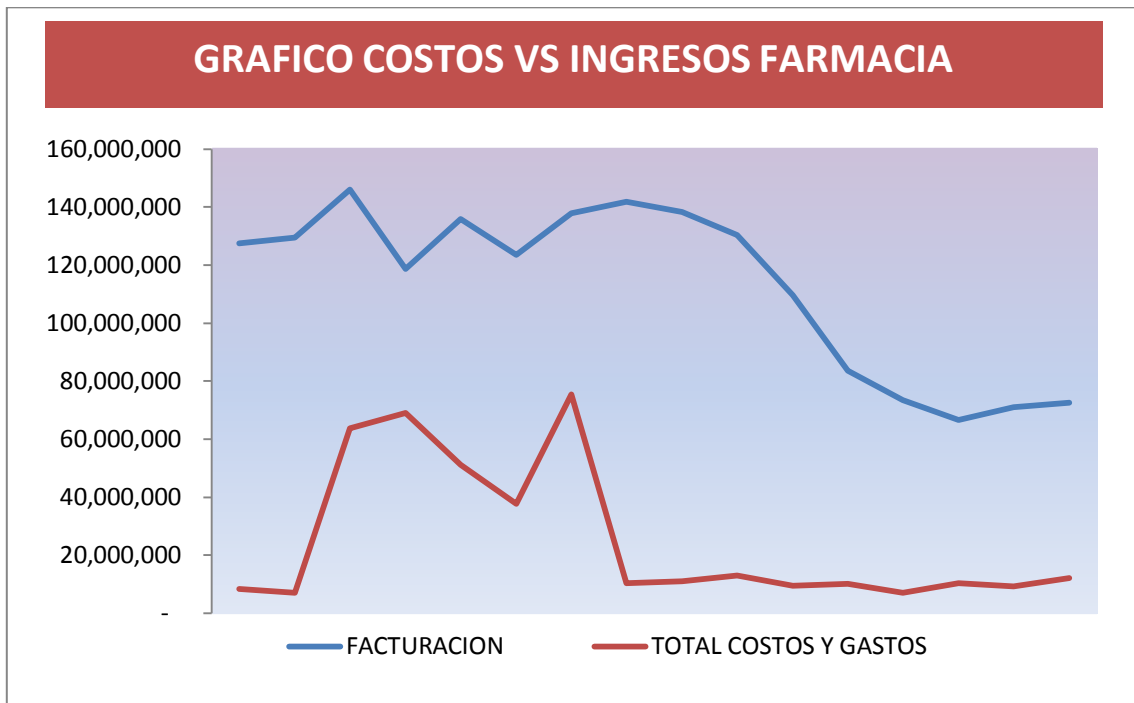
**Gráfica 2: Costos versus ingresos por consulta externa**



Fuente: Elaboración propia.

Al analizar la gráfica encontramos que los costos de la prestación de servicios especializados de salud mental están muy por encima del ingreso que la misma genera a la IPS, la consulta externa vista por si sola en lugar de generar rentabilidad presenta pérdidas a la IPS, esto debido a que las tarifas a las cuales la entidad presta sus servicios a las entidades responsables de pago son tarifas negociadas en base a los Manuales Tarifarios SOAT e ISS, las cuales no alcanzan a cubrir el costo de la prestación del servicio que es muy alto debido a que el principal factor del mismo es la mano de obra directa constituida por profesionales especializados cuya remuneración se realiza al ser el Hospital un ente descentralizado del ente departamental de acuerdo a una planta de cargos y salarios ya constituida.

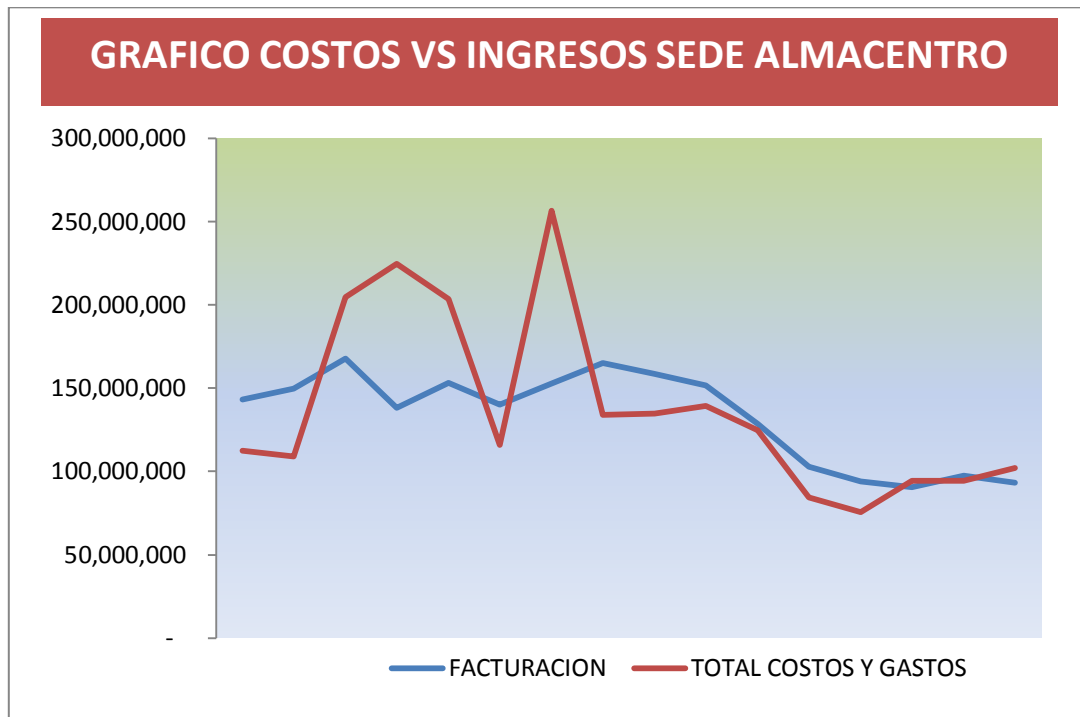
**Gráfica 3: Costos versus ingresos por Farmacia**



Fuente: Elaboración propia.

El gráfico que relaciona los ingresos por venta de medicamentos en la Sede Almacentro versus los costos para la prestación de este servicio, nos muestra que la venta de medicamentos se presenta con gran rentabilidad, ya que para prestar este servicio no se requiere una gran inversión en costos ya que la mano de obra por ejemplo no es un factor muy alto. Igualmente la IPS vende los medicamentos a las diversas entidades responsables de pago según un listado de precio de medicamentos propios, precio que determina la IPS de acuerdo al precio de compra al laboratorio más un porcentaje de rentabilidad. Los medicamentos en Colombia no están sujetos como las actividades o servicios a Manuales Tarifarios lo que da cierta libertad de negociación a las IPS.

**Gráfica 4: Costos versus ingresos consolidado de la Sede Almacentro**



Fuente: Elaboración propia.

Durante el período analizado año 2010 y primer trimestre de 2011 encontramos que los ingresos que la sede obtuvo por la prestación de servicios ascendieron a la suma de \$2.033.838.943 y los costos totales fueron por valor de \$2.109.584.752, con lo cual los ingresos de la sede no alcanzan a cubrir los costos de las mismas. Se observa que los ingresos de la sede han decaído en el tiempo obteniendo en el primer trimestre de 2011 menores ingresos que en el mismo trimestre del año anterior

Situación que no va en concordancia con los costos como es el caso de la mano de obra la cual se ha incrementado en el rubro de honorarios, lo cual significa que si bien se ha contratado más personal, hay más horas programadas y se realizan más consultas externas incrementando la facturación por este concepto, esto no es suficiente para ayudar a cubrir los costos debido a que como ya se ha visto es la venta de medicamentos lo que genera más rentabilidad; y al contrario de la

consulta la venta de medicamentos ha decaído, lo cual puede explicarse teniendo en cuenta que hay una tendencia de las entidades responsables de pago a tener sus propias farmacias y hacer negociaciones con las IPS en las que solo se contratan actividades y servicios y se deja por fuera la entrega de medicamentos ambulatorios a sus usuarios.

**Tabla 3: Clasificación de Costos variables y fijos**

CONCEPTOS	SERVICIO DE CONSULTA		FARMACIA	
	FORMULA DE ESTIMACION LINEAL		PROMEDIOS TOTALES	
	COSTOS VARIABLES	COSTOS FIJOS	COSTOS VARIABLES	COSTOS FIJOS
<b>MANO DE OBRA</b>				
SUELDO BÁSICO		3,872,167		1,113,066
HONORARIOS	18,966.35		1,858,812	
HORAS EXTRAS	101.94			
OTROS CONCEPTOS DEL SALARIO	2,602.49		672,375	
<b>SUMINISTROS</b>				
MEDICAMENTOS	53,527.91		53,485,751	
PAPELERIA	250.04		350,136	
ASEO	40.51		81,171	
OTROS INSUMOS	164.10		609,236	
<b>GASTOS GENERALES</b>				
VIGILANCIA Y SEGURIDAD		327,177		338,377
MANTENIMIENTO DE PRADOS Y JARDINES		6,858		7,073
MANTENIMIENTO DE EDIFICIO		1,521,470		2,946,196
SERVICIOS PUBLICOS INTERNET	17.91		4,957	
ARRENDAMIENTOS	3,360.46		2,772,379	
FOTOCOPIAS	88.60		36,398	
SEGUROS GENERALES	142.04		120,946	
INTANGIBLES Y SOFTWARE	14.27		3,925	
IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES	45.04		38,344	
DEPRECIACION EDIFICIO		182,172		187,975
DEPRECIACION REDES, LINEAS Y CABLES		2,274		2,347
DEPRECIACION MAQUINARIA Y EQUIPO		20,675		22,151
DEPRECIACION EQUIPO MEDICO CIENTIFICO		227,506		244,282
DEPRECIACION MUEBLES Y ENSERES		996,426		1,066,995
DEPRECIACION EQUIPO DE TRANSPORTE		2,048		30,715
DEPRECIACION EQUIPO DE COMEDOR		6,463		6,925

SERVICIOS PUBLICOS SEDE ALMACENTRO ENERGIA	701.25		42,610	
SERVICIOS PUBLICOS SEDE ALMACENTRO TELEFONO	78.90		65,351	
SERVICIOS PUBLICOS SEDE ALMACENTRO INTERNET	183.85		49,586	
CAPACITACIÓN Y BIENESTAR	69.60		55,612	
VIVERES Y ALIMENTACIÓN	5.37		4,415	
IMPRESOS, PUBLICACIONES Y SUSCRIPCIONES	54.56		50,440	
REPUESTOS EN GENERAL	65.68		113,880	
BIENES MUEBLES DE MENOR CUANTIA	27.00		27,849	
MANTENIMIENTO DE EQUIPO			53,833	
PUBLICIDAD Y PROPAGANDA	2.37		1,888	
LOZA Y CRISTALERIA	1.65		30,213	
<b>COSTO DISTRIBUIDO</b>				
ADMINISTRACION	19,498.68			
ATENCION AL USUARIO Y TRABAJO SOCIAL	843.10			
LABORATORIO CLINICO	416.38			
SERVICIO FARMACÉUTICO	1,511.95			
SERVICIO FARMACÉUTICO SEDE ALMACENTRO	30,196.70			
<b>TOTAL COSTOS Y GASTOS</b>	<b>132,978.69</b>	<b>7,165,235.83</b>	<b>60,530,106.51</b>	<b>5,966,101.08</b>

Fuente: Elaboración propia.

Para la clasificación de los costos fijos y variables del servicio de consulta externa psiquiátrica, se estableció a través de la aplicación de la fórmula de estimación lineal, tomando el acumulado de los costos y consultas presentadas entre enero de 2010 y marzo de 2011 y para el cálculo de los costos fijos se tomó el acumulado y se promedió por el número de meses analizados. En cuanto a la comercialización de productos farmacéuticos, no es posible determinar los costos variables unitarios dado que se cuenta con el número de productos vendidos, sin embargo se estimó los costos variables y fijos totales, promediando el acumulado por los meses analizados.

#### 4.4 ANÁLISIS DEL PUNTO DE EQUILIBRIO

Margen de contribución unitario =	(Precio de venta )- costos variables
--------------------------------------	--------------------------------------

##### Servicio de Consulta

Margen de contribución unitario =	(289.604.918/12.375)- 132.979	= (108.702)
--------------------------------------	-------------------------------	-------------

##### Venta de productos farmacéuticos

Margen de contribución unitario =	\$1.733.418.620 - \$60.530.106 =	1,672,888,513.49
--------------------------------------	----------------------------------	------------------

El Margen de Contribución Unitaria o Contribución Marginal Unitaria (CMU) es la diferencia entre el precio de venta unitario de un producto y su costo variable unitario. Se interpreta como el valor con el cual el hospital cubre los costos fijos unitarios y genera utilidad. La sede Almacentro en la prestación del servicio de consulta presenta un saldo contrario a la teoría, es decir los por cada peso vendido está requiriendo \$108.702 más para cubrir parte de los costos variables y los costos fijos sin generar utilidad. Para el cálculo del margen de contribución en la venta de productos farmacéuticos se tomó el total de ventas y se dividió por los costos variables totales, dado como resulta que esta unidad de negocio genera \$1.672.888.513 para cubrir sus costos fijos y generar rendimientos operativos.

Porcentaje Margen de contribución unitario =	$\frac{(\text{Ingresos /consultas}) - \text{costos variables}}{(\text{Ingresos /consultas})}$
---	---

##### Servicio de consulta

Porcentaje Margen de contribución unitario =	$\frac{(289.604.918/12.375)- 132.979}{(289.604.918/12.375)}$	-448%
---	--	-------

## Venta de productos farmacéuticos

Porcentaje Margen de contribución unitario =	$\frac{\$1.733.418.620 - \$60.530.106}{\$1.733.418.620}$	96.51%
--	--	--------

El porcentaje del margen de contribución unitario indica que el hospital en la prestación de consultas requiere un 448% sobre el margen de contribución para cubrir los costos fijos sin generar utilidad operativa. Dicha situación se presenta debido a que esta unidad de negocios asume los costos de administración de la totalidad de la sede, indicando una inadecuada distribución de los costos fijos y parte de los variables. Contrario a la venta de productos farmacéuticos, que genera un porcentaje positivo del 96.51% lo cual es bastante satisfactorio para compensar el desnivel del servicio de consulta.

Índice de contribución =	Margen de contribución /Precio de Venta
--------------------------	---

Índice de contribución =	$-448\%/24276 = -0.0184\%$
--------------------------	----------------------------

Una vez calculado el índice de contribución se dividen los costos fijos por este valor y el resultado es el punto de equilibrio en pesos, es decir el valor de ventas totales que se debe alcanzar para recuperar los costos totales, como vemos que el índice de contribución es negativo, al aplicar la fórmula del punto de equilibrio, arrojaría un error en el cálculo, el cual quedaría así:

Punto de equilibrio en pesos: costos fijos /índice de contribución
--

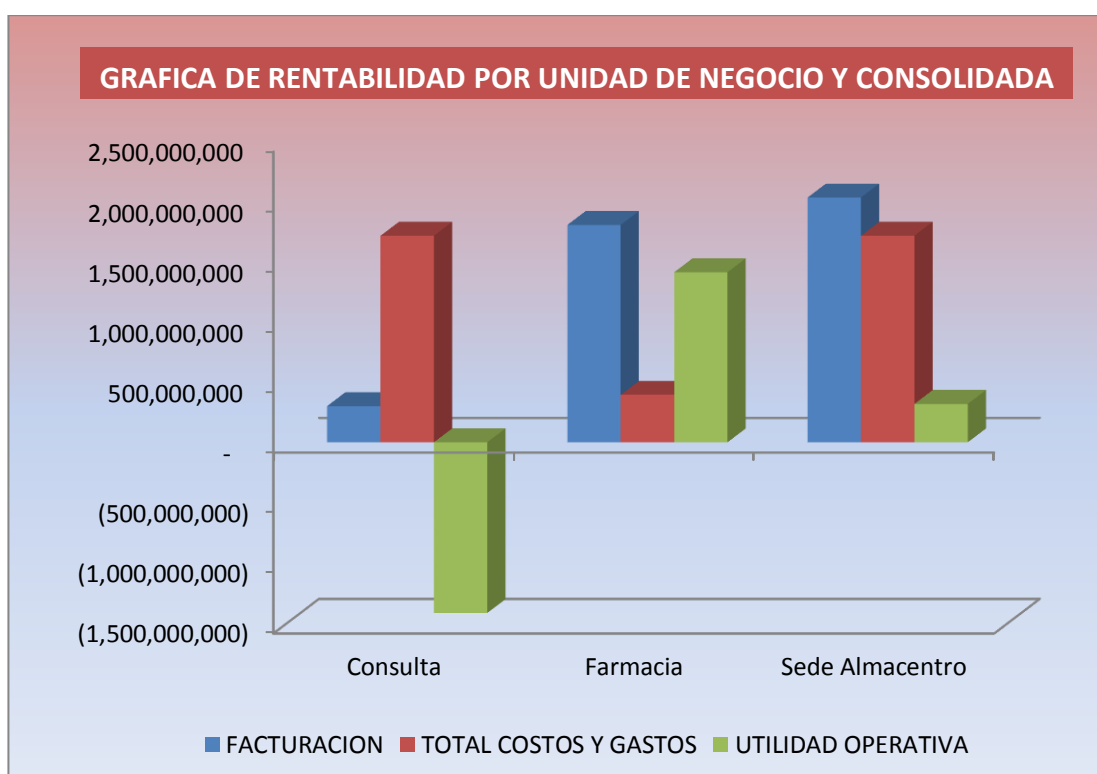
Punto de equilibrio en pesos: $7165236/-0.0184\% = -38.847.219.304$
---

Este resultado negativo nos indica que se requieren unos ingresos por ventas de \$38.847.219.304 para recuperar los costos totales en que la sede está incurriendo por el servicio de consulta médica psiquiátrica.

## 4.5 ANÁLISIS DE RENTABILIDAD

**Gráfica 5: Rentabilidad de la sede Almacentro**

CONCEPTO	Consulta	Farmacia	Sede Almacentro
FACTURACION	300,420,323	1,805,897,481	2,033,838,943
TOTAL COSTOS Y GASTOS	1,715,997,708	393,587,044	1,715,997,708
UTILIDAD OPERATIVA	(1,415,577,385)	1,412,310,437	317,841,235
MARGEN DE OPERACIÓN	-82.5%	358.8%	18.5%



Fuente: Elaboración propia.

Como hemos venido observando, la desproporción en la distribución de los costos en cada unidad de negocios, lleva a una contrariedad en el análisis de las rentabilidad tanto en la prestación de servicio de consulta externa, como en la venta de productos farmacéuticos, donde el margen de consulta es negativo en un 82.5%, destruyendo valor en este centro de costos. Sin embargo podemos



apreciar que la comercialización de productos farmacéuticos, derivada de la consulta especialista, en la formulación de los medicamentos, genera un margen de rentabilidad operativa de un 358.8%, siendo ésta totalmente desfasada a lógica financiera y que podría llevar a equivocaciones en la toma de decisiones, pues si observamos el consolidado de las unidades de negocio, vemos que la sede en conjunto generó una rentabilidad acumulada del 18.5% entre los meses analizados, comprendidos entre enero de 2010 y marzo de 2011.

## CONCLUSIONES

Después de analizar la rentabilidad de la sede Almacentro de la E.S.E. Hospital mental de Antioquia, podemos concluir lo siguiente:

- Los ingresos generados en la sede Almacentro por el servicio de consulta externa de Médico Especialista Psiquiatra y comercialización de medicamentos ambulatorios a través de la venta de farmacia, alcanza a cubrir los costos incurridos en el funcionamiento de la sede en conjunto, lo cual es satisfactorio para la E.S.E. Hospital mental de Antioquia.
- Si se analizan los ingresos generados en cada unidad de negocio podemos ver que, la prestación de servicio de consulta, se creó como estrategia comercial para asegurar el éxito de las ventas de productos farmacéuticos, pues el consumo de farmacia se hace necesario para darle continuidad al tratamiento recomendado en la consulta con el especialista
- El Hospital Mental basado en la experiencia y conocimiento para ayudar a sus usuarios crea la sede en Almacentro con el objetivo primordial de ampliar su cobertura y como estrategia comercial con miras a ser más competitiva en el mercado.
- Para implementar los procesos en la nueva sede Almacentro, podemos ver que no se hizo un análisis profundo de costos y gastos que impactarían directamente en los resultados proyectados, como lo observamos en el análisis obtenido en este trabajo.

- La rentabilidad generada en la sede Almacentro es positiva de un 18% si analizamos en el consolidado, sin embargo al estudiar cada unidad de negocios vemos que el servicio de consulta genera margen negativo de un 82.5% y la venta de productos farmacéuticos genera una utilidad de un 358,8%, lo cual indica un desnivel en la distribución de sus costos.

## **RECOMENDACIONES**

Al hacer una evaluación del costo en el Hospital Mental de Antioquia sede Almacentro, a continuación presentamos algunas recomendaciones como punto de apoyo para minimizar los riesgos de la entidad y prestar un mejor servicio:

- Una correcta implementación de costos y gastos, puede llegar a convertirse en un elemento generador de valor agregado para la empresa, porque aporta ventajas competitivas al poder ofrecer a sus clientes unas garantías de estabilidad y seguridad. Ello implica una asignación clara y razonable de los costos asociados a cada unidad de negocio y bases de distribución confiables para aquellos recursos que sean compartidos por las dos unidades de negocio para que la prestación de servicios de consulta externa sea una actividad que genere valor y sea sostenible por si sola, en la sede se deben atender un porcentaje mayor de pacientes particulares o con planes de beneficios complementarios al POS'C como son las Pólizas de Medicina Prepagada, debido a que la consulta se puede vender a precios mucho mayores y la negociación puede hacerse sin tener como base los Manuales Tarifarios, los cuales tienen tarifas para la consulta por medicina especializada muy por debajo de los costos de la misma.

- Toda organización debe integrar métodos que permitan la identificación, el análisis y la evaluación de las variables que tengan que ver directa e indirectamente con la prestación del servicio dentro de su plan de negocio como política, para que sea adoptado por toda la organización de una manera eficiente.
- El trabajo de prestación del servicio, debe estar encaminado inicialmente al conocimiento de las estrategias utilizadas en el Hospital, de tal forma que se garantice que el trabajo realizado está enfocado a lo que realmente le importa a la organización y no se desperdicien esfuerzos en otras actividades que, aunque pueden parecer importantes, no aportan al logro de los propósitos institucionales.
- Se debe crear un comité de planeación y seguimiento a este nuevo proyecto, conformado por parte del primer nivel de la organización, que se apoyará de los empleados que lideren procesos en la institución, cuyo objetivo debe ser dirigir, apoyar y monitorear el desarrollo y el éxito en la prestación del servicio lo que impactará en forma positiva en la rentabilidad del Hospital.
- Como todo proyecto, el comité de planeación debe subsanar las debilidades detectadas y conservar las fortalezas existentes.

## BIBLIOGRAFIA

González del Rio Cristóbal. (2004). Costos para administradores y dirigentes. México: Thomson, II-10p.

Charles T. Horngren. (2006). Contabilidad Administrativa. México: Pearson Educación, 6- 50 p.

Funes O. Juan, (2001). Contabilidad de Costos. Bolivia: Educación y Cultura, 14 al 22 p

IFAC, Actualización 12 Comité del Sector Público, Año 2004.

Plan General de Contabilidad Pública, Adoptado mediante Resolución 355, septiembre 5 de 2007

Ramírez P. David Noél. (2008). Contabilidad Administrativa. Colombia: 8ª Edición, McGraw-Hill

Rosales R. Leny F. (2006). Documento. Estructura e Importancia Mundial de la Profesión de la Contaduría Pública.

Zapata S. Pedro. (2007). Contabilidad de Costos. Colombia: Mc Graw Hill, 10-13p. 19-20p

Gerencie.com. (2012). Punto de Equilibrio. Recuperado enero, 2012, desde <http://www.gerencie.com/punto-de-equilibrio.html>