
Información contable para la gestión en los hospitales públicos españoles: dificultades en su elaboración*

Beatriz García Cornejo

Profesora Titular de la Universidad de Oviedo. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Oviedo.

Resumen

En los últimos años han aparecido en Europa numerosas investigaciones que analizan el papel de los sistemas contables de gestión en la toma de decisiones por parte de los profesionales sanitarios dentro de los hospitales. Este trabajo explora el uso que los clínicos españoles hacen de la información contable. El estudio se basa en las respuestas obtenidas de un cuestionario dirigido al personal implicado en la gestión económica de 38 hospitales públicos. Los resultados sugieren que las dificultades para elaborar información contable de calidad pueden explicar, en parte, que los clínicos no la utilicen de forma habitual en la gestión operativa.

Palabras clave: costes hospitalarios, sistemas de información hospitalarios, contabilidad de gestión.

Summary

In the past years, several investigations have appeared in Europe analyzing the role of the management accounting systems in decision-making by the health professionals working at hospitals. This work studies the use that Spanish physicians make of the accounting information. The study is based upon information obtained from surveyed people involved in the financial management of 38 public hospitals. The results suggest that the difficulties to elaborate quality accounting information could be partially explained by the fact that the physicians do not commonly use it in the operative management.

Key words: hospital costs, hospital information systems, management accounting.

Introducción

Los hospitales públicos se están viendo cada vez más obligados a

adoptar técnicas de gestión que les permitan tomar decisiones eficientes y evaluar sus resultados, al mismo tiempo que mantienen la calidad y

* Deseo agradecer la colaboración de los profesionales que me han proporcionado la información necesaria para la realización del estudio empírico, cuyos resultados se presentan en este artículo.

atienden una demanda creciente provocada por factores demográficos y tecnológicos. Esta tendencia puede enmarcarse dentro de las reformas propuestas por la Nueva Gestión Pública¹ y su creciente influencia dentro del sector sanitario internacional². La incorporación de técnicas de gestión procedentes del sector privado, la medición de resultados, el empleo de la contabilidad como sistema que proporciona las mediciones necesarias y el énfasis sobre la rendición de cuentas y responsabilidad sobre los resultados constituyen algunos aspectos clave de dichas reformas³.

Uno de los principales cambios experimentados por los hospitales a nivel internacional ha sido el paso de sistemas de pago retrospectivo, según los cuales se les reembolsaba en función de su gasto real, a sistemas de pago prospectivo, que reembolsan a los hospitales basándose en los grupos relacionados con el diagnóstico (GRD) u otra medida del producto hospitalario a precios establecidos de antemano⁴⁻⁷. Esta forma de financiación exige a los hospitales desarrollar sistemas de costes y de presupuestación para obtener información sobre el coste de pacientes

individuales o, más habitualmente, de grupos de pacientes que constituyen las líneas de producto del hospital (también denominadas procesos). El propósito final de estas iniciativas es que los profesionales sanitarios, una vez integrados en las estructuras de gestión del hospital, adopten esos sistemas y utilicen la información suministrada para mejorar el funcionamiento de sus unidades.

El debate central se sitúa en torno al uso de la información contable por parte del personal clínico, el cual constituye el elemento clave en cualquier sistema sanitario, y por tanto en la implementación de esas reformas.

Así, el uso que los clínicos hacen de la información contable y la influencia que la misma tiene sobre sus decisiones ha sido objeto de numerosas investigaciones, si bien los resultados no son concluyentes.

La conclusión más general es que los clínicos son reacios, o se resisten, a utilizar la información contable en la gestión operativa^{4,8,9}. Algunos de estos estudios han empleado el concepto de acoplamiento débil o desacoplamiento utilizado por la teoría institucional para explicar la no utilización de la información contable por parte de los profesionales

sanitarios. La teoría institucional sostiene que las organizaciones sobreviven no sólo como consecuencia de ser técnicamente eficientes, sino también por su conformidad con una serie de reglas generales de comportamiento o normas sociales de práctica aceptable que les permiten lograr legitimación en el entorno institucional. Así, técnicas como la contabilidad y la presupuestación se utilizan para proyectar una imagen de racionalidad de las actividades realizadas en los hospitales públicos, pero sin que lleguen a tener un efecto significativo en la práctica operativa de la organización¹⁰⁻¹⁵.

La principal razón que explica esta desconexión o desacoplamiento entre las actividades clínicas y administrativas se basa en la consideración de los hospitales como organizaciones complejas, dominadas por fuertes estructuras profesionales que actúan con un elevado grado de autonomía y en las que la medición del *output* y la eficiencia es muy complicada¹⁵. El elevado compromiso de los clínicos con sus valores profesionales les lleva a prescindir de consideraciones financieras en la toma de decisiones⁵, al mismo tiempo que cualquier herramienta dirigida a con-

trolar su actuación puede ser vista como una amenaza para el ejercicio de la libertad clínica y para el mantenimiento de su posición predominante dentro de la organización¹⁶. Otros autores también han argumentado la falta de formación de los clínicos sobre cuestiones financieras⁸, así como la dificultad de acceso o falta de adecuación de la información que se les suministra para la gestión¹.

A pesar de lo anterior, existen otras investigaciones que aportan evidencia acerca de la disposición de los clínicos a implicarse en la gestión financiera^{2,17} así como sobre la utilidad que éstos le otorgan a la información contable^{1,16} y sobre el impacto que tiene sobre sus decisiones^{18,19}.

En este contexto, las investigaciones acerca de la introducción de prácticas contables en el sector hospitalario español y el efecto que las mismas han tenido sobre el personal clínico contribuye a la literatura internacional, mejorando la comprensión de sus resultados. De hecho, los servicios sanitarios españoles también se han visto sujetos a reformas de gestión orientadas a mejorar la eficiencia del Sistema Nacional de Salud (SNS). En concreto, casi todas las redes asistenciales públicas han

desarrollado con mayor o menor énfasis la implantación de Contratos-Programa en los hospitales. Así, el Insalud-Gestión Directa (órgano que gestionaba la sanidad de las Comunidades Autónomas sin competencias transferidas antes de 2002) implantó en los hospitales de su red en 1994 el Contrato-Programa y posteriormente, en 1998, los Contratos de Gestión. En ambos casos se trataba de sistemas de presupuestación global prospectivos en función de procesos teniendo en cuenta la complejidad, lo cual llevó a la mayoría de los hospitales públicos españoles a implantar sistemas de cálculo de costes a lo largo de la década de los noventa.

Los principales trabajos realizados en España acerca del sector hospitalario público se han centrado fundamentalmente en analizar el uso de la información suministrada por la contabilidad de gestión desde el punto de vista de los gestores económicos de los hospitales (directores gerentes y directores de gestión) a partir de encuestas y entrevistas en profundidad²⁰⁻²³. Asimismo, otras investigaciones, basadas en el estudio de casos, han evaluado el impacto que la forma jurídica del hospital

tiene sobre la adopción de técnicas de gestión^{24,25}.

Tratando de seguir en esta línea de investigación, el objetivo de este trabajo es conocer la percepción de los gestores económicos acerca del uso que hacen los clínicos de la información que se les proporciona para la gestión. Para ello se utilizan los datos obtenidos en una encuesta dirigida a los gestores económicos de 38 hospitales públicos españoles.

El resto del trabajo se estructura como sigue: en el apartado que viene a continuación se describe la metodología empleada, el siguiente muestra los resultados obtenidos y su discusión y por último se recogen las conclusiones del estudio.

Estudio empírico

Para determinar la “población objetivo” del cuestionario se seleccionaron, a partir del Catálogo Nacional de Hospitales²⁶, únicamente los hospitales públicos pertenecientes al SNS, al tratarse de los centros que se vieron implicados en la implantación de una contabilidad analítica, bien a través de los proyectos a escala nacional coordinados por el INSALUD para todos los hospitales de su red (este

es el caso de los hospitales de las Comunidades Autónomas [CCAA] que recibieron las transferencias en 2002), bien mediante proyectos emprendidos por los Servicios Regionales de Salud (caso de los hospitales de CCCAA con competencias sanitarias asumidas antes de 2002). Los destinatarios de la encuesta fueron los profesionales implicados en la gestión económica de los centros: gerentes y directores con responsabilidad en la gestión financiera y contable (agrupados en el estudio bajo la denominación de “directivos”), y personal directamente relacionado con la elaboración de información sobre costes (denominado “personal implicado en la gestión contable”). También se trató de conseguir la participación en el estudio de los coordinadores de la contabilidad analítica en los servicios regionales de salud (SRS).

De los 207 hospitales públicos pertenecientes al SNS se obtuvieron los datos requeridos de 61, lo que supone el 29% de los hospitales públicos del SNS, contando finalmente con las direcciones de 174 profesionales y con las de los coordinadores de contabilidad analítica de 4 CCAA que se mostraron dispuestos a participar en el estudio.

El cuestionario recogía preguntas relativas a diversos aspectos relacionados con la contabilidad de gestión en los hospitales, en concreto acerca del *benchmarking*, el cuadro de mando y el cálculo de costes²⁷. Dados los objetivos de este trabajo, en él se hará referencia únicamente a los siguientes ítems:

1. Tres preguntas de actitud, en concreto: a) la opinión de los gestores acerca de la disposición de los clínicos a implicarse en estudios de costes; b) el tipo de información incluida en los cuadros de mando dirigidos a los Servicios Clínicos; c) la opinión de los gestores sobre la utilización por parte de los clínicos de la información que se les suministra para la gestión.

2. Una pregunta abierta en la que se pedía al entrevistado que comentase su experiencia en la elaboración de la información para la gestión, en concreto, en la elaboración y empleo de información sobre costes.

Resultados y discusión

A finales de enero de 2005 habían contestado 38 hospitales, lo que supone una tasa de respuesta del 62%. Tal y como se indicó más arriba, también se obtuvieron las res-

puestas de los representantes de los SRS de 4 CCAA. En total se recibieron 48 cuestionarios válidos (ya que de algunos hospitales se obtuvo más de una respuesta) distribuidos de la siguiente forma según su perfil profesional: 19 de “directivos” (40% de las respuestas); 25 de “personal implicado en la gestión contable” (52% de las respuestas); 4 de los “coordinadores de contabilidad analítica en los SRS” (8% de las respuestas).

Todos los centros que respondieron son hospitales generales, excepto uno que es psiquiátrico, y las respuestas fueron representativas de todos los hospitales españoles teniendo en cuenta su tamaño y complejidad. El posible sesgo derivado de la localización geográfica se minimizó al contar con respuestas representativas de 13 CCAA.

A continuación se discuten los principales resultados del estudio utilizando como referencia la literatura internacional revisada previamente.

La implicación de los clínicos en la gestión de costes

Para conocer la opinión de los encuestados sobre esta cuestión, se les interrogó acerca de la percepción que tenían sobre la disposición

de los médicos a colaborar en estudios de costes, en concreto, cuál era su percepción sobre la dificultad que tiene conseguir la colaboración de los médicos para emprender procesos de *benchmarking* (basado en costes por GRD).

A partir de los datos obtenidos en el cuestionario no es posible afirmar que el personal clínico no esté dispuesto a implicarse en la gestión de los costes de su actividad. Aunque el 50% de los encuestados manifestó que es difícil conseguir la colaboración de los médicos, el 39,58% indicó que no existe tal dificultad y el 10,42% se mostró indeciso. Al analizar las preguntas abiertas también se apreciaron opiniones opuestas entre los encuestados⁽¹⁾, por lo tanto no se pudo establecer una conclusión clara acerca de la disposición de los clínicos a implicarse en la gestión.

Este resultado concuerda con la literatura que aborda este tema y que muestra posiciones encontradas. Aunque, como ya se comentó, gran parte de las investigaciones ha mostrado que los clínicos son reacios a utilizar

⁽¹⁾ No se detectó ninguna relación entre el sentido de la respuesta y el tamaño del centro, ni entre el sentido de la respuesta y el cargo desempeñado por el entrevistado en el hospital.

la información contable, algunos estudios han detectado la presencia en los hospitales de un grupo de médicos gestores que surge al ver que sus posibilidades de promoción están vinculadas a su implicación en la gestión financiera²⁸, mientras que otros trabajos muestran cómo la información sobre costes tiene una influencia significativa sobre los clínicos, siempre y cuando éstos estén integrados en la gestión mediante la delegación de autoridad formal¹⁹. Estas conclusiones parecen encajar con el contexto hospitalario español, donde se puede apreciar cómo en los últimos años bastantes profesionales se han acercado a la gestión ante la evidencia de que sus posibilidades de desarrollo profesional están en buena medida ligadas a su capacidad de complementar clínica y gestión²⁹. Un trabajo español que muestra la opinión de clínicos y gestores acerca de los institutos clínicos revela que los primeros tienen interés por este tipo de innovaciones organizativas, y que encuentran en la gestión clínica un amortiguador a la rutina y desazón de su desempeño profesional habitual³⁰.

A partir de este resultado se trató de indagar en las características y calidad de la información que se les

proporciona a los clínicos, es decir, si los sistemas de información contable hospitalarios son relevantes para sus usuarios.

Características de la información para la gestión de los Servicios Clínicos

Tradicionalmente el cuadro de mando ha sido el vehículo utilizado para transmitirles a los directivos hospitalarios, clínicos y no clínicos, la información periódica necesaria para controlar la gestión de sus distintas áreas de responsabilidad²⁹. Por lo tanto, para conocer el tipo de información para la gestión que se les suministra a los clínicos se planteó a los encuestados una pregunta acerca del contenido de sus cuadros de mando. La práctica totalidad de los encuestados afirmó que los cuadros de mando de los Servicios Clínicos incluyen información de tipo asistencial⁽²⁾, el 56,25% afirmó que se proporciona información financiera⁽³⁾, un 19,15% dijo incorporar datos sobre satisfacción de los pacientes

(2) Volumen de actividad, estancia media, listas de espera e indicadores de calidad.

(3) Costes propios del Servicio, costes indirectos o repercutidos de otros Servicios, costes estructurales, costes por GRD.

y sólo el 12,5% sobre formación y satisfacción de los empleados.

Estos resultados confirman la idea de que el contenido habitual de los cuadros de mando en el sector sanitario gira en torno a indicadores de actividad asistencial³¹. También coinciden con las ideas avanzadas por Kaplan y Norton³², según las cuales las administraciones públicas no suelen establecer estrategias de producto o servicio, sino de excelencia operativa, lo que implica que sus cuadros de mando iniciales se centran en los aspectos considerados dentro de la perspectiva de procesos internos: tiempo (duración), calidad y coste (productividad) de los procesos.

El uso de la información para la gestión por parte de los clínicos

La encuesta mostró que el 72,91% de los encuestados piensa que los Servicios Clínicos no utilizan de manera habitual en la toma de decisiones la información que se les suministra para la gestión.

Dado que la encuesta iba encaminada fundamentalmente a conocer la opinión de los gestores acerca de la información sobre costes elaborada por la contabilidad analítica, el análisis de

las preguntas abiertas permite sugerir que la calidad y características de dicha información podrían explicar, en parte, el que la misma no sea considerada de gran utilidad por los clínicos.

En concreto, en cuanto a los aspectos de elaboración de la información, los encuestados señalaron los problemas para la obtención y gestión de los datos, así como la dificultad de encontrar una herramienta definitiva para su procesamiento. Por ejemplo, uno de los encuestados indicó:

“El cálculo de los costes en el hospital requiere manejar un volumen de datos muy elevado y, aunque cada vez vamos automatizando más las operaciones, aún hay muchos datos que introducimos manualmente en el programa.”

Otro de los encuestados afirmó:

“Falta *cultura* en este aspecto de la gestión. Sobre todo por parte de los profesionales asistenciales, aunque también en otros colectivos como en servicios técnicos y de mantenimiento, que a veces muestran cierta reserva, o incluso temor, a facilitar determinada información que piensan les pudiera comprometer.”

Por otra parte, en el ámbito administrativo no se acaba de disponer de

herramientas definitivas para la contabilidad analítica y el cálculo de costes, ni de la suficiente perseverancia y continuidad en la elaboración de los mismos.”

También la falta de formación de los clínicos sobre aspectos financieros repercute tanto en la calidad de la información elaborada como en el empleo de la misma. Así, la mayoría de los encuestados considera que, en general, los médicos desconocen el proceso de codificación clínica (el cual permite asignar un paciente a un determinado GRD) y la repercusión que tienen sus anotaciones en la historia clínica. Por ejemplo, uno de los participantes en el estudio afirmó:

“Durante el período en que muchos médicos estaban preparando la OPE especial (oferta pública de empleo para acceder a una plaza fija) tuve ocasión de asesorar a varios de ellos. Pues bien, temas como codificación de las altas hospitalarias, conjunto mínimo básico de datos, importancia del informe médico de alta y GRD eran completamente desconocidos para ellos. Estos mismos temas, una vez explicados, eran vistos como herramientas importantes para su trabajo, sobre todo

la comparación con Servicios homólogos de otros hospitales en complejidad y estancia media. En este sentido creo fundamental la labor del director médico. Si en una red hospitalaria el médico conoce estos extremos se van a producir buenos informes de alta que van a incluir diagnósticos secundarios y procedimientos realizados que facilitarán la labor de codificación.”

Otro de los factores que afecta a la calidad de la información según los encuestados se refiere a la imputación de costes indirectos a efectos de calcular los costes por procesos. A este respecto debe señalarse que los modelos de contabilidad analítica introducidos en los hospitales españoles por parte del Gobierno Central o de los Gobiernos Autonómicos han sido sistemas de costes completos^{33,34}. En concreto, el modelo más extendido, gestión clínico financiera (Geclif), utilizado por los hospitales del Insalud-GD, emplea un sistema de subreparto matricial y permite emplear distintos sistemas de reparto en función del grado de desarrollo del sistema de información del centro³⁵. Los sistemas de costes completos, aunque de utilidad para fijar precios basados en el cos-

te total, introducen ambigüedades en los datos elaborados; ambigüedad en dos sentidos:

1. Por una parte porque generan confusión entre costes controlables y no controlables.

2. Por otra, porque los criterios de reparto afectan al cálculo de costes, y el hecho de que distintos hospitales utilicen diferentes criterios no permite hacer comparaciones fiables.

En cuanto al primer aspecto, las respuestas a los cuestionarios reflejan la necesidad de simplificar la información financiera ofrecida al clínico y centrarla en costes directos. Por ejemplo, un directivo de un hospital universitario señaló:

“Realmente tanto para cada Servicio como para la dirección del hospital lo que interesa a nivel interno es un sistema fiable de imputación de costes directos que permita la responsabilización en el gasto y el cumplimiento de los objetivos globales del hospital.”

Otro de los encuestados afirmó:

“Desde la experiencia de un hospital como el nuestro, de un cierto tamaño y complejidad, se han demostrado de gran utilidad el manejo de costes por proceso en función de un protocolo clínico autorizado, lo cual

supone realizar un escandallo de costes directos y valorarlo. Esto nos ha resultado útil a la hora de comparar el coste del proceso con otros hospitales similares con los que nos hemos puesto de acuerdo para realizar esta experiencia, y sobre todo ha sido de gran interés para el facultativo que sí muestra interés en este tipo de información.”

En cuanto al segundo aspecto señalado, cabe mencionar que los encuestados fueron unánimes sobre la necesidad de proporcionar datos comparativos entre hospitales; sin embargo, la heterogeneidad de sistemas de reparto de costes utilizados, aun dentro de un mismo modelo, impide que las comparaciones sean fiables. Como afirma un directivo de un hospital universitario:

“La modificación del sistema de imputación introduce, dentro del mismo método, importantes modificaciones en los resultados”.

Otro entrevistado señaló, con relación al sistema de financiación basado en GRD:

“Los sistemas de financiación incentivan una ‘imputación’ de datos poco transparente en un intento de conseguir financiación y evitar penalizaciones.”

Esta opinión concuerda con los resultados de otros estudios que han demostrado cómo el sistema de financiación puede afectar al sistema de imputación de costes utilizado. Así, un trabajo sobre hospitales americanos³⁶ mostró cómo el cambio de un sistema de pago retrospectivo o de reembolso de costes a un sistema de pago prospectivo influyó en las prácticas contables de los hospitales analizados: la tasa de imputación de costes indirectos en las áreas de consultas externas aumentó respecto a la de las áreas de hospitalización ya que, mientras en las primeras se conservó el método de pago basado en el coste, en las segundas se reembolsaba una cantidad fija por GRD.

Lógicamente estos problemas traen consigo la dificultad de ofrecer datos comparativos relevantes para los profesionales sanitarios. En este sentido, algunos estudios sugieren que para influir sobre el comportamiento de los clínicos a efectos de controlar costes es necesario proporcionarles no sólo información desagregada sobre sus propios costes por caso, sino también datos comparativos (coste por caso de otros médicos del hospital o coste medio estatal por GRD)³⁷.

Sin embargo, como ya se comentó, el análisis de los cuestionarios sugiere que, a pesar de los avances realizados en la introducción y estandarización de las prácticas de contabilidad analítica en los hospitales, las diferencias entre dichas prácticas constituyen uno de los principales obstáculos para conseguir que las comparaciones sean fiables. De ahí que la mayoría de los encuestados incidan en la necesidad de consensuar un modelo a escala nacional que permita realizar comparaciones, al menos entre aquellos que estén dispuestos a hacerlo.

Así, un encuestado señaló:

“Creo que antes de plantear la comparación de costes debemos centrarnos en conseguir cierta consistencia en la determinación de los mismos. Una ventaja que podemos encontrar es que la mayoría de los factores relevantes (personal, consumos sanitarios, amortización de inversiones de equipos médicos) se puede conseguir que sean directos. También es importante señalar que una cantidad importante del conjunto de recursos se concentra en un número limitado de actividades (servicios).”

Por su parte, otro directivo de un hospital universitario afirmó:

“Desde luego, es necesario homologar no tanto las aplicaciones informáticas utilizadas, sino los criterios de cómputo y de imputación de costes, definiendo claramente para el conjunto de hospitales del país qué conceptos entran en cada clase de coste y cuáles han de ser los criterios de imputación de los mismos; cuáles son directos o indirectos, cuáles son fijos, variables o semi-fijos, cuáles son los estructurales y cómo se repercuten. Cómo se calculan e imputan las amortizaciones, en función de la naturaleza del bien a inventariar, cómo se `periodifican` los gastos y costes, cuál es el criterio de contabilidad (caja o devengo), cómo se tratan las diferencias de inventarios, definir claramente las URV (unidades relativas de valor), cómo se factura internamente entre los diferentes Servicios del hospital, etc.”

Se podría resumir este apartado diciendo que los gestores económicos perciben varios problemas con relación a la información suministrada para la gestión; en concreto existen dificultades de elaboración de la información, hay escasa formación de los clínicos en temas de gestión, los sistemas de contabilidad analítica utilizados deben ser mejorados y las

prácticas de costes deben estandarizarse para conseguir datos comparativos fiables. Algunas opiniones de los encuestados son representativas de estas ideas:

“Considerando el tiempo que ha pasado yo creo que no se ha aprovechado la capacidad de la contabilidad analítica para la mejora de nuestros hospitales. Es cierto que se hace la contabilidad analítica cada año y que, con variaciones, se entrega a los Servicios médicos, pero no se va más allá. No se produce debate sobre ella. En algunos casos no existen ni datos comparativos del grupo de hospitales a que cada uno pertenece. Éste debiera ser el fundamento para la mejora por la comparación.”

“Entiendo que los GRD, tal y como actualmente los utilizamos, no son en sí mismos un sistema de costes. Es un sistema de facturación que consiste en asignar a cada proceso un precio. Este precio de referencia es independiente de lo que realmente está detrás (consumo de recursos), y pienso que tampoco es indicativo de lo que debiera estar. En nuestro caso —desconozco cómo se utiliza en otros ámbitos— no aporta mucho respecto de otros métodos empleados anteriormente (estancias, unida-

des ponderadas asistenciales, unidades básicas asistenciales, etc.), ya que simplemente son una lista exhaustiva de precios”.

Conclusiones

El objetivo principal de este trabajo consistió en explorar el uso que hacen los clínicos hospitalarios de la información que se les proporciona para la gestión.

Los hallazgos del cuestionario no permiten concluir que los profesionales sanitarios muestren falta de interés en la gestión de los costes de su actividad, encontrándose opiniones contrapuestas sobre este aspecto por parte de los encuestados. Por otra parte, se puede concluir que los Servicios Clínicos no utilizan de manera habitual en la toma de decisiones la información que se les suministra para la gestión. A partir de estos resultados se indagó acerca de las características y calidad de dicha información, tratando de averiguar si los sistemas contables aportan información relevante a sus usuarios.

Los resultados de la encuesta revelan que la información para la gestión de los Servicios Clínicos adolece de varios problemas: en general no es

completa, sino fundamentalmente centrada en sus procesos internos, es decir, la actividad asistencial constituye el eje fundamental de sus cuadros de mando, prestándose menos atención a la información financiera y menos aún a la relacionada con los pacientes y el personal; existen dificultades en la elaboración de la información, derivadas en parte de la falta de formación de los clínicos en aspectos relacionados con la gestión, tales como la codificación clínica; los sistemas de contabilidad analítica utilizados deberían ser mejorados para adaptarse a las necesidades de información de los clínicos, y las prácticas de costes deberían estandarizarse para conseguir datos comparativos fiables.

Por lo tanto, se puede concluir que los proyectos realizados en los últimos 15 años por parte de las Administraciones para normalizar e integrar la información clínico-financiera, con el fin de obtener costes por actividad asistencial e indicadores de eficiencia para la comparación entre centros, aunque han permitido alcanzar algunos objetivos de administración sanitaria, tales como el de establecer tarifas de pago por procesos, no han conseguido que la

contabilidad analítica se haya establecido definitivamente como una herramienta de gestión útil dentro de los hospitales.

Estos resultados apoyan los hallazgos de otras investigaciones que muestran la existencia de un desacomplamiento entre las prácticas de control interno y la información utilizada para usos externos (por ejemplo entre departamentos hospitalarios y la alta gerencia del hospital) debido, entre otras cosas, a la arbitrariedad de los datos sobre costes y a una (aparente) incapacidad para producir información más precisa^{38,39}. En esta misma línea de argumentación, otros trabajos señalan cómo en ocasiones la información suministrada no cubre las necesidades de los médicos, al tratarse de información desarrollada principalmente para fines administrativos y políticos¹, o cómo el impacto más significativo de los cambios contables asociados a las reformas en el sector hospitalario ha sido el de permitir a la gerencia central ejercer un control financiero global, más que el de apoyar un sólido sistema de responsabilidad interna descentralizada⁸.

Por otra parte, el análisis de los resultados también refleja que, a pesar

de los esfuerzos realizados para estandarizar las prácticas de asignación de costes con los distintos proyectos nacionales o regionales de contabilidad analítica, las diferencias en dichas prácticas sigue constituyendo uno de los principales factores explicativos de la variabilidad de costes entre proveedores y, por lo tanto, una de las principales dificultades para conseguir que la información comparativa sea relevante, conclusión similar a la que han llegado otros estudios extranjeros^{40,41}.

Por último, es preciso señalar que esta investigación, como cualquier estudio empírico basado en una encuesta, tiene limitaciones, derivadas en este caso tanto del tamaño de la muestra como de la tasa de respuesta, por lo que cabe plantearse si los resultados son generalizables. A este respecto debe indicarse que las respuestas corresponden a hospitales localizados en 13 CCAA, y que se ha obtenido un número similar de respuestas para centros de distinto tamaño y complejidad. Por lo tanto, aunque no se pretende extrapolar las conclusiones obtenidas a la totalidad de los hospitales españoles, es poco probable que la opinión de los encuestados no sea representativa.

Lógicamente, la realización de nuevas investigaciones con objetivos similares a ésta, pero que combinasen el uso de cuestionarios, entrevistas y estudios de casos sería la mejor forma de confirmar la validez de los resultados alcanzados. Asimismo, los resultados del estudio reflejan únicamente las opiniones de los profesionales implicados en la gestión económica de los hospitales. El punto de vista del personal médico y otros agentes del SNS sería igual de relevante para determinar la utilidad de la información contable hospitalaria en la gestión operativa.

BIBLIOGRAFÍA

1. Jacobs K, Marcon G, Witt D. Cost and performance information for doctors: an international comparison. *Manag Account Res.* 2004; 15:337-54.
2. Kurunmäki L, Lapsley I, Melia K. Accountingization v. legitimation: a comparative study of the use of accounting information in intensive care. *Manag Account Res.* 2003;14: 112-39.
3. Hood C. The 'New Public Management' in the 1980's: variations on a theme. *Account Org Soc.* 1995;20: 93-109.
4. Preston A. The birth of clinical accounting: a study of the emergence and transformations of discourses on costs and practices of accounting in U.S. hospitals. *Account Org Soc.* 1992;17(1): 63-100.
5. Comerford SE, Abernethy MA. Budgeting and the management of role conflict in hospitals. *Behav Res Account.* 1999;11:93-110.
6. Pettersen IJ. From bookkeeping to strategic tools? A discussion of the reforms in the Nordic hospital sector. *Manag Account Res.* 2004; 15:319-35.
7. Lethonen T. DRG-based prospective pricing and case-mix accounting - Exploring the mechanisms of successful implementation. *Manag Account Res.* 2007;18(3): 367-95.
8. Jones CS, Dewing IP. The attitudes of NHS and medical managers towards changes in accounting controls. *Financ Acc Manag.* 1997;13(3):261-80.
9. Lapsley I. The accounting-clinical interface - Implementing budgets for hospital doctors. *Abacus.* 2001;37(1): 79-109.
10. Covaleski M, Dirsmith M, Michelman J. An institutional theory perspective on the DRG framework case-mix accounting systems and health-care organizations. *Account Org Soc.* 1993; 18(1):65-80.
11. Lapsley I. Responsibility accounting revived? Markets reforms and budgetary control in health care. *Manag Account Res.* 1994; 5(3-4):337-52.
12. Modell S. Performance measurement and institutional processes: a study of managerial responses to public sector reform. *Manag Account Res.* 2001; 12(4):437-64.
13. Pettersen IJ. Budgetary control of hospitals - Ritual rhetorics and rationalized myths? *Financ Acc Manag.* 1995; 11(3): 207-21.
14. Arnaboldi M, Lapsley I. Modern costing innovations and legitimation: A

- health care study. *Abacus*. 2004;40(1): 1-20.
15. Pettersen IJ, Nyland K. Management and control of public hospitals-the use of performance measures in Norwegian hospitals. A case-study. *Int J Health Plan M*. 2006;21:133-49.
16. Scarparo S. The integration of clinical and costing information: a comparative study between Scotland and Sweden. *Financ Acc Manag*. 2006;22(2): 133-55.
17. Kurunmäki L. A hybrid profession - The acquisition of management accounting expertise by medical professionals. *Account Org Soc*. 2004;29: 327-47.
18. Lowe A. Accounting in health care: some evidence on the impact of case-mix systems. *Br Account Rev*. 2000; 32:189-211.
19. Abernethy MA, Vagnoni E. Power, organization design and managerial behaviour. *Account Org Soc*. 2004;29 (3-4):207-25.
20. Naranjo-Gil D, Álvarez-Dardet Espejo MC. El papel de los estilos de gestión y sistemas contables de gestión en el cambio estratégico: un estudio empírico. *Rev Esp Financ Contab*. 2005;XXXIV (127):951-75.
21. Naranjo-Gil D, Álvarez-Dardet Espejo MC. El uso del sistema contable de gestión en la implantación de la estrategia: análisis del ajuste contingente. *Rev Esp Financ Contab*. 2006; XXXV (128):157-79.
22. Calzado Cejas Y. Sistemas de salud: una adaptación del modelo de contingencia de Luder al sector sanitario. Navarra: Thomson-Civitas; 2005.
23. Naranjo-Gil D, Hartmann F. How CEOs use management information systems for strategy implementation in hospitals. *Health Policy*. 2007;81(1): 29-41.
24. Fresneda Fuentes S. La reorientación en la gestión hospitalaria: estudio de caso. *Rev Adm Sanit*. 1998;2(7): 473-88.
25. Eriksen SD, Urrutia I. An institutional sociology perspective of the implementation of activity based costing by Spanish health care institutions. Working Paper. Universidad de Navarra: IESE Business Scholl; 2005.
26. Ministerio de Sanidad y Consumo. Catálogo Nacional de Hospitales; 2005. Disponible en: <http://www.msc.es>
27. García Cornejo B. Benchmarking en hospitales públicos a partir de la información suministrada por la contabilidad de costes. *Rev. Contab*. 2006;9 (17):55-80.
28. Jacobs K. Hybridisation or polarisation: doctors and accounting in the

- UK, Germany and Italy. *Financ Acc Manag.* 2005;21(2):135-61.
29. Temes Montes JL. Gestión clínica. En: Temes Montes JL, editor. *Gestión Hospitalaria*. Madrid: McGraw Hill; 2002.
30. Del Llano J, Martínez-Cantarero JF, Gol J, Raigada F. Análisis cualitativo de las innovaciones organizativas en hospitales públicos españoles. *Gacet Sanit.* 2002; 16(5):408-16.
31. Astier Peña MP, De Val Pardo J, Gost Garde MC, Silvestre Busto M, Larrayoz Dutrey M, Chivite Izco M, et al. Propuesta de indicadores para cuadros de mando de servicios médicos y quirúrgicos. *Rev Adm Sanit.* 2004; 2(3):485-507.
32. Kaplan RS, Norton DP. Cómo utilizar el cuadro de mando integral para implantar y gestionar su estrategia. Barcelona: Ediciones Gestión 2000; 2001.
33. Monge Lozano P. Estudio comparativo de los diferentes sistemas o modelos de costes implantados en los hospitales públicos españoles. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión.* 2003;1:13-42.
34. González Sánchez B. Aplicación de la metodología del cálculo del coste en los hospitales públicos gallegos. *Rev Adm Sanit.* 2006;4(4):745-57.
35. Instituto Nacional de la Salud. GECLIF. Gestión Clínico-Financiera y coste por proceso. Madrid: Ministerio de Sanidad y Consumo, Subdirección General de Coordinación Administrativa; 2001.
36. Eldenburg L, Kallapur S. Changes in hospital service mix and cost allocations in response to changes in Medicare reimbursement schemes. *J Account Econ.* 1997;23(1):31-51.
37. Eldenburg L. The use of information in total cost management. *Account Rev.* 1994;69(1):96-121.
38. Lowe A, Doolin B. Casemix accounting systems: new spaces for action. *Manag Account Res.* 1999;10:181-201.
39. Nyland K, Pettersen IJ. The control gap: the role of budgets accounting information and (non-) decisions in hospital settings. *Financ Acc Manag.* 2004;20(1): 77-102.
40. Jones CS. The attitudes of British National Health Service managers and clinicians towards the introduction of benchmarking. *Financ Acc Manag.* 2002;18:163-88.
41. Northcott D, Llewellyn S. Challenges in costing health care services. Recent evidence from the UK. *Int J Public Sect Manag.* 2002;15(3):188-203.