

Capítulo 8:

LA UTILIZACIÓN DEL SISTEMA ABC COMO METODOLOGÍA DE HOMOGENIZACIÓN EN LA IMPUTACIÓN DE COSTES HOSPITALARIOS DENTRO DEL PROYECTO NIPE

1. INTRODUCCIÓN

Un objetivo importante de la filosofía de los sistemas de costes basados en las actividades es su orientación. En este sistema, la gestión está orientada hacia las actividades. De esta manera si se llega a generar una información adecuada y fiable, relativa a los trabajos o actividades superfluas en los centros sanitarios, se podría conseguir una importante reducción de las actividades, que en todo caso acarrearía en mayor o menor medida una reducción de los costes y una mejora de la calidad

A través de los términos y las denominaciones que se vienen usando, con algunas diferencias en función de los países, se distinguen, por lo general, entre los términos ABM (Activity-Based-Management, Sistema de Gestión Basado en la Actividad) y ABC (Activity-Based-Costing, Sistema de Costes Basado en la Actividad). Aunque ambas concepciones o modelos son similares en su idea inicial y en sus objetivos, hay que reseñar que el sistema ABM tienen una dimensión más general que el sistema ABC. El ABM tiene una proyección más amplia, orientada a la gestión total, en nuestro caso del hospital o del centro de salud, con el objetivo de conseguir su calidad total. Por su parte al sistema ABC tiene una dimensión más específica orientada a los costes.

El ABM se desarrolla y consigue sus objetivos a través de tres pilares, tendiendo a incrementar la competitividad entre los centros o las unidades, y persiguiendo, el logro de tres objetivos claros:

- *Reducir los costes.*
- *Incrementar la calidad.*
- *Optimizar los tiempos utilizados en el desarrollo de las actividades de las unidades.*

En lo que respecta al sistema de costes por actividades (ABC), cabe señalar que la estructura de medición de los costes se proyecta sobre todos y cada uno de los centros de costes del hospital, y recoge, por tanto, dentro de estas consideraciones, todos los costes de la estancia del paciente desde el ingreso hasta el alta y teóricamente incluiría el coste del episodio hospitalario del paciente incluso el episodio ambulatorio si este existiese.

El sistema ABC constituye, por lo tanto, un sistema que surge de la filosofía inherente a la gestión de las actividades, en lugar de la gestión de los costes, que es la orientación tradicional. De esta manera los sistemas basados en actividades en ocasiones incrementan de forma muy significativa la fiabilidad de la información.

Parece claro que una información sobre costes proyectada sobre las actividades puede ser fundamental en un entorno de alta tecnología, siendo muy necesaria esta información para la consecución del necesario proceso de mejora continua. Por otra parte, la información habrá de contar con un grado de detalle lo suficientemente concreto para que se obtenga un efectivo apoyo al proceso de adopción de decisiones orientado a dicha mejora continua.

En este sentido el proyecto NIPE define como uno de sus objetivos más claros, el de establecer cada una de las actividades que generan cada una de las intervenciones de enfermería dentro del proceso del paciente para medir el producto, en este caso, un GDR. La imputación de costes a estas intervenciones generaría el establecimiento de coste real de las actuaciones de enfermería ante un paciente ubicado en un GDR.

En este sentido el sistema de gestión y costes basado en las actividades aplica el concepto de análisis de las actividades para obtener un coste orientado al proceso (entendiendo por proceso las tareas que permiten alcanzar un determinado objetivo, en nuestro caso, la atención adecuada del paciente), y una información sobre las actuaciones que posibilite la mejora continua de tales procesos.

El análisis de costes basado en las actividades se podría sistematizar, a un nivel primario, y enfocado al área de la salud, en tres fases distintas:

En una primera fase el análisis determina la estructura de las actividades existentes; los trabajos individuales que se enmarcan en las activi-

dades y los procesos por los que se obtienen los productos y servicios. También incluye un análisis detallado de las actividades, con el fin de determinar sus características.

Una segunda fase implica la asignación de los costes a aquellas actividades que los han consumido; esta fase permite, asimismo, identificar aquellas actividades que no aportan valor añadido, distinguiéndolas netamente de las actividades que aportan una mejora de la atención al paciente.

En la tercera fase se sistematizan los costes del proceso de forma detallada, efectuándose un análisis de predicción de los escenarios alternativos de producción ante los que se puede encontrar el profesional.

Se trata de concebir un sistema de costes que permita vincular cada coste a una única actividad, puesto que lo que determina el consumo son las actividades que se deben acometer y la forma en que se ejecutan. Los costes, por tanto, son consecuencia de la realización de determinadas actividades, las cuales, a su vez, son consecuencia de las intervenciones que se generan. Bajo esta perspectiva de las actividades lo verdaderamente importante es llegar a determinar cuáles son las causas que motivan la aparición de los costes, para poder así suprimir los costes vinculados a actividades «estériles».

El sistema ABC se basa por tanto, en la premisa de que los recursos permiten la realización de ciertas actividades. En el sistema de costes basado en actividades, los costes indirectos son asignados a las actividades realizadas. Por lo tanto en el sistema ABC, en la primera etapa asigna los costes vinculados a los factores que se han utilizado en la ejecución de las actividades, por lo que se asume que las actividades constituyen la causa de la incurrencia en costes. Asume que el producto, es el que crea la demanda de la actividad; por lo cual en la segunda etapa del proceso de cálculo, los costes de las actividades son asignados a los objetos de coste, basándose para ello en el consumo, o en la demanda, que cada actividad ha efectuado.

El sistema de cálculo de costes basado en las actividades podría asimilarse también al término coste completo, dado que este procedimiento no impide la utilización de una clasificación de los costes en variables y fijos respecto a una determinada actividad. En todo caso debería especificarse previamente cuál es la unidad de actividad (unidad de medida) que refleja de la mejor forma la variabilidad de los costes.

Así pues, a través del ABC se pretende garantizar una estrecha relación entre los costes (vinculados a las unidades de actividad) y los productos, de tal forma que se garantiza que si, por ejemplo, un producto utiliza el 30% de la

superficie de una planta deba soportar el 30% de los costes derivados del mantenimiento de esa planta; o si utiliza el 20% de los trabajos de mantenimiento deba soportar, asimismo, el 20% de estos costes. El resultado es una adecuada asignación de costes, que conducirá a un reflejo de los costes y de la rentabilidad de los productos, medido en GRD, y de las líneas de producto, lo suficientemente precisa para permitir el manejo de información relevante para la adopción medidas encaminadas a la mejora de la gestión.

En todo caso, además de esta ventaja que se viene atribuyendo al ABC, consistente en el hecho de que se obtiene un coste del producto más real, existen algunas otras ventajas igualmente importantes. Quizás la más significativa radique en el hecho de que los productos que usan una mayor proporción de actividades sin valor añadido soporten una mayor proporción de costes que aquellos que utilizan una menor proporción de este tipo de actividades. La información del ABC permite aislar tales productos e identificar las actividades sin valor añadido, lo cual conduce a un proceso de mejora continua de la calidad de la asistencia mediante la eliminación de estas actividades del proceso sin valor añadido, lo que supone un refinamiento de las actividades encaminadas a mejorar la calidad de los procesos y por ende la calidad asistencial al paciente.

Por otra parte, la imputación de los costes de los productos basados en las actividades pueden ayudar a los centros hospitalarios, a los servicios o a las unidades de enfermería a conseguir la mejora continua. La información sobre el trabajo superfluo anima a la dirección a reducir los costes mediante la simplificación de las actividades, aunque –bien es cierto– no llega a indicar cuáles son los esfuerzos más eficaces para eliminar lo superfluo; en todo caso, la información sobre los costes de las actividades proporciona a los clínicos, a los enfermeros y a los gestores una base para tratar de eliminar las actividades superfluas.

En cuanto a las empresas en las que la implantación de un ABC podría resultar más exitosa y rentable, dadas las características anteriores descritas, podemos delimitar su perfil más óptimo en los siguientes términos:

1. En primer lugar, en aquellas empresas en las que los costes indirectos configuran un parte relativamente importante de los costes totales.
2. Empresas en las que los costes indirectos se vienen imputando a los productos mediante una base arbitraria.
3. Empresas en las que la asignación de los costes indirectos a los productos individuales no resulta realmente proporcional respecto al volumen de producción de los productos.

El hospital como empresa de servicios, puede ser una empresa adecuada para la implantación de un sistema ABC como herramienta de mejora de la gestión de sus actividades y procesos.

El método ABC determina una innovación en cuanto a la precisión y la flexibilidad con que se puede llevar a cabo el análisis del coste, delimitándose la idea de precisión no por el nivel de detalle sino por la calidad con la que se puede comprender mejor el funcionamiento de un centro sanitario.

2. CONCEPTO DE ACTIVIDAD

Los costes son consecuencia de la realización de determinadas actividades las cuales, a su vez, son consecuencia de la obtención de los productos o servicios que genera el centro sanitario, en nuestro caso el producto final se mide en el sistema GDR.

Bajo la perspectiva de la contabilidad basada en las actividades lo verdaderamente importante es llegar a determinar cuáles son las causas que motivan la aparición de los costes, para poder así suprimir los costes vinculados a actividades «estériles».

Las actividades describen lo que hace el centro sanitario, la forma en la que utilizan su tiempo y la producción del «proceso».

El proceso puede así definirse como un conjunto coordinado de actividades que desembocan en la obtención de un producto o de un servicio específico.

En definitiva podemos denominar proceso al conjunto de actividades realizadas con un determinado fin, que persigue un objetivo global y que puede derivar en un output material o inmaterial. Bajo esta concepción, mientras que en nuestro caso, las actividades de enfermería en un centro sanitario se puedan llevar a cabo seis u ocho centenares de actividades, pueden no existir, sin embargo, más de 50 o 60 procesos significativos. Estos procesos presentan así tres características importantes:

1. Son generalmente transversales a la propia organización.
2. Cada proceso presenta un resultado global único.
3. Cada proceso tiene igualmente un cliente externo o interno.

El proceso se configura, así, como un nexo de unión ente los objetivos del centro y su desarrollo mediante las actividades.

En todo este concepto una actividad se puede definir como: un conjunto de actuaciones o de tareas que han de tener como objetivo la atribución, al menos a corto plazo, de un valor añadido a un objetivo (producto o proceso), o al menos permite añadir este valor, de cara al usuario del sistema.

Una actividad es así un conjunto de tareas elementales:

- Realizadas por un individuo o por un grupo.
- Que suponen o dan lugar a un saber hacer específico.
- Con un carácter homogéneo desde el punto de vista de su comportamiento de coste y de ejecución.
- Que permiten obtener un resultado final.
- Dirigidas a satisfacer a un cliente externo (el paciente) o interno.
- Mediante el empleo de una serie de recursos.

Ejemplos de actividades pueden ser: la realización de un pedido, la recepción de un paciente, la realización de una radiografía. Se puede establecer así que en cada actividad se realizan una serie de tareas que consumen recursos –por tanto constituyen la causa en la incurrencia de costes– y que dichas tareas se derivan de las decisiones adoptadas en los distintos centros de responsabilidad.

A la hora de identificar y describir las actividades de un proceso productivo deberán tenerse en cuenta los factores que son consustanciales a las mismas, como son:

1. Medir el nivel cuantitativo de realización de una actividad, para lo cual deberá definirse su correspondiente unidad de actividad.
2. Los recursos empleados de las actividades consistentes básicamente en medios físicos y humanos e incluso informativos.
3. Se deberá fijar en base a la unidad de actividad una medida de la capacidad potencial en relación con esa actividad; por ejemplo, la capacidad de la actividad facturación se medirá en número de facturas por semana, la capacidad de generación de análisis clínicos se medirá en función del número de determinaciones.
4. Es importante establecer unos indicadores o parámetros que permitan evaluar la ejecución en cada actividad, ya sea en términos de coste, o de plazo de cumplimiento, características de calidad, puede coincidir con las denominadas unidades de actividad.
5. Será prioritario conocer el «inductor» o causante de las actividades y, en definitiva, de los costes, y cuyo análisis puede ser trascendental para la gestión y la racionalización de estos costes.

2.1. Tipos de actividades

Las actividades pueden ser diferenciadas, por ejemplo, según al área al que están inscritas, según su naturaleza o también según su aportación.

2.1.1. Por el área al que están adscritas

Como por ejemplo el:

- *Área de compras*: la realización de un pedido, recepción de mercancías.
- *Área de almacenes*: mantenimiento de los almacenes.
- *Área de administración*: labores contables.
- *Área de enfermería*: actividades específicas de una intervención.

Se consideran por lo tanto actividades a este respecto todas aquellas actuaciones que, en un determinado área funcional se realicen tanto por una persona como por un grupo de personas, y siempre que presenten algún tipo de homogeneidad desde el punto de vista de los consumos que realizan y de su comportamiento en cuanto al coste y a su actuación.

2.1.2 Por su naturaleza

- *Actividades fundamentales*: Son aquellas imprescindibles para el funcionamiento de una unidad, de un servicio, o del centro sanitario y aquellas que tienen que desarrollarse por imperativo legal.
- *Actividades discrecionales*: Se engloban en esta categoría el resto de las actividades, esto es, aquellas que no tienen la cualidad de fundamentales.

Si desarrollamos en mayor medida la clasificación de las actividades por su naturaleza, podemos llegar a establecer hasta cuatro categorías:

- *Actividades de concepción*: Se trata de aquellas actividades a través de las que se trata de concebir un producto, prestar un servicio, un proceso de producción o llevar a cabo una organización; actividades tales como: investigación, desarrollo, organización, etc formarían parte de esta clasificación. No suelen ser repetitivas.

- Actividades de realización: Supone llevar a cabo tareas operacionales de naturaleza recurrente que van desde la realización de determinaciones analíticas hasta la tramitación de facturas. Su realización conlleva una valoración económica interna de manera inmediata: coste de mantenimiento, salarios, amortizaciones, etc.
- Actividades de mantenimiento: Se trata de mantenimiento en sentido amplio, en relación con los recursos permanentes del centro: equipos, informática, formación de personal, etc. También se trata de procesos relativamente repetitivos, y relativamente próximos a actividades de concepción.
- Actividades discrecionales: Estas actividades no son, en muchos casos, repetitivas pero si relativamente puntuales, y difieren de las actividades de concepción en que éstas pueden ser concretadas en una determinada actividad.

2.1.3. Por su aportación a la generación de valor

Es quizás la clasificación o tipología de las actividades más acorde y ajustada con los objetivos de un ABC, entre los que destaca la evitación de lo superfluo y de aquello que no añade valor. Se trata de diferenciar las actividades en función, precisamente, de que pudieran añadir o no valor al proceso asistencial. De esta manera se distinguen aquellas actividades con valor añadido y aquellas otras sin valor añadido. El sentido que se otorga en este contexto al concepto valor añadido hace referencia a la perspectiva del cliente, así: Una actividad supone un valor añadido si su realización aumenta el interés o la mejora de nuestro producto hacia el paciente.

Una actividad sin valor añadido es una actividad inútil, lo que es consecuencia de un error, que los responsables de la calidad total intentan eliminar. Una actividad sin valor añadido debe ser eliminada en la medida de lo posible, por lo que se deberá evitar realizar inversiones sobre la misma. Se trata, pues, de reestructurar el proceso de obtención del producto y, en muchos casos, del propio proceso de producción, a fin de eliminar estas actividades sin valor pero con un coste, lo que sin duda supondrá un tiempo de readaptación.

Podemos señalar como aquellas actividades que no añaden valor las siguientes:

- Cualquier actividad sea no sea rentable para el centro o para el paciente.
- Aquellas que supongan malgastar el tiempo, dinero o recursos y que no contribuyan a mejorar la asistencia.
- Aquellas que añaden costes innecesarios ante cualquier producto, en cualquier momento de su ciclo.
- Aquellas que pueden reducirse o eliminarse.

3. DISEÑO DEL MAPA DE ACTIVIDADES

Para poder llegar a disponer de una visión integral del conjunto de las actividades de un centro hospitalario será necesario elaborar un mapa o catálogo de actividades. Para ello puede ser apropiado, por ejemplo, comenzar con un plano de cada una de las plantas, o definición de servicios o unidades y establecer a grandes rasgos el cometido de cada función o área dentro de las mismas.

La identificación de las intervenciones y procesos llevados a cabo en el centro permitirá obtener la base para configurar una lista detallada y debidamente estructurada de actividades. Los procedimientos alternativos que pueden aplicarse para poder ir identificando y configurando las actividades que han de ser objeto del correspondiente análisis pueden ser diversos, tales como:

- Entrevistas con los responsables de cada área.
- Cuestionarios detallados que deben responder los responsables de cada área.
- Conversaciones con el staff o los responsables de las distintas áreas.
- Acuerdos para que el responsable de cada área envíe semanalmente (durante un periodo de tiempo) una relación de todas las actividades que haya ido desarrollando.

En definitiva el final de esta fase es conocer las actividades relacionadas con cada unidad o servicio; esta información debe ser racionalizada reagrupando los pequeños cometidos o tareas en actividades que sean más significativas de cara a la obtención de un sistema de gestión que resulte manejable. Si el número de actividades identificadas es excesivo, se puede aplicar algún tipo de reducción con el fin de hacer el sistema de costes más práctico y efectivo. Para poder hacer esto se debe tener un cierto nivel de conocimiento de:

- El grado de significación del coste de cada actividad identificada (Para juzgar si está suficientemente justificado considerarla como actividad independiente).
- El factor o factores que influyen en el coste de cada actividad (denominado inductor de costes) en orden a juzgar si existe homogeneidad en el comportamiento de los costes de actividades separadas.

4. DEFINICIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE UN CENTRO SANITARIO

A la hora de definir lo que constituye una actividad, y respecto a las actividades que se van a diseñar, es importante tener en cuenta que en su definición habrán de cumplirse dos requisitos importantes: por una parte, será preciso que para cada actividad se identifique un resultado de sus acciones bajo una forma de producción o realización; en un segundo lugar, será preciso que las actividades sean plenamente identificables en el seno del sistema de información. Además existe otra serie de condicionamientos que van a pesar bastante a la hora de elegir la segmentación de un servicio, una unidad o toda la organización. El primero es el peso específico de cada actividad.

En cuanto a la definición del tipo de producción que genera cada actividad no plantea problemas, sobre todo para aquellas que están directamente relacionadas con el producto hospitalario.

Un mapa de actividades integra y muestra coordinadamente las relaciones entre las intervenciones, los procesos y las actividades. Supone la confluencia e inventario integral del conjunto de las actividades de un centro. Un mapa de actividades recoge así la secuencia de actividades y la cantidad de cada una de ellas que ha consumido un producto individual o una familia de productos, en nuestro caso el GDR. La importancia de este mapa está en que posibilita a la gerencia apreciar directamente la cantidad y coste de las actividades necesarias para generar un producto hospitalario. La secuencia concreta de actuaciones para crear un mapa de actividades debe ser tal que permita identificar las distintas actividades en los diferentes procesos. Se trata, en definitiva, de especificar todas las actividades o procesos que se llevan a cabo y que son necesarios para definir un producto ya sea este intermedio o final, como el que estamos midiendo a través del GDR.

El análisis de las actividades viene a descomponer cualquier servicio, unidad, centro sanitario o cualquier otra organización, por grande y compleja que sea, en procesos elementales, en pequeños centros de coste, con el fin de analizar de forma más específica cada una de ellos. A través del análisis de

las actividades puede surgir la conveniencia, o incluso la necesidad, de integrar o agregar diversas actividades, a efectos de su tratamiento y consideración en términos de gestión y de costes. Así el análisis de las actividades permitirá:

- Identificar y suprimir aquellas actividades que no contribuyan a mejorar la calidad de la asistencia.
- Mejorar la aportación de las restantes y adecuarlas para mejorar la calidad asistencial a los pacientes.

Una vez hecha la configuración básica de las actividades habrán de analizarse, con cierto detalle, determinados aspectos que permitirán gestionar las actividades y, por tanto, reducir los costes. Se habrán de examinar, así, diversos aspectos concretos, como son los siguientes:

- Nivel de servicio que se desee obtener con cada actividad: Si se pretende reducir los costes, deberá seleccionarse explícitamente un nivel de servicio que defina la actividad con precisión, indicando su finalidad y definiendo, asimismo, los medios que deberán aplicarse y, por tanto, los costes que la misma generará.
- Unidades de actividad a establecer para cada una de ellas: Deberá evitarse, a este respecto, en la medida de lo posible, cambiar de un año a otro la unidad de actividad.
- Con qué se ha de comparar la ejecución de una determinada actividad.
- Tendencia que muestra la ejecución de cada actividad: Permite establecer comparaciones con aquellos servicios, unidades, organizaciones o empresas que mejor acometen una o varias actividades, y que no necesariamente pertenecen al mismo sector de actividad.
- Posibles mejoras en el proceso de realización de las actividades: Mejorar la ejecución de una actividad supone una evolución favorable, pero si la competencia, o la referencia tomada en relación a esa actividad, demuestra que la acomete mejor que el propio centro, ésta operará con una cierta desventaja; esta técnica es conocida como benchmarking.

La metodología del análisis de las actividades podrá seguir distintas pautas en función de diversos factores, pero podrían establecerse los siguientes pasos:

- Delimitación del alcance del análisis: Es el primer paso que permite garantizar que el análisis se proyecta sobre el área en donde se espera obtener una mejora potencial.
- Determinación de las áreas de actividad: Las unidades organizacionales que deben ser analizadas habrán de ser divididas en áreas o departamentos (enfermería, mantenimiento, médico, quirúrgico, etc), con el fin de permitir su identificación de forma individualizada.
- Definición de las actividades: Se realizará un inventario de todas las actividades que se ejecutan en cada área de actividades. Para recoger estos datos se pueden utilizar diferentes técnicas como por ejemplo: análisis de los datos históricos, análisis de los procesos, etc.

5. ANÁLISIS DE LOS PROCESOS

Un proceso se puede entender, en este contexto, como una cadena o sucesión de actividades que operan juntas para alcanzar un determinado objetivo. Las actividades contenidas en un proceso pueden tener unos inductores de coste comunes y unas medidas de ejecución también comunes.

La unidad básica de los procesos son las actividades. La gestión de las actividades podrá enfocarse a través, entre otras, de:

- *Reducir tiempo en la ejecución de una actividad.*
- *Eliminación de actividades innecesarias.*
- *Selección de las actividades menos costosas.*

En este sentido será necesario llevar a cabo, en primer lugar, una identificación de las actividades que contribuyen a la obtención del output que afecta a un determinado factor clave de éxito. El objetivo prioritario será finalmente mejorar la ejecución de las actividades; para ello, habrá que determinar lo que hace variar la ejecución de una actividad e identificar aquellas áreas sobre las cuales podremos mejorar dicha actuación. Una de las técnicas utilizadas en esta línea es el *benchmarking*.

El *benchmarking* puede definirse como un proceso de evaluación de las ejecuciones, a través de una serie de comparaciones, con el objeto de determinar los procesos que representan la «mejor práctica», y establecer, en relación con los mismos.

La mejor práctica se conceptúa como el método seguido para realizar una tarea o trabajo, de modo que el output obtenido satisface plenamente las necesidades de los usuarios en un determinado mercado.

Inicialmente, el benchmarking suponía establecer comparaciones retrospectiva de la propia organización, es decir, comparando las ejecuciones actuales con la mejor actuación realizada por la empresa en periodos anteriores. En la actualidad la referencia se establece en función de la mejor ejecución conocida en relación a una actividad, que normalmente suele ser externa a la propia organización.

En cualquier caso, existen diversos tipos o proyecciones del benchmarking, entre los que se pueden citar:

- *Benchmarking competitivo*: ayuda a comparar modelos específicos o funciones con los principales competidores.
- *Benchmarking interno*: supone un esfuerzo continuo de establecer la mejor práctica de manera uniforme y a un nivel global del propio centro, mediante la comparación continua de todas las operaciones que se llevan a cabo en la misma.
- *Benchmarking funcional*: compara funciones específicas con la mejor empresa del sector y en su clase.
- *Benchmarking genérico*: es el último nivel en la aplicación del benchmarking, aplicándose a todas las áreas del centro. Favorece el esfuerzo continuo encaminado a comparar actividades y procesos con aquellos de su mejor clase.

El benchmarking supone, por tanto, la conversión de la mejor práctica en la medida de «mejor ejecución». Este modelo proporciona así un incentivo hacia una mejora en la actuación de los profesionales; ello requiere en todo caso que los servicios, las unidades o la propia organización tenga conocimiento absoluto de la mejor ejecución estándar, con el fin de orientar sus actuaciones hacia la consecución de dicho nivel.

Así en el proceso de análisis de las actividades, el benchmarking permite efectuar comparaciones entre actividades homogéneas realizadas en diferentes unidades, permitiendo evaluar e incorporar mejoras en las actuaciones. En la etapa de análisis del proceso, el benchmarking permite enjuiciar la ejecución de una actividad con el fin, en la medida de lo posible, de mejorarla. Ello supone un revulsivo frente a la noción de estándar que, convencionalmente, se conceptúa en muchas ocasiones como algo inamovible, mientras que el benchmarking es también una norma o estándar de referencia que va modificándose de forma permanente para alcanzar el objetivo de mejora continua.

Por otra parte, el benchmarking basado en la mejor práctica será el menor coste por output para cualquier organización interna o externa con la que se

quiera comparar, y el benchmarking basado en un objetivo de coste supondrá así establecer el mejor coste de cara al mercado.

6. INDUCTORES DE LAS ACTIVIDADES

El análisis de las actividades supone buscar las causas, es decir, el conjunto de factores que influyen en su desarrollo. Estos factores juegan un papel primordial en la gestión de las actividades.

Los inductores de una actividad se conceptúan como todos aquellos factores que influyen de forma significativa en la realización de una actividad; en función de que los mismos influyan sobre las variables coste, calidad, o plazo de realización de una actividad.

A través del concepto inductor de actividades se puede llegar al concepto inductor de costes semejante al concepto de unidad de actividad. El inductor de las actividades afectará, lógicamente, en última instancia, a los costes de las actividades, si bien el causante directo de los consumos realizados por las actividades serán los propios inductores de costes, que son los que realmente repercuten, de forma más o menos directa, en la estructura de dichos costes.

Dentro de este contexto, el término inductor de las actividades puede ser definido como «el factor o conjunto de factores que determinan finalmente el hacer de la actividad».

La identificación de los inductores de las actividades permitirá, por tanto, potenciar los efectos positivos derivados de una filosofía de mejora continua de la calidad; téngase en cuenta que para cada actividad deberá responderse a cuestiones tales como:

- *¿Por qué se lleva a cabo una actividad o un conjunto de actividades?*
- *¿Puede mejorarse la ejecución de la actividad?*
- *¿Puede suprimirse la actividad?*

La respuesta a cada una de estas preguntas debe converger en un punto central, cual es eliminar el despilfarro y asignar los recursos escasos de los centros de la forma más eficiente.

El análisis de los inductores permitirá identificar la o las actividades que influyen sustancialmente tanto en los costes como en la ejecución de actividades subsecuentes.

7. DEFINICIÓN DE INDUCTOR DE COSTES O UNIDAD DE ACTIVIDAD

Los inductores de costes pueden ser definidos como aquellos elementos o acciones que influyen en el volumen de ejecución de las actividades, siendo, por tanto, la causa del consumo de los recursos utilizados al realizarlas.

Cuando Cooper planteó el sistema ABC con fines de cálculo del coste del producto; concretamente, emplea el concepto inductor de costes, en una primera etapa del proceso, como una forma de asignar los costes a las actividades, y dentro de la segunda etapa el inductor de costes es empleado para asignar el coste de las actividades a los productos. En la primera etapa el empleo de este término está vinculado a factores tales como: tiempo empleado, superficie, etc.; en la segunda etapa los inductores de costes vinculan el coste de las actividades con los productos (en este caso, el número de órdenes de fabricación necesarias para cada producto).

La búsqueda de los inductores ha de ser una tarea colectiva e interfuncional, esto es, en la que estén implicados todas aquellas personas relacionadas con las distintas áreas o ámbitos en los que se desarrollan las distintas actividades. La identificación de los inductores se puede realizar a través de diferentes técnicas: diagrama de flujos, diagrama de Pareto, hoja de control. Esta búsqueda debe llevarse a cabo en el marco de un grupo interfuncional.

En el contexto sanitario la diferencia entre el concepto de inductores de costes y las unidades de actividad es prácticamente nula. Se puede considerar que ambos conceptos son lo mismo. Quizás se podría separar levemente estos conceptos indicando que la unidad de actividad es la variable resultante y el inductor de costes es la variable que provoca el nivel de costes alcanzado.

Para calcular el coste total de las actividades es fundamental seguir los siguientes pasos:

1. *Seleccionar los datos*, para ello se deben llevar a cabo tres tipos de actuaciones delimitación del tipo de costes, determinación del horizonte temporal de los costes y delimitación del ciclo de vida de la actividad.
2. *Asignar los recursos a las actividades*: El coste de una actividad será, por tanto, el coste total de los factores de producción que han sido necesarios –y fácilmente asignables–, para llevar a cabo esa actividad. Los costes se conceptúan como fácilmente asignables cuando es claramente demostrable que una actividad es consumidora directa de dichos factores. Un coste deberá ser objeto de reparto cuando es atribuible a más de una actividad. Una actividad supone, por tanto, una agrupación homogénea

de costes, dado que los recursos se han destinado a la obtención de un determinado output.

3. *Cuantificar la medida de la actividad*: La medida efectiva de una actividad requiere conocer la cantidad de outputs, es decir, el volumen de actividad, así como los factores de producción (inputs) que se han consumido o asignado a dicha actividad.
4. *Calcular el coste por unidad de actividad*: Es fundamental la selección de una unidad de actividad que posibilite visualizar la influencia que ejerce el volumen de actividad sobre el consumo de los factores, y en los costes subsecuentes.

8. ¿CÓMO SE IMPLANTARÍA UN SISTEMA DE COSTES POR ACTIVIDAD?

La implantación de este tipo de sistema necesariamente necesitará por lo general de:

- Un apoyo por parte de la gerencia.
- Identificación de un equipo que sea el encargado de diseñar el nuevo sistema.
- Diseño e implantación del nuevo sistema.
- Incorporación del nuevo sistema dentro de los sistemas generales de información del centro.
- Fomento de la utilización del nuevo sistema.
- Creación de un equipo para el mantenimiento y seguimiento del nuevo sistema.

La adopción de este nuevo sistema como en cualquiera otro, estará justificado siempre que los costes de implantación y de desarrollo de este nuevo sistema sean inferiores a los beneficios que, a largo plazo, presumiblemente se derivarán del mismo.

9. DISEÑO DEL SISTEMA DE COSTES POR ACTIVIDAD

La estrategia de su puesta en funcionamiento debería seguir los siguientes pasos:

1. Identificar las actividades: Para ello habrá que definir claramente cada una de las actividades que se realizan en cada una de las intervenciones o cada uno de los procesos que se realizan en una unidad (por ejemplo de enfermería), en un servicio, en un departamento o en el centro hospitalario especificando con toda claridad como, quien y porque se realiza. De esta manera podremos eliminar aquellas actividades que no aportan ningún valor al proceso que estamos desarrollando, y al mismo tiempo podremos ver con claridad aquellas actividades que son fundamentales en el desarrollo del proceso.
2. Obtener los datos de los costes de forma adecuada: Para ello sería interesante agrupar conceptos relacionados, localizar los costes a nivel de unidad, de servicio, de departamento o de centro hospitalario y ajustar perfectamente cada uno de estos costes a las actividades que se desarrollan.
3. Crear centros de actividad: Para ello habrá que empezar a nivel de unidad, de servicio, luego a nivel de departamento y posteriormente a nivel del centro hospitalario. En definitiva se trata de crear centros de costes más específicos fruto de las subdivisiones de los grandes centros de costes, generando de esta manera actividades. Al definir cada uno de estos centros nuevos nos estamos implicando en definir las actividades que dan lugar a los gastos en cada uno de los centros de costes.
4. Asignar los costes a las actividades: En este punto debemos identificar las actividades principales y las secundarias o de apoyo que dan lugar a los costes. Es importante definir y aclarar cada una de las actividades. En este punto podemos llegar a definir actividades hasta donde nos sea posible o hasta el punto de que un número muy importante de ellas nos cree problemas administrativos. Para ello será necesario emplear el sentido común en la definición de las actividades que realmente influyen en la asignación de los costes. Para ello también será muy importante separar los costes importantes de los menos importantes y de aquellos que no lo son.
5. Determinar las medidas de ejecución: Habrá que determinar estas medidas en función de la finalidad y tendrán, además, que ser adecuadamente seleccionadas por los usuarios.
6. Seleccionar las distintas unidades de actividad, ya sean los metros cuadrados, los centímetros cúbicos o el número de unidades de un producto. Para ello habrá que establecer el tipo de actividad. Es muy importante utilizar siempre, y en lo posible, las mismas unidades de medición.

10. SITUACIÓN ACTUAL DEL SISTEMA DE IMPUTACIÓN DE COSTES EN EL SISTEMA NACIONAL DE SALUD

Cada una de las Comunidades Autónomas que tienen transferida la gestión sanitaria, y algunas que aún no la tienen, han desarrollado sus propios sistemas de imputación de costes. Así hace varios años se desarrolló el *sistema SIGNO* (Grupos Funcionales Homogéneos, en el INSALUD que posteriormente ha sido sustituido por el proyecto GECLIF. El *sistema COAN* (Centros de Responsabilidad) en el Servicio Andaluz de la Salud. El *sistema SCS* (Centros de Actividad) en el Servicio Catalán de la Salud y el *sistema SIE* (Centros de Actividad) en el Servicio Valenciano de la Salud. En general los centros de costes utilizados en los diferentes sistemas de cálculo de costes están divididos en dos grandes áreas: Asistenciales y No asistenciales. Los Asistenciales suelen estar divididos en finales e intermedios y los No Asistenciales en primarios y secundarios.

En el Sistema Signo, los asistenciales estaban divididos en: *finales e intermedios* y los No asistenciales en: *estructurales*. En el sistema COAN los asistenciales están divididos en: *finales y centrales* y los No asistenciales en: *básicos*. En el sistema SCS los asistenciales están divididos en: *Finales principales y finales de apoyo intermedios* y los No asistenciales en: *estructurales primarios y secundarios*. En el sistema SIE los asistenciales están divididos en: *finales de urgencias, hospitalización y ambulatorio, y no imputables a la actividad asistencial propia. Intermedios de diagnóstico y tratamiento, quirófano y paritorios. Intermedios logísticos de hospitalización u ambulatorio*. Los No asistenciales en: *estructurales primarios y secundarios*.

Como criterio de reparto se utilizan: *reparto entre centros de costes y de centros de costes a productos*. En el sistema Signo el criterio de reparto entre centros de costes era el *coeficiente de reparto* y de los centros de costes a los productos *la unidad relativa de valor*. En el sistema COAN entre los centros de costes se utiliza *la unidad relativa de valor*. En el sistema SCS se utiliza en centros de costes *la Unidad de obra*. En el sistema SIE, entre centros de costes se utiliza *el coeficiente de reparto y el número de veces actividad* y desde centro de costes a productos, *las unidades relativas de valor y las UMA's*.

La existencia de los diferentes tipos de sistemas de imputación de costes y las diferencias tan importantes existentes entre las unidades relativas de valor de cada uno de los productos intermedios, entre los diferentes sistemas, nos da la oportunidad de utilizar el sistema ABC como sistema homogeneizador en el desarrollo de las unidades relativas de valor en el Sistema Nacional de Salud.

11. LA UTILIDAD DEL SISTEMA ABC EN LA HOMOGENEIZACIÓN DEL SISTEMA DE IMPUTACIÓN DE COSTES EN EL SISTEMA NACIONAL DE SALUD (UNA APROXIMACIÓN A UN SERVICIO)

La utilización de distintas unidades relativas de valor, así como diferentes catálogos de productos, en cada uno de los servicios de salud o entidades gestoras del Sistema Nacional de Salud ha dado lugar a una falta de homogeneidad al comparar costes para las mismas líneas de productos o mismas patologías.

Para llegar a una homogeneidad deberíamos partir de un catálogo de productos homogéneo, con una definición clara de las actividades que dan lugar a cada uno de los productos, como está desarrollando el proyecto NIPE, con una definición de las unidades que se utilizan en cada una de las actividades y con definiciones claras de actuación para cada una de estas actividades. Este trabajo se está realizando en las unidades de enfermería, por lo que las actividades que se desarrollan en cada GRD será presentado en otros capítulos de este libro.

Aquí vamos a señalar la metodología a utilizar en la definición de las actividades de una línea de producto que se realiza en un centro sanitario, en concreto una intervención quirúrgica donde se encuentran realizando su trabajo tanto médicos como personal de enfermería como personal auxiliar.

Por lo tanto si nos referimos ahora a la línea de producto hernia inguinal laparoscópica, tendremos que dividir las actividades que vamos a realizar en grandes áreas de actuación. Estas son:

1. Consultas externas prehospitalización
 - facultativos y anestelistas
2. Cirugía
 - médicos y enfermería
3. Quirófano
 - cirujanos y enfermería
4. Anestesia y reanimación
 - Médico anestesta y enfermera
5. Radiodiagnóstico
 - Médicos y enfermería.
6. Pruebas funcionales y exploraciones
 - Médicos y enfermería
7. Rehabilitación y fisioterapia
 - Enfermería

8. Laboratorio
 - Enfermería
9. Hostelería
 - Personal no sanitario

Se determina con un protocolo de actuación el número de días que el paciente debe estar en el centro para esta intervención y se van determinando día por día las actividades que se deben hacer para cumplir el protocolo de actuación previamente definido para este producto medido mediante el sistema GRD.

Previamente se han tenido que definir cada una de las actividades que se deben realizar, ya sea a través de las intervenciones para la enfermería o a través de guías clínicas para los médicos o mediante protocolos de calidad para los servicios de mantenimiento del centro.

Si nos centramos en el GRD hernia inguinal a modo de ejemplo, hemos determinado que el número de días a utilizar para que el paciente pueda ser dado de alta es de 5 días. Uno de ellos para la realización de las pruebas preliminares de la intervención.

De esta manera y a modo de ejemplo, dividiríamos el protocolo de hernia inguinal por la laparoscopia en 1 día dedicado a las pruebas y 4 días de hospitalización.

En el *primer día*, el paciente sería visto en consulta externa, previa a la hospitalización por el facultativo que le va a intervenir y por el anestesista. Las actividades a realizar por el facultativo, esto es prestación personal serían:

- Examen de la documentación clínica e inspección visual.
- Exploración ambulatoria.
- Informe al su médico.
- Presentación del paciente.
- Prescripciones: Radiografías, laboratorio, ECG, etc.
- Exploración y decisión sobre la intervención.

Cada una de estas actividades tendrían que tener una cantidad, en este caso 1, una unidad de valoración, en este caso minutos, y un coste en €, previamente definido.

El siguiente paso serían las prestaciones materiales, que en este caso no hay ninguna.

Desde el punto de vista del anestesista:

- Examen clínico pre-anestesia. Con una cantidad de 1. Las unidades en minutos y el tiempo de 1 hora. Con sus costes correspondientes.

Si nos centramos en el *día 1*. Día de la intervención. Los profesionales que van a intervenir son: los cirujanos y el personal de enfermería.

Las actividades, por ejemplo que van a realizar los cirujanos podrían ser:

- Entrar, lavar las manos, cambio de vestimenta.
- Colocación del paciente.
- Intervención, tiempo entre corte y sutura, incluido vendaje.
- Desinfección, cubrir el paciente.
- Informe sobre la intervención quirúrgica, asuntos administrativos.
- Toma de muestra intraoperatoria.

Cada una de estas actividades tendrá un número de realizaciones, una cantidad y un tiempo (medida utilizada) y un coste en función del tiempo y de la cantidad.

Por parte de enfermería, las actividades a realizar estarían en función de las intervenciones, y a modo de ejemplo podrían ser:

- Ingreso del paciente al quirófano.
- Posición del paciente y rasurado.
- Presencia del personal auxiliar en el quirófano.
- Transporte del paciente, despertar de la anestesia.
- Evacuar al paciente del quirófano.
- Preparar mesa de operaciones y accesorios.
- Preparación de la sala, cubrir mesa.
- Desinfectar, cubrir paciente.
- Intervención, tiempo entre corte y sutura, inclusive vendaje.
- Limpiar instrumentos, preparación, esterilización.
- Trabajo de las auxiliares.
- Encargos, envíos, administración en relación con el paciente.

Cada una de estas actividades tendrá un número de realizaciones, una cantidad y un tiempo (medida utilizada) y un coste en función del tiempo y de la cantidad.

Desde el punto de vista de las prestaciones de material:

- Tampón especial hernia.
- Un par de guantes de operación.
- Protector estéril para la cámara.
- Bata.
- Cinta adhesiva.
- Conjunto de laparoscopia.
- Hilo Monocryl (DZ).
- Red de hilo (prolene) (VE=3St).
- Cierre de potes.
- Tampón cilíndrico estéril.
- Bolsa para manguera de aspiración.
- Bisturí.
- Jeringas 20 ml.
- Sábana quirúrgica.
- Hilo Vicryl (DZ).
- Hilo Vicryl (DZ) ligaduras.

Cada una de estas actividades tendrá un número de realizaciones, una cantidad y un tiempo (medida utilizada) y un coste en función del tiempo y de la cantidad.

El día 1:

Por parte del facultativo. Visita postoperatoria del cirujano, incluye el control diario de la historia clínica y las prescripciones (laboratorio) y estándar de medicación. Lo mismo el día 2 y día 3.

El día 4:

- Estado en el momento del alta.
- Información al paciente/familiares.
- Valoración definitiva del estado en el momento del alta, código y diagnóstico clínico.
- Estándar medicamentos.

Las actividades a realizar por enfermería desde el punto de vista de las prestaciones personales serían por ejemplo:

Día 1:

- Ingreso al servicio.
- Movilización del paciente con ayuda.
- Aseo personal con ayuda.
- Aseo con profilaxis especial.
- Comer sin ayuda.
- Diuresis, con ayuda.
- Diálogo del personal de enfermería.
- Documentación de enfermería.
- Consulta: visita médica.
- Consulta: prescripción/documentación clínica.
- Supervisión.
- Medicación: oral y rectal.
- Medicación: inyección i/m, s/c, i/v.
- Medicación: preparar y cambiar perfusiones.
- Tratamiento: inhalación/administración de oxígeno.
- Tratamiento: Posicionamiento terapéutico.
- Tratamiento: Cuidados el día de la operación.
- Pruebas de laboratorio.

Día 2:

- Movilización del paciente con ayuda.
- Aseo personal con ayuda.
- Aseo con profilaxis especial.
- Comer sin ayuda.
- Diuresis, sin ayuda.
- Diálogo del personal de enfermería.
- Documentación de enfermería.
- Consulta: visita médica.
- Consulta: prescripción/documentación clínica.
- Supervisión.
- Medicación: oral y rectal.
- Medicación: inyección i/m, s/c, i/v.
- Medicación: preparar y cambiar perfusiones.
- Tratamiento: inhalación/administración de oxígeno.
- Tratamiento: Posicionamiento terapéutico.

- Tratamiento: Cambio de vendaje.
- Pruebas de laboratorio.

Día 3:

- Movilización del paciente con ayuda.
- Aseo personal con ayuda.
- Aseo con profilaxis especial.
- Comer sin ayuda.
- Diuresis, sin ayuda.
- Diálogo del personal de enfermería.
- Documentación de enfermería.
- Consulta: visita médica.
- Consulta: prescripción/documentación clínica.
- Supervisión.
- Medicación: oral y rectal.
- Medicación: inyección i/m, s/c, i/v.
- Medicación: preparar y cambiar perfusiones.
- Pruebas de laboratorio.

Día 4:

- Alta del servicio
- Movilización del paciente sin ayuda.
- Aseo personal con ayuda.
- Comer sin ayuda.
- Diuresis, sin ayuda.
- Documentación de enfermería.
- Consulta: visita médica.
- Supervisión.
- Medicación: oral y rectal.
- Medicación: inyección i/m, s/c, i/v.
- Tratamiento: cambio de vendaje.

Cada una de estas actividades tendrá un número de realizaciones, una cantidad y un tiempo (medida utilizada) y un coste en función del tiempo y de la cantidad.

Por parte del médico anestesista y en relación con las prestaciones personales:

- Preparación para la anestesia.
- Presencia/vigilancia del personal anestesista durante la anestesia.
- Asistencia post-anestesia.

Prestaciones de material.

- Akrinor 2ml.
- Atropina 0,5 ml.
- Clonidina 0,15 ml.
- Dehydrobenzperidol (DHB) 5 mg.
- Dipidolor 2ml.
- Ebrantil 25 mg.
- Etomidat Lipuro 20 mg.
- Fentanyl 0,1 ml.
- HAES 6% 500 ml.
- Isoflurán (por hora).
- Norcurón 4 mg.
- Solución de Ringer 500 ml.
- Suxamethonium 5% amp. 2 ml.
- Cefazolín Elzogram 2,0 (unidosis 60 min. del corte).

Por parte de la enfermera de anestesia y desde el punto de vista de prestaciones personales, las actividades a realizar son:

- Preparación de la anestesia.
- Presencia/vigilancia del personal anestesista durante la anestesia.
- Asistencia postanestesia.
- Presencia durante el despertar del paciente.

Desde el punto de vista de las prestaciones de materiales:

- Leucosilk esparadrapo rollo 1m.
- Leucosilk 2,5 cm rollo 1m.
- Vendaje de cánulas.
- Tampón 26*25 cm.
- Jeringas desechables.

- Jeringas 5ml
- Jeringas 10 ml.
- Cánulas desechables Nr.1
- Mandril.
- Viggo 1,4.
- Sistemas de perfusión.
- Bolsa de secreción.
- Sonda para el estómago doble-vía.
- Guantes desechables.
- Catéter de aspiración.
- Sonda de oxígeno.
- Tapones.
- Tubo 8.0.
- Tubo de CO₂.
- Humificador de aire.
- Placa 35*45 cm.

En la prehospitalización se incluirá:

- Radiografía del tórax p/a: preparación (administración, suministros, posición).
- Radiografía del tórax p/a: realizar la placa.
- Radiografía del tórax p/a: revelar la placa.
- Electrocardiograma en reposo: preparación, vigilancia y preparación posterior.
- Hemograma básico.
- Factores de coagulación.
- Electrolitos
- Glucosa plasmática.

Por parte de laboratorio y en relación con enfermería los días del 1 al 3 del protocolo:

- Diagnóstico histológico.
- Exudado de herida.
- Cultivo de herida.
- Espudo.
- Electrolitos (Na, K).
- Parámetros renales (creatinina).

- Glucosa plasmática.
- Parámetros de inflamación.
- Hemograma básico.
- Hemograma diferencial.
- Gasometría sanguínea.

Desde el punto de vista de Rehabilitación y Fisioterapia en cuanto a enfermería:

- Instrucciones preoperatoria del paciente.
- Terapia respiratoria (incluida documentación).

Desde el punto de vista de hostelería y en cuanto al personal no sanitario, la descripción de las actividades a realizar serían:

- Recepción.
- Limpieza.
- Alimentación.
- Lavandería.
- Otros servicios complementarios.
- Mantenimiento general.
- Electromedicina.
- Seguridad.
- Imputación de costes de estructura del hospital.

Todas estas actividades desde el día 1 al día 4.

Desde el punto de vista de las prestaciones materiales por parte de enfermería del servicio de Cirugía General y Digestiva, desde el día 1 al día 4 serían:

- BB tubos también grupo sanguíneo.
- Tubo para la orina esterilizado.
- Tubo desechable esterilizado para el intestino.
- Maquinillas de afeitar desechables.
- Jeringas de coagulación.
- Guantes no esterilizados.
- Esparadrapo esterilizado 10*6 cm.
- Instrumental de infusión.
- Kodanspray.

- Microenemas desechables.
- Cánulas desechables Nr 21 G.
- Leucosilk esparadrapo rollo 1 m.
- Jeringuillas con vacío cánula desechable Nr. 2.
- Cubeta de cartón de forma arriñonada.
- Jeringuillas 2 ml.
- Medías (medianas y normales).
- Forro del termómetro.
- Tampón Pur Zellín RLL.
- Celulosa 1Kg.

En definitiva se intenta establecer y definir aquellas actividades y aquellos recursos que amparados en el conocimiento actual pueden generar un mayor beneficio a los pacientes y obviando aquellas otras actividades que no generan una mayor calidad en la asistencia al usuario del sistema.

La introducción de este nuevo sistema de imputación de costes puede generar un mayor control de calidad y una mejora en la utilización de los recursos sanitarios.