

Artículo de Investigación

Inductores de costos en laboratorios de patología gubernamentales de Bogotá

Cost drivers in government pathology laboratories in Bogota

Alejandro Mario Torres Garay: Corporación Universitaria de Asturias, Colombia.
alejandro.torres@institucional.com

Fecha de Recepción: 06/06/2024

Fecha de Aceptación: 18/10/2024

Fecha de Publicación: 29/01/2025

Cómo citar el artículo

Torres Garay, A. M. (2025). Inductores de costos en laboratorios de patología gubernamentales de Bogotá [Cost drivers in government pathology laboratories in Bogota]. *European Public & Social Innovation Review*, 10, 01-19. <https://doi.org/10.31637/epsir-2025-1189>

Resumen

Introducción: La estructuración de costos en los servicios de salud, especialmente en laboratorios clínicos de patología, presenta desafíos complejos debido a la identificación y clasificación difusa de los inductores de costos. Estas dificultades resultan en la determinación inexacta de valores globales y la falta de reconocimiento de actividades e inductores específicos, afectando la gestión financiera. El objetivo es inferir los inductores de costos en el proceso de apoyo diagnóstico en laboratorios de patología, sirviendo como guía metodológica para la gestión financiera en el sector salud. **Metodología:** Se utilizó un método de estudio de casos para conocer, representar, identificar y aplicar postulados de costos en laboratorios de patología. Se realizaron indagaciones en textos, archivos, artículos y observaciones directas en un laboratorio especializado, además de simulaciones cuantitativas y cualitativas de inductores y su aplicación. Las fuentes de revisión documental incluyeron libros, documentos publicados y datos financieros de un hospital. **Resultados:** La distribución de costos en el hospital se realiza en varias fases: asignación directa de costos de personal e insumos, y asignación indirecta. Los recursos se distribuyen entre diferentes clases de unidades de negocio, destacando la necesidad de adaptar los sistemas contables a las particularidades de cada laboratorio. **Conclusiones:** Es crucial que los sistemas de costos reflejen adecuadamente las actividades y los inductores específicos. Aunque la regulación exige sistemas de gestión en las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS), es necesario mejorar los diseños específicos para laboratorios de patología para reflejar la productividad y eficiencia de estos servicios.

Palabras clave: Costos en salud; laboratorios de patología; inductores de costos; gestión financiera; diagnóstico clínico; estudio de casos; sistemas contables; eficiencia operativa.

Abstract

Introduction: Cost structuring in health services, especially in clinical pathology laboratories, presents complex challenges due to the fuzzy identification and classification of cost drivers. These difficulties result in inaccurate determination of overall costs and lack of recognition of specific activities and drivers, affecting financial management. The objective is to infer cost drivers in the diagnostic support process in pathology laboratories, serving as a methodological guide for cost management in the health sector. **Methodology:** A case study method was used to understand, represent, identify and apply cost postulates in pathology laboratories. Enquiries were made in texts, archives, articles and direct observations in a specialised laboratory, as well as quantitative and qualitative simulations of cost drivers. Sources included books, published documents and financial data from one hospital. **Results:** Cost allocation in the hospital is done in several phases: direct allocation of personnel and input costs, and indirect allocation of overhead costs. Resources are distributed among different types of business units, highlighting the need to adapt accounting systems to the particularities of each laboratory. **Conclusions:** It is crucial that costing systems adequately reflect specific activities and drivers. Although regulation requires costing systems in IPS, specific designs for pathology laboratories need to be improved to reflect the productivity and efficiency of these services.

Keywords: Healthcare costs; pathology laboratories; cost drivers; financial management; clinical diagnosis; case study; accounting systems; operational efficiency.

1. Introducción

Los costos en el sector de la salud surgieron alrededor de los años 80 cuando el ministerio de salud inicio su proceso de sensibilización con las entidades del sector, con la emisión de manuales de procedimientos y recolección de información; Pero (Calderón, Núñez y Restrepo, 2018) manifiestan que con la expedición de la Ley 10 de 1990, se logró reorganizar el sistema de salud en Colombia, además de mencionar en el artículo 8, literal b la necesidad e importancia de financiación, tarifas, contabilidad de costos.

De acuerdo con lo anterior, (Calderón *et al.*, 2018) afirman que esta norma ya da los primeros pasos para indicar la importancia del tener un sistema de información de costos, es decir el deber ser con información de costos, para lograr establecer tarifas propias. Siendo esto muy importante, ya que las tarifas de cada servicio de salud dependerán de su relación de consumo y no de beneficio por cobrar a usuarios con diferentes categorías de ingresos.

En la estructuración de costos relacionados con los servicios de salud, existen actividades complejas como los laboratorios clínicos de patología, los cuales se constituyen en actividades especializadas dentro de las ciencias de la salud. Esta particularidad presenta algunas dificultades a los especialistas del área contable para determinar y acumular costos de servicios. Estas dificultades pueden ser el resultado de una identificación y clasificación difusa de los inductores aplicados en los servicios de salud, especialmente aquellos complementarios a la atención directa, como es el caso del apoyo diagnóstico en patologías. Los efectos presumibles de esta situación son la determinación de valores globales inexactos y el no reconocimiento de las actividades e inductores de costos particulares (Kaplan y Porter, 2011; Horngren *et al.*, 2012).

Adicionalmente, (Calderón *et al.*, 2018) mencionan que posteriormente en 1997, el Decreto 2753, plantea con fundamento en la Ley 100, la obligatoriedad de tener un sistema de costos, determinado en su Artículo 7, donde expresa además las condiciones que debe tener la IPS, para cumplir con la obligatoriedad de tener un sistema de costos.

En la actualidad para la secretaria de salud, el ministerio y demás entidades en esta rama ven con importancia la aplicación de un sistema de costos que permita medir lo que mensualmente consume un servicio de salud para satisfacer las necesidades del país.

El proceso de implementación de la contabilidad de costos ha logrado diversos resultados, dentro de los que se destacan: contar con una única clasificación de costos para unidades de negocio y centros de costos, homogenización de criterios para la aplicación conceptual de un único método para las empresas de la red adscrita a la secretaria Distrital de Salud (Secretaría de salud, 2019).

El problema de la determinación del costo no es secundario en las organizaciones, sino que es un problema central de toda unidad productora, independientemente del sujeto que ejerza la propiedad. Se convierte en un tema capital para dirigir, encauzar y/o evaluar la gestión de una organización o unidad productiva o proceso respecto de unas condiciones de mercado determinadas y unos estándares establecidos. Para un adecuado control de costos ellos se deben asociar a los ingresos y encontraremos que existen tres fases determinadas en la contabilidad para recuperar los costos (inversión física) a saber (Chamorro, 2011): 1) El registro bajo apropiadas clasificaciones, 2) reclasificar los costos y aplicarlos a la actividad que corresponde; y 3) los costos deben recuperarse a través de los ingresos correspondientes

El objetivo de este artículo es inferir los inductores de costos en el proceso de apoyo diagnóstico en laboratorios de patología. Este estudio busca identificar y clasificar de manera precisa los factores que inciden en la generación de ellos dentro de este contexto específico, con el fin de mejorar la exactitud en su determinación y contribuir a una mejor gestión financiera de los laboratorios clínicos.

Al proporcionar una identificación clara de los inductores de costos en laboratorios de patología, se espera mejorar la precisión en la acumulación y gestión de estos, lo cual puede tener implicaciones significativas en la eficiencia operativa y financiera de los servicios de salud. Este enfoque no solo beneficiará a los profesionales contables, sino que también tendrá un impacto positivo en la administración de recursos y la calidad de los servicios ofrecidos a los pacientes (Porter y Teisberg, 2006; Kaplan *et al.*, 2004).

1.1. Teoría de costos

En lo referente al desarrollo de la contabilidad de costos, este es relativamente reciente. La mayor parte de los negocios se han centrado más en las actividades comerciales que en las actividades de manufactura en la época contemporánea. El desarrollo de las empresas modernas, los procesos industriales y las técnicas de producción en serie exigen que los productos, los servicios y/o procesos se valoren a través de la acumulación de los elementos de costos que los conforman. La integración de la contabilidad financiera y la de costos en el marco general de la contabilidad ha propiciado el registro de los datos del costo de producción, el control general de los costos y, por ende, la fijación de los precios y la evaluación de procesos.

Todas las personas comúnmente usan el término “costos” con diferentes referencias y significados. En algunas ocasiones los vocablos “costo” y “gasto” se usan indistintamente para designar lo mismo, pero desde el punto de vista conceptual son diferentes, como lo

expondremos más adelante. Como antecedente resaltamos que los costos se asociaron a la actividad industrial y a discursos derivados de la Revolución Industrial; así podemos observar un contexto del discurso de costos según Cárdenas y Nápoles: el progreso industrial ha experimentado en todo el mundo cambios tan bruscos, pasando de una época de prosperidad hasta la de una tremenda crisis, depresión para algunos sectores industriales que los han obligado a la reducción masiva del personal, disminución de gastos, de los volúmenes de producción, otras empresas con problemas de competencia, maquinas que desplazan al elemento humano, complejidad en los procesos de fabricación, diversidad de productos manufacturados, de sus presentaciones o de sus diversas calidades, todo ello repercutiendo lógicamente en el control administrativo y contable y como consecuencia en la determinación de los costos unitarios y totales (Cardenas y Napoles, 2013).

Los factores señalados por Cárdenas *et al* (2013) denotan que muchas empresas estaban acostumbradas a determinar sus costos empíricamente y se basaban únicamente en el conocimiento de su compañía, en su experiencia, en la bondad de su mercado de producto y en cierta habilidad para conocer lo que se necesita para fabricar los productos. Por el contrario, conforme a los cambios derivados del “progreso industrial” hoy vemos que las empresas centran su atención a la información que les brinda la contabilidad de costos y al control que se realiza por medio del registro detallado de todas las operaciones relacionadas con la producción o prestación de servicios en una empresa

El objetivo final de la contabilidad, según Kaplan (2000), es el uso de la información, su interpretación y el análisis de las tendencias que permitan señalar pautas hacia el futuro. Por ello, para la toma de decisiones es indispensable contar con herramientas financieras que permitan el análisis y la interpretación de la información que presentan los informes contables. Neuner (2000) señala cinco objetivos que deben alcanzarse al acumular y presentar información acerca de costos para el uso de la administración. Estos cinco objetivos son:

1. Relevancia: La contabilidad de costos y los informes internos pueden ser diseñados de acuerdo con el estilo y necesidades de la administración.
2. Verificabilidad: Los usuarios deben poder determinar los métodos utilizados para llegar a ciertas cifras de costos.
3. Objetividad: Los informes de costos y los métodos de acumulación tienen que ser diseñados para representar sucesos fundamentales de manera realista.
4. Imparcialidad: Se debe mantener objetividad al elaborar informes y acumular la información necesaria para esos informes, así como emplear técnicas adecuadas para el análisis de la información.
5. Viabilidad económica: Debe brindarse suficiente información para que la decisión no sea una conjetura ligera; sin embargo, un exceso de información puede resultar tan costoso como su insuficiencia.

Indudablemente, el desarrollo de la contabilidad de costos se dio con la Revolución Industrial, que le exigió centrarse en aspectos relacionados con un proceso productivo novedoso, la diferenciación de estructuras anteriores para la determinación de costos y la identificación de costos acumulados en diversos procesos y etapas de la actividad productiva.

El desarrollo comercial e industrial logrado en el mundo después del siglo XIX influyó en avances de la contabilidad de costos, al punto de contribuir a la medición de eficiencia no solo en los aspectos relacionados con la producción industrial tradicional (manufactura), sino también en la prestación de servicios y en la actividad de comercialización de las organizaciones en diferentes escenarios e interacciones productivas (Mallo *et al.*, 2000).

La dinámica de la actividad económica en general exige cambios constantes, tanto a los dirigentes como al personal contable. Este cambio se resalta en la importancia lograda por la contabilidad de gestión; en donde tanto la eficacia como la eficiencia en la utilización de los recursos, como la información sobre el control de los costos es muy relevante.

Carratalá (2012, p. 23), concluye que en general las teorías del costo en sí mismas o en forma de modelo científico permiten hacer predicciones e inferencias sobre el sistema real al cual se aplica la teoría. Estas permiten dar explicaciones de manera económica de los datos experimentales e incluso hacer predicciones sobre hechos que serán observables bajo ciertas condiciones. Es así, como la mayoría de las teorías permiten ser ampliadas a partir del cotejo de las predicciones con los datos experimentales al igual que pueden ser modificadas o corregidas.

Son muchos los autores que tratan el marco conceptual de la teoría general del costo, y al respecto surgen de ellos diferentes orígenes: economía, administración, contabilidad y sistemas, coincidiendo todos en esta tiene su campo de entrada en la economía y por lo tanto el concepto de producción económicamente hablando es la actividad que por objeto aumenta la capacidad de los bienes para satisfacer necesidades y de este concepto se deriva la creación de valor (Carratalá, 2013, pp. 23 y 24)

Inicialmente, la contabilidad elaboraba informes que mostraban el capital empleado en cada empresa y la eficiencia de su uso. Los registros contables se limitaban a un ordenamiento cronológico de las operaciones. Con la aparición de los grandes complejos industriales, surgieron preocupaciones por el establecimiento de nuevos procedimientos como el de acumulación de costos de manufactura, y los registros contables se convirtieron en libros de contabilidad, cobrando así el carácter de un sistema de información contable. (Mallo, *et al.*, 2000).

Gracias al desarrollo de la actividad económica en el mundo, la contabilidad se ha tornado en una herramienta imprescindible para la administración de los negocios, como fuente de información básica sobre la posición financiera y el rendimiento económico. Para las personas responsables de la planeación, organización, dirección y control de las áreas funcionales de las organizaciones, la contabilidad representa una de las principales fuentes de información para el logro de sus objetivos. Actualmente, la administración financiera centra su interés en la óptima conjunción de los usos y fuentes de fondos con el objeto de incrementar el valor de mercado de la empresa.

Con base en estas enunciaciones que denotan diferencias entre conceptos, ramas o vertientes de la contabilidad (contabilidad gerencial, financiera, empresarial, de gestión, de costos, etc.), es claro que existen diversos desarrollos de costos (teorías y aplicaciones) que se articulan al concepto que las fundamenta. Cada definición de la aplicación de costos en contabilidad puede considerar identificaciones de procesos y procedimientos diferentes, aunque todas coinciden en la existencia de tres elementos fundamentales de costos: mano de obra, materia prima y

costos indirectos de fabricación. Conforme a los tipos de usuarios (internos y externos), las aplicaciones de contabilidad varían, incluyendo a la contabilidad de costos que principalmente se orienta a los usuarios internos.

1.2. Regulaciones en salud relacionadas con los costos en Colombia

La obligatoriedad de adoptar un sistema de costos en los servicios de salud en Colombia está contemplada en la Ley 100 de 1993 (Congreso de la República de Colombia, 1993), la cual crea el sistema de seguridad social integral y dicta otras disposiciones, incluyendo el campo de acción de las entidades promotoras de salud (EPS). El artículo 179 de la Ley 100 de 1993 prescribe no solo el campo de acción de las EPS, sino que también permite que estas entidades ofrezcan alternativas de contratación basadas en (1) la promoción y prevención de los servicios de salud y (2) el control de costos. De acuerdo con el perfil epidemiológico de la población beneficiada, se asignará a cada EPS una unidad de pago por capitación (UPC) que considere los costos asociados a la prestación del servicio, conforme se estipula en el artículo 182 de dicha norma.

La regulación colombiana contenida en la Ley 100 de 1993 establece el principio de asociación de ingresos y costos para las EPS, determinando un incentivo a la calidad del servicio mediante beneficios por el aumento de la productividad y el control de costos. El sistema de salud descansa sobre las EPS y las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS), entre las cuales se encuentran los laboratorios clínicos. En este sentido, las disposiciones relacionadas con los tipos de ingresos y el control de costos establecen bases de contratación aplicables a las EPS e IPS.

Los incentivos para el mejoramiento del servicio de salud se prescriben en el artículo 184 de la Ley 100 de 1993. Estos incentivos se dirigen tanto a la oferta como a la demanda de servicios de salud. En el caso de la oferta, destacan incentivos para (1) el control de costos, (2) el aumento de la productividad y (3) la utilización de recursos con el criterio de costo-eficiencia. Estos son posibles únicamente mediante sistemas contables que generen información precisa sobre los costos en la prestación de servicios y que fundamenten decisiones administrativas y operativas que promuevan la eficiente utilización de los recursos de una entidad.

La Ley 100 de 1993 establece de forma expresa las funciones de las IPS, destacando la obligación de contar con un sistema contable que permita registrar los costos de los servicios ofrecidos, como se estipula en el artículo 15 de dicha ley:

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 la presente ley, adoptar dicho sistema contable (Congreso de la República de Colombia, 1993).

Es importante resaltar que la Ley 100 de 1993 prescribe la obligatoriedad de las IPS de contar con un sistema contable con identificación de costos, so pena de no poder realizar procesos de contratación de prestación de servicios de salud. Esto implica que la regulación establece como funciones de las IPS el establecimiento de un sistema contable basado en costos, lo cual garantiza la posibilidad de contratación y generación de ingresos de los servicios prestados. En otras palabras, la determinación de costos en un sistema contable es una condición previa para la generación de recursos (ingresos) en las EPS e IPS, aspecto corroborado en el artículo 225 de la ley en comento.

La regulación colombiana aplicable a las EPS e IPS exige la implementación de sistemas de costos, los cuales solo son posibles mediante sistemas de contabilidad de gestión debidamente diseñados para cada entidad. Estos sistemas de costos reconocen el precepto de asociación en contabilidad (relación de ingresos, costos y gastos) y se complementan con sistemas de facturación que publiquen la estructura tarifaria aplicada o contratada. Para la determinación y control de costos, se requiere la existencia de un presupuesto; esto sugiere que el sistema aplicable es el de costos estándar, el cual demanda análisis, fundamentación y diseños particulares asociados a los servicios, al tipo de entidad y a las diversas condiciones de cada EPS e IPS.

1.3. Manual tarifario en salud y regulaciones

La obligatoriedad de adoptar un sistema de costos en los servicios de salud en Colombia está contemplada en la Ley 100 de 1993 (Congreso de la República de Colombia, 1993), la cual crea el sistema de seguridad social integral y dicta otras disposiciones, incluyendo el campo de acción de las entidades promotoras de salud (EPS). El artículo 179 de la Ley 100 de 1993 prescribe el campo de acción de las EPS y permite alternativas de contratación basadas en la promoción y prevención de los servicios de salud y el control de sus erogaciones. Según el perfil epidemiológico de la población beneficiada, se asignará a cada EPS una unidad de pago por capitación (UPC) que considere los costos asociados a la prestación del servicio, conforme se estipula en el artículo 182 de dicha norma.

La regulación contenida en la Ley 100 de 1993 establece el principio de asociación de ingresos y costos para las EPS, determinando incentivos a la calidad del servicio mediante beneficios por el aumento de la productividad y el control de costos. El sistema de salud descansa sobre las EPS y las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS), incluyendo los laboratorios clínicos. Las disposiciones relacionadas con los ingresos y el control de costos establecen bases de contratación aplicables a las EPS e IPS.

El artículo 184 de la Ley 100 de 1993 prescribe incentivos para el mejoramiento del servicio de salud, tanto en la oferta como en la demanda de servicios. Los incentivos para la oferta incluyen el control de costos, el aumento de la productividad y la utilización de recursos con criterio de costo-eficiencia. Estos incentivos requieren sistemas contables que generen información precisa sobre los costos y fundamenten decisiones administrativas y operativas que promuevan el uso eficiente de los recursos.

La Ley 100 de 1993 establece que las IPS deben contar con un sistema contable que permita registrar los costos de los servicios ofrecidos, como se estipula en el artículo 15 de dicha ley. Esto es crucial para la contratación y generación de ingresos, ya que la determinación de costos en un sistema contable es una condición previa para la generación de recursos en las EPS e IPS, aspecto corroborado en el artículo 225 de la ley.

La regulación colombiana exige la implementación de sistemas de costos mediante sistemas de contabilidad de gestión diseñados para cada entidad. Estos sistemas de costos reconocen el precepto de asociación en contabilidad (relación de ingresos, costos y gastos) y se complementan con sistemas de facturación que publiquen la estructura tarifaria aplicada o contratada. Para la determinación y control de costos, se requiere la existencia de un presupuesto, sugiriendo que el sistema de costos aplicable es el de costos estándar, que demanda análisis, fundamentación y diseños particulares según los servicios y condiciones de cada EPS e IPS. Ley 100 de 1993 (Congreso de la República de Colombia, 1993).

Anteriormente, las tarifas en el sector salud eran las señaladas en el Acuerdo 256 de 2001 (Instituto de Seguros Sociales, 2001), conocido como el manual tarifario del Instituto de Seguros Sociales (ISS). Este manual se creó para definir las tarifas para la contratación y pago de los servicios de salud entre el ISS y los prestadores de servicios, ajustándose a los precios de mercado. Actualmente, las tarifas vigentes están en la Resolución 2364 de 2023, donde el Ministerio de Salud y Protección Social actualiza el valor de la Unidad de Pago por Capitación (UPC) para el año 2024: UPC Régimen Contributivo: \$1.444.086 (anual) – \$4.011,35 (diario); UPC Régimen Subsidiado: \$1.256.076 (anual) – \$3.489,10 (diario).

Otros aspectos incluyen un valor adicional para las EPS del Régimen Contributivo por actividades de demanda inducida y el reconocimiento y pago de incapacidades de origen común por enfermedad general. El incremento del valor de los servicios de salud, con o sin acuerdo de voluntades, debe ser del 9.73% para ambos regímenes. Estos valores se determinaron considerando el marco legal, principios de la Ley 100 de 1993, financiamiento y contingencias, gastos de administración, y aspectos específicos para poblaciones indígenas y la atención en el departamento del Guainía.

La Resolución 5925 de 2014 (Ministerio de Salud y Protección Social, 2014) es el referente normativo para que las aseguradoras del régimen contributivo y subsidiado generen contrataciones con las clínicas privadas y las Empresas Sociales del Estado, garantizando la continuidad de la atención de la población asegurada afiliada a ambos regímenes. Si no se formalizan nuevas contrataciones, el parámetro tarifario aplicable será el definido en el Decreto 2364 de 2023 (Ministerio de la Salud, 2023).

En síntesis, la existencia de un manual tarifario aplicable a los servicios de salud establece un tope en la asignación de costos para aplicar indicadores de productividad, eficiencia y economía de tales servicios. Un sistema de costos que reconoce los topes, pero no los mínimos, exige diseños estándar y controles de desviaciones en la ejecución de costos por los diferentes tipos de actividad y centros de costos, lo cual implica complejidades para cada organización.

La regulación tarifaria en salud en Colombia ha sido escasa, según Bardey (2007). Los primeros hitos fueron el manual de tarifas del ISS y el manual del SOAT. El manual del SOAT fijó tarifas para intervenciones en accidentes de tránsito, mientras que el manual del ISS establecía precios para los servicios de salud prestados a afiliados. Además del pago por evento, en Colombia se utilizan otros métodos como la capitación y el pago por paquetes. La capitación integral incluye servicios de nivel I a III, aunque fue limitada a dos niveles de complejidad por el Decreto 050 de 2003 (Presidencia de la República de Colombia, 2003).

En resumen, la estructuración de costos en los servicios de salud, especialmente en actividades complejas como los laboratorios clínicos de patología, presenta desafíos en la identificación y clasificación de inductores de costos. Esto puede resultar en la determinación de costos inexactos que no reconocen las actividades e inductores particulares.

1.4. Modelo de la distribución de los costos hospitalarios en entidades oficiales de Bogotá, D.C.

Mediante la Resolución 002 de 2014 de la Dirección Distrital de Contabilidad de Bogotá (Dirección Distrital de Contabilidad de Bogotá, 2014) se definieron los criterios, pautas y métodos para el Sistema de Costos de las Empresas Sociales del Estado del Distrito Capital de Bogotá. Se dictaron normas sobre la estructura, procedimientos, mecanismos de reporte y términos de entrega de la información respectiva.

La implementación del modelo de costos hospitalarios para la red pública de Bogotá se realiza mediante el método deductivo, comenzando de lo general a lo particular, abarcando unidades de negocio, centros de costos y procedimientos. Según esta red, la estructura de los sistemas de costos se integra de la siguiente manera: Clase de unidad de negocio: Son unidades de producción de la estructura hospitalaria, donde se registran los costos de las actividades a través de los elementos y sus recursos. Se clasifican en Estructura, Servicios, Intermedios y Finales.

1. Unidades de negocio: Agrupan centros de costo con una misma finalidad hospitalaria. Basados en las observaciones de los hospitales y el modelo, es necesaria la creación de dos centros de costos y la generación de reportes por volúmenes de producción basados en los Códigos Unidos de Procedimientos en Salud (CUPS). Las Unidades de Negocio incluyen Consulta y Procedimientos Subespecialidades, Urgencias, Cirugía, Procedimientos y Atención Ginecobstetricia, Odontología, Hospitalización, Unidades Especiales, Plan de Intervenciones Colectivas (PIC), Apoyo Diagnóstico, Apoyo Terapéutico, Apoyo Médico, Atención al Paciente, Apoyo Logístico, Apoyo Documental, Administrativa, Financiera, Gerencia y Gestión, y Dirección Médica.
2. Unidades funcionales operativas: Conjunto de procesos de producción hospitalaria definidos por el catálogo general de cuentas del manual de procedimientos del régimen de Contabilidad Pública.
3. Sedes: Incluyen hospitales o unidades adicionales como Centros de Atención Médica Inmediata (CAMI), Unidades Primarias de Atención (UPA), Unidades Básicas de Atención (UBA), Unidades Móviles y Territorios.
4. Elementos del costo: Agrupación de recursos homogéneos asignados directa o indirectamente a la prestación del servicio asistencial, constituidos por: costo de personal, insumos hospitalarios, costos generales y estimaciones contables.

La denominación y codificación de los elementos del costo y de los recursos están establecidas en el Anexo Técnico No. 2 de dicha resolución. Los elementos del costo incluyen:

1. Costos de personal: Planta, contrato directo y contrato con terceros.
2. Insumos hospitalarios: Medicamentos, dispositivos médicos, reactivos de diagnóstico y otros elementos de consumo médico asistenciales.
3. Costos generales: Arrendamientos, viáticos, comunicaciones, transporte, combustibles, elementos de consumo de oficina, seguros, servicios públicos, sentencias judiciales, impuestos, vigilancia, mantenimiento, aseo, lavandería, alimentación y otros gastos generales.
4. Estimaciones contables: Provisiones, depreciaciones y amortizaciones.

Con el fin de estandarizar la información de costos indirectos y su correspondiente asignación a los diferentes centros de costo, se establece la estructura de inductores y el procedimiento contenido en el Anexo Técnico No. 3 de la resolución.

Dada la complejidad de los costos hospitalarios, es necesario emplear criterios de distribución razonables y equitativos para aquellos recursos donde no es posible asignar los costos de forma directa. Se utilizan políticas de asignación de recursos definidos en los centros de costos

de estructura, servicios e intermedios para distribuirse entre ellos y los centros de costos finales.

Así, los Inductores o Drivers son criterios de distribución que facilitan la asignación razonable y equitativa de los recursos a los diferentes centros de costos. Las relaciones se establecen de dos formas:

Relaciones Directas: Un recurso o centro de costo de estructura, servicios o intermedio se relaciona exclusivamente con un elemento del centro de costo receptor.

Relaciones Indirectas: Un recurso o centro de costo de estructura, servicios o intermedio se distribuye a más de un elemento del nivel siguiente, basado en un inductor o *driver*.

Los diversos procesos que desarrolla cada organización exigen diseños de sistemas de costos a la medida, pero es factible construir un diseño general con aplicaciones particulares para la determinación de los inductores de costos involucrados en el proceso de diagnóstico patológico. La determinación de inductores de costos en este proceso permite a las empresas del sector salud fundamentar y aplicar métodos adecuados, eficaces y eficientes en la estructuración de costos para sus actividades específicas.

2. Metodología

Para el desarrollo de esta investigación se utilizó un método de estudio de casos para conocer, representar, identificar y aplicar los postulados de costos en un proceso de diagnóstico general desarrollado en laboratorios de patología. Este enfoque es importante porque, a partir de un sujeto y objeto actual y real, permite establecer y definir los procedimientos necesarios para determinar los inductores de costos involucrados en el proceso de diagnóstico patológico. La resolución del problema identificado permitirá orientar futuras temáticas similares para su aplicación en entes económicos de la misma actividad, así como en casos prácticos de enseñanza técnica, tecnológica o universitaria.

Se efectuaron indagaciones en textos (fuentes secundarias) asociados a los textos señalados en la bibliografía, archivos, artículos, documentos e información (observación) de por lo menos un laboratorio especializado en exámenes de patología (mediante la aplicación de un método de casos), en este caso en particular se efectuó una visita de campo a un laboratorio de patología adscrito a un hospital de tercer nivel de la red de salud distrital, catalogada como Empresa Social del Estado (E.S.E) que presta dicho servicio especializado y vinculado a una unidad de apoyo diagnóstico y se efectuaran simulaciones preliminares de aplicaciones cuantitativas y cualitativas de inductores de costos.

En el enfoque del trabajo se emplearon tres métodos de recolección de información: observación, lista de chequeo y entrevista.

La observación se realizó al proceso objeto de análisis que desarrolla el personal involucrado al proceso como los radiólogos, tecnólogos de escenografía, auxiliares, coordinadores, personal administrativo de apoyo.

Se aplicó un cuestionario con preguntas dirigidas a las actividades e inductores propios del proceso y subprocesos, como instrumento de recopilación de datos

El universo de este trabajo está conformado por todas las empresas públicas y privadas en Colombia que prestan servicios de salud.

Como segmento de este universo tomamos las instituciones que posean un laboratorio de patología, puede ser una IPS o una unidad funcional dentro de una IPS, cuyo objeto es realizar acciones de apoyo al diagnóstico de los médicos en la atención de usuarios de sus servicios.

La muestra fue el Hospital X Empresa social del estado (E.S.E), de la red hospitalaria de la secretaria de salud del Distrito Capital.

Para el desarrollo de la presente investigación se utilizó un método de casos que nos ha permitido el conocimiento, la representación, identificación y aplicación de los postulados de costos en un proceso de diagnóstico general desarrollado en laboratorios de patología en una entidad del sector salud del Distrito Capital de Bogotá, correspondiente a una Entidad Social del Estado (E.S.E.) de tercer nivel.

Las fuentes de información incluyeron libros, revisión de documentos publicados sobre el mismo tema, estándares de información financiera relacionados con los temas de interés e información financiera suministrada por la entidad objeto de estudio. Para efectos de anonimato, esta entidad se denominó "Hospital X".

3. Resultados

En el sistema de costos observado en el Hospital X, se describen los procedimientos por centros de costos de la siguiente manera según su modelo. Inicialmente, se distribuyen los centros de costos en las diferentes unidades de negocio:

1. Primera Distribución: Se registran los costos de las actividades a través de los elementos y recursos en los centros de costos. Los recursos por concepto de costos de personal e insumos hospitalarios se asignan por relación directa. Los costos generales se asignan por relación indirecta y se distribuyen según lo contemplado en el Anexo 3 de la Resolución 002 de 2014. La distribución de las estimaciones contables se realiza por asignación directa.
2. Segunda Distribución: Los recursos de los centros de costos de la clase de unidad de negocio "Estructura" se distribuyen por elemento de costo entre las clases "Servicios", "Intermedios" y "Finales".
3. Tercera Distribución: Los recursos de los centros de costos de la clase de unidad de negocio "Servicios" se distribuyen entre las clases "Intermedios" y "Finales".
4. Cuarta Distribución: Los recursos de los centros de costos de la clase de unidad de negocio "Intermedios" se distribuyen por elemento de costo entre los centros de costos de la clase "Finales".

La siguiente Tabla 1 se muestra un resumen de la distribución de los costos por cada clase de unidad de negocio para el año 2022.

Tabla 1.

Resumen de la distribución de los costos por clases de unidades de negocio

CLASE DE UNIDAD DE NEGOCIO	ESTRUCTURA		SERVICIOS		INTERMEDIOS			FINALES			COSTOS TOTALES
	COSTOS DE PERSONAL	GASTOS GENERALES	COSTOS DE PERSONAL	GASTOS GENERALES	COSTOS DE PERSONAL	INSUMOS HOSPITALARIOS	GASTOS GENERALES	COSTOS DE PERSONAL	INSUMOS HOSPITALARIOS	GASTOS GENERALES	
COSTOS UNIDAD	3.075.392.983	355.012.985	787.376.977	144.887.187	4.886.795.572	907.369.951	1.255.595.149	11.059.562.130	5.314.387.419	1.383.309.073	29.169.689.426
SEGUNDA DISTRIBUCION (ESTRUCTURA)	-3.075.392.983	-355.012.985	215.141.899	23.772.896	618.907.947		66.292.878	2.241.343.137		264.947.211	0
TERCERA DISTRIBUCION (SERVICIOS)			-1.002.518.876	-168.660.083	867.980.520	0	146.025.846	134.538.357	0	22.634.238	0
CUARTA DISTRIBUCION (INTERMEDIOS)					-6.373.684.038	-907.369.951	-1.467.913.872	6.373.684.038	907.369.951	1.467.913.872	0
TOTALES	0	0	0	0	0	0	0	19.809.127.662	6.221.757.370	3.138.804.395	29.169.689.426
	\$ 3.430.405.968		\$ 1.171.178.960		\$ 8.748.967.862			\$ 29.169.689.426			

Fuente: Elaboración propia (2024).

Teniendo en cuenta que el tema de investigación está relacionado con los laboratorios de patología y estos pertenecen a la unidad de negocio APOYO DIAGNÓSTICO, a continuación, se presenta la Tabla 2 de distribución de los costos totales a la clase de negocio y luego la Tabla 3 que especifica los costos al laboratorio de patología por elemento de costo, en ambos casos con información de 2022.

Tabla 2.

Distribución de los costos a la unidad de negocio APOYO DIAGNÓSTICO

CLASE DE UNIDAD DE NEGOCIO	ESTRUCTURA		SERVICIOS		UNIDAD DE NEGOCIO (Apoyo diagnóstico)			COSTOS TOTALES
	COSTOS DE PERSONAL	COSTOS GENERALES	COSTOS DE PERSONAL	COSTOS GENERALES	COSTOS DE PERSONAL	INSUMOS HOSPITALARIOS	COSTOS GENERALES	
COSTOS TOTALES	180.162.996	18.300.841	245.412.970	41.287.374	1.162.420.394	425.077.221	85.139.000	2.157.800.795
ESTRUCTURA	-180.162.996	-18.300.841			180.162.996	0	18.300.841	0
SERVICIOS			-245.412.970	-41.287.374	245.412.970	0	41.287.374	0
TOTALES	0	0	0	0	1.587.996.359	425.077.221	144.727.215	2.157.800.795
	\$ 198.463.837		\$ 286.700.344		\$ 2.157.800.795			

Fuente: Elaboración propia (2024).

Tabla 3.

Distribución de los costos al centro de costo LABORATORIO DE PATOLOGÍA

DEPARTAMENTO	ESTRUCTURA		SERVICIOS		CENTRO DE COSTO (Laboratorio Patología)			COSTOS TOTALES
	COSTOS DE PERSONAL	COSTOS GENERALES	COSTOS DE PERSONAL	COSTOS GENERALES	COSTOS DE PERSONAL	INSUMOS HOSPITALARIOS	COSTOS GENERALES	
COSTOS TOTALES	21.757.601	2.162.255	2.163.015	363.898	61.190.048	2.887.754	19.052.296	109.576.867
ESTRUCTURA	-21.757.601	-2.162.255			21.757.601	0	2.162.255	0
SERVICIOS			-2.163.015	-363.898	2.163.015	0	363.898	0
TOTALES	0	0	0	0	85.110.664	2.887.754	21.578.449	109.576.867
	\$ 23.919.856		\$ 2.526.913		\$ 109.576.867			

Fuente: Elaboración propia (2024).

El modelo y sistema de costo vigente en el hospital X se describe así: En la actualidad se tiene un sistema de información el cual contiene el módulo de costos hospitalarios diseñado con la Resolución DDC00002 DE 2014 de la Contaduría Distrital de Bogotá.

La adquisición y registro de consumo se registra en el módulo de inventarios que a su vez actúa y aplica los insumos requeridos por cada servicio que lo solicite al detalle. Puede ser con una orden de despacho cuando los insumos son de consumo general para el área, o por suministro a paciente cuando este insumo se le administra directamente al mismo.

El módulo de inventarios con el que cuenta la entidad es un sistema en línea que refleja los consumos de cada producto al momento y periodo que se desee, indicando así la compra ideal para el funcionamiento de la misma, es así que de acuerdo a la disponibilidad de presupuesto se estima para cuanto tiempo se programan las compras

Se tiene un registro sistematizado (software) de cada proceso, etapa, servicio o centros de costos, este sistema de información esta parametrizado según resolución DDC00002 DE 2014 donde se establecen cada una de las bondades de esta, detallando la clase, la unidad funcional, y llegando al centro de costos o área de servicio. Para luego de tener definido cada costo de mi servicio poder establecer inductores de distribución en el cierre del periodo.

El hospital X en la actualidad tiene establecidos 4 clases de unidades funcionales, estas a su vez contienen en su interior 18 unidades funcionales que suman en total 195 centros de costos independientes por cada servicio prestado en el hospital garantizando así un costo detallado de cada servicio.

El módulo de facturación de la entidad al momento de cerrar la factura indica en qué centro de costos se generó el servicio a cobrar, así garantiza un filtro al momento de recibir los pagos de la diferentes EPS identificando el ingreso de los servicios prestados en el mes cobrado.

Se realiza mensualmente una conciliación contable con el módulo de Contabilidad para determinar los costos y gastos de entidad. Así de acuerdo con el recaudo o ingresos de ese mismo periodo podremos deducir variables financieras.

La gerencia del hospital tiene como política realizar un comité directivo donde se evalúa uno a uno los servicios del hospital por unidad funcional este seguimiento se realiza con información diaria de costos y facturación de cada servicio o centro de costos garantizado así una fotografía de que servicios son más rentables que otros y a cuáles justifica invertir en su capacidad instalada para aumentar su producción.

El uso o cuantificación de insumos utilizados en cada procedimiento del servicio lo define el especialista a cargo de este. Por medio del sistema de información se suministran los mismos afectando los centros de costos y cuentas contables establecidas para cada insumo de acuerdo con su naturaleza. Se prorratan los servicios públicos aplicando los Inductores según la resolución DDC 00002 2014

El módulo de inventarios genera toda clase de reportes de consumo por área o centro de costos de cada uno de los insumos utilizados. Así se garantiza que las adquisiciones de estos serán justas a la demanda del servicio o entidad. Se asignan a cada proceso aplicando lo establecido en la referida resolución.

Para el tratamiento de desperdicios de alto riesgo existe un servicio o centro de costos que se encarga del manejo de los residuos dándole el tratamiento y disposición final. Esta área reporta

por cada centro de costos que genere tales residuos la cantidad de kilos procesada en el mes este reporte llega al área de costos donde se distribuye el costo de los servicios por ponderación directa de acuerdo con los kilos de residuos de cada servicio.

El área física de trabajo utilizada para el apoyo Dx es propia y su costo se determina por su participación en el proceso según resolución DDC00002 DE2014

Los reportes que genera el departamento de costos son:

- Costos por centro de costo o departamento.
- Costos por unidad funcional.
- Costos vs facturación
- Costos vs recaudo
- Costo por concepto y cuenta contable.
- Reporte de costos según resolución DDC 00002- 2014

Según los informes anteriores se analizan las variaciones y se realiza análisis de cada centro de costos frente a la facturación y recaudo.

Periódicamente se reportan informes a diferentes instancias o dependencias del gobierno tales como:

- Contraloría distrital y nacional.
- Secretaria distrital de Salud
- Secretaria distrital de Hacienda

Mensualmente se entrega un informe general a los directivos del hospital al igual que a cada líder o jefe de área donde se detallan los costos del periodo presentado.

La asignación de costos indirectos se aplica bajo criterios establecidos para su aplicación según Res DDC000002 DE 2014

El sistema de información esta parametrizado según resolución DDC00002 DE 2014 y tiene un registro sistematizado de cada proceso, etapa, servicio o centro de costos donde se establecen cada una de las bondades de esta, detallando la clase, la unidad funcional, y llegando al centro de costos o área de servicio, para luego de tener definido cada costo del servicio poder establecer inductores de distribución en el cierre del periodo.

El uso o cuantificación de insumos utilizados en cada procedimiento del servicio lo define el especialista a cargo de este. Por medio del sistema de información se suministran los mismos afectando los centros de costos y cuentas contables establecidas para cada insumo de acuerdo con su naturaleza. Se prorratan los servicios públicos según los Inductores de la resolución DDC 00002 2014

Existe un servicio o centro de costos que se encarga del manejo de los residuos dándole el tratamiento y disposición final. Esta área reporta por cada centro de costos que generó tales residuos, la cantidad de kilos procesada en el mes este reporte llega al área de costos donde se distribuye el costo de los servicios por ponderación directa de acuerdo con los kilos de residuos de cada servicio.

La estructura de inductores y asignación a los diferentes centros de costo se encuentra reglamentada en al Anexo Técnico No. 3 de la Resolución DDC-000002.

4. Discusión

El sector de salud en Colombia está obligado a establecer una estructura de costos que se asocia a precios regulados según el manual tarifario. Los laboratorios de patología son Instituciones Prestadoras de Servicios que forman parte de toda la red de centros, clínicas y hospitales donde se prestan los servicios de apoyo diagnóstico especializado. Una IPS es contratada por las EPS para que cumpla con los planes y servicios que estas ofrecen (promueven) a sus usuarios, y son precisamente las EPS las que cancelan todos los servicios médicos que sus pacientes reciben de las IPS en el sistema de seguridad social establecido en Colombia.

Es claro que los laboratorios especializados de patología están obligados a establecer un sistema contable que permita registrar los costos de los servicios ofrecidos, so pena del establecimiento de costos inexactos y el no reconocimiento de los inductores de costos, perdiendo competitividad y generando pérdidas. Como actividad especializada requiere de diseños de acuerdo con la particularidad de cada laboratorio y a los procesos desarrollados en cada uno.

Una de las diferentes preocupaciones entre las empresas prestadoras de servicios de salud, está en la implementación de sistemas de costos que permitan mejorar la productividad y el financiamiento de los servicios de salud, lo cual no ha sido una tarea fácil, fundamentalmente, porque la principal dificultad de orden técnica ha consistido en la repartición de los costos indirectos y la falta de estandarización del producto (servicio) hospitalario en su calidad de objeto de costo final, lo que ha generado dificultades en la construcción de modelos de costos eficaces y confiables para la medición de la productividad y rentabilidad de los hospitales y clínicas.

La filosofía del costeo basado en la actividad se erige en el principio de que la actividad es la causa que determina la ocurrencia en costos y de que los productos consumen actividades, por tal motivo, el ABC pone de manifiesto la necesidad de gestionar las actividades, en lugar de gestionar los costos. Esencialmente, cada componente de los costos indirectos es causado por alguna actividad, es por ello que el principio del ABC es que cada producto debiera ser cargado por la parte del componente en que participa, basándose en la proporción que causa en esa actividad.

La falta de un modelo de costos que permita cuantificar la utilización de los diferentes recursos en la producción y prestación de los servicios, ha sido uno de los factores que ha impactado negativamente la formulación y ejecución de los planes operativos, al mostrar: por una parte, los desequilibrios entre ingresos y gastos, y las debilidades en la adopción de normas legales y técnicas orientadas a unificar criterios para la implementación de un sistema de costos efectivo por parte de Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, IPS. Por tales razones, en estas entidades proliferan distintas metodologías que no aseguran un cálculo específico del producto hospitalario por patologías, procedimientos o Grupos Relacionados de Diagnósticos, GRD.

En la estructuración de costos relacionados con los servicios de salud existen actividades complejas como los laboratorios clínicos de patologías que se constituyen en actividades especializadas en las ciencias de salud; tal particularidad presenta algunas dificultades a los especialistas del área contable en la determinación y acumulación de costos de servicios, sobre la base de costos estándar. Ello puede ser resultado de una difusa identificación y clasificación de los inductores de costos en servicios de salud, especialmente los complementarios a la

atención directa como es el caso del apoyo diagnóstico de patologías, y cuyos efectos presumibles pueden ser la determinación de costos globales inexactos y que no reconocen las actividades e inductores de costos particulares.

Como estructura inicial de costos la resolución sobre la metodología de costos que se aplica en Bogotá para las IPS gubernamentales (Dirección Distrital de Contabilidad de Bogotá, 2014) es conveniente pero requiere ser mejorada en la determinación de los inductores de costos, en nuestro caso de estudio, en lo concerniente a los laboratorios de patología, pues los costos no se asocian en las fases, procesos y subprocesos de la prestación de servicios y vemos que son insuficientes para determinar los costos a la productividad (costo por servicio prestado).

5. Conclusiones

Anotamos que en el caso de Bogotá la estructura de costos regulada y aplicada en las IPS gubernamentales los costos no se asocian en las fases, procesos y subprocesos de la prestación de servicios y vemos que son insuficientes para determinar los costos a la productividad (costo por servicio prestado).

Algunas de las causas para la complejidad en la determinación de un sistema de costos contables para los laboratorios especializados en patología puede ser la poca literatura de costos aplicables a procesos de apoyo diagnóstico en laboratorios y especialistas en exámenes patológicos, la creciente tercerización de servicios de apoyo diagnóstico, la complejidad para entender y aplicar costos a procesos de apoyo diagnóstico y la existencia de estándares en el proceso de apoyo diagnóstico que involucra un lenguaje especializado.

El sistema de costos por actividades es un nuevo modelo metodológico para determinar el costo de un producto o un servicio, que pretende, asignar los costos directos y distribuir los costos indirectos; pero a través de los inductores del costo que lo generan, identificándolos con las actividades necesarias para la prestación de un servicio, al igual, proporciona una información de costos más exacta sobre los procesos y actividades empresariales y de los productos, servicios y clientes a los que sirven estos procesos. Los sistemas ABC se centran en las actividades de la organización como fundamentos para analizar el comportamiento de los costos, vinculando el costo en recurso de la organización a las actividades y procesos empresariales realizados a través de estos recursos. Los inductores de costos de las actividades asignan los costos de las actividades a los productos, servicios y clientes.

El Sistema ABC, de forma general, se debe implantar en una entidad cuando:

1. Los costos indirectos de fabricación configuran una parte importante de los costos totales.
2. Se observa un crecimiento, año tras año, en los costos indirectos.
3. Exista un alto volumen de costos fijos.
4. Los costos indirectos se vienen imputando a los productos mediante una base arbitraria.
5. Posea una alta gama de productos con procesos de fabricación diferentes, por lo que se torne muy difícil conocer la proporción de costos indirectos de cada producto.

Observamos entonces que el diseño de un Sistema de Costo por Actividades (ABC), logra distribuir los costos indirectos a cada una de las actividades que se proponen, además se clasifican y homogenizan las actividades, se identifican las partidas de costos, se definen los inductores de costo y el cálculo del costo total.

El diseño de un sistema basado en las actividades facilita un marco más claro y conveniente para obtener una relación mucho más precisa causa-efecto entre las bases de absorción y los costos.

Puede decirse que el método de las actividades determina una innovación en cuanto a la precisión y la flexibilidad con que se puede llevar a cabo el análisis de costos. El diseño elaborado permite una mejor asignación de los costos indirectos a los productos y/o servicios, además de posibilitar un mejor control y reducción de éstos, aporta más información sobre las actividades que realiza la entidad.

En síntesis, destacamos que la existencia de un manual tarifario aplicable a los servicios de salud establece un tope en la asignación de costos para aplicar indicadores de productividad, eficiencia y economía de tales servicios. Un sistema de costos que reconoce los topes, pero no los mínimos, exige diseños estándar y controles de desviaciones en la ejecución (acumulación) de costos por los diferentes tipos de actividad y centros de costos lo cual contiene implicaciones complejas para cada organización.

6. Referencias

- Bardey, D. y Castaño, R. (2007). La regulación de tarifas en el sector de la salud en Colombia. *Revista de Economía Institucional*, 9(17), 347-357. www.economiainstitutional.com/pdf/No17/dbardey17.pdf
- Cardenas y Napoles, R. (2013). *Costos I y II* (Segunda ed.). Mexico, Mexico D.F, Mexico: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Carratalá, J. y Albano, H. (2012). *Gerenciamiento estratégico de costos, herramientas prácticas para los procesos de reducción de costos*. Ciudad de México, México: Alfaomega.
- Chamorro, L. (01 de Septiembre de 2011). *Teoría de Costos 1*. <http://es.scribd.com/doc/63736090/Teoria-de-Los-Costos-1>
- Congreso de la República de Colombia. (1993, diciembre 23). Ley 100 de 1993. Sistema de seguridad social integral (41.148). Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=5248>
- Cooper, R. y Kaplan, R. S. (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decisions. *Harvard Business Review*, 66(5), 96-103.
- Dirección Distrital de Contabilidad de Bogotá. (2014, enero 16). Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá SDH. <https://acortar.link/9B0b7B>
- EPS Instituto de Seguros Sociales. (2004, marzo 2). Acuerdo 312 de 2004. *Diario Oficial*(45.478). Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Diario Oficial. http://www.seguroscolpatria.com/arpc/docs/pdf/acuerdo_iss_0312_2004.pdf

- Gómez Bravo, O. (2005). *Contabilidad de costos* (5ª ed.). Bogotá, Colombia: McGraw Hill.
- Hornigren, C. T., Datar, S. M., Rajan, M. V. y Wynder, M. (2012). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. Pearson.
- Instituto de Seguros Sociales. (2001, diciembre 19). Acuerdo 256 de 2001. *Diario Oficial*(44.662). Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Diario Oficial. <https://acortar.link/qC2cnV>
- Johnson, H. T. y Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. y Porter, M. E. (2011). How to Solve the Cost Crisis in Health Care. *Harvard Business Review*, 89(9), 46-52.
- Kaplan, R. S., Anderson, S. R. y Bevan, D. (2004). *Time-Driven Activity-Based Costing*. Harvard Business School Press.
- Mallo, C., Kaplan, R., Meljem, S. y Giménez, C. (2000). *Contabilidad de costos y estratégica de gestión*. Madrid: Prentice Hall.
- Ministerio de la Protección Social. (2006, abril 3). Decreto 1011 de 2006. *Diario Oficial* (46.230). Bogotá, Cundinamarca, Colombia. <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=19975>
- Ministerio de la Salud. (1996). Decreto 2423 de 1996. Nomenclatura y clasificación de los procedimientos médicos, quirúrgicos y hospitalarios del Manual Tarifario(42.961). Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. <https://acortar.link/kaMPAI>
- Ministerio de Salud y Protección Social. (2023, diciembre 29). Resolución 2364 de 2023. Por el cual se fija la unidad de pago por capitación (UPC)... y se dictan otras disposiciones. Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. <https://acortar.link/b3hCog>
- Neuner, J. y Deakin, E. (2000). *Contabilidad de costos, principios y prácticas*. México: Limusa.
- Polimeni, R., Fabozzi, F., Adelberg, A. y Kole, M. (1998). *Contabilidad de costos*. Bogotá: McGraw Hill.
- Porter, M. E. y Teisberg, E. O. (2006). *Redefining Health Care: Creating Value-Based Competition on Results*. Harvard Business School Press.
- Presidencia de la República de Colombia. (2003, enero 14). Decreto 050 de 2003. Medidas para optimizar el flujo financiero de los recursos del régimen subsidiado del Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras (45.063). Bogotá, Cundinamarca, Colombia: Imprenta Nacional. <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6974>
- Realpe Ordoñez, F., Torres, G. A. y Ruiz, Y. C. (2012). *Manual de procedimientos y protocolos en el laboratorio de patología de un hospital nivel III de la ciudad de Popayán- 2012*. Repositorio Universidad Escuela y Administración de Negocios, EAN. <https://acortar.link/v5ZysL>

Sinisterra, G. (2006). *Contabilidad de costos*. Ecoe Ediciones.

Agradecimientos: El presente texto nace en el marco de un proyecto de investigación de la Corporación Universitaria de Asturias, “Análisis de los inductores de costos para la determinación de la rentabilidad en la prestación de un servicio de radiología en un centro odontológico”.

AUTOR:

Alejandro Mario Torres Garay

Corporación Universitaria de Asturias, Colombia.

Contador Público Universidad de la Salle; especialista en Gerencia Financiera Universidad Libre de Colombia, Negocios Internacionales y Solución de Conflictos Universidad Autónoma de Colombia; Maestría en Contabilidad y Gestión Universidad Santiago de Chile; Diplomados en Normas internacionales de contabilidad -UNAM de México, Pasantías internacionales - UNAM de México; Coordinador Académico y Jefatura de Área en programas de Contaduría Pública; Docente universitario desde el año 1990 en las áreas de contabilidad financiera, contabilidad de gestión, costos, impuestos, auditoría, presupuestos y administración financiera; investigador, director de semilleros y trabajos de grado, ponente internacional, publicaciones de artículos científicos y capítulos de libros.

alejandro.torres@asturias.edu.co