

DESCRIPCION DEL SISTEMA CONTABLE DE LOS SERVICIOS DE SALUD DE LA REGION DE SÃO PAULO, BRASIL

Olga Quintana¹

INTRODUCCION

La determinación de los costos, sus tipos y cantidades es una tarea difícil. No obstante, el conocimiento adecuado es fundamental para una administración eficaz de las diversas instituciones de atención de salud. En São Paulo, Brasil, el problema se complica a causa de la carencia de datos sobre los costos necesarios para el análisis de costos y la comparación de costos por unidad.

El sistema presupuestario de la Secretaría de Salud del estado de São Paulo y de la municipalidad de São Paulo se concentra en el cotejo de los costos estimados y de los costos reales. En consecuencia, el presupuesto se convierte en la única base para las operaciones de planificación y control. En este trabajo se examina el actual sistema presupuestario de esas dos entidades.

MATERIALES Y METODOS

Al comienzo se hicieron entrevistas personales; se escogió esta técnica no solo como una forma de familia-

rizarse con las instituciones y con su personal, sino también para lograr acceso a los datos contables. Si bien se inspeccionaron diversos registros contables, la mayoría de las actividades estaban orientadas a examinar los procedimientos usados por la Secretaría de Salud y la municipalidad. Con este propósito, se entrevistó a varias personas de la oficina central y al funcionario jefe de una cadena de centros de salud privados. Además, se efectuaron visitas a la división de hospitales, diversos centros de salud dependientes del estado, de la municipalidad y del Instituto Nacional de Asistencia Médica de la Previsión Social (INAMPS).

Se obtuvo también información sobre los costos correspondientes a un mes en 20 centros de salud privados; se presentan esos datos clasificados como gastos de administración (cuadro 1) y de operación (cuadro 2). En el cuadro 1 se agrupan en una columna "pacientes y consultas", para referirse al total de consultas por paciente que hicieron los médicos; es decir, si se asiste a un paciente dos veces y a otro tres veces, el total de consultas y pacientes en este caso equivale a cinco. En el cuadro 2 se incluye solo el

CUADRO 1. Gastos de administración en cruceiros

Unidad	Directos	Indirectos	Pacientes y consultas
002	761 613,10	21 350,85	0 555
003	470 696,06	171 037,62	4 446
004	200 885,59	100 752,93	2 619
005	639 019,09	189 503,22	4 926
006	522 291,07	220 202,28	5 724
007	1 139 370,64	134 260,30	3 490
008	161 223,98	62 129,05	1 615
009	433 109,13	148 340,32	3 856
010	214 427,99	139 530,69	3 627
011	409 208,01	239 514,22	6 226
012	290 474,97	144 608,73	3 759
013	178 198,42	74 400,98	1 934
014	177 286,56	80 402,30	2 090
015	354 104,18	129 105,32	3 356
016	152 699,67	95 751,83	2 484
017	212 481,30	65 052,77	1 691
018	215 739,42	100 175,88	2 604
019	394 273,94	145 647,42	3 786
020	589 414,72	201 236,57	5 231
025	287 194,11	208 853,63	5 429

Fuente: Informe de costos de AMESP, abril de 1982

CUADRO 2. Gastos de operación en cruceiros

Unidad	Directos	Indirectos	Pacientes
002	48 900,06	180,40	N/A
003	156 729,89	77 287,46	1 968
004	97 165,89	23 769,14	612
005	139 700,38	15 390,54	352
006	239 386,42	86 923,50	2 205
007	136 186,77	10 701,21	243
008	58 636,27	14 387,78	374
009	134 712,58	24 518,49	567
010	82 021,32	35 307,40	875
011	132 330,32	42 742,63	1 029
012	58 118,93	30 937,70	745
013	69 097,42	19 243,36	498
014	51 781,79	15 328,24	372
015	106 575,48	22 506,91	568
016	119 693,66	16 300,52	361
017	56 935,34	25 051,91	643
018	114 650,42	6 066,27	136
019	64 643,78	19 235,00	500
020	113 294,74	23 145,60	576
025	297 608,04	41 296,77	1 026

Fuente: Informe de costos de AMESP, abril de 1982

número de pacientes examinados. Los gastos de administración y de operación se clasifican como directos e indirectos. El criterio aplicado para establecer esta distinción es el siguiente: gastos directos son los atribuibles directamente al centro. Los gastos directos de administración incluyen los salarios del personal administrativo, suministros y gastos generales de administración. Los gastos indirectos de administración son los que corresponden a la administración del personal médico en cada centro. Los gastos directos de operación incluyen los sueldos de enfermeras y auxiliares de enfermería, suministros médicos y mantenimiento de equipo médico. Los gastos indirectos de operación son los correspondientes a servicios de lavandería, los sueldos del personal médico y mantenimiento. Puede crear cierta confusión ver que los sueldos del personal médico figuran como costos indirectos y los de las enfermeras como costos directos, cuando en realidad ambos tipos de personal se complementan. No obstante, como ya se señaló, el criterio para considerar que un costo es directo es que se lo puede atribuir directamente al centro. En consecuencia, como las enfermeras trabajan en forma permanente en un centro, sus sueldos corresponden directamente a ese centro. Los médicos, por el contrario, trabajan en distintos centros y sus sueldos representan entonces gastos indirectos para esos establecimientos. Surge entonces la pregunta de cómo se distribuyen los gastos indirectos. En primer término, los gastos indirectos de administración se asignan a los centros según una proporción de 38,47 cruceiros por paciente y consulta. Los gastos indirectos de operación correspondientes a servicios de lavandería y mantenimiento se asignan de acuerdo con la utilización, y los correspondientes a sueldos del personal médico se distribuyen según el porcentaje de tiempo que trabajan en cada centro.

La información proporcionada en estos cuadros adolece de las siguientes limitaciones: 1) se obtuvieron los datos sobre costos en un momento específico y no se dispuso de datos anteriores; 2) se habían asignado gastos indirectos de administración y operación que eran difícil incluir en uno u otro rubro y 3) la agrupación de pacientes y consultas en un solo rubro tiende a complicar el problema.

Se efectuó un análisis de regresión múltiple de las relaciones entre los costos directos de administración y de operación y el número de consultas y de metros cuadrados de cada centro de salud. Se determinó, además, que las consultas y el tamaño eran las variables independientes o explicativas y se obtuvo la cifra correspondiente a las consultas restando el número de pacientes del número de "pacientes y consultas".

Por último, se reunió información concerniente al funcionamiento de cinco hospitales, seleccionados por su tamaño (de aproximadamente 200 camas), el régimen de propiedad (uno estatal, uno municipal, uno hospital privado no lucrativo y dos privados con fines lucrativos). Solo uno de ellos tenía centros de costos basados en el concepto de responsabilidad contable; en él, cada supervisor tenía sus propios objetivos y recursos y realizaba cierto análisis de costos. Los hospitales estatales y municipales manejan cuentas presupuestarias y no reúnen información detallada sobre costos. En consecuencia, como resultado de la falta de uniformidad y de la imposibilidad de establecer comparaciones, no se pudieron usar esos datos para estudios detallados de los costos. Por otra parte, no se disponía de información sobre costos en relación con los centros estatales de salud, y los datos concernientes a los centros municipales se limitaban a un estudio no global realizado por un grupo técnico de la municipalidad.

RESULTADOS

En el momento en que se efectuó el estudio (1982), la Secretaría de Salud de São Paulo estaba estudiando la posibilidad de construir 200 hospitales y más de 300 centros de salud. Aun cuando se disponía de capital para financiar estos proyectos, la Secretaría de Salud desconocía los costos periódicos que se asocian con estos proyectos. Al considerar una inversión en cualquier tipo de proyecto, es importante saber no solo cuál es la inversión inicial que se requiere, sino también cuáles serán los desembolsos de efectivo (costos) necesarios en el futuro. En consecuencia, se efectuó una investigación con el fin de ayudar a la Secretaría del estado de São Paulo a estimar estos costos, de tal modo que se pudiera tomar una decisión adecuada en cuanto a la inversión. El estudio proporcionó un conocimiento básico de los organismos de salud del estado y de la municipalidad.

DESCRIPCION

Tanto la municipalidad como el estado de São Paulo emplean el sistema de presupuestos por programa. Durante el proceso, el programa aceptado se convierte en la base para elaborar el presupuesto y proporciona las pautas para hacer estimaciones. El esquema general señala la asignación presupuestaria por funciones, consideradas en forma global; por ejemplo, indica las asignaciones para el funcionamiento de un hospital, pero no especifica el costo de cada unidad de organización o departamento del hospital. Las estimaciones presupues-

tarias difieren mucho de las que aparecen en los programas y la causa principal de esas diferencias es la constante modificación de los precios de los insumos.

Secretaría de Salud

El gobierno brasileño, en general y en todos los niveles, emplea el sistema de presupuestos por programa que permite identificar las prioridades en las primeras etapas de elaboración del presupuesto. La Secretaría de Planificación proporciona pautas generales y un manual de procedimientos que incluye los diversos criterios que se deben adoptar para normalizar el proceso de elaboración del presupuesto. Además, establece códigos para los siguientes puntos: subprograma, actividad o proyecto, departamentos (*unidades de despesa*) y divisiones técnicas (*unidades orçamentarias*). El presupuesto se aplica cuando ya ha sido aprobado por la Secretaría de Planificación. No obstante, existe cierta flexibilidad en cuanto a la transferencia de fondos sin gravamen.

Proceso. En la Secretaría de Salud de São Paulo, el período que va desde la elaboración del presupuesto por los departamentos regionales —que son también unidades de administración de gastos— hasta la aprobación por la secretaría dura seis meses. En todo el proceso intervienen las unidades presupuestarias, (de administración, de salud mental de la comunidad, de hospitales) y las divisiones técnicas y los departamentos regionales. También se realizan reuniones a nivel más alto entre el secretario de salud y los jefes de divisiones, y entre los diversos secretarios de estado y el gobernador. Finalmente, el presupuesto es aprobado

por la Secretaría de Planificación. El año fiscal abarca desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre.

Asignaciones y transferencias presupuestarias. Los fondos se asignan a la Secretaría de Salud por programa y por actividad para cada trimestre. Sin embargo, es posible transferir fondos de una coordinación técnica a otra. A menudo es necesario buscar fondos adicionales, por ejemplo, cuando se hace evidente que los gastos reales excederán las cantidades presupuestadas. Se puede atribuir esto a las rápidas modificaciones de los precios y a la contabilidad inadecuada para una época de inflación. En estos casos se solicitan asignaciones complementarias, que deben ser aprobadas por la Secretaría de Planificación y el Departamento de Hacienda, y este último organismo efectúa los pagos.

Varios empleados del Departamento de Hacienda tienen su lugar de trabajo en la Secretaría de Salud y su función es revisar las facturas para verificar que los gastos no superen las cantidades apropiadas. Una vez al mes se prepara una factura de las compras, que se denomina "programa financiero"; este se envía al Departamento de Hacienda, el cual, a su vez, autoriza el pago. Los sueldos también son autorizados por este organismo y los pagos se efectúan a través de un banco estatal. El Departamento de Hacienda recibe todos los ingresos del erario y adopta la decisión final en relación con los pagos.

Mecanismo de control. Existe control del presupuesto; en primer término, la rama legislativa ejerce control sobre la ejecutiva y, a su vez, el jefe de la parte ejecutiva (el Departamento de Hacienda) lo hace sobre los organismos subordinados (Secretaría de Salud). Cuando el presupuesto es aprobado por la rama le-

gislativa, los costos estimados se convierten en asignaciones reglamentadas que establecen autorizaciones y limitaciones para el egreso de fondos.

En la Secretaría de Salud, se agrupan los costos por programas y actividades; como resultado de las restricciones legales, toda desviación del presupuesto se trata de inmediato. Hay informes mensuales, trimestrales y de cierre del ejercicio anual que muestran los gastos reales por división y por departamento y las asignaciones correspondientes. A los hospitales se les comunica su presupuesto por rubros y una vez al mes presentan a la oficina central una factura de compras. Esta factura se incluye en el comprobante total mensual preparado por la Secretaría, que se envía al Departamento de Hacienda para la aprobación definitiva del pago.

Los centros de salud están agrupados en un departamento regional dentro de cada división coordinadora; en consecuencia, no son unidades de gastos y no tienen presupuestos individuales. Dentro del Departamento de Hacienda existen dos tipos de control interno: el contable y el administrativo. El Tribunal de Cuentas ejerce el control externo. El Departamento de Hacienda examina minuciosamente todos los gastos para asegurarse de que se acatan las restricciones legales y presupuestarias.

Servicios dependientes y hospitalarios.

De la División de Hospitales dependen cuatro departamentos: técnico hospitalario, hospitales generales y de especialidades, dermatología sanitaria y administración. Los hospitales constituyen las unidades presupuestarias más pequeñas y deben ajustarse a las pautas generales de la Secretaría de Salud. Los directores de hospitales tienen que preparar un presupuesto de acuerdo con las prioridades; hay tres posibilidades, sin embargo, la

primera, proporcionada como pauta por la Secretaría de Planificación, es la que generalmente se escoge. Los hechos indican que, a pesar de que públicamente se aboga por la elaboración de presupuestos a partir de cero, no se aplica este concepto en la práctica. Las razones para que los empleados de la Secretaría de Salud no usen este método son las siguientes: falta de comprensión del concepto, especialmente entre los médicos que carecen de formación administrativa; material instructivo diseñado teniendo en mente un medio estadounidense más que el de São Paulo y, también, el uso de información inadecuada.

El presupuesto de gastos de capital se prepara a nivel de la Secretaría de Salud. No obstante, el hospital hace el presupuesto de suministros usando los precios vigentes. Como resultado del frecuente aumento de los precios, no es insólito que un hospital agote las cantidades asignadas para suministros y busque fondos complementarios. En ninguna circunstancia pueden los gastos exceder las asignaciones.

Por lo general, los hospitales presupuestan por debajo de su capacidad. Por ejemplo, el Hospital de Niños tiene una capacidad de 250 camas y la máxima demanda a que se ha llegado en el pasado ha sido de 160 camas; por consiguiente, el presupuesto del hospital se basa en esas 160 camas.²

Si bien ese hospital está organizado en departamentos, no se los considera centros de costo y, además, no se dispone de estadísticas departamentales (las actividades de control se limitan a las cuestiones presupuestarias). Por otra

Esta información se obtuvo en una entrevista con el jefe de finanzas hospitalarias de la División de Hospitales.

parte, se reúnen ciertas estadísticas considerando los hospitales en forma global, como la clasificación de enfermedades según el diagnóstico, la estancia en el hospital, los días-paciente, las defunciones, los sueldos del personal por día-paciente, el abastecimiento de víveres y el mantenimiento por día-paciente.

Municipalidad de São Paulo

En 1982, cada hospital bajo la jurisdicción de São Paulo se convirtió en una unidad presupuestaria. El proceso de elaboración del presupuesto se inicia a nivel de los hospitales con la participación de jefes de departamento, el contralor del hospital y el director. El presupuesto que se propone es enviado a la Secretaría de Salud que debe aprobarlo antes de remitirlo a la Secretaría de Hacienda de la municipalidad. En este último organismo, un grupo técnico dirigido por el funcionario principal de finanzas presupuestarias fusiona los presupuestos de las distintas secretarías y los envía a la asamblea legislativa municipal para su aprobación definitiva. Antes de enviar el presupuesto a la asamblea legislativa la Secretaría de Hacienda compara las estimaciones de ingresos y erogaciones del erario.

La Secretaría de Salud de la municipalidad también emplea el sistema de elaboración de presupuestos por programa y la municipalidad proporciona pautas para esa elaboración. La mayoría de los hospitales funcionan con aproximadamente el 80% de su capacidad. No obstante, como consecuencia del tamaño de São Paulo, la demanda de servicios no se concentra en zonas específicas y varía en toda la ciudad. Por consi-

guiente, en lugar de construir otras instalaciones públicas para satisfacer esta demanda dispersa, la municipalidad contrata los servicios de hospitales privados sin fines de lucro para que asistan a los indigentes. Para retribuir a los hospitales privados por esos servicios, se emplea el método de pago por anticipado según una tarifa por paciente. Esto implica un pago fijo mínimo garantizado, negociado para una cantidad máxima de pacientes que podría atender el hospital. Además de los centros de salud estatales existen otros centros que dependen de la municipalidad.

Otra dependencia. El Instituto Nacional de Asistencia Médica de la Previsión Social (INAMPS) es un organismo que proporciona servicios de atención de salud en la municipalidad de São Paulo. Paga los servicios prestados a beneficiarios del seguro social; en general, se paga una tarifa fija a los hospitales del gobierno y se contratan los servicios de hospitales privados, los cuales se retribuyen por día-paciente y por procedimiento aplicado. El sistema contable reúne información sobre costos, número de pacientes internados y externos que solicitan atención y otras estadísticas. Es preciso señalar que no se contó con datos de costos correspondientes a los hospitales privados contratados.

CONCLUSION

Los datos que se obtuvieron no son comparables y de su descripción difícilmente se pueda comprender la situación real y cómo funciona cada una de las unidades contables. Esta es solo una descripción general, por lo cual se puede concluir que es necesario un estudio más profundo del sistema para poder proponer medidas de corrección.

RESUMEN

Se describe de manera general el sistema contable usado en los servicios de salud de la municipalidad y del estado de São Paulo en 1982. Para llegar a esa descripción se hizo un estudio por medio de entrevistas, visitas a las dependencias, a centros de salud privados y a hospitales del sector público. Ambas entidades emplean el sistema de presupuesto por programa. La asignación presupuestaria se hace por funciones. En el proceso de aprobación intervienen las dependencias y unidades locales, departamentales, el Departamento de Hacienda, las Secretarías de Salud, de Planificación y de Hacienda y el Tribunal de Cuentas. La falta de datos comparables indica la necesidad de profundizar los estudios para proponer medidas de corrección. □

BIBLIOGRAFIA

- American Health Association. *PIER. Executive Audit Book*. Chicago, American Hospital Association, 1979.
- American Hospital Association. *Chart of Accounts for Hospitals*. Chicago, American Hospital Association, 1979.
- AMESP. São Paulo, abril de 1982. Documento micrografado.
- Applied Statistics Laboratory, Inc. *Acute Care Hospital Capacity and Health Care Costs in Florida*. Ann Arbor, Michigan, 1981.
- Berman, H. J. y Lewis, E. *Weeks, The Financial Management of Hospitals*, 4a. ed. Ann Arbor, Michigan, Health Administration Press, 1979.
- Louderback, J. G. y Maurice L. H., Jr. *Cost Accounting Accumulation, Analysis and Use*. Boston, Massachusetts, Kent Publishing Company, 1982.
- Oszustowicz, R. J. A capital equipment acquisition process. *Hosp Financ Manage* abril, 1982.

SUMMARY

THE ACCOUNTING SYSTEM OF THE HEALTH SERVICES IN THE SÃO PAULO REGION, BRAZIL

A general description is given of the accounting system used in the health services of São Paulo municipality and state in 1982. This description was arrived at through a study based on interviews, visits to units, private health centers and public hospitals. Both systems function on the basis of the program-budget. Budgetary allocation is functional. The approval process passes through the local and departmental facilities and units, the Department of the Treasury, the Secretaries of Health, Planning and the Treasury, and the Court of Accounts. A lack of comparable data indicates a need for further studies so that remedial measures may be proposed.

RESUMO

DESCRIÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL DOS SERVIÇOS DE SAÚDE NA REGIÃO DE SÃO PAULO, BRASIL

Descreve-se de maneira geral o sistema contábil utilizado nos serviços de saúde do município e do estado de São Paulo em 1982. Para chegar a essa descrição, realizou-se um estudo por meio de entrevistas, visitas às dependências aos centros de saúde particulares e hospitais públicos. Ambos empregam o sistema de orçamento por programa, e as verbas são distribuídas por funções. No processo de aprovação intervêm as dependências e unidades locais e departa-

mentais, o Departamento de Fazenda, as Secretarias de Saúde, Planejamento e Fazenda e o Tribunal de Contas. A falta de dados comparáveis indica a necessidade de aprofundar os estudos para propor medidas de correção.

RÉSUMÉ

DESCRIPTION DU SYSTÈME COMPTABLE DES SERVICES DE SANTÉ DE LA RÉGION DE SÃO PAULO, BRÉSIL

Description générale du système comptable utilisé dans les services de santé de la municipalité et de l'État de São Paulo en 1982. Pour donner cette description, il a été procédé à une étude par entrevues, visites de dépendances, de centres de santé privés et

d'hôpitaux du secteur public. Les uns et les autres utilisent le système de budget programme. L'attribution des crédits budgétaires se fait par fonctions. Dans le processus d'approbation interviennent les dépendances et unités locales et départementales, le Ministère des finances, les Secrétariats à la santé, au Plan et aux finances et la Cour des Comptes. En l'absence de données comparables, il faut approfondir les études afin de proposer des mesures de redressement.