

**LA INFLUENCIA DE VARIABLES INSTITUCIONALES SOBRE LOS SISTEMAS DE
INFORMACION CONTABLES DE LAS ORGANIZACIONES DEL SISTEMA NACIONAL DE
SALUD ESPAÑOL**

M^a Yolanda Calzado Cejas

TEU. Universidad de Cádiz

Yolanda.calzado@uca.es

956015432

Joaquina Laffarga Briones

CU .Universidad de Sevilla

Quina@us.es

Palabras Clave: Reformas contables, Sistema Nacional de Salud. Hospitales públicos.

Área Temática: E) Sector Público

LA INFLUENCIA DE VARIABLES INSTITUCIONALES SOBRE LOS SISTEMAS DE INFORMACION CONTABLES DE LAS ORGANIZACIONES DEL SISTEMA NACIONAL DE SALUD ESPAÑOL

Resumen

La sanidad es un sector que despierta un gran interés desde un punto de vista interdisciplinar. En nuestro país, en el ámbito de la contabilidad, destacamos tres líneas de investigación; por un lado, determinados trabajos se centran en analizar aspectos relacionados con la contabilidad de gestión en general, otros en estudiar la situación de la contabilidad analítica en particular, tanto en lo que se refiere a comparar los modelos de contabilidad analítica de los distintos Servicios Regionales de Salud (SRS) así como trabajos que proponen sistemas de costes, y finalmente un tercer bloque de estudios se preocupa por abordar aspectos vinculados con la medida de la eficiencia de las organizaciones, utilizando al respecto diferentes metodologías.

Sin embargo, observamos que hay una carencia de estudios que aborden en qué medida el entorno puede influir en procesos de innovación en la gestión financiera y en los sistemas de información contables, bajo la óptica de que las instituciones sanitarias pertenecen al Sector Público, y que como tal, sus conductas deben estar enmarcadas bajo criterios de gestión pública, y no bajo un prisma empresarial. No obstante, sí que existen estudios que analizan la influencia del entorno en reformas que se han producido en la contabilidad financiera y presupuestaria en la Administración Estatal y Local, incluso comparando la situación española con otros países.

Precisamente en este marco centramos nuestro trabajo, esto es, analizar los aspectos contextuales que existen en el entorno para determinar si el sector sanitario en general, y el hospitalario en particular, representan escenarios que favorecen o no reformas en los sistemas de información, o por lo contrario, pueden inhibirlo.

A este respecto, entendemos una reforma o proceso de innovación en la gestión financiera o contable a todos aquellos cambios que posibiliten que la información sea apropiada y útil para alcanzar diversos objetivos, como rendición de cuentas, mostrar la gestión financiera de la entidad, poder comparar la situación entre organizaciones sanitarias, información de costes, formulación de indicadores, etc, en general, que tengan una orientación dirigida a mejorar el sistema de información contable y presupuestario o bien, el sistema de contabilidad de gestión.

El objetivo de este trabajo consiste en hacer un diagnóstico del Sistema Nacional de Salud (SNS) español considerando el comportamiento de una serie de variables estructurales presentes en el entorno frente a procesos de reformas que se acometan en la gestión financiera y contable de organizaciones que pertenecen al Sistema Sanitario público, especialmente en los hospitales públicos.

El análisis lo abordamos bajo una doble perspectiva: la analítica y la empírica. En ambos casos utilizamos la metodología establecida en el Modelo del Proceso de Reforma de la gestión Financiera de **Luder (2002)**.

Dado que el Modelo contempla una multiplicidad de variables que pueden incidir en un proceso de reforma, este trabajo tan sólo recoge el comportamiento de algunas variables, las cuales nos permiten hacer una aproximación acerca de si el SNS español se puede catalogar como un entorno favorable o no cuando se plantea una reforma. En particular, nos centramos en el comportamiento de uno de los módulos del Modelo, en concreto el de Acuerdos Instrumentales, y analizamos si existen diferencias en el comportamiento de las variables incorporadas en el mismo al abordarlo de forma analítica y empírica.

Los resultados de este trabajo evidencian que la aplicación del Modelo con enfoques diferentes puede conducir a diagnósticos diferentes del entorno en el que se enmarca el SNS español frente a una posible reforma en los sistemas de información de las organizaciones sanitarias. Cuando analizamos la influencia del entorno bajo la perspectiva analítica, el Sistema Nacional de Salud español presenta un escenario favorable a la realización de reformas; en cambio, cuando abordamos este mismo aspecto bajo la óptica empírica, detectamos la presencia de ciertas variables que pueden ejercer un efecto inhibitorio.

1. INTRODUCCIÓN

La sanidad es un sector que despierta un gran interés desde un punto de vista interdisciplinario.

En el ámbito de la investigación contable este sector también ha suscitado una gran preocupación, especialmente en aspectos relacionados con la contabilidad de gestión y analítica, y se centran fundamentalmente en el sector hospitalario. Sin embargo, son menos numerosos los estudios que abordan en qué medida el entorno en el que se encuentran las organizaciones sanitarias pueden influir sobre su contabilidad y sobre la implantación de innovaciones, tanto en la gestión financiera como en sus propios sistemas de información.

Cuando se trata de analizar organizaciones sanitarias pertenecientes al sector sanitario público es preciso situarlas en un contexto en el que sus actuaciones están dirigidas bajo criterios de gestión pública, y no bajo un prisma empresarial. No obstante, sí que existen estudios de esta naturaleza en el ámbito de la Administración Estatal, Regional y Local.

Precisamente en este marco situamos nuestro trabajo, esto es, analizar algunos de los aspectos contextuales existente en el entorno de las organizaciones sanitarias enmarcadas en el sector sanitario público español, con la pretensión de determinar si generan un escenario favorable a la realización de reformas en la gestión financiera y contable, o en contraste generan un marco inhibitorio.

A este respecto, entendemos una reforma o proceso de innovación en la gestión financiera o contable a todos aquellos cambios que posibiliten que la información sea apropiada y útil para alcanzar diversos objetivos, como rendición de cuentas, mostrar la gestión financiera de la entidad, poder comparar la situación entre organizaciones sanitarias, mejorar la información de costes, formulación de indicadores, etc, en general, que tengan una orientación dirigida a mejorar el sistema de información contable y presupuestario o bien, el sistema de contabilidad de gestión.

Para la consecución de nuestro estudio nos basamos en la metodología que ofrece una de las versiones más actualizada del Modelo de Contingencia denominado *Modelo del Proceso de Reforma de la Gestión Financiera Luder (2002)*. En particular, en este trabajo nos centramos en el comportamiento de uno de los módulos del Modelo, en concreto, el de Acuerdos Instrumentales. El análisis lo abordamos bajo un enfoque analítico y bajo un enfoque empírico.

2. LA INFLUENCIA DEL ENTORNO SOBRE LAS REFORMAS DE LOS SISTEMAS CONTABLES DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

En la literatura contable se puede apreciar la presencia de numerosos trabajos¹ que reflejan la influencia de elementos concretos del entorno sobre el diseño de un sistema contable en el Sector Empresarial y en el Sector Público.

A partir de década de los noventa han surgido una serie de estudios que utilizan un marco común para abordar la influencia del entorno sobre la contabilidad pública utilizando el *Modelo de Contingencia* diseñado por **Luder (1992)**.

El Modelo de Contingencia ofrece una metodología que permite analizar de forma coherente, e incluso predecir en un país concreto, un proceso de innovación contable en el Sector Público. Desde su creación ha suscitado una corriente de pensamiento que ha permitido que el Modelo haya evolucionado, y que cada vez, incorpore un número más amplio de factores generadores de reformas contables y de procesos de reformas.

Un proceso de innovación contable puede venir explicado por condicionantes institucionales y de comportamiento colectivo. De esta manera, asume que una configuración específica de componentes institucionales puede incidir sobre las actitudes de agentes que participan en la vida pública, política y administrativa (**Luder, 1992, pág.110**).

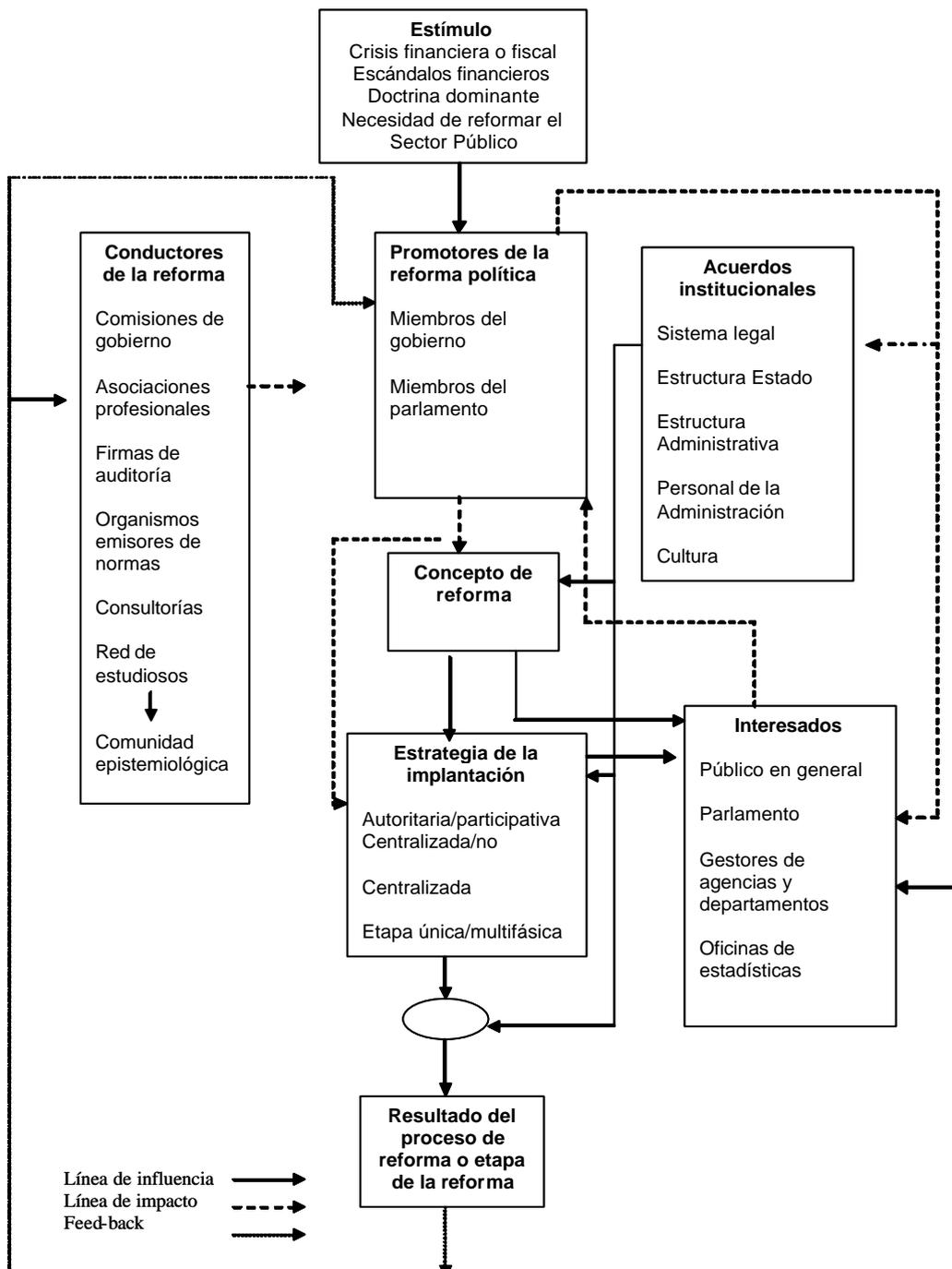
Como hemos señalado anteriormente el Modelo ha ido experimentando ciertos cambios realizadas por su autor dando lugar a tres generaciones diferentes: Modelo de contingencia de innovaciones contables en el Sector Público, *versión inicial (1992)*, *versión revisada (1994)*, y *Modelo del proceso de reforma de la gestión financiera (2002)*. Es extensa la literatura que ha utilizado tanto la versión inicial como la revisada para explicar los factores causantes de reformas que se han acometido en diferentes países y en distintos ámbitos de la Administración. Algunos

¹ Algunos de estos trabajos serían los de **Choi y Mueller (1992)**, **Lainez (1993)**, **Nobes y Parker (1998)**, **Choi et al (1999)**, **Pollit y Buckaert (2000)** y **Godfrey et al (2001)**

de ellos son los de **Mader y Schedler (1994)**, **Chan (1994)**, **Mussari (1995)**, **Budais y Buchholtz (1996)**, **El Baltoni y Jones (1996)**, **Godfrey, Devlin y Merrouche (1996)**, **Vela (1997)**, **Jaruga y Nowak (1996)**, **Khumawala (1997)**, **Fuertes y Vela (2000)** y **Montesinos (2000)**. Por otra parte algunos se centran en el ámbito sanitario destacando los de **Bergamaschi (1995)**, **Pettersen (2001)**, **Ellwood (2002 y Haldma et al (2003))**.

La última versión contiene las variables contextuales que caracterizan la ordenación institucional de un país, pero corrige el énfasis que versiones anteriores del Modelo otorgaban al contexto como influyentes del comportamiento. Por otra parte, establece una retroalimentación que vincula el comportamiento y las actitudes de los actores clave del proceso con los resultados del mismo, tomando en consideración la posibilidad de un proceso de reforma escalonado (**Luder, 2002 pág.7**).

La potencialidad del nuevo Modelo radica en la integración de aspectos que permiten conocer como se genera y se gestiona un proceso de innovación en la gestión financiera y contable, al mismo tiempo que identifica los agentes que intervienen en el proceso. La estructura general aparece en el gráfico n° 1.



Como se puede apreciar en el gráfico anterior, en un proceso de reforma en el Sector Público intervienen una multiplicidad de factores de naturaleza contextual, de comportamiento e instrumental. Precisamente uno de los factores contextuales sería el de Acuerdos Institucionales, el cual se puede apreciar afecta directamente al resultado de un proceso de reforma o etapa de la reforma. A continuación abordamos la influencia de las variables que integra este módulo sobre los procesos de reformas en la gestión contable y financiera en el sector sanitario español, y lo hacemos desde un punto de vista analítico y empírico.

Este módulo contiene las variables contextuales del Modelo de Contingencia revisado Luder (1994), esto es, las sociales, políticas, administrativas y las barreras de implantación. No obstante, incorpora nuevos aspectos relativos la Estructura del Estado, Estructura administrativa, Formación del personal responsable de la gestión financiera, y matiza algunos aspectos culturales y del sistema legal (**Luder 2002, pág. 9**).

La variable *Estructura del Estado* se relaciona con la Estructura Territorial y la organización de competencias en un Estado, esto es, si hay sólo una Administración central o bien federal o regional, si hay federalismo operativo o competitivo, si la aprobación de normas está sujeta a una cámara parlamentaria o dos; en general, hace alusión a la división de poder entre el electorado, poder ejecutivo, organismos y los nombramientos de personal responsable en la Administración.

Un escenario constituido por la existencia de una cámara parlamentaria, una Administración única (central) junto a una división de poder a favor del ejecutivo favorecería un proceso de reforma impulsado por el gobierno. En cambio reformas inducidas por el parlamento y otros órganos estatales serían más fáciles de implantar siempre que existiera un equilibrio de poder y la democracia desempeñase un papel importante en el sistema.

La *Estructura Administrativa* hace referencia a la forma en la que una Administración se organiza, y a cómo se distribuye el poder entre las organizaciones públicas con relación a la gestión financiera; esto es, se refiere al grado de centralización o descentralización existente en la gestión financiera, la presencia o no de unidades organizativas centrales en diferentes niveles administrativos que sean capaces de promover una reforma, y delimitar claramente las actuaciones de poder tanto a nivel central como a nivel periférico.

Una estructura descentralizada en la que la gestión financiera esté centralizada, podría ser un marco adecuado en el que se podría acometer una reforma contable.

El nivel de formación *del personal administrativo* en materia contable es una variable que esta última versión del Modelo sigue considerando relevante. La carencia de formación contable no es un aspecto que pueda subsanarse a corto plazo, pudiendo atrasar la implantación de una reforma al aumentar el nivel de resistencia y por tanto, poner en peligro el éxito de la reforma. La cultura social, política y administrativa existente en una nación puede afectar al nivel de riesgo o incertidumbre que se esté dispuesto a asumir, al tipo de inclinación (individualismo o colectivismo), al grado de apertura del proceso político y administrativo, y finalmente, al nivel de responsabilidad y sensibilidad ante las demandas informativas del público en general **Hofstede (1980), Gray (1988), Gasca (1999) Luder (2002)**. Por otra parte el estudio de **Baydoun y Willett (2000)** plantea que la presencia en un país de la religión islámica es una variable cultural que puede afectar tanto al proceso de medición e interpretación y revelación de la información contable.

Además de la repercusión clásica que el sistema legal existente en un país puede ejercer sobre el proceso de normalización contable, **Luder (2002, pág 9)** relaciona una reforma en Contabilidad Pública con el tipo de gobierno, el sistema electoral y la flexibilidad de las leyes presupuestarias de un país. En este sentido, existen dos tipos de sistemas de gobierno: el modelo de Rechtsstaat y el modelo de interés público (**Pollit y Bouckaert, 2000 págs 52-53**). Bajo el primero el papel de las leyes es ofrecer pautas que dirijan las actuaciones administrativas. En el modelo de interés público el Estado y su personal tienen que estar constantemente rindiendo cuentas al público en general. El modelo de Rechtsstaat es menos flexible y puede ver reducida su utilidad para conducir una reforma.

3. ANÁLISIS DEL COMPORTAMIENTO DE LAS VARIABLES INSTITUCIONALES SOBRE LOS SISTEMAS DE CONTABLES DE LAS ORGANIZACIONES SANITARIAS

3.1 Enfoque analítico

Estructura del Estado

La descentralización territorial en España no está en consonancia con las ideas que plantea la Nueva Gestión Pública, sino que responde a requerimientos constitucionales, por tanto, tiene su origen en decisiones políticas. A lo largo de 20 años se ha ido produciendo un proceso de descentralización en materia de competencias sanitarias en ciertas CCAA, las cuales recibían una financiación que gestionaban, pero no han tenido una independencia financiera.

En el año 2002 se completó esa descentralización territorial sanitaria con el traspaso a 10 CCAA de competencias que hasta ese momento tenía el INSALUD. Sin embargo, también tuvo lugar la aprobación de un nuevo sistema de financiación autonómica que englobaba la financiación sanitaria, lo cual genera un incremento de autonomía en la gestión financiera. Este sistema no está exento de restricciones y en la actualidad el debate no está cerrado.

A pesar de lo anterior, podemos indicar que hasta comienzos del 2002 ha existido una heterogeneidad competencial entre Comunidades Autónomas en materia de sanidad.

La culminación del traspaso de las competencias sanitarias del INSALUD a las CCAA de Aragón, Principado de Asturias, Islas Baleares, Cantabria, Castilla y León, Castilla La Mancha, Extremadura, Madrid, Murcia, La Rioja y la Comunidad Valencia ha hecho que se diseñe en materia sanitaria un "estado federal". Ceuta y Melilla siguen siendo gestionadas desde el Estado mediante el Instituto Nacional de Gestión Sanitaria, antiguo INSALUD, creado al amparo del Real Decreto 840/2002, de 2 de agosto, en el que se modifica y desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Sanidad y Consumo.

Esta descentralización ha generado consecuencias sobre la organización, la gestión financiera y la contabilidad en las diez CCAA que estaban gestionadas por el INSALUD hasta el momento de su traspaso, y en las anteriores CCAA en el momento de su transferencia.

En la tabla nº 1 aparece la estructura actual que presenta nuestro Sistema Nacional del Salud en la que se puede apreciar que desde finales de los noventa y principios del 2000 se está reduciendo esa tradicional heterogeneidad. Como se puede observar, la mayor parte de los Servicios Regionales de Salud han adoptado la forma jurídica de Organismos Autónomos, a excepción de las adoptadas en Cataluña, País Vasco, Madrid y Murcia.

Así, la reforma organizativa y financiera en materia de sanidad realizada recientemente ha pasado por dos cámaras parlamentarias, dado que se ha gestado a nivel Central; mientras que supuestas reformas contables que se lleven a cabo en cada uno de los Sistemas Regionales de Salud estarán circunscritas a su ámbito autonómico respectivo. No obstante las Leyes de Hacienda sí que están sujetas a la discusión y aprobación de los diferentes Parlamentos Autonómicos, pero las normas contables dependen directamente de los gobiernos autonómicos. Por lo tanto, en el caso español entendemos que la evolución de la contabilidad pública no depende de la aprobación de varias cámaras parlamentarias, sino que son emitidas por los propios gobiernos autonómicos. A este respecto un gran número de gobiernos autonómicos han aprobado Ordenes de sus respectivas Consejerías de Economía y Hacienda para legislar su normativa contable. Por lo tanto, si la tendencia de las CCAA es la utilización del PGCP como referente normativo, en principio no tendrían que plantear grandes dificultades el proceso de comparación de la información contable.

En cuanto al equilibrio de poder, podemos indicar que si existe una mayoría parlamentaria del partido del gobierno, es evidente que si se pretende impulsar una reforma propuesta por el gobierno, su implantación será más fácil.

Dado que aunque las iniciativas de efectuar reformas en la gestión contable van a depender de las respectivas Comunidades Autónomas, observamos que cada vez más la información debe ser más homogénea. En este sentido, la mayor parte de los SRS se han constituido con la forma jurídica de Organismo Autónomo, y dado que en la mayor parte de las CCAA éstos utilizan los mismos criterios contables que su Administración centralizada, no deben existir grandes diferencias en la contabilidad financiera y presupuestaria de los SRS.

A nuestro juicio, y si tenemos en cuenta esta variable, las CCAA presentan un escenario favorable a la implantación de una reforma en la gestión contable y financiera, hecho que afecta de forma directa a los Servicios Regionales de Salud como órganos que tienen que elaborar

información acorde a las normas contables propuestas por sus respectivas Comunidades. Una reforma contable o de la gestión financiera impulsada por el gobierno autonómico, y que además tenga una representación mayoritaria en el Parlamento Autonómico, tendrá menor grado de dificultad que si la reforma fuera planteada por un grupo político con una representación minoritaria.

Tabla 1: Organización contable en el Sistema Nacional de Salud (adaptado de Montesinos (2002, págs 40-42) y elaboración propia)

CC.AA.	Provisión de servicios Sanitarios	Forma Jurídica	Normat. de trasposos de competencia	Sist. de informac. contable utilizado	Normativa contable a aplicar
Andalucía	Servicio Andaluz de Salud (SAS)	Organismo Autónomo	R.D. 400/84 de 22 de febrero	JUPTER	Orden de 31-12-97, de la Consejería de Economía y Hacienda (CEyH) por la que se aprueba el PGCP (igual que el PGCP 1994)
Aragón	Servicio Aragones de Salud	Organismo Autónomo	R.D. 1475/2001, de 27 de diciembre	-	Orden de la CEyH de 30-11-94 por el que se aprueba el PGCP (igual que PGCP 1994)
Principado de Asturias	Servicio de Salud del Principado de Asturias (SESPA)	Ente de Dcho. Público	R.D. 1471/2001, de 27 de diciembre	ASTURCON	Resolución de la CEyH de 1-7-1996, por la que se aprueba el PGCP (igual que PGCP 1994)
Islas Baleares	Servicio Balear de Salud IB-Salut	Organismo Autónomo	R.D. 1478/2001, de 27 de diciembre	SICODE-2	Orden de 23-12-1998 de la CEyH por la que se aprueba el PGCP (igual que el PGCP 1994)
Canarias	Servicio Canario de Salud	Organismo Autónomo	R.D. 446/94 de 11 de marzo	PICCAC	Decreto 10/1987 de 7-4 de la CEyH, que regula la puesta en marcha del sistema de información contable
Cantabria	Servicio Cantábrego de Salud	Organismo Autónomo	R.D. 1472/2001, de 27 de diciembre	PICCAC	Orden de la CEyH de 29-11-2000, por la que se aprueba el PGCP para Cantabria
Castilla y León	Gerencia Regional de Salud (SACYL)	Organismo Autónomo	R.D. 1480/2001, CEyH de 27 de diciembre	SICCAL	Orden de la CEyH de 21-11-1996, por la que se aprueba el PGCP (igual que el PGCP 1994)
Castilla-La Mancha	Servicio de Salud de Castilla-La Mancha SESCAM	Organismo Autónomo	R.D. 1476/2001, de 27 de diciembre	SICAM	Orden de la CEyH de 15-12-97, por la que se aprueba el PGCP, y se determina la estructura y contenido de la Cta. General (igual PGCP 1994)
Cataluña	Instituto Catalán de Salud	Entidad gestora de la Seg. Social	R.D. 1517/81 de 8 de julio	-	Resolución 28/11/97 que aprueba el Plan Espacial de Contabilidad Pública del ICS
Extremadura	Servicio Extremeño de Salud	Organismo Autónomo	RD 1477/2001, de 27 de diciembre	SICCAEX	Orden de la Consejería de Economía, Industria y Comercio, de 21-12-1999, por la que se aprueba el PGCP (igual que PGCP 1994)
Galicia	Servicio Gallego de Saude SERGAS	Organismo Autónomo	R.D. 1679/90 de 28 de diciembre	XUMCO	Instrucción de Contabilidad para los OAAA
Madrid	Instituto Madrileño de Salud	Ente de Dcho. Público	RD 1479/2001, de 27 de diciembre	SIEF	Orden 2277/96 de 9-10 de la CEyH por la que se aprueba el PGCP (igual que PGCP 1994)
Murcia	Servicio Murciano de Salud	Empresa Pública	RD 1474/2001, de 27 de diciembre	DUNE	Adaptación del plan general de contabilidad para empresas sanitarias
Navarra	Servicio Navarro de Salud (Osasunbidea)	Organismo Autónomo	R.D. 1680/90 de 28 de diciembre	-	Desde 1-11-1986 lleva contabilidad patrimonial según PGCP 1983
La Rioja	Servicio Riojano de Salud (SERIS)	Organismo Autónomo	R.D. 1473/2001, de 27 de diciembre	-	Orden de la CEyH de 11-12-1992 que impone la implantación del PGCP 1983
Comunidad Valenciana	Conselleria ² de Sanidad	Integrado en la Admón. general	R.D. 1612/2001, de 27 de diciembre	-	Orden de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo de 16-17-2001, por la que se aprueba el PGCP de la Generalitat Valenciana
País Vasco	Servicio Vasco de Salud (Osakidetza)	Ente de Dcho. Privado	R.D. 1536/87 de 6 de noviembre	-	P.G.C adaptado a las empresas de asistencia sanitaria
Ceuta	Instituto ³ Nacional de Gestión Sanitaria	Entidad gestora de la Seg. Social	R.D. 840/2002 de 2 de agosto	SICOSS	Resolución de la IGAE de 16/10/97 de adaptación del P.G.C.P a las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social
Melilla	Instituto Nacional de Gestión Sanitaria	Entidad gestora de la Seg. Social	R.D. 840/2002 de 2 de agosto	SICCOS	Resolución de la IGAE de 16/10/97 de adaptación del P.G.C.P a las entidades gestoras y servicios comunes de la Seguridad Social

² Por la Ley 3/2003, de 6 de febrero, de Ordenación Sanitaria de la Comunidad Valenciana se crea la Agencia Valenciana de Salud como organismo autónomo de carácter administrativo que va a llevar a cabo la gestión y administración de los centros y servicios. Las entidades públicas constituidas a tal efecto al amparo de la Ley 15/1997, de 25 de abril, serán dependientes de la Agencia Valenciana de Salud. No obstante, el funcionamiento de esta Agencia Valenciana de Salud no tendrá lugar hasta pasado un año, a partir de la promulgación de esta ley.

Una vez analizada la situación de la contabilidad financiera y presupuestaria, abordamos en qué medida la Estructura del Estado existente afecta a la situación de la contabilidad analítica en el SNS.

La tabla nº 2 establece para cada uno de los modelos de costes utilizados por distintos entes gestores, el año de puesta en marcha, los objetivos que se han pretendido con su implantación y las características⁴ de cada uno de los modelos de costes, sin tener la intención en absoluto de profundizar en el funcionamiento de cada uno de ellos. No obstante, sí que nos da buena muestra de la heterogeneidad existente dado que su diseño está en función de objetivos particulares propuestos por las Autoridades Sanitarias. Los trabajos de **De Falguera (2002)** y **Monge (2004)** ofrecen una amplia comparación entre cada uno de los modelos propuestos.

Tabla nº 2

CCAA	Modelo	Año	Objetivos	Características
CCAA gestionadas por el INSALUD	SIGNO I	1990	Conocer el coste de los servicios. Tiene sus orígenes en el Plan de Calidad Total que desde 1986 implantó el Ministerio	Sencillez, claridad y utilización de un lenguaje común
	SIGNO II	1994	Conocer el coste por paciente Implantar un modelo de gestión analítica que pusiera más énfasis en los aspectos organizativos y funcionales que en los conceptos formales Construir un sistema integral de información que recogiera costes y actividad que fuera válido para la gestión del SNS. Los programas SIGNO (I y II) manifiestan que la responsabilidad y la capacidad de control deben estar claramente identificadas en el organigrama del centro	Sencillez, claridad y utilización de un lenguaje común
	GECLIF	1998	Partiendo del modelo SIGNO se hace una revitalización y mejora del mismo. Con este nuevo modelo se pretende poner en marcha una herramienta que sea capaz de mejorar el cálculo de costes en los hospitales, utilizando la contabilidad analítica para mejorar la asignación de recursos ante un sistema de financiación hospitalaria basado en función de la actividad con base en la casuística (case-mix). Calcula el coste por UCH ⁵ utilizando la aproximación top down (costes por servicios imputados a las altas del servicio ponderadas con los pesos GRD) o mediante la asignación directa a pacientes (costes por pacientes agrupados luego por GRD)	Sencillez, claridad y lenguaje común

⁴ Siguiendo a **Monge (2004, pág. 22)** la sencillez hace referencia a que la información sea comprensible y accesible tanto para los responsables como para el resto del personal que trabaje en los centros. La flexibilidad se relaciona con la capacidad para adaptarse a las distintas disponibilidades de información de cada uno de los centros hospitalarios y a sus peculiaridades organizativas.

La claridad se refiere a la forma que cada uno de los modelos define los criterios básicos que relacionan las diversas actividades asistenciales en cada uno de los centros hospitalarios, esto es, carecen de ambigüedad. Que un modelo o programa sea abierto se relaciona con la posibilidad de incorporar modificaciones y mejoras, así como dejar abierta la opción de que cada centro sanitario pueda adaptar la realidad de su entorno. El lenguaje común tanto en terminología e instrumentos de medida favorece la comparación entre los hospitales.

La rapidez en el suministro de información puede suponer la renuncia de una mayor precisión que pudiera traer consigo una lentitud. Con la eficiencia del modelo se pretende que el coste de su implantación sea mínimo, y en todo caso menor que las ventajas y beneficios que aporta. Finalmente, un sistema dinámico que permite incorporar innovaciones, tanto organizativas como de los sistemas de información y avanza la elaboración de presupuestos clínicos; sobre éste último el Coanh es el único catalogado como dinámico

⁵ UCH: Unidad de complejidad hospitalaria

Tabla nº 2 (continuación)

CCAA	Modelo	Año	Objetivos	Características
Galicia	Adaptación del proyecto SIGNO	1994	Se definen reglas que permitan en un periodo de tiempo corto aportar información que mejore la gestión diaria de los hospitales, tanto desde un punto de vista económico como asistencial. La información económica de la que parten es la del Modelo de Gestión Analítica (SIGNO). Desarrolla una información clínica mediante la distribución del coste de hospitalización entre los diferentes procesos hospitalarios. A partir de la información del C.M.B.D. y utilizando un sistema de clasificación de pacientes se presentan cuatro métodos diferentes para distribuir los costes de los servicios en función de la casuística.	-
Andalucía	COAN Y COANH	1993 1998	El programa de Control de Gestión Hospitalaria (COANH) se desarrolló en 1993 como un sistema de análisis de costes por servicio. No obstante, posteriormente tuvo que modificarse a raíz de la aprobación del Plan Estratégico del SAS ⁶ , en el que el COANH se convierte en el soporte de información económica del nuevo sistema de financiación de los hospitales de carácter prospectivo.	Sencillo, rápido, flexible, eficiente y dinámico
Valencia	SIE	1995	Se pretende elaborar un sistema de información para la gestión, de forma que permita una mejor calidad en la toma de decisiones y gestionar los recursos uniendo dos aspectos de la actividad hospitalaria; la actividad médico asistencia y la asignación de recursos. Persigue dotar a las autoridades sanitarias de un instrumento de gestión, basado en un sistema de información capaz de suministrar datos sobre el consumo real y la puesta en relación de los costes con la actividad asistencial realizada,	Sencillo, eficiente y completo
Cataluña	SCS	1994	Se pretende que todos los centros a partir de 1994 dispusieran de un sistema de contabilidad analítica para, de esta forma, conseguir que se desarrolle una gestión empresarial moderna y eficaz, sirviendo al mismo tiempo de ayuda para realizar una buena gestión sanitaria. Por otro lado se persigue homogeneizar el sistema de información económica tanto de los hospitales como de las unidades productivas de atención primaria. También se pone de relieve la necesidad de medir los costes de las unidades y servicios que forman parte de cada uno de los hospitales, así como el coste de cada patología	Sencillo, flexible, claro y abierto

En general se observa la existencia de una heterogeneidad en los modelos de contabilidad analítica a la hora de comparar costes, eficiencia, etc, entre hospitales pertenecientes a diferentes CCAA. Por otro lado, hay un número considerable de CCAA que no tienen un sistema de contabilidad analítica y que tenían antes del año 2002 las competencias sanitarias transferidas. A partir del año 2002, las 10 CCAA gestionadas por el desaparecido INSALUD tendrán que

⁶ El plan estratégico del SAS desarrolla nuevos enfoques de gestión clínica que favorezcan la relación entre la capacidad de los profesionales para organizar sus propias unidades funcionales y la responsabilidad sobre el uso de recursos. También se establece la gestión sobre tres niveles, uno regulador que corresponde a la Dirección Corporativa, otro de gestión de recursos que corresponde a las Direcciones de distritos, de hospitales y centros diagnóstico, y el último de gestión clínico de cuidados que se desarrolla en las diversas unidades o centros de los hospitales.

replantearse nuevos modelos atendiendo a los objetivos que se marquen las Autoridades Sanitarias en cada una de ellos.

Tabla nº 2 (continuación)

CCAA	Modelo	Año	Objetivos	Características
País Vasco	ALDABIDE	1998	Se persigue elaborar un modelo de gestión económico-financiera único para todos los centros que gestiona. Su origen se encuentra en la Ley de Ordenación Sanitaria de Euskadi. Ante la creación de un mercado interno se plantean nuevos objetivos para los centros asistenciales como la reducción de los costes de producción, correcta utilización de los activos inmovilizados o bien mejoras en la gestión financiera. Por otro lado, al transformarse Osakidetza en un Ente Público de Derecho Privado, es necesario una mayor flexibilidad y autonomía de gestión en los centros, para que de esta forma, se consiga una gestión que se aproxime más a las entidades privadas. Es una herramienta para gestionar el área económico financiero. Aborda de forma integrada personas, procesos y tecnología.	Sencillo, flexible, claro y abierto.

Adaptado de De Falguera (2002), Monge (2004), García Cornejo (2001) y elaboración propia.

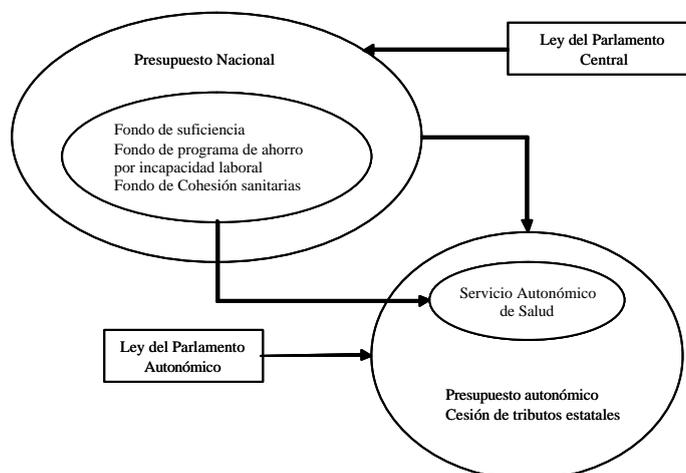
Por tanto, y con relación a la Estructura del Estado se abre un escenario en el que las innovaciones en la contabilidad analítica y de gestión podrían implantarse más fácilmente al considerar que el tamaño de la organización es más reducido; en cambio, difícilmente se podrán efectuar reformas generales al objeto de analizar en su conjunto la gestión de los hospitales que integran el SNS español.

Recientemente se ha aprobado el Real Decreto 434/2004, de 12 de marzo, por el que se crea la Comisión Interministerial para el estudio de los asuntos con trascendencia presupuestaria para el equilibrio financiero del Sistema Nacional de Salud o implicaciones económicas significativas. A nuestro juicio, este marco normativo puede considerarse como una muestra favorable de querer alcanzar en el Sistema Nacional de Salud un equilibrio financiero entre las CCAA.

Estructura Administrativa

Debido al proceso de descentralización de las competencias sanitarias a partir del año 2002 los flujos financieros vienen representados como aparecen en el gráfico nº 2.

Gráfico nº 2 Cuadro de flujo financiero a partir del año 2002



Fuente: Adaptado de Rico y Sabés (2001, p.114) y elaboración propia

En el marco de las organizaciones el proceso de descentralización organizativa y de la gestión financiera se ha llevado a cabo mediante la implantación de dos políticas específicas y complementarias. Por un lado, con relación a los hospitales y centros de atención primaria se ha articulado una dirección por objetivos a través del Contrato Programa y se han desarrollado sistemas de información sobre costes y actividad, minimizando los costes políticos que un cambio en la regulación pudiera acarrear; por otro lado, en relación con la puesta en funcionamiento de servicios nuevos se han ido creando tipos de empresas públicas y nuevas formas organizativas de gestión. Por último, en ciertos Servicios Regional de Salud se han propuesto aumentar la descentralización en el marco de un mismo hospital, a través de la creación de Unidades de gestión clínicas⁷.

Por otra parte, el nuevo sistema de financiación sanitaria instaurado es el de apertura fiscal o línea del ingreso en el que se atribuye corresponsabilidad fiscal a las CCAA.

Cultura

La cultura administrativa ha jugado un papel importante en el proceso de reforma de la contabilidad pública a nivel estatal. A nivel autonómico no han existido organismos que impulsen reformas de forma homogéneas en la contabilidad de las CCAA, y en un principio se marcaron ciertas distancias entre unas CCAA y otras.

En el ámbito hospitalario parece que todavía se encuentran separadas las culturas clínicas y administrativas. Una mayor implicación del personal clínico en la gestión económica podría favorecer desarrollos especialmente en el ámbito de la contabilidad de gestión.

A este respecto, y siguiendo a **Elola (1994, pág.64)**, se puede observar los resultados de un estudio empírico en el que se consultó por parte de alumnos participantes en los Programas de Dirección de Instituciones Sanitarias de la Escuela Nacional de Sanidad, la opinión a distintos agentes del Sistema Nacional de Salud. En opinión de los encuestados son los médicos los quienes controlan en mayor medida las distintas fuentes de poder en el sistema sanitario español, siendo los ciudadanos y usuarios quienes menos ejercen menor poder sobre el Sistema Nacional de Salud.

Nivel de cualificación del personal responsable de la gestión contable

Otra característica de la Administración española es que los altos de la Administración son elegidos mediante libre designación, pudiendo ser personas incluso que no pertenecieran a la Administración. Este hecho hace que la gestión tenga ciertas interferencias políticas, y su mantenimiento en el puesto de trabajo dependa de otros factores ajenos a su gestión. Además, los gestores ven la cultura basada en el rendimiento como alguno negativo, dado que lo asimilan a una inspección (**Zapico, 1997**).

Una barrera importante para acometer reformas en la Administración es el régimen laboral del personal. Las organizaciones sindicales impiden la realización de acciones consistentes en inyectar competencia entre el personal funcionario, así como incluir procedimientos para evaluar el rendimiento del personal a nivel individual y modificar el sistema de retribución basado en el rendimiento.

Desde un punto de vista contable el trabajo de **Montesinos (2002, pág. 48)** contempla la perspectiva de los Interventores de las CCAA con relación a los factores que pueden influir en una innovación contable como serían la utilidad que reporta y las dificultades de su implantación.

Sistema Legal

A nuestro juicio el cumplimiento de normas contables en España al objeto de elaborar información contable tiene una orientación más bien de satisfacer exigencias legales y administrativas, más que el convencimiento que hay que rendir cuentas constantemente al ciudadano, por lo tanto nos podemos adscribir a una gestión administrativa que puede responder al Modelo Rechtsstaat .

⁷ Las Unidades de Gestión se constituyen por equipos de profesionales que deciden voluntariamente incorporar los instrumentos de gestión a su trabajo, asumiendo paulatinamente mayores niveles de autonomía, y en correspondencia, una mayor responsabilidad sobre los resultados de la actividad diaria (**SAS información nº 3, 1999**).

Tabla 3. Valoración general

Estructura del Estado	Estructura Administrativa	Cualificación personal	Cultura	Sistema Legal	Valoración general
+	+	+ -	-	+-	+

3.2 Enfoque empírico

3.2.1. Metodología del estudio

Para alcanzar los objetivos propuestos diseñamos dos cuestionarios electrónicos dirigidos a los gerentes y directores de gestión de los hospitales públicos que pertenecen al Sistema Nacional de Salud. Ambos destinatarios son miembros del equipo de dirección de los hospitales y su nombramiento es de libre designación.

La selección de los hospitales fue realizada a partir de la información contenida en el Catálogo Nacional de Hospitales a 31-12-2001. El estudio se centra en 184 hospitales que en esa fecha dependían funcionalmente del SNS. En números absolutos, el índice de respuestas de los gerentes fue de 38, que representa un 20,06%, y el de directores de gestión 55, esto es, 29,6%. Los cuestionarios recogían ítems correspondientes a la mayoría de las variables del *Modelo del Proceso de Reforma en la Gestión Financiera*. En general los cuestionarios dirigidos a los gerentes y directores de gestión contenían ítems específicos para cada uno de ellos .

3.2.2 Análisis de los resultados

Estructura del Estado

Respecto a la estructura organizativa que tiene el Sistema Nacional de Salud español en 17 SRS, les proponemos a los gerentes lo siguiente:

“Especifique su grado de acuerdo con relación a las siguientes afirmaciones”

Tabla 4.

	De acuerdo	Indiferencia	En desacuerdo
<i>Las transferencias de las competencias sanitarias a las CCAA mejoran la gestión de la sanidad pública en España</i>	76,3	15,8	7,9
<i>Las transferencias exigen que se aprueben leyes de coordinación sanitaria</i>	86,8	7,9	5,3
<i>La creación de “Unidades de Gestión Clínica “ con responsabilidades de gestión y financieras sería una forma de racionalizar los recursos sanitarios</i>	73,7	23,7	2,6

La tabla anterior revela que los gerentes están de acuerdo con que el traspaso de las competencias a las CCAA favorece la gestión del SNS, incluso un 73,7% también apoya la idea que la creación de unidades autónomas en el hospital también contribuye a establecer una disciplina financiera. Por otro lado, un 86,8% expone que es necesario elaborar normas legales para coordinar el SNS.

Dado que intuíamos los resultados anteriores, planteamos a los gerentes que manifestaran en qué medida los traspasos de las competencias sanitarias harían mejorar determinados aspectos. *Valore en qué medida estima usted que pueden mejorar los siguientes aspectos, tras la culminación del proceso de transferencias sanitarias a las CCAA*

Tabla 5.

	Alta	Media	Baja
<i>Eficiencia en la utilización de los recursos</i>	44,7	39,5	15,8
<i>Equidad en la prestación del servicio</i>	39,5	34,2	26,3
<i>La calidad en la prestación del servicio</i>	42,1	44,7	13,2
<i>La gestión financiera de los recursos sanitarios</i>	34,2	52,6	13,2
<i>Los sistemas de información contables</i>	44,7	47,4	7,9

Aunque en la pregunta anterior, un 76,3% manifestaba estar de acuerdo con la idea que la descentralización de las competencias sanitarias favorece la gestión de la sanidad pública, cuando le preguntamos a los gerentes en qué medida se han producido mejoras concretas, detectamos que las opiniones de los gerentes son menos optimista, además de ser divergentes.

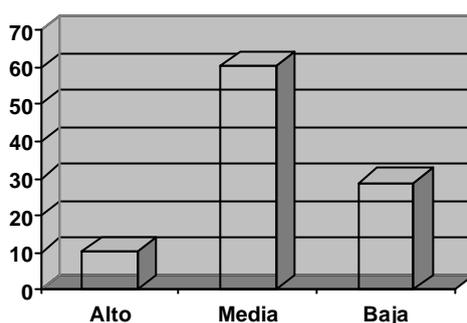
Estructura Administrativa

En este módulo hemos sugerido una serie de preguntas a los gerentes y otras a los directores de gestión económica.

Para conocer el tipo de relación del hospital con su respectivo SRS establecimos algunas preguntas.

Especifique el grado de autonomía que tiene el hospital frente a su SRS con relación a la gestión de los recursos económicos

Gráfico 3.

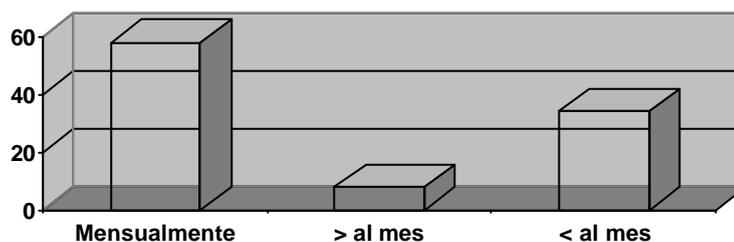


Como se aprecia en el gráfico anterior, el 60,5% de los gerentes considera que el nivel de autonomía del hospital frente a su SRS es medio. Un 28,9% manifiesta que es bajo, y tan sólo un 10,5% mantiene que es alta.

¿Con qué periodicidad le requiere los Servicios Centrales de su SRS al hospital información de cómo se están gastando los recursos asignados?

Gráfico 4.

Periodicidad con la que el SRS requiere información sobre la gestión de los recursos al hospital



Mediante el gráfico anterior se puede observar que un 57,9% de los directores de gestión manifiesta que la información se requiere por su SRS mensualmente. Un número muy reducido de ellos (7,9%) sostiene que la periodicidad es superior al mes; en cambio, un 34,2% establece que la periodicidad es inferior al mes.

La negociación entre el SRS y el hospital sobre la financiación que éste va a percibir y la actividad que se compromete a realizar se plasma en Contratos Programa. Sobre este particular, preguntamos a los gerentes:

¿En qué medida considera usted que la aprobación de un contrato programa favorece que se efectúen mejoras en :

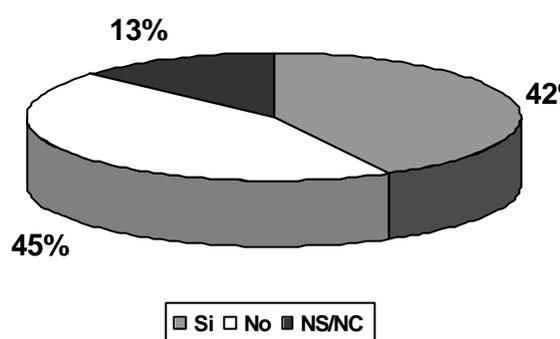
Tabla 6.

	Alto	Medio	Bajo
<i>Sistema de información asistencial</i>	44,7	55,3	-
<i>Diseño de indicadores económicos</i>	42,1	50	7,9

Como se puede apreciar en la tabla anterior, los gerentes expresan que los Contratos Programa pueden favorecer mejoras en el sistema de información asistencial e indicadores económicos, pero todo ello sólo con un nivel de intensidad medio, esto es, contribuye a su mejora, pero en su opinión podría ser mejorable.

Por otro lado, se formula a los gerentes si existe algún riesgo ante su incumplimiento. Cuando el hospital concierta con su SRS un contrato programa u otro acuerdo de financiación, ¿se especifican los riesgos en caso de incumplimiento de los términos del contrato? (Se entiende por riesgo el cambio de un directivo, un sistema de incentivos vinculados a la dirección, o bien, ajustes laborales)

Gráfico 5.



En el gráfico anterior se aprecia que un 42,1% de los gerentes señala que sí, mientras que un 44,7% expresa que no. El resto no contestan. Observamos que no existe una opinión generalizada al respecto sobre la existencia de algún riesgo.

En caso afirmativo, ¿a qué tipo de riesgos se enfrenta la gerencia ante el incumplimiento de los términos del contrato programa?

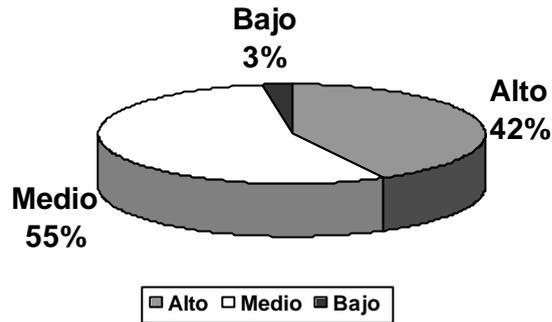
Tabla 7.

Cambio en la dirección del hospital	37,5
No retribuir incentivos a la dirección ni al personal facultativo	56,25
No revertir ahorros para la realización de inversiones	-
Otros motivos	6,25

Para los que contestaron positivamente, esto es, 16 gerentes, un 35,7% manifiesta que la consecuencia consiste en un cambio en la dirección del hospital; un 56,25 sostiene que dejan de retribuirse incentivos a la dirección, o en su caso al personal facultativo; por último un 6,25% manifiesta que los riesgos serían otros motivos no expuestos en el cuestionario, pero a pesar de haber habilitado un espacio para ello, no sugirieron cuáles.

Otra de las preguntas formuladas a los gerentes es: ¿En qué medida los contratos programa contribuyen a la mejora en la toma en general de las decisiones de la gerencia? A este respecto, el siguiente gráfico apunta los resultados.

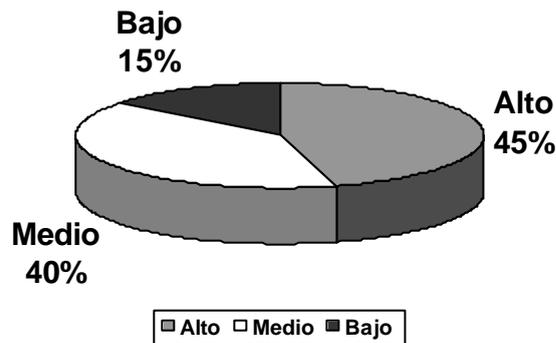
Gráfico 6



Como se puede apreciar en el gráfico anterior, un 55,3% de los gerentes muestra que su utilidad es media. Un 42,1% de las respuestas consideran que efectivamente los contratos programa ha contribuido positivamente a la toma de decisiones a los que la gerencia se enfrenta.

A los directores de gestión económica les hemos preguntado siguiente: *“Indique su opinión con relación a la siguiente afirmación: “La aprobación de contratos programa entre el hospital y su SRS ha posibilitado contener el gasto sanitario”*

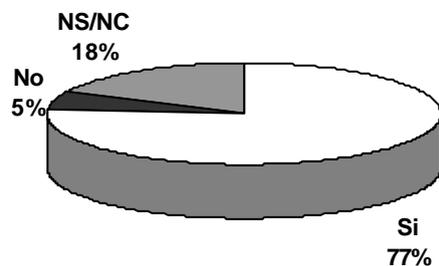
Gráfico 7



Sobre este particular, la opinión de los directores de gestión también se encuentra dividida. Un 45% revela que, en general, contribuye a contener el gasto sanitario; en cambio, un 40% señala que esa utilidad es tan solo media.

¿Se han llevado a cabo en los últimos cinco años mejoras en el Sistema de Información Contable y Presupuestario?

Gráfico 8.



Con relación a la contabilidad analítica, se les indicó: "Marque la casilla que proceda":

Tabla 8.

	SI	NO	NS/NC
<i>¿Tiene el hospital implantado un sistema de contabilidad analítica?</i>	72,7	21,8	5,5
<i>En caso afirmativo, ¿reconoce como costes las amortizaciones de los inmovilizados?</i>	42,5	32,5	25
<i>En caso afirmativo, ¿se han llevado a cabo en los últimos cinco años mejoras en el mismo?</i>	62,5	20	17,5

Observamos que un 72,7% de los directores de gestión económica sostiene que en su hospital tienen implantado un sistema de contabilidad analítica, de los cuales, un 42,5% de los que han contestado afirmativamente, indican que sí reconocen las amortizaciones como costes del hospital, frente a un 32,5 que manifiestan que no. Por otro lado, y con relación a si se han efectuado reformas sobre el mismo en los últimos cinco años, un 62,5% de las respuestas afirmativas muestran que sí, frente a un 20% que señalan que no.

Cultura

Sobre este aspecto, se hicieron una serie de preguntas a los gerentes y otras a los directores de gestión.

A los gerentes se les preguntó: *Manifieste su nivel de acuerdo ante las siguientes expresiones:*

Tabla 9.

	De acuerdo	Indiferencia	En desacuerdo
<i>El personal facultativo en su práctica profesional toma decisiones clínicas sabiendo que es la mejor para el paciente, y al mismo tiempo, la de menor coste para el hospital</i>	2,6	39,5	57,9
<i>Sería muy positivo que el personal facultativo se implicase en la gestión económica del hospital</i>	92,1	7,9	-

El 57,9% de los gerentes está en desacuerdo con el hecho de que el personal facultativo tome decisiones clínicas adecuadas, pero considerando además, que sea la opción de menor coste para el hospital. Sin embargo, el 92,1% sugiere que sería muy positivo que el personal facultativo se implicase en la gestión económica del hospital.

¿Cómo interpreta el personal facultativo la incorporación de actuaciones encaminadas a controlar el gasto sanitario? (Señale las que procedan).

Tabla 10.

<i>La acepta y entiende que se está incorporando una cultura de eficiencia como valor a tener en cuenta</i>	26,3
<i>La interpreta como "innovismos" que se están acometiendo en el Sector Público</i>	10,5
<i>Percibe que se está produciendo un intrusismo en su desarrollo profesional</i>	36,8
<i>Considera que ejecutar una política de gasto racional puede ir en detrimento de la calidad del servicio sanitario que se preste en el hospital</i>	65,8

Como se aprecia en la tabla nº 9 la pregunta más señalada por los gerentes (65,8%) es la que el personal facultativo interpreta que esas políticas sobre el gasto sanitario pueden ir en detrimento del servicio que preste el hospital; el resto no opinaría sobre este aspecto. También un alto porcentaje de gerentes estima que lo que se está produciendo es un intrusismo en el desarrollo de la profesión clínica.

Para conocer en qué medida existe una cultura o tradición de demandar información de tipo económico por parte de diferentes estamentos (fuera y dentro del hospital), preguntamos a los directores de gestión económica lo siguiente:

Valore la intensidad con la que los siguientes usuarios demandan información a la Dirección Económica del hospital.

Tabla 11.

	Alta	Media	Baja
Gerente	47,3	23,6	29,1
Dirección médica	20	43,6	36,4
Dirección de enfermería	18,2	54,5	27,3
Servicios Centrales del SRS	41,8	29,1	29,7
Conserjería de Salud	12,7	50,9	36,4
Pacientes	27,3	18,2	54,5
Oficina de Estadística	16,4	38,2	45,5
Colegios Médicos	30,9	14,5	54,5
Sindicatos	23,6	27,3	49,1
Ciudadanos	29,1	18,2	57,2

En la tabla anterior se puede observar que los colectivos que demandan mayor información a la dirección de gestión económica son el gerente y los servicios centrales del SRS; con un grado medio, sus respuestas se concentran en la dirección médica, dirección de enfermería y la Conserjería de Salud o Departamento de Salud. Los colectivos que demandan menos información son los ciudadanos, pacientes, los colegios médicos, los sindicatos y las oficinas de estadística.

Nivel de cualificación del personal

Se formularon tanto a los gerentes como a los directores de gestión económica preguntas relacionadas con su formación académica, antigüedad en el cargo, y experiencia previa en gestión que hubiesen tenido con anterioridad en ese hospital o en otros.

De los 38 gerentes que han contestado, 32 indicaron que son licenciados en Medicina y Cirugía, 3 poseen el título de doctor en Medicina y Cirugía, y los tres gerentes restantes son licenciados en Ciencias Económicas y Empresariales, o bien en Administración de Empresas.

No obstante, 6 de los gerentes que poseen la licenciatura en Medicina y Cirugía, también manifiestan que tienen cierta formación en gestión empresarial o en gestión sanitaria, bien porque han cursado la diplomatura en empresariales o bien, son diplomados en gestión hospitalaria, o poseen en su caso, un Master en Economía de la Salud, en gestión hospitalaria o en gestión de servicios sociosanitarios.

Lo anterior pone de manifiesto que un 15,7% de los gerentes cuenta con formación en gestión de empresa o en gestión sanitaria. Por otro lado, sólo un 7,8% de los gerentes tiene una amplia formación en gestión y administración de empresas, y son por tanto, los que de alguna forma podrían gestionar mejor el hospital.

Por término medio, la antigüedad que tienen los gerentes desempeñando dicho cargo es de 4 años.

En cuanto a la experiencia previa desempeñada, el cargo que aparece con mayor frecuencia es el de haber sido gerente de otro hospital, o bien director médico, seguido de los que han ejercido el cargo de subdirector médico, director de servicios generales o bien gerentes de distrito de atención primaria.

La formación de los directores de gestión económica se muestra en la tabla 12.

Tabla 12.

Titulación	Frecuencia
Licenciado en Económicas	9
Licenciado en Empresariales o Administración de Empresas	15
Licenciado en Derecho	11
Diplomado en empresariales	4
Licenciado en Derecho y diplomado en Relaciones Laborales	2
Licenciado en Empresariales y e Ingeniero técnico industrial	1
Licenciado en Economía y Derecho	1
Otras licenciaturas	4
Otras diplomaturas	8

El número de años que llevan desempeñando el cargo de director de gestión por término medio es de 6 años.

Para valorar la experiencia previa de los directores de gestión, preguntamos qué cargos habían desempeñado anteriormente bien en ese hospital o en otro. A este respecto, el 94,5%

apuntan que en ese mismo hospital han ejercido también cargos de responsabilidad como jefe de contabilidad, de compras, suministros, o responsable del control de gestión. También establecen algunos que han sido directores de gestión o gerentes en otros hospitales. Frente a lo anterior, un 5,5% de los directores indican que han desempeñado cargos de responsabilidad fuera del ámbito hospitalario, en concreto, en atención primaria.

Otro de los aspectos consultado a los directores de gestión hace referencia a la composición de la plantilla, por categorías administrativas, tanto la que realiza funciones relacionadas con la Contabilidad Financiera y Presupuestaria, o con la Analítica.

Especifique cómo ha accedido el personal de su departamento a su puesto de trabajo

El 100% de los directores manifiesta que han sido elegidos por libre designación. En cambio, para los jefes de contabilidad, un 60% de las respuestas revelan que son elegidos por libre designación, un 22% por concurso oposición y un 2% por la bolsa de interinos.

¿Qué sistema de promoción tiene el personal de su dirección para ascender de categoría profesional?

El procedimiento para que el personal relacionado con la gestión contable pueda optar a categorías superiores es el siguiente: Para puestos más técnicos, la promoción interna, promoción interna temporal, concurso oposición, o bien libre designación para acceder a cargos políticos.

¿Estima que es suficiente ese número de personas para llevar a cabo la gestión contable y financiera del hospital?

A este respecto, un 61% de las respuestas consideran que es suficiente, frente a un 32,7% que indican que no.

Indique cuál es su nivel de formación en Contabilidad Financiera y Presupuestaria

Sobre este particular, un 45,4% apunta que es alta, un 52,7% es media, y tan sólo un 1,8% expresan que es baja.

Indique cuál es su nivel de formación en Contabilidad Analítica

Con respecto a la Contabilidad Analítica, un 43,6% de los directores refleja que su grado de conocimiento es alto, un 36,4% manifiesta que es medio y finalmente, un 20% exponen que es bajo.

¿Existe en el hospital un departamento o sección que lleve a cabo el seguimiento de los objetivos fijados por el hospital?

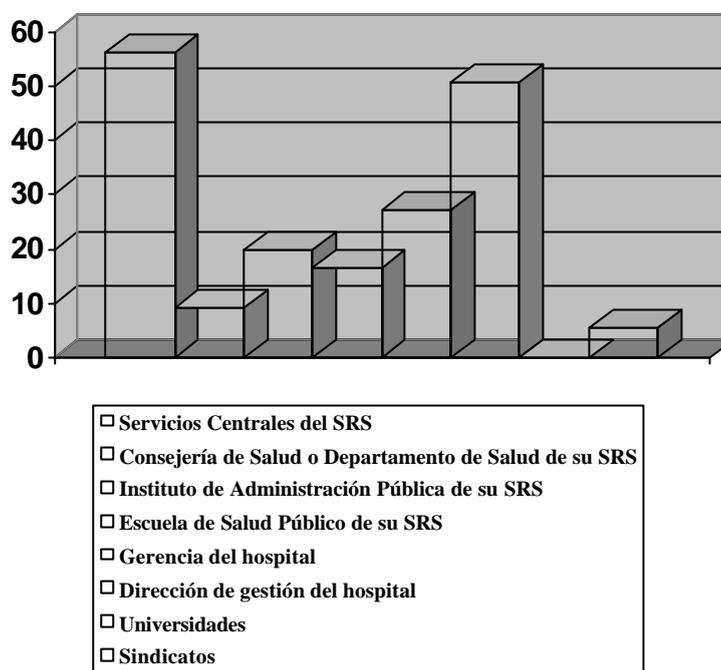
Sobre este tema, un 63,6% revela que si, frente a un 25,5% que formula que no. El resto no contesta.

De forma aproximada, ¿cuántas horas por persona anuales recibe el personal de su departamento cursos de formación en materia de gestión contable y económica?

El número de horas que, por término medio, recibe la plantilla cursos de formación sobre gestión contable y financiera es de casi 22 horas anuales.

¿Quién promueve la realización de cursos de formación en materia de gestión contable y económica para el personal de su departamento (Señale las respuestas que procedan)

Gráfico 9.



Según se puede apreciar en el gráfico anterior, son los Servicios Centrales de cada SRS los que impulsan fundamentalmente los cursos de formación relacionados con gestión contable y financiera, seguido de los directores de gestión y gerentes del hospital. Algunos directores de gestión manifiestan que, a veces, el propio personal es el que propone que se realicen cursos de formación. *¿Qué actitud tiene el personal de su dirección ante el hecho de recibir formación en materia de gestión contable y económica?*

En cuanto a la actitud de la plantilla ante el hecho de recibir formación en materia de contabilidad y de gestión financiera, los directores manifiestan, en un 89,1% que es favorable, frente a un 7,3% que muestran que es desfavorable; finalmente un 3,6 % manifiesta que es indiferente. Esta información se refleja en el gráfico nº 10.

Cuando se van a realizar en el hospital innovaciones en búsqueda de una mejora en la gestión contable, ¿qué nivel de información recibe el personal de contabilidad sobre los objetivos que se persiguen con tales cambios?

Como se observa en el gráfico nº 11, hay un 50,9% de los directores de gestión considera que el nivel de información que recibe la plantilla sobre el cambio contable es alto; en cambio un 45,5% muestra que la información es media.

Gráfico 10.

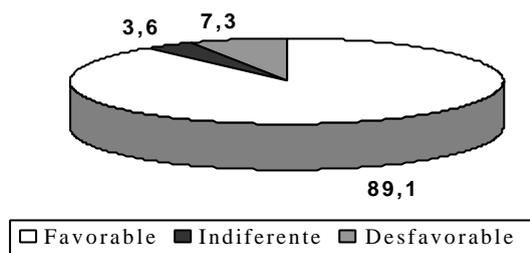
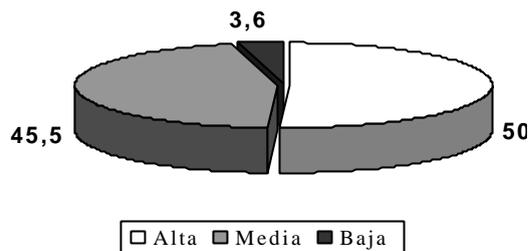
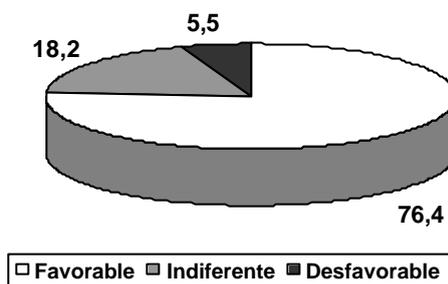


Gráfico 11.



Cuando se produce alguna innovación en la gestión contable en el hospital ¿qué actitud tiene el personal de su departamento ante dichos cambios?

Gráfico 12

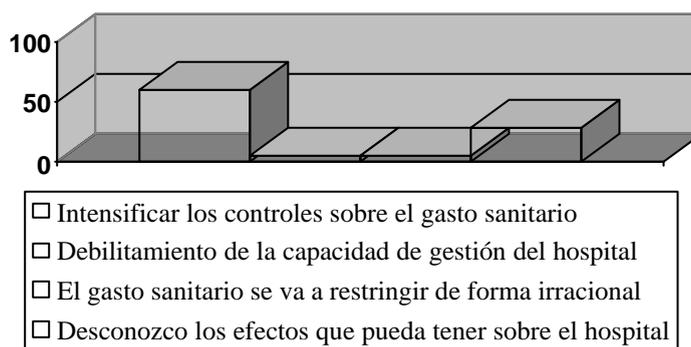


Como se aprecia en el gráfico nº 12, el 76,4% de los directores sostiene que la actitud del personal ante la realización de una innovación contable es favorable; un 18,2 muestra que indiferente, y tan sólo un 5,5 % indica que es desfavorable.

Sistema Legal

A los gerentes se les preguntó *¿Qué consecuencias directas cree que puede tener en el hospital la Ley de Estabilidad Presupuestaria, en la que se exige que las organizaciones alcancen anualmente un equilibrio presupuestario?*

Gráfico 13.



El 60,5% de los gerentes manifiesta que el efecto inmediato es la intensificación de los controles sobre el gasto sanitario. Un 28,9 desconoce los efectos y en el mismo porcentaje, 5,3% sostienen que el gasto sanitario se va a restringir de forma irracional y se va a debilitar la capacidad de gestión del hospital

Con respecto a la Ley de Estabilidad Presupuestaria, se les han formulado a los directores de gestión económica la siguiente pregunta, para la cual se les ofrece una serie de medidas. *Indique su grado de acuerdo con relación a las siguientes afirmaciones: "Para el cumplimiento de la Ley de Estabilidad Presupuestaria, y contribuir al equilibrio presupuestario, considero que se podrían adoptar en el hospital las siguientes medidas"*

Tabla 13.

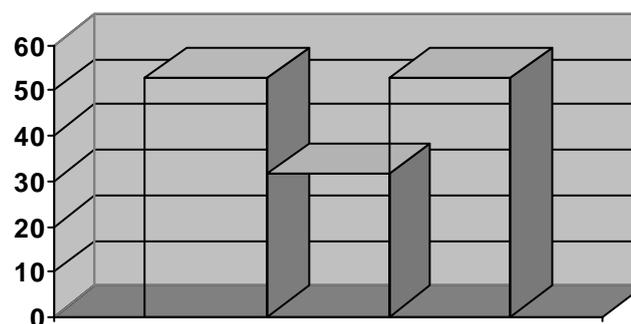
	De acuerdo	Indiferencia	En desacuerdo
Mejorar el Sistema de Información Contable y Presupuestario	70,9	25,5	3,6
Implantar o mejorar el sistema de Contabilidad Analítica	72,7	23,6	3,6
Intensificar los controles sobre el gasto sanitario	80	12,7	7,3
Ampliar el número de indicadores económicos que muestren la evolución de las partidas presupuestarias	60	29,1	10,9
La gerencia del hospital debiera apoyarse más en la información económica para sustentar su toma de decisiones	63,6	21,8	14,5
Los servicios centrales del SRS deberían requerir más información al hospital en relación a su gestión económica	25,5	58,2	16,4
Concienciar a la Dirección Médica de las limitaciones financieras que tiene el hospital	81,8	14,5	3,5
Concienciar a la Dirección de Enfermería de las limitaciones financieras que tiene el hospital	80	16,4	3,6
Incorporar en el hospital una cultura de gestión empresarial	85,5	14,5	-
Trasladar riesgos a la dirección del hospital	60	38,2	1,8
Trasladar riesgos a los jefes de servicio y de unidad	63,6	32,7	3,6

Los directores de gestión manifiestan su acuerdo, en líneas generales, con relación a las anteriores propuestas, salvo con relación a que si los Servicios Centrales del SRS requiriesen más información económica al hospital, se contribuiría a conseguir un equilibrio presupuestario, sobre lo cual muestran una gran indiferencia. Los porcentajes más elevados se centran en los siguientes aspectos: Incorporación de cierta cultura de gestión empresarial en el hospital, concienciar tanto a la Dirección Médica como la de Enfermería de las limitaciones financieras del hospital, intensificación de los controles sobre el gasto sanitario y mejorar los sistemas de información, tanto contable y presupuestario como el de contabilidad analítica.

Con respecto a la interpretación que hacen los gerentes sobre la aplicación de normas contables en el hospital, se les formuló la siguiente pregunta:

¿Qué finalidad piensa que tiene la aplicación de normas contables en el hospital? (Señale las que procedan)

Gráfico 14.



- Hacer cumplir directrices administrativas
- Regular la elaboración de información que posibilite la rendición de cuentas al ciudadano
- Posibilitar la producción de información para la toma de decisiones

Los datos revelan que un 52,6% de los gerentes opina que el cumplimiento de normas contables en el hospital tiene por finalidad sólo el atender a directrices administrativas; en cambio un 47,4% no se inclina por esta razón. Tan sólo un 31,6% consideran que la elaboración de información contable conduce a que el ciudadano esté informado sobre cómo se están gestionando los recursos sanitarios; en cambio, un 68,4% no lo interpreta de esta forma. Finalmente, un 52,6% piensa el fin es elaborar información para la toma de decisiones.

Tabla 14. Valoración general

Estructura del Estado	Estructura Administrativa	Cualificación personal	Cultura	Sistema Legal	Valoración general
-	-	+ -	-	-	-

4. CONCLUSIONES

Enfoque analítico

Estructura del Estado. Observamos que puede ejercer un efecto positivo sobre reformas en la Contabilidad en el ámbito de las CCAA. En el ámbito de la contabilidad financiera y presupuestaria los SRS al adoptar en la mayoría de las CCAA la personalidad jurídica de Organismos Autónomos quedan obligados a elaborar información contable conforme a las exigencias que marquen sus respectivas CCAA. Por lo que respecta a la contabilidad analítica, son también las autoridades sanitarias las que impulsan desarrollos de modelos de contabilidad analítica en cada CCAA.

Estructura Administrativa. Bajo el enfoque analítico esta variable ejerce una influencia positiva, dado que los Servicios Centrales de cada SRS pueden inducir en las conductas de cada una de las organizaciones sanitarias mediante los contratos programas. Por otra parte, esa disciplina financiera también se puede canalizar a través de las unidades de gestión clínica.

Cultura. Con relación a la cultura social observamos que en España existe una alta evitación a la incertidumbre y un fuerte individualismo, por lo que en términos del modelo representan factores negativos. No obstante, en los hospitales ha imperado la cultura médica sobre la cultura de gestión. Un acercamiento de ambas culturas podría favorecer sobre todo desarrollos de la contabilidad de gestión y la analítica. Finalmente, no consideramos que en la Administración española en general exista una aceptación de una gestión que deba ser sometida a evaluaciones, aunque poco a poco empieza a tomarse conciencia de ello. En general, consideramos que la cultura social afecta negativamente, la cultura política positivamente, y la cultura administrativa tiene que transcurrir algún tiempo para empezarla a considerar como propicia en el sector hospitalario.

Sistema Legal. Aunque el sistema legal existente en nuestro país no inhiba desarrollos en las normas contables, sí que afecta a la velocidad de los cambios contables. Sin embargo, el cumplimiento de normas contables en España al objeto de elaborar información contable tiene una orientación más bien de satisfacer exigencias legales y administrativas, más que el elaborar una información que posibilite realmente al ciudadano hacer una rendición de cuentas, por lo tanto se podría considerar que España es un país que se podría ajustar al Modelo Rechtsstaat. Sin embargo, las normas presupuestarias aprobadas como la Ley de Estabilidad Presupuestaria pueden contribuir a generar una disciplina financiera, lo cual puede contribuir a favorecer reformas.

Formación y selección del personal responsable de la contabilidad. En la actualidad la selección de la dirección de un hospital se hace mediante el procedimiento de libre designación. A este respecto, el perfil profesional que tengan tanto el gerente como del director de gestión económica del hospital pueden incidir en un proceso de innovación.

En general, aunque algunas variables ejerzan un efecto negativo, la mayoría de las analizadas entendemos que pueden contribuir a general un escenario favorable a la realización de reformas siempre y cuando se efectúen en el marco de una CCAA.

Enfoque empírico

Estructura del Estado. Con respecto al proceso de descentralización de las competencias sanitarias, un gran número de gerentes considera que va a mejorar la gestión del SNS. No obstante, hay una diversidad entre sus opiniones cuando se les pregunta por mejoras concretas sobre la eficiencia en la utilización de recursos, la equidad, y la calidad del servicio. Con relación a la gestión financiera, el nivel de mejora indicado por los gerentes es medio. En general, la estructura del estado, a juicio de los gerentes, no está claro que favorezca la realización de mejoras en los sistemas de información contables.

Estructura Administrativa. Las respuestas obtenidas ponen de relieve que existe una dependencia del hospital con relación a los Servicios Centrales de su SRS, por lo tanto, en términos del modelo favorece una reforma en la gestión contable y financiera.

Los contratos programa pueden ser una vía importante para generar una disciplina financiera en los hospitales. No obstante los resultados ponen de relieve que no en todos los contratos programa se produce un verdadero riesgo por incumplimiento de los mismos. En consecuencia resulta un elemento a nuestro juicio perturbador.

Cultura. No existe una cultura en los hospitales favorable hacia la realización de cambios en la gestión financiera y contable. Se ve claramente la existencia de una cultura dominante tradicional, como es la clínica, la cual ha estado alejada de la empresarial. Por otro lado, el personal facultativo interpreta la adopción de políticas racionalizadoras del gasto como medidas perturbadoras de una adecuada prestación sanitaria, al mismo tiempo, es entendida como la introducción de cierto intrusismo en su profesión, y que puede ir en detrimento de la calidad del servicio que presta el hospital. Por otro lado, tampoco existe una cultura social que exija al hospital información sobre cómo se están gestionando los recursos. Por tanto, la cultura ejerce un efecto negativo en el proceso de reformas en la gestión financiera y contable.

Cualificación del personal. Hemos detectado factores que pueden ejercer una influencia positiva, pero otros, sin duda negativa. Entre los aspectos negativos consideramos, en primer lugar, la forma de acceso del gerente y de los directores de gestión a sus respectivos cargos. El sistema de libre designación conduce a que la permanencia en sus cargos dependa de factores, a veces alejado de cómo ha sido su gestión. Ligado a un cambio de gerente en un hospital, puede ir acompañada de destituciones de otros miembros del equipo de gerencia, entre ellas la del director de gestión.

En cambio hay un número considerable de directores de gestión cuyo perfil profesional puede estar más ligado a la economía o administración de empresas.

El perfil profesional de la mayor parte de los gerentes, el clínico, hace que sus prioridades estén más cercanas con aspectos asistenciales que con los económicos, entre ellos los sistemas de información contables. No obstante, se observa que un número reducido de gerentes cuenta con cierta formación en gestión económica y sanitaria, por tanto su formación académica está desligada de la administración de empresa. De ahí, que algunos manifiestan que tienen un alto conocimiento en contabilidad, y otros manifiestan que ese conocimiento es medio. A nuestro juicio, esto no tiene que ser un gran impedimento si en su dirección cuenta con personal con formación suficiente en contabilidad.

La plantilla destinada a desempeñar funciones contables en el hospital no presenta inconveniente alguno para la adopción de innovaciones en la gestión financiera por los siguientes motivos; por su actitud frente a recibir formación y con la actitud frente a la adopción de ciertos cambios.

En aquellos hospitales en los que sus directores de gestión tengan formación en empresa sería más fácil abordar reformas en la gestión financiera y contable, quizá por tener una visión del hospital más cercana a la de una empresa. En cambio en los hospitales en los que ni el gerente ni el director de gestión cuenta con esa formación, las iniciativas encaminadas a mejorar la gestión financiera y contable pueden no encontrarse entre sus prioridades. No obstante, las iniciativas de los directores de gestión pueden estar subordinadas a las prioridades de los gerentes.

En general, la variable cualificación del personal dedicado a la contabilidad plantea aspectos positivos y otros negativos que pueden inhibirlos.

Sistema legal. El cumplimiento de normas contables no es entendido por los gerentes como una actuación que posibilita elaborar información destinada a rendir cuentas al ciudadano sobre cómo se está gestionando la sanidad, en general, o el hospital en particular. Por tanto, el

sistema legal en nuestro país hace que una reforma en la gestión deba estar acompañada de un cambio cultural importante, hecho, que también se pone de manifiesto en otros países.

En línea con el modelo utilizado en este trabajo, dentro del sistema legal detectamos que las normas presupuestarias podrían favorecer procesos de reforma, aunque cambiando la cultura, pero la interpretación dada por los gerentes sobre la finalidad de las normas contables actuaría de forma negativa en el proceso de reforma.

En términos generales, podemos considerar que las cuestiones planteadas en el módulo de variables institucionales no favorecen procesos de innovación en la gestión contable y financiera de los hospitales que pertenecen al SNS.

Analizado el entorno del Sistema Nacional de Salud español detectamos una divergencia en el comportamiento de ciertos factores presentes en el mismo cuando se aborda el estudio desde un punto de vista analítico y empírico.

5. BIBLIOGRAFÍA

- **Baydoun, N. y Willett R. (2000):** "Islamic Corporate Reports" *Abacus* 36(1). Pp.71-90.
- **Bergamaschi, M. (1995):** "Evolution of accounting system in the european public healthcare sector: can we adopt a contingency model?" Comunicación presentada al Congreso Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) París, Francia.
- **Budais D. y Buchholtz K. (1996):** "Controlling local government cost and performance: an international comparison" **Chan, L. Jones R. y Luder, K.: Research in governmental and nonprofit accounting.** Vol.9 Jai Press inc. Pp.33-58.
- **Chan J.(1994):** "Accounting and financial management reform in the United States government: An application of professor Luder's Contingency Model". **En Buschor E. y Schedler K: Perspectives on performance measurement and public sector accounting** Haupt Pp. 17-41.
- **Choi F.D, Frost,C.A. y Meek G.K. (1999):** International Accounting. 3ºde. Prentice Hall International INC.
- **Choi, F. y Mueller G.(1992):** International Accounting. Prentice-Hall International editions. La última edición ha sido publicada en 1998.
- **De Falguera Martinez Alarcón J. (2002):** *La Contabilidad de Gestión en los Centros Sanitarios*. Tesis doctoral. Universidad Pompeu Fabra.
- **El-Baltoni K. y Jones R. (1996):** Governmental accounting in the Sudan En " **Chan, L. Jones, R. y Luder, K.: Research in governmental and nonprofit accounting.** Vol..9 Jai Press inc. Pp. 209-218
- **Ellwood S. (2002):** "Towards a Contingency Theory for Hospital Cost Accounting Systems: A comparison of the UK and New Zealand" En **Montesinos V. y Vela J.M. (2002): Innovations in Governmental Accounting.** Kluwer Academic Publisher.Pp.265-282.
- **Eloa Somoza J. (1994):** *Sistema Nacional de Salud: evaluación de su eficiencia y alternativas de reforma.* S.G. Editores.
- **Fuertes Fuertes I. y Vela Bagues J.M. (2000):** "La Contabilidad de la Administración Local en Europa: Heterogeneidad y armonización". Revista Española de Financiación y Contabilidad Vol.. XXXIX nº 105 Pp.657-686.
- **García Cornejo B. (2004):** "La experiencia en contabilidad de costes y en benchmarking del Sistema Nacional de Salud español. Balance de una década" Revista de Administración Sanitaria Vol. 2 Nº 1 Pp. 103-124.
- **Gasca Galán, M (1999):** *Influencia de la cultura sobre la Contabilidad. Una aproximación conceptual y empírica.* Tesis Doctoral. Universidad de Zaragoza.
- **Godfrey, Devlin y Merrouche (1996):** "Governmental accounting in Kenya, Tanzania and Uganda. En **Chan, L. Jones, R. y Luder, K.: Research in governmental and nonprofit accounting.** Vol. 9 Jai Press inc. Pp. 193-208.

- **Godfrey A.D., Devlin, P.J. Y Merrouche M.C. (2001):** "A diffusion-contingency model for government accounting innovations" En **Bac A(ed):** *International Comparative Issues in Government Accounting*. Boston et al: Kluwer. Pp.279-296.
- **Gray S. (1988):** "Towards a Theory of cultural influence on the development of accounting system internationally" Abacus, vol. 24 Pp.1-15.
- **Haldma H. y Meiesaar K. (2003):** "Influences on management accounting reforms in health care: a case study" Comunicación presentada a 26th congreso de European Accounting Association. Sevilla.
- **Hofstede G. (1980):** *Culture´s Consequences*, Sage Publications.
- **Jaruga A. y Nowak W.(1996) :** "Toward a general model of public sector accounting innovations" En **Chan, L. Jones R. y Luder, K:** *Research in governmental and nonprofit accounting*. Vol.. 9 Jai Press inc. Pp. 21-32.
- **Khumawala S. (1997):** "Public sector accounting in India: a historical review and an analysis since independence to the economic reforms of the nineties". Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management vol. 9. Pp. 305-330.
- **Laínez, J.A (1993):** *Comparabilidad internacional de la información financiera: Análisis y posición de la normativa española*, ICAC.
- **Luder K. (1992):** "A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment" En **Chan J. Y Patton, J, (Editors):** *Research in Governmental and Nonprofit accounting*, vol. 7. Jai Press. Pp.99-127.
- **Luder, K. (1994):** "The Contingency Model Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain. En **Buschor, E. y Schedler K. (editors):** *Perspectives on Performance Measurement and public sector accounting*. Haupt Pp.1-14
- **Luder K. (2002):** "Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade: - Achievements and Problems- En **Montesinos V. y Vela J.M. (2002):** *Innovations in Governmental Accounting*. Kluwer Academic Publisher.Pp.1-22..
- **Mader H. y Schedler K. (1994):** "Performance measurement in the Swiss public sector. Ready for take off". En . En **Buschor, E. y Schedler K. (editors):** *Perspectives on Performance Measurement and public sector accounting*. Haupt Pp.345-363.
- **Monge Lozano, P. (2004):** "Estudio comparativo de los diferentes sistemas o modelos de costes implantados en los hospitales públicos españoles" Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión Vol.. 1 N° 2 Pp.13-42
- **Montesinos V. (2000):** External Audit in Spanish Local Authorities en **Caperchione E. y Mussari R. ed):** *Comparative Issues in Local Government Accounting*. Kluwer Academic Publishers. Pp.241-258
- **Montesinos Julve V. (2002):** "La situación y reforma de la contabilidad pública en España: análisis desde una perspectiva autonómica" En **Sierra y Ruiz (coord):** *"La contabilidad y el control de la gestión pública"* Civitas. Madrid Pp.31-52
- **Mussari R. (1995):** "Italian local governmental accounting reform: an application of professor Luder´s contingency model". Comunicación presentada a Congreso Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Milan, Italia.
- **Nobes, C y Parker, R. (1998):** *Comparative international accounting*. Prentice Hall Europe.
- **Pettersen I.J. (2001):** "Hesitation and rapid action: the new public management reforms in the Norwegian hospital sector" Scandinavian Journal of Management" Vol. 17,(1) Pp. 19-39.
- **Pollit C.y Buckaert, G. (2000):** *Public Management Reform: A Comparative analysis* Oxford: Oxford University Press. Pp. 367-390
- **Rico A. y Sabés R. (2001):** *Sistemas sanitarios en transición. España*. Observatorio Europeo de Sistemas Sanitarios. Vol. 3 nº 17.

- **Servicio Andaluz de Salud (1999):** “Avances en el desarrollo del Plan Estratégico del SAS. Desde 1997 hasta 1999.” SAS Información nº 3. Disponible en www.sas.junta-andalucia.es.
- **Vela Bagues, J.M (1997):** “Una análisis comparativo de la Contabilidad Pública española en el contexto internacional” Revista de Contabilidad. vol. 0, Pp. 229-264.
- **Zapico Goñi E. (1997):** “ Issues and perspectives: Performance-based accountability in Spain´s public service” Public Management Service OCDE.