

SISTEMA DE COSTEO ABC EN LA GESTIÓN DE LOS HOSPITALES: UNA REFLEXIÓN

Fernandes, V.¹; Barbosa, A.²; Mendes, E.³; Del Canto, E.⁴.

^{1,2}NAPG/FACIC. Universidade Federal de Uberlândia. Uberlândia. Brasil

³FACIC. Universidade Federal de Uberlândia. Uberlândia. Brasil

⁴FaCES. Universidad de Carabobo. Valencia. Estado Carabobo. Venezuela

e-mail: edelcanto19@yahoo.es⁴

Resumen: Los hospitales son organizaciones complejas y, en este sentido, el conocimiento de las actividades, procesos y costos, es fundamental para los ejecutivos de estas organizaciones que pueden tener herramientas de gestión capaces de dar subvenciones para tomar decisiones, ya sea a nivel operativo, táctico y estratégico. Los recursos empleados en estas organizaciones son poco frecuentes y de alto valor añadido, por lo que es importante saber el costo, ya sea de personal, tecnología, medicina y finalmente, la gestión de costos de manera eficaz puede aportar valor económico, que la organización requiere para incrementar su capacidad de gestión. La investigación tiene por objetivo, estudiar los principales métodos de costos. La metodología fue cualitativa, exploratoria. Las conclusiones destacan la importancia del costeo ABC para la eficiencia de las organizaciones hospitalarias así como la importancia de los sistemas de costos para la toma de decisiones gerenciales.

Palabras clave: Organizaciones hospitalarias, gestión de costos, herramientas de gestión.

THE ABC COST MANAGEMENT OF HOSPITALS: A REFLECTION

Abstract: Hospitals are complex organizations, and, in this sense, to know their processes and costs is essential for executives running these organizations; executives who might have management tools by which grants can be given for decision making at operational, tactical or strategic levels. The recourses to run these organizations are frequently scares and of high added value, which makes it important to know the costs related to personnel, technology and medicine in order to improve the organization's management capability. The methodology used in this research was qualitative and exploratory and its aim was centered on studying the main cost methods. The findings highlight the importance of ABC costing for hospital organizations as well as the importance of cost systems in decision making.

Key words: Hospital organizations, cost management, management tools

INTRODUCCIÓN

Las investigaciones recientes en el campo de la gestión estratégica han puesto de manifiesto la creciente complejidad y la dinámica del entorno empresarial. Para muchos de estos autores, entramos en una época en particular, mediante el aumento de la incertidumbre y la hipercompetencia donde las ventajas competitivas tienden a ser imitadas o superadas rápidamente por los competidores. Para sobrevivir y prosperar en estos ambientes de fuerte competencia, es necesario que las empresas sean capaces de adaptarse con mayor rapidez y eficacia a las crecientes amenazas y oportunidades impuestas por su entorno (Oliveira et al., 2007).

En las organizaciones hospitalarias, estos factores han sido considerados críticos, desde 1980, la Asociación Americana de Hospitales (AHA), mostró que estas organizaciones son complejas, y tiene una misión vital que es proporcionar servicios a la población. En este sentido, esta investigación tiene como objetivo conocer las metodologías de costos utilizados en las organizaciones hospitalarias destacando el costeo ABC y reflexionar sobre la forma en que estas herramientas de costo influyen en la toma de decisiones. También conocer el proceso de gestión de costes en dos organizaciones hospitalarias, una pública y otra privada, en el estado de Minas Gerais [MG]. Posteriormente, el documento propone evaluar cómo los directivos de estas organizaciones utilizan la información de costos para la toma de decisiones.

Este trabajo fue un estudio exploratorio, según Gil (2009, pp.85), "La investigación exploratoria se lleva a cabo con el objetivo de proporcionar información general de tipo aproximado, sobre cierto hecho." En cuanto a la finalidad de la investigación exploratoria, Gil (Ob.cit.) expresa que buscan desarrollar,

aclarar y modificar las ideas, con miras a la formulación de problemas de búsqueda más precisos o hipótesis para estudios posteriores. El autor también señala que la investigación de esta naturaleza por lo general implica levantamiento bibliográfico.

Las conclusiones se orientan a entender la importancia de los sistemas de información de costos para la toma de decisiones eficiente y eficaz en las organizaciones hospitalarias, siendo el sistema ABC el más eficiente pero a su vez el más complejo para su aplicación.

BASES TEÓRICAS

Sistemas de costos

Los sistemas de costos han evolucionado a partir de la creciente necesidad de mejorar los métodos de evaluación de stock en las empresas industriales, sobre todo cuando una cantidad significativa de trabajo en proceso requiere una medición precisa y la consiguiente valoración de las existencias. Haciendo referencia a (Mattos, 2007), con la Revolución Industrial, las empresas tenían procesos de producción muy similares a los procesos artesanales, sus costos estaban compuestos por materias primas y el trabajo era la mano de obra, siendo éstos últimos los más relevantes.

Con la introducción de nuevas tecnologías de producción y nuevos procesos de fabricación además de la aparición de los materiales preparados artificialmente, los costos de investigación se estaban volviendo más exigibles. Como lo expresa (Horngren et al., 2007), con el crecimiento de las empresas y el consiguiente aumento de la complejidad del sistema de producción, se constató que la información proporcionada por la contabilidad de costos constituye una ayuda potencialmente útil para la gestión,

ayudándolas con el control y la toma de decisiones.

Los cambios en el entorno empresarial en el inicio del siglo XXI, caracterizados por incertidumbre, avances tecnológicos, la creciente inflación entre otros, hacen que las organizaciones se enfrenten a economías más abiertas y con crecientes competencias en mercados cada vez más globales. En este escenario deben obtener y manejar información clave para la toma asertiva de decisiones, tal y como hace referencia Fullana y Paredes (2008, p.13) los sistemas contables entre los que se destaca los de costos “deben traspasar sus límites temporales de sus datos históricos y ofrecer datos relativos al futuro para apoyar la puesta en marcha de las nuevas estrategias”. Lo anterior evidencia la importancia de la información contable para afrontar escenarios inciertos y el cambio, para lograr con eficiencia los objetivos de la organización.

Gestión de los costos de las organizaciones hospitalarias

En la actualidad, la organización del hospital es uno de las más complejas, no sólo por la nobleza y la amplitud de su misión, sino porque debe tener un equipo de alto desempeño que utilice tecnología de punta para prestar un mejor servicio a los pacientes hospitalizados. En el sector público este tipo de organizaciones se han visto afectadas por los cambios del entorno caracterizados según De Val-Pardo y Corella (2012) por el énfasis en el *manegement*, el rendimiento, la eficiencia y la reducción de los costes, como vía para ser más competitivas y lograr satisfacer las necesidades de sus usuarios con mayor calidad.

Por otra parte, las organizaciones hospitalarias difieren de otros tipos de

organizaciones, ya que sus actividades tienen sus propias características. Para Bittencourt (1999, p.48) "... las instituciones de salud son vistas como organizaciones complejas, dada su capacidad única para operar en la prestación de servicios de salud a la sociedad". El autor pone de relieve los recursos humanos y el alto nivel de las actividades realizadas por un hospital, como los profesionales con alto nivel de conocimientos (como los médicos y enfermeras), actividades con alta escala de producción (tales como lavandería, nutrición e higiene), actividades intensivas equipos (tales como radiología, laboratorio y cuidados intensivos), además de las actividades administrativas y de apoyo de ingeniería.

En este contexto, los costos de gestión de las organizaciones hospitalarias adquirieron relevancia. La obra de Martins (2002) y Abbas (2001) puso de relieve el problema de la gestión de los costos en los hospitales brasileños, como las organizaciones públicas, el problema se agrava debido a la escasez de recursos. Sin embargo, la gestión de costes en los servicios hospitalarios, tiene relevancia, y la necesidad de estudiarse más a fondo, con el fin de contribuir a mejorar el desempeño de estas organizaciones.

Proceso en los hospitales y gestión pública

La actividad hospitalaria se evidencia en los mercados de Babilonia, Egipto y la antigua Grecia, la India (226 a.C.) y Ceilán (437 a.C.). Ya en la era cristiana, el Concilio de Nicea en el año 325, determinó que los obispos crearían hospitales a lo largo de las catedrales de cada ciudad, para el cuidado de los indigentes de los medios, los cansados peregrinos y los privados de la esperanza de la curación de los enfermos.

A lo largo de la Edad Media corría un gran número de estos establecimientos en toda Europa, incluyendo el sistema monástico, atendiendo a los enfermos en nombre de la caridad cristiana. El primer registro de esta revolución histórica en el sistema hospitalario de Brasil y también en América del Sur, es la Santa Casa de Misericordia de Santos, fundada en 1543 por Braz Cubas. Esta forma de atención de salud, estaba íntimamente ligada a la actividad religiosa, basada en las costumbres europeas. Los hospitales eran organizaciones de caridad dirigidos por entidades religiosas, donde la actividad de prestación de la asistencia se compartió con los religiosos.

El hospital público en Brasil tiene características particulares en relación con los muchos tipos de pacientes, debido a que la mayor demanda se dirige a los suscriptores del Sistema Único de Salud (SUS) mediante el cual, el gobierno administra el gasto en salud pública, y determina el precio de cada procedimiento o servicio realizado. Por tanto, el SUS con sede en el Ministerio de Salud es un sistema de regulación, a través del cual el gobierno es el principal financiador, para reembolsar a los hospitales y clínicas públicas y privadas.

Hay que tener en cuenta que, en este contexto, la receta para los servicios hospitalarios es una variable dependiente de la regulación gubernamental, por lo tanto, el principal medio de gestionar el resultado necesariamente implica el control de los gastos y la mejora de procesos.

Debe hacerse hincapié en que, para mejorar el proceso, es necesario que los hospitales desarrollen la creatividad, cuyo conocimiento está implícito en las personas a través de la experiencia y el constante proceso de interacción para generar nuevos procesos y métodos. Sin embargo es importante

destacar que los procesos una vez implementados, como lo expresa Pérez (2010, p.51) se convierten en “actividades repetitivas y conectadas de una manera sistematizada”, por lo que la creatividad debe estar asociada a la mejora del mismo, es decir la innovación debe orientarse a mejorar los procesos mediante la reducción de sus fases o reducción de costos en los mismos.

Se cree que después de que el conocimiento de los procesos y sub- procesos y costos de los recursos, es esencial involucrar a todas las personas, por lo que se crean las oportunidades de mejora, para que los hospitales sean capaces de mejorar sus resultados económicos.

Métodos de cálculo de costos utilizados en la atención sanitaria

La contabilidad de costos, ha ido evolucionando, adaptándose a las necesidades de cada momento. Desde la década de 1970, los cambios y las huelgas comienzan a ocurrir en los negocios debido a la competencia global y la innovación tecnológica. El nuevo entorno exige ahora información más relevante relacionada con los costos de las actividades, procesos, productos y clientes (Abbas, Ob.cit). En el sector de manufactura, estos cambios en especial los tecnológicos, influyen en los procesos productivos tal y como lo expresan Berrío y Castrillón (2008): “...con la automatización las empresas pueden fabricar grandes volúmenes de lotes pequeños, de varios productos en un periodo corto. Generalmente la fabricación automatizada requiere de fuertes inversiones en la fase de diseño, El costo de la mano de obra disminuye, mientras que los costos indirectos aumentan”. (p.176)

Lo anterior destaca el crecimiento explosivo de costes indirectos en el entorno de fabricación moderna, pudiendo inclusive reemplazar en un futuro la mano de obra directa, ya que hay un aumento en el proceso de automatización de las organizaciones, lo que permite reflexionar sobre la importancia de aplicar nuevos enfoques en la contabilidad de costos, que impliquen obtener información clave para la toma de decisiones estratégicas.

Según Kaplan y Cooper (2003), los sistemas de asignación de costos basados en la mano de obra fueron creados hace 50 u 80 años y tenían sentido, porque en ese momento, gran parte de los costos incurridos en la fabricación era Mano de obra. En la coyuntura actual, la producción de bienes y servicios toma nuevas formas, debido al avance de la tecnología y las nuevas formas de gestión. Varias críticas se han indicado en los sistemas de contabilidad de gestión adoptados por las empresas, referidas principalmente a inadecuado de estos instrumentos frente a las fuerzas de la

competencia de un mundo globalizado, las nuevas formas de organización, la implementación de tecnología de la información, la desregulación del mercado y la necesidad de que los empleados actúen con mayor autonomía, responsabilidad analítica y comprometida con la empresa.

Los sistemas de costos representan una combinación entre el principio, el método, y cuando ocurren, para satisfacer las necesidades de gestión de una organización en cualquier momento. Según Bornia (2002), el sistema de costos es la combinación del principio de los métodos y el costo de cálculo de costes. El principio de coste está relacionado con la información generada, el objetivo es diferenciar los costes fijos y variables y la separación real de los residuos identificados en el proceso. El método se relaciona con el funcionamiento del sistema, es decir, cómo se deben procesar los datos para generar la información. La figura 1 muestra, de forma esquemática, los principales métodos y principios.

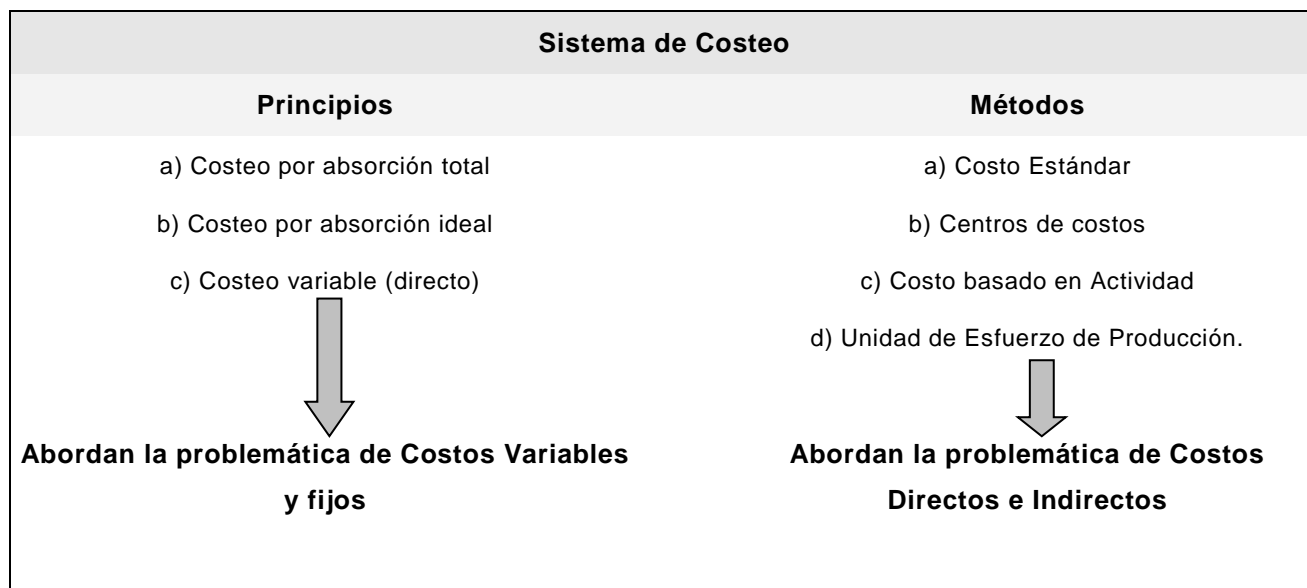


Figura 1. Principales sistemas y métodos de costos.

Fuente: Adaptado de Bittencourt (1999)

Los principios para la financiación son:

- La absorción total de costos: adopta el concepto del gasto, es decir, para producir bienes o servicios, todos los recursos se asignan en el proceso (utilizado para fines fiscales).
- Cálculo del coste para una absorción óptima: este principio sólo tiene en cuenta la cantidad que se gastó en bienes o servicios. A través de ella es posible medir la ineficiencia del gasto.
- Costeo Variable (Directo): este principio considera sólo los costos directos, es decir, aquellas que se relacionan de manera directa con los productos o servicios.

Para una mejor comprensión de estos principios de cálculo de costos es necesario entender algunos términos, tales como los costos indirectos, gastos, costos, etc. Los métodos de cálculo del coste más empleados son:

- ✓ Costo estándar
- ✓ Centro de costos
- ✓ Costeo basado en actividades y Activity-Based Costing (ABC)
- ✓ Esfuerzo Unidad de Producción (UEP's)

El valor predeterminado está destinado a proporcionar un estándar para el comportamiento de los costos, según lo expresado por Bornia (2002, p.33) "el ajuste de la norma, lo compara a la determinación definitiva del costo real ocurrido; las distorsiones percibidas entre la realidad y el estándar deben ser revisados y corregidos". Según Martins (2002, p.334), "el costo estándar siempre implica tomar más trabajos para la sociedad que si no lo hubiera hecho, no elimina la real o disminuye su tarea". Debido a esta evaluación el costo por defecto es un buen método de cálculo del coste, pero su uso es costoso.

El método de centro de costos o *Reichskuratorium wirtschaftlichkeit* (RKW), es un método en el que se asignan los costos, en primer lugar, a los centros de costes a través de un criterio de reparto, entonces los centros de coste se descargan a los bienes o servicios. Este es el método más utilizado en todo el mundo, en todos los sectores, incluyendo el área hospitalaria (Bittencourt, Ob.cit.). Por su parte, Bornia (Ob.cit., p. 41) critica este método y expresa: "...deja mucho que desear, ya que funciona con las actividades, entonces es difícil diferenciar entre los costos y las pérdidas en diferentes centros de costos."

La idea básica del método ABC, tal y como lo expresa (Bornia Ob.cit. 42) es "tomar los costos de las diversas actividades de la empresa y entender su comportamiento, la búsqueda de bases que representan las relaciones entre estas actividades y productos." Este método está siendo implementado por un número creciente de organizaciones de todo el mundo, según Horngren (citado en Bittencourt Ob.cit.).

Igualmente (Bornia Ob.cit., p.58), destaca que el método de la UEP "se basa en la unificación de la producción para simplificar el proceso de control de gestión, la medición del rendimiento de la empresa es a través de los costos y medidas físicas de la eficiencia, la eficacia y la productividad". Este método propone unificar la producción a través de una sola medida denominada UEP (Unidad de esfuerzo de producción). Dichos esfuerzos de producción representan la dedicación a transformar la materia prima en los productos terminados de la empresa.

El método de costo y centro de costes estándar es el más tradicional, a su vez los métodos ABC y UEP son los más actuales, sus características se adaptan mejor a las necesidades de gestión de la realidad actual.

El método de la UEP se utiliza en empresas industriales multiproductoras y hace uso de un modelo de cálculo del período de producción, a través de la determinación de una unidad de medida común para todos los productos y procesos, la empresa, la Unidad de Esfuerzo Producción (UEP). Para Bittencourt (Ob.cit.), en el sector de servicio, el método ABC es fácil de aplicar mediante la presentación de la vista característica de los procesos y de la cadena de valor.

Las empresas de servicios son candidatos ideales a ABC porque prácticamente sus costos son indirectos y aparentemente fijos y la mayor parte de su personal proporciona apoyo indirecto a productos y clientes. Teniendo en cuenta esta posición y considerando los servicios de enfermería en un hospital, parece ser que las enfermeras proporcionan servicios de enfermería a muchos pacientes, por lo tanto, el costo indirecto es fijo y por lo tanto, se evidencia que un hospital es una organización de apoyo a la cadena ABC.

La necesidad de mejorar el control de los costos indirectos, que hoy en día son muy representativos, ha contribuido a que muchas empresas, tanto industriales como de servicios, adopten el sistema ABC, siendo una filosofía que se ocupa de costeo basado en las actividades llevadas a cabo dentro de la empresa, proporcionan análisis de negocio para los procesos y reduce la arbitrariedad de los criterios actuales para el prorrateo. Price Waterhouse citó al Consejo Regional de la Contabilidad de São Paulo, (1995), institución que hace referencia a que el método ABC ha sido utilizado por diversas organizaciones de servicios de salud en todo el mundo, como Brasil, donde algunos hospitales han implementado este método.

Igualmente hace mención que en el Hospital Baintree en Boston, el ABC se ha aplicado

en los servicios de rehabilitación de enfermería del hospital, con 168 camas, una de las más extensas redes de hospitales en la atención de la salud de Estados Unidos que trata a pacientes ambulatorios y hospitalizados. El motivo de la elección, mediante la aplicación de este método en los servicios de enfermería, está vinculado al hecho de que este servicio representa el 50% de los costos indirectos del paciente y que no todos los pacientes usaban los servicios de enfermería en cantidades iguales.

El sistema ABC dispuso para la administración de este hospital, una mejor comprensión de los procesos de costos de consumo y los servicios prestados por la enfermería. Por lo tanto, el hospital puede pagar los servicios efectivamente prestados, salvo que, con esta información, se produzca un cambio en el enfoque económico de los administradores, sólo tiene que ubicar los pacientes que tienen un patrón de consumo compatibles con la mezcla de servicios enfermería disponible.

Por su parte Abbas (Ob.cit.), hace referencia al caso de Providence Portland Medical Center Hospital en Portland, EE.UU. Este caso se refiere a un hospital de enseñanza sin fines de lucro de la comunidad, con 483 camas privadas. Antes de la implementación de ABC, se intentó crear un grupo de mejoras encaminadas a resolver el problema de las recetas ilegibles que la farmacia recibía diariamente; este grupo propuso que el hospital debe trabajar con las máquinas de fax para escanear las recetas a la farmacia y las unidades de enfermería a través de un sistema de alquiler de equipos, pero el costo total del alquiler de estos equipos se estima en \$100,000 dólares. El hospital no contaba con datos suficientes para evaluar los costos de esta propuesta, y la Junta de calidad hospitalaria ejerció una

creciente presión para reducir los costos de atención médica sin comprometer la calidad. Así, el grupo optó por posponer la propuesta inicial y propuso la asignación del flujo del proceso.

Después de mapear el flujo, se identificaron tres objetivos: a) reducir el tiempo de la prescripción de los ingresos hasta la recepción del producto en la unidad de enfermería; b) la mejora de la comunicación y c) aumento de la satisfacción del empleado. El ABC fue implementado con el propósito de identificar las actividades relacionadas de la medicación que pudieron haber reducido los costos a través de la mejora de procesos mediante los costos financieros, y verificar el impacto en el día - costo por paciente; informar a los administradores acerca de los beneficios esperados de mejoras de proceso y asegurarse de que los recursos se asignan de forma programada.

Después de la aplicación del ABC, se llegó a la conclusión de que el grupo no podría haber ofrecido trabajar con los dispositivos de fax con la farmacia y escanear las recetas de las unidades de enfermería del hospital, a través de un sistema de alquiler de equipos, y sí, podría reemplazar con nuevos modelos cuando sea necesario. El Hospital Providence Portland logra un ahorro de más de \$ 1.5 millones de dólares al año en actividades de drogas.

Por su parte Cogan, citado en Pain, Cardoso, Caulliroux y Clemente (2009), presenta el caso del Massachusetts Eye and Ear Infirmary, una clínica con 174 camas, con especialistas en el ojo, el oído, la nariz y la garganta. En un año, la clínica recibió 11.200 pacientes para diversos servicios, permaneciendo hospitalizado en promedio 53.984 días. El costeo tradicional calcula la estancia por paciente, un día igual a \$138,79

dólares, que es el cociente entre el gasto total y el número de pacientes / día. Para el método ABC, el valor obtenido por días paciente es de \$258,82 dólares. Lo interesante de esta historia es que cuando el paciente va a permanecer más días en el hospital, el coste para el método ABC disminuye.

La evidencia en este caso demuestra que el paciente que pasó 10 días en la clínica, con la aplicación de la metodología de costeo tradicional, su costo indirecto fue de \$1.387,90 dólares y el costo indirecto metodología ABC fue de \$770,83 dólares. Lo que se observa aquí es que si el paciente pasa en el hospital un par de días, la tendencia es que el hospital será subpagado, por los gastos consumidos por el paciente en la metodología tradicional. Por otro lado, si el paciente necesita un mayor número de días de hospitalización, los costos hospitalarios se sobreevalúan y por tanto, la cantidad a facturar.

Otro caso que presenta el mismo autor, es el del Hospital João XXIII, en Belo Horizonte, en la capital del estado, este hospital cuenta con una cuota de aproximadamente 2.300 empleados, para satisfacer una demanda de 360 consultas externas y 700 ingresos al mes. La solicitud de aplicar el ABC fue hecha por los docentes de FACE (Facultad de Economía), Universidad Federal de Minas Gerais, ya que el ABC sirve como apoyo a las decisiones, ayuda en la planificación y control de los materiales, comprobar el nivel de los recursos humanos y supervisa el uso de los recursos del equipo.

CONCLUSIONES

En el entorno complejo en el cual se encuentran inmersas las organizaciones, permite reflexionar sobre la necesidad de ser más eficientes, siendo la gestión de costos un factor clave de éxito a controlar para

lograr tal fin. Esto permitirá establecer estrategias financieras para mejorar la calidad de servicio al cliente.

Dentro de las organizaciones hospitalarias, los profesionales necesitan información de costos para evaluar y analizar el rendimiento del servicio. La dirección entiende la necesidad e importancia de la información de un sistema de costos para apoyar la toma de decisiones eficiente y eficaz y buscar la sostenibilidad económica y financiera, pero se ha encontrado a través de la investigación que hay una escasez en la gestión de costes en éstas.

La información de costos hospitalarios, según los métodos presentados, evidencia que el sistema de costeo ABC es importante para el análisis de los precios de los servicios, lo que permite conocer el rendimiento de cada actividad en relación con el rendimiento general de la institución de salud y determinar la eficiencia de los controles. Sin embargo es importante destacar que su implementación puede resultar compleja y costosa, puesto que se orienta a determinar las actividades y su relación con los costos del producto, para eliminar aquello que no agregue valor al producto final y poder dar mejor calidad de servicio al paciente, por lo que el gerente debe decidir entre el factor costo/beneficio.

Este estudio da orientaciones sobre la importancia de los sistemas de costos para la toma de decisiones gerenciales, siendo un antecedente para continuar indagando en la gestión de los costos hospitalarios.

REFERENCIAS

Abbas, K. (2001) Gestión de Costos en Organizaciones Hospitalarias. Manuscrito no publicado. Programa de Postgrado en

ingeniería de Producción. Universidade de Santa Catarina. Florianópolis.

Barney, J. y Hesterly, S. (2007) Administración Estratégica y ventaja Competitiva. Sao Paulo: Editorial Pearson Prentice Hall.

Berrío, D. y Castrillón, J. (2008) Costos para Gerenciar Organizaciones Manufactureras, Comerciales y de Servicios. 2da. Ed. Barranquilla. Ediciones Uninorte.

Bittencourt, O. (1999) Empleo del método de costeo basado en actividades: activity-based costing como instrumento de apoyo de decisiones en el área hospitalaria. Manuscrito no publicado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre.

De Paiva, J. (2010) Manual para la Elaboracion de Trabajos de Grado, Disertaciones y Tesis. Sao paulo: Club de Autores

De Val-Pardo, I. y Corella, J. (2012) Direccion y Gestion Hospitalaria de Vanguardia.España. Ediciones Díaz de Santos

Fullana, C. y Paredes, J. (2008) Manual de Contabilidad de Costes.Madrid: Delta Publicaciones.

Gil, A. (2009) Métodos y técnicas de Investigación Social. Sao Paulo: Atlas.

Horngren, C.; Datar, S. y Foster, G. (2007) Contabilidad de Costos: un enfoque gerencial. Mexico: Editorial Prentice Hall.

Kaplan, R.; Atkinson, A.; Banker, R. y Young, M. (2002) Management accouting. New Jersey: Prentice-Hall.

Kaplan, R. y Cooper, R. (2003) Costo y efecto: cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad Barcelona: Ediciones Gestión 2000.

Martins, V. (2002) Resultados de la evaluación del modelo para los servicios hospitalarios basados en la adecuación de los ingresos y los costos asociados con las actividades de los servicios. Manuscrito no publicado. Universidade Federal de Santa Catarina.

Mattos, José. (2007) Costos de Producción. Historia, teoría y Conceptos. Consultado el día 08 de marzo de 2009 desde: <<http://www.gea.org.br/scf/aspectosteoricos.html>>

Oliveira, I. y Paula, M. (2007) Comunicación Organizacional: aciertos y desaciertos en la comunicación estratégica en las organizaciones. Sao Paulo: Editorial Paulos.

Pain, R.; Cardoso. V.; Caulliroux, H. y Clemente, R. (2009) Gestión de Procesos. Pensar, hacer y aprender. Sao Paulo: Editorial Bookman

Pérez, J. (2010) Gestión por Procesos. 4ta. ed. Madrid: Esic Editorial.

Scarano, E. (2006) Metodología de la Investigación Contable. Instituto de Investigaciones Contables. Ediciones de la Universidad de Buenos Aires.

Wayne, L. y De León, J. (2011) Contabilidad para no Contables. Madrid: Editorial Piramide.

Fecha de recepción: 10 de octubre de 2014

Fecha de aceptación: 05 de noviembre de 2014