

## Investigación

### Diseño de un modelo de costeo por órdenes de admisión en una institución de salud privada del estado Lara, Venezuela\*

Jorge Alberto CALDERA<sup>1</sup>, Gustavo Enrique VALERA NAVAS<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Licenciado en Contaduría Pública. Especialista y Magíster en Costos. Diploma de Estudios Avanzados (DEA) en Contabilidad. Universidad de Valencia, España. Docente-Investigador, Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado (UCLA), Barquisimeto, Venezuela. Email: [jorgeacaldera@yahoo.com](mailto:jorgeacaldera@yahoo.com). ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8328-4381>

<sup>2</sup>Licenciado en Contaduría Pública (UCLA). Especialista en Derecho Aduanero y Tributario. Diplomado en Componente Docente. Universidad Pedagógica de Barquisimeto, Venezuela. Docente-Investigador, Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado, Barquisimeto, Venezuela. Email: [gustavoenriquev@gmail.com](mailto:gustavoenriquev@gmail.com). ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1264-2145>

## RESUMEN

El estudio propone un modelo de costeo por órdenes de admisión para instituciones de salud privadas, orientado a superar las limitaciones de los esquemas basados en centros de costos globales. El modelo se fundamenta en el costeo por absorción y en una estructura de departamentalización técnica que reorganiza la acumulación y asignación de recursos. La Orden de Admisión se establece como unidad de acumulación del costo del paciente, integrando insumos directos, honorarios médicos y costos indirectos durante el ciclo de atención. Metodológicamente, la investigación se desarrolló bajo un enfoque cuantitativo, de alcance descriptivo y de campo, con carácter aplicado, mediante un estudio de caso. El modelo se implementó a través de dos niveles de distribución: uno destinado a asignar los costos de apoyo a las unidades asistenciales según criterios de causalidad operativa y otro orientado a imputarlos al paciente mediante variables de tiempo y uso. Los resultados evidencian una menor discrecionalidad en la asignación de costos indirectos y una mayor trazabilidad del costo por paciente, fortaleciendo la gestión tarifaria y proporcionando una base técnica más consistente para la toma de decisiones en instituciones de salud privadas.

**Palabras clave:** costos hospitalarios, órdenes de admisión, bases de distribución, trazabilidad de costos, centros de costos.

<https://doi.org/10.5281/zenodo.20789523>

JEL: M41, I11

Recibido: 07/12/25

Aprobado: 28/03/26

**Como referenciar este artículo:** Jorge Alberto CALDERA y Gustavo Enrique VALERA NAVAS. (2026). Diseño de un modelo de costeo por órdenes de admisión en una institución de salud privada del estado Lara. Revista Gestión y Gerencia. Vol. 20 (1). 24-44. <https://revistas.uclave.org/index.php/gyg>

\* Artículo producto de la sistematización de experiencias profesionales en el diseño e implantación de sistemas de información de costos en instituciones de salud privadas. Desarrollado en el marco de las actividades de investigación y docencia de los programas de Maestría y Especialización en Contaduría (mención Costos), y del Diplomado en Gerencia de Costos, adscritos al Decanato de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado (DCEE-UCLA), Venezuela.

## Design of an admission order costing model in a private healthcare institution, estado Lara, Venezuela

### ABSTRACT

This study proposes an admission-order costing model for private healthcare institutions aimed at overcoming the limitations of costing systems based on aggregated cost centers. The model is grounded in absorption costing and a technical departmentalization structure that reorganizes cost accumulation and resource allocation processes. The Admission Order is established as the patient cost accumulation unit, integrating direct medical supplies, professional fees, and indirect costs throughout the healthcare cycle. Methodologically, the research was conducted under a quantitative, descriptive, and field-based approach, with an applied purpose, using a case study strategy to analyze the cost accumulation and allocation structure of a private healthcare institution. The model was implemented through two allocation levels: the first assigned support service costs to healthcare units according to operational causality criteria, and the second allocated costs to patients using time- and usage-based allocation variables. The results show reduced discretion in the allocation of indirect costs through the use of allocation bases consistent with resource consumption associated with healthcare service delivery, thereby improving patient cost traceability. Overall, the model strengthens pricing management and provides a more consistent technical basis for decision-making in private healthcare institutions.

**Keywords:** hospital costs, admission orders, allocation bases, cost traceability, cost centers.

## Desenho de um modelo de custeio por ordens de admissão em uma clínica, estado Lara, Venezuela

### RESUMO

O estudo propõe um modelo de custeio por ordens de admissão para instituições privadas de saúde, orientado a superar as limitações dos sistemas baseados em centros de custos agregados. O modelo fundamenta-se no custeio por absorção e em uma estrutura de departamentalização técnica que reorganiza a acumulação e a alocação de recursos. A Ordem de Admissão é estabelecida como unidade de acumulação do custo do paciente, integrando insumos diretos, honorários médicos e custos indiretos ao longo do ciclo de atendimento. Metodologicamente, a pesquisa foi desenvolvida sob uma abordagem quantitativa, descritiva e de campo, de caráter aplicado, utilizando uma estratégia de estudo de caso para analisar a estrutura de acumulação e alocação de custos em uma instituição privada de saúde. O modelo foi implementado por meio de dois níveis de alocação: o primeiro destinado à distribuição dos custos dos serviços de apoio às unidades assistenciais segundo critérios de causalidade operacional, e o segundo voltado à imputação dos custos ao paciente mediante variáveis de tempo e utilização como bases de alocação. Os resultados evidenciam menor discricionariedade na alocação dos custos indiretos mediante o uso de bases compatíveis com o consumo de recursos associado à prestação dos serviços, permitindo maior rastreabilidade do custo por paciente. Em conjunto, o modelo fortalece a gestão tarifária e fornece uma base técnica mais consistente para a tomada de decisões em instituições privadas de saúde.

**Palavras-chave:** custos hospitalares, ordens de admissão, bases de alocação, rastreabilidade de custos, centros de custos

## Introducción

En las instituciones de salud privadas, la determinación precisa del costo de los servicios constituye un elemento clave para la gestión financiera y la sostenibilidad operativa. Sin embargo, persisten limitaciones asociadas al uso de estructuras basadas en centros de costos globales, donde se agrupan actividades heterogéneas sin suficiente desagregación funcional. Esto dificulta la identificación del consumo de recursos y limita el análisis del comportamiento del costo por servicio. En el contexto hospitalario contemporáneo, las presiones derivadas del aumento sostenido de los costos operativos y de la complejidad de los servicios han incrementado la necesidad de contar con sistemas de información de costos con mayor trazabilidad y utilidad para la gestión (Kaplan y Porter, 2011; AHA, 2024)

Desde la contabilidad de gestión, el costo representa la expresión monetaria de los recursos utilizados en la prestación de un servicio, por lo que su determinación requiere estructuras que reflejen relaciones de causalidad entre el consumo de recursos y los objetos de costo (Barfield, Raiborn y Kinney, 2005). En este ámbito, se enfatiza la planificación, el control y la asignación de recursos como base para la toma de decisiones y la evaluación del desempeño organizacional (Ripoll Feliu et al., 1995); bajo esta perspectiva, la departamentalización técnica y la definición de centros de responsabilidad han sido planteadas como mecanismos idóneos para mejorar la precisión en la acumulación y distribución de costos indirectos dentro de las organizaciones (Horngren, Datar y Rajan, 2012).

Aunque la departamentalización ha mejorado la asignación de costos indirectos, persisten niveles de agregación que impiden la trazabilidad hasta el paciente como unidad final de análisis. Esta situación genera la aparición de subsidios cruzados entre servicios y dificulta la evaluación de la eficiencia operativa, en la medida en que los costos no se vinculan de manera directa con el consumo efectivo de los recursos utilizados en la atención. Como señalan Kaplan y Porter (2011), la opacidad en la información de costos constituye uno de los principales obstáculos para la gestión eficiente en el sector salud, al impedir la medición integral del ciclo de atención del paciente. Esta problemática mantiene vigencia en la actualidad, especialmente ante el incremento de los costos hospitalarios y la creciente necesidad de fortalecer mecanismos de transparencia y control financiero en las instituciones de salud (KFF, 2024).

En este sentido, la trazabilidad del costo no solo constituye un mecanismo de registro, sino un elemento estructural para la evaluación del desempeño institucional, al permitir vincular el consumo de recursos con la generación del

servicio en términos clínicos y financieros. Si bien la literatura ha desarrollado diversos enfoques para la asignación de costos en entornos complejos, incluyendo propuestas basadas en actividades (Cooper y Kaplan, 1991), cuya aplicación ha sido más frecuente en enfoques de mayor complejidad operativa, persiste una debilidad en la operacionalización de modelos que permitan integrar de forma sistemática la captura, acumulación y asignación de costos a nivel del paciente.

Adicionalmente, diversos estudios destacan que una de las principales limitaciones de los sistemas de costos hospitalarios radica en la dificultad para establecer bases de asignación que reflejen adecuadamente el consumo de recursos por paciente, afectando la utilidad de la información para fines gerenciales y tarifarios (Parra, 2025). En este contexto, la literatura reciente ha comenzado a considerar la percepción y satisfacción de los usuarios internos respecto a la información suministrada por los sistemas de costos, reconociendo que la utilidad, confiabilidad y transparencia de dicha información constituyen elementos relevantes para la toma de decisiones organizacionales (Solarte, Rincón y Molina Mora, 2023).

En el ámbito hospitalario, esta necesidad se ha vinculado con la transición hacia modelos orientados al valor, donde la trazabilidad del costo se convierte en un elemento central para la toma de decisiones clínicas y financieras (Kaplan y Porter, 2011; Finkler et al., 2019).

El estudio propone un modelo de costeo por órdenes de admisión, donde el paciente constituye el objeto de costo y la Orden de Admisión funciona como unidad de acumulación del consumo de recursos.

El modelo se fundamenta en el enfoque de costeo por absorción, por cuanto este permite incorporar al costo del servicio la totalidad de los recursos consumidos en su prestación, incluyendo tanto los costos variables como los costos fijos asociados a la operación. De esta manera, el costo del paciente refleja el costo completo de la atención recibida, criterio que resulta consistente con los requerimientos de determinación integral de costos aplicables a las instituciones de salud. Asimismo, su utilización se encuentra alineada con las disposiciones de la normativa tributaria y los mecanismos de fiscalización de costos y precios vigentes en Venezuela, los cuales se sustentan en esquemas de costeo total o absorbente para la determinación de costos.

En consecuencia, la propuesta mantiene la lógica contable del costeo por absorción, pero incorpora un mayor nivel de desagregación en la asignación de costos indirectos mediante el uso de múltiples bases de distribución asociadas al consumo de recursos. En particular, se integra el tiempo como variable operativa de

asignación en unidades asistenciales, lo que permite aproximar la imputación del costo a la intensidad real del servicio sin apartarse del marco tradicional del costeo.

En función de lo anterior, la investigación tiene como propósito desarrollar un modelo de costeo por órdenes de admisión aplicable a instituciones de salud privadas, orientado a mejorar la trazabilidad del costo por paciente, reducir la discrecionalidad en la asignación de costos indirectos y fortalecer la base técnica para la gestión tarifaria y la toma de decisiones.

## **Metodología**

La investigación se desarrolló bajo un enfoque cuantitativo, de alcance descriptivo y de campo, con carácter aplicado, orientado al diseño de un modelo de costeo por órdenes de admisión para una institución de salud privada del estado Lara, identificada bajo seudónimo por razones de confidencialidad.

Para su ejecución se adoptó la estrategia de estudio de caso único, entendida no como una aproximación exclusivamente cualitativa, sino como una modalidad de investigación empírica que permite analizar de manera exhaustiva un fenómeno contemporáneo dentro de su contexto organizacional real, especialmente cuando las dinámicas operativas y los límites entre el fenómeno estudiado y el contexto institucional se encuentran estrechamente vinculados (Yin, 2018).

La selección del caso único se justificó por el carácter técnico-operativo del modelo propuesto y por la necesidad de examinar detalladamente la estructura funcional de acumulación y distribución de costos en una organización específica del sector salud. En este sentido, el estudio privilegió el análisis de relaciones de causalidad operativa, consumo de recursos y trazabilidad del costo del paciente, más que la búsqueda de inferencias estadísticas generalizables.

El desarrollo metodológico se estructuró en tres fases secuenciales. La primera correspondió al diagnóstico de la estructura de acumulación de costos existente, con el propósito de analizar la forma en que los recursos eran registrados y agrupados dentro del sistema contable de la institución. Este análisis evidenció la existencia de un esquema basado en centros de costos globales, con limitada capacidad para identificar el consumo de recursos tanto a nivel de los centros de costos como del paciente.

La segunda fase consistió en el diseño del modelo de costeo, sustentado en el enfoque de costeo por absorción, manteniendo su estructura contable base, pero incorporando un mayor nivel de desagregación en la asignación de costos indirectos. Para ello, se procedió a la reestructuración del plan de cuentas,

definiendo centros de costos diferenciados en función de las unidades de atención al paciente —Emergencia, Hospitalización, Unidad de Cuidados Intensivos y Pabellón Quirúrgico— y de los servicios de apoyo —Enfermería, Camareras y Mantenimiento General—, donde se registran y acumulan los recursos consumidos durante el proceso de prestación del servicio.

Los costos directos comprenden insumos médicos, servicios diagnósticos y honorarios profesionales con trazabilidad individual, los cuales se imputan de manera inmediata a la Orden de Admisión en función del consumo efectivo registrado en el sistema de planificación de recursos empresariales (ERP), del cual forma parte el sistema de información contable de la institución. En contraste, los insumos de farmacia de consumo general no atribuibles a un paciente específico, aunque necesarios para la operación del servicio, permanecen dentro del flujo de acumulación indirecta asociado a los centros de costos.

Por su parte, los costos indirectos requirieron un proceso de asignación en dos momentos. Inicialmente, los costos acumulados en los centros de servicios de apoyo se distribuyeron hacia las unidades de atención al paciente mediante bases de asignación definidas según criterios de causalidad operativa, tales como dotación de personal, superficie ocupada y horas-hombre. Posteriormente, los costos acumulados en las unidades asistenciales —tanto propios como recibidos de los centros de apoyo— fueron imputados a las órdenes de admisión mediante variables operativas representativas de la intensidad del servicio, tales como tiempo de atención en emergencia, horas-cama en hospitalización y unidad de cuidados intensivos, y tiempo quirúrgico en pabellón.

La tercera fase consistió en la aplicación del modelo mediante la reconstrucción del flujo de costos desde los centros de responsabilidad hacia el objeto de costo. En este proceso, la Orden de Admisión se estableció como unidad operativa de acumulación del costo del paciente, integrando progresivamente los insumos directos, los honorarios médicos y los costos indirectos asignados a lo largo del ciclo de atención.

Como elemento operativo, se incorporó un módulo de Orden de Admisión dentro de la arquitectura del sistema de información de la institución, concebido como mecanismo de captura estructurada de los recursos asociados al paciente, incluyendo insumos y servicios médicos identificables en la medida en que fueran trazables, medibles y atribuibles al caso.

Este diseño permitió la acumulación progresiva de los recursos consumidos por cada caso, facilitando la imputación de los costos directos al paciente y la posterior asignación de los costos indirectos provenientes de los centros de responsabilidad

mediante el esquema de distribución en dos niveles, sin requerir infraestructura adicional para la captura de datos.

Finalmente, la validación del modelo se realizó mediante la verificación de la coherencia interna del flujo de costos, asegurando consistencia entre la acumulación en centros, la distribución de costos indirectos y su imputación final en la Orden de Admisión como unidad de registro del costo del servicio prestado.

## **Resultados y Discusión**

### **Estructura de las unidades de responsabilidad**

Para la ejecución del modelo, la estructura operativa de la institución se organiza en unidades de responsabilidad que permiten identificar, acumular y transferir costos de manera sistemática. Esta clasificación distingue entre centros de atención directa al paciente y centros de servicios de apoyo, configurando la base para la asignación progresiva de recursos.

Los centros de atención directa corresponden a las áreas donde se presta el servicio asistencial y donde se imputan los costos al objeto final. En este grupo se incluyen Emergencia, UCI, Pabellón Quirúrgico y Hospitalización, donde se acumulan tanto costos directos como indirectos previamente distribuidos.

En Emergencia, los insumos y servicios específicos se reconocen como costos directos del paciente, mientras que el personal médico y de enfermería se clasifica como costo del centro de atención, siendo imputado al paciente de manera indirecta en función del tiempo efectivo de atención como base de asignación.

En UCI, los honorarios médicos y los servicios especializados identificables se registran como costos directos del paciente, mientras que el personal asistencial y otros recursos de soporte se consideran costos del centro y se asigna entre los pacientes según el tiempo de estancia.

En Pabellón Quirúrgico y Hospitalización, los honorarios médicos y servicios especializados identificables se registran como costos directos, mientras que los costos indirectos del centro se asignan al paciente mediante bases vinculadas al uso efectivo de la capacidad operativa (Osorio, 1987), particularmente el tiempo quirúrgico y las horas-cama

Los centros de servicios de apoyo (Enfermería, Camareras y Mantenimiento General) no generan ingresos directos, pero sostienen la operación asistencial. Sus costos se transfieren a los centros de atención mediante bases de distribución

específicas: dotación de personal, metros cuadrados y horas-hombre respectivamente.

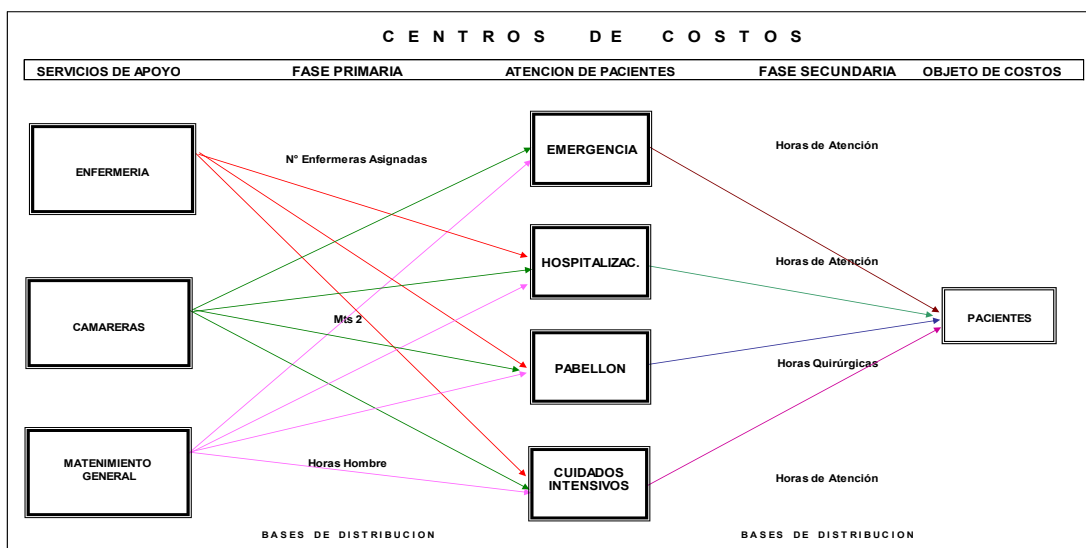
### Flujo de acumulación y asignación de costos

El proceso de reorganización contable implicó la estructuración de centros de costos diferenciados dentro del sistema de contabilidad de la institución, los cuales fueron clasificados en dos grandes grupos. En primer lugar, los centros de atención directa al paciente, integrados por Emergencia, UCI, Hospitalización y Pabellón Quirúrgico, en los cuales se ejecuta la prestación del servicio asistencial. En segundo lugar, los centros de servicios de apoyo, conformados por Enfermería, Camareras y Mantenimiento General, cuya función es soportar operativamente la actividad clínica.

Esta estructura permite establecer una diferenciación funcional entre las unidades que generan valor directo en la atención del paciente y aquellas que suministran soporte a dichas actividades, garantizando una asignación más ordenada de los recursos dentro del sistema de costos. Sin embargo, aunque esta departamentalización mejora el control por áreas, los costos continúan acumulándose a nivel de centros sin alcanzar la trazabilidad individual. En consecuencia, se incorpora la Orden de Admisión (O.A.) como unidad operativa de acumulación del costo del paciente.

A partir de esta estructura, la operatividad del modelo se desarrolla en dos fases secuenciales (Figura 1).

**Figura 1.** Diagrama de flujo del proceso de costeo



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del estudio.

En la fase primaria, los costos de los centros de apoyo se distribuyen hacia las unidades asistenciales mediante bases de causalidad: dotación por unidad para enfermería, superficie física para camareras y horas-hombre para mantenimiento general (Horngren, Datar y Rajan, 2012). En la fase secundaria, estos costos acumulados en los centros asistenciales —junto a sus costos propios— se asignan al paciente utilizando unidades de medida de intensidad: tiempo de atención en emergencia, horas-cama en hospitalización/UCI y tiempo quirúrgico en pabellón.

El modelo se integra a la arquitectura del ERP institucional utilizando la estructura contable existente como base de captura. Bajo esta configuración, la captura del costo ocurre en el instante del hecho económico: al descargar físicamente un insumo o procesar servicios de terceros y honorarios, el sistema genera automáticamente un débito a la cuenta Inventario de Servicios en Proceso. Esta integración exige la vinculación obligatoria del consumo a una O.A. específica, cargando el valor de forma simultánea al Mayor General y al Auxiliar de Costos. De esta manera, la Hoja de Costos se mantiene actualizada en tiempo real, garantizando que cada registro en la contabilidad principal posea respaldo analítico en el punto de atención.

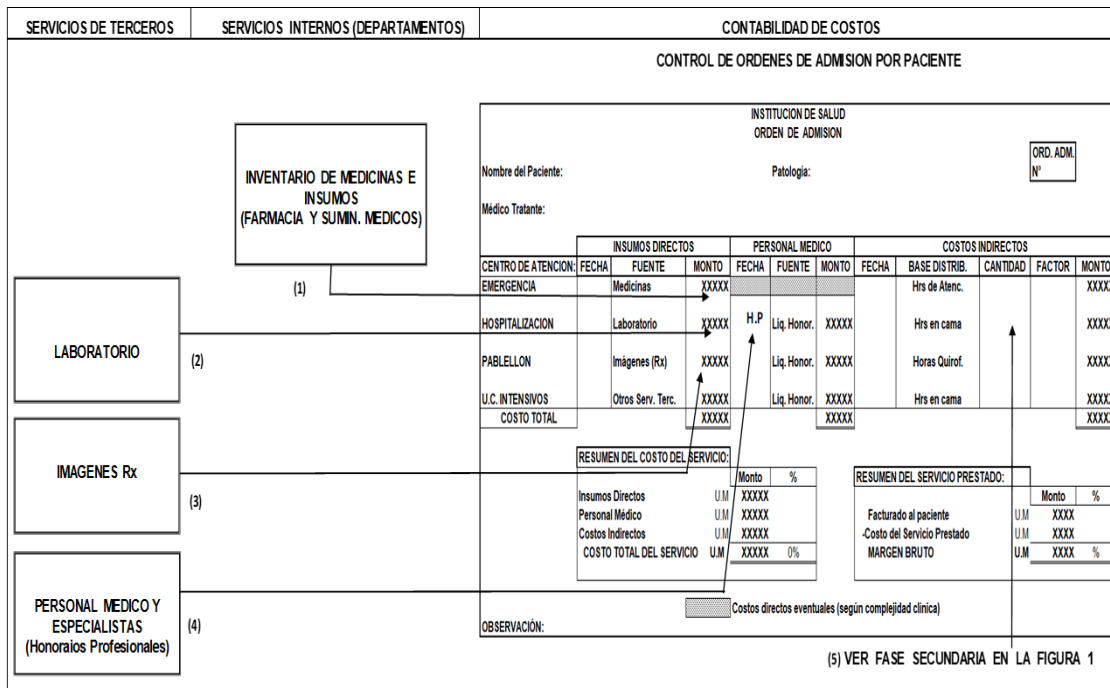
Bajo esta premisa, la O.A. no sustituye la estructura de centros de costos, sino que actúa como el mecanismo de acumulación final del paciente. Tal configuración se representa en la Figura 2 (Modelo Integrado de Flujo de Costos por Paciente), donde la Orden de Admisión actúa como eje de integración entre los servicios de apoyo, los centros asistenciales y el sistema de contabilidad de costos. El modelo se estructura en cinco componentes de consumo: los componentes (1), (2) y (3) corresponden a materiales e insumos directos y servicios diagnósticos; el componente (4) integra los honorarios médicos especializados; mientras que el componente (5) representa la asignación de costos indirectos mediante las bases de distribución establecidas.

En conjunto, el modelo permite seguir el flujo del recurso desde su origen en los centros de responsabilidad hasta su imputación final al paciente, integrando de manera sistemática los consumos directos y la asignación proporcional de los costos indirectos institucionales.

### **Estructura inicial de acumulación de costos**

La fase inicial del modelo permite identificar la acumulación de costos en los distintos centros de responsabilidad antes de la ejecución de los procesos de distribución y asignación técnica.

**Figura 2. Modelo Integrado de Flujo de costos por Paciente**



Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del estudio.

En esta fase, los costos se acumulan en los departamentos donde se originan, sin realizar transferencias entre unidades, lo que permite observar la estructura inicial del sistema. Como se presenta en la Tabla 1, los centros de servicios de apoyo concentran una proporción significativa de los recursos, particularmente en componentes asociados a personal e infraestructura.

Este comportamiento evidencia que una parte sustancial del costo institucional no se encuentra directamente vinculada a la atención clínica, sino al sostenimiento de la capacidad operativa, lo que anticipa la relevancia de los mecanismos de distribución en la determinación del costo final del servicio.

De manera complementaria, el sistema permite el registro simultáneo de los recursos directamente atribuibles al paciente. Como se detalla en la Tabla 2, los materiales médicos y los honorarios de especialistas se incorporan progresivamente en las órdenes de admisión, en función del tránsito del paciente por las distintas unidades asistenciales.

Al cierre del periodo analizado, el costo directo acumulado en las órdenes de admisión ascendió a 157.205,00 unidades monetarias, constituyendo la base sobre la cual se estructura el proceso de asignación de los costos indirectos institucionales.

**Tabla 1.** Estructura de centros de costos en el sistema de costeo por absorción basado en órdenes de admisión Período, 20X1 En unidades monetarias

Partidas de costos	CENTROS DE ATENCION AL PACIENTE			
	Emergencia	Hospitaliz.	Pabellón	U.C.I.
Insumos médicos	10.390,00	20.500,00	10.650,00	7.800,00
Enfermeras	62.320,00	0,00	0,00	0,00
Médicos	66.500,00	0,00	0,00	0,00
Depreciación	1.680,00	2.975,00	4.950,00	6.100,00
Servicios Básicos	360,00	125,00	170,00	180,00
Reparación y Mantenimiento	3.450,00	7.230,00	5.250,00	3.250,00
Otros servicios	3.200,00	3.200,00	3.200,00	3.200,00
<b>TOTALES</b>	<b>147.900,00</b>	<b>34.030,00</b>	<b>24.220,00</b>	<b>20.530,00</b>

Partidas de costos	CENTROS DE APOYO		
	Mantenim. General	Enfermería	Camareras
Suministros y Consumibles	1.850,00	3.950,00	3.250,00
Personal especializado de apoyo	23.940,00	182.400,00	57.000,00
Depreciación	350,00	250,00	200,00
Servicios Básicos	130,00	130,00	200,00
Otros servicios	2.850,00	4.950,00	3.850,00
<b>TOTALES</b>	<b>29.120,00</b>	<b>191.680,00</b>	<b>64.500,00</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del estudio.

**Tabla 2.** Costos directos de atención por orden de admisión Período, 20X1 En unidades monetarias

Centros de Atención al paciente:	ORDENES DE ADMISION						COSTO TOTAL
	O.A # 021	O.A # 022	O.A # 023	O.A # 024	O.A # 025	O.A # 026	
	Alta	Alta	Alta	Alta	En Cama	En Cama	
<b>Emergencia:</b>							
Medicinas, Insumos, Rx y Exámenes	6.620,00	2.400,00		2.050,00		3.550,00	<b>14.620,00</b>
Médicos Especialistas	1.800,00	985,00		2.580,00		5.800,00	<b>11.165,00</b>
<b>Hospitalización:</b>							
Medicinas, Insumos, Rx y Exámenes	955,00	2.015,00	2.900,00		1.800,00		<b>7.670,00</b>
Médicos Especialistas	8.750,00	12.000,00	15.800,00		16.250,00		<b>52.800,00</b>
<b>Pabellón:</b>							
Medicinas, Insumos, Rx y Exámenes	1.380,00		2.650,00		780,00		<b>4.810,00</b>
Médicos Especialistas	12.000,00		21.850,00		19.350,00		<b>53.200,00</b>
<b>U.C.I:</b>							
Medicinas, Insumos, Rx y Exámenes						8.960,00	<b>8.960,00</b>
Médicos Especialistas						3.980,00	<b>3.980,00</b>
<b>Totales</b>	<b>31.505,00</b>	<b>17.400,00</b>	<b>43.200,00</b>	<b>4.630,00</b>	<b>38.180,00</b>	<b>22.290,00</b>	<b>157.205,00</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del estudio.

## **Integración operativa de costos directos e indirectos**

La integración de los costos directos e indirectos se articula a través de la Orden de Admisión (O.A.), la cual actúa como unidad de acumulación a lo largo del proceso asistencial, consolidándose al cierre del período como costo total del servicio prestado (Shepard, Hodgkin y Anthony, 2000).

En el caso de los costos directos, los suministros médicos y los servicios externos —como laboratorios e imágenes— se registran directamente en la cuenta del paciente a medida que son utilizados. De igual forma, los honorarios médicos se incorporan según la modalidad de prestación del servicio, observándose que en áreas como hospitalización y pabellón quirúrgico predominan los especialistas externos, lo que incrementa la proporción de costos directos asociados al caso.

Por su parte, los costos indirectos se incorporan progresivamente mediante el proceso de asignación desde los centros de apoyo hacia las unidades asistenciales, permitiendo que la O.A. refleje tanto los consumos directos como la carga indirecta del proceso de atención.

En este contexto, el tiempo constituye una variable de medición del consumo de recursos en las unidades asistenciales, especialmente en Hospitalización, UCI y Pabellón Quirúrgico. En estas unidades, la asignación de costos indirectos se relaciona con la duración de la atención, lo que convierte al tiempo en una base operativa de imputación al paciente.

En el caso analizado, la medición del tiempo quirúrgico permite sustentar la asignación de costos en el centro de Pabellón, evidenciando la relación directa entre duración del procedimiento y consumo de recursos de soporte.

En este contexto operativo, el tiempo se consolida como una base de asignación que fortalece la correspondencia entre el consumo de recursos y la imputación del costo en unidades de alta complejidad, integrándose como un criterio operativo consistente dentro de la arquitectura del sistema.

La Figura 1 presenta la estructura general del flujo de costeo —desde la acumulación en centros de responsabilidad hasta su imputación al paciente—, mientras que la Figura 2 operacionaliza dicho flujo al nivel del objeto de costo, integrando en la Orden de Admisión los componentes del consumo de recursos.

Como resultado, la O.A. consolida el costo total del servicio al momento del alta, proporcionando una base para el análisis del margen por paciente y la evaluación de la sostenibilidad operativa.

### Análisis de la fase primaria: transferencia de apoyo a unidades asistenciales

La fase primaria del modelo muestra la redistribución de los costos desde los centros de servicios de apoyo hacia las unidades asistenciales, evidenciando su peso estructural en la conformación del costo hospitalario.

Los resultados muestran que la asignación de costos se realiza mediante bases específicas asociadas al tipo de recurso consumido, lo que permite reflejar diferencias significativas en la absorción de costos entre las unidades asistenciales. En este sentido, el centro de enfermería concentra la mayor proporción de carga indirecta, lo cual confirma su rol central en el soporte operativo del sistema (Tabla 3).

Asimismo, los costos asociados a mantenimiento general y servicios de camareras evidencian una relación directa con la intensidad de uso de la infraestructura física, lo que refuerza la pertinencia de emplear bases de asignación basadas en horas-hombre y metros cuadrados respectivamente, en lugar de criterios de distribución global.

Este resultado evidencia que una parte significativa del costo hospitalario se genera en estructuras de soporte no vinculadas directamente con la prestación clínica, lo que refuerza la importancia de su adecuada asignación.

**Tabla 3.** Transferencia de costos de centros de apoyo a centros de atención al paciente  
 Período, 20X1 En unidades monetarias

Partidas de Costos:	CENTROS DE APOYO		
	Mantenim. General	Enfermería	Camareras
Insumos y Suministros Operativos	1.850,00	3.950,00	3.250,00
Personal especializado	23.940,00	182.400,00	57.000,00
Depreciación	350,00	250,00	200,00
Servicios Básicos	130,00	130,00	200,00
Otros servicios	2.850,00	4.950,00	3.850,00
<b>TOTAL COSTOS A DISTRIBUIR</b>	<b>29.120,00</b>	<b>191.680,00</b>	<b>64.500,00</b>
Base de Distribución	Hrs Trabaj.	Nº de Enferm.	Mts2
Unidades de la Base	160	16	300
Factor de Aplicación	182,00	11.980,00	215,00

Asignación de Costos:	CENTROS DE ATENCION AL PACIENTE				Costos
	Emergencia	Hospitaliz.	Pabellón	U.C.I:	Totales
<b>COSTOS DIRECTOS DEL CENTRO</b>	<b>147.900,00</b>	<b>34.030,00</b>	<b>24.220,00</b>	<b>20.530,00</b>	<b>226.680,00</b>
+ Costos Asignado por Mantenimiento	9.100,00	11.830,00	5.460,00	2.730,00	29.120,00
+ Costos Asignado por Enfermería	0,00	95.840,00	47.920,00	47.920,00	191.680,00
+ Costos Asignado por Camareras	8.600,00	25.800,00	17.200,00	12.900,00	64.500,00
<b>TOTALES ACUMULADOS</b>	<b>165.600,00</b>	<b>167.500,00</b>	<b>94.800,00</b>	<b>84.080,00</b>	<b>511.980,00</b>

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del estudio.

### **Fase secundaria: imputación al paciente (Orden de Admisión)**

En esta fase, los costos directos e indirectos se imputan al paciente a través de la Orden de Admisión, en función del consumo efectivo de recursos durante el ciclo de atención.

Los costos directos, conformados por insumos médicos, servicios diagnósticos y honorarios profesionales, se registran conforme se desarrolla la prestación del servicio. Este comportamiento es particularmente visible en hospitalización y pabellón quirúrgico, donde predomina la intervención de especialistas externos.

Los costos indirectos se incorporan mediante su distribución desde los centros asistenciales, de manera que cada Orden de Admisión absorbe la proporción correspondiente de la estructura de soporte institucional.

Este proceso permite consolidar el costo del servicio a nivel del paciente, evidenciando la transición desde la estructura de centros de responsabilidad hacia su registro individual mediante la Orden de Admisión, tal como se representa en la Figura 1 y se operacionaliza en la Figura 2.

Con el propósito de ilustrar la operatividad del modelo a nivel del objeto de costo, la Figura 3 presenta una Orden de Admisión correspondiente a un caso clínico específico. En ella se integran los insumos directos, los honorarios médicos y los costos indirectos asignados en función de las unidades de medida definidas, permitiendo observar la construcción progresiva del costo del servicio a nivel del paciente.

Asimismo, la identificación de la patología asociada al caso —en este ejemplo, apendicitis aguda— constituye un referente para la estimación del tiempo de atención en unidades críticas como el pabellón quirúrgico, reforzando la relación entre complejidad clínica, consumo de recursos y costo del servicio. Este vínculo establece una base técnica para la estandarización de tiempos, el diseño de protocolos asistenciales y la negociación tarifaria con entidades aseguradoras.

### **Consolidación de datos y análisis de trazabilidad**

La consolidación de los resultados permite observar el comportamiento integral del sistema de costeo por órdenes de admisión durante el periodo analizado (Tabla 4).

En este contexto, la trazabilidad del costo permite vincular el consumo de recursos con su imputación al paciente, facilitando el análisis de eficiencia y la evaluación del valor generado en la prestación del servicio de salud (Kaplan y Porter, 2011)

**Figura 3.** Orden de admisión como estructura de acumulación de costos por paciente  
 Período, 20X1 En unidades monetarias

INSTITUCION DE SALUD ORDEN DE ADMISION													
Nombre del Paciente: Paciente "A"		Patología: Apendicitis Aguda						ORD. ADM. N° 021					
Médico Tratante: Fulano de Tal													
CENTRO DE ATENCION:	INSUMOS DIRECTOS			PERSONAL MEDICO			COSTOS INDIRECTOS						
	FECHA	FUENTE	MONTO	FECHA	FUENTE	MONTO	FECHA	BASE DISTRIB.	CANTIDAD	FACTOR	MONTO		
EMERGENCIA	Periodo, 20x1	Solic..Insum	6.620,00	Periodo, 20x1	Liq. Honor.	1.800,00	Periodo, 20x1	Hrs de Atenc.	4	9.200,00	36.800,00		
HOSPITALIZACION	Periodo, 20x1	Serv. Tercero	955,00	Periodo, 20x1	Liq. Honor.	8.750,00	Periodo, 20x1	Hrs en cama	24	3.350,00	80.400,00		
PABELLON	Periodo, 20x1	Serv. Tercero	1.380,00	Periodo, 20x1	Liq. Honor.	12.000,00	Periodo, 20x1	Horas Quirof.	3	7.900,00	23.700,00		
U.C. INTENSIVOS													
<b>COSTO TOTAL</b>			<b>8.955,00</b>			<b>22.550,00</b>					<b>140.900,00</b>		
<b>RESUMEN DEL COSTO DEL SERVICIO:</b>				<b>Monto</b>	<b>%</b>	<b>RESUMEN DEL SERVICIO PRESTADO:</b>							
Insumos Directos				U.M	8.955,00	5%					<b>Monto</b>	<b>%</b>	
Personal Médico				U.M	22.550,00	13%	Facturado al paciente				U.M	223.738,00	130
Costos Indirectos				U.M	140.900,00	82%	-Costo del Servicio Prestado				U.M	172.405,00	100
<b>COSTO TOTAL DEL SERVICIO</b>				U.M	<b>172.405,00</b>	<b>100%</b>	<b>MARGEN BRUTO</b>				U.M	<b>51.333,00</b>	<b>30</b>
OBSERVACIÓN:		Paciente dado de alta.											

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del estudio

Los resultados evidencian que los servicios prestados en el período reflejan la acumulación total de costos de atención de pacientes, mientras que el inventario final de servicios en proceso representa la porción de costos asociada a servicios no concluidos al cierre del período (Garrison, Noreen y Brewer, 2011), la cual se excluye del costo del servicio prestado, evitando distorsiones en la determinación del resultado contable.

En términos operativos, los servicios en proceso corresponden a órdenes de admisión asociadas a pacientes que permanecen bajo atención médica al cierre del período, mientras que los servicios concluidos corresponden a casos que han culminado su ciclo asistencial y administrativo, condición que permite el reconocimiento del costo del servicio prestado.

En concordancia con la Sección 13 de las VEN-NIF para las PYMES, relativa a los inventarios de prestadores de servicios, los costos acumulados en órdenes de

admisión correspondientes a servicios concluidos se reconocen como costo del servicio prestado en el estado de resultados, mientras que aquellos asociados a servicios en proceso se presentan como activo corriente en el estado de situación financiera.

Desde el punto de vista estructural, se observa que los costos indirectos representan la mayor proporción del costo total del servicio, lo que confirma el peso de la capacidad instalada y de los servicios de apoyo en la configuración del costo hospitalario. Este hallazgo refuerza la necesidad de modelos de asignación basados en consumo de recursos, en lugar de criterios de distribución arbitrarios.

En conjunto, la integración de estos elementos demuestra la consistencia interna del modelo de costeo por órdenes de admisión, al permitir la asignación, seguimiento y conciliación de los costos bajo una estructura lógica y trazable a lo largo del ciclo de atención.

**Tabla 4.** Costo total de atención (Directos e Indirectos) por orden de admisión Período, 20X1 En unidades monetarias

Departamento de Atención	Costos Indirectos Acumulados	ORDENES DE ADMISION						Total Horas	Base de Distribución	Factor de Aplicación
		O.A 021	O.A 022	O.A 023	O.A 024	O.A 025	O.A 026			
Emergencia:	165.600,00	4	3	0	6	0	5	18	Hrs Atenc.	9.200,00
Hospitalización:	167.500,00	24	6	12	0	8	0	50	Hrs en Cama	3.350,00
Pabellón:	94.800,00	3	0	5	0	4	0	12	Hrs Quirof.	7.900,00
U.C.I.:	84.080,00	0	0	0	0	0	8	8	Hrs en Cama	10.510,00
<b>TOTAL</b>	<b>511.980,00</b>									
Condición del paciente		Alta	Alta	Alta	Alta	En Cama	En Cama			
Asignación por Centros de Atención:										
Emergencia	36.800,00	27.600,00	0,00	55.200,00	0,00	46.000,00	165.600,00			
Hospitalización	80.400,00	20.100,00	40.200,00	0,00	26.800,00	0,00	167.500,00			
Pabellón	23.700,00	0,00	39.500,00	0,00	31.600,00	0,00	94.800,00			
U.C.I.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	84.080,00	84.080,00			
<b>Total Costos Indirectos Asignados</b>	<b>140.900,00</b>	<b>47.700,00</b>	<b>79.700,00</b>	<b>55.200,00</b>	<b>58.400,00</b>	<b>130.080,00</b>	<b>511.980,00</b>			
Resumen del Costo del Servicio:										
Medicinas, Insumos, Rx y Exámenes	8.955,00	4.415,00	5.550,00	2.050,00	2.580,00	12.510,00	36.060,00			
Médicos Especialistas	22.550,00	12.985,00	37.650,00	2.580,00	35.600,00	9.780,00	121.145,00			
Costos Indirectos	140.900,00	47.700,00	79.700,00	55.200,00	58.400,00	130.080,00	511.980,00			
<b>COSTO TOTAL DEL SERVICIO</b>	<b>172.405,00</b>	<b>65.100,00</b>	<b>122.900,00</b>	<b>59.830,00</b>	<b>96.580,00</b>	<b>152.370,00</b>	<b>669.185,00</b>			

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del estudio.

### Estado de costo del servicio prestado: validación final de la arquitectura del sistema

El estado de costo del servicio prestado constituye la instancia de cierre del modelo de costeo por órdenes de admisión, al integrar los costos acumulados, distribuidos e imputados durante el periodo analizado (Tabla 5).

La validación del sistema se realiza mediante la conciliación entre los registros de órdenes de admisión, los centros de costos y el estado de costo del servicio prestado, asegurando la coherencia entre los procesos de acumulación, distribución e imputación del costo.

El reporte permite verificar la separación entre servicios concluidos y servicios en proceso, cuyos costos permanecen reconocidos como inventario al cierre del período, difiriendo su incorporación al costo del servicio prestado hasta la conclusión del servicio.

Desde el punto de vista contable, la conciliación entre costos acumulados, distribuidos e imputados evidencia consistencia aritmética en el cierre del sistema, producto de la integración entre registro en el mayor contable y los auxiliares de la Orden de Admisión, lo que garantiza la correspondencia entre la captura operativa en el punto de atención y su reflejo en la información financiera.

En conjunto, los resultados confirman la coherencia del flujo de costos, al evidenciar que la totalidad de los recursos ha sido absorbida por los objetos de costo o clasificada como inventario en proceso. Esta correspondencia entre el sistema auxiliar de costos y el mayor contable respalda la integridad del sistema de acumulación y la confiabilidad de la información financiera generada.

El estado de costo del servicio prestado no solo cumple una función informativa, sino que actúa como mecanismo de validación del modelo, al confirmar la consistencia del proceso de asignación de costos a lo largo de todo el sistema.

**Tabla 5.** Institución de Salud Estado de Costo del Servicio Prestado Período, 20X1 En unidades monetarias

<b>Componentes del costo del servicio:</b>		
	Costo de Insumos Directos Utilizados	36.060,00
+	Costo del Personal Médico	121.145,00
+	Costos Indirectos del Servicio	511.980,00
	<b>Costos de Atención de Pacientes en el Período</b>	<u>669.185,00</u>
+	Inventario Inicial de Servicios en Proceso	0,00
	<b>Costos de Servicios en Camas Ocupadas</b>	<u>669.185,00</u>
-	Inventario Final de Servicios en Proceso	248.950,00
	<b>Costo del Servicio Prestado en el Período</b>	<u><u>420.235,00</u></u>

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos del estudio

Nota: En instituciones de salud, la cuenta Inventario Final de Servicios en Proceso representa los costos acumulados de servicios de atención médica correspondientes a pacientes cuyo proceso asistencial permanece inconcluso al cierre del período contable. Comprende insumos consumidos, honorarios médicos y costos indirectos atribuibles a la prestación del servicio, incurridos hasta la fecha de cierre, los cuales aún no se reconocen como costo del servicio prestado por encontrarse

en proceso de prestación. Su tratamiento es consistente con la Sección 13 de la NIIF para las PYMES, relativa a los inventarios de prestadores de servicios (párrafo 13.14).

### **Limitaciones y alcance de la investigación**

El diseño propuesto se basa en un estudio de caso único, por lo que su aplicabilidad en otras instituciones de salud debe considerar las particularidades de su arquitectura operativa, tecnológica y de gestión.

La precisión del modelo depende de la calidad y consistencia del registro del tiempo y del consumo de recursos en las unidades asistenciales, lo cual condiciona la estabilidad de las bases de asignación utilizadas. En este sentido, las variables técnicas incorporadas requieren revisiones periódicas en función de cambios en la tecnología médica, los patrones de utilización de los servicios y la evolución de los sistemas de registro clínico-administrativo.

El modelo se fundamenta en un enfoque de costeo por absorción, basado en la asignación de los recursos efectivamente registrados durante el período de análisis, manteniendo la estructura tradicional de acumulación de costos por centros de responsabilidad y su imputación al paciente como objeto final de costo. Bajo este enfoque, se asume la correspondencia entre la capacidad instalada y el nivel de actividad ejecutado en la institución objeto de estudio.

En consecuencia, el tratamiento de posibles ineficiencias en el uso de los recursos no forma parte del alcance del modelo, dado que este se orienta a la trazabilidad del costo del paciente a partir del consumo efectivo de los servicios asistenciales. No obstante, en una fase posterior se prevé incorporar parámetros internos de uso normal de la capacidad en las unidades clínicas, con el fin de fortalecer la consistencia del nivel de actividad sin modificar la lógica de costeo por absorción adoptada.

### **Conclusiones**

El desarrollo del modelo de costeo por órdenes de admisión en la institución evidencia que la transición desde esquemas globales hacia estructuras basadas en centros de responsabilidad mejora la precisión en la determinación y control del costo del servicio de salud.

El modelo permite integrar de manera sistemática los costos directos, los honorarios profesionales y los costos indirectos dentro del objeto de costo, proporcionando una representación completa del consumo de recursos en la prestación del servicio (Polimeni, Fabozzi y Adelberg, 1994).

Los resultados evidencian la importancia de los costos indirectos en la estructura del costo hospitalario, lo que refuerza la necesidad de mecanismos de asignación sustentados en relaciones de causalidad y consumo de recursos.

En este contexto, la Orden de Admisión se consolida como el instrumento central del sistema, al permitir la acumulación, distribución e imputación del costo al paciente con trazabilidad a lo largo del ciclo de atención.

Desde una perspectiva de gestión, el modelo proporciona información relevante para la toma de decisiones institucionales, al permitir la evaluación del costo por caso, la identificación de la estructura de soporte y el fortalecimiento de los procesos de análisis orientados a la gestión de tarifas en instituciones de salud privadas.

La incorporación del tiempo como base de asignación contribuye a mejorar la correspondencia entre el consumo de recursos y la imputación del costo en unidades de alta complejidad, fortaleciendo la coherencia operativa del sistema.

En conjunto, el modelo propuesto contribuye a la contabilidad de gestión aplicada al sector salud al integrar principios de costeo por absorción con una lógica operativa basada en el consumo de recursos, permitiendo avanzar hacia sistemas de costeo más precisos, trazables y orientados a la eficiencia en la prestación del servicio, con potencial de adaptación a distintos entornos institucionales de complejidad similar.

En términos de aporte conceptual, el estudio fortalece la articulación entre la causalidad en la asignación de costos y la unidad de acumulación a nivel de paciente, integrando de forma operativa el consumo de recursos clínicos con su registro contable mediante la Orden de Admisión como eje articulador entre la prestación del servicio, el consumo de recursos y la información para la toma de decisiones.

## Referencias

American Hospital Association. (2024). Costs of caring: America's hospitals and health systems continue to face escalating operational costs and economic pressures. AHA. Disponible en: <https://www.aha.org>. Consultado el 04 de diciembre de 2025.

Barfield, J. T., Raiborn, C. A. y Kinney, M. R. (2005). Contabilidad de Costos: Tradiciones e Innovaciones (5ta ed.). Thomson Learning.

Cooper, R., y Kaplan, R. S. (1991). The Design of Cost Management Systems: Text, Cases, and Readings. Prentice Hall.

- Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV). (2015). VEN-NIF PYME: Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES). Caracas, Venezuela. Disponible en: <https://www.fccpv.org>. Consultado el 04 de diciembre de 2025.
- Finkler, S. A., Smith, D. L., Calabrese, T. D., y Purtell, R. M. (2019). *Financial Management for Public, Health, and Not-for-Profit Organizations* (6.<sup>a</sup> ed.). CQ Press.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., y Brewer, P. C. (2011). *Contabilidad administrativa* (13.<sup>a</sup> ed.). McGraw-Hill.
- Hornigren, C. T., Datar, S. M., y Rajan, M. V. (2012). *Contabilidad de costos: Un enfoque gerencial* (14.<sup>a</sup> ed.). Pearson Education.
- Kaplan, R. S., y Porter, M. E. (2011). How to Solve the Cost Crisis in Health Care. *Harvard Business Review*, 89(9), 46–64.
- Osorio, O. M. (1987). *La capacidad de producción y los costos* (2.<sup>a</sup> ed.). Ediciones Macchi.
- Parra, D. (2025). Importancia del uso de sistemas de costos en el sector salud. *Revista del Instituto Internacional de Costos*, (24), 8–27. Disponible en: <https://www.revistaiic.org>. Consultado el 04 de diciembre de 2025.
- Polimeni, R. S., Fabozzi, F. J., y Adelberg, A. H. (1994). *Contabilidad de costos: Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales* (3.<sup>a</sup> ed.). McGraw-Hill.
- Rakshit, S., Wager, E., Cox, C., Hughes-Cromwick, P., y Amin, K. (2024). How does medical inflation compare to inflation in the rest of the economy? Kaiser Family Foundation (KFF). Disponible en: <https://www.kff.org>. Consultado el 04 de diciembre de 2025.
- Ripoll Feliu, V. M. (Coord.), Álvarez López, J., y Amat Salas, O. (1995). *Contabilidad de gestión avanzada: planificación, control y experiencias prácticas*. McGraw-Hill Interamericana de España.
- Shepard, D. S., Hodgkin, D., y Anthony, Y. (2000). *Analysis of hospital costs: A manual for managers*. World Health Organization (WHO).

Solarte, W. Y., Rincón Soto, C. A., y Molina Mora, F. R. (2023). Modelo de valoración de la satisfacción de los usuarios del sistema de información de costos. *Revista CEA*, 9(19), Artículo e2257. Disponible en: <https://revistas.itm.edu.co>. Consultado el 27 de noviembre de 2025.

Yin, R. K. (2018). *Case Study Research and Applications: Design and Methods* (6th ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.