



Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo

Instituto de Ciencias Económico Administrativas

“La importancia de los Costos en la Administración de un Hospital”

TESISNA

Que para obtener el título de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTA

Margarita Esmeralda Baca Olivo.

ASESOR DE TESISNA

L.C. Gabriel Velázquez Jaén

Pachuca de Soto, Hidalgo.

JULIO 2007

“La importancia de los Costos en la Administración de un Hospital”

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	4
OBJETIVO	5
ANTECEDENTES.....	6
CAPÍTULO 1	
<i>Generalidades sobre la Contabilidad de Costos</i>	
1.1 Concepto de Costo.....	10
1.2 Clasificación de los Costos.....	10
1.3 Concepto de Contabilidad de Costos	12
1.4 Objetivos de la Contabilidad de Costos.....	12
1.5 Costo de operación.....	13
1.6 Técnicas para efectuar el Costo de Operación	16
1.7 Procedimientos del Costo de Operación	18
1.8 Sistemas: Contabilidad Integral Operacional	21
1.9 Métodos de Análisis empleados en el Costo de Operación	22
1.10 Costo Directo.....	27
CAPÍTULO 2	
<i>Estructura Organizacional de un Hospital de Servicios Generales</i>	
2.1 Características que diferencian a una empresa de servicios de una empresa industrial....	28
2.2 Departamentos que integran un Hospital y funciones que comprenden.....	29
2.2.1 Asamblea de Accionistas y Consejo de Administración.....	29
2.2.2 Director General o Gerencia General.....	29
2.2.3 Recepción de Pacientes.....	29
2.2.4 Compras.....	30
2.2.5 Almacén.....	31
2.2.6 Servicios Médicos.....	31
2.2.7 Personal.....	33
2.2.8 Contraloría.....	34
2.2.9 Servicios Generales.....	35
2.2.10 Auditoría Interna.....	35
CAPÍTULO 3	
<i>Sistema de Costos en la Administración de un Hospital</i>	
3.1 División Contable en un Hospital.....	45
3.2 Catálogo de Cuentas	46
3.2.1 Importancia y contenido del catálogo de cuentas	46
3.2.2 Guía Contabilizadora de los servicios que presta un hospital	52
3.3 Prorratio Primario y Prorratio Secundario.....	53
3.3.1 Prorratio Primario.....	53
3.3.2 Prorratio Secundario.....	58
3.4 Análisis de los Costos de Distribución.....	63
3.5 Determinación del Costo Unitario de Servicio.....	69
3.6 La Información Financiera de un Sistema de Costos en la Administración de un Hospital	71

CAPÍTULO 4

Caso Práctico

4.1 Generalidades.....	81
4.2 Antecedentes de la empresa.....	82
4.3 Metodología de Solución.....	84
4.3.1 Catálogo de Cuentas	85
4.3.2 Separación de los costos fijos y variables por centro de costo.....	89
4.3.3 Bases de Prorratio Primario	94
4.3.4 Prorratio Primario.....	95
4.3.5 Bases de Prorratio Secundario	98
4.3.6 Prorratio Secundario.....	98
4.3.7 Registro de Libro Mayor	101
4.3.8 Balance General.....	117
4.3.9 Estado de Resultados	118
4.3.10 Determinación del Costo Unitario de Servicio	119
4.3.11 Cédula de Punto de Equilibrio de varios servicios.....	121
4.3.12 Papeles de Trabajo y anexos.....	123
CONCLUSIONES.....	141
BIBLIOGRAFÍA.....	143

Introducción

Generalmente cuando se habla de costos nos imaginamos una fábrica en la que a través de etapas se obtienen productos elaborados. Sin embargo, existen otras entidades que aún cuando no producen bienes tangibles, también generan erogaciones en el desarrollo de sus actividades y por ello necesitan de la Contabilidad de Costos para la adecuada administración de recursos, mismos que son limitados.

Además las mismas empresas fabriles necesitan calcular sus costos de distribución: los posteriores a la obtención de productos terminados.

Los cambios que ocurren en el mundo que nos rodea exigen de todas las organizaciones ya sean estas públicas o privadas, una capacidad de adaptación e innovación constante, estas exigencias y tecnologías de vanguardia generan presiones para establecer nuevas formas de proceder para aumentar el impacto de la institución en la comunidad.

Los hospitales como prestadores de servicios de relevancia social deben estar atentos al desarrollo de tecnologías no solo para adaptaciones temporales para circunstancias favorables, sino para acciones gerenciales ya que al aprovechar al máximo los conocimientos, mejorara la eficiencia y eficacia al prestar los servicios.

Los factores externos y muchos más hacen que el hospital moderno sea una institución compleja en la que la administración pasa hacer una preocupación principal. Esto mismo genera que se refuercen ideas sobre eficiencia y racionalidad que antes era de segundo plano, la función administrativa gana mayor espacio en el hospital ya que se integra a varias actividades de asistencia y no se ve como una instancia de apoyo aunque el énfasis sea en la dimensión gerencial, se entiende que el desarrollo de un hospital depende también de su desarrollo físico y tecnológico. Los Hospitales tienen que trabajar con distintos tipos de organización, miles de empleados, diferentes tipos de gerente, pero la actividad principal es el cuidado de la salud de los pacientes. Es por ello que surgió en mí la inquietud de analizar los beneficios que se derivan de aplicar en forma coordinada un Sistema de Contabilidad de Costos, en un centro de hospitalización.

Objetivo

Las organizaciones y empresas de salud están luchando día a día por optimizar sus servicios y controlar mejor su administración y sus costos, tratando de equilibrar su actividad principal que es el cuidado de la salud de los pacientes y los negocios exitosos.'

El objetivo principal de este trabajo, es proponer un sistema de contabilidad de costos en la administración de un hospital y a su vez poderle proporcionar a una empresa de salud una perspectiva mas amplia del medio en el que se desarrolla, a través de un análisis de los costos que genera el prestar los servicios, y así aplicar una serie de controles para una toma de decisiones más adecuada, optimizar los recursos de la empresa y planear sus acciones futuras.

Dentro de los objetivos específicos, podemos mencionar que este trabajo tiene la finalidad de conocer:

- a) La estructura organizacional y la administración de un Hospital.
- b) Los diferentes procedimientos, métodos y técnicas de la contabilidad de costos aplicables a la administración de un hospital.
- c) La división contable de un Hospital.
- d) Identificación de los ingresos y egresos por departamento.
- e) Identificación de los costos por departamento, de cada servicio prestado.
- f) Determinación de del costo unitario de servicio
- g) Proporcionar información financiera más analítica.

A través de los objetivos mencionados podemos proporcionar una información mas exacta y oportuna a la empresa, y así poder elaborar una serie de análisis que le permita a la empresa tomar decisiones más adecuadas sobre la empresa y a su vez evaluar los controles internos para optimizar los recursos.

Antecedentes

Para comprender en su totalidad el origen de los Hospitales en México, es necesario remontarse a la época de la colonia española en México cuando con la llegada de los españoles al nuevo continente arribaron varias órdenes religiosas, quienes bajo el concepto medieval de "Caridad", proporcionaron los primeros servicios hospitalarios. Esto fue la razón principal para la fundación de los 128 hospitales en el siglo XVI en México.

La necesidad de atención de enfermedades locales y de otras nuevas que llegaron con los visitantes españoles de Europa, motivaron el la creación de hospitales. En 1524, se inauguró el primero de ellos en México, el Hospital de la Concepción de Nuestra Señora, que años después cambiaría su nombre por el de Hospital de Jesús de Nazareno.

En el siglo XVIII, la idea de la Caridad se mantenía vigente a pesar de que se buscaba que los servicios proporcionados a los enfermos fueran mejores. Al mismo tiempo que el imperio español comenzaba su decadencia, iniciaba la evolución de la práctica médica en los hospitales, donde ya lo importante no era sólo contar con personas que ayudaran a los enfermos a "bien morir" sino para reestablecerles su salud.

Este cambio en la conciencia médica motivó al gobierno a asumir el control de las instituciones de salud y no dejarlo a las organizaciones religiosas, de este modo, los conceptos de derechos humanos, caridad y asistencia médica se elevaron al concepto de "Beneficencia Pública", más acorde a los cambios sociales y políticos originados por el movimiento de independencia en 1810.

Para 1821 el gobierno independiente ordenó que todos los hospitales existentes en la Ciudad pasaran a manos del Ayuntamiento. En 1841; la Junta Médica del Distrito Federal es sustituida por el Consejo Supremo de Salubridad, encargado de vigilar la enseñanza y práctica de la medicina, propagar y preservar las vacunas, dictar las medidas de higiene pública, inspeccionar los establecimientos públicos, así como redactar el Código Sanitario de la República Mexicana. La última etapa de cambios en el ámbito de la salud durante el siglo XIX, fue resultado de las Leyes de Reforma en el gobierno del Presidente Benito Juárez en 1859, en base a estas leyes y a la confiscación de los bienes del Clero, el estado se hacía cargo de la política de salud.

El Hospital General de México fue inaugurado el 5 de febrero de 1905 por el Presidente Porfirio Díaz, con la presencia del Dr. Liceaga y su primer director, el Dr. Fernando López, todo el personal que integraba este nuevo Hospital contaba con nombramiento firmado por el mismo Presidente Díaz, así mismo cabe resaltar también que los gastos de los servicios públicos de salud comenzaron a tomar en cuenta en el presupuesto de egresos de la federación.

La Institución desde sus inicios, funcionó como establecimiento de beneficencia a cargo del Poder Ejecutivo de la Secretaría de Estado y Gobernación para la asistencia gratuita de enfermos indigentes sin importar edad, sexo, raza, nacionalidad ni creencias religiosas, principios que a la fecha perduran y motivan el trabajo que se desarrolla en el Hospital.



Entre otras áreas, desapareció la Junta de Beneficencia Pública creada en el régimen porfirista siendo sustituida en 1914 con la Dirección General de Beneficencia Pública. Cuando inicia la etapa de reconstrucción del país en 1917 con la promulgación de la nueva Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se vuelve fundamental la presencia del Hospital General de México y de su equipo de médicos ante la constante y creciente aparición de epidemias y la predominante insalubridad del país.

En 1943 se creó la Secretaría de Salubridad y Asistencia con la fusión de la Secretaría de Asistencia Pública y el Departamento de Salubridad, dependiendo el Hospital General de México de dicha dependencia. Bajo la dirección del Doctor José Kuthy Porter, en 1985 el Hospital General de México enfrentó una de las pruebas más duras de su existencia, el terremoto que se registró en la Ciudad de México destruyó la unidad de Ginecobstetricia y la Residencia de los Médicos, además de incontables pérdidas humanas entre pacientes, médicos, residentes y enfermeras.



El 23 de mayo de 1986, se publica en el Diario Oficial el Decreto por el que se crea como Organismo Administrativo Desconcentrado, jerárquicamente subordinado a la Secretaría de Salud, con autonomía operativa, en el que se le atribuyen para el cumplimiento de sus fines una serie de funciones a fin de dotarlo de autonomía operativa y mayor presencia institucional para la prestación de servicios de salud a población abierta.

A partir de 1986 se consolidaron los cambios estructurales de la organización médica del hospital, cuando la Dirección General se apoyó en cuatro áreas, tres de carácter médico y una de índole administrativa. Cada una dividida a su vez en subdirección, división, servicio y departamento.

El fortalecimiento de la estructura interna del Hospital, motiva que el 11 de Mayo de 1995, se cree el Hospital General de México como organismo Descentralizado del Gobierno Federal con personalidad jurídica y patrimonio propios, durante la gestión del Doctor Juan Ramón de la Fuente como Secretario de Salud y Presidente de la Junta de Gobierno de la Institución. El 1° de Mayo de 1997 y como consecuencia de la descentralización, se autorizó la propuesta de modificación estructural del Hospital General de México por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Situación Actual

En enero de 1999, la junta de Gobierno del Hospital General de México designó al Doctor Francisco Higuera Ramírez para el período 1999-2003, y fue ratificado en su puesto en enero de 2004 para el periodo 2004 – 2009.

Cada año se realizan 4 juntas de gobierno en las que se revisa la información de la productividad de los diferentes servicios que integran el Hospital con base en los indicadores de gestión. En estas reuniones se revisan los cuadernos estadísticos y los informes del director general, donde se puede verificar datos como egresos, ingresos, cirugías, exámenes de laboratorio, estudios de radiología, ultrasonidos, entre otros.

El Hospital cuenta con 40 servicios, donde cada uno de ellos ofrece a los usuarios atención de segundo y tercer nivel hospitalario. Cuenta además con áreas dedicadas a la enseñanza, la investigación y la enfermería. Los servicios son los siguientes:

SERVICIOS HOSPITAL GENERAL DE MÉXICO			
Oftalmología	Oncología	Genética	Medicina General
Otorrinolaringología	Geriatría	Patología	Farmacología Clínica
Audiología y Foniatría	Terapia Intensiva	Banco de Sangre	Neumología
Cirugía General	Anestesiología	Medicina Física y Rehabilitación	Reumatología
Urología	Quirófano Central	Urgencias	Neurología
Nefrología	Clínica del dolor	Cirugía Experimental	Infectología
Gastroenterología	Laboratorio Central	Pediatría	Endocrinología
Ortopedia	Radiología e Imagen	Cardiología	Medicina Preventiva
Cirugía Plástica	Medicina Interna	Alergia e Inmunología	Dermatología

Con la implementación del Programa de Transparencia y Combate a la Corrupción, y de la Cruzada Nacional por la Calidad de los Servicios de Salud, se reportan las acciones relevantes llevadas a cabo en la Institución, entre las que destacan los siguientes proyectos:

1. Programa de Citas Vía Telefónica. El Hospital General de México ha venido proporcionando un poco más de 710 mil consultas como promedio en los últimos tres años.

El programa tiene el siguiente procedimiento:

2. Evaluación de la Satisfacción del Usuario.
3. Sistema de Urgencias Médicas con Atención, Calidad y Respeto (SUMAR).
 - ✓ Se implementó a partir del año 2004 y establece como objetivos principales la disminución de los tiempos de espera y la mejora en la calidad de la información, partiendo de un diagnóstico de la situación operativa del servicio de urgencias con base al cual se desarrollaron un conjunto de acciones programadas.
4. Sistema de Monitoreo para la Gestión de la Calidad.

Organizado a través de 3 índices relacionados con: Trato Digno en Urgencias; Organización en Servicios de Urgencias y Atención Médica Efectiva. Los resultados obtenidos en estos indicadores han sido satisfactorios y muestran la correcta aplicación de las medidas para elevar la calidad y calidez de los servicios proporcionados en el Hospital General de México.
5. Comité de la Calidad Hospitalaria.

Tiene como objetivo principal establecer un Programa de Mejora Continua en los servicios que presta la Institución. Debido a la importancia de este programa se conformaron 4 subcomités para trabajar en las áreas de oportunidad detectadas en la Institución, siendo estos subcomités los siguientes:

 - a) Información e Imagen Institucional.
 - b) Actualización de los Manuales de los Servicios Médicos.
 - c) Admisión y Egresos Hospitalarios.
 - D) Tiempos de Espera en Consulta Externa.

6. Implementación del Aval Ciudadano.

Se han llevado a cabo acciones pertinentes para motivar la participación de las Organizaciones Civiles y Educativas en la evaluación, de manera independiente y transparente, sobre las acciones que realiza el Hospital en los indicadores de Trato Digno en Urgencias. El Aval Ciudadano sirve como un mecanismo de reflexión, identificación de necesidades y expectativas de los usuarios e incorporación de acciones de mejora, que permiten elevar la calidad y calidez de los servicios proporcionados, así como la satisfacción y reconocimiento de los ciudadanos atendidos.

El Hospital General de México está próximo a cumplir sus primeros 100 años de vida, y a su vez se hizo mención, como antecedente histórico con el fin de reafirmar la importancia que esta Institución ha tenido para la sociedad mexicana desde su fundación. Sin embargo el desarrollo del tema y su finalidad, puede ser aplicable para un hospital tanto público como privado.

CAPÍTULO 1

GENERALIDADES SOBRE LA CONTABILIDAD DE COSTOS

1.1 Concepto de Costo

El Costo es el conjunto de recursos erogados y por erogar para la obtención de bienes, o servicios, son valuados, para efectos contables, en unidades monetarias, se atribuyen a un período determinado y están relacionados con funciones fabriles y no fabriles. (1)

Las funciones fabriles, son el conjunto de actividades que intervienen en el manejo y/o transformación de determinados insumos necesarios para la producción de bienes útiles. Comprenden desde la adquisición de materiales, hasta la entrega de los productos terminados al almacén.

Las funciones no fabriles, son las destinadas a la distribución de productos y/o servicios. Entendiendo por distribución, el proceso por medio del cual es posible hacer llegar al consumidor bienes y/o servicios.

Es la suma de la inversiones que se han efectuado en los elementos que concurren en la producción y venta de un artículo o desarrollo de una función.

1.2 Clasificación de los Costos

Los costos se clasifican con base en distintos enfoques. (2) Enseguida se presentan algunas clasificaciones de costos, considerando en éstas las más importantes.

A) En cuanto a la naturaleza de las actividades que los originan:

- **COSTO DE PRODUCCIÓN:** Son los que se generan en el proceso de transformar la materia prima en artículos terminados Esta formado por tres elementos básicos: materia prima directa, sueldos y salarios directos y costos indirectos de producción.
- **COSTO DE OPERACIÓN**

Esta conformado por lo siguiente:

- ✓ **Costo de Distribución ó de Venta.-** Comprenden las erogaciones que se efectúan desde que el artículo se ha terminado, su proceso de venta, hasta ponerlo en manos del consumidor.
- ✓ **Costo de Administración.-** Se integra, como su nombre lo indica, por los costos administrativos originados después de la entrega de los bienes, hasta recibir su valor en caja y aquellos comunes a la operación de la empresa no identificables, como costo de producción o costo de distribución.
- ✓ **Costo Financiero.-** Se refiere a los costos causados por el financiamiento en la empresa, (intereses) así como comisiones y cargos diversos por servicios prestados principalmente por las instituciones bancarias.

Por tanto, la distribución comprende todas las actividades necesaria para convertir en dinero el efecto manufacturado y abarca los gastos de venta, los gastos de administración y los gastos financieros conectados a esta actividad distribuidora.

B) En cuanto a su tendencia de variabilidad:

- **COSTOS VARIABLES.-** Se modifican en función directa al volumen de operaciones realizadas.

Los costos variables de producción, son aquellos que sufren aumentos ó disminuciones proporcionales a los registrados en el volumen de producción.

Los costos variables de distribución y financiamiento (y en casos excepcionales de administración), son aquellos que cambian en proporción a las modificaciones en función al volumen de ventas.

- **COSTOS FIJOS.-** Permanecen constantes dentro de un periodo determinado independientemente del volumen de producción o de venta.
- **COSTOS SEMIFIJOS, SEMIVARIABLES, MIXTOS.-** Son aquellos que tienen una raíz fija y un elemento variable, sufren modificaciones al ocurrir determinados cambios en los volúmenes de producción o venta.

Como ejemplos tenemos: materiales indirectos, supervisión, capacitación de personal, agua, energía eléctrica, etc.

C) En cuanto a su identificación:

- **COSTOS DIRECTOS.-** Son aquellos que se pueden identificar y cuantificar plenamente con la producción terminada y/o con la función de venta.
- **COSTOS INDIRECTOS.-** Son aquellos que no se pueden identificar y cuantificar plenamente con la producción terminada y/o con la función de venta.

D) En cuanto al momento en que se determinan:

- **COSTOS HISTÓRICOS.-** Se determinan con posterioridad a la conclusión al período de costos.

Primero se consume y luego se determinan el costo en virtud de los insumos reales. Puede utilizarse tanto en costos por órdenes, como en costos por procesos.

El Costo Histórico, indica lo que realmente costó el artículo.

- **COSTOS PREDETERMINADOS.-** Se determinan con anterioridad o durante el período de costos. Mediante ciertos estudios, resulta posible obtener, de antemano con mayor o menor exactitud el dato del costo respectivo además de aportar mayor control interno, oportunidad en la información y visión a futuro.

Los Costos Predeterminados, se clasifican con referencia a la precisión de su cálculo, en Costos Estimados y en Costos Estándar.

- ✓ Costos Estimados.- Su cálculo se basa en la experiencia que la empresa tiene de períodos anteriores, considerando las condiciones económicas y operativas presentes y futuras; y quizá en algunas partes se empleen métodos científicos.

El Costo Estimado, indica lo que puede costar un artículo.

- ✓ Costos Estándar.- Su cálculo se basa en la experiencia de trabajo normal de una empresa, así como condiciones económicas y otros factores propios de la misma empresa.

El Costo Estándar, indica lo que debe costar un artículo.

E) En cuanto a su grado de control:

- COSTOS CONTROLABLES.- Su monto puede ser modificado a corto plazo por los directivos de la empresa. Son los originados en un centro de responsabilidad, considerándose controlables únicamente por ese centro.
- COSTOS NO CONTROLABLES EN EL ÁREA EN DONDE SE ORIGINAN.- Su monto, se deriva de decisiones tomadas a largo plazo, no puede ser modificado y controlado fácil y rápidamente durante un periodo normal de operaciones.

1.3 Concepto de Contabilidad de Costos

La Contabilidad de Costos, es una rama de la Contabilidad General que registra, clasifica, controla e informa, con mayor grado de análisis, las operaciones de los costos de los centros fabriles, de servicios y comerciales de una empresa, de tal manera que las cuentas que se llevan en relación con la producción, la administración y la venta, sirvan a los administradores para la determinación de costos unitarios y totales, de los artículos producidos o servicios prestados, para lograr así una explotación económica, eficiente y lucrativa. (3)

1.4 Objetivos de la Contabilidad de Costos

La Contabilidad de Costos, es más analítica que la Contabilidad General. Tiene como funciones principales: la determinación, predeterminación, capacitación, registro, acumulación, clasificación, análisis e interpretación de los costos; así como la elaboración de los estados financieros y reportes que servirán de base en la toma de decisiones y para llevar un control adecuado de los costos incurridos y comparar estos con los predeterminados. (4)

Puede decirse que los objetivos principales que persigue la Contabilidad de Costos son:

A) Proporcionar suficiente información en forma oportuna a la dirección de la empresa, para contribuir a la planeación control y gestión de la empresa, para una mejor toma de decisiones.

B) Obtención del costo unitario por producto elaborado o servicio prestado, el cual es el auxiliar en la fijación de políticas de precios y de comercialización, en otras decisiones importantes, tales como: la eliminación o sustitución de un bien o servicio, por otro de mayor calidad y rentabilidad, etc.

C) Contribuir a la planeación de utilidades y a la elección de alternativas por parte de la dirección, proporcionando anticipadamente los costos de producción, distribución, administración y financieros.

D) Proporcionar información periódica más frecuente y analítica a la entidad para efectos de evaluar los inventarios, por medio de la implementación de un sistema de inventarios perpetuos, el cuál proporciona información constante sobre los productos, sin necesidad de practicar un recuento físico para la elaboración de estados financieros, y así controlar la eficiencia de las operaciones.

1.5 Costo de Operación.

El costeo operacional se ocupa de todas las erogaciones necesarias para hacer funcionar una entidad, sin incluir aquellas para la adquisición de activos y las destinadas a la creación de inventarios. (6)

Las funciones del costo de operación son:

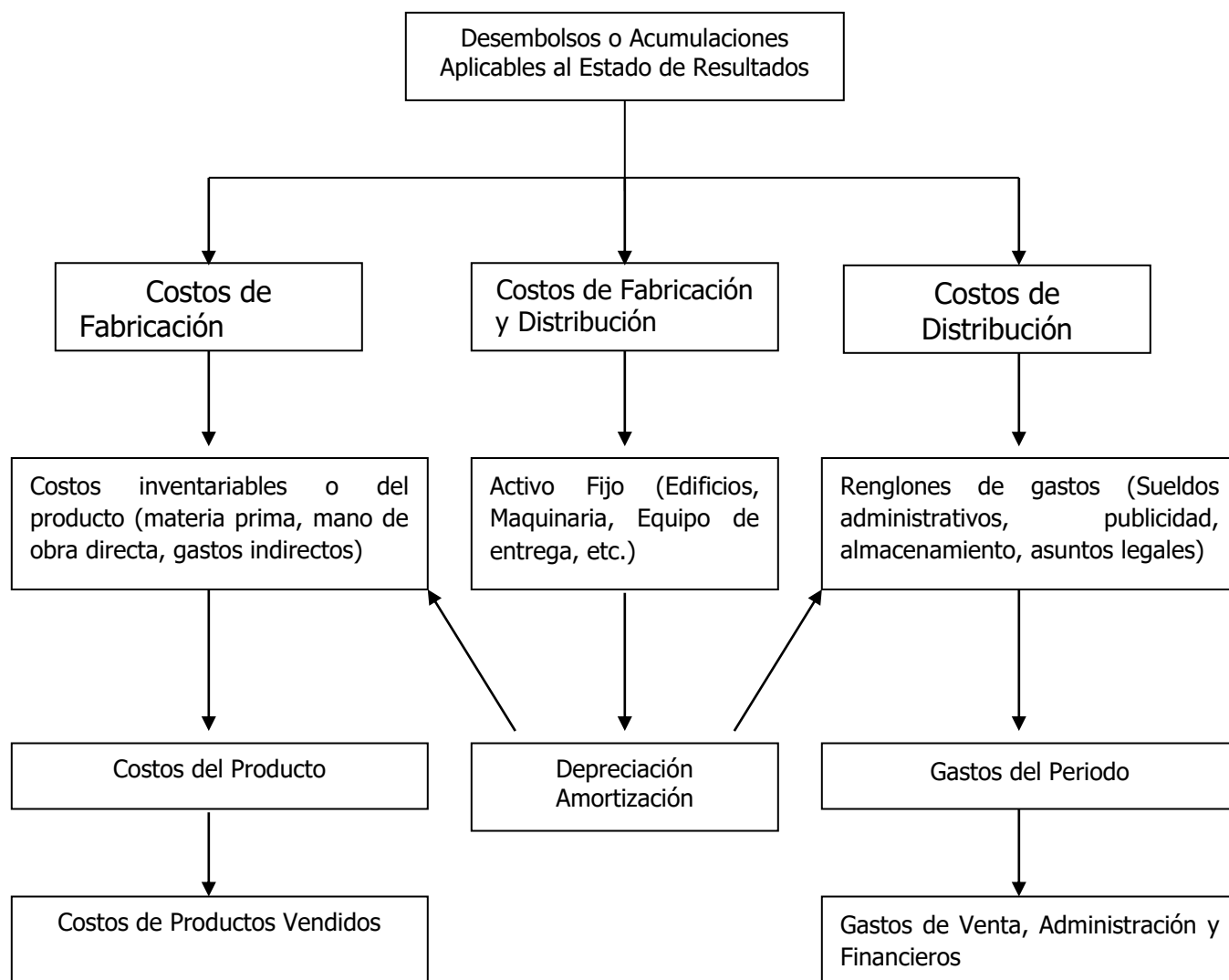
- A) La venta de los artículos producidos o adquiridos y de servicios; comprendiendo aquellas para:
 - Obtener pedidos.- crear y mantener la demanda, ejemplo: publicidad.
 - Atender pedidos.- para almacenar los artículos vendidos; por concepto de transportación de las unidades vendidas; para financiamiento a los compradores y la realización de la cobranza.
- B) La administración de recursos materiales y humanos de la entidad para el buen financiamiento de la misma.
- C) La obtención de recursos ajenos que la empresa necesita para desarrollar sus actividades, siempre y cuando los costos producto del desarrollo de esta función, no sean susceptibles de ser identificados con unidades de producción o venta, específicas.

El costeo de operación, no crea inventarios y por lo tanto los costos de que se ocupa no son incorporados a los artículos manufacturados o adquiridos, sino que son cargos directamente a cuentas de resultados, haciendo su aplicación inmediata a los ingresos del periodo. Este tratamiento se fundamenta en que los costos de distribución, se refieren a una fase posterior a la elaboración y almacenamiento de los artículos terminados.

Los costos de distribución, son en su mayoría indirectos e invariables por lo que su control a través de los departamentos, es más difícil de realizar, que tratándose de los costos de producción.

La Contabilidad de Costos, es aplicable a diferentes ramas industriales, extractiva, de transformación, y de servicios; y en el área comercial. En la industria extractiva y en la de transformación, es utilizado, tanto el costeo de inversión como el costeo de operación. Pero en la industria de servicios el costeo primordialmente realizado es el de operación, esto se debe a la naturaleza de estas entidades, cuyo giro, no es la producción de bienes, sino la prestación de servicios.

Enseguida se muestra una gráfica del movimiento de los costos de inversión y de los costos de operación. (5)



Fuente: (5) Backer y Jacobsen "Contabilidad de Costos" Un enfoque administrativo para la toma de decisiones. 14 Editorial Mc Graw-Hill, México 2000.

(6) Cárdenas Nápoles Raúl "Contabilidad de Costos 3" ANFECA, Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., (IMCPAC), México 2000

CLASIFICACIÓN DE LAS INDUSTRIAS O EMPRESAS

Clase de Empresa	Actividad Económica General	Actividad Específica	Tipo de Costo	Unidad de Costo
1. Extractiva a) Recursos no renovables b) Recursos Renovables	Explorar en forma directa los normales.	Minería Petroleo Canteras Agricultura Bosques Pesca	Exploración	Tonelada Barril Tonelada Producto o múltiplo m2 de madera Toleda
2. Transformación	Modificación de las características físicas o químicas de recursos naturales o de ciertos materiales para la elaboración de un producto terminado.	Compra de materia prima Transformación en productos terminados.	Compra Producción Distribución	Artículo o múltiplo de artículo (pieza, ciento, millar, kilogramo, tonelada, litro, etc.
3. Comercial	Compra a productores o mayoristas de artículo terminados para su venta a subsecuentes comerciales o consumidores finales.	Compra y Venta de artículos terminados.	Compra y Distribución	Artículo o múltiplo de artículo.
4. Servicios				
a) De Transporte	Trasladar personas, animales, y objetos de un lugar a otro.	Personas Animales Objetos	Operación	Pasajero-Kilómetro Tonelada-Kilómetro Tonelada-Kilómetro
b) Públicos	Proporcionar servicios a la comunidad en general.	Energía eléctrica Teléfono Gas Agua Hospitales	Operación	Kilowatts-Hora Llamada m3 m3 Paciente por día
c) Otros(Hoteles,Hospitales Restaurantes,etc.)			Operación	
5. Financiera			Operación	
a) Crédito	Servicio Intermediario en Crédito.	Operaciones Bancarias		Cuenta de Cheques manejada.
b) Seguros	Srvicio Intermediario en riesgos y daños.	Operación de Seguros		Póliza de Seguros expedida.
c) Fianzas	Servicio Intermediario en Garantías.	Operación de Finanzas		Póliza de Fidelidad

1.6 Técnicas para determinar y analizar el Costo de Operación

1.6.1 Por Tiempo Determinado

El costo atendiendo al tiempo, puede ser determinado en dos formas:

- a) Histórico: Después de haber incurrido en él.
- b) Predeterminado: Antes de que se incurra en el costo.

Para realizar esta predeterminación, se precisa de las siguientes bases:

- La experiencia, la cual origina costos estimados, indicando lo que "puede costar".
- Estudios Técnicos que permiten realizar un verdadero costeo estándar; indica lo que "debe costar".

1.6.2 Por perfeccionamiento

El Costo atendiendo a este rubro puede ser determinado por:

a) Asignación, Prorratio, Distribución y Aplicación.

- Asignación.- Consiste en llevar el costo a donde corresponda. La asignación se utiliza cuando las partidas de costos puedan identificarse en relación directa a departamentos específicos ó áreas de responsabilidad.
- Prorratio.- Es dividir el costo entre quienes corresponda. Se da cuando existen costos que tienen que dividirse entre dos o mas departamentos o centros de costos.
- Distribución o prorratio secundario.- Es la división del costo, entre los usuarios del mismo. Se utiliza para dividir aquellos costos correspondientes a un departamento o centro de costos, entre aquellos a los que presta servicios.
- Aplicación.- Es una asignación indirecta, llevando el costo a la unidad de costeo correspondiente, en función de cuotas predeterminadas.

b) Centros de Costo.

Un Centro de Costos, es una agrupación lógica de actividades similares o unidad contable, que contiene costos directos (asignados) e indirectos (prorratiados o distribuido). Entendiéndose por costos directos, los costos que son plenamente identificables con el centro de costos y que se originan en él; e indirectos, los que no se originan en la unidad contable, pero de los que tienen participación por haber recibido servicios del centro en el que originaron.

Por cada unidad contable se llevan, cuentas separadas a fin de acumular los costos directos, por los que considera responsable al funcionario que esté a cargo del departamento.

La delimitación de estos centros, generalmente no coincide con la organización funcional, pues la base de determinación de un centro de costos, está en función de la importancia de las actividades para efectos de costo, pudiendo dividir un departamento en dos centros o integrar en un solo centro, dos unidades funcionales.

La contabilidad del centro de costos, implica una asignación clara de responsabilidad y autoridad, limitación de las erogaciones, medición cualitativa y cuantitativa de las labores; comparación de los costos incurridos contra los predeterminados y con los costos de actividades similares.

Dentro del Costo de Operación pueden distinguirse tres tipos de centros de costos:

- ✓ Los originados por funciones de venta.
- ✓ Los generados por funciones de administración.
- ✓ Los que surgen de la función financiera; es decir, de aquellas actividades destinadas a la obtención de recursos ajenos a la entidad y a su aplicación a la administración de la empresa.

c) Unidades Operacionales o Unidades del Costo de Operación.

La unidad del Costo de Operación, es el factor en función del cuál se expresan los costos. Es un elemento indispensable para determinar el costo unitario funcional o por centro de costo.

Las unidades operacionales, son específicas para cada entidad, pues dependen de:

- La actividad que desarrolle la misma: su giro.
- La unidad de venta, ejemplo: caja, kilo, litro, kilowat, etc.
- Los servicios que puede prestar un departamento a otro.
- La naturaleza de las erogaciones, por ejemplo:

GASTOS DE VENTA.- Las unidades de costo podrían ser:

- ✓ Zonas Geográficas
- ✓ Tamaño de pedido
- ✓ Vendedores
- ✓ Clientes
- ✓ Productos
- ✓ Número de pedidos servidos
- ✓ Número de paquetes entregados

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN.- ejemplo de unidades de costo:

- ✓ Número de cuentas manejadas
- ✓ Horas de trabajo

GASTOS FINANCIEROS.- Originados en el desarrollo de las labores de administración de la entidad; podrían expresarse sus costos:

- ✓ Por \$ vendido
- ✓ Por \$ de utilidad obtenida

La unidad o unidades del costo operacional, deben ser proporcionales al volumen de actividades que desarrolle la empresa, tanto de venta o de prestación de servicios, como de administración y financieras. Esto con el propósito de no dificultar el cálculo del costo unitario. Por ejemplo, en una distribuidora de cerveza, no sería conveniente tomar como unidad una botella, por la gran cantidad de unidades que se manejan, lo correcto es utilizar como unidad, un cartón de cervezas, con lo cual se reduce el número de unidades a manejar y se simplifican los cálculos. En cambio en una distribuidora de automóviles, lo correcto es tomar como unidad, un automóvil.

1.7 Procedimientos del Costo de Operación

1.7.1 De Control Interno.

La Contabilidad de Costos, contempla dentro de sus objetivos principales, al control, el cual se enfoca hacia dos aspectos:

- A) El control interno
- B) El control por áreas responsabilidad

En cuanto al Control Interno, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, lo define como: " El plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en una entidad para la protección de sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, la promoción de la eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la administración". (9)

El Control Interno, está integrado por cuatro elementos: Organización, Procedimientos, Personal y Supervisión.

Los procedimientos, son los indicativos prácticos de cómo hacer las cosas. En cuanto a los de Control Interno, son los principios que se utilizan en la práctica y que contribuyen a una buena organización, siendo auxiliares en la planeación y sistematización de las operaciones. Dichos procedimientos deben estar estructurados claramente y por escrito en el denominado, manual de procedimientos. De esta manera se facilitará al personal cumplir adecuadamente sus funciones.

Los procedimientos son además, una guía para la implantación de registros y formas para el control de operaciones de una entidad y por lo tanto para la elaboración de informes. De los manuales de procedimientos más importantes, dentro de la Contabilidad de Costos, son indispensables: el catálogo de cuentas y los aplicables a registros y formas.

Los procedimientos de control interno, deben ser trazados de tal forma, que el desarrollo de una labor o labores por una o varias personas, se compruebe automáticamente con las actividades ejecutadas por otra u otras personas, evitando duplicidad de funciones y separando las labores de registro, operación y custodia. De esta manera, es posible descubrir e inclusive evitar fugas de recursos, lo que repercute en una reducción de costos, siempre y cuando, los incrementos a las utilidades por la adopción de determinados procedimientos de control interno, superen al costo de su implantación y funcionamiento.

1.7.2 De control por Áreas de Responsabilidad.

❖ Reportes de Costos y Gastos por Áreas de Responsabilidad

Los reportes de costos y gastos por áreas de responsabilidad, dan información acerca de uno de los elementos formativos del centro de costos: los cargos directos o controlables, desembolsos que pueden incrementarse o reducirse por las decisiones más o menos inmediatas de los responsables de supervisar dichas erogaciones, ajustándose desde luego, a un presupuesto. (10) Y (11)

Un área de responsabilidad o un centro de responsabilidad, es aquella unidad, en la que se concentran únicamente los costos originados en ella y sobre los cuales es posible ejercer control. Es la unidad administrativa de más bajo nivel dentro de la organización. Puede estar comprendida por una sola persona e inclusive por todo un departamento siempre y cuando éste último, se sitúe en el plano más bajo de la estructura de la organización.

Para niveles superiores de responsabilidad, se utiliza en término grupo de responsabilidades, el cuál está constituido por una unidad de supervisión que controla a centros subalternos, sobre los que se tiene control indirecto en cuanto sus costos y que ejerce control directo sobre los originados en la propia unidad de supervisión.

Tanto los centros de responsabilidad, como los grupos de responsabilidad, están dirigidos por personas que tiene autoridad suficiente para ordenar erogaciones necesarias en la realización de sus actividades, como la obligación de responder ante los efectos de dichas actuaciones. Es por ello necesario que cada jefe inmediato o supervisor, presente un informe de su área aunado a los que correspondan por los centros que dependen de él.

Puede decirse, que un informe de costos por áreas de responsabilidad, es el medio a través del que se conoce la eficiencia de las labores desarrolladas en cada área, en términos de costos. Transmitiéndose en comunicación vertical ascendente. (FIGURA 1)

El uso de los Reportes de gastos y costos por áreas de responsabilidad, está soportado por un sistema presupuestal por áreas de responsabilidad, en los que se fijan los estándares de eficiencia que permiten el cálculo de las desviaciones (real – predeterminado).

Los reportes de gastos y costos por áreas de responsabilidad, se presentan en coordinación con el periodo presupuestal, para facilitar la determinación de desviaciones, mostrándose únicamente aquellas de importancia relativa y sobre las cuales se tenga control, para evitar distraer la atención, de lo que realmente es importante y no confundir a los usuarios.

Los objetivos de los reportes de gastos y costos por áreas de responsabilidad son:

- Informar a los administradores, gerentes, jefes de departamento y supervisores de sección, acerca del grado de eficiencia con que se ha logrado reducir los costos.
- Reportar las desviaciones significativas en función de su área de origen y de la responsabilidad individual, haciendo comentarios y sugerencias pertinentes para la corrección de diferencias negativas, enterando al máximo dirigente de la empresa en forma resumida.
- Observar el comportamiento del Control Presupuestario.
- Facilitar la elaboración de presupuestos subsecuentes.
- Controlar costos de importancia relativa.
- Motivar a los responsables para que lleven a cabo sus actividades con mayor eficiencia.

De lo anterior se concluye, que el procedimiento de estos reportes, es una herramienta de control, indispensable en un Sistema de Contabilidad Integral Operacional.

Los elementos principales que debe reunir un reporte de gastos y costos, por áreas de responsabilidad son:

1. Número de área.- Es la clave de identificación de la misma.
2. Nombre del área o descripción de funciones.- Se refiere, en forma general, a las actividades que se desarrollan en la unidad de responsabilidad.
3. Nombre de la persona responsable del área.
4. Gerencia, departamento o sección a la que pertenece el área.
5. Nivel.- Ubicación del área dentro de la estructura organizacional.
6. Mes y año al que se refiere el informe.

7. Partidas de costos controlables, indicando su clave de identificación, nombre y monto correspondiente al mes y el acumulado a la fecha del informe, presentando tanto los costos reales, como los predeterminados; así como las desviaciones a favor o en contra que surjan de la comparación de ambos, las cuales se expresan para fines de la Contabilidad de Costos, en unidades monetarias.
8. Comentarios por parte del responsable, sobre las desviaciones encontradas.

Ejemplo de presentación de un reporte de costos y gastos por Áreas de Responsabilidad.

FIGURA 1

HOSPITAL M E B O								
Área Número:			Gerencia, Departamento o Sección:					
Nombre del Área o Descripción de funciones:			Responsable:					
Nivel:			Mes:			Año:		
<u>COSTOS CONTROLABLES</u> (Moneda Nacional)								
Concepto o partida:	Del mes:				Acumulado a la Fecha:			
	Real	Predeterminado	Desviación		Real	Predeterminado	Desviación	
			(+)	(-)			(+)	(-)
Comentarios del Responsable: _____								

1.8 Sistemas: Contabilidad Integral Operacional

La Contabilidad Integral Operacional, es el conjunto de técnicas y procedimientos coordinados para proporcionar información sobre operaciones rutinarias, a través de los registros históricos y anticipados, con mayor detalle o análisis a los que ofrece la contabilidad tradicional; de situaciones de poca frecuencia, pero de importancia relevante y que por lo tanto es necesario analizar. Todo ello enfocado hacia el logro de una administración por excepción, sobre la base de asignación de responsabilidades por áreas, la utilización del costo estándar, del costo directo o por lo menos la separación de los costos en fijos y variables, de un sistema presupuestal, del proceso electrónico de datos y de otros elementos de planeación y control; el análisis del costo-volumen-utilidad, etc., para la toma de decisiones a nivel gerencial. (12)

La contabilidad Integral Operacional, permite la centralización de la información clave, hacia los altos niveles gerenciales, para que estos puedan ocuparse de los problemas de trascendencia y deleguen aquellas decisiones de carácter rutinario, a niveles inferiores; teniendo un adecuado control sobre la totalidad de la empresa, si es que esta, es de naturaleza mercantil o de servicios, o de un sector, la distribución, cuya importancia es cada vez mayor para las empresas manufactureras en pleno crecimiento.

El costo operacional, es un elemento esencial de la Contabilidad Integral Operacional, que contribuye al logro del ciclo administrativo: planeación, dirección y control, como sigue:

A) En la Planeación:

- Con la proporción de datos para la elaboración de los presupuestos de costos de operación, por área de responsabilidad.
- La determinación de los costos controlables por área responsable.
- La predeterminación de costos para evaluar posibles opciones de solución.

B) A la Dirección:

- Es la conjunción de elementos que coadyuvan a la planeación y al control; contándose con bases sólidas sobre las cuáles deberá enfocarse la acción.

C) En cuanto al Control:

- Actuando como medio de comunicación; al enterar al personal de los planes y presupuestos aprobados por el cuerpo administrativo, que deben ser cumplidos para el logro de los objetivos de la entidad.
- Como medio de motivación; para que el individuo sienta que está satisfaciendo sus objetivos personales, al mismo tiempo que labora en beneficio de la empresa. Por ejemplo: con la fijación de áreas de responsabilidad y la obligación de cada responsable de presentar un reporte de costos y gastos por áreas de Responsabilidad, dicho responsable, procurará realizar sus labores con mayor eficiencia, puesto que su responsabilidad está perfectamente delineada. Todo ello aunado a un adecuado sistema de incentivos.
- Como medio de verificación, a través de la comparación entre los resultados reales y los predeterminados, detectando desviaciones y analizándolas en cuanto a sus causas y efectos, para encontrar soluciones.

1.9 Métodos de Análisis empleados en el Costo de Operación.

Los métodos de análisis expuestos en este trabajo, son primordialmente referidos a desembolsos necesarios para la realización de venta, ya que en lo que se refiere a los costos de administración, dentro de los cuales se encuentran comprendidos los financieros, su aplicación y análisis es bastante subjetivo. (13) Y (14)

Los métodos de análisis utilizados en el costo de operación, se realizan desde dos puntos de vista:

- Cualitativo.- en cuanto a la naturaleza de los elementos que integran el costo.
- Cuantitativo.- precisa la cantidad monetaria de cada elemento.

El análisis se efectúa, tanto para fines de control para verificación rutinaria y para tomar decisiones sobre situaciones especiales.

1.9.1 Por naturaleza o clase de gastos.

A este análisis se le denomina primario, por ser la forma más simple de desglose. Un ejemplo de esto, lo constituye cualquier catálogo de cuentas de un Sistema de Contabilidad Financiera, en el cual se hace una clasificación de las erogaciones en base a cuentas y subcuentas. Este tipo de análisis es útil para:

- ✓ Conocer el monto de los costos por cada clase de ellos.
- ✓ Comparar el presupuesto con cifras reales.
- ✓ Costear las diversas fases de la distribución.
- ✓ Comprobar el cumplimiento con las obligaciones fiscales.

1.9.2 Por funciones.

Por conjunto de actividades coordinadas hacia un fin común. Este tipo de análisis permite conocer la aportación, en costo total de distribución. También puede efectuarse por centros de costo y áreas de responsabilidad.

1.9.3 Por tipo de productos.

Este análisis tiene como objetivo:

- ✓ Conocer si cada una de las mercancías proporciona un margen de utilidad y saber, en su caso, el monto del mismo.
- ✓ Conocer las pérdidas generadas por cada producto o servicio.
- ✓ Establecer niveles mínimos de venta en aquellos productos de baja rentabilidad.
- ✓ Determinar el monto de partidas de costos como: comisiones, publicidad, descuentos a clientes, que es posible otorgar en base al monto y volumen de ventas sin afectar substancialmente las utilidades en forma negativa, e inclusive lograr un incremento de ellas a futuro con la implantación de dichas erogaciones.

1.9.4 Por zonas o mercados.

Con el objeto de medir el consumo potencial de cada región, con base en la capacidad económica y necesidades de los consumidores.

1.9.5 Por clases de clientes.

Distribuidores, mayoristas, detallistas, comisionistas, locales, foráneos, etc. Obteniendo información sobre cuál de estas relaciones produce mayores beneficios e inclusive, cuál origina pérdidas.

1.9.6 Por Métodos de Venta.

- ✓ Con facilidades de entrega: venta al mayoreo, menudeo, por sucursales, por correo, etc.
- ✓ Con facilidades de pago: contado, crédito, con reserva de dominio.

Este enfoque proyecta la conveniencia o inconveniencia de la utilización de cada uno de los métodos de venta descritos.

1.9.7 Por monto de los pedidos.

Auxilia a la fijación de descuentos por volumen de venta.

1.9.8 Por canales de distribución opcionales.

Se ocupa del cálculo de los costos en que sería necesario incurrir a fin de sustituir un canal de distribución por otro y los beneficios que repercutiría. Ejemplo: cambiar la utilización de comisionistas por personal propio de la empresa para la realización de la venta; atendiendo al nivel mínimo de ventas para que la adopción de una determinada alternativa sea favorable.

1.9.9 Punto de Equilibrio y Análisis de la relación Costo-Volumen-Utilidad

El punto de equilibrio, es una técnica para analizar las relaciones entre los costos variables, fijos y las utilidades. Es utilizado por la empresa para determinar el nivel de operaciones necesario para cubrir todos los costos operativos y para evaluar la rentabilidad asociada con los diversos niveles de ventas.

Se conoce como punto de equilibrio, al volumen de ventas que no genera utilidad ni pérdida; es decir: en el que el monto de los ingresos es igual al monto de los costos. (15)

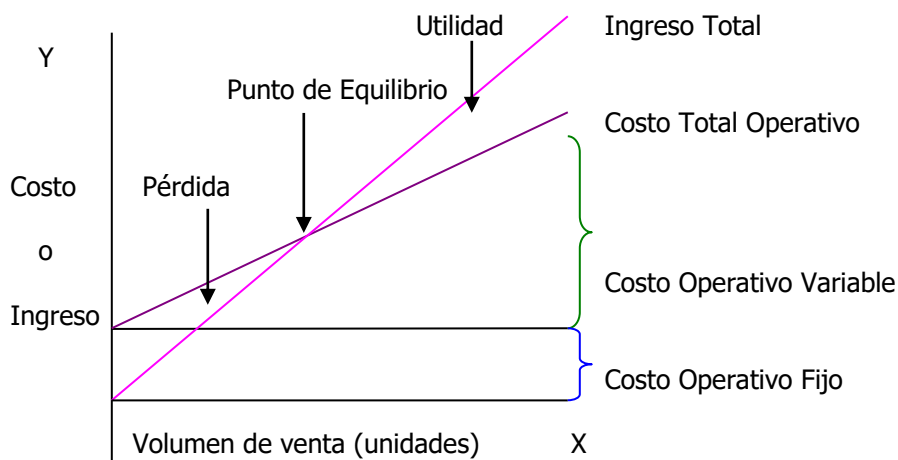
La solución algebraica al punto de equilibrio es la siguiente:

P= Precio de Venta por unidad
Q= Cantidad vendida en unidades

FC= Costos Fijos por periodo
VC= Costos Variables por unidad

$$Q = FC / (P - VC) = \text{PUNTO DE EQUILIBRIO OPERATIVO DE LA EMPRESA.}$$

El punto de equilibrio también puede obtenerse gráficamente:



En el eje de las "x", se sitúa la variable volumen de ventas en unidades. En el eje de las "y", se ubica el costo y el ingreso, expresados en unidades monetarias.

Los costos fijos se representan por una línea horizontal; ya que no varían sino que permanecen constantes a cualquier volumen de ventas o producción.

La línea del costo total, se traza a partir de los costos fijos. La zona comprendida entre la recta de costos fijos y la del costo total, es el costo variable. Esta área se amplía a medida que el volumen de ventas es mayor.

La recta de ingresos se traza uniendo dos puntos:

- Aquel en dónde no hay ventas y por lo tanto no hay ingresos (0,0).
- El punto que refiere el volumen presupuestado o el que actualmente alcanza la empresa, con el cuál se obtendrá o se obtiene un determinado ingreso.

El lugar en donde se interceptan la línea de ingresos y la recta de del costo es el volumen o monto de ingresos en el punto de equilibrio; a un volumen inferior a este punto, se generan pérdidas y a un volumen por encima de este, se obtienen utilidades.

En el análisis de los costos de distribución, el punto de equilibrio es de gran utilidad, ya que permite conocer no solo el volumen de ventas o monto de ingresos que es necesario alcanzar para obtener utilidades, sino también:

- Es posible saber, tratándose de una empresa con resultados positivos, cuál es el margen de seguridad con el que se encuentra trabajando o presupuesta trabajar sobre el punto de equilibrio. Lo que proporciona a la empresa un cierto grado de certidumbre en la obtención de utilidades y sirve de apoyo en el estudio de posibles soluciones para incrementarlas.
- Analizar la estructura de los costos, por ejemplo: si predominan los costos variables sobre los fijos o viceversa, como ocurre en las empresas de servicios.

Esto debe tomarse en cuenta al decidir modificar los precios de venta o en la substitución de un producto por otro, en la que estén de por medio diferentes costos unitarios variables.

Este análisis, puede aplicarse a cada tipo de producto que maneje la empresa, e inclusive, tratándose de la fijación de precios, puede proyectarse una gráfica por cada alternativa, para así poder observar los cambios en el punto de equilibrio.

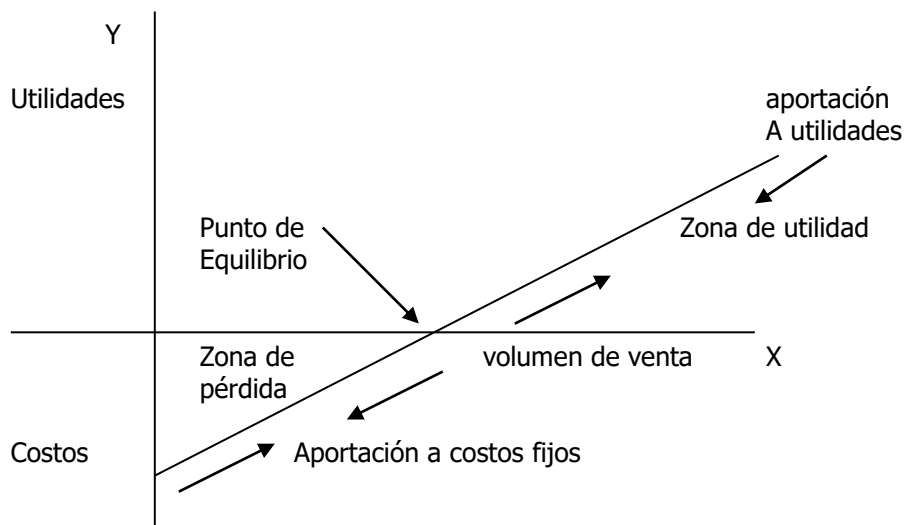
Cabe mencionar, que el punto de equilibrio tiene ciertas limitaciones, ya que es únicamente válido dentro del campo de relevancia o intervalo de ventas, en el cuál los costos fijos son constantes, comprendido en el nivel de actividades económica a la que esta trabajando la entidad o en la que proyecta operar.

Además esta técnica considera que al modificar alguno de los factores que se conjugan para la obtención de utilidades: precio de venta, volumen de ventas, costos fijos y variables, y composición o mezcla de ventas, los demás elementos permanecen inmóviles.

Para llegar a conclusiones verdaderas, es necesario examinar dichas variables, considerando los efectos recíprocos, así como su reflejo neto en las utilidades. A este enfoque se le denomina análisis del grupo costo - volumen – utilidades.

El análisis del grupo costo – volumen – utilidades se basa en la técnica del punto de equilibrio y se diferencia de esta última, precisamente por estudiar los factores de la utilidad en forma integrada, para poder escoger la mejor alternativa sin tener que optar por la que exija el punto de equilibrio más bajo, sino por la que ofrezca mayores utilidades, sin sobre pasar, la capacidad de la empresa.

Esta técnica emplea la gráfica de utilidades, en el cual, la línea de ingresos y las de costos son sustituidas por una sola, que representa la aportación a costos indirectos, en la zona de pérdida; y la utilidad, una vez que las ventas cubren totalmente el importe de los fijos y superan a los costos variables. El punto de equilibrio se localiza en donde esta línea cruza el eje de las "x".



Las opciones a las que puede recurrirse para incrementar las utilidades, y sobre las que se hacen algunas consideraciones en este trabajo, a la luz del enfoque costo – volumen – utilidades son:

- Aumentar el precio de venta.
- Aumentar el volumen de ventas.
- Disminuir el costo fijo regulado.
- Disminuir el costo variable unitario total.
- Aumentar el precio de venta.

Antes de decidir modificar el precio unitario de venta, es necesario realizar estudios de mercado, aplicar el punto de equilibrio y utilizar otras herramientas de estudio.

- Aumentar el volumen de ventas.

El optar por el incremento al volumen de venta, posiblemente traería como consecuencia la necesidad de elevar los costos por concepto de publicidad, otorgar mayores descuentos o disminuir el precio de venta.

✓ DISMINUIR EL COSTO FIJO REGULADO

Como ya se explicó anteriormente, los costos fijos regulados son aquellos cuyo nivel no se ve afectado directamente con las alteraciones en el volumen de ventas o producción, pero que pueden ser cambiados por la gerencia, con base en un presupuesto.

Antes de decidir eliminar ciertas partidas de costos fijos regulados, conviene ponderar cada una de estas opciones, para saber cual es la más benéfica, pues el suprimir costos no implica necesariamente la maximización de las utilidades.

Ejemplo que muestra las repercusiones de la modificación a costos fijos regulados en las utilidades proyectadas.

El comité de presupuestos pretende eliminar las siguientes partidas:

• Sueldo de un nuevo gerente auxiliar de promociones de ventas	\$ 25,000.00
• Sueldo de un nuevo director auxiliar de investigaciones científicas	\$ 50,000.00
• Donativos a la Cruz Roja Mexicana	\$100,000.00
• Patrocinio de un programa de radio	\$ 50,000.00

TOTAL \$ 225,000.00

Se supone que suprimiendo las tres primeras partidas, no se afecta el volumen de ventas, pero que si se suprime también la cuarta, traería un efecto negativo de 4,000 unidades. Enseguida se presenta el cuadro que muestra el efecto de estas decisiones.

Concepto	Presupuesto Preliminar	Alternativa 1 Repercusiones eliminando las tres primeras partidas	Alternativa 2 Repercusiones eliminando las cuatro partidas
Pronóstico de ventas (unidades)	150,000	150,000	146,000
Precio promedio de venta	30	30	30
Ingresos estimativos por venta	4,500,000	4,500,000	4,380,000
Costo variable estimado, a \$14.00 por unidad.	2,100,000	2,100,000	2,044,000
Costo Fijo regulado estimado	424,000	249,000	199,000
Costo Fijo constante estimado	1,587,000	1,587,000	1,587,000
Costo Total Estimado	4,111,000	3,936,000	3,830,000
Utilidad de Operación Proyectada	389,000	564,000	550,000
✓ Volumen en el Punto de Equilibrio (unidades)	125,687	114,750	111,625
✓ Punto de Equilibrio	<u>2,011,000</u>	<u>1,836,000</u>	<u>1,786,000</u>
Q = $\frac{FC}{P - VC}$	<u>30-14</u>	<u>30-14</u>	<u>30-14</u>

Costo fijo total: regulado más constante.

En el cuadro anterior se observa que la alternativa 1, es la que rinde mayores utilidades, aún cuando la alternativa 2, presenta un volumen en el punto de equilibrio, inferior; lo que confirma que, el factor decisivo en el análisis costo – volumen – utilidades, es: la recuperación en la utilidades proyectadas; y no sus efectos en el volumen en el punto de equilibrio.

✓ LA DISMINUCIÓN DEL COSTO VARIABLE, UNITARIO Y TOTAL.

EJEMPLO: Si una empresa tiene varias sucursales y el costo variable unitario de distribución de "x" mercancía, es diferente en cada establecimiento, puede asignarse un reparto de mayor número de productos a aquellas plantas que tengan los menores costos; tomando en cuenta, antes de decidir, la probable necesidad de adquirir más unidades de transporte, lo que vendría a incrementar los costos fijos, a través de su depreciación, en la línea recta. Además, lo más seguro es que las diferentes zonas de consumo, no cuenten con la misma potencialidad económica, y por lo tanto el monto de ventas para cada una de estas áreas, no sea igual.

El costo variable total, puede disminuirse manejando un mayor volumen de artículos, cuyo costo variable unitario, sea más bajo que el de otro u otros, siempre y cuando, dichos productos sean aceptados en el mercado, y esta decisión no lleve a incurrir en otros costos, como serían los de publicidad, los cuáles provocarán un efecto negativo de la aplicación de esta resolución.

1.10 Costo Directo

El Costo directo, también denominado *Costo Variable* o *Costo Marginal*, es método utilizado por la contabilidad de costos, basado en principios económicos, donde se analiza el comportamiento de los costos de producción y operación, para clasificarlos en costos fijos y variables, con el objeto de proporcionar información a la dirección de la empresa para su proceso de planeación estratégica. Y así establecer cual es la combinación óptima de precios y volumen de operación de los productos que generan mayor retribución sobre la inversión de acuerdo con la ley de la oferta y la demanda, y a su vez tener mayor control de las fuentes que generan utilidades, y facilitar la toma de decisiones. (17) Y (18)

1.10.1 Diferencia entre Costo Directo y Costo Absorbente

Llevando acabo una comparación entre el costo directo y el costo absorbente, si se analiza de cómo esta integrado el costo de producción, en el *costo directo* esta integrado sólo por los costos cuya magnitud cambia en razón directa de los aumentos o disminuciones registrados en el volumen de producción, es decir, los costos variables de materia prima, mano de obra y cargos indirectos variables; y en el *costo absorbente* está integrado por la materia prima directa, la mano de obra directa y los cargos indirectos, sin importar que dichos elementos tengan características fijas ó variables en relación con el volumen de producción. Ahora bien si se hace un análisis de los costos fijos de producción, en el *costo directo* no se capitalizan sino que se consideran costos del periodo; se llevan al estado de resultados inmediata e íntegramente en el periodo en que se incurren; y en el *costo absorbente* los costos fijos, se capitalizan ya que forman parte del costo de producción y se llevan al estado de resultados, cuando y a medida que los productos elaborados se venden afectando el renglón de costo de ventas.

1.10.2 Fundamento Legal

El fundamento legal, para aplicar el sistema de costeo directo en personas morales, se ubica en el segundo párrafo del artículo 45-A, de la Sección III del costo de lo vendido, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos. (19)

CAPÍTULO 2

ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE UN HOSPITAL DE SERVICIOS GENERALES

La estructura organizacional de una entidad, es la forma en que están divididas y ordenadas las actividades de la empresa, para el logro de un objetivo común, estableciéndose las relaciones que guardan dichas funciones y los diferentes grados de autoridad y responsabilidad indispensables para la adecuada ejecución de labores, tanto en el presente como en el futuro.

El plan de organización debe estar integrado tomando en cuenta que debe haber independencia entre los departamentos y actividades de operación, custodia y registro, a fin de promover el control interno automático.

Para la Contabilidad de costos, la estructura de la organización representa una guía de las funciones que se realizan en la entidad, sirviendo de base para la elección del sistema de costos aplicable y más conveniente en cada empresa; así como para el control del mismo una vez implantado.

Aún cuando cada entidad presenta características específicas que la hacen diferente de otras; y que por lo tanto precisa de un determinado plan de organización, pueden distinguirse dos tipos de entidades de acuerdo con la naturaleza de las operaciones que realizan; estas son:

- Las instituciones manufactureras
- Las instituciones de servicio

2.1 Características que diferencian a una empresa de servicios de una empresa industrial.

Empresa Manufacturera

- Se dedica a la producción de Bienes.
- Hay por lo tanto transformación de bienes en nuevos artículos.
- Existen dos tipos principales de funciones:
 - 1.- De producción
 - 2.- De distribución

Empresa de Servicios

- Se dedica a la realización de determinadas actividades a favor de terceros.
- No se efectúa la elaboración de un producto, sino que únicamente se venden servicios.
- Solo se ejecuta un tipo de funciones:
De distribución

Podemos decir que un Hospital pertenece a una Empresa de Servicios.

2.2 Departamentos que integran un Hospital y funciones que comprenden.

El organigrama que se presenta en la página 38 (FIGURA 2), es un modelo genérico de la estructura de un hospital, tomando en cuenta que en la práctica se da con modificaciones específicas para cada empresa. (21)

2.2.1 Asamblea de Accionistas y Consejo de Administración.

La asamblea de accionistas, es el órgano de mayor jerarquía dentro de una sociedad anónima; sus resoluciones se cumplen a través del Consejo de Administración o el Director General, elegido por ella.

El Consejo de Administración se encarga de dirigir y vigilar la operación de las actividades de la sociedad, otorgando al Director General, la suficiente autoridad, con la consecuente determinación de sus responsabilidades, para que este pueda ejecutar su labor administrativa adecuadamente. (22) y(23).

2.2.2 Director General O Gerencia General

Este puesto puede ser ocupado por cualquier profesionista que tenga la capacidad teórica y práctica para ejecutarlo, sin embargo es aconsejable que el Director General de un Hospital, sea un Médico, ya que este tiene pleno conocimiento de los requerimientos de un hospital y de su funcionamiento. Con esta afirmación no quiere hacerse pensar que no se requiera de los conocimientos administrativos que posee un especialista en la materia, siendo lo ideal, que ambas áreas del conocimiento: administración y medicina se concentrarán en una sola persona.

La labor del Gerente General, consiste en la vigilancia administrativa de un hospital, en cuanto a la adecuada atención a los pacientes, funcionamiento óptimo de las instalaciones, etc., ocupándose de situaciones especiales, que por su grado de importancia, deben ser resueltas por él.

Este funcionario tiene la obligación de rendir cuenta de su actuación anualmente y cuando así se le solicite la Asamblea General de Accionistas.

2.2.3 Recepción de Pacientes

Como se muestra en la página 39 (FIGURA 3), se encarga de atender a los pacientes al llegar al hospital, recabando datos generales de identificación y la orden médica en su caso, para ser intervenidos quirúrgicamente; además da orientación acerca del cuarto en que serán instalados, de los servicios adicionales que pueden contratar tales como: teléfono y televisión dentro del cuarto de estancia, cama extra para un acompañante, etcétera; y del costo de cada servicio.

La recepción de pacientes comprende:

- a) La elaboración y control de cuentas, tanto de los pacientes de consulta externa, de los hospitalizados, concentrando todos los comprobantes por servicio que haya recibido el paciente y vales por medicamentos que vayan siéndole suministrados, con el objeto de poder determinar el importe de la factura o cuenta.
- b) Expedientes: Cada paciente tendrá una hoja clínica, en la que se registrarán todas las atenciones médicas que le sean otorgadas.
- c) Llevar el control de los pacientes que están próximos a ingresar al hospital, con el fin de no aceptar compromisos con los que no se pueda cumplir.

- d) Elaborar una lista de los pacientes que ingresan y salen del hospital diariamente; así como un resumen de los ingresos por servicios del día, del cuál mandarán una copia al área de contabilidad, adjunto a las copias de las facturas, para su registro.
- e) Procesar la información obtenida, detallada de los incisos (c) y (d), para determinar las medidas estadísticas, como: día de estancia, consulta diaria, porcentaje de ocupación promedio de estancia, promedio de pacientes en lista de espera, etc., lo que servirá de base para la mejor administración del hospital, la elaboración de presupuestos y el cálculo de los costos.
- f) Caja: En esta sección se concentran los ingresos diarios, por cobro de los servicios suministrados y otros conceptos, ya sea en numerario o en títulos de crédito, los cuáles se depositarán al día siguiente en la cuenta bancaria que para tal efecto se utilice, enviando al departamento de contabilidad la ficha de depósito correspondiente. Además proporciona el dinero en efectivo para el pago de gastos menores; para lo cuál se ha creado un fondo fijo de caja y se ha determinado el importe mínimo que puede tener un gasto para ser cubierto con dicho fondo. Los demás compromisos, superiores al límite preestablecido, serán pagados con cheque, que de preferencia deberá cruzarse para quitarle su carácter de negociable, con lo que se logra un mayor control de las erogaciones. Este documento es elaborado y registrado por contabilidad, pero por dos personas distintas, contra comprobantes y es firmado por una persona autorizada ajena a Caja y a Contabilidad.

2.2.4 Compras.

Sus funciones son:

- Llevar el control de las solicitudes de compra y devoluciones de mercancía hechas por el almacén.
- Elaborar un programa de compra y entrega.
- Investigar las fuentes de abastecimiento y hacer una análisis en cuánto a precio, costos, oportunidades de crédito, tiempo de entrega, etc.
- Negociar precios y expedir pedidos de compra, así como tramitar la entrega y verificar la recepción de la mercancía.
- Atender a proveedores.
- Informar a contabilidad de las compras efectuadas, mediante comprobantes.

Es conveniente, que en el departamento de compras, se lleve a cabo una adecuada rotación de personal, para evitar que siempre sea un mismo agente de compras el que contrata con un determinado proveedor y que haya acuerdos entre ellos que no convengan a la empresa.

Las compras rutinarias serán autorizadas por el jefe de departamento, basándose en el presupuesto; las compras no rutinarias, lo serán a nivel del director e inclusive del Consejo de Administración.

Las mercancías que con mayor frecuencia adquiere un Hospital son:

- 1.- Artículos de Farmacia
- 2.- Comestibles
- 3.- Papelería
- 4.- Servicios de Lavandería

Fuente: (21)Holmes Freeman "Administración de los Servicios de Salud" Editorial Interamericana, México 2002 30

(22)Pigors Paul "Administración de Personal" Editorial Continental, México 2000.

(23)Calvo Marroquín Octavio "Derecho Mercantil" Editorial Banca y Comercio, México 2002.

Tratándose de medicamentos, se realizan compras habituales de aquellos productos con los que debe contar todo hospital y de medicamentos especiales, que no se utilizan normalmente y que por lo tanto no es conveniente tener en inventario, pero que en determinado momento son utilizados. Este tipo de artículos se solicitan estrictamente bajo orden médica.

La compra de comestibles, se realizarán tomando en consideración el número promedio de pacientes por día.

En cuanto a la lavandería, en ocasiones resulta más conveniente contratar este servicio, que contar con un activo en ropería, maquinaria de lavandería y con personal capacitado para su operación, este último elemento, implica adquirir mayores responsabilidades de tipo laboral.

FIGURA 4

2.2.5 Almacén

Actividades:

- Envía la requisición de mercancías al departamento de compras.
- Recibe las mercancías enviadas por el proveedor, cuidando que reúnan las características específicas en el pedido, informando a compras y a contabilidad, de la recepción.
- Vigila que el inventario se encuentre dentro del nivel mínimo y máximo establecido, llevando un registro de entradas y salidas por unidades, sin conocer el costo de las mismas.
- Realiza la clasificación física de los artículos, responsabilizándose a su vez, de la conservación de sus condiciones originales. Además llevará un control de las de las mercancías en mal estado.

El almacenista debe conservar las requisiciones de mercancías debidamente firmadas por el solicitante, con el objeto de controlar y comprobar las salidas de almacén por este concepto. También se llevará un control de las devoluciones hechas a proveedores, archivando las notas de crédito correspondientes.

El almacén de comestibles, contendrá alimentos que puedan conservarse durante un tiempo razonable, el cuál será determinado por la entidad; y alimentos que por su naturaleza será necesario tener un abastecimiento diario, siendo más práctico, que sean entregados por el proveedor directamente a la cocina, haciéndole la entrega en presencia del jefe de esta, quién firmará de recibido la nota de comestibles para que el proveedor pase a la caja a recibir el pago. De esta forma, la cocina pasa a ser extensión del almacén de comestibles.

FIGURA 5

2.2.6 Servicios Médicos

a) Diagnóstico y Consulta Externa

Se ocupa del análisis de los pacientes que acuden al hospital, para ser atendidos médicamente al ser internados.

Para poder emitir un diagnóstico acerca del estado de salud del paciente, algunas veces es necesario recurrir a los servicios de laboratorio y radiología.

Laboratorio y Radiología también da servicio a Hospitalización. (24) y (25)

b) Hospitalización

Comprende la instalación de aquellos pacientes, cuya permanencia en la institución será no menor de 24 horas y/o necesiten ocupar un cuarto de estancia.

Los servicios de hospitalización se subdividen en:

- Hospitalización general.
- Cuna: se ocupa de los infantes nacidos en el hospital.
- Emergencias y terapia intensiva: se dedica a los pacientes que requieren ser operados inmediatamente a su llegada al hospital y aquellos que necesitan de un cuidado muy especial debido a la gravedad de su enfermedad.

La hospitalización incluye la aplicación de inyecciones, sueros, aplicación de medicamentos, etcétera; vigilancia del estado de salud del paciente, hasta la proporción de alimentos y en general, el cumplimiento de las indicaciones del médico particular. Todos estos servicios son proporcionados por personal de enfermería y los médicos de guardia.

El personal que atiende a cirugía y hospitalización, en el mismo la jefa de enfermeras será la encargada de asignar al personal su cargo, las diferentes actividades de estos dos departamentos, previendo las posibles inasistencias y la manera de cubrirlas.

c) Cirugía

Las intervenciones quirúrgicas generalmente son realizadas por médicos que no forman parte del personal de la entidad. Son profesionistas que eligen un determinado hospital, para operar a sus pacientes, previo aviso a la institución. Naturalmente que el personal de enfermería y los médicos de la organización, colaboran con el cirujano en la realización de su trabajo.

La utilización del quirófano no se carga al cirujano, sino directamente al paciente, a través de cuotas fijas por tiempo de ocupación, previamente establecidas.

d) Cocina

Prepara los alimentos para:

- Los pacientes, de acuerdo con rutinas y dietas especiales que señalen las ordenes médicas.
- Los médicos que utilizan las instalaciones del hospital, con finalidad de contribuir a que se sientan cómodos dentro de él y por lo mismo sigan llevando a sus pacientes al mismo hospital, los que representa para la entidad una fuente de ingresos.

Como ya se explicó anteriormente, la cocina recibe los alimentos de abastecimiento diario, verificando que sea lo requerido y responsabilizándose de su utilización.

El hospital puede tener su propia cafetería. Sino cuenta con los recursos suficientes para su apertura y mantenimiento o simplemente si no le reporta un beneficio económico aceptable, puede permitir la introducción de un negocio ajeno, el cuál satisfaga las demandas de alimento por parte del personal y de los visitantes a la institución.

Fuente: (24) Holmes Freeman "Administración de los Servicios de Salud" Editorial Interamericana, México 2002. 32

(25) Atkinson, C. Clifford, "Administración de Hospitales"

(Fundamentos y Evaluación del Servicio Hospitalario), Editorial Trillas, México 2005.

Para fines de este ejemplo, se considera que la cafetería es independiente a la organización.

e) Ambulancias

Su función, es transportar hacia el hospital e inclusive llevar a su domicilio, a aquellos pacientes que requieren este servicio.

f) Médicos Internos

Son médicos que prestan sus servicios a la empresa con el fin de adquirir práctica profesional y cumplir con un requisito para terminar sus estudios. No forman parte del personal de la entidad; pero reciben una ayuda económica de la misma.

FIGURA 6

2.2.7 Personal

En este departamento como se muestra en la página 43 (FIGURA 7), es uno de los más importantes, estando a cargo de la administración del elemento humano; función bastante compleja, por ser el hombre, el factor que más variables presenta y cuya ponderación, resulta ser en la mayoría de los casos, muy subjetiva.

El departamento de personal presenta las siguientes divisiones:

a) Selección y Contratación de Personal

Es responsable de que la entidad cuente con personal capacitado, a un bajo costo.

A fin de que el hospital tenga siempre cubiertos sus requerimientos de personal, es aconsejable adoptar la política de atender a todo solicitante de empleo, aún cuando no haya vacantes. Para tal efecto se creará un archivo de personal potencial con todas las solicitudes de empleo presentadas; así en el momento en que surja la necesidad de hacer nuevas contrataciones, se dispondrá de una fuente de reclutamiento inmediata. Una vez comprobada la disponibilidad de recursos, se procederá a su selección en base a conocimientos, salud física y mental.

Para evitar problemas en cuanto al comportamiento del personal, se le dará a conocer el reglamento interior de trabajo en la fase de su introducción a la entidad; situación que quedará por escrito en el contrato celebrado.

Es muy importante, que haya transferencias y promociones de personal, procurando ubicar a los individuos, en el puesto en el que se desarrollen mejor sus capacidades e inclusive dando preferencia la personal de la empresa, en caso de existir vacantes.

En cuanto a la terminación de las relaciones de trabajo, deberán realizarse en las mejores condiciones para ambas partes, sin olvidar lo que establece la Ley Federal del Trabajo, en la materia.

b) Administración de Sueldos y Salarios

Sus funciones son:

- Procurar que los empleados estén remunerados en forma justa y adecuada.
- Definir perfectamente las responsabilidades que implica el ocupar un puesto determinado.
- Evaluar la ejecución efectiva en relación con las responsabilidades asignadas, así como promover incentivos, etc.

c) Relaciones Públicas

Esta división abarca tanto relaciones con el personal de la entidad, como con personas e instituciones ajenas a la misma. (26) y (27)

En cuanto a las relaciones con el personal, las actividades principales son:

- Elaborar, en su caso, un contrato colectivo y el reglamento interior de trabajo.
- Atender quejas, sugerencias y aspectos legales, incluyendo la terminación de la relaciones de trabajo.

d) Capacitación y Adiestramiento

La Ley Federal de Trabajo, señala la obligación que todo trabajador, que presta sus servicios a una entidad, debe ser capacitado y adiestrado, no es la única justificación para la existencia de esta división, ya que es conocido que el personal debe ser entrenado a fin de que desarrolle sus labores con mayor eficiencia, disminuyendo e inclusive eliminando, hasta donde sea posible, incurrir en errores; situación que tratándose de un hospital resulta por demás importante, considerando que no solo influye en la obtención de mayores utilidades, sino también en la atención adecuada a los pacientes, ya que un error en el tratamiento médico puede ocasionar efectos irreversibles.

Para la capacitación del personal, será necesario establecer programas bien definidos.

Dentro del departamento del personal, pueden existir divisiones tales como: de seguridad al personal, actividades recreativas y culturales: cuando la entidad posee el potencial económico suficiente para su mantenimiento.

2.2.8 Contraloría

Aún cuando cada uno de los departamentos ya mencionados, ejercen funciones de control dentro de su área, es necesario que exista un departamento, que se encargue del control de todos los elementos de la organización, a fin de lograr una coordinación integra de todas las secciones de la empresa. (FIGURA 8). A este departamento, generalmente se le denomina Contraloría o Finanzas; y presenta las siguientes divisiones:

- Tesorería
- Presupuestos
- Contabilidad General
- Contabilidad de Costos

a) TESORERÍA

Sus actividades principales son:

- ✓ Obtención de capital propio y ajeno.
- ✓ Establecer y dirigir la relaciones con los inversionistas.
- ✓ Encargarse del financiamiento a corto, mediano y largo plazo.
- ✓ Programar el manejo eficiente del efectivo.
- ✓ Investigar las posibles opciones de inversión que convengan a la entidad, para protegerla de los fenómenos económicos negativos, tales como la inflación.
- ✓ Implantar las medidas básicas preventivas de control interno para la protección de activos.

Fuente: (28) Holmes Freeman "Administración de los Servicios de Salud" Editorial Interamericana, México 2002. 34

(29) Attkinson, C. Clifford, "Administración de Hospitales"

(Fundamentos y Evaluación del Servicio Hospitalario), Editorial Trillas, México 2005.

b) PRESUPUESTOS

Sus actividades son:

- ✓ Planeación: consiste en la formulación de planes a corto plazo, visualizando los efectos y causas que incidan dentro de los planes a largo plazo.
- ✓ Control: consiste en verificar e identificar que los planes a corto y a largo plazo se vayan alcanzando a fin de lograr los objetivos generales de la empresa.
- ✓ La implantación del sistema de contabilidad.
- ✓ Instituir y revisar el sistema de información periódica y especial para este departamento, procedente de las diferentes áreas de la entidad, para su control.
- ✓ Formulación del presupuesto para la aprobación del Consejo de Administración.
- ✓ Prestar asesoramiento sobre problemas de la entidad, cuando le solicite el Consejo de Administración.
- ✓ Análisis e interpretación de los reportes que recibe.
- ✓ Administración de impuestos: tener conocimiento de las obligaciones fiscales para realizar una planeación fiscal financiera apegándose a lo que dictan las leyes.
- ✓ Estudio de los fenómenos económicos que afecten a la empresa, así como la posición que ocupa la entidad, dentro del entorno económico, político y social, lo que servirá de base para la planeación financiera.

c) CONTABILIDAD GENERAL

Se dedica a:

- ✓ La operación del sistema de contabilidad general.
- ✓ La explicación del contenido de los estados financieros y demás reportes, tanto a los usuarios internos, como a los ajenos a la entidad.
- ✓ Preparación de las declaraciones fiscales para el pago de impuestos y de los avisos que deben presentarse a organismos gubernamentales; así como la representación de la empresa ante dichas dependencias.

d) CONTABILIDAD DE COSTOS

Es una extensión de la Contabilidad General, aún cuando se encuentra separada de esta última. Su función radica en la ejecución del sistema de contabilidad de costos implantado. Además debe analizar los resultados obtenidos, proporcionando información periódica a la sección de Sistemas y Presupuestos y al Consejo de Administración.

2.2.9 Servicios Generales

Podría parecer que este departamento tiene menos importancia que los ya mencionados por dedicarse al aseo, mantenimiento y vigilancia, pero no es así; pues estas actividades son indispensables, no solo para el buen funcionamiento de un hospital, sino de cualquier entidad.

2.2.10 Auditoría Interna

Esta sección de la organización trabaja a nivel staff o de asesoría al Consejo de Administración. Sus funciones Básicas son:

- ✓ Revisar y valorizar la rectitud, propiedad y aplicación de la contabilidad, finanzas y controles de operación.
- ✓ Cerciorarse de la práctica correcta de las normas, programas y procedimientos establecidos para la buena marcha de las operaciones.
- ✓ Comprobar la veracidad de la contabilidad y otros datos desarrollados dentro de la organización.

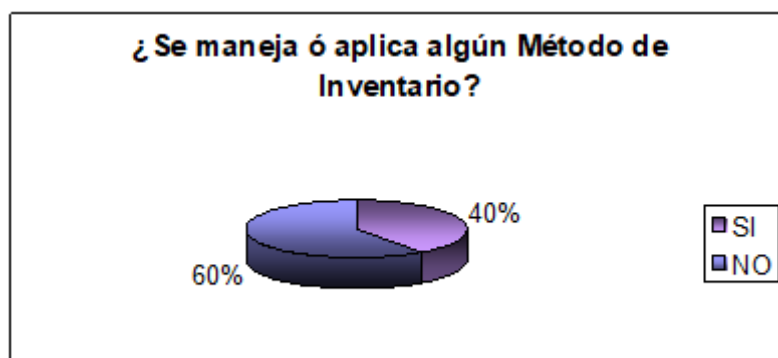
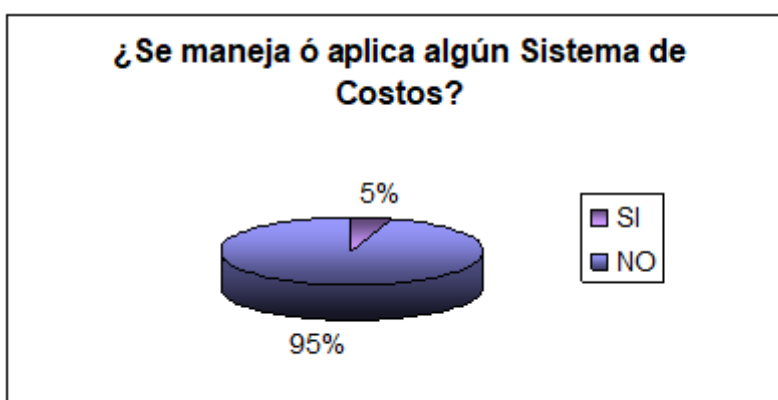
- ✓ Valorizar la calidad de actuación, en la ejecución de las responsabilidades asignadas al personal de la empresa.

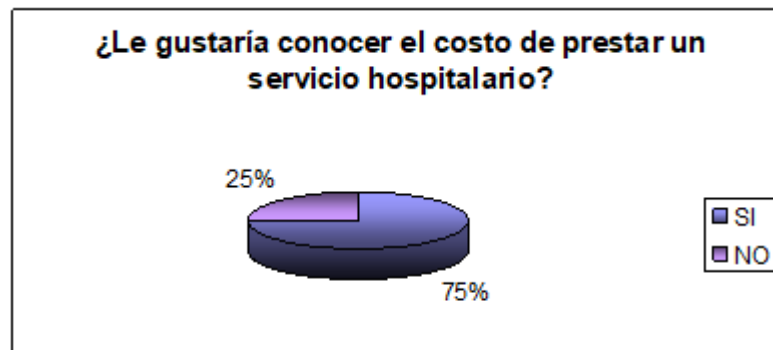
El auditor interno, no siempre puede valorizar la calidad de la actuación, debido a que existen actividades en la entidad, que son ajenas a sus conocimientos profesionales. En el caso específico de un hospital, pueden citarse las realizadas por el departamento de servicios médicos. En caso de que al auditor interno, se le encomiende hacer una auditoria operacional sobre esta área, debe contar con la cooperación de un médico, para que opine sobre la calidad de actuación.

Limitándose la responsabilidad del auditor, a la coordinación y supervisión del trabajo.

- ✓ Determinar si el control interno es adecuado.
- ✓ Informar oportunamente al Consejo de Administración de todas las deficiencias encontradas que puedan afectar las operaciones y resultados económicos de la organización y la forma de solucionarlas.
- ✓ Cooperar con los auditores externos para que realicen su labor adecuadamente. (28) y (29)

A continuación se presentan los resultados de una investigación que se realizó por medio de la aplicación de encuestas a veinte diferentes instituciones privadas de salud del estado de Hidalgo, Distrito Federal y Morelos.





De acuerdo con los resultados observados, solo el 5% de las instituciones de salud aplica un sistema de costos, aunque es indispensable para una empresa que presta servicios de salud, un control de inventarios por el medicamento y los comestibles que se utilizan en este tipo de empresas, sólo el 40% lo maneja, y un 90% de los de los hospitales piensa que es importante y útil para la toma de decisiones, implementar un sistema de costos.

CAPÍTULO 3

SISTEMA DE COSTOS EN LA ADMINISTRACIÓN DE UN HOSPITAL

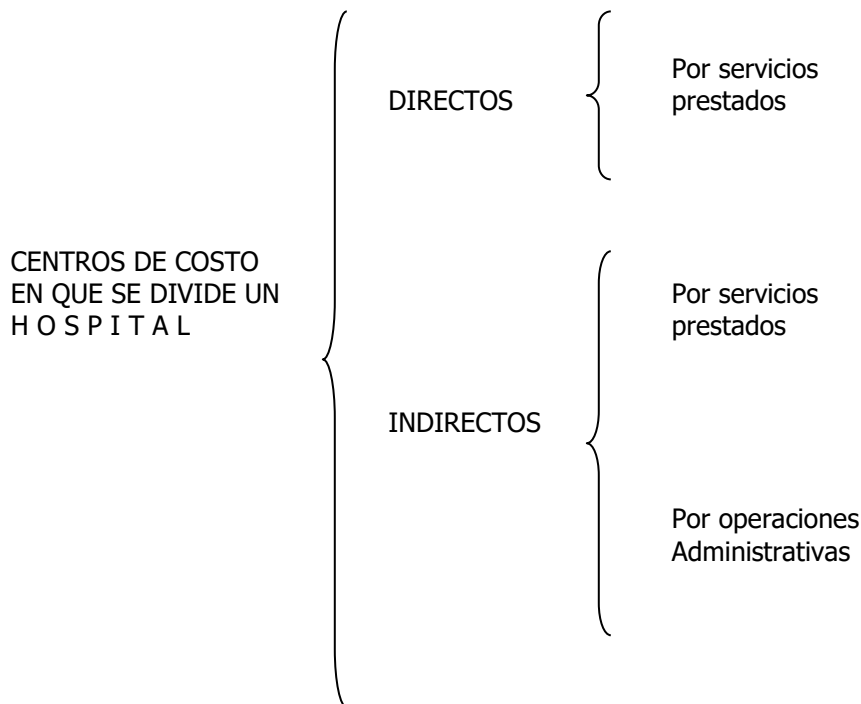
3.1 División Contable en un Hospital

Una vez conociendo las funciones que se lleven a cabo en un hospital, es posible determinar los centros de costo en que se necesita dividir dicha entidad; a los cuales se les asignan, prorratean, distribuyen o aplican los gastos reales o predeterminados, con el fin de obtener el costo del servicio prestado, que les corresponde a cada grupo de actividades similares o división contable y con ello tener un elemento de control de costos por secciones, a las cuales se les responsabilizará de las erogaciones originadas en ellas.

Los centros de costo, para efectos de este trabajo, se han clasificado en directos e indirectos. Los directos, son los que a semejanza de los denominados productivos en la entidad fabril, contendrán finalmente todos los costos erogados o a erogar por el Hospital. Los centros indirectos, son aquellos que absorben todas las erogaciones derivadas de las actividades administrativas y de aquellas destinadas a complementar los servicios directos. (30) y (31)

En una entidad fabril, los centros de costo indirectos se denominan de servicios.

Enseguida se hace mención, a los centros de costo en que puede dividirse un hospital.



CENTROS DE COSTO DIRECTOS

CENTROS DE COSTO INDIRECTOS

POR SERVICIOS PRESTADOS

Consulta Externa
Ambulancias
Laboratorio
Radiología
Quirófano o Cirugía
Hospitalización
Sala de Cunas
Farmacia

Sala de espera, Recepción de Pacientes y Caja
Ropería
Planta Generadora de Energía
Caldera
Elevadores
Cocina
Compras
Mantenimiento, Conservación y Vigilancia

POR OPERACIONES ADMINISTRATIVAS

Tesorería y Presupuesto
Departamento de Costos
Contabilidad
Dirección
Auditoría Interna
Personal

Los centros de costo directos, están integrados en relación con los servicios que presta el hospital a sus pacientes, es decir: a cada tipo de servicio proporcionado al paciente, considerando que cada servicio tiene un precio de venta y un costo determinado.

Por cada centro de costo, se lleva una cuenta, con las subcuentas necesarias; registrándose los costos que le corresponden, a través del prorrateo primario y secundario; mismo que se explicará más adelante.

3.2 Catálogo de Cuentas

3.2.1 Importancia y Contenido del Catálogo de Cuentas: base para la acumulación de los costos de servicio prestado.

El catálogo de cuentas, es un manual de procedimientos indispensable para el registro y el control de las operaciones contables. Es un listado clasificado de cuentas, que contiene además la descripción de la naturaleza y el manejo de las mismas.

Enseguida se propone un modelo de catálogo de cuentas para la Contabilidad de Costos de un Hospital, el cuál está diseñado, en sus secciones de cuentas de resultados, de tal forma que es posible controlar los ingresos y costos: por concepto, por centro de costo; e inclusive por áreas de responsabilidad, registrando en las cuentas de costos originados en una operación específica.

- 1.- Cuentas de Activo
- 2.- Cuentas de Pasivo
- 3.- Cuentas de Capital
- 4.- Cuentas de Resultados por Ingresos
- 5.- Cuentas de Resultados por Egresos

HOSPITAL MEBO
CATALOGO DE CUENTAS

1 CUENTAS DE ACTIVO

10 ACTIVO CIRCULANTE

100 EFECTIVO

1001 CAJA

1002 FONDO FIJO DE CAJA

1003 BANCOS

101 INSTRUMENTOS FINANCIEROS

102 CUENTAS POR COBRAR

1021 A CARGO DE CLIENTES

1021.1 CLIENTES POR SERVICIO

1021.2 DOCUMENTOS POR COBRAR

1022 A CARGO DE OTROS DEUDORES

1022.1 FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS

1022.2 DEUDORES DIVERSOS

1023 OTRAS CUENTAS POR COBRAR

1023.1 IMPUESTOS A FAVOR

1023.2 IVA ACREDITABLE

103 INVENTARIOS

1031 FARMACIA

1032 DESPENSA

1033 OTROS

104 PAGOS ANTICIPADOS

11 INMUEBLES, MÁQUINARIA Y EQUIPO

110 PROPIEDAD DE PLANTA Y EQUIPO

1101 TERRENO

1102 EDIFICIOS Y CONSTRUCCIONES

1103 EQUIPO DE CIRUGÍA

1104 EQUIPO DE LABORATORIO Y RADIOLOGÍA

1105 EQUIPO DE SERVICIO

1106 AMBULANCIAS

1107 EQUIPO DE COCINA

1108 MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA

12 DEPRECIACIONES

1202 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EDIFICIOS Y CONSTRUCCIONES

1203 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EQUIPO DE CIRUGÍA

1204 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EQUIPO DE LABORATORIO Y RADIOLOGÍA

1205 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EQUIPO DE SERVICIO

1206 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE AMBULANCIAS

1207 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EQUIPO DE COCINA

1208 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EQUIPO DE OFICINA

13 ACTIVOS INTANGIBLES

1301 GASTOS DE INSTALACIÓN

1301.1 AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE GASTOS DE INSTALACIÓN

En la cuenta de Gastos de Instalación, están contenidas aquellas erogaciones efectuadas por el concepto de instalaciones generales del acabado del Edificio: generalmente constituyen el estético del mismo.

2 CUENTAS DE PASIVO

20 PASIVO A CORTO PLAZO

- 201 ANTICIPOS A CLIENTES POR SERVICIOS
- 202 IMPUESTOS POR PAGAR
- 203 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
- 204 IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGAR
- 205 DOCUMENTOS POR PAGAR
- 206 PROVEEDORES
- 207 ACREEDORES DIVERSOS

21 PASIVO A LARGO PLAZO

- 211 DOCUMENTOS POR PAGAR
- 212 ACREEDORES DIVERSOS

22 PROVISIONES

- 221 PROVISION DE PRESTACIONES

3 CUENTAS DE CAPITAL CONTABLE

30 CAPITAL CONTRIBUIDO

- 301 CAPITAL SOCIAL
- 302 APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL
- 303 PRIMA EN VENTA DE ACCIONES
- 304 DONACIONES

31 CAPITAL GANADO

- 311 UTILIDAD DEL EJERCICIO
- 312 UTILIDADES ACUMULADAS
- 313 PERDIDA DEL EJERCICIO
- 314 PERDIDAS ACUMULADAS

4 CUENTAS DE INGRESOS

41 INGRESOS POR SERVICIOS PRESTADOS

411 CONSULTA EXTERNA

- 411.1 DESCUENTOS POR SERVICIOS PRESTADOS

412 AMBULANCIAS

- 412.1 DESCUENTOS POR SERVICIOS PRESTADOS

413 LABORATORIO

- 413.1 DESCUENTOS POR SERVICIOS PRESTADOS

414 RADIOLOGÍA

- 414.1 DESCUENTOS POR SERVICIOS PRESTADOS

415 CIRUGÍA

- 415.1 DESCUENTOS POR SERVICIOS PRESTADOS

416 HOSPITALIZACIÓN

- 416.1 DESCUENTOS POR SERVICIOS PRESTADOS

417 SALA DE CUNAS

- 417.1 DESCUENTOS POR SERVICIOS PRESTADOS

418 FARMACIA

- 418.1 DESCUENTOS POR SERVICIOS PRESTADOS

Como se observa, se lleva una cuenta de ingresos por cada tipo de servicio directo que brinda el hospital. Así es posible determinar fácilmente la utilidad por cada tipo de servicio directo, conociendo desde luego, el costo de cada uno de ellos.

En cuanto a la cuenta número 418 Ingresos – Farmacia, contendrá los ingresos por venta de medicamentos. Para determinar la utilidad por este concepto, se deducirá del monto de dichos ingresos, el costo de los medicamentos más los costos acumulados en la cuenta deudora número 518 Farmacia.

42 PRODUCTOS FINANCIEROS

421 RENDIMIENTOS BANCARIOS

422 RENDIMIENTOS DE INVERSIONES

43 OTROS GASTOS Y PRODUCTOS

Esta cuenta puede ser de naturaleza deudora o acreedora.

5 CUENTAS DE RESULTADOS POR EGRESOS

51 CENTRO DE COSTO POR SERVICIOS

511 CONSULTA EXTERNA

511.1 FIJOS

511.2 VARIABLES

512 AMBULANCIAS

512.1 FIJOS

512.2 VARIABLES

513 LABORATORIO

513.1 FIJOS

513.2 VARIABLES

514 RADIOLOGÍA

514.1 FIJOS

514.2 VARIABLES

515 CIRUGÍA

515.1 FIJOS

515.2 VARIABLES

516 HOSPITALIZACIÓN

516.1 FIJOS

516.2 VARIABLES

517 SALA DE CUNAS

517.1 FIJOS

517.2 VARIABLES

518 FARMACIA

518.1 FIJOS

518.2 VARIABLES

519 SALA DE ESPERA

519.1 FIJOS

519.2 VARIABLES

520 ROPERÍA

520.1 FIJOS

520.2 VARIABLES

- 521 PLANTA GENERADORA DE ENERGÍA**
 - 521.1 FIJOS
 - 521.2 VARIABLES
- 522 CALDERA**
 - 522.1 FIJOS
 - 522.2 VARIABLES
- 523 ELEVADORES**
 - 523.1 FIJOS
 - 523.2 VARIABLES
- 524 COCINA**
 - 524.1 FIJOS
 - 524.2 VARIABLES
- 525 COMPRAS**
 - 525.1 FIJOS
 - 525.2 VARIABLES
- 526 MANTENIMIENTO, CONSERVACIÓN Y VIGILANCIA**
 - 526.1 FIJOS
 - 526.2 VARIABLES

5 CUENTAS DE RESULTADOS POR EGRESOS

- 53 CENTRO DE COSTO ADMINISTRATIVO**
 - 531 DIRECCIÓN**
 - 531.1 FIJOS
 - 531.2 VARIABLES
 - 532 TESORERÍA Y PRESUPUESTO**
 - 532.1 FIJOS
 - 532.2 VARIABLES
 - 533 PERSONAL**
 - 533.1 FIJOS
 - 533.2 VARIABLES
 - 534 CONTABILIDAD**
 - 534.1 FIJOS
 - 534.2 VARIABLES
 - 535 COSTOS**
 - 535.1 FIJOS
 - 535.2 VARIABLES
 - 536 AUDITORIA**
 - 536.1 FIJOS
 - 536.2 VARIABLES
- 54 GASTOS FINANCIEROS**
 - 541 INTERESES NORMALES
 - 542 INTERESES MORATORIOS
 - 543 COMISIONES BANCARIAS
 - 544 COMISIONES DE INVERSIONES

Obsérvese que en las cuentas de resultados, los dos primeros dígitos indican el nombre de la cuenta y el tercero la operación específica.

SUBCUENTAS DE GASTOS PROPUESTAS			
SUBCUENTA	CONCEPTO	SERVICIOS	ADMINISTRACIÓN
01	Sueldos y Salarios	X	X
02	Sobre Sueldos		
	2.1 IMSS, INFONAVIT, CRV	X	X
03	Impuestos y Derechos		
	3.1 Impuesto sobre Nómina	X	X
	3.2 Agua	X	X
	3.3 Impuesto Predial	X	X
04	Depreciación de Inmuebles	X	X
05	Depreciación de Bienes Muebles	X	X
06	Amortización	X	X
07	Honorarios del Consejo de Administración		X
08	Primas por Seguros	X	X
09	Fletes y Acarreos	X	X
10	Gastos de Publicidad	X	
11	Gastos de Oficina	X	X
12	Energía Eléctrica	X	X
13	Combustibles y Lubricantes	X	
14	Diversos	X	X
15	Reparaciones, Gastos de Mantenimiento y Conservación	X	X
16	Comestibles	X	
17	Lavandería	X	
18	Artículos de Laboratorio	X	
19	Artículos de Radiología	X	
20	Diversos Artículos Médicos	X	
21	Medicamentos	X	
22	Instrumental Médico	X	
23	Accesorios de Cocina	X	

3.2.2 Guía contabilizadora de los servicios que presta un hospital

INGRESOS POR SERVICIOS PRESTADOS

CONSULTA EXTERNA

Representa el valor total de prestar el servicio de consulta externa.

Aumenta cuando existen ingresos por este servicio, de consulta externa por paciente.

AMBULANCIAS

Representa el valor total de prestar el servicio de ambulancia.

Aumenta cuando existen ingresos por este servicio, traslado por paciente.

LABORATORIO

Representa el valor total de prestar el servicio de laboratorio.

Aumenta cuando existen ingresos por el servicio de análisis clínico.

RADIOLOGIA

Representa el valor total de prestar el servicio de radiología.

Aumenta cuando existen ingresos por el servicio de placas y radiografías.

CIRUGÍA

Representa el valor total de prestar el servicio de cirugía.

Aumenta cuando existen ingresos por este servicio.

HOPITALIZACIÓN

Representa el valor total de prestar el servicio de hospitalización.

Aumenta cuando existen ingresos por este servicio, por cuarto ocupado por paciente.

SALA DE CUNAS

Representa el valor total de prestar el servicio de hospitalización.

Aumenta cuando existen ingresos por este servicio, por cuna ocupada por bebé.

FARMACIA

Representa el valor total de prestar el servicio de farmacia.

Aumenta cuando existen ingresos por este servicio, por medicamento vendido.

3.3 Prorrateo Primario y Prorrateo Secundario

3.3.1 Prorrateo Primario

Es la asignación de los costos tanto directos como indirectos, a los centros de costos operativos, de servicio y administrativos, de acuerdo con las bases más apropiadas.

El prorrateo primario comprende:

- a) La acumulación o asignación de los costos que se originan en un centro determinado o que se identifican plenamente con él.
- b) El prorrateo de las partidas de costos que al no poderse identificar con un único centro, es necesario dividir las entre varios, utilizando para ello bases lógicas y justas.

El control del costo de administración, financiero y distribución, se realiza por medio de costos predeterminados, estimados o estándar que dan origen al establecimiento de presupuestos; la estadística de la empresa y las proyecciones hacia el futuro nos permiten razonablemente el establecimiento de este tipo de controles.

El importe de cada una de las partidas de costo a prorratear, puede obtenerse del desglose de gastos que proporciona Contabilidad General, por lo que se refiere a Costos Reales. Pero si se utiliza el Costo Estimado, se requiere elaborar el presupuesto de unidades de servicio a proporcionar y el presupuesto de gastos de distribución, por cada centro. Con estos elementos es posible calcular el coeficiente regulador, el cuál nos indica la cuota de costo de distribución (fijo y variable) que debe aplicarse a cada unidad de servicio proporcionada realmente. (32)

$$\text{COEFICIENTE REGULADOR} = \frac{\text{Gastos de Distribución Predeterminados}}{\text{Número de Unidades de Servicio Predeterminadas}}$$

La aplicación predeterminada de los Costos de Distribución, a cada centro es igual a:

Coeficiente Regulador		Unidades de servicio proporcionadas
Centro "x"	X	por el Centro "x"

Para efectuar el prorrateo primario, es necesario elaborar una cédula de prorrateo primario, donde se muestre el importe de las bases del prorrateo primario. Enseguida se detallan además las bases de prorrateo primario.

BASES DE PRORRATEO PRIMARIO PROPUESTAS	
CONCEPTO	BASE
01 Sueldos y Salarios	Asignación Directa
02 Sobre Sueldos	Asignación Directa
2.1 IMSS, INFONAVIT, CRV	Monto de los sueldos por cada centro de costos
03 Impuestos y Derechos	
3.1 Impuesto sobre nómina	Asignación Directa según sueldos del centro
3.2 Agua	Promedio de m3 consumidos
3.3 Impuesto Predial	Superficie Ocupada
04 Depreciación de Inmuebles	Superficie Ocupada
05 Depreciación de Bienes Muebles	Inversión en equipo de cada centro de costo
06 Amortización	
Gastos de Instalación	Superficie Ocupada o asignación Directa
07 Honorarios a miembros del Consejo de Administración	Se asignan a la dirección
08 Primas por Seguros (de daños)	Inversión en Equipo y superficie ocupada cuando se trate del edificio
09 Fletes y Acarreos	Asignación Directa
10 Gastos de Publicidad	Número de Pacientes atendidos en cada centro
11 Gastos de Oficina	% de aplicación fijo, en base al uso
12 Energía Eléctrica	% de aplicación fijo, en base al uso
13 Combustibles y Lubricantes	
Gas	Promedio de cm3 consumidos
Gasolina	% de aplicación fijo
Lubricantes	Asignación directa a mantenimiento
14 Diversos	% de aplicación fijo, en base al uso
15 Reparación y Gastos de Mantenimiento y Conservación	Se aplican directamente ya que se trata de reparaciones específicas
16 Comestibles	Asignación Directa a Cocina
17 Lavandería	Asignación Directa a Ropería
18 Artículos de Laboratorio	Cargo directo a laboratorio
19 Artículos de Radiología	Cargo directo a Radiología
20 Diversos Artículos Médicos	% de aplicación fijo
21 Medicamentos	Asignación Directa por vale de Farmacia
22 Instrumental Médico	% de aplicación fijo, en base al uso
23 Accesorios de Cocina	Asignación Directa a Cocina

3.3.2 Prorratio Secundario

El prorratio secundario es la asignación de los centros de costos administrativos y de servicios a los operativos.

El Hospital aún cuando está dividido en departamentos y en centros de costo, como cualquier otra entidad, representa un sistema en el que las partes que lo integran funcionan prestándose servicios unas a otras; y por lo tanto los costos de una, deben ser compartidos por las otras, en función de los servicios otorgados. Esto se logra a través del prorratio secundario.

El primer paso para efectuar el prorratio secundario, es ordenar los centros indirectos de costo, empezando por aquel que preste servicios al mayor número de centros, continuando en sentido decreciente. El primer centro a prorratar será, desde luego el que este a la cabeza de la lista, el cual una vez repartidos sus costos, no recibirá más cargos, quedando en cero; esto es aplicable a las subcuentas, hasta lograr que todos los cargos queden concentrados en los centros directos de costo. Este supuesto generalmente no se da en la práctica, pues en ocasiones los centros indirectos de costo, cuyos gastos ya habían sido prorratados a otros centros, reciben cargos de los centros que en reciprocidad, le proporcionaron servicios. Este problema puede solucionarse a través de prorratios recíprocos que se realizan por medio de modelos matemáticos complejos, que son resueltos por sistemas electrónicos.

En la práctica se observa con más frecuencia, que se eliminan los prorratios recíprocos menos importantes, ordenándose los centros indirectos de costos en función de la secuencia de servicios principales recibidos u otorgados, siempre en forma decreciente.

Para efectuar el prorratio secundario, también es necesario determinar bases, las cuales se describen a continuación:

BASES DE PRORRATIO SECUNDARIO	
CENTROS DE COSTO	BASE
Mantenimiento, Conservación y Vigilancia	Superficie Ocupada
Compras	Horas de Trabajo
Planta Generadora de Energía	% de aplicación fijo, en base al uso
Elevadores	Distribución uniforme a todos los centros de costo
Caldera	Horas de Trabajo
Cocina	No. De Comidas servidas
Ropería	No. De Pacientes atendidos
Sala de Espera, Recepción de Pacientes y Caja	Ingresos Obtenidos
Presupuestos y Tesorería	Horas Trabajadas
Departamento de Costos	Horas Trabajadas
Departamento de Contabilidad	Horas Trabajadas
Dirección	Horas Trabajadas
Auditoría Interna	Horas Trabajadas
Personal	Horas Trabajadas

Una vez habiendo ordenado los centros indirectos de costo y señalando las bases de prorrateo secundario, puede procederse a realizar el prorrateo, registrándolo en cédulas de prorrateo secundario.

Aunque el Costo de Distribución está integrado por: Gastos por Servicios, Gastos de Administración y Gastos Financieros, no es posible elaborar una sola cédula de prorrateo secundario, en la que los tres tipos de gastos, queden simultáneamente contenidos en los centros directos de costo, ya que se complicaría el prorrateo al existir un sin fin de servicios recíprocos. Por ello, lo más conveniente es elaborar una cédula de prorrateo secundario, únicamente con los costos por servicios prestados, siguiendo el procedimiento ya indicado; y otra con los costos administrativos en la que se haría:

- Un prorrateo entre centros administrativos, tomando como base el promedio de horas de trabajo empleadas en un centro para dar servicio a los demás, o en caso de que existan prorrateos recíprocos importantes, que al tratar de ser eliminados se incurra en la distribución injusta, se opta por no llevar a cabo la distribución propuesta, quedando en los centros administrativos, únicamente los centros originados en ellos.
- Enseguida se distribuyen los costos administrativos, entre los centros directos, tomando como base las horas de trabajo.

En cuanto a los costos financieros destinados a la administración general de la entidad, pueden aplicarse en función del importe de los costos por servicios prestados y de administración. Si se trata de un costo financiero destinado al desarrollo de un centro determinado, entonces dicha unidad, recibe esta erogación por asignación directa.

Después de haber elaborado la cédula de prorrateo para cada uno de los tres tipos de costo de distribución, será necesario obtener una cédula resumen, en la que se concentrará el resultado de aquellas, que adicionado a los costos originados en los centros directos, proporcionará el costo total de distribución por unidad o división contable. (33), (34) y (35)

FIGURA 12

HOSPITAL MEBO IMPORTE DE LAS BASES DE PRORRATEO SECUNDARIO

Fecha: _____

Centro de Costo	Superficie Ocupada	Horas de Trabajo	% Aplicación Planta Energía	% Aplicación Elevadores	Comidas Servidas	Pacientes Atendidos	Ingresos Atendidos
Laboratorio							
Radiología							
Farmacia							
Ambulancias							
Cirugía							
Consulta Externa							
Hospitalización							
Sala de Cunas							
Caldera							
Cocina							
Ropería							
Sala de Espera							
Compras							
Elevadores							
Planta Energía							
Mantenimiento Y Conservación							
Dirección							
Tesorería y Presupuesto							
Departamento de Personal							
Departamento de Costos							
Departamento de Contabilidad							
Auditoria Interna							
TOTAL							

3.4 Análisis de los Costos de Distribución

Los Costos de Distribución de un Hospital, pueden ser analizados empleando los métodos que a continuación se describen:

3.4.1 Por Naturaleza o clase de gastos; teniendo como base para este análisis, el desglose de gastos, proporcionado por Contabilidad General.

3.4.2 Por centros de Costo, áreas de responsabilidad y tipos de servicios. Para ello puede recurrirse a las cédulas de prorratio primario y secundario y desde luego al Reporte de Costos y Gastos, por áreas de Responsabilidad.

3.4.3 Punto de Equilibrio; Se determina el punto de equilibrio para cada centro directo de costos, siendo necesario clasificar los costos del hospital, en fijos y variables. Aplicando esta división al elaborar las cédulas de prorratio primario y secundario.

CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS DEL HOSPITAL EN FIJOS Y VARIABLES POR CENTRO DE COSTO

CALDERA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Seguros (de Daños)
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial

Costos Variables

Combustibles
Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación

COCINA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Impuestos Y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina

Costos Variables

Comestibles
Agua
Mantenimiento y Reparación
Combustibles
Energía Eléctrica
Gas

ROPERIA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina

Costos Variables

Lavandería
Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación
Agua
Gas

SALA DE ESPERA, RECEPCIÓN Y CAJA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Diversos
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina

Costos Variables

Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación
Agua

COMPRAS

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Diversos
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina

Costos Variables

Fletes
Energía Eléctrica
Agua
Mantenimiento y Reparación

Fuente: (36)Del Río González Cristóbal "Costos III" Editorial ECAFSA, México 2000.

(37)García Colín Jan "Contabilidad de Costos" Editorial MC Graw Hill, México 2002.

(38)Rosales González Roberto "Costos por Computadora" Editorial GASCA SICCO, México 2005.

ELEVADORES

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Seguros (de Daños)
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial

Costos Variables

Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación

PLANTA GENERADORA DE ENERGÍA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Seguros (de Daños)
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial

Costos Variables

Combustibles
Mantenimiento y Reparación
Energía Eléctrica

MANTENIMIENTO, CONSERVACIÓN Y VIGILANCIA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Diversos
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina

Costos Variables

Energía Eléctrica
Lubricantes
Agua

CONSULTA EXTERNA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina
Diversos Artículos Médicos
Costos Prorrateados de los centros de costo indirectos.

Costos Variables

Publicidad
Mantenimiento y Reparación
Energía Eléctrica
Agua
Instrumental Médico

AMBULANCIAS

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina
Diversos Artículos Médicos
Costos Prorrrateados de los centros de costo indirectos.

Costos Variables

Gasolina
Mantenimiento y Reparación
Publicidad
Instrumental Médico

LABORATORIO

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina
Diversos Artículos Médicos
Costos Prorrrateados de los centros de costo indirectos.

Costos Variables

Publicidad
Artículos de Laboratorio
Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación
Agua
Instrumental médico

CIRUGÍA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Honorarios
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina
Diversos Artículos Médicos
Costos Prorrrateados de los centros de costo indirectos.

Costos Variables

Publicidad
Energía Eléctrica
Agua
Mantenimiento y Reparación
Instrumental Médico

Fuente: (39)Del Río González Cristóbal "Costos III" Editorial ECAFSA, México 2000.

(40)García Colín Jan "Contabilidad de Costos" Editorial MC Graw Hill, México 2002.

(41)Rosales González Roberto "Costos por Computadora" Editorial GASCA SICCO, México 2005.

HOSPITALIZACIÓN

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina
Diversos Artículos Médicos
Costos Prorrrateados de los centros de costo indirectos.

Costos Variables

Publicidad
Medicamentos
Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación
Agua
Instrumental Médico

SALA DE CUNAS

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina
Diversos Artículos Médicos
Costos Prorrrateados de los centros de costo indirectos.

Costos Variables

Publicidad
Medicamentos
Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación
Agua
Instrumental Médico

FARMACIA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
-Impuesto Predial
-Impuesto sobre nómina

Costos Variables

Publicidad
Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación
Medicamentos

RADIOLOGÍA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
-Impuesto Predial
-Impuesto sobre nómina
Diversos Artículos Médicos
Costos Prorrrateados de los centros de costo indirectos.

Costos Variables

Publicidad
Artículos de Radiología
Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación
Agua

3.4.4 Costo – Volumen – Utilidades

Como se sabe, el análisis de la relación costo – volumen – utilidades, se basa en el punto de equilibrio, pero a diferencia de este último, es una técnica dinámica, ya que se considera que al alterarse alguno de los factores: costo, volumen o utilidad, los demás también sufren modificación.

Es importante señalar algunas peculiaridades que se presentan, al aplicar esta técnica a los costos de un hospital, al analizar las opciones para incrementar utilidades.

❖ Incrementar el Precio del Servicio Prestado

Hay que tener mucho cuidado al incrementar el precio de alguno o algunos de los servicios que traen en consecuencia la prestación de otro u otros, pues en dado caso, podrían bajar la demanda no sólo de un tipo de servicio, sino por los menos de otro, lo que podría provocar una baja en los ingresos.

❖ Aumentar el Número de Pacientes Atendidos

También hay que tener cuidado con este recurso, pues como puede ser muy positivo, al incrementar los ingresos simultáneamente en varios centros de costo, podrían subir a su vez los costos en más de uno de ellos.

Además debe conocerse la capacidad del Hospital por cada tipo de servicio, a fin de poder brindar al paciente tanto los servicios principales, como los conexos que requiera.

❖ El disminuir el Costo Fijo regulado y Costo Variable Total, está sujeto a las mismas consideraciones hechas en las dos opciones antes expuestas.

Al separar los Costos del Hospital, en fijos y variables, se observó que la gran mayoría de ellos son fijos. Esta circunstancia debe considerarse al aplicar el análisis costo – volumen – utilidades, pues se incurre en erogaciones fijas aún cuando no se obtengan ingresos, lo que es perjudicial. Y a su vez, si se incrementa el volumen de servicios, los costos fijos no se modifican, siempre y cuando se trabaje dentro del campo de relevancia, en el que los costos fijos permanecen constantes; situación que es benéfica para la institución.

3.5 Determinación del Costo Unitario de Servicio.

La determinación de los costos unitarios en la unidad de servicios no lleva, desde luego, la finalidad de crear inventarios; sino que representa un elemento de análisis muy valioso para fijar precios, conocer si es o no costeable, la prestación de cierto tipo de servicio, controlar los costos reales en relación con lo previsto, obtener medidas estadísticas, elaborar el presupuesto de gastos, etc.

El Costo Unitario de Servicio, se calcula por cada centro directo de costo, a valor real y estimado.

Es muy importante, aún cuando no se utilice la técnica de costos estándar, fijar índices que nos permitan saber a que grado de eficiencia está operando el sanatorio; para ello es útil calcular el costo unitario fijo y el variable.

3.5.1 Costo Unitario Consulta Externa

$$\frac{\text{Costo Total}}{\text{Número de Pacientes}} = \text{Costo Unitario Por Paciente}$$

3.5.2 Costo Unitario por Servicio de Ambulancias

$$\frac{\text{Costo Total}}{\text{Total de Kilómetros Recorridos}} = \text{Costo Unitario Por Kilómetro Recorrido}$$

3.5.3 Costo Unitario por Servicio de Laboratorio

$$\frac{\text{Costo Total}}{\text{Horas de Trabajo}} = \text{Costo Unitario Por Hora}$$

$$\text{Costo Unitario por Hora} \times \text{Número De Horas de Trabajo Análisis Tipo "x"} = \text{Costo Unitario Análisis Tipo "x"}$$

Es práctico calcular el costo unitario por tipo de análisis, cuando son pocas las clases de análisis que se practican.

3.5.4 Costo Unitario por Servicio de Radiología

$$\frac{\text{Costo Total}}{\text{Número de placas tomadas}} = \text{Costo Unitario Por Placa}$$

3.5.5 Costo Unitario por Servicio de Cirugía

$$\frac{\text{Costo Total}}{\text{Número de Horas de Trabajo}} = \text{Costo Unitario Por Hora}$$

3.5.6 Costo Unitario por Servicio de Hospitalización

a) Costo Unitario por día de Cama Vacía

$$\frac{\text{Costo Fijo Mensual}}{\text{Número de Días-Cama disponibles en el mes}} = \text{Costo Unitario Por Día Cama-Vacía}$$

El Costo Unitario por día – cama vacía, es igual al costo unitario fijo.

b) Costo Unitario por día – paciente, considerando que:

- ✓ Absorbe el costo de las camas vacías:

$$\frac{\text{Costo Total Mensual}}{\text{Número de Días-Paciente del mes}} = \text{Costo Unitario Por Día - Paciente}$$

- ✓ No absorbe el costo de las camas vacías

$$\frac{\text{Costo Total Mensual} - (\text{Costo Unitario fijo} \times \text{días-cama vacías en el mes})}{\text{Número de Días-Paciente del mes}}$$

3.5.7 Costo Unitario por Servicio de Sala de Cunas

El Costo Unitario de este servicio, se calcula en la misma forma que se obtiene el de Cuartos de Estancia.

3.5.8 Costo Unitario por Servicio de Farmacia

$$\frac{\text{Costo Total}}{\text{Número de órdenes atendidas}} = \text{Costo Unitario Por Orden atendida.}$$

3.6 La información financiera de un sistema de costos en la administración de un hospital.

El que un Sistema de Contabilidad de Costos, sea realmente útil a la entidad para lograr una buena administración, no sólo depende de que esté estructurado en concordancia con las características y necesidades de la misma, sino que también proporciona periódicamente información; producto de la aplicación de la técnica contable.

En este capítulo se dan algunos modelos de informes que deben proporcionarse a los responsables de cada centro; a los altos directivos de un Hospital, haciendo la aclaración de que no son los únicos que pueden elaborarse, ya que cada institución es distinta. Sin embargo toda información financiera debe reunir determinadas características con la finalidad de ser útil para la toma de decisiones de los usuarios:

✓ UTILIDAD

Es la característica fundamental, ya que se adecua a las necesidades comunes del usuario en general.

✓ CONFIABILIDAD

Toda información para ser confiable debe tener veracidad, representatividad, objetividad, verificabilidad, y la información suficiente.

✓ RELEVANCIA

La información relevante debe servir de base para la elaboración de predicciones y confirmación, y así mostrar los aspectos más significativos de la entidad.

✓ COMPRENSIBILIDAD

La información debe ser clara y de fácil entendimiento, esto a su vez es fundamental para que los usuarios tengan la capacidad de analizarla.

✓ COMPARABILIDAD

Se debe permitir a los usuarios identificar y analizar las diferencias y similitudes con la información de la entidad y con la de otros periodos anteriores. (46)

En un Sistema de Contabilidad de Costos, en el que se utiliza la técnica de Centros de Costos, permite la elaboración de Reportes de Costos y Gastos por Áreas de Responsabilidad. En dichos reportes, se analizan únicamente los costos variables originados dentro del centro: que son las partidas realmente controlables por el responsable del área y en función de las cuales, se mide su actuación.

Aún cuando ya se ha presentado en este trabajo, un modelo de Reporte por áreas de Responsabilidad, situado en la página 21 (FIGURA 1), considero que es importante insertarlo en este capítulo, a manera de recordatorio, como elemento integrante del Sistema de Información.

REPORTE DE COSTOS Y GASTOS POR ÁREAS DE RESPONSABILIDAD.

FIGURA 1

HOSPITAL "MEBO"								
Área Número:			Gerencia, Departamento o Sección:					
Nombre del Área o Descripción de funciones:			Responsable:					
Nivel:			Mes:			Año:		
<u>COSTOS CONTROLABLES</u> (Moneda Nacional)								
Concepto o partida:	Del mes:				Acumulado a la Fecha:			
	Real	Predeterminado	Desviación		Real	Predeterminado	Desviación	
			(+)	(-)			(+)	(-)
Comentarios del Responsable _____ _____								

A continuación se presentan algunas formulas para el cálculo de la variación en relación a la FIGURA 1-A.

ANÁLISIS DE LA VARIACIÓN ANUAL

En Presupuesto:

$$\begin{array}{r} \text{Gastos Controlables Presupuestados} \\ - \text{Gastos Controlables Reales} \\ \hline = \text{Variación (+) ó (-)} \end{array}$$

En Capacidad:

$$\begin{array}{r} \text{Número de Unidades de Servicio Presupuestadas} \\ - \text{Número de Unidades de Servicio Reales} \\ \hline = \text{Variación por Costo Unitario} = \text{Variación de Unidades Controlables \$ (+) ó (-)} \end{array}$$

HOSPITAL MEBO

Resumen de Costos Controlables Reales y Predeterminados, por Centro de Costo

Correspondiente al Periodo del _____ al _____ de 20____.

Concepto	Predeterminado	Real	Variación
Ropería	\$	\$	\$ %
Planta Generadora de Energía			
Caldera			
Cocina			
Consulta Externa			
Ambulancias			
Laboratorio			
Radiología			
Cirugía			
Hospitalización			
Sala de Cunas			
Farmacia			
TOTAL	\$	\$	\$ %

OBSERVACIONES:

El porcentaje de variación se expresa en relación al Costo Predeterminado.

HOSPITAL MEBO

Estado Comparativo de Costos Reales Controlables por Centro de Costo

Correspondiente a los Años 2004,2005 y 2006

Centros de Costo	2006	2005	2004
Ropería	\$ 100%	\$ %	\$ %
Planta Generadora de Energía			
Caldera			
Cocina			
Consulta Externa			
Ambulancias			
Laboratorio			
Radiología			
Cirugía			
Hospitalización			
Sala de Cunas			
Farmacia			
TOTAL	\$ 100%	\$ %	\$ %

OBSERVACIONES:

El porcentaje se calcula con respecto a 2005

HOSPITAL MEBO

Estado Comparativo de Costos Reales, por Centros Directos de Costo,
Correspondiente a los ejercicios 2004,2005 y 2006.

Centro Directo de Costo	2006		2005		2004	
	Fijos	Variables	Fijos	Variables	Fijos	Variables
Consulta Externa						
Ambulancias						
Laboratorio						
Radiología						
Cirugía						
Hospitalización						
Sala de Cunas						
Farmacia						
TOTAL	\$ 100 %	\$ 100 %	\$ %	\$ %	\$ %	\$ %

OBSERVACIONES:

El porcentaje se determina con respecto a los costos de 2006.

El Estado de Resultados por tipo de servicio permite conocer los beneficios que proporciona cada uno de ellos con respecto al total.

Es conveniente elaborar un estado de datos reales y otro con datos presupuestados, que al compararse permiten detectar a simple vista los conceptos en los cuales hubo mayor variación.

En este Estado se ha incluido el punto de Equilibrio por Servicio y el Costo Unitario Promedio, por ser elementos auxiliares en la evaluación de los resultados.

Enseguida se presentan Estados de Resultados Comparativos, estableciéndose la relación:

Real – Predeterminado

Real del Periodo – Real del Periodos Anteriores

Es muy importante que se elaboren estos estados tanto por tipo de servicio prestado, como en forma condensada con los resultados totales del Hospital, como se muestra aquí.

HOSPITAL MEBO

Estado Comparativo de Resultados Reales y Predeterminados
por el Periodo del _____ al _____ de 20__.

CONCEPTO	Predeterminado	Real	Variación
	\$	\$	%
Ingresos por Servicios Prestados			
Descuentos por Servicios			
Ingresos Netos por Servicios			
Ingresos por Venta de Medicamentos			
Costo de Venta			
Utilidad Bruta en Venta de Medicamentos			
Costos Variables por Servicios Prestados			
Utilidad Marginal			
Costos Fijos:			
Por Servicios Prestados			
De Administración			
Utilidad de Operación			
Gastos y Productos Financieros			
Otros Gastos			
Utilidad Antes de Impuestos			
Punto de Equilibrio			
Costo Unitario Promedio			

OBSERVACIONES:

El porcentaje de Variación se calcula en relación al Resultado Predeterminado.

HOSPITAL MEBO
Estado Comparativo de Resultados Reales
por los Ejercicios 2004, 2005 y 2006

CONCEPTO	2006 \$ 100 %	2005 \$ %	2004 \$ %
Ingresos por Servicios Prestados			
Descuentos por Servicios			
Ingresos Netos por Servicios			
Ingresos por Venta de Medicamentos			
Costo de Venta			
Utilidad Bruta en Venta de Medicamentos			
Costos Variables por Servicios Prestados			
Utilidad Marginal			
Costos Fijos:			
Por Servicios Prestados			
De Administración			
Utilidad de Operación			
Gastos y Productos Financieros			
Otros Gastos			
Utilidad Antes de Impuestos			
Punto de Equilibrio			
Costo Unitario Promedio			

OBSERVACIONES:

El porcentaje de Variación se calcula en relación al periodo 2005 que representa el 100%

CAPÍTULO 4

CASO PRÁCTICO

4.1 Generalidades

Con la finalidad de ejemplificar el tema, a continuación se desarrolla un caso práctico, a través del método de *Costo Directo*, por medio del cual nos permite elaborar un análisis mas profundo, y así determinar cuál es el costo por cada uno de los servicios prestados por un hospital.

4.2 Antecedentes de la Empresa

Para efectos de este ejercicio, el Hospital, comenzó su inicio de operaciones en el año del 2006, Bajo el Régimen Fiscal de Persona Física con Actividad Empresarial, a su vez cuenta con trabajadores como Personal Médico, Personal de Enfermería y Administrativo, dicho personal cuenta con las prestaciones de ley correspondientes.

Dicho ejercicio a desarrollar, es por el periodo comprendido del 1 de Diciembre al 31 de Diciembre del 2006, donde se obtuvieron ingresos, egresos y se analizarán los efectos financieros de dicho periodo de operación.

HOSPITAL MEBO

EL HOSPITAL MEBO, EMPRESA DEDICADA A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, MUESTRA LOS SIGUIENTES SALDOS INICIALES AL 1 DE DICIEMBRE DEL 2006:

100 EFECTIVO	
1002 FONDO FIJO DE CAJA	1,000.00
11 INMUEBLES, MÁQUINARIA Y EQUIPO	
110 PROPIEDAD DE PLANTA Y EQUIPO	
1101 TERRENO	2,000,000.00
1102 EDIFICIOS Y CONSTRUCCIONES	10,000,000.00
1103 EQUIPO DE CIRUGÍA	700,000.00
1104 EQUIPO DE LABORATORIO Y RADIOLOGÍA	780,000.00
1105 EQUIPO DE SERVICIO	1,005,000.00
1106 AMBULANCIAS	500,000.00
1107 EQUIPO DE COCINA	25,000.00
1108 MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	190,000.00
12 DEPRECIACIONES	
1202 DEPRECIACION ACUMULADA DE EDIFICIOS Y CONSTRUCCIONES	41,666.67
1203 DEPRECIACION ACUMULADA DE EQUIPO DE CIRUGÍA	5,833.33
1204 DEPRECIACION ACUMULADA DE EQUIPO DE LABORATORIO Y RADIOLOGÍA	6,500.00
1205 DEPRECIACION ACUMULADA DE EQUIPO DE SERVICIO	8,375.00
1206 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE AMBULANCIAS	4,166.67
1207 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EQUIPO DE COCINA	208.33
1208 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EQUIPO DE OFICINA	1,583.32
13 ACTIVOS INTANGIBLES	
1301 GASTOS DE INSTALACIÓN	
1301.1 AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE GASTOS DE INSTALACIÓN	6,000.00
30 CAPITAL CONTRIBUIDO	
301 CAPITAL SOCIAL	8,000,000.00

HOSPITAL MEBO

EL HOSPITAL MEBO, EMPRESA DEDICADA A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, MUESTRA LOS GASTOS MENSUALES DEL 01 AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2006:

1.- SE PAGA MANO DE OBRA POR:

MANO DE OBRA DIRECTA	487,242.90
MANO DE OBRA INDIRECTA	32,482.86

2.- SE PAGAN CUOTAS DE IMSS POR 10,237.32

3.- SE PAGAN IMPUESTOS Y DERECHOS: 28,577.00 DE ISR RET, 6,000.00 DE AGUA, ASI COMO EL IMPUESTO PREDIAL POR LA CANTIDAD DE 800.00

4.- LA DEPRECIACIÓN MENSUAL DEL INMUEBLE FUE POR LA CANTIDAD DE 41,666.68 Y LA DEPRECIACIÓN MENSUAL DE LOS MUJEBLES ES POR LA CANTIDAD DE 26,667.15; ASI COMO LA AMORTIZACIÓN DE LOS GASTOS DE INSTALACIÓN ES POR 6,000.00

5.- SE PAGAN HONORARIOS A MIEMBROS DEL CONSEJO ADMINISTRATIVO POR 45,000.00

6.- SE PAGA LA PRIMA DEL SEGURO POR DAÑOS DE 5,000.00

7.- SE PAGAN FLETES Y ACARREOS POR 3,500.00

8.- SE PAGAN GASTOS DE PUBLICIDAD MENSUALES POR 2,500.00

9.- SE PAGAN GASTOS DE OFICINA POR 2,100.00

10.- SE REGISTRA EL VALOR DE LA LUZ Y FUERZA CONSUMIDA POR 7,000.00

11.- SE PAGAN COMBUSTIBLES Y LUBRICANTES: GAS POR 2,500.00, GASOLINA POR 2,000.00 Y LUBRICANTES POR 200.00

12.- EL HOSPITAL TIENE GASTOS DIVERSOS POR 2,000.00

13.- EL HOSPITAL TIENE GASTOS DE REPARACIONES Y MANTENIMIENTO POR LA CANTIDAD DE 1,000.00

14.- SE PAGAN COMESTIBLES POR 7,000.00

15.- SE PAGA POR SERVICIOS DE LAVANDERIA LA CANTIDAD DE 2,500.00

16.- EL HOSPITAL PAGA ARTICULOS DE LABORATORIO POR 3,000.00

17.- EL HOSPITAL PAGA POR ARTÍCULOS DE RADIOLOGIA 3,000.00

18.- EL HOSPITAL PAGA POR DIVERSOS ARTÍCULOS MEDICOS 3,000.00

19.- SE PAGAN MEDICAMENTOS POR 15,000.00

20.- SE COMPRAN INSTRUMENTOS MÉDICOS POR LA CANTIDAD DE 4,000.00

21.- SE PAGAN ACCESORIOS DE COCINA POR LA CANTIDAD DE 1,000.00

HOSPITAL MEBO

EL HOPSITAL MEBO, EMPRESA DEDICADA A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, MUESTRA LOS INGRESOS MENSUALES DEL 01 AL 31 DE DICIEMBRE DEL 2006:

41 INGRESOS POR SERVICIOS PRESTADOS

411 CONSULTA EXTERNA	\$ 400,000.00
412 AMBULANCIAS	50,000.00
413 LABORATORIO	59,000.00
414 RADIOLOGÍA	68,500.00
415 CIRUGÍA	1,575,000.00
416 HOSPITALIZACIÓN	201,000.00
417 SALA DE CUNAS	40,000.00
418 FARMACIA	55,000.00
	\$2,448,500.00

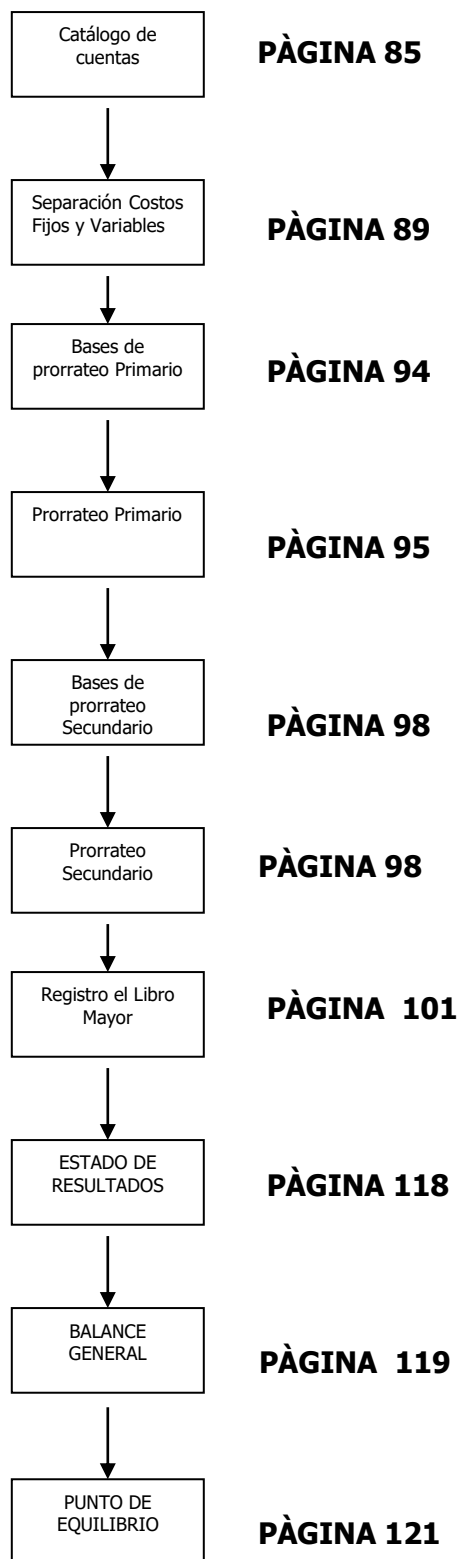
Para llevar un control de los gastos, podemos ubicarnos en el concepto de costos fijos y variables, ya que tiene implicaciones importantes para controlar los gastos que genera el prestar servicios hospitalarios. La principal ventaja es la de dar a conocer la información de costos y su estructura para establecer una política apropiada de planeación de los costos en los hospitales.

El costo total de los servicios médicos incluye gastos hospitalarios y los costos de la operación. Los costos hospitalarios pueden ser catalogados en dos tipos: fijos y variables.

Los costos fijos son los que no dependen del volumen y no son recuperados o compensados por el hospital a corto plazo si no se presta un servicio en particular. Los elementos del costo fijo incluye entre otros el edificio, equipos, así como sus depreciaciones y algunos costos de la mano de obra como salarios.

Los costos variables son aquellos que cambian con la operación de la empresa y pueden ser ahorrados por el hospital si un servicio no se presta, como los medicamentos, reactivos para las pruebas de laboratorio y suministros desechables. A corto plazo, las reducciones en el consumo de un recurso en particular, as se ahorran principalmente los costos variables de un hospital.

4.3 Metodología de Solución



4.3.1 Catálogo de Cuentas

HOSPITAL MEBO
CATALOGO DE CUENTAS

1 CUENTAS DE ACTIVO

10 ACTIVO CIRCULANTE

100 EFECTIVO

- 1001 CAJA
- 1002 FONDO FIJO DE CAJA
- 1003 BANCOS

101 INSTRUMENTOS FINANCIEROS

102 CUENTAS POR COBRAR

- 1021 A CARGO DE CLIENTES*
 - 1021.1 CLIENTES POR SERVICIO
 - 1021.2 DOCUMENTOS POR COBRAR
- 1022 A CARGO DE OTROS DEUDORES*
 - 1022.1 FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS
 - 1022.2 DEUDORES DIVERSOS
- 1023 OTRAS CUENTAS POR COBRAR*
 - 1023.1 IMPUESTOS A FAVOR
 - 1023.2 IVA ACREDITABLE

103 INVENTARIOS

- 1031 FARMACIA
- 1032 DESPENSA
- 1033 OTROS

104 PAGOS ANTICIPADOS

11 INMUEBLES, MÁQUINARIA Y EQUIPO

110 PROPIEDAD DE PLANTA Y EQUIPO

- 1101 TERRENO
- 1102 EDIFICIOS Y CONSTRUCCIONES
- 1103 EQUIPO DE CIRUGÍA
- 1104 EQUIPO DE LABORATORIO Y RADIOLOGÍA
- 1105 EQUIPO DE SERVICIO
- 1106 AMBULANCIAS
- 1107 EQUIPO DE COCINA
- 1108 MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA

12 DEPRECIACIONES

- 1202 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EDIFICIOS Y CONSTRUCCIONES
- 1203 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EQUIPO DE CIRUGÍA
- 1204 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EQUIPO DE LABORATORIO Y RADIOLOGÍA
- 1205 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EQUIPO DE SERVICIO
- 1206 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE AMBULANCIAS
- 1207 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EQUIPO DE COCINA
- 1208 DEPRECIACIÓN ACUMULADA DE EQUIPO DE OFICINA

13 ACTIVOS INTANGIBLES

- 1301 GASTOS DE INSTALACIÓN
 - 1301.1 AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE GASTOS DE INSTALACIÓN

En esta cuenta están contenidas aquellas erogaciones efectuadas por concepto de las instalaciones generales del acabado del Edificio: generalmente constituyen el estético del mismo.

HOSPITAL MEBO
CATALOGO DE CUENTAS

2 CUENTAS DE PASIVO

20 PASIVO A CORTO PLAZO

- 201 ANTICIPOS A CLIENTES POR SERVICIOS
- 202 IMPUESTOS POR PAGAR
- 203 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
- 204 IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR PAGAR
- 205 DOCUMENTOS POR PAGAR
- 206 PROVEEDORES
- 207 ACREEDORES DIVERSOS

21 PASIVO A LARGO PLAZO

- 211 DOCUMENTOS POR PAGAR
- 212 ACREEDORES DIVERSOS

22 PROVISIONES

- 221 PROVISION DE PRESTACIONES

3 CUENTAS DE CAPITAL CONTABLE

30 CAPITAL CONTRIBUIDO

- 301 CAPITAL SOCIAL
- 302 APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL
- 303 PRIMA EN VENTA DE ACCIONES
- 304 DONACIONES

31 CAPITAL GANADO

- 311 UTILIDAD DEL EJERCICIO
- 312 UTILIDADES ACUMULADAS
- 313 PERDIDA DEL EJERCICIO
- 314 PERDIDAS ACUMULADAS

4 CUENTAS DE INGRESOS

41 INGRESOS POR SERVICIOS PRESTADOS

411 CONSULTA EXTERNA

- 411.1 DESCUENTOS POR SERVICIOS PRESTADOS

412 AMBULANCIAS

- 412.1 DESCUENTOS POR SERVICIOS PRESTADOS

413 LABORATORIO

- 413.1 DESCUENTOS POR SERVICIOS PRESTADOS

414 RADIOLOGÍA

- 414.1 DESCUENTOS POR SERVICIOS PRESTADOS

415 CIRUGÍA

- 415.1 DESCUENTOS POR SERVICIOS PRESTADOS

416 HOSPITALIZACIÓN

- 416.1 DESCUENTOS POR SERVICIOS PRESTADOS

417 SALA DE CUNAS

- 417.1 DESCUENTOS POR SERVICIOS PRESTADOS

418 FARMACIA

- 418.1 DESCUENTOS POR SERVICIOS PRESTADOS

Como se observa, se lleva una cuenta de ingresos por cada tipo de servicio directo que brinda el hospital. Así, es posible determinar fácilmente la utilidad por cada tipo de servicio directo, conociendo desde luego, el costo de cada uno de ellos .

En cuanto a la cuenta 418 INGRESOS-FARMACIA, contendrá los ingresos por venta de medicamentos. Para determinar la utilidad por este concepto, se deducirá del monto de dichos ingresos, el costo de los medicamentos más los costos acumulados en la cuenta deudora 518 FARMACIA.

42 PRODUCTOS FINANCIEROS

421 RENDIMIENTOS BANCARIOS

422 RENDIMIENTOS DE INVERSIONES

43 OTROS GASTOS Y PRODUCTOS

Esta cuenta puede ser de naturaleza deudora o acreedora.

HOSPITAL MEBO

CATALOGO DE CUENTAS

5 CUENTAS DE RESULTADOS POR EGRESOS

51 CENTRO DE COSTO POR SERVICIOS

511 CONSULTA EXTERNA

511.1 FIJOS

511.2 VARIABLES

512 AMBULANCIAS

512.1 FIJOS

512.2 VARIABLES

513 LABORATORIO

513.1 FIJOS

513.2 VARIABLES

514 RADIOLOGÍA

514.1 FIJOS

514.2 VARIABLES

515 CIRUGÍA

515.1 FIJOS

515.2 VARIABLES

516 HOSPITALIZACIÓN

516.1 FIJOS

516.2 VARIABLES

517 SALA DE CUNAS

517.1 FIJOS

517.2 VARIABLES

518 FARMACIA

518.1 FIJOS

518.2 VARIABLES

519 SALA DE ESPERA

519.1 FIJOS

519.2 VARIABLES

520 ROPERÍA

520.1 FIJOS

520.2 VARIABLES

521 PLANTA GENERADORA DE ENERGÍA

521.1 FIJOS

521.2 VARIABLES

522 CALDERA

522.1 FIJOS

522.2 VARIABLES

523 ELEVADORES

523.1 FIJOS

523.2 VARIABLES

524 COCINA

524.1 FIJOS

524.2 VARIABLES

525 COMPRAS

525.1 FIJOS

525.2 VARIABLES

526 MANTENIMIENTO, CONSERVACIÓN Y VIGILANCIA

526.1 FIJOS

526.2 VARIABLES

HOSPITAL MEBO
CATALOGO DE CUENTAS

5 CUENTAS DE RESULTADOS POR EGRESOS

53 CENTRO DE COSTO ADMINISTRATIVO

531 DIRECCIÓN

531.1 FIJOS

531.2 VARIABLES

TESORERÍA Y

532 PRESUPUESTO

532.1 FIJOS

532.2 VARIABLES

533 PERSONAL

533.1 FIJOS

533.2 VARIABLES

534 CONTABILIDAD

534.1 FIJOS

534.2 VARIABLES

535 COSTOS

535.1 FIJOS

535.2 VARIABLES

536 AUDITORIA

536.1 FIJOS

536.2 VARIABLES

54 GASTOS FINANCIEROS

541 INTERESES NORMALES

542 INTERESES MORATORIOS

543 COMISIONES BANCARIAS

544 COMISIONES DE INVERSIONES

Obsérvese que en las cuentas de resultados los dos primeros dígitos indican el nombre de la cuenta y el tercero la operación específica.

4.3.2 Separación de los costos fijos y variables por centro de costo.

CALDERA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Seguros (de Daños)
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial

Costos Variables

Combustibles
Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación

COCINA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Impuestos Y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina

Costos Variables

Comestibles
Agua
Mantenimiento y Reparación
Combustibles
Energía Eléctrica
Gas

ROPERIA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina

Costos Variables

Lavandería
Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación
Agua
Gas

SALA DE ESPERA, RECEPCIÓN Y CAJA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Diversos
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina

Costos Variables

Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación
Agua

COMPRAS

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Diversos
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina

Costos Variables

Fletes
Energía Eléctrica
Agua
Mantenimiento y Reparación

ELEVADORES

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Seguros (de Daños)
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial

Costos Variables

Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación

PLANTA GENERADORA DE ENERGÍA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Seguros (de Daños)
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial

Costos Variables

Combustibles
Mantenimiento y Reparación
Energía Eléctrica

MANTENIMIENTO, CONSERVACIÓN Y VIGILANCIA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Diversos
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina

Costos Variables

Energía Eléctrica
Lubricantes
Agua

CONSULTA EXTERNA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina
Diversos Artículos Médicos
Costos Prorrrateados de los centros de costo indirectos.

Costos Variables

Publicidad
Mantenimiento y Reparación
Energía Eléctrica
Agua
Instrumental Médico

AMBULANCIAS

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina
Diversos Artículos Médicos
Costos Prorrrateados de los centros de costo indirectos.

Costos Variables

Gasolina
Mantenimiento y Reparación
Publicidad
Instrumental Médico

LABORATORIO

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina
Diversos Artículos Médicos
Costos Prorrrateados de los centros de costo indirectos.

Costos Variables

Publicidad
Artículos de Laboratorio
Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación
Agua
Instrumental médico

CIRUGÍA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Honorarios
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina
Diversos Artículos Médicos
Costos Prorrrateados de los centros de costo indirectos.

Costos Variables

Publicidad
Energía Eléctrica
Agua
Mantenimiento y Reparación
Instrumental Médico

HOSPITALIZACIÓN

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina
Diversos Artículos Médicos
Costos Prorrrateados de los centros de costo indirectos.

Costos Variables

Publicidad
Medicamentos
Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación
Agua
Instrumental Médico

SALA DE CUNAS

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
- Impuesto Predial
- Impuesto sobre nómina
Diversos Artículos Médicos
Costos Prorrrateados de los centros de costo indirectos.

Costos Variables

Publicidad
Medicamentos
Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación
Agua
Instrumental Médico

FARMACIA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
-Impuesto Predial
-Impuesto sobre nómina

Costos Variables

Publicidad
Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación
Medicamentos

RADIOLOGÍA

Costos Fijos

Amortización
Depreciación de Inmuebles
Depreciación de Bienes Muebles
Sueldos
IMSS, INFONAVIT, CRV
Seguros (de Daños)
Gastos de Oficina
Impuestos y Derechos
-Impuesto Predial
-Impuesto sobre nómina
Diversos Artículos Médicos
Costos Prorrrateados de los centros de costo indirectos.

Costos Variables

Publicidad
Artículos de Radiología
Energía Eléctrica
Mantenimiento y Reparación
Agua
Instrumental Médico

4.3.3 Bases de Prorratio Primario

BASES DE PRORRATIO PRIMARIO PROPUESTAS	
CONCEPTO	BASE
01 Sueldos y Salarios	Asignación Directa
02 Sobre Sueldos	Asignación Directa
IMSS, INFONAVIT, CRV	Monto de los sueldos por cada centro de costos
03 Impuestos y Derechos	
Impuesto sobre nómina	Asignación Directa según sueldos del centro
Agua	Promedio de m3 consumidos
Impuesto Predial	Superficie Ocupada
04 Depreciación de Inmuebles	Superficie Ocupada
05 Depreciación de Bienes Muebles	Inversión en equipo de cada centro de costo
06 Amortización	
Gastos de Instalación	Superficie Ocupada o asignación Directa
07 Honorarios a miembros del Consejo de Administración	Se asignan a la dirección
08 Primas por Seguros (de daños)	Inversión en Equipo y superficie ocupada cuando se trate del edificio
09 Fletes y Acarreos	Asignación Directa
10 Gastos de Publicidad	Número de Pacientes atendidos en cada centro
11 Gastos de Oficina	% de aplicación fijo, en base al uso
12 Energía Eléctrica	% de aplicación fijo, en base al uso
13 Combustibles y Lubricantes	
Gas	Promedio de cm3 consumidos
Gasolina	% de aplicación fijo
Lubricantes	Asignación directa a mantenimiento
14 Diversos	% de aplicación fijo, en base al uso
15 Reparación y Gastos de Mantenimiento y Conservación	Se aplican directamente ya que se trata de reparaciones específicas
16 Comestibles	Asignación Directa a Cocina
17 Lavandería	Asignación Directa a Ropería
18 Artículos de Laboratorio	Cargo directo a laboratorio
19 Artículos de Radiología	Cargo directo a Radiología
20 Diversos Artículos Médicos	% de aplicación fijo
21 Medicamentos	Asignación Directa por vale de Farmacia
22 Instrumental Médico	% de aplicación fijo, en base al uso
23 Accesorios de Cocina	Asignación Directa a Cocina

4.3.4 Prorrateo Primario

4.3.5 Bases de Prorratio Secundario

BASES DE PRORRATIO SECUNDARIO PROPUESTAS	
CENTROS DE COSTO	BASE
Mantenimiento, Conservación y Vigilancia	Superficie Ocupada
Compras	Horas de Trabajo
Planta Generadora de Energía	% de aplicación fijo, en base al uso
Elevadores	Distribución uniforme a todos los centros de costo
Caldera	Horas de Trabajo
Cocina	No. De Comidas servidas
Ropería	No. De Pacientes atendidos
Sala de Espera, Recepción de Pacientes y Caja	Ingresos Obtenidos
Presupuestos y Tesorería	Horas Trabajadas
Departamento de Costos	Horas Trabajadas
Departamento de Contabilidad	Horas Trabajadas
Dirección	Horas Trabajadas
Auditoría Interna	Horas Trabajadas
Personal	Horas Trabajadas

4.3.6 Prorratio Secundario

HOSPITAL MEBO BASES DE PRORRATIO SECUNDARIO

Fecha: Dic-06

Centro de Costo	Superficie Ocupada	Horas de Trabajo	% Aplicación Energía Elect	% Aplicación Elevadores	Comidas Servidas	Pacientes Atendidos	Ingresos Atendidos
Laboratorio	90	384	4	4.55		170	170
Radiología	100	384	7	4.55		170	170
Farmacia	60	384	3	4.55		200	200
Ambulancias	30	768		4.55		30	30
Cirugía	180	1152	7	4.55		80	80
Consulta Externa	150	768	7	4.55		1100	1100
Hospitalización	600	2304	11	4.55	450	80	80
Sala de Cunas	100	384	4	4.55	150	20	20
Caldera	20		3	4.55			
Cocina	50	384	3	4.55			
Ropería	50	192	3	4.55			
Sala de Espera	60	384	3	4.55			
Compras	70	384	2	4.55			
Elevadores	30		10	4.55			
Planta Energía	20		12	4.55			
Mantenimiento Y Conservación	50	384	3	4.55			
Dirección	60	768	3	4.55			
Tesorería y Presupuesto	50	192	3	4.55			
Depto. De Personal	50	384	3	4.55			
Depto. De Costos	60	384	3	4.55			
Depto. De Contabilidad	60	576	3	4.55			
Auditoría Interna	60	384	3	4.55			
TOTAL	2000	10944	100	100	600	1850	1850

4.3.7 Registro del Libro Mayor

4.3.8 Balance General

HOSPITAL MEBIO

Balance General al 31 de Diciembre de 2006.

10 ACTIVO CIRCULANTE			
100 EFECTIVO			
1002 FONDO FIJO DE CAJA	\$ 1,000.00		
1003 BANCOS		<u>1,874,042.88</u>	1,875,042.88
11 INMUEBLES, MÁQUINARIA Y EQUIPO			
110 PROPIEDAD DE PLANTA Y EQUIPO			
1101 TERRENO		2,000,000.00	
1102 EDIFICIOS Y CONSTRUCCIONES	\$ 10,000,000.00		
1202 DEPRECIACIÓN ACUM. DE EDIF. Y CONSTRUC.	<u>41,666.67</u>	9,958,333.33	
1103 EQUIPO DE CIRUGÍA	700,000.00		
1203 DEPRECIACIÓN ACUM. DE EQUIPO DE CIRUGÍA	<u>5,833.33</u>	694,166.67	
1104 EQUIPO DE LABORATORIO Y RADIOLOGÍA	780,000.00		
1204 DEPRECIACIÓN ACUM. DE EQ. LAB. Y RAD.	<u>6,500.00</u>	773,500.00	
1105 EQUIPO DE SERVICIO	1,005,000.00		
1205 DEPRECIACIÓN ACUM. DE EQ. DE SERVICIO	<u>8,375.00</u>	996,625.00	
1106 AMBULANCIAS	500,000.00		
1206 DEPRECIACIÓN ACUM. DE AMBULANCIAS	<u>4,166.67</u>	495,833.33	
1107 EQUIPO DE COCINA	25,000.00		
1207 DEPRECIACIÓN ACUM. DE EQ. DE COCINA	<u>208.33</u>	24,791.67	
1108 MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	190,000.00		
1208 DEPRECIACIÓN ACUM. DE EQ. DE OFICINA	<u>1,583.32</u>	<u>188,416.68</u>	15,131,666.68
13 ACTIVOS INTANGIBLES			
1301 GASTOS DE INSTALACIÓN			
1301.1 AMORTIZACIÓN ACUM. DE GTOS. DE INST.		<u>6,000.00</u>	
TOTALACTIVO			\$17,012,709.56
TOTAL PASIVO			0.00
30 CAPITAL CONTRIBUIDO			
301 CAPITAL SOCIAL		15,138,666.68	
31 CAPITAL GANADO			
311 UTILIDAD DEL EJERCICIO		<u>1,874,042.88</u>	
CAPITAL CONTABLE			\$17,012,709.56

REPRESENTANTE LEGAL
DRA. PERLA BACA OLIVO

ELABORO
L.C. ROSALBA HERNÁNDEZ JUÁREZ

4.3.9 Estado de Resultados

4.3.10 Determinación del Costo Unitario de Servicio

4.3.11 Cédula de Punto de Equilibrio por Departamento y Global

La contabilidad administrativa sirve de apoyo a la administración principalmente en dos funciones: la planeación y el control.

El modelo costo-volumen-utilidad está elaborado para servir como apoyo fundamental de la actividad de planear, es decir, diseñar las acciones a fin de lograr el desarrollo integral de la empresa al igual que los presupuestos.

En el proceso de planeación operativa toda empresa debe de estar consiente de que tiene tres elementos para encausar su futuro: costos, volúmenes y precios.

Podemos concluir que la única de las tres variables que puede tener una empresa bajo su control es la de los costos.

La planeación de utilidades y la relación costo-volumen-utilidad, ayuda a la administración a determinar las acciones que se deben tomar con la finalidad de lograr cierto objetivo.

La fórmula para calcular el punto de equilibrio es la siguiente:

$$\text{Punto de Equilibrio} = \frac{\text{Costos Fijos Totales}}{\text{Precio} - \text{Costo Variable}}$$

La fórmula para calcular el punto de equilibrio de diferentes servicios es la siguiente:

$$\text{Punto de Equilibrio} = \frac{\text{Costos Fijos}}{\text{Utilidad Marginal Ponderada}}$$

La manera de calcular la cantidad de unidades a vender para obtener una determinada utilidad es la siguiente:

$$\text{Utilidades por vender o} = \frac{\text{Costos Fijos} + \text{Utilidad deseada}}{\text{Margen de contribución Unitario o}} \\ \text{Ventas Planeadas} \quad \quad \quad \text{Utilidad Marginal Preponderada}$$

$$\text{No. De Pacientes} = \frac{\text{Ventas por departamento}}{\text{Precio del servicio}}$$

4.3.12 Papeles de Trabajo y Anexos

Conclusiones

La Contabilidad de Costos de Servicios; muy particularmente de un hospital, presenta características específicas que hacen diferente la aplicabilidad que puedan tener las técnicas y procedimientos del costo de distribución u operacional en otras entidades. Por ello fue necesario conocer claramente las actividades que se desarrollan en un hospital, identificar lo que se va a costear y la importancia económica que representa cada una de las funciones para el hospital, y así en función de la jerarquía económica de las actividades, estructurar la organización contable, que no necesariamente es igual a la organización funcional, ya que cada una de ellas cumple objetivos diferentes.

Cada Unidad Contable, Centro de Costos ó Área de Responsabilidad en que se divide el Hospital, implica:

- ❖ Asignación de responsabilidad y autoridad.
- ❖ Determinación de las erogaciones por las que el centro debe rendir cuentas, en la que intervendrá el responsable del centro, en coordinación con el comité de elaboración de presupuestos, para dar opinión sobre la cuantía de las mismas, en función de las necesidades del centro.
- ❖ Medición cualitativa y cuantitativa de labores, comparando los costos incurridos con los presupuestos, y los costos de actividades similares.

El conocimiento de los costos de los servicios que presta una entidad es fundamental para su administración. En respuesta a esta necesidad, la Contabilidad de Costos, permite:

- ❖ Proporcionar información más frecuente y analítica que la que se obtiene a través de la Contabilidad General.
- ❖ Obtener costos unitarios.
- ❖ Control de costos
- ❖ Planear las utilidades.
- ❖ Elaborar un sistema presupuestal.

Como segunda etapa después de implantar el sistema de contabilidad de costos por costo directo en el hospital, se podría realizar la implantación del Sistema de Contabilidad por Áreas de Responsabilidad en un Hospital, ya que a través de este sistema se puede llevar un mayor control de los gastos incurridos en cada departamento, ya que la mayoría de los costos incurridos en este tipo de institución, son de tendencia fija; pero si considero indispensable la distinción de centros de costos para lograr el buen control de las erogaciones.

Para la clasificación, registro y análisis de las erogaciones, se elaboró un catálogo de cuentas acorde a la división contable propuesta, a fin de estandarizar los procedimientos.

Para la asignación, prorrateo, distribución y aplicación de los costos a los diferentes centros, se fijaron bases justas y lógicas que se apliquen consistentemente a efecto de poder hacer comparaciones entre varios periodos; esto no infiere la permanencia indefinida de determinadas bases, ya que pueden encontrarse otras mejores a través de la experiencia.

Este es uno de los principales problemas a que se enfrenta la Contabilidad de Costos y que se soluciona en la práctica, únicamente, a través de un profundo análisis de las características que presentan cada una de las erogaciones en una empresa en particular, para determinar su tendencia de variabilidad y en función de que se modifican, considerando además el motivo de su realización, a que centros benefician, en que medida y como.

Existen centros en el Hospital que se han considerado que reúnen únicamente costos fijos no controlables para ellos, pues no intervinieron directamente en su asignación y no pueden hacer nada para modificarlos, pero no por ello debe omitirse un informe sobre el número de unidades de servicio que proporcionó el centro, pudiendo tomar para tal efecto, la base de prorrateo secundario seleccionada para cada centro; haciendo una comparación contra el estándar de eficiencia.

La aplicación del análisis costo – volumen – utilidad debe considerar ciertas leyes económicas, pero en realidad para su efectiva utilización se requiere de un conocimiento o panorama claro de la situación de la empresa; de sus problemas más relevantes y de un amplio criterio por parte del analista, basado en la práctica y capacidad técnica.

La determinación de costos unitarios en un Hospital no tiene como finalidad valuar inventarios, sino ser una herramienta para evaluar resultados.

Conociendo el Costo Unitario, la entidad cuenta con un verdadero índice de eficiencia.

La elaboración de Estados Financieros para un Hospital a efecto de mostrar costos, no sólo debe enfocarse a lo establecido técnicamente por la Contabilidad de Costos, han de incluirse en ellos otra información que pueda ser útil como por ejemplo: el Punto de Equilibrio y el Costo Unitario.

Además deberán adjuntarse a ellos las observaciones pertinentes. Teniendo presente que los informes producidos sean utilizados.

Bibliografía

Libros:

- 1.- ANFECA, "Normas de Información Financiera" (NIF), Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), México 2006.
- 2.- ANFECA, "Normas y Procedimientos de Auditoría", Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), México 2005.
- 3.- Attkinson, C. Clifford, "Administración de Hospitales" (Fundamentos y Evaluación del Servicio Hospitalario), Editorial Trillas, México 2005.
- 4.- Backer, Jacobsen y Ramírez Padilla, "Contabilidad de Costos" (Un Enfoque Administrativo para la Toma de Decisiones) , Editorial Mc Graw Hill, México 2000.
- 5.- Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera A.C. "Normas de Información Financiera" (NIF) IMCP México 2006.
- 6.- Calvo Marroquín Octavio y Puente y Flores Arturo, "Derecho Mercantil" , Editorial Banca y Comercio, México 2000.
- 7.- Cárdenas Nápoles Raúl, "Contabilidad de Costos 1" ANFECA, Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., (IMCPAC), México 2000
- 8.- Cárdenas Nápoles Raúl, "Contabilidad de Costos 3" ANFECA, Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., (IMCPAC), México 2000
- 9.- Del Río González Cristóbal, "Costos II", Editorial ECAFSA, México 2001.
- 10.- Del Río González Cristóbal, "Costos III", Editorial ECAFSA, México 2002.
- 11.- Freeman Holmes, "Administración de los Servicios de Salud" Editorial Interamericana, S.A., México 2002.
- 12.- J. Gitman Lawrence "Principios de Administración Financiera" Décima Edición, Editorial Pearson, México 2003.
- 13.- Huicochea Alsina Emilio, "Contabilidad de Costos", Editorial Trillas, México 2003.

14.- Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Ediciones Fiscales ISEF, México 2006.

15.- Pigors Paul "Administración de Personal" Editorial Continental, México 2000.

16.- Reyes Pérez Ernesto, "Contabilidad De Costos" Primer Curso, Editorial LIMUSA Editoriales Noriega, México 2005.

17.- Reyes Pérez Ernesto, "Contabilidad De Costos" Segundo Curso, Editorial LIMUSA Editoriales Noriega, México 2005.

18.- Rosales González Roberto, "Costos por Computadora", Editorial GASCA SICCO, México 2005.

19.- Santillana González Juan Ramón, "Auditoria 1", Editorial ECAFSA, México 2000.

Páginas Web:

1.- www.hospitalesmexico.org
Asociación Mexicana de Hospitales A.C.

2.- www.assistsoft.net/assist.html
Sistema de Información para Hospitales y Servicios Clínicos (ASSIST)

3.- www.hgm.salud.gob.mx