

Sistema de imputación de costes

Caso práctico: empresa pública de servicios sanitarios

Frumen Molinero Gutiérrez
Controller de Osatek, S.A.

Una adecuada gestión de cualquier negocio, por pequeño que este sea, pasa inevitablemente por conocer de manera fiable al menos cuánto nos cuesta poner en el mercado una unidad del producto/servicio que vendemos, tanto si lo fabricamos nosotros como si únicamente lo comercializamos, información ésta que a nadie se le escapa que es imprescindible para una correcta fijación del precio de venta, y en general para el diseño racional de la política comercial de nuestra empresa. Pues bien, esta información básica de gestión, en ocasiones es muy difícil de obtener de forma objetiva sin el establecimiento de un sistema de imputación de costes o contabilidad analítica por sencillo que lo definamos. Por ello, los gestores de sociedades nos encontramos a menudo, ante la problemática de tener que diseñar un sistema de imputación de costes y o no tenemos la formación técnica

suficiente o aun teniéndola, los sistemas que en su día nos enseñaron en la facultad son demasiado complejos y de difícil implantación o bien no son capaces de responder a nuestras necesidades particulares que, en muchas ocasiones, son sustancialmente más pequeñas y concretas que lo que encontramos en nuestros apuntes de la facultad, en los libros o en el mercado. Por este motivo, hemos diseñado un sistema cuya principal virtud es su sencillez, tanto de comprensión, como de cálculo así como de necesidad de medios para implantarlo, y además, como más adelante se detalla, que ha sido implantado con éxito en nuestra empresa.

Sistema de imputación de costes

A. Medios necesarios

1. Definición de unidad de producción.

2. Definición de centros de coste.
 3. Proceso de definición de criterios objetivos de imputación de costes.
 4. Un programa de contabilidad que permita la definición y gestión de centros de coste (p. ej. Contaplus).
 5. Hoja de cálculo (p. ej. Microsoft Excel).
1. **Unidad de producción:** Cada negocio deberá definir cual es su unidad de producción, entendida esta como la unidad de producto o servicio que se fabrica y que se pone en el mercado y para la cual se precisa conocer con certeza el coste de fabricación.
 2. **Definición de centros de coste.** Será centro de coste, a estos efectos, y de manera sencilla cada una de las unidades productivas en las que se generan las unidades

de producción antes definidas.

3. Definición de criterios de imputación. Los gestores de la sociedad deberán hacer un esfuerzo de definición de los criterios de reparto de costes que mejor se adaptan a las particularidades de su negocio, de forma que cada centro de coste reciba de una manera o de otra sólo aquellos costes que le son directa o indirectamente imputables pero de una forma objetiva y defendible ante terceros.

4. Programa de contabilidad. Se precisa que nuestro sistema contable tenga la posibilidad de admitir centros de coste o proyectos en los que registrar todos y cada uno de los asientos en los que intervengan cuentas de ingresos o de gastos de la sociedad.

5. Hoja de cálculo. Por último se necesita una hoja de cálculo que nos facilite el reparto de los costes de estructura (administración, gastos generales, etc.) de la empresa entre los centros de coste productivos.

B. Desarrollo del sistema

Supongamos una empresa que fabrica dos productos A y B en tres centros de fabricación separados geográficamente, uno en Araba, otro en Bizkaia y el último en Gipuzkoa. Su administración (Estructura) se encuentra en el de Bizkaia y en el de Gipuzkoa fabrican los dos productos; A y B. Con este planteamiento vamos a ir definiendo el sistema.

1. Unidad de producción. Son dos, los productos A y B.

2. Centros de coste. Son, desde nuestro punto de vista, cinco:

Araba A
Bizkaia A
Gipuzkoa A
Gipuzkoa B
Estructura

3. Criterios de imputación. Normalmente cada factura de proveedores se habrá generado en uno de los centros, incluida la estructura que generará gastos directos y a ella habrán de ser asignados directamente. Las primeras dudas que se nos plantean son cómo repartir gastos compartidos entre los productos A y B en Gipuzkoa, que seguro que los hay, y cómo repartir los gastos comunes entre Estructura y Bizkaia A (material de oficina, alquileres de locales, amortizaciones, etc.).

En el caso de Gipuzkoa lo más razonable y sencillo es asignar los gastos comunes proporcionalmente entre las unidades producidas de cada uno de ellos, eso sí teniendo en cuenta, para ponderar de forma correcta la incidencia en cada producto, el tipo de gasto de que se trata, la utilización que de él hacen cada uno de los productos y sobre todo observar si la relación que tienen ambos productos en el proceso de fabricación es de uno a uno o se debe ponderar más a uno sobre el otro con relación a ese determinado gasto que queremos imputar.

En el caso de Bizkaia, los gastos que se comparten entre la estructura y el producto A se repartirán sobre todo atendiendo al tipo de gasto de que se trate. Para ello utilizaremos,

para unos determinados gastos (amortizaciones, alquiler de locales, limpieza, etc.) por ejemplo, la proporción de m² de locales utilizados por ambos centros de coste y para otros el criterio que en cada caso se considere más adecuado para un fiel reflejo de la situación; número de personas de cada departamento, número de equipos (p. ej. ordenadores...).

Una vez que tenemos todos los costes imputados a cada centro de coste y el programa nos permite obtener las cuentas de pérdidas y ganancias de cada uno de ellos, introducimos éstas en epígrafes significativos (aprovisionamientos, personal, amortizaciones, otros gastos de explotación, cifra de negocios, financieros y extraordinarios) en una hoja de cálculo que definiremos al efecto. Con el uso de esta hoja relacionaremos cada uno de los epígrafes de pérdidas y ganancias con el número de unidades de los productos A y B producidas y tendremos los costes directos que hemos asignado a cada uno de ellos, distribuidos por tipos de gasto y por ubicaciones de fabricación (Bizkaia, Gipuzkoa y Araba).

Por último, sólo nos queda distribuir los costes de estructura entre los centros productivos y para ello, podemos utilizar como criterio el número de unidades producidas de cada uno de los productos lo cual, desde nuestro punto de vista, obliga a que los procesos de producción de ambos sean similares. Si esto no es así proponemos imputar los costes de estructura entre los productos A y B proporcionalmente al total de costes directos generados por cada uno de ellos y una vez

obtenido el total de costes de estructura imputados a cada uno de los dos tipos de producto, distribuir éstos a su vez entre los centros que los producen. Esta imputación a segundo nivel se volvería a realizar proporcionalmente a los costes directos generados por cada centro con relación al total de costes directos del producto (A o B) que estamos considerando. De esta manera lograremos obtener el coste medio total unitario de fabricación de cada uno de los dos tipos de productos fabricados, es decir, lo que cuesta fabricar por término medio, en cada centro productivo cada uno de los productos.

Asimismo, tendremos el coste medio desglosado por epígrafes significativos de gastos, lo cual facilitará hacer cualquier análisis de la incidencia de cada uno de ellos, en el total (ver ejemplo numérico en el Anexo II). El gestor tendrá de esta manera un detalle de costes muy útil que le permitirá tomar decisiones para fijar precios, implementar políticas de control de los mismos y que éstas puedan ir dirigidas con criterio a un determinado tipo de gastos, etc., situaciones todas ellas que de otra forma tendría que tomar de forma intuitiva, con todo lo que ello supone.

Caso Práctico: Osatek, S.A.

Osatek, S.A. es una Sociedad Pública participada íntegramente por el Ente Público Osakidetza-Servicio Vasco de Salud y su objeto social se centra fundamentalmente en el diagnóstico por imagen, sobre todo Resonancia Magnética.

Para llevar a cabo el objeto social se cuenta con cinco cen-

tros productivos denominados Unidades que se ubican en los Hospitales de Aránzazu en San Sebastián, en el de Galdakao en Bizkaia y en el de Txagorritxu en Vitoria, así como en los Ambulatorios de Las Arenas y de Dr. Areilza (ambos en Bizkaia). Todos estos centros, relativamente independientes, están dotados de una instalación de Resonancia Magnética (RM) excepto el de San Sebastián que posee dos RM y un Scanner (TAC). Con el objeto de conocer como contribuye cada unidad al resultado global de la empresa, hemos establecido un sistema de reparto de costes que más adelante explicamos en detalle, por el cual todos los ingresos y los costes que se generan en la Sociedad se distribuyen entre los denominados centros de coste. Este sistema de imputación de costes técnicamente se denomina "Contabilidad Analítica" y es la que, una vez definidos los criterios de imputación, nos va a permitir conocer el resultado económico que cada unidad (cada centro de coste) obtiene en su funcionamiento diario.

1. Centros de coste de OSATEK

1.1. Centros productivos

1.1.1. En Resonancia Magnética:

DON.RMN: Es la Unidad de RM de Donostia en la cual incluimos las dos instalaciones de RM que se encuentran ubicadas en San Sebastián.

GAL.RMN: Unidad de RM de Galdakao.

VIT.RMN: Unidad de RM de Vitoria.

ARE.RMN: Unidad de RM de Las Arenas.

BIL.RMN: Unidad de RM de Bilbao (Dr. Areilza).

1.1.2. En Scanner (TAC):

El TAC de Donostia aun siendo propiedad de Osatek su uso se cede por las mañanas al Hospital Donostia que con su equipo de personal lo maneja, facturando Osatek por el "arrendamiento" de las instalaciones un precio por cada una de las exploraciones que se realizan.

Por las tardes el TAC es utilizado por el personal de Osatek facturándose a los hospitales peticionarios de las pruebas la exploración completa.

Con esta situación en lo referente al TAC, hemos definido dos centros de coste:

DON.TAC: Centro de coste que recoge de forma directa todos los costes que genera el TAC en su explotación y de forma indirecta la repercusión de gastos generales que se comparten con la resonancia, según se detalla más adelante.

HOS.TAC: Centro de coste derivado del anterior y que se nutre, vía analítica, de los costes que se derivan de los imputados previamente a Resonancia y al TAC mediante el criterio de imputación de costes que más adelante se define.

1.2. Por otro lado en Osatek existen dos centros de coste "improductivos" que son:

EST.RMN: En él se recogen los gastos e ingresos de estructura, es decir, los de la administración de la empresa y aque-



llos otros que son tan generales en la Sociedad que afectan a todas las unidades y no se pueden asignar directamente a una en concreto (por ejemplo, gastos financieros, gastos de seguros, impuestos, asesoría, mantenimiento de equipos informáticos, ingresos de cuentas corrientes, etc.).

INV.RMN: Recoge todos los gastos e ingresos derivados de la investigación, de la docencia y de la formación del personal. Como ejemplo incluye cursos de formación, compra de libros y revistas técnicas, costes de investigación, etc. En este centro de coste se incluirá asimismo, la valoración económica de los volantes de investigación tal y como se recoge en el procedimiento de investigación.

Una vez definidos los nueve centros de coste en los que vamos a desglosar nuestra "contabilidad analítica", los cuales deben ser previamente definidos y creados en el programa contable de la empresa

de forma que cada asiento que contenga partidas de gasto o ingreso obligatoriamente sea imputado a uno de los centros de coste establecidos, la primera decisión a tomar es el objetivo que se pretende conseguir con un sistema de imputación de costes. En el caso de Osatek, este lo hemos definido como "Conocer en cada centro productivo cuánto nos cuesta producir una exploración, tanto de RM como de TAC". A este objetivo, nosotros le añadiríamos, "y conseguirlo de una forma razonablemente sencilla".

Con este objetivo claramente definido y de la forma en que se ha expuesto, parece evidente que todos los costes de la empresa deben acabar siendo imputados a los centros productivos ante lo cual se plantean dos nuevas cuestiones a las que dar respuesta:

1. Se precisa una definición clara y pormenorizada de los criterios de imputación de

costes directos a cada uno de los nueve centros de coste anteriormente definidos.

2. Se necesita establecer, además, el criterio de reparto de los costes de estructura (los que se imputan directamente a los centros EST.RMN e INV.RMN), los teóricamente "improductivos", a los siete centros de coste productivos.

2. Criterios de imputación de costes

Hemos analizado todos los costes en los que incurre la empresa y para cada uno de ellos hemos establecido un criterio objetivo de imputación entre los nueve centros de coste anteriormente definidos. Dichos criterios de forma detallada se recogen en el cuadro del Anexo I. No obstante, como resumen, las principales decisiones de imputación de costes adoptadas, han sido las siguientes:

1. Nuestra unidad de producción elegida ha sido la exploración (tanto de RM como de TAC) y todos nuestros costes globales tendrán como referencia el N° de exploraciones de cada unidad para conocer el coste medio unitario y en consecuencia, con su comparación con los ingresos medios unitarios, el beneficio (o pérdida) medio unitario de cada exploración en cada una de las unidades de Osatek, S.A. No obstante, también tendremos como referencia, de forma subsidiaria, el N° de pacientes, de forma que podamos compararnos con otros centros de Osakidetza o de la competencia que utilizan o puedan utilizar este parámetro como unidad productiva.

2. Como norma general, cada factura (tanto emitida como recibida) se asignará al centro de coste que la ha generado. Este criterio general tiene dos precisiones ya que hay unidades (Galdakao y Donostia) en las que conviven varios centros de coste y determinados gastos son comunes y compartidos.

Unidad de Galdakao: En esta Unidad conviven la unidad asistencial (una RM) con la estructura de toda la empresa (Gerencia, Dirección Económico-Financiera y Dirección Asistencial), por este motivo, determinados gastos son compartidos (uso de locales, material de oficina, limpieza, etc.) y a pesar de que cuando llegan las facturas se imputan a Galdakao (GAL.RMN) en el proceso periódico de cierre normalmente trimestral, en el proceso que denominamos de "Analítica" y

que se hace previo al cierre definitivo de ese periodo, se reparten este tipo de gastos entre GAL.RMN y EST.RMN (cargando en este último centro de coste y abonando en aquel). El criterio de reparto entre ambos centros de coste es diferente según el tipo de gasto de que se trate (ver Anexo I) en unos casos es al 50% (material de oficina, mantenimiento de fotocopiadora, gastos de transporte, etc.) y en otros, los que tienen más relación con los m² de superficie utilizada, el ajuste es del 35% (proporción de m² que utiliza la estructura respecto del total de m² de Galdakao).

Unidad de Donostia: En esta Unidad conviven dos máquinas de RM, un TAC, manejado tanto por personal del Hospital Donostia como por personal de Osatek y además, trabaja un Jefe Administrativo que depende de la Dirección Económico-Financiera y que, consecuentemente, es personal de estructura. Con esta situación, no es difícil entender que haya muchos gastos que inciden en varios de los centros de coste que se dan en esta unidad (DON.RMN, DON.TAC, HOS.TAC y EST.RMN) por este motivo, se deben establecer los criterios de reparto de estos gastos comunes, y que (detallados en el Anexo I) se pueden resumir como sigue:

a) Los costes directos de RM y de TAC se imputan vía factura a DON.RMN o DON.TAC. Al cierre, y mediante el proceso de "analítica", algunos de los gastos imputados a DON.TAC se sacan de ese centro de coste y se llevan a HOS.TAC (p. ej. amortización de la máquina), el reparto se hace proporcional-

mente a los TAC realizados por el personal del Hospital con relación al total de TAC realizados durante el periodo.

b) Hay determinados gastos que sirven tanto para la RM como para el TAC (placas radiográficas, discos ópticos, uso de locales, etc.). Este tipo de costes inicialmente se imputan en su conjunto, vía factura, a la RM (DON.RMN) pero en el proceso de "analítica" se trasladan de ese centro de coste a los del TAC (DON.TAC y HOS.TAC) en función del número de exploraciones realizadas en cada uno de ellos, considerando a las RM con una ponderación doble a la de un TAC.

c) Por último, hay determinados costes que ineludiblemente se comparten entre todos los centros de coste que conviven en Donostia, incluido estructura, (por ejemplo material de oficina, gastos de transporte, etc.), este tipo de gastos se reparten entre los centros de coste propios de Osatek (DON.RMN, DON.TAC y EST.RMN) a partes iguales, pero considerando, eso sí, que hay dos RM y en consecuencia la RM debe recibir el doble que cada uno de los otros dos. (Ver Anexo I).

3. Gastos de Personal. Como norma, la nómina mensual de cada trabajador se imputa a la Unidad o centro de coste para el que fue contratado. No obstante, esta norma general tiene tres matizaciones o ajustes:

a) **Radiólogos:** Hay radiólogos que trabajan para varias uni-

dades de Osatek o para la RM y el TAC de Donostia, en consecuencia, para que cada centro de coste reciba los que le son imputables, en el proceso de cierre, repartimos los gastos de personal de los radiólogos a cada unidad en función de los estudios que durante el periodo hayan realizado para cada una de ellas.

b) **Directora Asistencial:** El coste de personal de la Directora Asistencial se reparte entre Galdakao y la Estructura en un 40-60, proporción ésta que se deriva de la incidencia que en su trabajo diario tiene la labor puramente asistencial de realización de RM.

c) **Médicos de I+D+F:** Dado que se trata de personal que presta servicios a todas las unidades productivas de Osatek y en una proporción difícilmente cuantificable, se ha optado por imputar sus costes de personal a EST.RMN y posteriormente trasladar estos costes, junto al resto de costes de estructura e investigación a las Unidades productivas, tal y como se comenta más adelante.

4. Existencias. En este apartado se incluyen placas radiográficas, contrastes y discos ópticos. Las facturas de todos ellos se van imputando a la Unidad que las origina, no obstante, dado que, sobre todo en los contrastes, se realizan traspasos de mercancías entre unidades productivas, la imputación real de estos costes se hace al final de cada periodo, en el proceso de "analítica",

sobre la base de los inventarios que cada una de las unidades presenta al Departamento de Administración y Finanzas. Previamente, se hace un trabajo de análisis y de cuadro de movimientos entre unidades y de entradas en inventario permanente con las facturas de proveedores contabilizadas.

Una vez que se tienen imputados correctamente todos los costes generados a cada uno de los nueve centros de coste entre los que tenemos repartida la contabilidad analítica de la empresa y que desde el programa contable podemos sacar las cuentas de pérdidas y ganancias de cada uno de ellos (la suma de los resultados de todas ellas debe cuadrar con el resultado global de la empresa) nos enfrentamos ante el segundo de los problemas al que dar respuesta, que nos es otro que el criterio elegido para distribuir los costes de estructura entre los centros de coste productivos.

3. Criterio de distribución de los costes de estructura (EST.RMN) e investigación (INV.RMN) entre las unidades productivas

Osatek ha decidido que todos los costes de la empresa deben acabar siendo imputados a las unidades productivas, ya que como se ha reseñado anteriormente, la unidad de medida de la producción que se ha elegido es la exploración y en consecuencia todos los costes deben ser puestos con relación al Nº de exploraciones realizadas. Por este motivo, los costes de las unidades "improductivas" deben ser distribui-

dos entre las productivas con algún criterio y este debe cumplir desde nuestro punto de vista dos requisitos; que sea objetivo y sencillo:

- **Objetivo** ya que debe ser un criterio sólido en sus argumentos y que sea capaz de establecer las bases de reparto de una manera lógica y coherente.
- **Sencillo**, en una doble vertiente, de facilidad en su implantación, ejecutable mediante una sencilla hoja de cálculo; pero sobre todo, de fácil comprensión por todos los miembros de la plantilla de la empresa y en especial, por los Jefes de Unidad que son los que tienen la responsabilidad última, dentro de su unidad, del control de costes.

Para dar respuesta a esta cuestión, Osatek ha establecido un sistema (ver ejemplo de datos no reales en Anexo II) que, en resumen, se podría recoger así: "Los costes de la estructura se imputan a cada unidad con relación a los costes directos que cada una de ellas ha generado según los criterios de imputación de costes que anteriormente hemos ido detallando". Esta filosofía lleva implícita que con los costes de estructura se "penaliza" más al más caro, y con ella lo que estamos de alguna forma argumentando es que aquella unidad que genera más costes está generando más costes de estructura y en consecuencia, debe recibir mayor proporción de los costes de ésta. Este sistema se puede cuestionar en la medida en que podría parecer más acertado el utilizar como criterio de imputación las ex-

ploraciones, pero este sistema, técnicamente irreprochable y objetivo, en el caso de Osatek se encuentra con el problema añadido de tener que utilizar exploraciones de RM y de TAC y esto obliga a definir previamente cómo convertir los TAC en RM de una manera objetiva, de forma que tengamos una sola unidad de medida de la producción.

No existe un criterio claro y único que nos permita convertir los TAC en RM y, además, la experiencia nos ha demostrado que en nuestra empresa existe una relación muy estrecha, prácticamente directa, entre imputar los costes de estructura en función de los costes directos de cada unidad o hacerlo en función del número de exploraciones realizadas y por tanto, utilizar un sistema u otro nos lleva a unas conclusiones muy similares. Por ello, hemos optado por el criterio más sencillo y que utiliza menos parámetros subjetivos y en consecuencia, imputamos la estructura en función de los costes directos de cada Unidad.

En la práctica ¿cómo llevamos a cabo este proceso?:

En una hoja de cálculo (Microsoft Excel) (ver resultado en el Anexo III) introducimos, por epígrafes significativos (Prestación de servicios, Aprovisionamientos, Gastos de personal, Amortizaciones, Otros gastos de explotación...), las cuentas de Pérdidas y Ganancias de cada una de las unidades (centros de coste) que hemos obtenido del programa contable general de la empresa (en el que tenemos definidos los nueve centros de coste en los que dividimos la analítica de Osatek, S.A.). Con

esta introducción de datos en la hoja de cálculo previamente definida por unidades, obtenemos el total de costes directos de RM y TAC para cada unidad productiva y también el resultado (normalmente negativo) que, para el periodo analizado, han obtenido de forma global los dos centros de coste "improductivos" y que debe ser objeto de reparto entre los otros siete centros de coste. Una vez hecho esto y aunque el proceso es automático en la hoja de cálculo, ya que ésta tiene definidas las fórmulas de reparto, la imputación de la estructura (EST.RMN e INV.RMN) a los centros productivos, ver un ejemplo en el Anexo II, se hace en dos pasos:

1. Distribución entre RM y TAC. El saldo de los costes de estructura se divide entre la suma total de costes directos productivos y el resultado se multiplica por los costes directos de RM y de TAC para obtener el primer desglose, la parte que del total de los resultados de la estructura de la empresa tiene que imputarse a la RM y la parte que tiene que imputarse al TAC.
2. Reparto de los costes de estructura imputados a RM y a TAC entre cada una de sus respectivas Unidades productivas. Al igual que en el paso 1, el coste de estructura que corresponde a la RM se reparte entre cada una de las cinco unidades de RM dividiendo el total de costes de estructura de la RM entre el total de costes directos de la RM y se multiplica por cada uno de los costes directos de las unidades de RM. Igual proceso seguiremos con los

costes del TAC y sus dos centros de coste.

Una vez hecho este proceso ya tenemos imputados todos los costes de la empresa entre los siete centros de coste productivos y solo cabe referenciar éstos y los ingresos al N° de exploraciones realizadas y, en su caso, al N° de pacientes atendidos, para obtener el coste y los ingresos medios por exploración y como comparación de ambos, el margen unitario medio que la empresa obtiene, tanto desde un punto de vista global de empresa como desde un punto de vista individual de cada una de las Unidades.

Este proceso de imputación de costes que tiene implantado Osatek, S.A. permite de una forma sencilla (únicamente se precisa un programa estándar de contabilidad que admita la definición y proceso de datos en centros de coste, una hoja de cálculo y unos criterios sencillos y objetivos de reparto de costes) obtener una información útil para la gestión como es conocer el coste medio unitario por unidad productiva tanto global como detallado por unidades, el desglose de ese coste unitario por epígrafes de gasto así como el margen que se obtiene por término medio en cada una de las unidades producidas y vendidas. Además, consideramos que es fácilmente aplicable en cualquier negocio (no solo sanitario) y desde nuestro punto de vista, tiene una gran virtud; que el coste de su implantación es muy reducido para la gran utilidad que tiene la información básica de gestión que proporciona, es decir, su relación coste utilidad (beneficio) creemos que es muy alta.

ANEXO I

EXPLICACION DEL CUADRO

DESCRIPCION: Es el nombre contable que tiene cada una de las cuentas donde se imputan cada una de las operaciones con contenido económico que realiza OSATEK.

Su denominación nos da una idea de la naturaleza de los gastos e ingresos que van a recoger.

CRITERIO: Describe de forma resumida el criterio de imputación que el Departamento de Administración de Osatek emplea para distribuir los costes e ingresos entre las unidades (centros de coste) de la Sociedad. Este criterio está descrito de forma literaria y su consecuencia se detalla con las cruces (X) y los % en las columnas de centros de coste de la derecha del cuadro. La cruz (X) significa que el centro de coste que se refleja en esa columna puede recibir costes en la cuenta contable que figura en esa línea del cuadro. En unos casos será el total de la factura en cuestión y en otros la factura se distribuirá entre los centros de coste según los porcentajes que se detallan en la línea inferior a la de la cruz.

CODIGO CONTABLE	DESCRIPCION	CRITERIO	DON RMN	DON TAC	HOS TAC	GAL RMN	VIT RMN	ARE RMN	BIL RMN	EST RMN	INV RMN
602000001	MAT. RADIOLOGICO DON (Kodak)	DON: En funcion del número de estudios ponderando dos veces las RMN	%	%	%						
602000002	MAT. RADIOLOGICO ARE (Kodak)	ARE.RMN						X			
602000003	MAT. RADIOLOGICO GAL (Agfa)	GAL.RMN	X			X					
602000004	MAT. RADIOLOGICO ARE (Agfa)	BIL.RMN							X		
602000005	MAT. RADIOLOGICO VIT (Agfa)	VIT.RMN					X				
602000006	COMPRA DISCOS OPTICOS	DON: Cada factura a su unidad Resto: desde administración se imputa según consumos reales	X	X		X	X	X	X		
602000010	COMPRA DE CONTRASTE (15 ml)	Según inventario (salidas de Donostia y/o de Galdakao)	X			X	X	X	X		
602000011	COMPRA DE CONTRASTE (30 ml)	Según inventario (salidas de Donostia y/o de Galdakao)	X			X	X	X	X		
602000012	COMPRA DE CONTRASTE (40 ml)	Según inventario (salidas de Donostia y/o de Galdakao)	X			X	X	X	X		
602000013	COMPRA DE CONTRASTE (100 ml)	Según inventario (salidas de Donostia y/o de Galdakao)	X			X	X	X	X		
602000020	COMPRA CONTRASTE (TELASCAN)	Según inventario (salidas de Donostia y/o de Galdakao)	X			X	X	X	X		
602000030	COMPRA CONTRASTE (ENTERAL)	Según inventario (salidas de Donostia y/o de Galdakao)	X			X	X	X	X		
602000040	COMPRA CONTRASTE (ENDOREM)	Según inventario (salidas de Donostia y/o de Galdakao)	X			X	X	X	X		
602000050	COMPRA CONTRASTE (TAC 250 ml)	DON.TAC		X							
602000051	COMPRA CONTRASTE (TAC 300 ml)	DON.TAC		X							
620000001	GTOS EN INVESTIGACION	Valoración económica del vte de investigación según coste del año anterior	X	X		X	X	X	X		X
			%	%	%	%	%	%	%	%	100%
621000001	USO DE LOCALES	Cada factura a su unidad (A) DON: En funcion del número de estudios ponderando dos veces las RMN (A) De GAL 35% a EST	X			X	X	X	X		
			%	%	%	65%				35%	
622000001	MANTEN. AIRE ACONDICIONADO	Cada factura a su unidad (A) DON: En funcion del número de estudios ponderando dos veces las RMN (A) De GAL 35% a EST	X			X	X	X	X		
			%	%	%	65%				35%	
622000002	MANTEN. FOTOCOPIADORA	Cada factura a su unidad (A) DON: En funcion del número de estudios ponderando dos veces las RMN (A) De GAL 50% a EST	X			X	X	X	X		
			%	%	%	50%				50%	
622000003	REPARACIONES	Cada factura a su unidad (A) DON: En funcion del número de estudios ponderando dos veces las RMN	X			X	X	X	X		
			%	%	%						
622000004	MANTEN. RMN DONOSTI (PHILIPS)	DON. RMN	X								
622000005	MANTEN. EQUIPO INFORMATICO	EST.RMN								X	

CODIGO CONTABLE	DESCRIPCION	CRITERIO	DON RMN	DON TAC	HOS TAC	GAL RMN	VIT RMN	ARE RMN	BIL RMN	EST RMN	INV RMN
62200006	MANTEN. RMN GALDAKAO (SIEMENS)	GAL.RMN				X					
62200007	MANTEN. RMN VITORIA (SIEMENS)	VIT.RMN					X				
62200008	MANTEN. REVELADORAS	Cada factura a su unidad. (A) DON: En funcion del número de estudios ponderando dos veces las RMN	X %	 %	 %	X	X	X	X		
62200009	MANTEN. TAC DONOSTIA (PHILIPS)	(A) DON.TAC y HOS.TAC en proporción a los TAC realizados		%	%						
62200011	MANTEN. RM ARENAS (SIEMENS)	ARE.RMN						X			
62200012	MANTEN. UPS	Cada factura a su unidad				X	X				
62200013	MANTEN. FAX	Cada factura a su unidad (A) En Donosti: RMN 50%; DON.TAC 25% y EST.RMN 25% (A) De GAL 50% a EST	X 50%	 25%		X		X	X		25% 50%
62200014	MANTEN. RM AREILZA	BIL.RMN							X		
62300001	GASTOS DE NOTARIA Y REGISTRO	EST.RMN								X	
62300002	GASTOS MANIPULADOR DE MAQUINA	Cada factura a su unidad	X	X		X	X	X	X		
62300003	GASTOS DE RADIOLOGO	Cada factura a su unidad. Si es via abonos (-) ventas	X	X		X	X	X	X		
62300004	GASTOS DE ANESTESISTA	Cada factura a su unidad (DON.RMN Y VIT.RMN). Si es via abonos (-) ventas	X				X				
62300005	GASTOS DE EPIDEMIOLOGO	INV.RMN									X
62400001	GASTOS DE TRANSPORTES	Cada factura a su unidad (A) DON: En funcion del número de estudios ponderando dos veces las RMN (A) De GAL 50% a EST	X %	 %	 %	X	X	X	X		50%
62500001	SEGURO DE ACCIDENTES	EST.RMN								X	
62500002	SEGURO DE EQUIP. ELECTRON.	EST.RMN								X	
62500003	SEGURO MULTIRRIESGO C.	EST.RMN								X	
62500004	SEGURO DE RESPONSABILIDAD CIVIL	EST.RMN								X	
62500005	SEGURO DE VIDA	EST.RMN								X	
62600001	SERV. BANCARIOS Y SIMILARES	EST.RMN								X	
62700001	GASTOS DE PUBLIC. Y PROPAGANDA	EST.RMN								X	
62800001	VARIOS GASTOS SUMINISTROS	Cada factura a su unidad (A) DON: En funcion del número de estudios ponderando dos veces las RMN (A) De GAL 50% a EST	X %	 %	 %	X	X	X	X	X	50%
62800003	GASTOS MATERIAL FUNGIBLE	Cada factura a su unidad (A) DON: En funcion del número de estudios ponderando dos veces las RMN	X %	 %	 %	X	X	X	X		
62800005	MATERIAL DE FOTOGRAFIA	INV.RMN									X
62800008	GASTOS SUMINISTRO DE GASES	Cada factura a su unidad (A) DON: En funcion del número de estudios ponderando dos veces las RMN	X %	 %	 %		X				
62900001	GASTOS DE VIAJES Y COMIDAS	Cada liquidación a su proyecto								X	X
62900002	GASTOS DE ASESORIA	EST.RMN								X	
62900003	GASTOS DE LAVANDERIA	Cada factura a su unidad (A) DON: En funcion del número de estudios ponderando dos veces las RMN	X %	 %	 %	X	X	X	X		
62900004	GASTOS DE COMUNICACIONES	Cada factura a su unidad (A) En Donosti: RMN 50%; DON.TAC 25% y EST.RMN 25% (A) En Galdakao: RMN 50% y EST.RMN 50%	X 50%	 25%		X	X	X	X		25% 50%
62900005	GASTOS DE FORMACION	INV.RMN									X
62900006	GASTOS DE LIMPIEZA	Cada factura a su unidad (A) DON: En funcion del número de estudios ponderando dos veces las RMN (A) De GAL 35% a EST	X %	 %	 %	X	X	X	X		35%
62900008	OTROS SERVICIOS	Cada factura a su unidad (A) De GAL 35% a EST	X	X	X	X	X	X	X	X	35%
62900009	GASTOS HILO MUSICAL	Cada factura a su unidad (VIT y ARE)					X	X			
62900012	GASTOS INFORMATICOS	Cada factura a su unidad (A) DON: En funcion del número de estudios ponderando dos veces las RMN	X %	 %	 %	X	X	X	X	X	

CODIGO CONTABLE	DESCRIPCION	CRITERIO	DON RMN	DON TAC	HOS TAC	GAL RMN	VIT RMN	ARE RMN	BIL RMN	EST RMN	INV RMN
629000013	COMPRAS MATERIAL DE OFICINA	Cada factura a su unidad (A) En Donosti: RMN 50%; DON.TAC 25% y EST.RMN 25% (A) En Galdakao: RMN 50% y EST.RMN 50%	X 50%			X 50%	X	X	X	X	X
629000014	COMPRA LIBROS/BIBLIOTECA	Cada factura a su proyecto, normalmente a INV.RMN								X	X
630000001	IMPUESTO S/SOCIEDADES	EST.RMN								X	
631000001	IMPTO. ACTIV. ECONOMICAS	Cada factura a su unidad (A) DON: En función del número de estudios ponderando dos veces las RMN (A) De GAL 35% a EST	X %			X 65%	X	X	X		
631000002	OTROS IMPUESTOS	EST.RMN								X	
640000001	SUELDOS Y SALARIOS	Cada mes: Cada trabajador a la unidad para la que fue contratado (vía nómina). Radiólogos en función estudios en cada unidad. Personal DON.TAC 65% a DON.RMN Radiólogos de GAL Y ARE a INV. Cada trimestre de INV a unidades en fón de estudios Directora Asistencial 40% GAL, 60% EST Médicos de I+D+F a EST.RMN	X X 65%	X 35%		X X %	X X %	X X %	X X %	X X 60%	X
642000001	SEG. SOCIAL EMPRESA	Cada mes: Cada trabajador a la unidad para la que fue contratado (vía nómina). Radiólogos en función estudios en cada unidad. Personal DON.TAC 65% a DON.RMN Radiólogos de GAL Y ARE a INV. Cada trimestre de INV a unidades en fón de estudios Directora Asistencial 40% GAL, 60% EST Médicos de I+D+F a EST.RMN	X X 65%	X 35%		X X %	X X %	X X %	X X %	X X 60%	X
649000001	OTROS GASTOS SOCIALES	Las primas de seguro de accid. y vida: EST.RMN Las cursos formación s/art. 31 convenio colectivo: INV.RMN								X	X
662200001	GASTOS FINANC.- PRESTAMOS	EST.RMN								X	
669000000	GASTOS DIFER. REDONDEO EURO	EST.RMN								X	
669100002	GASTOS FINANCIEROS/COMISIONES	EST.RMN								X	
671000001	PERD. PROCED. INM. MAT.	Al centro de asignación del inmovilizado	X	X	X	X	X	X	X	X	X
679000001	GASTOS DE EJERC. ANTERIORES	Según cada caso	X	X	X	X	X	X	X	X	X
679000002	GASTOS EXTRAORDINARIOS	Según cada caso	X	X	X	X	X	X	X	X	X
681000001	AMORTIZ. INMOV. MATERIAL	(A) A cada unidad en fon. de la "Hoja Excel de Amort". (GAL igual, no analit con EST) (A) DON.TAC y HOS.TAC en proporción a los TAC realizados	X	X		X	X	X	X	X	X
682000001	AMORTIZ. INMOV. INMATERIAL	(A) A cada unidad en fon. de la "Hoja Excel de Amort". (GAL igual, no analit con EST) (A) DON.TAC y HOS.TAC en proporción a los TAC realizados	X			X	X	X	X	X	X
694000001	DOTACION INSOLV. TRAFICO	Según cada caso	X	X	X	X	X	X	X	X	X
705000001	FACTURACION DE SERVICIOS	Cada factura a su unidad	X	X	X	X	X	X	X	X	X
705000002	FACTURACION ENSAYOS CLIN.	Cada factura a su unidad	X	X	X	X	X	X	X	X	X
709000001	"RAPPELS" SOBRE VENTAS	Cada factura/abono a su unidad	X	X	X	X	X	X	X	X	X
741000001	SUBVENCION HOBETUZ FORMAC.	INV.RMN									X
765300001	DESCUENTOS S/COMPRAS P.PAGO	EST.RMN								X	
766000001	DIFERENCIAS POSIT. CAMBIO	EST.RMN								X	
769000000	INGRESOS DIFER.REDONDEO EURO	EST.RMN								X	
769100001	INTERESES CTA. CORRIENTE	EST.RMN								X	
769100002	OTROS INGRESOS FINANCIEROS	EST.RMN								X	
779000001	INGRESOS EXTRAORDINARIOS	Según cada caso	X	X	X	X	X	X	X	X	X
779000002	INGRESOS EJERCICIOS ANTER.	Según cada caso	X	X	X	X	X	X	X	X	X
779000002	INGRESOS E.J. ANTERIORES	Según cada caso	X	X	X	X	X	X	X	X	X
794000001	PROVISION INSOLV. TRAF. APLIC.	EST.RMN								X	
795000001	PROVISION OTRAS OPER. TRAF.	EST.RMN								X	
	ESTRUCTURA	Se imputarán a cada unidad productiva en función de los costes directos que cada una de ellas haya tenido en el periodo.	X	X	X	X	X	X	X		
	FORMACION E INVESTIGACION		X	X	X	X	X	X	X		

Nota: (A) = Al final de cada trimestre

ANEXO II: EJEMPLO

COSTES DIRECTOS DE CADA UNIDAD EN EL PERIODO

DON.RMN	45.000.000	0,417
GAL.RMN	25.000.000	0,231
ARE.RMN	18.000.000	0,167
VIT.RMN	20.000.000	0,185
TOTAL RMN (1)	108.000.000	1,00
DON.TAC	15.000.000	0,625
HOS.TAC	9.000.000	0,375
TOTAL TAC (2)	24.000.000	1,00
TOT. GRAL.	132.000.000	
Resultado de estructura del trimestre:		-20.000.000
Resultado de investigación del trimestre:		-2.000.000
		-22.000.000

EL REPARTO SE HACE EN DOS FASES:

La proporción que de los costes directos de todas las unidades le corresponden a las unidades de RMN y de TAC, se calculan como sigue:.

RMN	$108.000.000 / 132.000.000 = 0,8182$	(3)
TAC	$24.000.000 / 132.000.000 = 0,1818$	(4)

FASE 1. - Reparto entre RMN y TAC

RMN	$22.000.000 \times 0,8182$ (3) = 18.000.400 (5)	Importe que de los gastos generales se van a repartir entre las unidades de RMN.
TAC	$22.000.000 \times 0,1818$ (4) = 3.999.600	Importe que de los gastos generales se van a repartir entre las unidades de TAC.

FASE 2.- Reparto particular a cada unidad de Gastos generales que corresponden a RMN y a TAC.

DON.RMN	$18.000.400 \times 0,417 = 7.506.166$
GAL.RMN	$18.000.400 \times 0,231 = 4.158.092$
ARE.RMN	$18.000.400 \times 0,167 = 3.006.067$
VIT.RMN	$18.000.400 \times 0,185 = 3.300.075$
TOTAL RMN	18.000.400
DON.TAC	$3.999.600 \times 0,625 = 2.499.750$
HOS.TAC	$3.999.600 \times 0,375 = 1.499.850$
TOTAL TAC	3.999.600 ■