

# La Acumulación de Costos para Efectos de Control

Por: *Héctor Ochoa Díaz*  
Economista, Universidad de Antioquia  
M. B. A., Syracuse University  
Profesor Asociado de Contabilidad.

## I — *Introducción.*

La efectividad de la función de control, ejercida a través de la contabilidad de costos, depende en gran parte de la correcta recolección y acumulación de los costos reales originados en los centros de responsabilidad, para luego ser comparados con los presupuestos correspondientes y determinar si la actividad se ha desarrollado dentro de los límites esperados y de acuerdo con las metas establecidas.

El punto básico en las técnicas de acumulación de costos es determinar cuales conceptos deben ser cargados a cada centro de responsabilidad. El problema tiene dos soluciones según que la acumulación de costos esté dirigida a obtener información para los fines de la contabilidad financiera o hacia los objetivos de la contabilidad administrativa, y en ésta específicamente para propósitos de control.

El carácter rígido de la contabilidad financiera impuesto por los principios contables generalmente aceptados exige que el concepto de costos más adecuados para la valoración de los inventarios y la deter-

minación de utilidades sea calculado incluyendo todos los costos sin distinguir entre los de un centro de responsabilidad y otro. En cambio, para ejercer la función de control en forma eficaz es necesario que los costos se acumulen tomando como base cada área específica de responsabilidad, evitando mezclar los costos de una unidad con los de otra. Esto se debe al énfasis que hace la contabilidad administrativa en el principio fundamental de que únicamente deben acumularse a un centro de responsabilidad aquellos costos que sean controlables por el supervisor del mismo. Efectivamente, el control puede ser ejercido solamente en la fuente donde se originan los costos. Por lo tanto, es incorrecto hablar de la existencia de un solo concepto de costos útil a la vez para fines de la valuación de inventarios y de control.

El presente artículo está dedicado a analizar los problemas resultantes de la acumulación de costos y sus efectos sobre la función de control.

## II — *Etapas para la Acumulación de Costos.*

Existen tres etapas para acumular costos a un centro de responsabilidad, las cuales detallaremos a continuación:

A - *Acumulación de costos controlables por el supervisor del centro de responsabilidad.* Puede considerarse ésta como la primera etapa en la acumulación de costos. El departamento de contabilidad carga separadamente a cada centro de responsabilidad los costos resultantes de la actividad, a medida que ésta va desarrollándose. Por costos controlables entendemos aquellos conceptos cuyo nivel puede ser modificado como consecuencia de decisiones tomadas por el supervisor. Algunos ejemplos pueden ser los costos de materiales, mano de obra, etc.

B - *Acumulación de costos necesarios para el funcionamiento del centro de responsabilidad, pero incontrolables por el supervisor.* En esta categoría están los costos de capacidad en cuya determinación el supervisor no toma parte. Además su cuantía no puede ser modificada por el supervisor. El nivel de estos costos solo puede ser modificado por personas situadas fuera del centro de responsabilidad, a un nivel más alto dentro de la organización. Ejemplos de estos costos son los cargos por depreciación, seguros, arrendamientos, etc.

C - *Acumulación de costos por asignación arbitraria.* Esta tercera etapa en la acumulación de los costos se refiere a la repartición arbi-

traría de los costos de una unidad entre otras que han usado sus servicios. Por ejemplo, la repartición de los costos del departamento de relaciones industriales entre secciones de producción, o los costos del departamento de servicios entre las mismas. Es importante anotar aquí que el supervisor de una unidad de producción no tiene ninguna influencia ni control sobre este tipo de costos asignado arbitrariamente.

Los propósitos para los cuales va a ser usada la información de costos determinan si es o no necesario usar las tres etapas anteriores en la determinación de los costos de un centro de responsabilidad. Si la información se requiere para valorar los inventarios que aparecen en los estados financieros es necesario completar las tres etapas, porque la producción debe absorber los costos totales para calcular correctamente las utilidades. Pero si la información va a ser usada para fines internos, tales como el de control, solo debe cumplirse la primera etapa. Por lo tanto, la información mostrará los costos controlables por el supervisor de la unidad. La razón para adoptar este punto de vista descansa en el hecho de que los costos pueden ser controlados únicamente en su lugar de origen.

## II — *Comparación entre la Acumulación de Costos para Contabilidad Financiera y para Contabilidad Administrativa.*

### A - *Contabilidad Financiera.*

Las técnicas de asignación arbitraria de costos han sido desarrolladas para utilizarlas en la contabilidad financiera con el fin de que la producción absorba todos los costos de manufactura, tanto directos como indirectos. Esto con el fin de obtener una valoración del inventario y de los productos vendidos que se ajuste a las normas establecidas por los principios contables generalmente aceptados, según los cuales para determinar las utilidades de un período es necesario asociar los ingresos con los costos totales correspondientes, porque hasta tanto los costos totales expirados no sean recuperados en su totalidad la empresa no puede reportar utilidades (1). Luego, el costo de los productos vendidos debe incluir no solo los costos originados en cada uno de los centros de producción sino también los de departamentos de servicios. Lo mismo puede decirse de los costos en suspenso que representan el valor del inventario; su determinación se efectúa sumando los costos directos e indirectos de departamentos de producción y de servicios.

(1) Véase: W. Paton, A. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, Caps. III y V.

## B - *Contabilidad administrativa.*

La asignación arbitraria de costos es útil para los fines de la contabilidad financiera, pero para propósitos de control no es valedera ni consistente con la filosofía de la contabilidad administrativa, según la cual los costos deben acumularse de acuerdo con el área de responsabilidad.

La asignación arbitraria de costos destruye el valor de la información recolectada para propósitos de control porque introduce factores que son extraños al supervisor de la unidad. Después de que un costo ha sido dividido y asignado a varias unidades es imposible tomar decisiones para ejercer sobre el mismo alguna forma de control. El supervisor a quien se asignan costos diferentes a aquellos que están bajo su control está imposibilitado para influir su valor, porque tales conceptos están fuera de su área de autoridad. El resultado final de la asignación de costos es confundir y desanimar al supervisor.

Por estas razones es evidente que para propósitos de control, costos tales como depreciación, arriendo, mantenimiento, administración general de planta, salarios de supervisores, seguros, etc., no deben ser repartidos a los centros de costos de producción, porque personas diferentes a los supervisores de dichos centros son quienes tienen la responsabilidad de tomar decisiones respecto al nivel de los mismos.

### IV — *Acumulación de Costos Conjuntos.*

Cuando diferentes clases de productos son obtenidos simultáneamente de un mismo proceso se dice que sus costos son conjuntos.

Los costos conjuntos deben ser tratados de acuerdo con los siguientes delineamientos, según que la información vaya a usarse para propósitos externos o de control.

a - Para valoración de inventarios, determinación de utilidades e informaciones de carácter externo es necesario prorratiar los costos conjuntos entre las varias clases de productos. El método más usado es asignar los costos conjuntos a los productos en proporción a su valor de mercado.

b - Para propósitos de control los costos conjuntos deben ser acumulados en su valor total a la persona responsable por ellos o a quien tenga la mayor influencia en el proceso que origina los coproductos. La Asociación Nacional de Contadores (N. A. A.) refiriéndose a la asignación de costos conjuntos dice:

“...la asignación arbitraria de costos conjuntos no es conveniente cuando el objetivo es control de costos, porque pueden introducirse algunas fluctuaciones, las cuales no están relacionadas con la actividad de los centros de responsabilidad y además tienden a centrar la atención de la administración sobre el método de asignación de costos más bien que sobre la cantidad del costo, el cual va a ser controlado (2).

#### V — Acumulación de Costos de Departamentos de Servicios.

Los departamentos de servicios son secciones técnicas establecidas para suministrar servicios que faciliten la producción, sin tener contacto directo con el flujo de ésta. Algunos ejemplos de los servicios prestados por tales departamentos son mantenimiento, control de producción, energía, cafetería, etc.

Para los fines de la contabilidad financiera, los costos originados en los departamentos de servicios son generalmente asignados a las unidades de producción para determinar el costo total y los costos unitarios, los cuales servirán luego para la valorización de los inventarios y para la determinación del costo de los productos vendidos. Sin embargo, para efectos de control, los costos de los departamentos de servicios deben ser contabilizados directamente al departamento en el cual se originan para hacer posible la medición de la eficiencia del supervisor correspondiente y la función de control de costos.

En algunos casos es necesario determinar si parte de los costos de los departamentos de servicios debe ser acumulado a las unidades donde el servicio fue prestado. Al respecto pueden ocurrir los siguientes casos (3):

a - Cuando el servicio es prestado en forma rutinaria sin que sea necesario que medie una solicitud previa por parte del supervisor de la unidad donde el servicio se presta, el costo no debe ser cargado a éste porque no tiene control sobre la cantidad de servicio prestado, ni sobre su costo. La responsabilidad por el costo recae, en este caso, en la persona a cargo del departamento de servicios. Para ejecutar funciones rutinarias cada departamento de servicios está provisto con su

(2) National Association of Accountants, “Costing Joint Products”, *Research Series* Nº 31 (abril, 1957), p. 51.

(3) Véase: National Association of Accountants, *Research Series* Nº 22, *The Analysis of Manufacturing Cost Variances*.

presupuesto de funcionamiento, siendo responsabilidad de la cabeza de cada uno de ellos el operar dentro de sus límites.

b - Cuando el servicio es prestado atendiendo una solicitud del supervisor de una de las unidades de producción el servicio debe ser cargado a dicha unidad valorizado al costo estándar.

c - El costo de servicios tales como vapor, energía, etc. debe ser cargado a las unidades donde se efectúa el consumo, valorizados al costo estándar, si es físicamente posible medir el consumo de dichos servicios.

#### VI — *Algunas Guías para Acumular Costos a una Unidad.*

En ocasiones es difícil determinar la persona correcta a quien deben cargarse algunos costos porque las responsabilidades por ellos no aparece claramente determinada o por que aparentemente varias personas pueden influir sobre el costo correspondiente en alguna forma.

La Asociación Americana de Contadores (A. A. A.) ha delineado las siguientes guías, las cuales son útiles para resolver situaciones confusas.

1. Si la persona tiene autoridad sobre ambos, la adquisición y el uso del servicio, puede ser cargada con el costo de tales servicios.
2. Si la persona puede influenciar significativamente la cantidad del costo a través de su acción puede ser cargada con tales costos.
3. Aún si la persona no puede significativamente influenciar la cantidad de costo a través de su acción, puede ser cargada con aquellos elementos en los cuales la administración desea que él intervenga para presionar sobre quienes son directamente responsables del costo (4).

#### VII — *Conclusiones.*

La asignación arbitraria de costos es útil para la valorización de los inventarios y para determinación de utilidades con fines de carácter

(4) American Accounting Association, Committee on Cost Concepts and Standards, "Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes", *The Accounting Review*, Vol. XXXI (abril, 1956), p. 189.

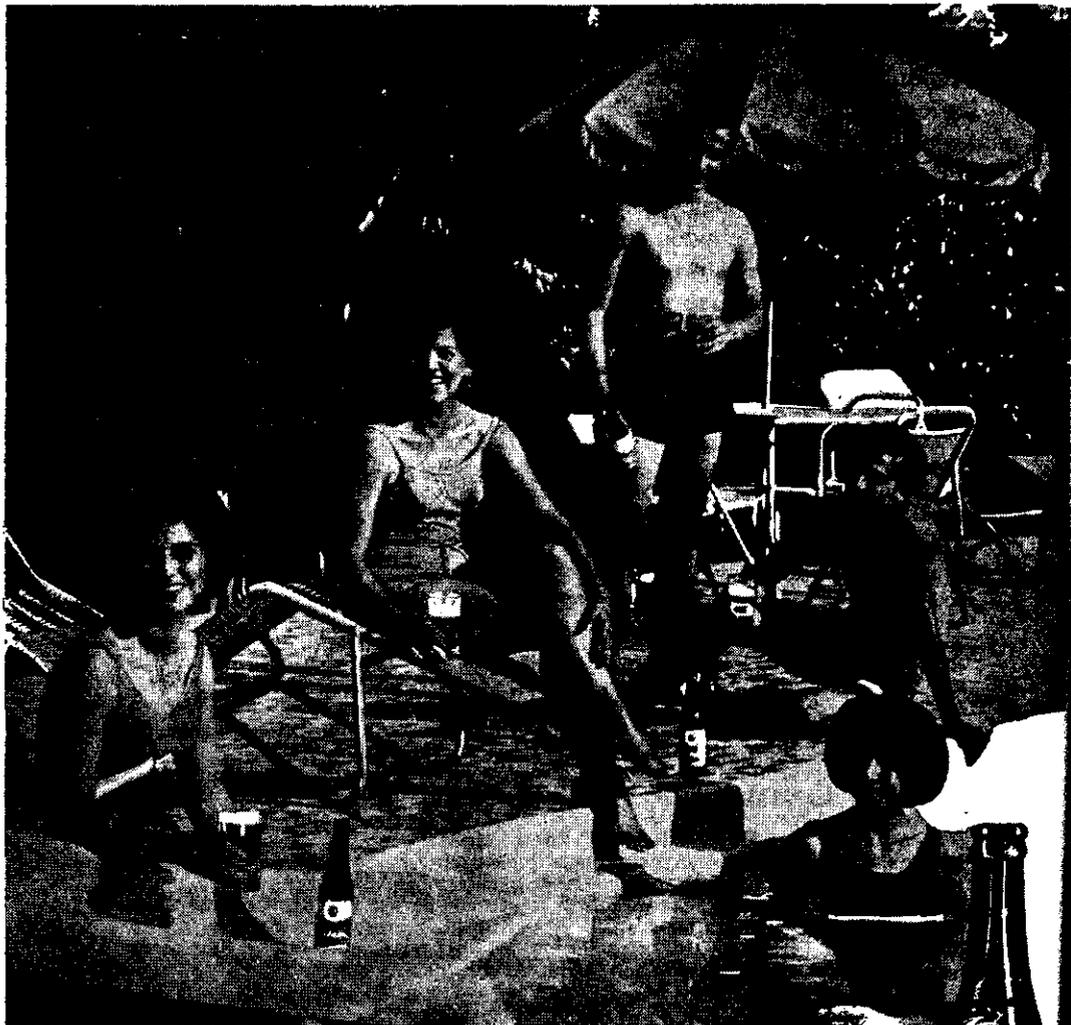
externo porque es el único procedimiento que está de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados. Pero para propósitos de control, la asignación de costos no es apropiada porque contradice el pensamiento básico de la función de control basada en la asignación de responsabilidades indivisibles. Es un hecho que la acumulación de los costos a centros de responsabilidad diferentes a aquéllos en los cuales se originan, hace imposible seguirles su rastro para controlarlos.

Por la misma razón, los costos conjuntos y los costos de departamentos de servicios deben permanecer sin asignar para propósitos de control, a menos que ciertos servicios sean rendidos para atender una solicitud específica del supervisor de la unidad a la cual el servicio es prestado. En tal caso el servicio es valorizado al costo estándar y cargado a la unidad correspondiente. El mismo caso ocurre con aquellos servicios cuyo consumo en una unidad puede ser medido con exactitud.

#### BIBLIOGRAFIA

1. American Accounting Association, Committee on Cost Concepts and Standards, "Tentative Statement of Cost Concepts Underlying Reports for Management Purposes", *The Accounting Review*, Vol. XXXI (abril, 1956).
2. Anthony R., "Cost Concepts for Control", *The Accounting Review*, Vol XXXII (abril, 1957).
3. Anton H., P. Firmin, *Contemporary Issues in Cost Accounting*, Houghton Mifflin Co. (Boston, 1966).
4. Beckett J., "Study of the Principles of Allocating Costs", *The Accounting Review*, Vol. XXVI (julio, 1951).
5. Ferrara W., "Responsibility Accounting - A Basic Control Concept", *Management Accounting*, Vol. XLVI (septiembre, 1964).
6. Gordon, M., "Cost Allocation and the Design of Accounting Systems for Control", *The Accounting Review*, Vol. XXVI (abril, 1951).
7. Horngren, C., *Accounting for Management Control*, Prentice Hall Inc., (Englewood Cliffs, 1965).
8. Kemp, P., "Accounting Data for Planning, Motivation, and Control", *The Accounting Review*, Vol. XXXVII (Enero, 1962).
9. National Association of Accountants, Research Series Nº 28, *Presenting Accounting Information to Management*, (Diciembre, 1954).
10. National Association of Accountants, Research Series Nº 31, *Costing Joint Products*, (Abril, 1957).
11. Paton W., A. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, American Accounting Association (Ann Arbor, 1965).

**a la hora del descanso...**



© 1980 CUE M

**sabor con *Pilsen***  
CERVUNION

porque PILSEN CERVUNION ★ tiene el sabor que deleita, ★ que da alegría...  
★sabor que complace plenamente...



a toda hora, sabor compadre! sabor con *Pilsen*  
CERVUNION

**la, cerveza  
más cerveza**