

Centro y elementos de costos

Análisis conceptual de sus relaciones y definiciones

por Antonio R. Pellegrino

Profesor Adjunto Efectivo de Administración de Entidades Financieras I de la Facultad de Ciencias Económicas de la U.N. de Cuyo.

y Marina N. Costa

J.T.P. de Contabilidad II (Costos) de la Facultad de Ciencias Económicas de la U.N. de Cuyo.

A. Introducción

Este trabajo sobre terminología de costos pretende proponer nuevas definiciones relacionadas con las expresiones *elementos de costos*, *centro de costos*, *asignación de costos* y *distribución de costos*.

En un primer momento el objetivo del mismo se centró en el análisis del término *centro de costos*, por cuanto, a través de la lectura de la bibliografía consultada, se observó que los autores le atribuyen a dicha expresión una acepción un tanto limitada, mientras que a nuestro entender la misma puede tener un significado más amplio.

Pero para poder explicar en forma clara y ordenada la concepción que pretendemos atribuir al término *centro de costos*, ha sido necesario extender el análisis a otros vocablos íntimamente vinculados a aquél, respecto de los cuales también propondremos las respectivas definiciones. Se trata de las expresiones "elementos de costos", "asignación de costos" y "distribución de costos".

B. Aceptación limitada del término "centro de costos"

Respecto del término "centro de costos" se han vertido varias definiciones.

La mayoría de ellas lo utilizan para designar un área, un departamento, o un sector de producción o de servicio en cada uno de los cuales se realiza una determinada función y a cuyo frente actúa un responsable.

A título de ejemplo se transcriben algunas de las definiciones consultadas.

Es la unidad más pequeña de actividad o el área de responsabilidad por la cual se acumulan costos

HORNGREN, Charles T., *La contabilidad de costos en la dirección de empresas*, trad. por J. Vázquez P. (México, Centro Regional de Ayuda Técnica, 1969), págs. 77/78.

Area que permite aplicar de la manera más precisa posible los gastos de fabricación a las unidades de productos procesadas en ellas.

VAZQUEZ, Juan Carlos, *Terminología vinculada con los costos*, definición propuesta en las II Jornadas Nacionales de Profesores Universitarios de Costos (Tandil, 1978).

Bajo el nombre de centro de costos se identifican las áreas de servicio directas e indirectas y las comerciales.

VAZQUEZ, Juan Carlos, *Tratado de costos*, T. I (Buenos Aires, Aguilar, 1978), pág. 210.

Es una entidad empresarial a la que le son adeudados determinados gastos que le corresponden, de modo que se pueda calcular, totalizándolo, el costo de funcionamiento del citado centro durante un determinado período escogido como base de referencia.

FURLAN, Santino y PROVENZALI Piero, *Contabilidad de costos e informaciones extracontables*, trad. por J. M. Rincón, 2da. ed. (Bilbao, Deusto, s.f.), pág. 89.

Puede ser concebido como una fracción de la empresa que origina gastos, realiza ingresos, tiene su propio balance y disfruta de un administrador propio: el jefe responsable del centro de costo. Los centros de costo forman la base de la pirámi-

de empresarial.

CASTAGNOLI P., *Il sistema a costi standard*, págs. 28/29, citado por FURLAN, Santino y PROVENZALI, Piero, *Contabilidad de costos e informaciones extracontables*, trad. por J. M. Rincón, 2da. ed. (Bilbao, Deusto, s.f.), pág. 89.

Es un lugar donde se agrupa un conjunto de actividades, funciones o procesos relativamente homogéneos.

DOMINGUEZ, Luis Martín, *Manual práctico de costos*. Principios básicos, 2da. ed. (Buenos Aires, Cangallo, 1982), pág. 88.

Se usa con frecuencia como sinónimo de departamento para designar una sección de una fábrica.

LAWRENCE, W. B., *Contabilidad de costos*, citado por FRANCO, Osvaldo Aimar, *Elementos y clasificación de costos*. Derivaciones conceptuales (Buenos Aires, El Coloquio, 1970), pág. 76.

La introducción de centros de costos en el plan de cuentas, que a modo de departamentos estancos van acumulando los distintos gastos incurridos, permite el conocimiento del costo total de esas unidades de acumulación de gastos.

MANFREDO, Sergio, *Análisis económico de los costos* (Buenos Aires, Proinvert, 1968), pág. 18.

En general, un centro de costos está representado por el conjunto de actividades y funciones relativamente homogéneas de las que se hace responsable a un funcionario o supervisor determinado.

ORTEGA PEREZ DE LEON, Armando, *Contabilidad de costos*, 3ra. ed. (México, UTEHA, 1979), pág. 122.

Tanto los departamentos de producción como los de servicios pueden contener departamentos auxiliares o secciones, llamados a veces "centros de costos".

NEWLOVE, George Hillis y GARNER, S. Paul, *Contabilidad de costos*, trad. por S. Hoyos, T. I (México, W. Jackson, 1953), págs. 337/338.

Es un expediente contable que sirve para obtener una agrupación de gastos frente a una responsabilidad determinada.

LOMBARDO, C. y MARIANI, E., citados por FURLAN, Santino y PROVENZALI, Piero, *Contabilidad de costos e informaciones extracontables*, trad. por J. M. Rincón, 2da. ed. (Bilbao, Deusto, s.f.), pág. 89.

Muchas veces dentro de un departamento se crea la necesidad de separar y hacer centros de costos. Estos son centros de absorción de costos o de gastos según se realicen tareas de producción o de servicios respectivamente.

\ GIMENEZ, Carlos M., *Contabilidad de costos a nivel superior* (Buenos Aires, El Coloquio, 1968), pág. 22.

Es un departamento de orden contable en el que se agrupan, previamente a su imputación a las cuentas de costes o de precios de coste correspondientes, los elementos de las cargas que no se pueden asignar directamente a estas cuentas.

CHARDONNET, Leo, *Contabilidad analítica y técnica de gestión* (Bilbao, Ibérico Europea, 1970), págs. 161/162.

Es una unidad funcional básica, que tiene responsabilidad en primer grado, en el control de una parte determinada de los gastos.

BEYER, Robert, *Contabilidad de eficiencia para planeamiento y control*, trad. por Carlos A. Raimondi, 2da. ed. (Buenos Aires, Contabilidad Moderna, 1971), pág. 235.

El centro presenta las siguientes características: está constituido por una agrupación de medios materiales que concurren al mismo objetivo, se encuentra bajo la autoridad de un agente responsable, su actividad puede medirse por una producción, por un volumen de venta o más frecuentemente por un tiempo de trabajo.

\ RAPIN, A. y POLY, J., *Contabilidad analítica de explotación*, trad. por Agustín Rodríguez Sahagun y J. Landa, 5ta. ed. (Bilbao, Deusto, 1969), pág. 66.

Como puede advertirse en las definiciones transcritas, el uso del término "centro de costos" se circunscribe a la denominación de algunos aspectos funcionales u operativos inherentes a la actividad empresarial, tales como:

Area de responsabilidad

Area

Areas de servicio directas e indirectas y las comerciales

Entidad empresarial

Fracción de la empresa

Lugar

Departamento

Departamentos estancos

Conjunto de actividades y funciones relativamente homogéneas

Departamentos auxiliares o secciones

Expediente contable

Departamento de orden contable

Unidad funcional básica

C. Aceptación amplia del término "centro de costos"

No obstante la opinión generalizada de los autores citados, también se encuentran definiciones que confieren al vocablo objeto de este análisis un carácter más amplio, al no limitar su uso para designar exclusivamente los aspectos funcionales u operativos de la empresa.

A título de ejemplo transcribiremos algunas de esas definiciones:

Es una división, un departamento o una subdivisión del mismo, un grupo de máquinas o de hombres o de ambos, una sola máquina y su capacidad operativa, o cualquier otra unidad o actividad en la que está subdividida una fábrica u otra unidad operativa, con el fin de atribuir o localizar los costos.

KOHLER, *A dictionary for accountants*, pág. 144, citado por FURLAN, Sante, *La moderna contabilidad industrial*, trad. por J. Lobo A. (Madrid, Ibérico Europea, 1967), pág. 57.

Es simplemente una unidad contable para la cual se acumulan costos.

ANTHONY, Robert N., y HEKIMIAN, James S., *Sistemas de costos operativos*, trad. por J. J. Thomas (México-Buenos Aires, El Ateneo, 1971), pág. 36.

Son las distintas agrupaciones de la empresa en donde se consumen elementos de costos.

DOMINGUEZ ALONSO, Manuel y VELAZCO, Luis, *Control económico de empresas* (Madrid, Saeta, 1969), págs. 37/38.

Son las unidades de organización establecidas para los fines de costos.

LANG, Theodore, *Manual del contador de costos*, trad. por R. Cárdenas (México, UTHEA, 1973), pág. 145.

Es la unidad empresarial elemental. Puede ser considerada como el último grado de análisis que se efectúa al objeto de obtener y controlar los costos (y los ingresos).

FURLAN, Sante, *La moderna contabilidad industrial*, trad. por J. Lobo A. (Madrid, Ibérico Europea, 1967), págs. 56/57.

Son los centros de producción y de servicios y todos aquellos aspectos operativos de una organización, bien sean de venta o de administración, con el objeto de mantener un efectivo control, no sólo de la producción sino de todos aquellos aspectos que tienen que ver con la buena marcha de la empresa.

GOMEZ BRAVO, Oscar, *Contabilidad de costos* (Bogotá, McGraw-Hill, 1981), pág. 217.

Pueden tener bases muy diversas: un conjunto de máquinas idénticas, la fabricación completa de un artículo o de un conjunto, la máquina principal de un grupo homogéneo, una persona responsable.

MOISSON, Marcel, *La determinación del precio de coste*, trad. por A. García-M. Suárez (Barcelona, Sagitario, 1965), págs. 28/29.

Como se pone de manifiesto a través de estas definiciones, sus autores consideran también "centros de costos" a otras unidades de la empresa susceptibles de ser costeadas, y en el caso específico de Marcel Moisson cabe destacar que menciona concretamente como centro de costos a "la fabricación completa de un artículo."

Al compartir este último punto de vista deseamos señalar que, precisamente, uno de los objetivos fundamentales de este trabajo es el de dejar expresa constancia que, conforme a nuestro criterio, los productos elaborados también reúnen las características propias de centros de costos.

En tal sentido, es evidente que en una empresa industrial productora de bienes, el producto elaborado es la unidad de costo que concita mayor atención por cuanto el mismo permite costear los inventarios, determinar el resultado operativo y efectuar comparaciones con los precios de mercado.

Esto nos induce a afirmar que en tales empresas el producto elaborado es el centro de costos más importante, y consideramos que es un centro de costos porque la metodología aplicable para determinar su costo en nada difiere de la que pueda utilizarse para calcular el correspondiente a un área, departamen-

to o sector.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que el producto elaborado también delimita responsabilidades.

En definitiva, la cantidad o número de centros de costos en cada una de las empresas se fijará de acuerdo al grado de análisis que se desea realizar con la información de costos.

Para lograr este objetivo a través de la contabilidad será necesario elaborar un plan de cuentas que incluya toda la gama de centros de costos que se ha considerado conveniente definir.

Es decir que, conforme siempre a la estructura organizativa de la empresa, habrá que identificar las diferentes funciones, operaciones, áreas, productos y cualquier otra unidad cuyo costo revista un cierto interés para el análisis, delimitación de responsabilidades y consecuente control.

Podríamos sintetizar diciendo que en toda empresa el problema se reduce a definir adecuadamente los distintos centros de costos de acuerdo a las características operacionales de la misma y al grado de análisis que se desea obtener de los informes de costos.

Una vez definidos los centros de costos en tales condiciones, para conocer sus costos la tarea consiste en acumular los elementos de costos propios de cada uno de ellos.

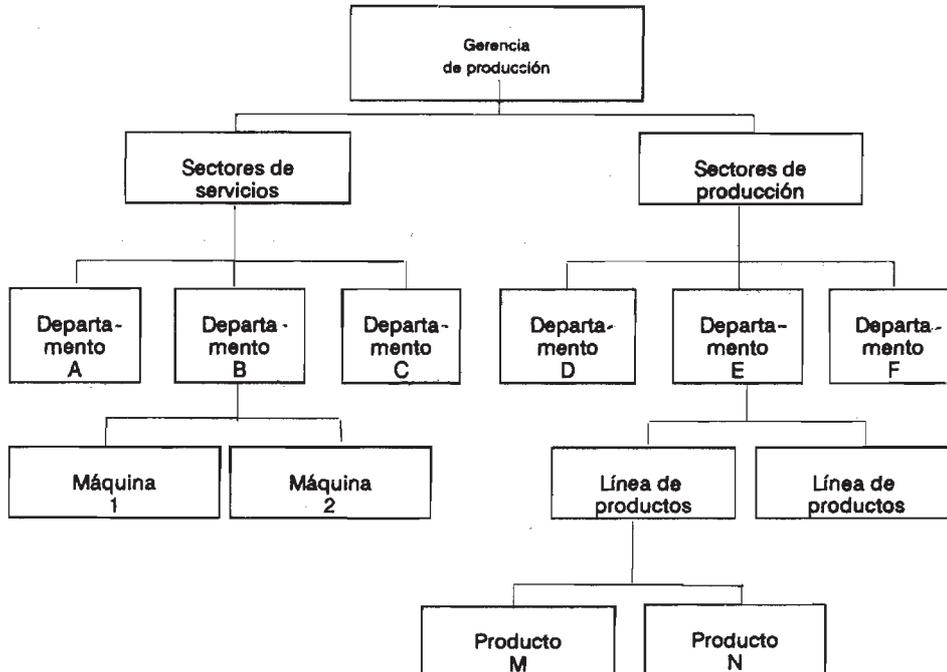
Para ejemplificar estas consideraciones podríamos decir que, definida una determinada área (producción, administración, comercialización), podrán establecerse centros de costos relacionados con unidades organizativas de nivel superior, los que a su vez pueden subdividirse en tantos otros centros de costos como operaciones se realizan o productos se elaboran.

De acuerdo a lo expresado precedentemente, y considerando a título de ejemplo el área de producción, esbozaremos un esquema que contempla centros de costos a nivel superior e inferior, relacionados con sectores o productos, conforme a un cierto orden operacional. Este gráfico es el que muestra la Ilustración 1.

D. Definiciones propuestas de "elementos de costos" y "centro de costos"

Tal como lo señaláramos oportunamente, previo a emitir la definición del término "centro de costos", nos vamos a referir al vocablo "elementos de costos".

Consideramos que es fundamental precisar su significado para lograr comprender con mayor claridad la conceptualización que haremos de aquél.



1. Esquema de centros de costos

1. Definición de "elementos de costos"

EXPRESIÓN MONETARIA DE LOS RECURSOS REQUERIDOS PARA LA OBTENCIÓN Y VENTA DE PRODUCTOS Y SERVICIOS.

La definición propuesta señala que se trata de la "expresión monetaria" porque siempre que se hace referencia a un costo se está aludiendo a todos los recursos necesarios para producir un producto o prestar un servicio, cuantificados monetariamente.

Los elementos que tradicionalmente se identifican como los componentes más relevantes de un determinado costo son:

- * materias primas
- * materiales
- * mano de obra
- * otros

La sumatoria de estos recursos cuantificados dará como resultado el costo del centro que ha requerido su utilización. Así, por ejemplo, el costo de

producción de un artículo o de un servicio será la suma de todos los elementos de costos que han sido necesarios para la obtención del producto o la concreción del servicio.

2. Definición de "centro de costos"

UNIDAD DE ASIGNACIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE LOS RECURSOS UTILIZADOS PARA LA OBTENCIÓN Y VENTA DE PRODUCTOS Y SERVICIOS QUE LA EMPRESA PRESTA, O DESARROLLA PARA SU FUNCIONAMIENTO.

Dado que se han definido los "elementos de costos" como la expresión monetaria de los recursos necesarios para producir un artículo o prestar un servicio, es razonable decir que el "centro de costos" es la unidad a la cual se le asignan y distribuyen tales elementos de costos.

Como puede advertirse nuestra definición le confiere al término analizado un significado amplio al considerar que son centros de costos tanto los productos como los servicios.

Al referirnos a los productos, queremos señalar que la definición alude tanto a los que se elaboran para ser comercializados, como a los que se fabrican para ser utilizados en calidad de materia prima de aquéllos.

En cuanto a los servicios, la definición comprende tanto a los que la empresa puede prestar a terceros como a los que se ejecutan dentro de la misma al realizar su quehacer específico, ya sea en las áreas de producción, administración y comercialización.

En relación a esta última función, cabe señalar que la misma puede subdividirse de acuerdo a la modalidad que tiene la empresa para colocar sus productos en el mercado. En tal sentido, por ejemplo, se pueden presentar situaciones de venta en el mercado interno y externo. En este último caso, cada una de las operaciones de exportación, puede configurar un centro de costos al cual se le atribuyen todos los elementos que le son propios.

E. Relaciones entre elementos de costos y centros de costos

Definidos los términos "elementos de costos" y "centro de costos", y precisados los conceptos que los mismos representan, a continuación nos vamos a referir a la metodología mediante la cual los primeros se atribuyen a los segundos.

Dicho mecanismo será diferente según que la relación existente entre ambos conceptos sea de carácter directo o indirecto.

En el primer caso se trata, simplemente, de identificar los elementos

con el centro de costos pertinente, es decir, atribuir a cada centro de costos sus elementos de costos directos.

Utilizaremos para tales efectos el término "ASIGNACION".

Este tipo de relación directa también se genera en aquellos casos en los cuales un producto elaborado por la empresa se utiliza como materia prima de otros productos que ella misma fábrica.

Esta afirmación es válida tanto si se considera que el producto intermedio se incorpora a un solo producto final, como a varios productos finales, ya que una vez inventariado el costo unitario del producto intermedio, su transferencia como costo de materia prima, implica un cargo a los productos finales que reúne los requisitos de la relación que estamos analizando.

Como podrá observarse, en esta situación, en una primera fase del proceso de costeo, el producto intermedio se define como un centro de costos más al cual se imputan todos los elementos de costos necesarios para elaborar dicho producto.

Sin embargo, una vez inventariado, el producto intermedio se transforma en un elemento de costo directo al constituir la materia prima de otro u otros productos que elabora la empresa.

En el segundo caso, es decir, cuando se está frente a una relación de tipo indirecto, es necesario efectuar un prorrateo de los elementos entre los centros de costos, mediante la utilización de bases convencionales.

A esta operatoria le es aplicable el término "DISTRIBUCION".

Con el fin de efectuar un uso más apropiado de la terminología acorde con el presente análisis, el proceso que habitualmente se conoce como ASIGNACION PRIMARIA se designará con la expresión COSTEO PRIMARIO, ya que consideramos que la misma comprende tanto la operación de asignación como de distribución de elementos de costos entre centros de costos.

Esta primera etapa del proceso de costeo es la que figura en la Ilustración 2.

COSTEO	RELACION	
	DIRECTA	INDIRECTA
PRIMARIO	ASIGNACION DE ELEMENTOS DE COSTOS A UN CENTRO DE COSTOS	DISTRIBUCION DE ELEMENTOS DE COSTOS A VARIOS CENTROS DE COSTOS

2. Relación entre elementos y centros de costos

F. Relación entre centros de costos

Analizaremos, a continuación, aquellas situaciones en las que se desea relacionar centros de costos entre sí.

Al respecto se pueden presentar dos situaciones:

× Una es aquella en que se relaciona un centro de costos con otro centro de costos; la otra existe cuando se relaciona un centro de costos con dos o más centros de costos.

En la primera situación se establece una relación de carácter directo y, por lo tanto, es adecuado utilizar el término "ASIGNACION" al realizar la transferencia de costos.

En la segunda existe una relación de tipo indirecto, por cuanto es necesario efectuar un prorrateo mediante el empleo de alguna base.

En este caso, la transferencia de costos reviste las características de una "DISTRIBUCION".

Estas últimas operaciones configuran los procesos habitualmente denominados ASIGNACION SECUNDARIA (intersectorial) y ASIGNACION FINAL (del sector al producto).

De la misma manera que se consideró conveniente sustituir la expresión ASIGNACION PRIMARIA por la de COSTEO PRIMARIO, corresponde ahora el empleo de COSTEO SECUNDARIO y COSTEO FINAL para reemplazar a las tradicionales ASIGNACION SECUNDARIA y ASIGNACION FINAL, respectivamente.

De todo lo expuesto se desprende que, tanto en el proceso del Costeo Secundario como en el del Costeo Final, se pueden establecer dos tipos de relaciones entre los centros de costos, de acuerdo con el esquema de la Ilustración 3.

G. Definiciones propuestas de "asignación de costos" y "distribución de costos"

Conforme a todo lo expresado respecto de las operaciones a través de las cuales se relacionan elementos y centros de costos se han elaborado las siguientes definiciones de los términos "ASIGNACION" y "DISTRIBUCION", propuestas para describir a tales procedimientos.

COSTEO	RELACION	
	DIRECTA	INDIRECTA
SECUNDARIO (INTERSECTORIAL)	TRANSFERENCIA DEL COSTO DE UN SECTOR A OTRO SECTOR	TRANSFERENCIA DEL COSTO DE UN SECTOR A DOS O MAS SECTORES
FINAL (SECTOR A PRODUCTO)	TRANSFERENCIA DEL COSTO DE UN SECTOR A UN PRODUCTO	TRANSFERENCIA DEL COSTO DE UN SECTOR A DOS O MAS PRODUCTOS

3. Relación entre centros de costos

1. Definición de "asignación de costos"

OPERACION A TRAVES DE LA CUAL SE ATRIBUYEN LOS ELEMENTOS DE COSTOS DIRECTOS A SUS RESPECTIVOS CENTROS DE COSTOS.

2. Definición de "distribución de costos"

OPERACION A TRAVES DE LA CUAL SE PRORRATEAN ELEMENTOS DE COSTOS Y/O CENTROS DE COSTOS ENTRE DOS O MAS CENTROS DE COSTOS.

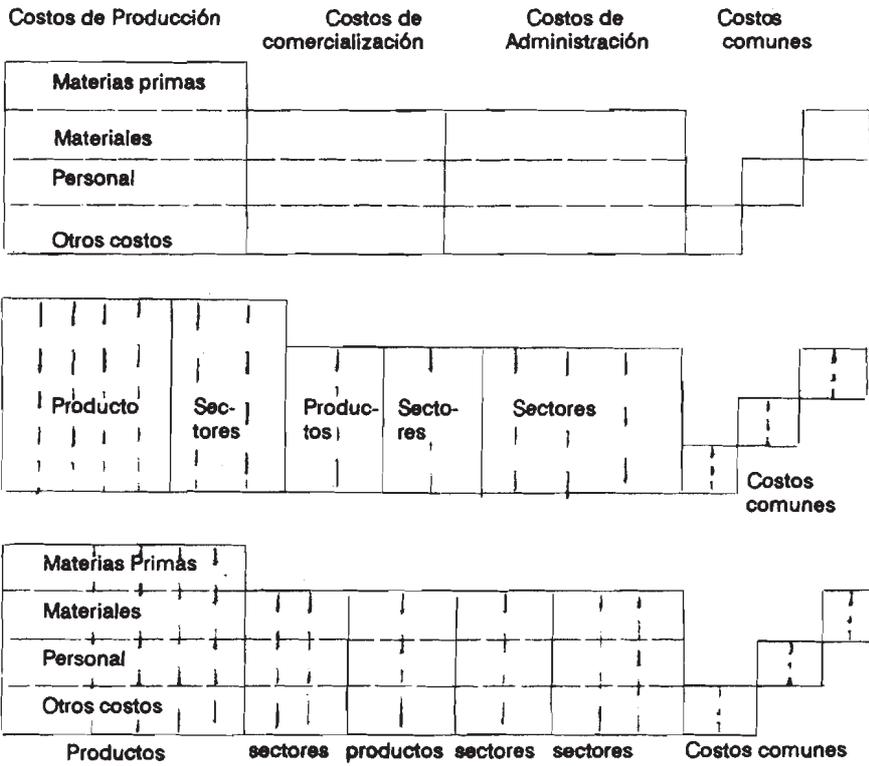
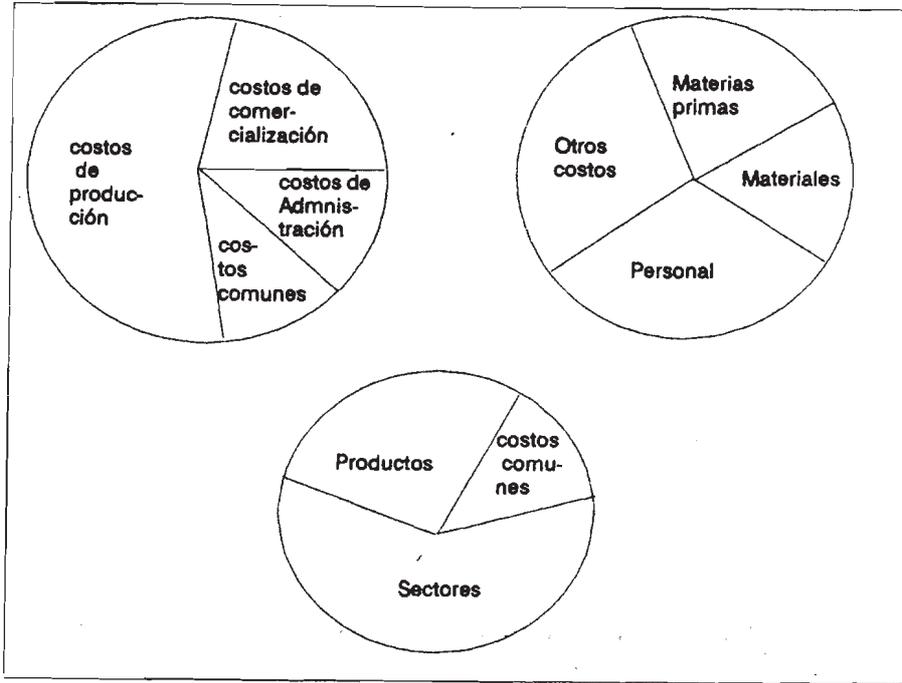
Como se podrá advertir, las definiciones propuestas de estos dos términos son concordantes con el enfoque descrito acerca de los Costeos Primario, Secundario y Final.

H. Esquema gráfico secuencial de asignación y distribución de costos

A los efectos de lograr una visualización integral del proceso de asignación y distribución de elementos de costos y de centros de costos hemos preparado el gráfico que muestra la Ilustración 4.

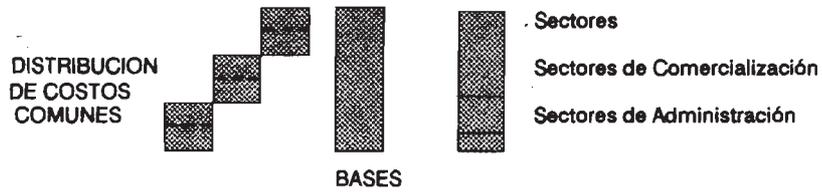
Este gráfico se ha dividido en cuatro partes:

En la primera de ellas se muestran los costos a través de figuras cir-

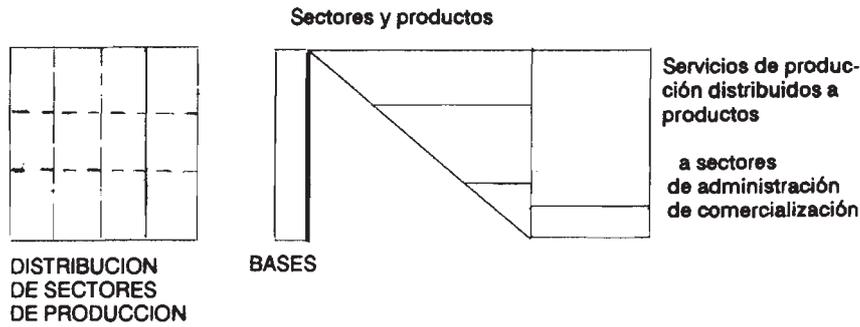


ASIGNACION

4. Esquema de asignación y distribución



	Costos de producción	Costos de comercialización	Costos de administración
Materias primas			
Materiales			
Personal			
Otros costos			
Costos indirectos			



DISTRIBUCION

	Costos de Producción	Costos de Comercialización	Costos de Administración
Materias primas			
Materiales			
Personal			
Otros costos			
Costos indirectos			

4. Esquema de asignación y distribución (continuación)

culares, comenzando por dividirlos en funciones u operaciones. Luego se indican los elementos de costos que integran dichos costos funcionales, para concluir con los centros de costos definidos para cada una de las funciones descritas que, en definitiva, absorben la totalidad de los costos conforme a un determinado criterio de costeo.

Cabe señalar que, de toda la masa de costos, se ha considerado que una parte de ellos son comunes a los distintos centros de costos.

La segunda parte del gráfico está destinada a reflejar el proceso de asignación de costos a través de un orden secuencial que muestra cómo los distintos elementos directos son atribuidos a los centros de costos considerados.

Además, en la misma se sigue mostrando la porción de costos comunes prevista en el ejemplo.

En la tercera parte de la ilustración se desarrolla toda la operatoria de distribución de costos comunes, ya sea considerados como elementos de costos o como centros de costos.

Como puede observarse, se indican, también, las bases de prorrateo que se utilizan para tales fines.

En la última parte del esquema planteado pueden visualizarse los centros de costos con los costos que han absorbido cada uno de ellos, ya sea a través de una relación directa (asignación) o de una relación indirecta (distribución).

Al concluir nuestra exposición deseamos poner de relieve, una vez más, que ha sido nuestro objetivo aclarar los conceptos que involucran los términos elegidos para su análisis, de tal manera que de los mismos se pueda hacer un uso adecuado, compatible siempre con la modalidad que, tradicionalmente, se aplica para la técnica del cálculo de los costos.

Es nuestro anhelo que, con las definiciones que se han propuesto para las cuatro expresiones, hayamos logrado aportar algunas herramientas que puedan ser de utilidad para todos los que incursionan en la disciplina "Costos".