

TRIBUNAS DE OPINIÓN

Análisis sobre los principales impactos de la hipotética aplicación de los criterios de la NIIF 16. 'Arrendamientos' en cuentas individuales

Horacio Molina
Marta de Vicente

Importancia de la metodología docente en la formación económico-financiera preuniversitaria. Una experiencia en FP

Mercedes Cervera
Marisa Strzelecki

Accounting regulation & business reporting in Spain

José Luis Uceda
Pablo Gómez

Políticas financieras en el gobierno de la empresa familiar

Julio Diéguez
Antonio Duréndez
Domingo García
Daniel Ruiz

La disrupción tecnológica y su impacto en el ámbito económico y de la información

José Luis Wanden-Berghe
Michaela Bednárová
Eliseo Fernández

Gestión estratégica de costes en el sector de la restauración

Rosario del Carmen
Fernando Campa
Francisco José Uroz

Prácticas emergentes en la elaboración del Estado de Información No Financiera

José Luis Lizcano
Francisco Flores
María Mora
Manuel Rejón

Responsabilidad social corporativa y Objetivos de Desarrollo Sostenible

José Luis Lizcano

Costes de transacción en operaciones financieras

Felipe M. Herranz

Inversión sostenible y bonos soberanos

Guillermo Badía
Vicente Pina
Lourdes Torres

Coste de producción: criterios de valoración y registro

Fernando Campa
Javier Cordero
Magdalena Cordobés
Ricardo Rodríguez

La falsificación de las cuentas anuales en el Código Penal

Fernando José Carvajal

El cooperar y competir de la empresa. Fuentes de su valor

Isabel de Val
Amaya Erro

HABLAMOS CON...

«La plataforma Integrated Suite de AECA es una solución que facilita la generación de un estado no financiero que cumple con la Ley»

Entrevista a
María Mora

Miembro experto en el IFRS Taxonomy Consultative Working Group
Miembro de la Ponencia de Información Integrada de AECA

PIBEAECA2020

PREMIO PARA ENTREVISTAS A EMPRESARIOS Y DIRECTIVOS



Consultoría Uzink: claves del éxito empresarial

Entrevista a
Santiago González Palacios

CEO de Uzink
Karolina Slobodyan

ACCÉSIT

Un próspero negocio surgido de las necesidades económicas y el deseo de superación personal

Entrevista a
Juan Antonio Contreras

Propietario de Mariscos el Rey
Eira Angélica Gómez Uribe

ACCÉSIT

**NUOVA CERTIFICACIÓN PROFESIONAL
Experto Valorador
Acreditado-EVA**

**FORMACIÓN PARA UNIVERSITARIOS
Diploma Advanced
en Contabilidad-DAC**

**NUOVO FORMATO DE DOCUMENTO
Notas Técnicas**

**PUBLICACIONES
Nueva colección de
monografías digitales**

**REUNIÓN ANUAL DE LA ASOCIACIÓN
Encuentro Internacional AECA
(Guarda-Portugal)**

**COLABORACIÓN INSTITUCIONAL
Nuevos convenios nacionales
e internacionales**



Coste de producción: criterios de valoración y registro



Fernando Campa Planas*

Universidad Rovira i Virgili



Javier Cordero Ferrero

Navantia (Grupo SEPI)**



Magdalena Cordobés Madueño***

Universidad Loyola Andalucía



Ricardo Rodríguez González****

Universidad de Valladolid

El objetivo del Documento de la Comisión de Contabilidad de Gestión n.º 43 ‘Los costes de producción y de la empresa para las cuentas anuales’ es proporcionar una guía para la determinación del coste de producción, tanto a nivel teórico como práctico, a través de unas pautas que permitan unas prácticas acordes con los desarrollos normativos en materia contable, de forma que al lector del Documento le pueda servir como un complemento informativo útil para entender y aplicar en su caso los contenidos normativos relativos a la contabilidad y a la formulación de los distintos tipos y niveles de coste en el ámbito del sistema contable interno de las empresas de cara a la elaboración de las cuentas anuales.

* Socio de AECA n.º 670.

** Socio Protector de AECA n.º 684.

*** Socio de AECA n.º 2227.

**** Socio de AECA n.º 1192.

Ponentes del Documento AECA.

Introducción

El cálculo del coste de producción es un proceso clave que afecta tanto a la contabilidad financiera como a la contabilidad de gestión. Este proceso tiene incidencias en las cuentas anuales y para llevarlo a cabo se aplican los conceptos, la técnica, la práctica y los métodos propios de la contabilidad de costes.

A través del presente Documento, la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA pretende proporcionar una guía práctica para llevar a cabo la valoración y el reflejo contable de los distintos costes rela-

cionados directa o indirectamente con los costes de producción y de la empresa en general, y ello de acuerdo con las normas oficiales emitidas a este respecto por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) a través de la Resolución de 14 de abril de 2015, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción aplicable en las empresas y, por analogía, en otras entidades. Esta Resolución vino a constituir una actualización de la anterior Resolución de 9 de mayo de 2000 del citado organismo, que sentaba las bases para la adecuada interpretación de distintas normas existentes en el Plan General de Contabilidad (PGC) en lo relativo a la valoración de los productos (bienes y/o servicios) que las empresas desarrollan en su proceso de actividad y a la valoración de los bienes del inmovilizado fabricados o construidos por la propia empresa, y que pretende llenar así un vacío normativo e interpretativo existente en cuanto a la aplicación detallada de dichas normas del Plan General Contable (PGC).

El contenido del Documento posee una estructura muy similar a la de la citada Resolución del ICAC, de cara a facilitar el proceso paralelo de análisis y comprensión de sus contenidos, recogiendo además en el propio Documento una buena parte de los textos originales de la citada resolución, con el fin de proporcionar así una imagen integrada, por una parte, del propio texto normativo y, por otra, de una explicación complementaria detallada de los contenidos de esta norma. Es por ello que al principio de cada apartado de este Documento se recoge el texto oficial de dicha Resolución relacionado específicamente con su contenido.

Ámbito de aplicación

El ámbito de aplicación al que se refiere el Documento ha de ser lógicamente, dada la finalidad indicada en el anterior apartado introductorio, el mismo que el de la citada Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015, esto es, el Documento gira en torno al análisis y comentarios relativos a los criterios de determinación del coste de

producción, contemplados tanto en el Plan General de Contabilidad como en el Plan General de las Pymes, así como las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas. Se trata, por tanto, de unos contenidos que se proyectan a un nivel subjetivo (del sujeto) de aplicación tanto en las empresas individuales como en los grupos de sociedades.

El Documento abarca con carácter general, a un nivel objetivo, los distintos costes relacionados directa o indirectamente con la determinación del coste de producción de bienes o servicios que estén comprendidos en las existencias, fabricados o producidos por la empresa, aunque ya no se encuentren en sus almacenes al finalizar el período.

Asimismo, también será de aplicación para la determinación del coste de producción de aquellos elementos que pasen a tener la consideración de inmovilizado, sea material (incluidas las inversiones inmobiliarias) o intangible, fabricado o construido en todo o en parte por la empresa y que no pertenezcan, por tanto, al activo corriente o circulante de la misma, sino que hayan pasado a formar parte de su activo fijo (activo no corriente).

Coste de producción

El elemento principal sobre el que pivota el Documento es el coste de producción, cuya determinación consta en la Resolución:

«El coste de producción estará formado por el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, así como el resto de los bienes o servicios consumidos y directamente imputables al activo. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables al activo, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas, esto es, para que puedan cumplir con la función que le resulta propia o acorde a su clasificación contable».

La valoración al coste de producción, como criterio, se aplicaría a los productos fabricados, a los servicios prestados y al inmovilizado fabricado o montado por la propia empresa, siendo así consistente con las posibles reclasificaciones entre las partidas de Existencias y de Inmovilizados Materiales o Intangibles que se pueden producir en algunas empresas. Por lo tanto, quedaría fuera de estas consideraciones todo lo relacionado con el precio de adquisición de materias primas o mercaderías que están regulados

El cálculo del coste de producción es un proceso clave que afecta tanto a la contabilidad financiera como a la contabilidad de gestión

El coste se cuantifica a partir de un modelo de costes reales completos incurridos durante la fabricación, elaboración o construcción del producto

por la norma de registro y valoración (NRV en adelante) 10.^a Existencias del PGC.

El modelo para determinar el coste de producción recogido en la Resolución tiene las siguientes características:

- El coste se cuantifica a partir de un modelo de costes reales completos incurridos durante la fabricación, elaboración o construcción del producto.
- El reparto de los costes indirectos de producción se debe realizar según el nivel de utilización de la capacidad normal de producción de la empresa.
- Los costes de inactividad o subactividad de la empresa respecto al ejercicio (o ejercicios) de fabricación, elaboración o construcción no se incluyen.

Los ámbitos de actividad de la empresa que se mencionan en la Resolución son los de fabricación (o producción, elaboración, construcción), administración (o dirección), comercialización, almacenamiento, etc. posteriores en su caso al aprovisionamiento previo (compras). El ICAC se ha decantado por una clasificación de las actividades por funciones, lo que ciertamente implica que su utilidad necesita de un sistema de control de costes que exige el mantenimiento de los centros de responsabilidad del área funcional al que estén adscritos.

Como consecuencia de lo anterior, la asignación de costes de forma directa (afectación) o de forma indirecta (imputación), aconseja localizar previamente los costes en centros de actividad (o coste) como instrumento contable, para posteriormente asignarlos en el proceso de imputación a los objetivos finales de cálculo del coste de producción de bienes o servicios. Cada empresa tendrá sus propias unidades organizativas, buscando con esta estructura calcular el coste de funcionamiento de estos centros durante un determinado periodo de tiempo (figura 1).

Costes que no forman parte del coste de producción

Con carácter general se enumeran:

- Gastos de comercialización, en la medida que no corresponden con el periodo de fabricación.
- Gastos posteriores a la venta del producto, en la medida que no corresponden con el periodo de fabricación.
- Gastos generales de administración o dirección, salvo los específicos del ámbito de fabricación.

- Gastos financieros, serán activables como mayor valor del inmovilizado en curso y de las existencias de ciclo largo en curso, considerando el factor capital-tiempo como coste de producción en función de determinadas circunstancias.

Costes de las existencias en la prestación de servicios

Las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

Como regla general la norma sobre reconocimiento y valoración de ingresos por prestación de servicios dispone que, cuando el resultado de la transacción que implique una prestación de servicios pueda ser estimado con fiabilidad, se reconocerán los ingresos considerando el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio. Cuando dicha estimación no fuera posible, los ingresos por prestación de servicios solo se contabilizarán en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

Adaptaciones sectoriales

Se recogen diversos criterios emitidos por el ICAC a través de consultas y varios preceptos especiales sobre el coste de producción incluidos en las adaptaciones sectoriales aprobadas antes del 1 de enero de 2008 relativas a:

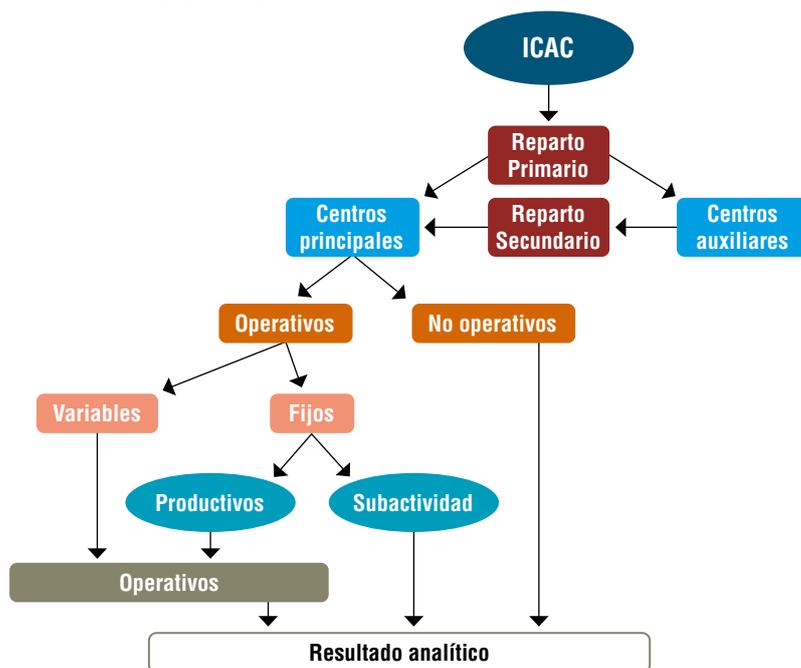
- Empresas constructoras.
- Empresas inmobiliarias.
- Empresas del sector vitivinícola.
- Federaciones deportivas.

Información en la memoria de las cuentas anuales

La Norma Decimocuarta de la Resolución regula la información a incluir en la memoria de las cuentas anuales, la cual se aplicará en la formulación de las cuentas anuales individuales y consolidadas. Básicamente son los criterios empleados de imputación de costes indirectos, de asignación de costes a la producción conjunta, de los gastos financieros capitalizados y de los métodos y periodos utilizados en la valoración de las existencias.

En la anterior Resolución se encontraban diseminados por las distintas normas los requisitos de información a incluir en la memoria, optándose en la presente por recopilar dichos requerimientos en una norma específica.

Figura 1. Esquema del proceso de análisis de costes considerando la subactividad



Se añaden además nuevos requisitos en sintonía con las Normas Internacionales de Contabilidad, como la referida a los gastos financieros capitalizados y el tipo medio ponderado de interés.

En la Resolución del coste de producción del año 2000 se incluía una norma relativa a las correcciones de valor de las existencias. En la presente Resolución se ha obviado este tema por estar ya recogido en la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos. ▼

Referencias

AECA (1995-2019), Serie *Documentos* de la Comisión de Contabilidad de Gestión afines, entre otros, a la parte general:

0. *Glosario de contabilidad de gestión*. Noviembre 1995 (2.^a edición).
3. *La contabilidad de costes: conceptos y metodología básicos*. Septiembre 1997 (5.^a edición).
7. *Costes indirectos de producción: localización, imputación y control*. Noviembre 1996 (3.^a edición).
8. *Los costes conjuntos y comunes en la empresa*. Marzo 2003 (3.^a edición).
12. *Costes estándares y análisis de desviaciones*. Abril 1998 (2.^a edición).

AECA (1995-2019), Serie *Documentos* de la Comisión de Contabilidad de Gestión específicos a la parte de adaptaciones sectoriales:

19. *La contabilidad de gestión en las empresas vitivinícolas*. Mayo 1999 (1.^a edición).
25. *La contabilidad de gestión en las empresas constructoras*. Septiembre 2013 (2.^a edición).

ICAC. *Resolución de 14 de abril de 2015 y Resolución de 9 de mayo de 2000, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción*.

Ministerio de Economía. *Normas de Adaptación del PGC a las Empresas del sector Vitivinícola* (2001).

Ministerio de Economía y Hacienda. *Normas de Adaptación del PGC a las Empresas Constructoras* (1993), *a las Federaciones Deportivas* (1994), *a las Empresas Inmobiliarias* (1994).