RESOLUCIÓN DE 9 DE MAYO DE 2000, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE ESTABLECEN CRITERIOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL COSTE DE PRODUCCIÓN.

NOTA: la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC2007), expresa que las disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación del citado real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a la nueva normativa.

INTRODUCCIÓN.
NORMA PRIMERA. Aplicación.
NORMA SEGUNDA. Coste de producciónd f.
NORMA TERCERA. Costes directosdf.
NORMA CUARTA. Costes indirectos df.
NORMA QUINTA. Producción conjunta.
NORMA SEXTA. Mermas en los procesos productivos.
NORMA SÉPTIMA. Gastos de comercialización y gastos posteriores a la venta.
NORMA OCTAVA. Gastos generales de administración o dirección de empresa.
NORMA NOVENA. Gastos financieros.
NORMA DÉCIMA. Diferencias de cambio en moneda distinta del euro.
NORMA UNDÉCIMA. Métodos de valoración de las existencias.
NORMA DUODÉCIMA. Correcciones de valor.

INTRODUCCIÓN.

El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, establece en su disposición final quinta que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante resolución, podrá dictar normas de obligado cumplimiento que desarrollen las normas de valoración del Plan General de Contabilidad; habiendo sido recogido con igual alcance en el apartado 3 de la disposición final primera del Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.

Párrafo 1.º

De acuerdo con lo anterior, y ante las numerosas cuestiones planteadas ante este Instituto en relación con el coste de producción, tanto por empresas como por otras entidades, se hace necesario establecer una norma que aclare y recoja los criterios que, con carácter general, deben ser tenidos en cuenta para llevar a cabo esta valoración. En concreto, la quinta parte del Plan General de Contabilidad hace referencia al coste de producción como criterio de valoración de elementos patrimoniales en tres normas de valoración, que se indican a continuación:

NOTA: El concepto de coste de producción se encuentra definido en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC),

apartado 6º.1, incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como en las normas de registro y valoración (NRV) 2ª y 10ª, relativas al inmovilizado y a las existencias, respectivamente.

* Norma de valoración segunda Inmovilizado material: Indica lo siguiente en relación con la valoración de los bienes del inmovilizado material fabricados o construidos por la propia empresa:

1. Valoración.

Párrafo 4.º

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción. Cuando se trate de bienes adquiridos a título gratuito se considerará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición.
Se incorporará al valor del inmovilizado correspondiente el importe de las inversiones adicionales o complementarias que se realicen, valorándose éstas de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo anterior.[...]

3. Coste de producción.

El coste de producción de los bienes fabricados o construidos por la propia empresa se obtiene añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los demás costes directamente imputables a dichos bienes. Deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trata, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación o construcción.

Párrafo 8.º

Se permite la inclusión de los gastos financieros en el coste de producción, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la fabricación o construcción. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la Memoria.

* Norma de valoración cuarta Inmovilizado inmaterial:

Remite a la norma de valoración segunda, ya indicada, a efectos de valorar los elementos del inmovilizado inmaterial por el coste de producción.

* Norma de valoración decimotercera Existencias:

Párrafo 12.º

Regula el coste de producción de dichos activos, señalando:

3. Coste de producción.

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación.

Con objeto de completar lo anterior, hay que indicar que, con ocasión de determinadas adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, se han ido recogiendo normas específicas aplicables a los sectores de actividad a que van dirigidas dichas adaptaciones; en concreto, la adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 27 de enero de 1993, regula la valoración de la obra en curso en la norma de valoración decimoctava contenida en la quinta parte de dicha adaptación del Plan General de Contabilidad.

Párrafo 16.º

Por su parte, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, han recogido determinadas normas en las que se incluyen criterios de valoración de construcciones.

Sobre la base de todo lo expuesto y con el objeto de desarrollar y complementar las referidas normas de valoración de la quinta parte del Plan General de Contabilidad y los criterios asumidos en las diferentes adaptaciones sectoriales del Plan General de Contabilidad, se desprende la necesidad que existe de delimitar y establecer criterios, aplicables por cualquier tipo de empresa, para cuantificar el coste de producción.

Entrando ya en el análisis del contenido de la presente Resolución, la norma primera se dedica a su ámbito de aplicación, estableciendo que será aplicable para la determinación del coste de producción de los productos, entendiéndose como tales, tanto los bienes producidos como los servicios prestados por la empresa. Asimismo, también será de aplicación para la determinación del coste de producción de los elementos del inmovilizado,

aunque en este caso habrá que tener en cuenta las necesarias adaptaciones terminológicas de acuerdo con la naturaleza del activo a construir. En consecuencia, la presente Resolución debe entenderse aplicable tanto a existencias como inmovilizados, sin perjuicio de las referencias explícitas, realizadas en las normas novena y décima, al inmovilizado en curso y a las existencias de ciclo largo en curso, que regulan la imputación de gastos financieros y las diferencias de cambio en moneda distinta del euro para los citados activos exclusivamente.

La norma segunda se dedica a la determinación del coste de producción, disponiendo que para ello habrá que tener en cuenta los costes directamente imputables al producto (materias primas, personal, etc.), así como la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables, tal y como establece la norma de valoración decimotercera del Plan General de Contabilidad, reproducida anteriormente.

Párrafo 20.º

Por consiguiente, en las normas tercera y cuarta, se define el concepto de costes directos e indirectos; la diferencia existente entre ambos radica en que los primeros pueden ser asignados a un producto en concreto, mientras que los segundos no poseen esa característica, por lo que necesitan unos criterios de distribución para su imputación al producto. Esa posibilidad con respecto a la asignación se aplicará, en su caso, teniendo en cuenta el principio de importancia relativa establecido en la primera parte del Plan General de Contabilidad.

En relación con lo anterior y con objeto de aclarar posibles dudas, parece conveniente referirse a ciertas cuestiones que presentan particularidades en cuanto a la asignación de los costes que se derivan de ellas. Entre otras, se pueden señalar:

* Cuando en la asignación de costes existan correcciones valorativas reversibles (provisiones) de elementos patrimoniales utilizados en la fabricación del producto, no se tomarán en consideración a efectos de determinar el coste de producción, en la medida que su naturaleza es de carácter temporal.

* También hay que considerar los elementos patrimoniales utilizados en la fabricación del producto que se hayan financiado mediante una subvención; en este caso los costes asignados derivados de dicho elemento no se minorarán en el importe imputable a dicha subvención, salvaguardando así el hecho de que, con carácter general, la forma de financiar un bien no afecte a su precio de adquisición o coste de producción.

Párrafo 24.º

* Por último, en relación con estos aspectos, el valor residual negativo de los elementos del inmovilizado empleados en el proceso productivo deberá ser tenido en cuenta para la determinación del coste de producción, en la medida que se pondrá de manifiesto a lo largo de su vida útil.

NOTA: el valor residual negativo se puede deber a las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el inmovilizado. Su tratamiento contable se regula en la NRV 2.ª PGC2007, apartado 1, tercer párrafo.

El apartado 2 de la norma cuarta desarrolla los criterios racionales que deben aplicarse para la imputación de los costes indirectos, a los que hace mención la norma de valoración decimotercera del Plan General de Contabilidad, regulando los aspectos mínimos que garantizan la aplicación racional de la distribución de los costes indirectos (los cuales, en la práctica, presentan una importancia creciente), tomando en consideración lo siguiente:

* Se deben diferenciar los distintos ámbitos que constituyen la actividad de la empresa y que suceden al aprovisionamiento previo, es decir, fabricación, administración, comercialización, etc.

* Resultarán imputables al coste de producción del producto los costes indirectos que correspondan al ámbito de fabricación, elaboración o construcción.

Párrafo 28.º

* A este respecto, es conveniente aclarar que los costes de administración, en la medida que sean específicos de un determinado proceso de fabricación deberán asignarse al coste de producción, sin perjuicio de lo dispuesto para los gastos generales de administración o dirección, los cuales, en ningún caso, formarán parte del coste de producción del producto, tal y como establece la norma octava de la presente Resolución.

* En relación con la diferenciación de los costes, generalizada por la doctrina, entre costes fijos -aquellos que permanecen inalterados con el volumen de producción- y costes variables -los que estén correlacionados con el volumen de producción-, conviene señalar que la posible diversidad en cuanto a la conceptuación de unos y otros debido a que el grado de variabilidad de los costes debe ser considerado con respecto a un determinado nivel de actividad productiva y para un período de tiempo concreto, junto con la existencia de costes mixtos (semivariables o semifijos y escalonados), ha determinado que se haya prescindido de esta diferenciación en la presente Resolución.

* Por lo que respecta a los costes de subactividad hay que resaltar que no forman parte

del coste de producción, si bien la medición de la subactividad requiere un planteamiento previo de los costes en que incurre una empresa por encima de la capacidad productiva utilizada; esto es, la subactividad recogerá aquellos costes incurridos por una empresa por la infrautilización de su capacidad productiva prevista como normal, por lo que deben ser imputados al resultado del ejercicio. Y, todo ello, sin perjuicio de que, en el caso de que la subactividad se prolongase en el tiempo, dicha circunstancia deberá ser tenida en cuenta a efectos de realizar, en su caso, las oportunas correcciones valorativas de los elementos patrimoniales afectados.

Por último, señalar que es importante tener presente que los costes de producción deben ser imputados al producto hasta que éste se encuentre terminado, esto es, hasta que esté en condiciones de ser destinado al consumo final o a su utilización por otras empresas.

Párrafo 32.º

En la norma quinta Producción conjunta, se establecen criterios para la imputación de los costes conjuntos a dos o más productos obtenidos simultáneamente en el proceso productivo, para ello se indica que la distribución de estos costes conjuntos se realice, en la generalidad de los casos, con la orientación de que sean lo más paralelos o proporcionales a su valor neto de mercado. En este sentido, es necesario precisar que, cuando por razones de gestión se lleve a cabo una producción común, en la medida que se trata de una decisión de la empresa, el coste de producción deberá cuantificarse de acuerdo con los criterios generales.

Las mermas [df], es decir, las pérdidas de carácter irreversible derivadas de la naturaleza de la actividad productiva en sentido amplio (desde su incorporación a la empresa hasta su salida), aparecen recogidas en la norma sexta, asumiéndose como criterio racional para su consideración contable el momento en que se produzcan, formando parte del coste de producción las originadas durante el proceso de fabricación, mientras que, por el contrario, las mermas que se produzcan en los productos terminados no forman parte del coste de producción del producto y se reflejarán como una pérdida del ejercicio en que tengan lugar. En el caso de que se produzcan pérdidas de carácter extraordinario, éstas se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con dicha naturaleza.

En la norma séptima se regula el tratamiento de los gastos de comercialización, los gastos posteriores a la venta del producto, así como de las dotaciones a las provisiones para otras operaciones de tráfico que estarán reflejadas como Provisión para otras operaciones de tráfico en el pasivo del Balance-, indicando que no forman parte del coste de producción del

producto, en la medida que se trata de costes que no se corresponden con el período de fabricación.

Por su parte, la norma octava se dedica a los gastos generales de administración o dirección, estableciendo, como regla general, que no formarán parte del coste de producción, sin perjuicio de lo indicado para los costes de administración específicos del ámbito de fabricación. En tal sentido, en la letra a) Trabajos auxiliares para ejecución de obras del apartado 5 Normas particulares de existencias de la norma de valoración decimotercera de la quinta parte de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993, se recoge el tratamiento que debe aplicarse a las instalaciones generales y específicas, así como a los gastos de retirada, liquidación de obras y otros, que puede servir de orientación para diferenciar los gastos de administración generales y los específicos al proceso de fabricación.

Párrafo 36.º

En la norma novena de esta Resolución se permite incorporar los gastos financieros como mayor valor del inmovilizado en curso y de las existencias de ciclo largo en curso, esto es, aquellas existencias cuyo proceso de fabricación sea superior a un año, sin tener en cuenta las interrupciones. Si bien dicha opción no aparece reflejada expresamente respecto de las existencias en la norma de valoración decimotercera de la quinta parte del Plan General de Contabilidad, tanto el fondo económico subyacente en las existencias de ciclo largo de producción como el tratamiento recogido en la norma de valoración segunda de la quinta parte de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, han impulsado a incluir el mismo criterio en esta Resolución. De la misma manera, el procedimiento asumido para la capitalización de los gastos financieros es el establecido en la referida norma de valoración segunda de la quinta parte de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, el cual se basa en el contenido de la norma sexta de la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material. Se incluyen los siguientes criterios generales para la capitalización de gastos financieros:

NOTA: la capitalización de los gastos financieros en las existencias se regula en la NRV 10.ª PGC2007, apartado 1, penúltimo párrafo, estableciéndose el carácter obligatorio cuando se necesite un periodo superior al año para estar en condiciones de ser vendidas. En cuanto al inmovilizado en curso, también es obligatorio la capitalización de los gastos financieros si necesitan un periodo de tiempo superior al año para estar en condiciones de uso, según señala la NRV 2.ª apartado 1.

* Se incorporarán como mayor valor de los activos los gastos financieros devengados hasta el momento en que las existencias de ciclo largo estén en condiciones de ser destinadas al consumo final o a su utilización por otras empresas y hasta la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado en construcción.

* Se deberá suspender la capitalización de los gastos financieros durante las interrupciones que se produzcan en el proceso de fabricación o construcción.

* El límite de la capitalización de los gastos financieros es el valor de mercado o de reposición de los respectivos activos, por lo que el exceso de los gastos financieros devengados respecto de los citados valores deberá ser registrado como gasto del ejercicio.

Párrafo 40.º

En lo referente al contenido de la norma décima, Diferencias de cambio en moneda distinta del euro, tan sólo indicar que se ha procedido a desarrollar el contenido del apartado 6, Normas especiales, de la norma de valoración decimocuarta del Plan General de Contabilidad, si bien ampliando su ámbito de aplicación a las existencias de ciclo largo de fabricación.

Por lo que respecta a la norma undécima, dedicada a los métodos de valoración de existencias, se ha asumido como método prioritario el precio medio ponderado o coste medio ponderado, siempre que el precio de adquisición o el coste de producción de cada existencia no sea identificable de forma individualizada; admitiéndose, asimismo, la valoración de las existencias que resulta de la aplicación de otros métodos de ordenación de entradas y salidas, como es el caso de los métodos denominados FIFO, LIFO y otros análogos, en la medida que se alcance, mediante su utilización, el objetivo de imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados que persiguen las cuentas anuales.

NOTA: el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, solo permite los métodos precio o coste medio ponderado y el FIFO, se excluyen el LIFO y otros.

En esta norma undécima se tratan los siguientes aspectos que desarrollan y completan el contenido de la norma de valoración decimotercera del Plan General de Contabilidad:

* Se concreta el momento temporal de aplicación de los métodos de ordenación de entradas y salidas de existencias.

Párrafo 44.º

* La valoración de las existencias se basa en su coste real no admitiéndose a estos efectos, por tanto, el coste estándar, excepto cuando su aplicación, de acuerdo con el principio de importancia relativa, sea posible.

* Las devoluciones de compras se imputarán como menor valor de las existencias objeto de devolución.

* La incorporación al inventario de la empresa de las existencias procedentes de devoluciones de ventas, se realizará por el precio de adquisición o coste de producción que les corresponda a dichas existencias, de acuerdo con el método de ordenación de entradas y salidas de existencias utilizado; excepto cuando el valor de mercado que les corresponda fuera inferior al citado precio de adquisición o coste de producción, circunstancia que se producirá, con carácter general, cuando las existencias devueltas presenten anomalías, deterioros u otra situación análoga, en cuyo caso se registrarán por dicho importe.

* Los rappels por compras o descuentos por volumen y otros descuentos y similares originados por incumplimiento de las condiciones del pedido que sean posteriores a la recepción de la factura, se imputarán directamente como menor valor de las existencias a las que correspondan, y en el caso de que una parte de estas existencias hayan sido enajenadas o dadas de baja, se imputarán como menor valor de las existencias que permanezcan en el inventario final la proporción de dichos descuentos concedidos que les sea imputable. Cuando no fuera posible identificar las existencias a las que se refieren los rappels por compras y los citados descuentos, no afectarán al valor de las existencias, sin perjuicio, en todo caso, de reflejarse como ingreso del ejercicio en que se devenguen de acuerdo con su naturaleza. En definitiva, en relación con los rappels por compras y con los referidos descuentos y similares, se establece el criterio asumido por este Instituto en la contestación a diversas consultas planteadas al respecto, consistente en que únicamente en la medida en que estos rappels y descuentos puedan ser imputados razonablemente a un conjunto definido de compras, conocido al cierre del ejercicio, deben ser considerados como minoración de aquellas existencias a las que sean imputables y en proporción al descuento que les sea concedido a ellas.

Párrafo 48.º

* En cualquier caso, el criterio utilizado para la valoración de existencias será mantenido uniformemente en el tiempo y aplicarse de forma sistemática al conjunto de las existencias de la empresa, de acuerdo con lo establecido por el principio de uniformidad contenido en

la primera parte del Plan General de Contabilidad; en caso de cambio de criterio contable se atenderá a lo prescrito por la norma de valoración vigésima primera de la quinta parte del Plan General de Contabilidad y por el artículo 30 del Código de Comercio.

En la norma duodécima, que se refiere a las correcciones de valor de las existencias, se ha procedido a definir los conceptos de precio de reposición de las materias primas, valor neto de realización de las materias primas y valor de realización, con el fin de aclarar los citados términos que aparecen en la norma de valoración decimotercera del Plan General de Contabilidad, si bien deben ser entendidos a los efectos de esta Resolución y con el alcance en ella previsto.

Finalmente, cabe reseñar que no se ha incluido una norma específica referente a la información a suministrar en la Memoria de las cuentas anuales; se ha optado por indicar en cada norma la información que se debe incluir en la Memoria, logrando de esta forma una regulación completa y sistemática de cada hecho. A continuación se extraen las menciones relacionadas con esta Resolución que se deben señalar en la Memoria:

* Los criterios de imputación de costes empleados y, en caso de que por razones excepcionales y justificadas se llegarán a modificar dichos criterios, se deberán señalar las razones por las cuales se han modificado, indicando la incidencia cuantitativa que producen dichas modificaciones en las existencias.

Párrafo 52.º

* Se justificarán los criterios o indicadores utilizados en la asignación de los costes conjuntos.

* Como novedad, en el caso de que se hubiera empleado el método LIFO u otro análogo, se incluye la obligación de informar sobre el importe de la diferencia de valoración de las existencias que se produce con respecto a la valoración que resultaría de haberse aplicado el método del precio medio ponderado o coste medio ponderado.

* Se deberá justificar convenientemente la aplicación del coste estándar para la valoración de las existencias en la medida que dicha valoración no difiera significativamente con respecto a la valoración que se deduciría de haber aplicado lo dispuesto en la presente Resolución.

* Se informará sobre la influencia que se produce en la valoración de existencias como consecuencia de las devoluciones de compras y operaciones similares y de los rappels por compras concedidos.

Párrafo 56.º

De acuerdo con todo lo expuesto anteriormente, teniendo en cuenta la necesidad de precisar y desarrollar el concepto de coste de producción debido a que algunos de los criterios recogidos en adaptaciones sectoriales pudieran tener alcance general en el caso de que se tratase de supuestos similares, y con objeto de proporcionar una norma que recoja igualmente los criterios que este Instituto ha mantenido en diversas contestaciones a consultas recibidas; en virtud del artículo 2 de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas; de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y del apartado 3 de la disposición final primera del Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dicta la siguiente Resolución:

NORMA PRIMERA. Aplicación.

1. La presente Resolución será de aplicación, con carácter general, para la determinación del coste de producción de los productos -bienes y servicios- comprendidos en las existencias, que sean o hayan sido fabricados o elaborados por la propia entidad.

2. También es aplicable, con las necesarias adaptaciones terminológicas, para la determinación del coste de producción del inmovilizado fabricado o construido por la propia entidad.

NORMA SEGUNDA. Coste de producción[df].

El coste de producción de un producto es el formado por el precio de adquisición determinado de acuerdo con lo señalado en las normas de valoración del Plan General de Contabilidad de las materias primas y otras materias consumibles necesarias para su producción, así como los costes directamente imputables al producto, y la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables al producto de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación, elaboración o construcción.

VER:

* MCC PGC2007, apartado 6, punto 1, párrafo tercero, concepto de coste de producción.
* NRV 2.ª PGC2007, apartado 1.2, coste de producción del inmovilizado.
* NRV 10.ª PGC2007, apartado 1.2, coste de producción de las existencias.
* RESOLUCIÓN ICAC 09-05-2000, párrafo 20.º a 25.º, de la Introducción, particularidades en la asignación de costes.
* RESOLUCIÓN ICAC 21-01-1992:

> norma segunda, apartado 6, 7, 8, y 9, coste de producción de un proyecto de Investigación y Desarrollo.
> norma séptima, apartado 2, partidas que no forman parte del coste producción de las aplicaciones informáticas.

NORMA TERCERA. Costes directos[df].

Costes directos son los que se derivan de recursos cuyo consumo se puede medir y asignar de forma inequívoca a un determinado producto.

NORMA CUARTA. Costes indirectos [df].

DOCTRINA ADMINISTRATIVA:
* BOICAC 91, septiembre 2012, consulta n.º 6. Aclaración sobre los conceptos y criterios de reparto de los costes indirectos y costes conjuntos de producción.

1. Costes indirectos son los que se derivan de recursos que se consumen en la fabricación, elaboración o construcción de un producto, afectando a un conjunto de actividades o procesos, por lo que no resulta viable una medición directa de la cantidad consumida por cada unidad de producto. Por ello, para su imputación al producto, es necesario emplear unos criterios de distribución o reparto previamente definidos.

2. La distribución o reparto de los costes indirectos entre los diferentes productos responderá a unos criterios de imputación razonables, para lo que se tendrá en cuenta, al menos, lo siguiente:

VER: RESOLUCIÓN ICAC 09-05-2000, párrafo 26.º a 32.º. de la Introducción, particularidades en la distribución de costes indirectos.

* Se identificarán de forma específica los costes indirectos que deben ser asignados al ámbito de fabricación de la empresa, incluidos, en su caso, los de control de calidad, así como los de administración específicos u otros que estén vinculados a la producción. Estos costes indirectos se imputarán como mayor importe del coste del producto, salvo los costes de subactividad.

* Se entiende por costes de subactividad [df] aquellos que son consecuencia de la no utilización total o parcial de algún elemento en su capacidad productiva normal; dichos costes se considerarán gasto del ejercicio y su medición se determinará a partir de los costes que no varían a corto plazo con el nivel de producción, teniendo presente la proporción resultante entre la actividad real y la capacidad normal de producción. A estos efectos, se entiende por capacidad normal de producción [df] la que puede llegar a desarrollar un equipo productivo en condiciones adecuadas en términos económicos racionales.

3. De acuerdo con el principio de uniformidad, los criterios de distribución o reparto de los costes indirectos se habrán de preestablecer sistemáticamente y se deberán mantener uniformemente a lo largo del tiempo en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de un criterio.

4. La asignación e imputación de costes a los productos se realizará hasta que dichos productos estén terminados, es decir, cuando se hallen en condiciones de ser destinados al consumo final o a su utilización por otras empresas.

5. En la Memoria de las cuentas anuales se incluirá información acerca de los criterios de imputación de costes empleados y, en caso de que por razones excepcionales y justificadas se llegarán a modificar dichos criterios, deberán hacerse constar estas razones, indicando la incidencia cuantitativa que producen dichas modificaciones en las existencias y en el resultado del ejercicio.

NORMA QUINTA. Producción conjunta.

VER: RESOLUCIÓN ICAC 09-05-2000, párrafo 33.º, de la Introducción, aclaraciones sobre la norma quinta de producción conjunta.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA:

* BOICAC 91, septiembre 2012, consulta n.º 6. Aclaración sobre los conceptos y criterios de reparto de los costes indirectos y costes conjuntos de producción.

1. Si en un determinado proceso de fabricación, de forma inexorable, se fabrica simultáneamente más de un producto, la asignación de los costes que no son imputables a un producto concreto se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles con la orientación, con carácter general, de que los costes imputados a cada producto sean lo más paralelos o proporcionales al valor neto de mercado o de realización del citado producto. En la Memoria de las cuentas anuales se señalarán los criterios o indicadores utilizados en la asignación de los referidos costes.

2. Si en el proceso de fabricación se obtienen adicionalmente subproductos, residuos, desechos, desperdicios o materiales recuperados, su valoración se realizará de acuerdo con lo indicado en el número anterior. No obstante, cuando esta valoración sea de importancia secundaria, se podrán valorar por el valor neto de realización o el precio de reposición, según corresponda, importe que se deducirá del coste del producto o productos principales.

3. A efectos de esta norma, tendrán la consideración de:

*Subproductos[df]: Los de carácter secundario o accesorio de la fabricación principal.

* Residuos, desechos o desperdicios [df]: Los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser reutilizados o vendidos.

* Materiales recuperados [df]: Los que, por tener valor intrínseco, entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo, y una vez que han sido reacondicionados para su uso.

NORMA SEXTA. Mermas en los procesos productivos.

VER: RESOLUCIÓN ICAC 09-05-2000, párrafo 34.º, de la Introducción, definición de mermas y aclaraciones norma sexta.

1. Formarán parte del coste de producción del producto las mermas derivadas del proceso de fabricación hasta que el producto esté terminado.

2. Las mermas producidas en los productos terminados se consideran una pérdida del ejercicio en que se producen y se recogerán contablemente a través del registro de las existencias finales.

NORMA SÉPTIMA. Gastos de comercialización y gastos posteriores a la venta.

1. Gastos de comercialización son aquellos en que incurre una empresa para llevar a cabo la comercialización de los productos y que son, por tanto, necesarios para realizar las ventas y entregas de los productos. Estos gastos no formarán parte del coste de producción de un producto.

2. Las comisiones de ventas se imputarán al ejercicio en que se devenguen los ingresos producidos por dichas ventas, por lo que serán, en su caso, objeto de periodificación.

3. Los gastos posteriores a la venta del producto por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos, así como las dotaciones a las provisiones para otras operaciones de tráfico que correspondan de acuerdo con el Plan General de Contabilidad, no formarán parte del coste de producción del producto.

VER: Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, quinta parte, definición y movimientos contables de la cuenta 499. Provisiones por operaciones comerciales.

NORMA OCTAVA. Gastos generales de administración o dirección de empresa.

VER: RESOLUCIÓN ICAC 09-05-2000, párrafo 36.º, de la Introducción, aclaraciones sobre gastos generales administración.

Gastos generales de administración o dirección de empresa son aquellos en que incurre una empresa para llevar a cabo la gestión, organización o control, no estando relacionados con el ciclo de producción. Estos gastos no forman parte del coste de producción del producto.

NORMA NOVENA. Gastos financieros.

VER:
* RESOLUCIÓN ICAC 09-05-2000, párrafo 37.º a 40.º, de la Introducción, aclaraciones sobre gastos financieros.
* RESOLUCIÓN ICAC 30-07-1991, norma sexta, criterios para capitalizar gastos financieros en el inmovilizado material.

* BOICAC 75, septiembre 2008, consulta n.º 3, criterios de capitalización de los gastos financieros en la valoración inicial del inmovilizado, en particular, criterios para identificar cuando las obras de adaptación de terrenos y solares incorporados al patrimonio de una empresa inmobiliaria están en condiciones de explotación y cuándo procede iniciar, interrumpir y finalizar la capitalización de los gastos financieros, y el reflejo contable de la activación en la cuenta de pérdidas y ganancias.
* BOICAC 79, septiembre 2009, consulta n.º 3, sobre los criterios aplicables a la capitalización de gastos financieros, en el supuesto de que se generen ingresos financieros por invertir los fondos procedentes de la financiación ajena.
* BOICAC 82, junio 2010, consulta n.º 5. Capitalización de gastos financieros procedentes de un préstamo para financiar el IVA de la construcción.

1. Gastos financieros[df] son aquellos que se derivan de la utilización de recursos financieros ajenos a la empresa para el desarrollo de su actividad. Entre otros, se consideran gastos financieros, los intereses y comisiones devengados como consecuencia de la utilización de fuentes ajenas de financiación.

2. Se permite *[es obligatorio en el Plan General Contable aprobado por Real Decreto 1514/2007, 16 noviembre]* incorporar los gastos financieros como mayor valor de las existencias en curso cuyo proceso de fabricación sea de ciclo largo, esto es, aquellas existencias cuyo proceso de fabricación sea superior a un año, sin computar en este plazo las interrupciones, y siempre que dichos gastos financieros se hayan devengado antes de que las existencias estén en condiciones de ser destinadas al consumo final o a su utilización por otras empresas.

También se permite *[es obligatorio en el Plan General Contable RD 1514/2007 por Real Decreto 1514/2007, 16 noviembre]* incorporar los gastos financieros como mayor valor del inmovilizado en curso, sin tener en cuenta las interrupciones, y siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado.

3. La incorporación de los gastos financieros a que se refieren los apartados anteriores, se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

NOTA: la consulta n.º 3 BOICAC 75, septiembre 2008, señala que continúa siendo plenamente válida, con el plan general de contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, la metodología para la activación de los gastos financieros de este apartado 3.º de la norma novena, RESOLUCIÓN ICAC 09-05-2000.

a.) En primer lugar, se entiende que las fuentes específicas de financiación ajena de cada elemento son las primeras a tener en cuenta. A estos efectos, fuentes de financiación específica[df] son aquellas que inequívocamente han sido empleadas para la financiación de las existencias o del inmovilizado en curso, no reputándose como tal la simple nominación de la deuda, es decir, que, en todo caso, debe existir una identificación entre el activo financiado y la deuda correspondiente; en particular, para las existencias de ciclo largo de fabricación se considerarán, en su caso, como fuentes de financiación específicas las deudas comerciales correspondientes a los distintos elementos integrantes de su coste de producción.

La parte correspondiente del importe de los gastos financieros devengados por las fuentes de financiación específicas, se imputará como mayor valor del activo en producción o construcción a que se ha hecho referencia.

b.) El importe total de los fondos propios de la empresa se asignará como financiación a cada uno de los elementos, existencias o inmovilizado, en fabricación o construcción, en proporción a su valor contable disminuido en el importe de la financiación específica que se ha hecho referencia en la letra anterior. Al importe de los elementos en fabricación o construcción financiado con fondos propios que resulte de la operación anterior no se le asignará ningún gasto financiero.

c.) Al valor contable de las existencias en fabricación y del inmovilizado en curso que resulte una vez descontada la parte financiada con fuentes específicas y fondos propios, de acuerdo con lo indicado en las letras a) y b) anteriores, se le asignará proporcionalmente, como parte de la financiación, el resto de fondos ajenos no comerciales, excluida, en todo caso, la financiación específica de otros elementos del activo.

Al importe de las existencias en fabricación y del inmovilizado en curso que resulte de la aplicación del párrafo anterior, se le asignará la parte correspondiente del importe de los gastos financieros que se devenguen durante el proceso de fabricación o construcción, respectivamente, correspondiente a las deudas que de acuerdo con lo anterior financian estos elementos.

VER: RESOLUCIÓN ICAC 30-07-1991,norma sexta apartado 5, determinación del gasto financiero de las fuentes de financiación ajena no obtenidas específicamente.

4. En ningún caso se podrán capitalizar gastos financieros que hagan que el valor de los citados activos sea superior a su valor de mercado o de reposición, según corresponda a la naturaleza del bien.

5. Los apartados anteriores se aplicarán para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, teniendo en cuenta la situación del grupo de sociedades como sujeto contable.

NORMA DÉCIMA. Diferencias de cambio en moneda distinta del euro.

NOTA: la expresión "moneda distinta del euro" debe entenderse como "moneda extranjera", dado que, excepcionalmente, el euro puede ser la moneda extranjera de una empresa domiciliada en España (NRV 11.ª PGC, apartado 1).

1. Por aplicación del principio del precio de adquisición, las diferencias de cambio en moneda distinta del euro no deben considerarse como rectificaciones del coste de producción del inmovilizado o de las existencias. No obstante, cuando las diferencias de cambio se produzcan en deudas en moneda distinta del euro a plazo superior a un año y destinadas a la financiación específica del inmovilizado en curso o de las existencias de ciclo largo de fabricación en curso, podrá optarse por incorporar la pérdida o ganancia potencial como mayor o menor coste de los activos correspondientes, siempre que se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

* Que la deuda generadora de las diferencias se haya utilizado inequívocamente para la construcción de un inmovilizado o la fabricación de existencias, concretos e identificados.

* Que el período de construcción del inmovilizado o de fabricación de las existencias sea superior a doce meses.

* Que la variación en el tipo de cambio se produzca antes de que el inmovilizado esté en condiciones de funcionamiento o que las existencias se encuentren en condiciones de ser destinadas al consumo final o a su utilización por otras empresas.

* Que el importe resultante de la incorporación al coste no supere, en ningún caso, el valor de mercado o de reposición del inmovilizado o de las existencias.

2. Los importes capitalizados de acuerdo con esta opción tendrán la consideración de un elemento más del coste de producción del inmovilizado o de las existencias y, por tanto, estarán sujetos, en su caso, a amortización y provisión.

3. Los apartados anteriores se aplicarán para la formulación de las cuentas anuales

consolidadas, teniendo en cuenta la situación del grupo de sociedades como sujeto contable.

NORMA UNDÉCIMA. Métodos de valoración de las existencias.

VER: RESOLUCIÓN ICAC 09-05-2000, párrafo 42.º a 49.º, de la Introducción, aclaraciones sobre métodos valoración existencias.

1. Cuando se trate de existencias cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable de forma individualizada, se adoptará, con carácter general, el método del precio medio ponderado o coste medio ponderado; en ningún caso se admite la media simple para determinar dichos parámetros.

2. Para la valoración de existencias, los métodos de ordenación de entradas y salidas FIFO (primera entrada, primera salida), LIFO (última entrada, primera salida) u otro análogo son aceptables y pueden adoptarse, sí la empresa los considera más convenientes para su gestión, y siempre que mediante dichos métodos la valoración obtenida permita conseguir el objetivo de imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

NOTA: el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, sólo permite los métodos de asignación de valor precio o coste medio ponderado y el FIFO. El método LIFO y otros análogos están prohibidos con el plan del 2007.

3. Con carácter general, la aplicación de los métodos indicados se realizará, durante el ejercicio económico, en cada momento en que tengan lugar las correspondientes entradas y salidas de existencias. No obstante, se admitirá la aplicación de dichos métodos cada cierto período de tiempo, siempre que resulte necesario para la gestión propia de la empresa y de tal forma que el final del último período considerado coincida con la fecha de cierre del ejercicio. En cualquier caso, se deberán aplicar de forma sistemática y uniforme al conjunto de existencias de la empresa, justificándose, en la Memoria de las cuentas anuales, los períodos utilizados.

4. Si se emplea el método LIFO (última entrada, primera salida) u otro análogo, en la Memoria de las cuentas anuales se informará sobre la diferencia de valoración de las existencias que existe con respecto a la valoración que se deduciría de haber aplicado el método del precio medio ponderado o coste medio ponderado.

NOTA: el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre prohíbe la utilización del LIFO u otros criterios distintos del precio medio o coste medio ponderado o FIFO.

5. No se admite el empleo del coste estándar para la valoración de las existencias, salvo cuando, de acuerdo con el principio de importancia relativa, no exista diferencia significativa con respecto a la valoración que se deduciría de haber aplicado lo dispuesto en la presente Resolución. Esta circunstancia deberá indicarse claramente en la Memoria de las cuentas anuales.

6. A efectos de la valoración de existencias, las devoluciones de compras se imputarán como menor valor de las existencias objeto de devolución; en el caso de que no fuera viable identificar las existencias devueltas, se imputarán como menor valor de las existencias que correspondan de acuerdo con el método de ordenación de entradas y salidas de existencias utilizado por la empresa.

En la Memoria de las cuentas anuales se indicará la influencia de las devoluciones de compras en la valoración de existencias.

7. A efectos de la valoración de existencias, las procedentes de devoluciones de ventas se incorporarán por el precio de adquisición o coste de producción que les correspondió de acuerdo con el método de ordenación de entradas y salidas de existencias utilizado, salvo que su valor de mercado fuera menor, en cuyo caso se registrarán por dicho importe.

VER: BOICAC 75, septiembre 2008, consulta n.º 5. Sobre el tratamiento contable en el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, de un bien adquirido por el cobro de créditos con clientes, cuando el bien previamente se había vendido al cliente y se había reconocido el ingreso correspondiente.

En la Memoria de las cuentas anuales se indicará la influencia de las devoluciones de ventas en la valoración de existencias.

8. Los rappels por compras, es decir, descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos, así como otros descuentos originados entre otras causas, por incumplimiento de las condiciones del pedido que sean posteriores a la recepción de la factura, se imputarán directamente como menor valor de las existencias que los causaron; si una parte de esas existencias no se pudiera identificar, los rappels y otros descuentos y similares se imputarán como menor valor de las existencias identificadas en proporción al descuento que les sea imputable; el resto de los rappels por compras y otros descuentos y similares, no afectarán al valor de las existencias; en todo caso se registrarán como un ingreso del ejercicio en que se devenguen de acuerdo con su naturaleza.

En la Memoria de las cuentas anuales se indicará la influencia de los rappels por compras y de otros descuentos y similares originados por incumplimiento de las condiciones del pedido

que sean posteriores a la recepción de la factura, en la valoración de existencias.

9. De acuerdo con el principio de uniformidad contenido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, una vez adoptado un método de valoración de existencias deberá mantenerse uniformemente en el tiempo y aplicarse para el conjunto de existencias de la empresa que presenten similares características o naturaleza. No obstante, con carácter excepcional, se podrá cambiar el método de valoración de las existencias siempre que se haya producido una modificación de las circunstancias que exija el cambio de criterio para conseguir un mejor reflejo de la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa, que deben suministrar las cuentas anuales.

En este sentido, en los cambios de criterios contables en la valoración de existencias habrá que tener en cuenta la norma de valoración vigésima primera de la quinta parte del Plan General de Contabilidad; el efecto acumulado del citado cambio se calculará, como mínimo, a partir de la información que se deriva de los libros, documentación y justificantes que el empresario debe conservar obligatoriamente de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio.

VER: NRV 22.ª PGC2007, cambios de criterios contables.

NORMA DUODÉCIMA. Correcciones de valor.

NOTA (Iusco): el BOICAC 80, consulta 7 considera vigentes los criterios para contabilizar el deterioro de las existencias de la Resolución ICAC 09-05-2000. No obstante, con el ánimo de aclarar, realiza unas precisiones para las existencias en el apartado a).

1. Cuando el valor de mercado de las existencias, o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, esto es, cuando se produzcan en las existencias deterioros sin posibilidad de recuperación, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias, es decir, dándose de baja el valor de éstas. A estos efectos, se entenderá por valor de mercado:

a.) Para las materias primas, su precio de reposición. Cuando no se vaya a continuar con la producción del producto del que forman parte las materias primas o éstas no se vayan a utilizar en el proceso productivo de tales productos, el valor de mercado de dichas materias primas será el valor neto de realización si fuese menor que el precio de reposición.

b.) Para las mercaderías y los productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.

c.) Para los productos en curso, el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

No obstante lo anterior, los bienes que hubieren sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente no serán objeto de la corrección valorativa indicada en el párrafo precedente, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

2. A estos efectos, se entiende por:

* Precio de reposición de las materias primas [df]: Importe necesario para adquirir o producir las materias primas que sustituirán a las que se estén utilizando.

VER: MCC PGC Entidades sin fines lucrativos , apartado 6.º, punto 11, definición de coste de reposición de un activo no generador de flujos de efectivo. Hay que tener en cuenta que las materias prima y otras materias consumibles no están destinadas a ser vendidas (no generan flujos de efectivo).

* Valor neto de realización de las materias primas [df]: Importe que se puede obtener por la enajenación de las materias primas en el mercado, deduciendo los costes estimados de venta necesarios para llevarla a cabo (gastos de comercialización).

* Valor de realización [df]: Importe que se puede obtener por la enajenación de las existencias, teniendo en cuenta las características y el estado de avance productivo en que se encuentre dicho bien.

NOTA: las definciones anteriores “deben ser entendidas a los efectos de esta Resolución y con el alcance en ella previsto” (Introducción de la Resolución, párrafo 50.º).

Madrid, 9 de mayo de 2000.

El Presidente,

Antonio Gómez Cina.