

Cálculo del coste de producción

Con ejercicios prácticos resueltos.

Resolución ICAC 14-4-2015.

Ramón Ferrer Pedrola

Gabinet
Ferrer & Guitart
Assessors Fiscals

ACCID

Contabilidad y
Dirección



Universitat
Pompeu Fabra
Barcelona

barcelona
school of
management

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

© ACCID, 2016

Diseño portada: Gráficas Rey, SL

Maquetación: Gráficas Rey, SL

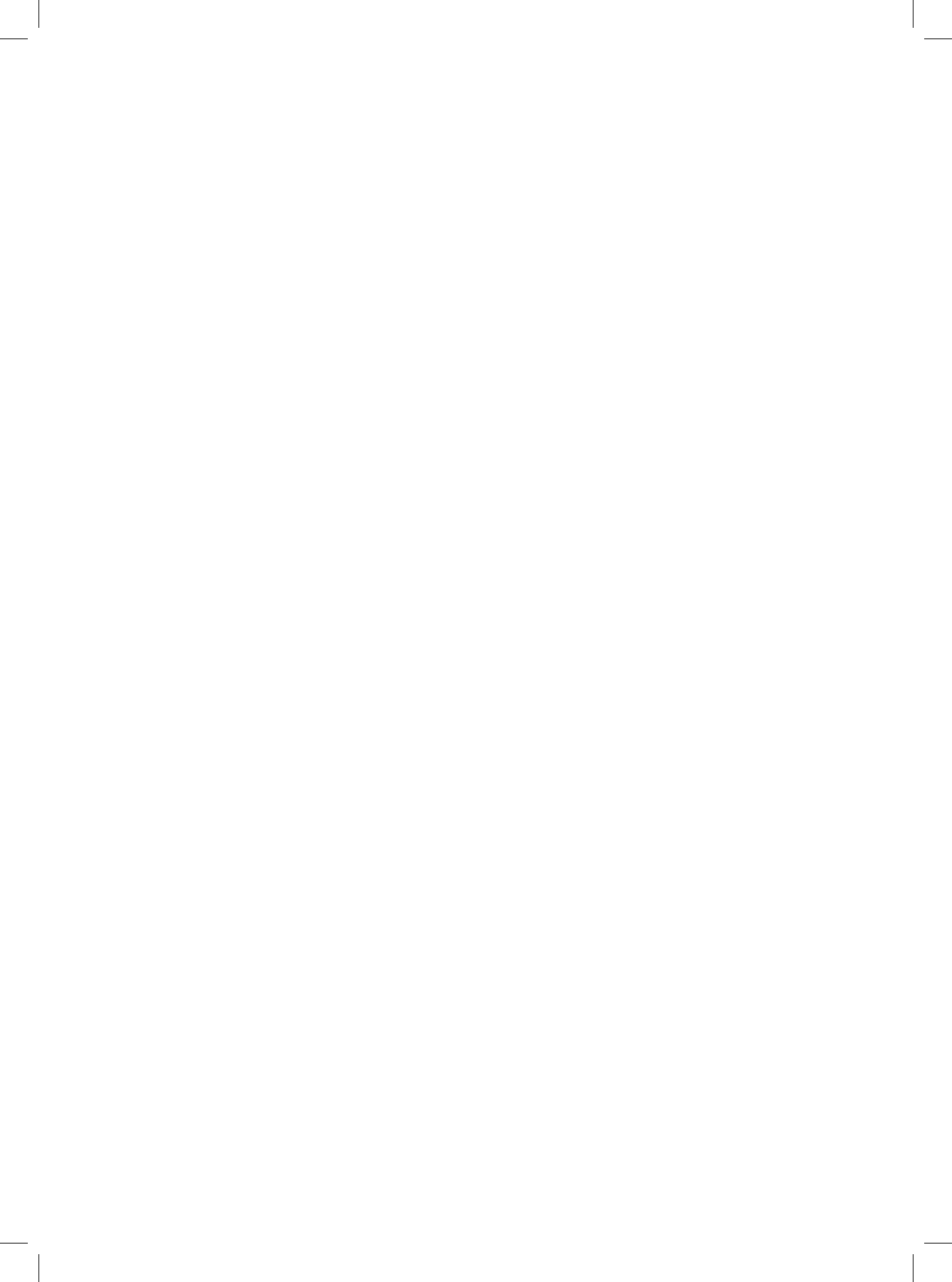
ISBN: 978-84-608-5758-7

Depósito legal: B-4084-2016

Impreso por: Gráficas Rey, SL

A María.

En el tiempo en el que iniciará su etapa universitaria. Un tiempo para aprovechar: como persona joven, una etapa siempre inolvidable, y como persona que debe buscar su camino y su meta profesional.



Prólogo

El cálculo del coste de producción es un proceso clave para la determinación de los márgenes y beneficios de la empresa. Se trata de un proceso que afecta tanto a la contabilidad financiera como a la contabilidad analítica y que se ha visto modificado por la Resolución de 14 de abril de 2015 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Es una temática a tener en cuenta en las empresas industriales, pero también en algunas empresas de servicios. Por ello, como afecta a una parte muy importante de nuestra economía, esta obra es relevante.

Se trata de un trabajo muy completo, que analiza en profundidad el contenido de la mencionada Resolución y su impacto en la contabilidad analítica y en las cuentas de la contabilidad financiera.

Entre los temas tratados cabe destacar las clases de costes (materias primas, auxiliares y otras, mano de obra directa, costes indirectos de producción) y el modelo de asignación de costes (localización de costes, coste del producto, coste estándar de producto...).

También analiza aspectos relativos a la construcción de inmovilizado, las permutas sobre existencias y los costes financieros.

Otro aspecto tratado es el impacto en las cuentas consolidadas y en la memoria, tanto en lo que se refiere al coste de producción como a la valoración de las existencias y a la capitalización de gastos financieros y diferencias de cambio.

Finalmente, también se expone cómo afecta el coste de producción a sectores específicos como las empresas constructoras, las empresas inmobiliarias, las empresas del sector vitivinícola y las federaciones deportivas.

Dada la complejidad de la materia, es un acierto acompañar los diferentes temas con ejercicios prácticos solucionados que permiten entender mejor los temas expuestos.

En definitiva, es una obra que profundiza todos los aspectos que se ven afectados por la Resolución del ICAC. Ramón Ferrer, por su dilatada experiencia profesional y académica

es una persona idónea para escribir un libro como este. No es un trabajo fácil, ya que la materia es compleja y sus múltiples implicaciones lo hacen aún más difícil. Por ello, el profundo conocimiento de la contabilidad financiera y la contabilidad analítica que tiene Ramón Ferrer son la mejor garantía para culminar este proyecto con el rigor y claridad de exposición que se precisa. Es digno de elogio la contribución que hace el profesor Ferrer en hacer más fácil la aplicación de esta materia en las empresas.

Como ACCID tiene entre sus objetivos la difusión del conocimiento y de nuevas prácticas para mejorar la calidad de la información financiera y la gestión empresarial, es una gran satisfacción editar esta obra. De esta forma, contribuimos a la difusión de soluciones que mejoren la calidad de la información financiera y de gestión.

Oriol Amat
Presidente de ACCID

Índice

PRÓLOGO	5
ABREVIATURAS	15
INTRODUCCIÓN Y AGRADECIMIENTOS	17
CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN (I). CONTABILIDAD FINANCIERA Y CONTABILIDAD ANALÍTICA	19
1. <i>CONTABILIDAD FINANCIERA VERSUS CONTABILIDAD DE COSTES</i>	19
2. <i>LOS OBJETIVOS PROPIOS DE LA CONTABILIDAD ANALÍTICA</i>	20
3. <i>LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN E INTERRELACIÓN CONTABLE</i>	22
4. <i>APUNTE SOBRE LA NORMALIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD ANALÍTICA</i>	23
5. <i>PLAN DE EXPOSICIÓN</i>	25
CAPÍTULO II: INTRODUCCIÓN (II). PUNTOS DE CONEXIÓN DEL PGC DE 2007 Y LA CONTABILIDAD ANALÍTICA	27
1. <i>MARCO CONCEPTUAL DEL PGC: CRITERIOS DE VALORACIÓN</i>	27
1.1. Criterios de valoración. Definiciones	27
1.2. Otros aspectos a considerar del marco conceptual	28
2. <i>NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN</i>	29
3. <i>EXISTENCIAS</i>	29
3.1. Métodos de asignación de valor	30
a) El precio medio o el coste medio ponderado	30
b) Otras mediciones de flujos autorizados: FIFO	30
c) Aplicación homogénea de los métodos alternativos	31
d) Aplicación del coste específico	31

3.2. Coste de las existencias en las prestaciones de servicios	31
3.3. Correcciones valorativas de existencias	32
4. RECONOCIMIENTO DE INGRESOS POR VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS	32
a) El grado de realización: fiabilidad	32
b) Valoración alternativa: ausencia de fiabilidad.....	33
5. REFERENCIA AL CUADRO DE CUENTAS Y RELACIONES CONTABLES	33
5.1. Existencias	34
5.2. Compras y gastos.....	35
5.3. Cuadros de equivalencia y conciliación	36
CAPÍTULO III: EL COSTE DE PRODUCCIÓN (I). LA RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 2015	37
1. LA RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 14 DE ABRIL DE 2015	37
a) Antecedentes	37
b) Extensión generalizada, sin exclusiones	38
c) Definiciones propias sobre costes.....	38
d) Regulación de una contabilidad analítica específica	38
e) Aproximación a los costes de producción, en sentido estricto, y otros costes y supuestos específicos de la Resolución.....	39
2. DE LAS COMPRAS Y LOS GASTOS AL COSTE DE LOS FACTORES	39
2.1. El concepto coste como consumo de los <i>inputs del proceso productivo</i>	40
2.2. Imputación del coste del equipo: la amortización	41
2.3. Reclasificación inicial de compras y gastos: costes funcionales	41
2.4. Exclusión de ingresos y gastos	42
3. CLASES DE COSTES. COSTES DIRECTOS Y COSTES INDIRECTOS	42
3.1. Inaplicabilidad de la clasificación de costes fijos y variables.....	43
3.2. Reclasificación de los costes de transformación.....	44
4. EL MODELO DE ASIGNACIÓN DE COSTES	44
4.1. Neutralidad respecto de los costes orgánicos e inorgánicos	44
4.2. Imputación del coste de los factores a los centros. Estadísticas de costes	46
4.3. El modelo de costes por proyecto (por pedido, job costing)	46
4.4. Inaplicabilidad de los modelos de costes variables o parciales.....	46
4.5. El modelo de costes históricos completos (full cost industrial) con imputación racional	47

a) Capacidad productiva	47
b) Subactividad, sobreactividad e inactividad.....	48
c) Capacidad productiva y planificación de la producción	49
4.6. Los costes de subactividad o inactividad	49
a) Reclasificación de los costes indirectos de producción.....	49
b) Determinación del coste de subactividad	50
c) Coste efectivo de producción	50
4.7. El modelo de costes anticipados completos.....	50
a) Costes directos estándares.....	50
b) Costes indirectos estándares: modelo preferente.....	50
c) Análisis de las desviaciones.....	51
5. LOS EFECTOS DE LA RESOLUCIÓN: UNA PRIMERA APROXIMACIÓN....	51

CAPÍTULO IV: EL COSTE DE PRODUCCIÓN (II). EL COSTE DE LOS FACTORES

1. CONSUMOS DE MATERIAS PRIMAS, AUXILIARES Y OTRAS.....	53
1.1. Compras: precio de adquisición.....	53
a) Precio de adquisición.....	53
b) Devoluciones de compras.....	54
c) Rappels	54
1.2. Valoración de las existencias de materias primas, auxiliares y otras	55
a) Delimitación operativa de los métodos valorativos (coste medio ponderado y FIFO).....	56
b) Exclusión tácita de otros métodos. Importancia relativa	56
c) Inclusión específica: método de los minoristas.....	57
1.3. Inventarios permanentes de materias primas, auxiliares y otras	58
a) Cuentas de inventarios permanentes	58
Ejemplo 1 de aplicación.....	59
b) Aplicación por el conjunto del período	62
Ejemplo 2 de aplicación.....	62
1.4. Reflejo de los inventarios permanentes y los consumos en la contabilidad financiera	63
Ejemplo 3 de aplicación.....	63
1.5. Principio de uniformidad y cambios en los métodos.....	64
2. COSTE DE LA MANO DE OBRA DIRECTA Y OTROS COSTES DIRECTOS	64
2.1. Coste de la mano de obra directa	65
a) Localización y distinción entre mano de obra directa y mano de obra indirecta	65
b) Determinación del coste de la mano de obra	66
c) Imputación al coste del producto de la mano de obra	66

2.2. Otros costes directos de fabricación	67
3. <i>COSTES INDIRECTOS DE PRODUCCIÓN</i>	67
3.1. Criterios de imputación de los costes indirectos.....	67
3.2. Clasificación de los costes indirectos: la subactividad.....	68
3.3. Amortización del equipo industrial (inmovilizado material)	69
3.4. Incorporación de la amortización de los gastos de investigación y desarrollo.....	72
3.5. La imputación de los costes indirectos al producto	73
4. <i>RESUMEN: COSTES DE LOS FACTORES (SIMBOLOGÍA)</i>	73
5. <i>EJEMPLO DE APLICACIÓN</i>	74
CAPÍTULO V: EL COSTE DE PRODUCCIÓN (III). LOCALIZACIÓN DE COSTES	81
1. <i>ESTRUCTURA ORGANIZATIVA Y MODALIDADES DE PRODUCCIÓN</i> ...	81
2. <i>COSTES INORGÁNICOS: ESTRUCTURAS PRODUCTIVAS SENCILLAS</i>	82
3. <i>COSTES ORGÁNICOS</i>	83
3.1. Delimitación de secciones o centros de trabajo	83
3.2. Centros principales y centros auxiliares. Servicios internos.....	84
3.3. Identificación de costes por centros: criterios.....	84
Ejemplo de aplicación	84
3.4. Cuadros de reparto de costes. Estadísticas de costes	86
3.5. Comercialización y administración como centros de coste	87
3.6. Modelos de costes orgánicos	89
3.7. Otros costes específicos.....	91
4. <i>EJEMPLO DE APLICACIÓN</i>	91
CAPÍTULO VI: EL COSTE DE PRODUCCIÓN (IV). EL COSTE DEL PRODUCTO	97
1. <i>LA PRODUCCIÓN OBTENIDA: CONCEPTOS USUALES</i>	97
2. <i>EL COSTE DE LOS PRODUCTOS TERMINADOS Y SEMITERMINADOS</i>	99
2.1. Acumulación de costes	99
2.2. Valoración de existencias de productos terminados y semiterminados	99
3. <i>LA PRODUCCIÓN EN CURSO DE BIENES</i>	100

3.1. Métodos de valoración de los productos en curso.....	100
3.2. La producción equivalente.....	101
Ejemplo 1. <i>Producción equivalente en tanto porcentual del producto</i>	102
Ejemplo 2. <i>Producción equivalente expresada en unidades de los factores</i>	103
4. PRODUCCIÓN CONJUNTA	104
4.1. Costes de los coproductos	105
4.2. Subproductos y residuos	106
4.3. Resumen de las valoraciones en la producción conjunta.....	107
5. MERMAS EN LOS PROCESOS PRODUCTIVOS	108
6. COSTES POR PEDIDO O PROYECTO. VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS DE SERVICIOS	109
6.1. Determinación del coste del pedido o del proyecto	110
6.2. Reconocimiento de los ingresos	110
6.3. Existencias en las prestaciones de servicios.....	112
6.4. Aplicación de la contabilidad por proyectos.....	113
7. EXPOSICIÓN DE EJEMPLOS	114
Ejercicio 1	114
Ejercicio 2	120
Ejercicio 3	123
CAPÍTULO VII: EL COSTE DE PRODUCCIÓN (V). EL COSTE ESTÁNDAR DEL PRODUCTO	131
1. INTRODUCCIÓN	131
1.1. Aplicación condicional del coste estándar como coste de producción....	131
1.2. Modelos de costes estándares.....	132
a) Formulación básica del coste tipo estándar.....	132
b) Determinación de las desviaciones.....	133
2. FORMACIÓN DEL COSTE ESTÁNDAR (I): COSTES DIRECTOS	134
2.1. Costes estándares sobre las materias primas	134
2.2. Costes estándares sobre la mano de obra directa	135
2.3. Costes estándares de otros costes directos	137
3. FORMACIÓN DEL COSTE ESTÁNDAR (II): COSTES INDIRECTOS	137
3.1. Costes tipo en los gastos generales de fabricación	137
3.2. Presupuestos flexibles.....	137
Ejemplo de aplicación.....	141

4. ANÁLISIS DE LAS DESVIACIONES Y VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS ...	143
4.1. El modelo de costes estándares y la valoración de la producción	143
4.2. Incorporación de ajustes valorativos por las desviaciones	143
Ejemplo de aplicación.....	145
5. APLICACIÓN DE LOS COSTES ESTÁNDARES.....	147
a) Producción por fases	147
b) Producción conjunta.....	147
c) Producción en curso	147
d) Producción en base a proyectos o pedidos	148
6. EJEMPLOS EXPUESTOS	148
Ejercicio 1	148
Ejercicio 2	152
Ejercicio 3	161

CAPÍTULO VIII: CONSTRUCCIÓN DE INMOVILIZADO. COSTES FINANCIEROS. NORMAS DE CONSOLIDACIÓN. INFORMACIÓN EN LA MEMORIA..... 169

1. INTRODUCCIÓN.....	169
2. INMOVILIZADO CONSTRUIDO O FABRICADO POR LA PROPIA EMPRESA	169
a) Coste de producción del inmovilizado.....	170
b) Inmovilizado adquirido de forma gratuita o por permuta.....	170
3. PERMUTAS SOBRE EXISTENCIAS.....	171
a) Permuta de bienes o servicios destinados al tráfico por un inmovilizado.....	171
b) Permuta de existencias a cambio de servicios, de servicios a cambio de existencias y de servicios por servicios.....	171
c) Operaciones de maquila y similares	172
4. GASTOS FINANCIEROS Y DIFERENCIAS DE CAMBIO	172
4.1. Supuestos de aplicación	172
4.2. Fechas de inicio y final de incorporación de costes financieros. Interrupciones	173
4.3. Delimitación de los costes a incorporar.....	173
4.4. Determinación de los costes financieros capitalizables.....	174
a) Base de cálculo para la capitalización.....	174
b) Fuentes específicas de financiación.....	174
c) Fuentes genéricas de financiación	175
d) Límite a los gastos financieros activables	176
4.5. Técnica contable de la capitalización	176

5. <i>APLICACIÓN DEL COSTE DE PRODUCCIÓN EN LAS CUENTAS CONSOLIDADAS. OPERACIONES VINCULADAS</i>	176
5.1. Cuentas consolidadas y activación de gastos financieros.....	177
5.2. Operaciones vinculadas y precios de transferencia	178
6. <i>INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA</i>	178
a) Menciones al coste de producción	179
b) Valoración de existencias.....	179
c) Capitalización de gastos financieros y diferencias de cambio.....	180
7. <i>LA RESOLUCIÓN DEL ICAC Y LA NIC N° 2 EXISTENCIAS</i>	180
8. <i>LA RESOLUCIÓN DEL ICAC: EPÍLOGO</i>	180
9. <i>EJEMPLO DE APLICACIÓN</i>	182
CAPÍTULO IX: NORMAS SECTORIALES.	
EMPRESAS CONSTRUCTORAS. EMPRESAS INMOBILIARIAS. EMPRESAS DEL SECTOR VITIVINÍCOLA. FEDERACIONES DEPORTIVAS	187
1. <i>INTRODUCCIÓN</i>	187
2. <i>EMPRESAS CONSTRUCTORAS</i>	188
a) Calificación como existencias.....	188
b) Reconocimiento de ingresos: inaplicabilidad del método del contrato cumplido.....	188
3. <i>EMPRESAS INMOBILIARIAS</i>	189
3.1. Coste de adquisición.....	189
3.2. Obras en curso e imputación de costes conjuntos.....	190
3.3. Bienes recibidos por el cobro de créditos	190
3.4. Indemnizaciones satisfechas a arrendatarios	191
3.5. Actividades accesorias en período de construcción: ingresos y gastos.....	191
3.6. Adquisición de un terreno a cambio de construcción futura	191
3.7. Existencias de edificios para ventas en multipropiedad.....	192
4. <i>EMPRESAS DEL SECTOR VITIVINÍCOLA</i>	192
5. <i>FEDERACIONES DEPORTIVAS</i>	194
a) Organización de acontecimientos deportivos.....	194
b) Cría de animales deportivos.....	194
BIBLIOGRAFÍA	197

Abreviaturas

ACCID, *Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció*
AECA, *Asociación Española de Contabilidad y Administración*
FIFO, *primera entrada, primera salida*
GGF, *gastos generales de fabricación*
HIFO, *entrada más cara, primera salida*
ICAC, *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*
LIFO, *última entrada, primera salida*
MOD, *mano de obra directa*
Mp, *materia prima (por extensión, materiales)*
NIC, *Normas Internacionales de Contabilidad*
NIF, *Normas Internacionales de Información Financiera*
OCD, *otros costes directos*
PGC, *Plan General de Contabilidad*

Introducción

Este trabajo tiene por objeto analizar la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen los criterios para la determinación del coste de producción.

La Contabilidad financiera ha desplegado una evolución muy significativa desde la promulgación de la IV Directiva de la CEE de 1978, sobre la información financiera de las sociedades de capital. La Contabilidad analítica ha tenido un desarrollo desigual, en cierta medida no comparable debido al proceso acelerado, en los últimos años, de adaptación a las Normas Internacionales de Contabilidad y a las Normas Internacionales de Información Financiera.

Puede afirmarse que, en la actualidad, el *corpus* normativo que afecta a la contabilidad financiera y a la información contable es amplio y, en demasiadas ocasiones, complejo. Frente a esta evolución, la doctrina contable ha manifestado una producción científica y literaria de consideración.

La Contabilidad analítica era y es, de forma tradicional, la rama que menor crecimiento normativo ha recibido. En el plano normativo, la comparación sería casi absurda.

La Resolución del ICAC versa sobre el coste de producción. Su proyección e intencionalidad es claramente *valorativa* de las existencias y no pretende establecer unas reglas que sean referentes de la llevanza de la contabilidad analítica. Su objetivo es la información financiera, mediante las cuentas anuales, y en ellas la incidencia que tiene la partida de existencias, tanto en el balance como en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Sentado este objetivo fundamental, la asunción del contenido de la Resolución sólo pueda realizarse si se aplican los conceptos y métodos propios de la Contabilidad analítica. Precisamente, uno de los objetivos que se han señalado de la Contabilidad analítica, en su relación con la Contabilidad financiera, ha sido la valoración de las existencias.

En efecto, la aplicación efectiva de la Resolución va a requerir un conocimiento y dominio de la práctica y técnica del cálculo de costes, una comprensión del procedimiento y

método de la contabilidad analítica. Así planteado, es una materia de perfecta intersección de ambas ramas de la disciplina contable: la finalidad valorativa, de la Contabilidad financiera; los métodos y los procedimientos, propios de la Contabilidad analítica.

Por lo que esta obra está elaborada con una proyección múltiple. Para los estudiantes universitarios, en materias contables, que ha de permitirles entender y diferenciar una de otra rama científica de la Contabilidad, entendiendo los puntos de engarce. Para los profesionales de la contabilidad, como material de actualización y adaptación a la nueva disposición y a los requisitos que debe contener sobre evidencia y materialidad. Para los auditores, como un material de reciclaje.

Quizá sea un objetivo ambicioso, pero el tema lo requiere. Si para ello sirve, aunque sea para algunos estudiantes, algunos contables y algunos auditores, el tiempo y trabajo dedicado no habrá sido desperdiciado.

El autor
Barcelona, noviembre de 2015

Agradecimientos:

Debo agradecer, en primer lugar, a l'Ajuntament de Gandesa por el honor recibido en 2015 y el estímulo recibido para honrar a sus ciudadanos, desde la perspectiva que me corresponde.

Debo agradecer los comentarios recibidos del profesor Dr. Vicent Ferrer Grau, que han sido un aliciente para realizar y finalizar el presente trabajo.

Como también debo agradecer a la ACCID que me honre en publicar esta obra y, en concreto, la labor de la Sra. Ana Quesada por una intervención que anima a desarrollar el trabajo realizado.