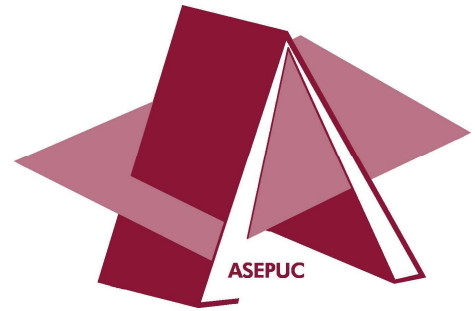




UNIVERSITAT DE BARCELONA



VIII JORNADAS DE CONTABILIDAD FINANCIERA

BARCELONA, 28-29 DE MAYO DE 2009

LA NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA Y LA CONTABILIDAD DE COSTES

Urgell Chao, M^a Teresa
Cintas Babot, Meritxell
Universitat de Barcelona (UB)
Departament de Comptabilitat

Resumen: La contabilidad financiera es una contabilidad normalizada y el nuevo plan general contable de 2007 es su normativa fundamental. En éste y en otras normativas anteriores del ICAC, que continúan vigentes en cuanto que no se oponen al mismo, están contenidas las normas de valoración de las existencias. En este trabajo se explican todos aquellos aspectos que tienen que ver con la valoración de los inventarios en dicha normativa. Por último, se analiza qué sistemas de costes y en qué aspectos, cumplen con la normativa financiera referida a la valoración de inventarios.

Palabras clave: contabilidad financiera, contabilidad de costes, sistemas de costes, valoración de existencias.

1. INTRODUCCIÓN.

La contabilidad interna o de costes tal como es definida por Requena, Mir y Vera (2002:14), no tiene en España una normativa general que la regule como sucede con la contabilidad financiera, cuya normativa fundamental es el Nuevo Plan General de Contabilidad de 2007 -en adelante NPGC- (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre). Sin embargo, una parte importante de la información que emana de la contabilidad de costes –valoración de inventarios- es imprescindible para que la contabilidad financiera pueda elaborar sus estados contables. Por otra parte, el NPGC en su segunda parte (normas de registro y valoración) establece diversas normas que se refieren a las existencias, y que deben cumplirse, en todo caso, obligatoriamente.

Esto da lugar, básicamente, a dos orientaciones distintas a la hora de diseñar un sistema de costes. Algunos autores defienden la total independencia entre la contabilidad de costes y la financiera, por ejemplo, en el documento N° 1 de ACODI (1992) se indican las sustanciales diferencias que existen entre la contabilidad financiera y la directiva – que incluye la contabilidad de gestión o de costes¹- tanto en sus objetivos como en sus modelos contables, en los usuarios a que se dirigen, etc. Otros autores intentan adecuar los criterios de valoración de la contabilidad de costes, en la medida de la posible, a la contabilidad financiera (Malles Fernández, 2009:77). La primera orientación daría lugar a que la empresa tuviera que utilizar dos cálculos de costes: uno que empleara los criterios de valoración por los que se rige la contabilidad financiera y otro, el que se obtiene de una contabilidad de costes independiente, que utilizaría aquellos criterios de valoración necesarios para satisfacer las necesidades de información, control y planificación de los usuarios internos. La segunda orientación supone que se empleará una contabilidad de costes que estará adecuada a los criterios de la contabilidad financiera, o bien, que requerirá de algunos ajustes para su total adecuación. Por su parte, Kaplan y Cooper (2003:37) cuando se refieren a los sistemas informativos de Fase IV afirman “En la Fase IV, los sistemas ABC y de *feedback* operativo están integrados y juntos proporcionan las bases para la preparación de estados financieros externos...No existe ningún conflicto importante entre los costes de producto calculados con un sistema ABC y las exigencias externas de valoraciones objetivas y consistentes de las existencias y del coste de los bienes vendidos.”

En cualquier caso, nosotros creemos que la separación total, parcial o inexistente que puede darse entre los criterios valorativos de la contabilidad de costes y la financiera dependerá de la voluntad del empresario, y su bondad y adecuación para la toma de decisiones dependerá del tipo de empresa considerada, de su tamaño, del sector en que actúa, etc.

En nuestra opinión, la contabilidad de costes siempre debe responder a las necesidades informativas de los usuarios internos, por lo que primarán los criterios de valoración que se consideren más adecuados para tal fin.

En este trabajo vamos a analizar, en primer lugar, aquellos aspectos de la normativa contable en relación a la valoración de existencias. Luego analizaremos la compatibilidad de los sistemas de costes históricos con dicha normativa, bajo qué

¹ En el contexto de este trabajo consideramos idénticas la contabilidad de costes y la de gestión.

condiciones la cumplen, y que diferencias se pueden encontrar entre ellos y las normas contables.

2. LA NORMATIVA CONTABLE EN LA VALORACIÓN DE EXISTENCIAS.

Partiendo del hecho de que no existe en el Plan General Contable de 2007 ningún grupo relativo a la contabilidad de costes, ni ninguna normativa contable que la regule específicamente -ya que no es obligatoria-, se examinarán en este apartado las diversas normas de contabilidad financiera que afectan a magnitudes de la contabilidad de costes.

Sin duda, en España, la normativa fundamental en contabilidad financiera es el NPGC. Sin embargo, existen numerosas lagunas en cuanto a la valoración de existencias en dicho plan general. En este sentido, y en un contexto más general la introducción del NPGC (pp.7) indica: “los criterios incluidos en las adaptaciones sectoriales, Resoluciones del ICAC y demás normas de desarrollo mantienen su vigencia exclusivamente en la medida en que no se opongan a la nueva regulación contable de rango superior.” Esto implica que la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000, que establece criterios para la determinación del coste de producción, es válida en todos aquellos aspectos que no contradigan al NPGC, y mientras no se promulgue una nueva normativa que la sustituya. Por otro lado, Malles Fernández refiriéndose a la NIC 2 afirma “creemos que en el caso de que ni el PGC 2007, ni la Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC, o cualquiera otra que pudiera emitirse, sean suficientes para aclarar todos los aspectos relacionados con los inventarios, el profesional contable deberá acudir a la norma internacional de referencia que ha suscitado este cambio normativo” (Malles Fernández, 2009: 80). No estamos del todo de acuerdo con esta afirmación puesto que según se explica en la introducción del NPGC (pp. 7) no es voluntad del legislador la aplicación directa de las NIC en las cuentas anuales individuales de las empresas. Afirmación que queda refrendada en la consulta nº 1 del BOICAC 74/Junio 2008 donde se indica “la no obligatoriedad de aplicación supletoria de las NIIF”, por lo que pensamos que no es obligatorio, aunque sí opcional e incluso puede ser recomendable, su aplicación en el caso de vacío legal. En dicho caso, consideramos que lo adecuado es aplicar el criterio que la empresa considere más correcto de acuerdo con sus objetivos, siempre que no se oponga a la nueva regulación contable de rango superior.

Vamos a analizar la normativa financiera, procedente fundamentalmente del NPGC y de la Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC -en los aspectos que no se opongan al primero-, que regula la valoración de las existencias, con el objetivo de averiguar que sistemas de costes la cumplen (y bajo que condiciones), permitiendo utilizar directamente las valoraciones de sus stocks en la contabilidad financiera para calcular el resultado del período y mostrar la situación patrimonial de la empresa².

En los sistemas de costes se valoran todo tipo de existencias, ya sean adquiridas al exterior (materias primas, mercaderías, etc.) como fabricadas por la propia empresa (productos en curso, productos semiterminados, subproductos, productos acabados,

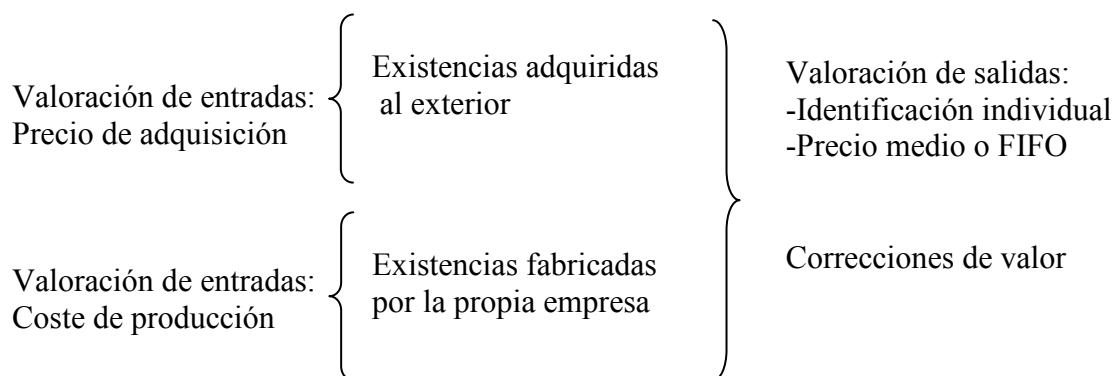
² En este trabajo no pretendemos efectuar un análisis comparativo entre el tratamiento que el NPGC otorga a las existencias, y otros tratamientos como el que efectuaba el anterior Plan General, la NIC 2, etc., que ya han sido objeto de estudios como el efectuado por González Quintana y Cañadas Molina (2008) o el de Malles Fernández (2009).

etc.). Además es necesario valorar las entradas, así como las salidas y en algunos casos han de realizarse correcciones de valor que modifican el valor de existencias que permanecen en la empresa. Se van a tener en cuenta todos estos aspectos a la hora de analizar las valoraciones permitidas por la normativa contable.

En este trabajo, para simplificar, no se va a mencionar al inmovilizado material construido por la propia empresa, ya que dicha actividad no constituye el objetivo principal de la empresa y además, según las normas de la contabilidad financiera, se valora con los mismos criterios que las existencias de ciclo largo (aquellas que necesitan más de un año para estar en condiciones de ser vendidas).

En primer lugar, exponemos la definición de existencias del NPGC (pp.114): “Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios”. Deduciéndose de esta definición que el NPGC incluye dentro de las existencias los servicios que están en curso de ejecución al cierre del ejercicio (siempre y cuando no se hayan reconocido los ingresos correspondientes a los mismos).

A continuación, examinaremos la normativa contable que tiene que ver con la valoración de las entradas de las existencias adquiridas al exterior. Después la de las existencias fabricadas por la propia empresa. A continuación, nos centraremos en la valoración de las salidas de ambos tipos de existencias. Y por último, examinaremos las correcciones de valor. Todo ello se muestra, sintéticamente, en el siguiente esquema:



2.1 Existencias adquiridas en el exterior. Incluye los subgrupos: 30.Comerciales, 31. Materias primas y 32.Otros aprovisionamientos:

Valoración de entradas. Precio de adquisición. Según se deduce de la Norma de registro y valoración³ 10ª, el precio de adquisición incluye:

- (+) Importe facturado por el vendedor
- (-) cualquier descuento o rebaja en el precio (descuentos por pronto pago, rappels, etc.)
- (-) intereses incorporados al nominal de los débitos

³ En adelante la denominación “normas de registro y valoración” se simplificarán utilizando el término “Norma”.

- podrán incluirse los intereses incorporados a los débitos con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.
- (+) impuestos indirectos no recuperables directamente de la Hacienda Pública
- (+) gastos adicionales hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta (transportes, aranceles, seguros, etc.)

Respecto del tratamiento que han de recibir los rappels, en la Norma Undécima de la Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC, se indica que minorarán el precio de adquisición cuando puedan identificarse a un conjunto de compras, y en caso contrario, tendrán la consideración de ingresos del período de acuerdo con su naturaleza.

En cuanto a las existencias adquiridas en moneda extranjera, el NPGC en el apartado de *Partidas no monetarias valoradas a coste histórico* de la Norma 11.^a, indica: “se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de la transacción”.

En cuanto a las subvenciones, donaciones y legados, otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios, que tengan el carácter de no reintegrables y que se concedan para adquirir existencias, según la Norma 18.^a, “se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance” (pp.38). Esto implica que las subvenciones o donaciones concedidas para adquirir existencias no afectarán a la valoración de las mismas.

2.2. Existencias fabricadas por la propia empresa. Incluye los subgrupos 33.Productos en curso, 34.Productos semiterminados, 35.Productos terminados, 36.Subproductos, Residuos y Materiales recuperados. También incluye los servicios que están en curso de ejecución al cierre del ejercicio, siempre y cuando no se hayan reconocido los ingresos correspondientes a los mismos, según se indica en la Norma 10.^a.

Valoración de entradas. Coste de producción. Según se deduce de la Norma 10.^a, el coste de producción incluye:

- El precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles aplicadas.
- Los costes directamente imputables al producto o servicio.
- La parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos o servicios, en la medida que correspondan con el período de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Es decir, no se incluyen los costes de subactividad.
- Se incluirán los gastos financieros en el coste de producción de las existencias que necesiten más de un año para estar en condiciones de ser vendidas y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición o fabricación de existencias⁴.

⁴ Las condiciones para incluir los gastos financieros dentro del coste de producción de las existencias de ciclo largo, expuestas, se encuentran en la Norma de registro y valoración 2.^a (inmovilizado material).

Según la Resolución 9 de mayo de 2000 del ICAC, que completa la definición y las componentes del coste de producción anterior, y en aquellos aspectos que no se oponen al NPGC, se deduce que:

- Son costes directos los que pueden ser asignados de forma inequívoca a un producto en concreto. La posibilidad de asignación se aplicará teniendo en cuenta el principio de importancia relativa. Pueden ser costes directos: la materia prima y el personal (mano de obra directa).
- Son costes indirectos los que se derivan del consumo de recursos destinados a la elaboración o fabricación de un producto, afectando a un conjunto de actividades y procesos. Para su imputación a los productos individuales, es necesario utilizar criterios de distribución o reparto, que han de ser razonables.
- Los costes indirectos aplicables son los del ámbito de fabricación, incluidos los del control de calidad, los de administración específicos u otros vinculados a la producción.
- Los criterios de distribución o reparto de los costes indirectos se han de definir previamente, han de quedar reflejados en la memoria, y de acuerdo con el principio de uniformidad, se deberán mantener uniformemente a lo largo del tiempo mientras no se alteren los supuestos que motivaron su elección. Si por razones excepcionales y justificadas llegaran a modificarse, deberán hacerse constar estas razones en la memoria, así como la incidencia cuantitativa de dicho cambio en la valoración de las existencias y en el resultado.
- No se tomarán en consideración las correcciones valorativas reversibles (deterioros de valor) de elementos patrimoniales empleados en la fabricación del producto, a efecto de calcular su coste de producción.
- La subactividad recogerá aquellos costes incurridos por una empresa por la infrautilización de su capacidad productiva normal. Su medición se determinará calculando el cociente entre la actividad real y la capacidad normal de producción, y aplicándolo a los costes fijos a corto plazo. Los costes de subactividad no forman parte del coste de producción y deben ser imputados al resultado del ejercicio. Capacidad normal de producción es “la que puede llegar a desarrollar un equipo productivo en condiciones adecuadas en términos económicos racionales.”(Norma Cuarta de la Resolución⁵).
- Los costes de producción han de ser imputados al producto hasta que éste se encuentre terminado. Es decir, hasta que esté en condiciones de ser destinado al consumo final o a su utilización por otras empresas.
- Las mermas derivadas del proceso de fabricación hasta el momento en que el producto este terminado forman parte del coste de producción
- Las mermas producidas en los productos terminados se consideran pérdida del ejercicio.
- Los gastos generales de administración o dirección no forman parte del coste de producción.
- Los gastos de comercialización, los gastos posteriores a la venta del producto (devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones, etc.), así como las dotaciones a las provisiones para otras operaciones comerciales, no formarán parte del coste de producción de los productos.

⁵ Se utiliza la denominación “Resolución” para referirnos a la Resolución 9 de mayo de 2000 del ICAC.

- Las comisiones de ventas habrá que imputarlas al ejercicio en que se devenguen los ingresos producidos por dichas ventas. Por lo tanto, se tendrán que periodificar cuando sea necesario.
- Los gastos financieros se incluyen como mayor valor de las existencias en curso cuyo proceso de fabricación sea de ciclo largo (más de un año), sin computar en este plazo las interrupciones, y siempre que dichos gastos financieros se hayan devengado antes de que las existencias estén terminadas. Se consideran gastos financieros los que se derivan del empleo de recursos financieros ajenos a la empresa. No se podrán capitalizar gastos financieros que hagan que el valor de las existencias de ciclo largo sea superior a su valor de mercado o de reposición. La incorporación de los gastos financieros se efectuará de acuerdo con las siguientes instrucciones:⁶
 - Primero se considerarán las fuentes específicas de financiación ajena. En el caso de las existencias de ciclo largo lo serán las deudas comerciales correspondientes a los distintos elementos que forman parte de su coste de producción. La parte que corresponda de los gastos financieros devengados por dichas fuentes, se imputará como mayor valor del activo en producción.
 - Se calculará la parte financiada con fondos propios de las existencias de ciclo largo, en proporción a su valor contable disminuido en el importe de la financiación específica. Al importe financiado con fondos propios no se le asignará ningún gasto financiero.
 - Al valor contable de las existencias en fabricación de ciclo largo, que resulte después de descontar la parte financiada con fuentes específicas y la financiada con fondos propios, se le asignará, proporcionalmente, el resto de fondos ajenos no comerciales (excluida la financiación específica de otros elementos del activo), y se le aplicará la parte correspondiente de los gastos financieros que se devenguen durante el proceso de fabricación correspondiente a las deudas indicadas.
- Las diferencias de cambio en moneda distinta del euro no deben considerarse como rectificaciones del coste de producción de las existencias. Sin embargo, 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 de las existencias de ciclo largo, podrá optarse por incorporar la pérdida o ganancia potencial como mayor o menor coste de las existencias de ciclo largo, siempre que se cumplan todos los requisitos siguientes:
 - Que la deuda que genera la diferencia de cambio se haya empleado inequívocamente en la fabricación de existencias de ciclo largo.
 - Que la variación en el tipo de cambio se produzca antes de que las existencias de ciclo largo 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 de producción de las diferencias de cambio, no supere el valor de mercado o de reposición de las existencias de ciclo largo.

⁶ Queda ratificada la aplicación de esta metodología de incorporación de gastos financieros en la Consulta nº 3 del BOICAC 75/Septiembre 2008.

- La asignación de los costes de la producción conjunta (caracterizada por la obtención simultánea de más de un producto) “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.” (Norma Quinta de la Resolución). La valoración que se debe dar a los subproductos, residuos y materiales recuperados coincidirá con la de los productos principales, excepto cuando su valoración sea de importancia secundaria -caso que consideramos habitual en la industria transformadora-, en cuyo caso se valorarán por el valor neto de realización o por el precio de reposición según corresponda. Debiéndose deducir la valoración de los mismos del coste del producto o productos principales.

2.3. Existencias adquiridas en el exterior y existencias fabricadas por la propia empresa.

Valoración de salidas. Según la Norma 10.^a se utilizará:

- Identificación individual o criterio del precio específico para bienes no intercambiables entre sí, o bienes segregados para un proyecto específico.
- El método del precio medio (o coste medio ponderado) o el FIFO para existencias de bienes intercambiables entre sí.

Es necesario precisar que la Norma 10.^a indica que se utilizará un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares. De acuerdo con el principio de uniformidad que figura en el marco conceptual de la contabilidad del NPGC (pp.15) una vez adoptado un criterio de valoración deberá mantenerse en el tiempo mientras no se alteren los supuestos que motivaron su elección. Si se alteran dichos supuestos podrá modificarse el criterio, indicando en la memoria tales circunstancias y la incidencia cuantitativa y cualitativa de dicha variación sobre las cuentas anuales.

Según la Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC:

- Las devoluciones de compras se computarán como menor valor de la partida de existencias correspondiente. Excepto cuando no sea posible identificarla, en cuyo caso se imputarán como menor valor de la que corresponda de acuerdo con el criterio de valoración empleado.
- Las devoluciones de ventas se contabilizarán por el precio de adquisición o coste de producción que les correspondió según el método de valoración empleado. Excepto cuando su valor de mercado sea menor, debiéndose entonces valorar por dicho valor.
- “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”. Se supone, por tanto, que se podrá aplicar el coste estándar cuando éste no difiera significativamente de la valoración efectuada con los criterios permitidos por la Norma 10. ^a del NPGC.

Correcciones de valor. Según se deduce de la Norma 10.^a 2. *Valoración posterior:*

- “Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndose como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.”
- “En el caso de materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable”. En general, el valor neto realizable de un activo según se define en el marco conceptual del NPGC (pp.17) es “el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación”.
- Los “bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato”.
- “Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.”

3. LOS SISTEMAS DE COSTES Y SU COMPATIBILIDAD CON LA NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA.

Partiendo de la normativa contable española en aquellos aspectos relacionados con magnitudes propias de la contabilidad de costes, explicada en el apartado anterior, mostramos en este apartado, la compatibilidad de los sistemas de costes con dicha normativa y que diferencias se pueden encontrar entre ellos y las normas contables. Sin embargo, la primera limitación en cuanto a qué sistemas de costes considerar, nos la establece la Norma 11^a apartado 5 de la Resolución del ICAC de 2000, en la que claramente establece que “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”, en cuyo caso se debería indicar en la memoria. Tal restricción en la valoración de existencias, ha provocado que no hayamos creído oportuno considerar los sistemas de costes predeterminados o estándares en nuestro análisis, centrándonos única y exclusivamente en los sistemas de costes históricos.

En primer lugar, cabe mencionar que existen diferentes aspectos de la valoración de existencias que son aplicables a cualquier sistema de costes. En cuanto a la valoración de las entradas de existencias adquiridas al exterior, el modo de calcular el precio de

adquisición, el tratamiento de los rappels y el tipo de cambio aplicable en las existencias adquiridas en moneda extranjera, pueden ser considerados tal y como figura en la normativa, independientemente del sistema de costes adoptado. Sin embargo, el tratamiento de las subvenciones, donaciones o legados no reintegrables, otorgados por terceros y que se concedan para adquirir existencias, no suele recibir en los sistemas de costes, el tratamiento especificado en la Norma 18.^a. Lo habitual, es que tanto los rappels como dichas subvenciones se consideren menor valor de adquisición de las existencias, con el objetivo de conseguir un adecuado análisis de la rentabilidad procedente de las mismas. Otro aspecto asumible en cualquier sistema de costes es el tratamiento de las correcciones valorativas que figura en la normativa contable.

La valoración de las salidas de existencias queda limitada en el NPGC a utilizar el método de identificación individual o bien los métodos del precio medio o FIFO. Cualquier sistema de costes puede utilizar dichos criterios y en el caso de que emplee criterios distintos de valoración, deberá efectuar aparte, con el fin de utilizar la valoración de sus existencias en la contabilidad financiera, los ajustes oportunos para adaptarse a alguno de los métodos permitidos en el NPGC.

Respecto a la valoración de las entradas de las existencias fabricadas por la propia empresa a coste de producción, consideramos que existen determinados aspectos de dicho coste que provocan que algunos sistemas de costes sean incompatibles con la forma de determinarlo según la normativa aplicable. A continuación, analizaremos diversos aspectos sobre las componentes del coste de producción en la normativa y su mayor o menor compatibilidad con los sistemas de costes. Para ello vamos a considerar que los sistemas de costes se dividen en orgánicos e inorgánicos, incluyendo dentro de los primeros tanto los eurocontinentales (sistemas francés y alemán) como el anglosajón sistema ABC, por considerar todos ellos las tres etapas de determinación de los costes: clasificación, localización e imputación, así como por estudiar la organización de la actividad de la empresa de una forma pormenorizada y las relaciones causales de los costes (todos ellos son considerados sistemas a costes completos). Los sistemas inorgánicos que contemplamos son los anglosajones tradicionales, tanto los inorgánicos a costes completos (sistemas de costes por órdenes y costes por procesos) como los inorgánicos a coste parciales (*Direct costing* simple y *Direct costing* evolucionado), siendo su característica común la clasificación de los costes de producción en directos (materia prima y mano de obra directa) e indirectos (costes generales industriales o gastos generales de fabricación) utilizando el método de suplementos para distribuir los costes indirectos entre los productos u órdenes.

3.1. Componentes del coste de producción: costes directamente imputables al producto.

La Resolución en su Norma Tercera define los costes directos como los que pueden ser asignados de forma inequívoca a un producto, y al mismo tiempo enumera como ejemplos de costes directos a las materias primas y al personal. Los sistemas de costes consideran las materias primas como costes directos y, sin embargo, en cuanto al personal, es posible diferenciarlo entre coste directo o indirecto, o bien, considerarlo indirecto en su totalidad según pueda o no ser asignado de forma inequívoca a un producto. En este sentido, la división entre mano de obra directa e indirecta sólo es contemplada por los sistemas de costes inorgánicos. No obstante, en los sistemas de costes orgánicos la mano de obra es definida generalmente como factor indirecto,

resultado del desglose del tiempo operativo en el proceso productivo. En cualquier caso todos estos tratamientos contables son compatibles con la mencionada norma.

3.2. La asignación de costes indirectos a los productos: sistema de costes completos y sistemas de costes parciales.

Según se deduce de la Norma Segunda de la Resolución, los sistemas de costes parciales no tienen cabida al no cumplir con la normativa en lo referente a la asignación de los costes indirectos a los productos; puesto que, el coste de producción no los incluye en estos sistemas. Así en su primera versión *-Direct costing simple-*, Harris (1936) aboga por afectar únicamente a la corriente de producción, los costes variables de producción, mientras que en su versión evolucionada o desarrollada, según Requena, Mir y Vera (2002: 63), los costes de estructura se escinden en directamente atribuibles y comunes a todos los productos, utilizando los primeros para determinar los márgenes semibrutos a diferencia de los comunes que se imputan al margen del periodo. En conclusión, en ninguna de las dos acepciones mencionadas los costes indirectos forman parte del coste de producción motivo por el que las existencias son infravaloradas por estos métodos respecto a los de costes completos. En general, son los sistemas de costes completos los que se ajustan mejor a dicha normativa.

3.3. Bases de reparto de los costes indirectos en la determinación del coste de producción.

Siguiendo la Norma Cuarta de la Resolución, la imputación de los costes indirectos de producción a los productos individuales comportará utilizar criterios de distribución o reparto razonables, lo que a nuestro juicio comporta determinar bases de reparto que reflejen las causas generadoras de coste; tema en constante debate desde el inicio de la contabilidad de costes. En la práctica, según la empresa aplique sistemas de costes inorgánicos u orgánicos y, además, sean empresas uni o multiproducto nos encontramos con diferentes criterios de reparto aplicables.

Mientras que las empresas especializadas en un producto no plantean problema de reparto puesto que toman el volumen de producción como base, las empresas con producción múltiple optan por un abanico de criterios de distribución de los costes indirectos dependiendo del sistema de costes que utilicen.

En este sentido, ante sistemas de costes inorgánicos, la empresa puede adoptar para dicho reparto, cualquier magnitud relacionada con los costes directos, es decir, con la materia prima, con la mano de obra directa o con la combinación de ambas; nos estamos refiriendo a la aplicación de los métodos de suplementos o tasas. En general, la razonabilidad de dichas bases queda en entredicho, toda vez que la relación entre los costes directos e indirectos es en muchos casos no proporcional, o incluso, inexistente puesto que “no reflejan fielmente las relaciones de causalidad técnica entre las corrientes de consumo y producción” (Requena, Mir y Vera, 2002:618). Por consiguiente, no creemos en general, que dichos sistemas se adecuen a la razonabilidad exigida por la normativa contable existente. Sin embargo, en el caso de que la proporción de los costes indirectos sea poco representativa respecto al coste total del periodo y, siguiendo el principio de importancia relativa, se puede considerar al método de suplementos como una correcta aproximación para calcular el coste del producto.

La evolución histórica de los sistemas de costes ha ido ligada, en primer término, a la pérdida de importancia de la mano de obra directa en el proceso productivo a favor de la creciente complejidad del mismo y el progresivo incremento de los costes indirectos junto con la diversificación derivada de la amplia gama de productos ofertada por las empresas. En este sentido, ante tal diversidad de costes indirectos surge la pregunta de qué claves de reparto (González y Cañadas, 2008: 148) deben ser utilizadas para distribuir dichos costes indirectos a los productos en su adecuada proporción.

Son los sistemas de costes orgánicos, modelos alemán, francés y la variante anglosajona ABC, los que han llevado a aplicar bases de reparto de los costes indirectos que consideramos, en general, dentro de la razonabilidad mencionada en la Resolución, sean unidades de prestación según la doctrina alemana, o unidades de obra física y tasa de gastos según la francesa o inductores de coste según la anglosajona. Todas ellas explican la causas ligadas para la asignación de los costes indirectos a los productos teniendo en consideración la estructura organizativa de la empresa a través de secciones homogéneas (Plan francés de 1957), centros de coste –operativos y de estructura- (Plan francés de 1982), lugares de trabajo (Schneider, 1960) o actividades (Johnson y Kaplan, 1988).

3.4. La producción conjunta.

La Norma Quinta de la Resolución hace referencia a la producción conjunta y a sus métodos de asignación de costes. Una de las características de la producción conjunta es que a partir de un conjunto de inputs se obtiene un conjunto de outputs de forma simultánea, no pudiéndose separar el coste de los inputs (coste conjunto) que corresponden a cada producto en concreto. La solución aportada por la Norma Quinta se basa en utilizar criterios o indicadores lo más objetivos posibles con la orientación general de que los costes imputados a cada producto principal sean lo más proporcionales a su valor neto de mercado o realización. Por otro lado, los costes de los subproductos, residuos y materiales recuperados, cuando sean de importancia secundaria, se podrán valorar por el valor neto de realización o precio de reposición, debiéndose deducir la valoración de los mismos del coste del producto o productos principales.

Los criterios de valoración que se especifican en esta norma coinciden, fundamentalmente, con los criterios especiales para la producción conjunta de Requena, Mir y Vera (2002, pp.263- 272), donde la definición de subproducto que contemplan, incluye los conceptos de subproductos, residuos⁷ y materiales recuperados del NPGC (pp. 115). Pudiéndose aplicar estos criterios tanto a sistemas inorgánicos como orgánicos, cuya única diferencia estribará en la composición del coste conjunto. En el modelo orgánico el coste conjunto estará constituido por el coste de las materias primas aplicadas (incluido el aprovisionamiento) más el coste de la fase correspondiente, y en el inorgánico por el coste de las materias primas aplicadas, el coste de la mano de obra directa y los costes generales industriales de dicha producción.

⁷ Para Requena, Mir y Vera (2002: 264) el residuo o desperdicio es “aquel que se obtiene además del producto principal y no tiene utilidad para la empresa”, lo que provocaría la no asignación de valor alguno.

3.5. Los costes de subactividad.

En general, todos los sistemas de costes pueden separar los costes de subactividad de los costes de la capacidad productiva normal, e imputar los primeros al resultado del período. Esta es una práctica común en los sistemas de costes; tanto en el francés, que los denomina “costes de subactividad”, como en el alemán designándolos “costes no necesarios” y también en los anglosajones (orgánicos e inorgánicos) para los que son “costes de la capacidad no utilizada”.

Uno de los métodos que se utiliza para considerar los costes de subactividad es el de la imputación racional⁸, que se corresponde con el tratamiento que propone la Norma Cuarta de la Resolución.

3.6. Los costes financieros.

La Norma Novena de la Resolución permite incorporar determinados costes financieros en el coste de producción de las existencias de ciclo superior a un año. En concreto permite incluir los costes financieros correspondientes a la financiación ajena específica de dichas existencias, así como la parte que le corresponda de la financiación ajena genérica. A nuestro entender, para calcular dichos costes es necesario dividir el valor contable de las existencias de ciclo largo (coste de producción sin incluir los costes financieros), en tres partes:

- Parte financiada con fuentes específicas.
- Parte financiada con fondos propios.
- Parte financiada con fuentes genéricas.

La parte financiada con fuentes específicas no presenta dificultades de medición. En cuanto a la parte financiada con fondos propios, se calculará según se indica en la Consulta nº 3 Cuestión 2ª del BOICAC 75 “se prorroga el importe de los fondos propios entre los distintos activos, netos de la financiación específica, considerando que la parte financiada por los mismos no corresponde activación”. La parte financiada con fuentes genéricas se obtiene al deducir del valor contable de las existencias las dos partes anteriores, y se asignará la parte proporcional del gasto financiero devengado que corresponda a dichas fuentes ajenas de financiación genérica (serán en todo caso fuentes de financiación no comerciales).

En general, los sistemas de costes que toman en consideración los costes financieros, tienen en cuenta tanto los que proceden de las fuentes propias de financiación como de las ajenas, opinión que compartimos siguiendo a Fernández Pirla (1970:188) y a Requena, Mir y Vera (2002:206) toda vez que ambas fuentes financian a la empresa y ambas, por tanto, deben ser remuneradas. Este tratamiento comporta una mayor homogeneidad en la obtención del coste y posibilita la comparación homogénea de los costes entre empresas de un mismo sector.

⁸ Un método equivalente a la imputación racional es el empleado en los sistemas anglosajones en el que determinan el coste de la capacidad no utilizada a través de la diferencia: “Costo de la capacidad al inicio - Recursos de fabricación usados durante el año” (Horngren, Datar y Foster, 2007).

4. CONCLUSIÓN.

Las normas que regulan la valoración de las existencias en la legislación española, se encuentran fundamentalmente en el NPGC y en todos aquellos aspectos de la Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC que no contradigan al primero.

La valoración de existencias no se obtiene de la contabilidad financiera, sino que es la contabilidad de costes la que acomete dicha valoración. Por otro lado, no existe en el NPGC ningún grupo relativo a la contabilidad de costes. Esto plantea que existan dos tipos de cálculo de los costes, uno el que procede de la genuina contabilidad de costes, aquella que no está sujeta a ninguna normativa debiendo responder a las necesidades informativas de los usuarios internos, fundamentalmente de los que gestionan la empresa, y otro que efectuará la valoración de la existencias según se indica en la normativa contable financiera. Habitualmente, este segundo cálculo partirá de la valoración efectuada en la contabilidad de costes, aprovechando al máximo la información contenida en la misma y efectuará los ajustes que sean necesarios para valorar las existencias según la normativa. Desde esta perspectiva, nos ha parecido útil en este trabajo analizar en qué medida diversos sistemas de costes se ajustan a la normativa española sobre la valoración de existencias, especialmente al cálculo del coste de producción, para poder evaluar los ajustes que deben realizarse en caso de utilizarlos para elaborar la información que requiere la contabilidad financiera.

La primera conclusión es que son los sistemas a costes completos respecto de los sistemas a costes parciales los que más se ajustan a la normativa.

La segunda conclusión es que dentro de los sistemas a costes completos, son en general los sistemas orgánicos, los que utilizan los criterios de imputación más razonables para distribuir los costes indirectos entre los productos, por lo que, en este sentido, son los que más se ajustan, a la normativa.

Asimismo, es difícil que en una genuina contabilidad de costes se incorporen al coste de producción, siguiendo los criterios que se especifican en la Resolución, los costes financieros de las existencias de ciclo largo, dejándose de tomar en consideración en otras existencias. Lo mismo sucede con las subvenciones no reintegrables destinadas a adquirir existencias. Respecto de los criterios admitidos para valorar las salidas de existencias, puede ser que coincidan con los utilizados por la contabilidad de costes, con mayor probabilidad si los precios de adquisición de los *inputs* empresariales son más o menos estables, aunque será difícil que se produzca esa coincidencia si los precios de adquisición tienen una clara tendencia, bien sea creciente o decreciente. En ese caso, las necesidades de información para la gestión harán aconsejable utilizar criterios diferentes de los permitidos por las normas (LIFO y NIFO entre otros).

En cualquier caso, la coincidencia o diferencia entre la valoración de existencias efectuada por la contabilidad de costes y la efectuada siguiendo los criterios permitidos por la contabilidad financiera, dependerá del sistema de costes aplicado por la empresa y especialmente de los criterios utilizados en el mismo, en cuanto que no responden a ninguna normativa preestablecida.

5. BIBLIOGRAFÍA.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD DIRECTIVA -ACODI- (1992), “Contabilidad Directiva” Documento nº 1, Madrid.

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ (1957) *Plan comptable général*.

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITÉ (1982) *Plan comptable général*.

FERNÁNDEZ PIRLA, J.M. (1970) “*Teoría Económica de la Contabilidad*”, ICE, Madrid.

GONZALEZ QUINTANA, M. J.; CAÑADAS MOLINA, E. (2008) “Las existencias en el Nuevo Plan General de Contabilidad”, *Cuadernos de CC.EE. y E.E.*, nº 54, pp. 139-160.

HARRIS, J. (1936): “What did we learn last month?”, *NAA Bulletin*, enero.

HORNGREN, CH.T.; DATAR, S.M. Y FOSTER, G. (2007) “*Contabilidad de Costos. Un enfoque gerencial*”, Pearson- Prentice Hall, Méjico.

JOHNSON Y KAPLAN (1988) “La contabilidad de costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión”, Plaza & Janés, Barcelona.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (2008): BOICAC 74/Junio. Consulta nº 1 “Aplicación de las NIIF-UE en transacciones cuyo tratamiento contable no está contemplado en las normas de contabilidad españolas”.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (2008): BOICAC 75/Septiembre. Consulta nº 3 “Inmovilizado material. NRV 2ª. Capitalización de gastos financieros”.

KAPLAN, R.S. Y COOPER, R. (2003) “*Coste y efecto*” Ediciones Gestión 2000, s.a. Barcelona.

MALLES FERNÁNDEZ, E. (2009) “La valoración de las existencias en la normativa contable y sus efectos en la contabilidad de costes”, *Técnica Contable*, nº 716. Febrero, pp.76-93.

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA (2007): Plan General de Contabilidad. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. BOE nº 278, de 20 de noviembre.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2000): 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. BOE nº 141 de 13 de junio.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M.; MIR ESTRUCH, F. Y VERA RÍOS, S. (2002) “*Contabilidad de Costes y de Gestión*”, Ariel, Barcelona.

SCHNEIDER, E. (1960) “*Contabilidad Industrial*”, Aguilar, Madrid