

Normativa contable del coste de producción

Julio A. Ortega
Profesor de la UPCO - ICADE

¿Que es el coste de producción de un producto?. ¿Cómo se define el coste de producción? ¿Quién debe calcular el coste de producción: la contabilidad financiera o la contabilidad analítica? ¿Se deben calcular varios costes de producción? Las respuestas a todas y cada una de estas cuestiones nos las expone nuestro colaborador en este trabajo. Falta

FICHA RESUMEN

Autor:

Julio A. Ortega

Título:

Normativa contable del coste de producción

Fuente:

Partida Doble, núm. 138, páginas 58 a 61, noviembre 2002

Localización: PD 02.11.04

Resumen:

En este trabajo se exponen las razones por las que el coste de producción calculado conforme a la definición del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas no es representativo ni útil para la toma de decisiones, planteándose y respondiendo el autor a la siguiente pregunta: ¿Es interesante, rentable y práctico el calcular otro coste de producción?.

Descriptores ICALI:

Coste de Producción. Normas Contables. Costes.

1. CONCEPTO Y EVOLUCIÓN DEL CU⁽¹⁾

No hace mucho⁽²⁾, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas⁽³⁾, definió el Cu en su 2ª, *Coste de Producción*, de la siguiente forma:

El coste de producción de un producto es el formado por el precio de adquisición... 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 a los productos de que se trate, en la medida en

que tales costes correspondan al periodo de fabricación...

Materiales
+
Costes Directos
+
Parte Razonable Costes

Si nos preguntamos el origen de esta definición, debemos remontarnos unos diez años, concretamente al Plan General de Contabilidad⁽⁴⁾ vigente, donde en su quinta parte, *Normas de Valoración*, concretamente en la 13ª, *Existencias*, apartado 3, *Coste de Producción*, de la siguiente forma:

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 periodo de fabricación.

La IV Directriz del Consejo, aprobada el 25 de julio de 1978⁽⁶⁾, de donde tiene que proceder la valoración anterior, expone, en su art. 35, párrafo 3, el concepto del que tratamos de la siguiente forma:

Se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras auxiliares, los costes directamente imputables al producto considerado. Podrá añadirse una fracción razonable de los costes indirectamente imputables al producto considerado, en la medida en que dichos costes se refieran al periodo de fabricación.

A su vez, y aunque parece arriesgado atreverse a sugerir que las definiciones anteriores tienen su origen en el Grupo 9⁽⁶⁾ del antiguo PGC, veamos cómo definió el Cu de los productos, que lo hizo de una forma clara, terminante y muy similar a las anteriores:

... se entenderá por coste del producto el coste completo, que incluirá, por tanto, los costes directos y una adecuada proporción de los costes comunes o indirectos.

Costes Directos
+
Adecuada Proporción Costes indirectos

Como puede observarse, la evolución conceptual es mínima e irrelevante, incluso con un cambio de PGC por medio, y la Resolución del ICAC prácticamente transcribe textualmente la Norma de Valoración del PGC vigente, por lo que podemos concluir sin temor que tienen la misma concepción y finalidad, y ello se demuestra no solo por la escasísima variación conceptual vista, sino por la manifestación contenida al inicio del punto 7 de la *Introducción* del PGC de 1990, donde se indica que éste... *no rompe con el... de 1973...*; es más, se afirma que se ha redactado de tal forma que... *las modificaciones introducidas en él sean las menores posibles* ...

Es evidente que en el tema que nos ocupa sí se ha cumplido sobradamente la premisa anterior.

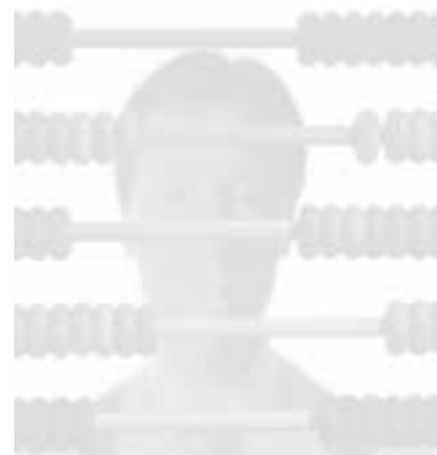
Finalmente, sobre este aspecto evolutivo del concepto nos posicionamos al lado del Prof. Urías⁽⁷⁾ cuando dice, al comentar la Resolución del ICAC citada que su concepto de Cu... *no amplía especialmente la normativa ya publicada* ...

2. FINALIDAD DEL CU

Es una opinión generalizada⁽⁸⁾ entre los profesionales de la Contabilidad Analítica que la motivación legisladora viene dada por la necesidad de poder auditar una partida del Balance, la de las existencias de productos, muy importante en muchas empresas.

En cualquier caso, tanto la Resolución del ICAC como el Decreto del PGC tienen plena eficacia jurídica, es decir, su cumplimiento es obligatorio, con importantísimas y concretas repercusiones en el campo del Derecho Mercantil (Cuentas Anuales, Informe de Auditoría, aprobación de cuentas por la Junta de la sociedad, etc.), en el del Derecho Tributario (base imponible, etc.) e incluso en el del moderno Derecho Penal económico.

La determinación de cada Cu corresponderá en exclusiva a la Contabilidad Analítica



(1) Utilizaremos con frecuencia esta abreviatura por ser muy utilizada.

(2) Resolución de 9 de mayo de 2000.

(3) En adelante, ICAC.

(4) Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE de 27 de diciembre). Como suele ser usual en la literatura contable, usaremos la abreviatura PGC.

(5) BOCE de 14 de agosto.

(6) Orden de 1 de agosto de 1978 por la que se aprueba el texto que desarrolla el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad o Contabilidad Analítica (BOE de 23 de septiembre).

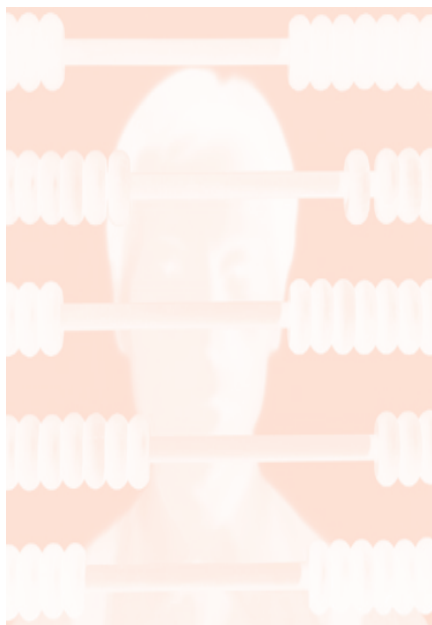
(7) Jesús Urías, *Normativa sobre la Determinación del Coste de Producción*, Revista de la AECA, núm. 56, septiembre 2001, página 41, recogiendo resúmenes de las ponencias presentadas al XI Congreso AECA.

(8) Véase, por ejemplo, el interesante artículo del profesor Mike Lucas, *La Práctica del Cálculo del Coste por Producto*, Harvard-Deusto Finanzas&Contabilidad, núm. 42, jul-ago 2001.



De obligado cumplimiento

¿Debe la Contabilidad Analítica utilizar para sus fines el Cu que elaboró para la Contabilidad Financiera?



(9) Como hemos indicado, no forma parte de este breve trabajo analizar la metodología de cálculo del Cu que establece la Resolución del ICAC, pero hasta una lectura apresurada servirá para convencer al lector de que es claramente deudora del Grupo 9 del antiguo PGC.

(10) Véase al respecto el interesante artículo *Las Provisiones y su Clasificación en Contabilidad Analítica*, de Carlos Alberto Fernández Álvarez y Patricia Miñambres Puig, en la *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 212, noviembre 2000.

(11) H. Thomas Jonson y Robert S. Kaplan, *La Contabilidad de Costes (Auge y Caída de la Contabilidad de Gestión)*, Plaza y Janés, Barcelona, 1988, páginas 236 y 237.

Por lo anterior, tanto el Balance como la Cuenta de Pérdidas y Ganancias deberán tener presente las normas arriba citadas, es decir, deben estar redactados conforme a ellas; derivándose, en caso de incumplimiento, las consecuencias previstas en el ordenamiento jurídico vigente y que hemos esbozado muy ligeramente en el párrafo anterior.

3. ¿QUÉ CONTABILIDAD CALCULA EL CU?

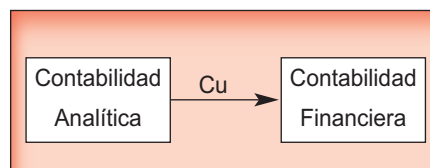
Obligada como está la Contabilidad Financiera a valorar el Cu de sus existencias de productos con arreglo a la normativa vista, y a su desarrollo aquí no explicado, ¿deberá dicha disciplina, sección o departamento en la vida empresarial, calcularlo para cada artículo?

Es evidente que ésta no está capacitada para la formulación del Cu; de hecho, ni en textos de Contabilidad Financiera ni en las secciones o departamentos dedicados a tal fin se tiene o ha tenido por costumbre calcular los Cu.

Parece, por lo tanto, que la determinación de cada Cu corresponderá en exclusiva a la Contabilidad Analítica, tal y como hasta el momento se ha venido realizando.

Queda claro que la Contabilidad Analítica rendirá la información requerida por la Contabilidad Financiera para que ésta pueda cumplimentar las Cuentas Anuales exigidas por la legislación mercantil y tributaria.

GRÁFICO 1



4. ¿UNA OBLIGACIÓN PARA LA CONTABILIDAD ANALÍTICA?

¿Se exige en alguna norma algo a la Contabilidad Analítica? La Contabilidad Analítica

ha sido siempre independiente y ha estado fuera de la normativa contable salvo los doce años de vigencia del Grupo 9 del PGC de 1973, de 1978 a 1990, y aún en tal situación debemos recordar que dicha clase era de aplicación voluntaria en base a la decisión expresa del legislador contenida en el apartado segundo de la Orden por la que se aprobó.

Por otra parte, el propio PGC actual dice, en el punto 11 de su *Introducción*, que... *la contabilidad interna o analítica... queda... sin desarrollar... para que lo haga la empresa... del modo que sea más conveniente para su gestión. A estos efectos hay que indicar que dicha contabilidad interna podrá desarrollarse por la empresa de la forma que considere más adecuada para sus fines.*

Aquí nos encontramos con una cierta paradoja:

- La Contabilidad Financiera debe calcular los Cu, pero no está preparada para ello
- La Contabilidad Analítica puede calcular los Cu, pero no está obligada a ello.

Es obvio que el trabajo va a recaer en la Contabilidad Analítica, pues la obligación no es de una u otra sección de la empresa, sino de ella en su conjunto, pero no deja de ser curioso que el PGC no entre en regular la referida Contabilidad y que apenas diez años más tarde deba contradecirse y, además, utilizar un concepto y una metodología⁽⁹⁾ que previamente derogó expresamente.

5. ¿UN CU EN AMBAS CONTABILIDADES?

De lo visto anteriormente, parece claro que la Contabilidad Analítica calculará el Cu, conforme a la normativa referida, y se lo ofrecerá a la Contabilidad Financiera para que ésta cumpla con sus obligaciones legales.

● Normativa contable del coste de producción

Ahora bien, ¿debe la Contabilidad Analítica utilizar para sus fines el Cu que elaboró para la Contabilidad Financiera? La respuesta es clara: no. Ya hemos indicado tajantemente que no existe norma alguna que obligue a algo a la Contabilidad Analítica, ésta es autónoma dentro de la empresa, y únicamente razones de pura gestión administrativa pueden motivar que sea único el Cu dentro de ella.

Lo anterior es claro, y así lo manifestamos en el Gráfico 2 arriba expuesto, la Contabilidad Analítica deberá ofrecer un Cu a la Contabilidad General para que ésta cumplimente las Cuentas Anuales conforme a las normas contables. Por otra parte, nada impide que la misma Contabilidad Analítica, en el ejercicio de su autonomía, elabore cuantos Cu le sean solicitados por la dirección, previa motivación o no por aquélla de su necesidad.

¿Qué Cu pueden calcularse por la Contabilidad Analítica que la Financiera no pueda aceptar? En cuanto al sistema de acumulación de costes, dos tipos de ellos son claramente perceptibles:

- Los parciales, es decir, aquellos que no acumulan costes indirectos y que son muy utilizados para la toma de decisiones a corto plazo.
- Los basados en sistemas modernos de costes, como el ABC, y que, siendo completos, son difícilmente auditables y muy cambiantes en el tiempo, pues dependen de la consideración de múltiples variables de costes.

Además, en cuanto a los datos que se agregan se producen tres discrepancias fundamentales entre ambas contabilidades:

- Hay gastos que la Contabilidad Analítica no acepta, como determinadas provisiones⁽¹⁰⁾.

- Hay costes cuyo gasto puede ser muy distinto, como el de la amortización.
- Hay costes que la Contabilidad Financiera no acoge, como los de oportunidad.

Por otra parte, tenemos también los costes estándares, que la Contabilidad Financiera no acepta, ni en su operativa ni en su cálculo. (¡Imaginemos lo que ocurriría en este departamento cuando se les comunicara por parte de la Contabilidad Analítica que el Cu a 31/12/n, fin de un ejercicio, es distinto que el de 1/1/n+1, inicio del ejercicio siguiente!)

Todo lo anteriormente expuesto se aleja notablemente de la definición de Cu dada por la normativa contable, y dicho alejamiento hace que el Cu calculado conforme al ICAC no sea representativo ni útil para la toma de decisiones. ¿Es interesante, rentable, práctico el calcular otro Cu? Sí.

Finalmente, ¿es posible que la Contabilidad Analítica ofrezca a la Contabilidad Financiera un coste unitario que ésta no deba aceptar? La respuesta es igualmente clara: no. La Contabilidad Analítica tiene la obligación de, al menos, calcular un Cu, el definido en la normativa contable.

6. ¿DEBEMOS CALCULAR VARIOS CU?

¿Es interesante, rentable, práctico el calcular varios Cu para utilizarlos según la necesidad concreta o la ocasión?

El Cu calculado conforme al ICAC no es representativo ni útil para la toma de decisiones

La respuesta se la dejamos a dos autores⁽¹¹⁾ que figuran entre los máximos exponentes de la Contabilidad Analítica moderna:

Sería deseable que un solo sistema satisficiera los... objetivos contables. Pero dado el bajo coste y alta potencia de la tecnología de proceso de información, éste no sería un criterio de diseño necesario. Es más importante cumplir bien con cada función. Si este objetivo requiere en principio sistemas separados... los beneficios de mantener... sistemas sobrepasarán los costes de desarrollarlos y hacerlos funcionar. ■

GRÁFICO 2

