

I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y COMPETITIVIDAD

4394 *Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.*

I

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en su Segunda Parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Esta Resolución constituye el desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración para la determinación del coste de producción.

A tal efecto, la Disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) a aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración, y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Del mismo modo, la Disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES) y los criterios contables específicos para microempresas, establece lo siguiente:

«Los desarrollos normativos del Plan General de Contabilidad que se aprueben en virtud de las habilitaciones recogidas en las disposiciones finales del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes.

En caso de existir algún aspecto diferenciado para las Pequeñas y Medianas Empresas, en dichos desarrollos normativos se hará expresa mención a esta circunstancia.»

Por último, la Disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), expresa: «El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen este texto y, en su caso, las adaptaciones que se aprueben al amparo de lo dispuesto en los apartados anteriores».

De acuerdo con lo anterior, se hace necesario establecer una norma que aclare los criterios que, con carácter general, deben ser tenidos en cuenta para llevar a cabo esta valoración, partiendo de lo establecido en el PGC y en la Resolución de 9 de mayo de 2000, de este Instituto, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

En concreto, en la Primera Parte del PGC, Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), y en la Segunda Parte, Normas de Registro y Valoración (NRV), se hace referencia al coste de producción como criterio de valoración de elementos patrimoniales, tal y como se desarrolla a continuación:

MCC apartado 6 Criterios de valoración:

«1. Coste histórico o coste:

El coste histórico o coste de un activo es su precio de adquisición o coste de producción.

(...)

El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas (...).»

NRV 2.^a Inmovilizado material:

«1. Valoración inicial:

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

Asimismo, formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de 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, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas.

En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material 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, fabricación o construcción (...).

1.2 Coste de producción:

El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o contruidos por la propia empresa se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes.

También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas. En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias.»

NRV 3.^a Normas particulares sobre inmovilizado material:

«En particular se aplicarán las normas que a continuación se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

(...)

b) Construcciones. Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.»

NRV 10.^a Existencias:

«1. Valoración inicial:

Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan las existencias sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

En las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material (...).

1.2 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 periodo 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.»

En consecuencia, de acuerdo con los criterios recogidos en el PGC, los rasgos o características que delimitan el modelo para determinar el coste de producción son los siguientes: el coste se cuantifica a partir de un modelo de costes reales completos incurridos durante la fabricación, elaboración o construcción del producto; el reparto de los costes indirectos de producción se debe realizar según el nivel de utilización de la capacidad normal de producción de la empresa; y, no se incluyen los costes de inactividad o subactividad de la empresa respecto al ejercicio (o ejercicios) de fabricación, elaboración o construcción.

Por otro lado, en el marco del PGC de 1990, con ocasión de determinadas adaptaciones sectoriales, se han ido recogiendo normas específicas en las que se alude al coste de producción aplicable a los sectores de actividad a que van dirigidas dichas adaptaciones; entre otras, las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas constructoras, aprobadas por Orden de 27 de enero de 1993 del Ministerio de Economía y Hacienda, las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Federaciones Deportivas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994, las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, aprobadas por Orden de 28 de diciembre de 1994, del Ministerio de Economía y Hacienda y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector Vitivinícola, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía de 11 de mayo de 2001.

La Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de dicho real decreto, seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Ley de Sociedades de Capital y en el propio PGC. Por lo tanto, en virtud de esta Disposición cabe concluir que las empresas que venían aplicando las adaptaciones sectoriales del PGC de 1990, en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, están obligadas a seguir el nuevo PGC, sin perjuicio de que puedan seguir considerando los criterios incluidos en las adaptaciones como un adecuado referente interpretativo en todo aquello que no se oponga al nuevo PGC o sus disposiciones de desarrollo.

Además, recientemente se ha publicado la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible. Ambas inciden también en determinados aspectos relacionados con el coste de producción.

Sobre la base de todo lo expuesto, se deduce la necesidad de delimitar y establecer los criterios para cuantificar el coste de producción, mediante el desarrollo de las referidas normas de registro y valoración del PGC y, al mismo tiempo, recoger y aclarar los criterios para determinar el coste de producción incluidos en las diferentes adaptaciones sectoriales del PGC y en las resoluciones y consultas emitidas por este Instituto.

II

La Resolución se divide en quince normas:

- Primera. Ámbito de aplicación.
- Segunda. Coste de producción.
- Tercera. Costes directos de producción.
- Cuarta. Costes indirectos de producción.
- Quinta. Producción conjunta.
- Sexta. Mermas en los procesos productivos.
- Séptima. Gastos de comercialización y gastos posteriores a la venta.
- Octava. Gastos generales de administración o dirección de empresa.
- Novena. Gastos financieros.
- Décima. Diferencias de cambio en moneda extranjera.
- Undécima. Métodos de valoración de las existencias.
- Duodécima. Coste de las existencias en la prestación de servicios.
- Decimotercera. Normas particulares.
- Decimocuarta. Información a incluir en la memoria.
- Decimoquinta. Entrada en vigor.

La Norma Primera regula el ámbito de aplicación. Se aclara que la Resolución es un desarrollo del PGC, el PGC-PYMES y las NFCAC que deben aplicar obligatoriamente todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, tanto en la formulación de las cuentas anuales individuales como, en su caso, en la elaboración de las cuentas consolidadas.

Desde un punto de vista objetivo, se establece que será aplicable para la determinación del coste de producción de las existencias, 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 a inmovilizados, sin perjuicio de las referencias explícitas realizadas en la Norma Novena al inmovilizado en curso y a las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de funcionamiento, a los efectos de regular la imputación de gastos financieros en el coste de producción de estos activos.

Si se compara el ámbito de aplicación con la regulación internacional, se aprecia que en la Norma Internacional de Contabilidad 2 Existencias adoptada por la Unión Europea (en adelante, NIC-UE 2) se excluyen de su alcance a los productos agrícolas y forestales, minerales, y a los intermediarios de materias primas cotizadas, si miden sus inventarios a valor razonable. En la norma española no cabe hacer dichas exclusiones y, en consecuencia, todos estos productos deberán valorarse al coste histórico, bien porque hasta el momento no se ha considerado oportuno extender el valor razonable a los productos biológicos, o bien porque la vigente redacción del artículo 38.bis del Código de Comercio impide aplicar el criterio del valor razonable a las existencias de los intermediarios de materias primas cotizadas.

La Norma Segunda se dedica a la definición del coste de producción, para cuyo cálculo se deberán tener en cuenta los costes directamente imputables al producto (materias primas y consumibles, mano de obra directa, etcétera), así como la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables, en la medida en

que tales costes correspondan al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.

A la hora de apreciar si el activo está en condiciones operativas se requiere juicio, como para cualquier otra estimación realizada por los responsables de elaborar las cuentas anuales. Este análisis deberá efectuarse con objetividad, sin que por lo tanto quepa justificar diferentes fechas en las que activos, con características económicas homogéneas, están en condiciones operativas, ni retrasar las consecuencias contables que de ello se derivarían en base a pruebas pendientes de realizar, si fuesen irrelevantes para la función o destino que va a cumplir el activo; esto es, en relación con el inmovilizado, para identificar cuando el activo está en condiciones de entrada en funcionamiento, y respecto a las existencias para apreciar si el activo está en condiciones de ser transmitido a terceros.

No obstante, dado que por ejemplo valorar la efectiva puesta en condiciones de funcionamiento (plena o regular) de un elemento del inmovilizado puede no ser del todo evidente en determinados casos, desde una perspectiva económica racional cabría presumir tal circunstancia, salvo prueba en contrario, cuando los ingresos generados en el periodo de pruebas excedan el importe de los gastos devengados, incluida la propia amortización «teórica» del activo en que se hubiera incurrido desde la fecha en que se inicia la generación de ingresos.

Del mismo modo, en esta Norma se aclara que cuando los factores de producción se adquieran a título gratuito, mediante permuta, total o parcial, o como una aportación de capital no dineraria, se aplicarán los criterios regulados en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

En este punto, tal vez convendría aclarar cuál es el alcance del criterio recogido en la NRV 14.^a 1 cuando se afirma que no se reconocerán ingresos en las permutas de bienes o servicios de la misma naturaleza y valor.

Las permutas de bienes o servicios destinados al tráfico no difieren en sustancia de las permutas en las que se adquiere un elemento del inmovilizado. Son operaciones en las que como medio de pago el cliente entrega un activo no monetario. Es más, si el elemento adquirido es un inmovilizado y el entregado el producto que comercializa o elabora la empresa, en el registro de la operación concurrirían dos normas aplicables, las previstas para la adquisición de un inmovilizado a título de permuta y para la entrega del producto de la empresa a cambio de un inmovilizado.

En tal caso, parece razonable presumir que la permuta deba calificarse como comercial desde la perspectiva del negocio adquisitivo (incorporación del inmovilizado al patrimonio de la empresa), y que la entrega del producto lleve aparejada el reconocimiento de un ingreso como importe neto de la cifra de negocios.

En lo que respecta a la valoración del inmovilizado y el ingreso, partiendo de la premisa básica de que las transacciones no monetarias, al igual que las monetarias, se deben realizar en términos de equivalencia económica, podría concluirse que la elección de uno u otro valor razonable, el recibido o el entregado, en última instancia vendrá condicionada por cuál de los dos satisfaga mejor el requisito de fiabilidad que deben cumplir las cuentas anuales.

A la hora de abordar las permutas de existencias, de servicios a cambio de existencias, o de servicios por servicios, la cuestión debatida fue la valoración de estos intercambios y si además cabría imponer algún límite al reconocimiento de ingresos en aplicación de la NRV 14.^a. Pues bien, la opinión mayoritaria fue la de considerar esta regla como una cautela al reconocimiento de ingresos como importe neto de la cifra de negocios cuando en la transacción no se apreciase un intercambio económico con sustancia comercial, esto es, la entrega del producto al cliente final.

En aplicación de este criterio, y en línea con anteriores interpretaciones de este Instituto, las permutas de elementos homogéneos (por ejemplo, las permutas de materias primas fungibles entre dos empresas o las permutas de productos terminados, o mercaderías intercambiables entre dos comercializadores), no cabrían reputarse en

sentido estricto como transacciones que lleven al reconocimiento de un ingreso (como importe neto de la cifra de negocios), sino más bien como una mera colaboración entre dos empresas con el objetivo de ser más eficaces en su labor comercial o fin último, consistente en la entrega del producto a sus respectivos clientes. En tal caso, en la valoración del elemento recibido se aplicarán los criterios previstos para las permutas no comerciales.

Por otro lado, cuando la empresa externaliza de manera parcial o total su proceso productivo, sin perder el control de las existencias o productos en curso (por ejemplo, en las denominadas operaciones de maquila), tampoco cabe reconocer ingresos por la transferencia, ni gastos por la entrega posterior, sino el servicio recibido por la empresa que realiza la transformación. Si adicionalmente esta última retiene parte de la producción a cambio del servicio prestado, la conclusión no varía. En tal caso, el servicio recibido se valorará aplicando los criterios previstos para las permutas comerciales.

En la Norma Segunda también se precisa que el coste estándar podrá ser utilizado por la empresa para determinar el coste de los productos siempre que el resultado de aplicarlo no difiera del coste real de producción, teniendo en cuenta el principio de importancia relativa establecido en el MCC.

A tal efecto los costes estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Si las condiciones varían de forma significativa, la empresa deberá revisar sus estimaciones iniciales.

Otra novedad de esta Norma es la incorporación del método de los minoristas. Tanto la NIC-UE 2 como el documento de AECA sobre el particular (Documento n.º 8 «Existencias», elaborado por la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA), expresan que el método de los minoristas podría ser de uso recomendable en el sector comercial al por menor, para la valoración de las existencias, cuando haya un gran número de artículos que rotan con mucha frecuencia, que tienen márgenes similares, y para los cuales resulta impracticable utilizar otros métodos de cálculo de costes.

Sea como fuere, sería conveniente advertir que este método no constituye en sentido estricto una forma de estimar el coste de producción, sino más bien un procedimiento para estimar el valor en libros de las mercaderías al cierre del ejercicio. Por ello, una vez obtenido el citado valor la empresa deberá contabilizar, en su caso, la correspondiente pérdida por deterioro si el importe recuperable de las existencias resultase inferior a su valor en libros.

En las Normas Tercera y Cuarta se pasa a definir los conceptos de costes directos e indirectos; la diferencia existente entre ambos radica en que los costes directos son los consumos de factores inherentes o que deben ser asignados, considerando el principio de importancia relativa, a un producto o a varios productos concretos ya que es clara la relación existente entre el elemento de coste y el producto o productos a los que se incorpora, mientras que en los costes indirectos esta relación no es clara por lo que se necesitan unos criterios de distribución para su imputación al producto. En todo caso, es preciso diferenciar entre costes directos y proporcionales porque puede haber costes directos progresivos o regresivos, según el nivel de producción a realizar.

Además, con objeto de aclarar posibles dudas, parece conveniente referirse a ciertas cuestiones que presentan particularidades en cuanto a la asignación de los costes, por ejemplo:

a) Los gastos por correcciones valorativas por deterioro de elementos patrimoniales utilizados en la fabricación del producto, no se tomarán en consideración a efectos de determinar el coste de producción.

b) 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 sin perjuicio del criterio sobre activación de gastos financieros.

c) Por último, en relación con estos aspectos, el coste de desmantelamiento, retiro o rehabilitación 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.

El apartado 2 de la Norma Cuarta desarrolla los criterios racionales que deben aplicarse para la imputación de los costes indirectos, regulando los aspectos mínimos que garantizan la aplicación racional de la distribución de los costes indirectos, tomando en consideración lo siguiente:

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

b) Resultarán imputables los costes indirectos que correspondan al ámbito de producción, construcción o fabricación. 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, tal y como establece la Norma Octava de la presente Resolución.

c) 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 están correlacionados con el volumen de producción–, conviene señalar que, la posible diversidad en cuanto a la conceptualización 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 (semivariantes o semifijos y escalonados), ha determinado que se haya prescindido de esta diferenciación en la presente Resolución, excepto en lo relativo a los costes de inactividad o subactividad.

d) Por lo que respecta a los costes de subactividad hay que resaltar que no forman parte del coste de producción, en cumplimiento de lo dispuesto en el PGC que establece como requisito para imputar los costes indirectos que los mismos se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. 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 infrutilización 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.

La Norma define los costes de subactividad a partir de los costes indirectos fijos, es decir, aquellos que no varían a corto plazo con el nivel de producción, estableciendo que a los mismos se les deberá aplicar la proporción entre la actividad real y la capacidad normal de producción, entendida como aquella que se daría en condiciones adecuadas en términos económicos racionales; definición teórica que requerirá los correspondientes juicios de valor por parte del personal directivo de la empresa, de la que constituye una referencia adecuada la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento.

Respecto a aquellas situaciones en las que se produzca por encima de la capacidad normal de producción en ningún caso se aplicarán mayores costes indirectos fijos de los efectivamente incurridos de forma que nunca se valoren los activos producidos por encima del coste, ya que la Norma se refiere únicamente a los costes de subactividad, es decir, a los casos en que la producción es menor que la capacidad normal de los medios de producción.

Como novedad cabe referir que en el apartado cuatro de la Norma Cuarta se incorpora, en determinadas circunstancias, el tratamiento de los gastos de investigación como costes del producto. En principio, los gastos de investigación no son costes incurridos en la fase de elaboración, fabricación o construcción del activo y por lo tanto, en una interpretación literal del PGC no deberían formar parte del coste de producción.

No obstante, en una interpretación «amplia» del concepto de coste del producto tal vez cabría sostener que la amortización de los gastos de investigación es un coste indirecto de producción en la medida que tenga una relación directa con el proceso productivo. Por el contrario los gastos de investigación y desarrollo contabilizados como gastos del periodo no formarían parte del coste de producción.

De acuerdo con este criterio, sin perjuicio de que los gastos de investigación guardan mayor relación con los costes de la producción futura que con la presente, no es menos cierto que su calificación como coste del producto es coherente con un enfoque «amplio» del concepto de coste de producción entendido como coste del «ciclo del producto». A tal efecto, esto es, para poder apreciar esta idea de proyección económica futura, en la Resolución se condiciona la calificación como coste del producto a que los gastos de investigación hayan sido previamente activados y objeto de amortización.

Por último, 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.

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 realizable. 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.

En esta Norma también se prevén los casos en los que en el proceso productivo se obtienen de forma adicional subproductos, residuos, desechos, desperdicios o materiales recuperables, definiéndose los mismos y regulándose su valoración. Como novedad respecto a la anterior Resolución del año 2000, se añade el caso en que los residuos tengan valor neto realizable negativo, estableciéndose que el coste separable del residuo se sumará al coste del producto principal.

Las mermas, 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 excepcional, 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 y los gastos posteriores a la venta del producto, indicando que no forman parte del coste de producción 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 tampoco formarán parte del coste de producción, sin perjuicio de lo indicado para los costes de administración específicos del ámbito de fabricación.

A la hora de enjuiciar la aplicación práctica de este criterio, se han analizado diferentes escenarios:

a) En primer lugar, aquellas empresas cuyo objeto social exclusivo sea la construcción de un activo. En tal caso, la mayoría de los gastos de administración

incurridos en el periodo de construcción previsiblemente formen parte del coste del activo en la medida en que la principal actividad desarrollada por la empresa es la construcción del citado bien y, por lo tanto, la actividad específica de producción centraliza el consumo de la mayoría de los recursos que se destinan a los gastos de administración. Sin embargo, de ello no cabe concluir que todos los gastos de administración incurridos por la empresa en ese periodo deban incorporarse al valor del activo como un mayor coste.

b) En segundo lugar, el supuesto en que la empresa construye un activo para su posterior explotación, en el que se debería aplicar el mismo criterio durante la fase de construcción.

c) En tercer lugar, el caso en que una empresa en un determinado momento o intervalo de tiempo acometiese un aumento en su capacidad (por ejemplo, crecimiento interno de su dimensión o modificación de sus instalaciones, expansión territorial de sus oficinas o lugares comerciales), y, al mismo tiempo, incurriese por ello en gastos de administración adicionales por tal motivo que, siguiendo un razonamiento similar al expuesto para los dos escenarios anteriores, podrían cumplir la definición de coste del activo en construcción. Otra cosa sería cómo buscar o identificar un mecanismo de segregación adecuado con la finalidad de aislar los dos componentes que integrarían los gastos de administración; esto es, los que se deberían contabilizar en el resultado del periodo y los gastos a reconocer como mayor coste del activo.

d) Por último, el supuesto más habitual en la práctica que sería el relacionado con el coste de producción de las existencias, a los efectos de concluir qué parte de los costes generales de administración, si los hubiere, podrían calificarse como específicos. Pues bien, sin negar que los desembolsos realizados por tal concepto incrementan parcialmente el valor añadido del producto, en este supuesto, tal vez lo más oportuno sea contabilizar los citados gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias por la dificultad de identificar qué importe concreto debe reconocerse como coste y qué otro como gasto del periodo, así como por la escasa repercusión que ello tendría en el supuesto de que el volumen de producción y venta de la empresa se mantuviese constante.

En la Norma Novena de esta Resolución se desarrolla la incorporación de 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, en desarrollo del tratamiento previsto en el PGC y en línea con la metodología prevista en la NIC-UE 23 Costes por intereses.

La calificación del factor capital-tiempo como coste de producción, esto es, la calificación como coste del producto de la remuneración del capital empleado en el proceso de producción, ha sido una cuestión ampliamente debatida por la doctrina, existiendo argumentos a favor y en contra de dicha calificación.

Así, algunos sostienen que resulta evidente que el uso del capital-tiempo representa un factor de coste que, con independencia de la naturaleza jurídica de la fuente de financiación debería integrarse en el coste de producción como un ingrediente más de éste. En este sentido, aunque la magnitud del coste de producción del activo en construcción o elaboración fuese superior al importe de las fuentes de financiación ajena de la empresa, opinan que la porción del activo financiado con capital propio también justificaría el devengo de un componente del coste de producción, solo que al no implicar un devengo explícito de interés a pagar a los prestamistas debería reconocerse como un ingreso implícito de capital financiero por parte de la empresa. Este ingreso podría contabilizarse como una minoración de los intereses devengados por la financiación ajena imputables a la cuenta de pérdidas y ganancias. En todo caso, después de considerar el factor capital-tiempo, el coste del activo no podría ser superior a su importe recuperable.

Por el contrario, otros sostienen que la forma de financiar la construcción, fabricación o elaboración de un activo no debería afectar al coste de producción. En primer lugar, porque el capital propio no supone un coste explícito (gastos financieros) y por lo tanto no cabría calificarlo como factor del coste real y, en última instancia porque quienes defienden esta tesis opinan que el coste de la financiación ajena es un coste o retribución de la deuda más que un factor del coste de producción del activo. De seguirse este enfoque, se

evitaría que el valor en libros del producto en construcción, fabricación o elaboración se configurase como una variable dependiente y proporcional al nivel de endeudamiento de la empresa, a mayor endeudamiento mayor valor de los activos, y se conseguiría una mayor comparabilidad de la información financiera.

A la vista de estos argumentos, la norma española adopta una posición intermedia y en este sentido el PGC aprobado en el año 2007 dispone que en los activos que necesiten un periodo de tiempo significativo (superior a un año) para estar en condiciones de cumplir con la función que les es propia, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros (esto es, la remuneración expresa o real y no implícita del capital empleado) que se hayan devengado hasta esa fecha (entrada en funcionamiento para el inmovilizado o en condiciones de ser enajenadas para las existencias) 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, fabricación o construcción.

En desarrollo del PGC, en la Norma Novena se regulan los siguientes aspectos:

a) Se identifican los gastos financieros activables como aquellos que se derivan de la utilización de recursos financieros ajenos a la empresa, tanto específicos como genéricos, para el desarrollo de su actividad.

b) Se aclara que los activos «aptos» para capitalizar los gastos financieros devengados son las existencias de ciclo largo y el inmovilizado en construcción cuando el plazo de puesta en condiciones de funcionamiento supere el año, en ambos casos, minorados por el importe de las subvenciones, donaciones o legados recibidos para su financiación. Esto es, a diferencia de la financiación específica con fondos propios, que no minora el coste del activo, en el supuesto de recibir una subvención para financiar la adquisición de un elemento patrimonial, la subvención será la primera financiación específica a considerar, si bien a coste cero. Si la subvención, a su vez, trae causa de un préstamo subvencionado el gasto financiero del préstamo será el incremental o tipo de interés de mercado.

c) Se revisa el criterio establecido en el pasado para identificar los gastos financieros activables, en lo que respecta al tratamiento de los fondos propios. La modificación obedece a la búsqueda del máximo nivel de convergencia con las NIC-UE en todos aquellos tratamientos contables que se consideren adecuados desde la perspectiva del objetivo de imagen fiel. En este punto es preciso advertir que la forma de considerar la financiación afecta a la construcción o fabricación del activo, esto es, la prelación a la hora de identificar las fuentes que financian el activo, ha sido tradicionalmente una mera convención contable influida en su planteamiento en mayor o menor medida por el planteamiento general que ha presidido el debate sobre el factor capital tiempo como coste del producto.

Por ello, como se indica, el cambio que ahora se introduce en la metodología simplemente obedece a la búsqueda de una mayor armonización con la propia convención incluida en la norma internacional de referencia.

d) En la activación de gastos financieros en terrenos, se revisa la doctrina de este Instituto sobre el concepto de «actuaciones necesarias».

e) Se deberá suspender la capitalización de los gastos financieros durante las interrupciones que se produzcan en el proceso de fabricación o construcción, en los términos que se precisan en la Norma. Sin embargo, a diferencia del criterio mantenido hasta la fecha, se ha considerado oportuno revisar el tratamiento de la activación de gastos financieros en los terrenos y solares equiparando el plazo de activación al previsto para la construcción de la edificación, por considerar que será en ese momento, a la finalización de la construcción, cuando el activo, en su conjunto, esté en condiciones de poder generar ingresos.

Sin perjuicio de lo anterior, y de lo expresado en la letra d), en todo caso es preciso advertir que la regla para activar gastos financieros no puede interpretarse como un proceso automático de acumulación de costes en el valor del activo en construcción, sino como el proceso lógico de incorporar el coste de un factor de producción, el capital-

tiempo, en función de las circunstancias que en condiciones de normalidad serían requeridas para que se produzca la transformación del activo, esto es, aquellas que se darían en condiciones adecuadas en términos económicos racionales.

f) Por último se recogen en la Resolución las interpretaciones de este Instituto sobre otros aspectos relacionados con esta materia, como por ejemplo, el criterio a seguir para mostrar en la cuenta de pérdidas y ganancias la activación de los gastos financieros y qué tratamiento procede cuando las fuentes ajenas de financiación hayan sido transitoriamente invertidas y, en consecuencia, generen ingresos.

Respecto a esta cuestión, en sintonía con lo previsto en la norma internacional de referencia, es preciso aclarar el criterio publicado por este Instituto cuando parte de los fondos obtenidos para financiar la construcción de un activo se colocan temporalmente en cuentas restringidas (que generan una rentabilidad) a la espera de aplicar los fondos a la inversión. Pues bien, en tal caso, se considera que el coste neto producido (gastos menos ingresos financieros) es el indicador del coste amortizado real de la deuda ya que los depósitos están siempre vinculados a cubrir futuros pagos de la inversión.

g) La activación de gastos financieros en los activos en construcción, fabricación o elaboración, desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas, puede presentar, entre otras, las siguientes particularidades.

El tratamiento de los gastos financieros incorporados como mayor coste de las existencias de una sociedad inmobiliaria originados por la financiación percibida de su sociedad dominante, cuando dichas existencias no se han realizado frente a terceros ajenos al grupo, permaneciendo en la sociedad inmobiliaria, implica que dado que el gasto financiero se incorpora en las cuentas individuales como mayor valor de un activo (existencias de inmuebles), en las cuentas anuales consolidadas deberá eliminarse el resultado producido en la transacción (en este caso por el importe de los ingresos financieros devengados). De manera simultánea se corregirá el valor contable de las existencias por dicho importe, hasta que este resultado se realice frente a terceros (con carácter general, cuando se enajenen a terceros las existencias) o cuando una de las sociedades participantes en la operación deje de formar parte del grupo, siempre y cuando el activo que incorpora el resultado no permanezca dentro del mismo.

Por otro lado, es habitual que algunos grupos utilicen sistemas centralizados para gestionar su tesorería (contrato de «cash pooling»). Si en virtud de estos acuerdos se centraliza en una sociedad del grupo la tesorería del conjunto de las sociedades que lo integran, mediante el otorgamiento de créditos y débitos recíprocos entre las filiales y la matriz (si esta última actúa como «centralizadora») o una sociedad o sucursal creada ad hoc para esta finalidad, las consecuencias contables de estas estructuras, en cuentas anuales individuales y consolidadas serían las siguientes: i) en las cuentas anuales individuales, la cesión de recursos y, en su caso, prestación de servicios entre las sociedades del grupo en todo caso debería estar remunerada en términos de valor razonable, y, ii) en las cuentas consolidadas se deberían eliminar los créditos, débitos, ingresos y gastos financieros recíprocos.

Finalmente, cuando el valor en libros de un activo en construcción supera el importe de la financiación específica, el tipo medio de la financiación genérica puede diferir en las cuentas anuales individuales y consolidadas. Si la diferencia es significativa, cabrían dos posibles soluciones en función de los antecedentes y circunstancias del caso: i) considerar que la financiación genérica de la empresa que mantiene el activo en su balance, desde la perspectiva del grupo, debería calificarse como financiación específica y, en consecuencia, no modificar los cálculos realizados a nivel individual, o, ii) alternativamente, exigir recalcular el tipo medio ponderado efectivo de la financiación genérica del grupo como entidad que informa e introducir el correspondiente ajuste. Salvo mejor evidencia de lo contrario, se considera que la primera de las soluciones propuestas permite en la mayoría de los casos alcanzar el objetivo de imagen fiel.

Con el objetivo de recoger estos criterios, en la Norma primera, apartado 2 de la RICAC se ha indicado que la Resolución será obligatoria: «... tanto en la formulación

de las cuentas anuales individuales como en la elaboración de las cuentas consolidadas. En tal caso, los criterios incluidos en la presente Resolución se aplicarán teniendo en cuenta la situación del grupo de sociedades como sujeto contable o entidad que informa».

h) De acuerdo con la Norma Decimoquinta de la Resolución, las empresas que venían activando carga financiera seguirán el nuevo criterio para los gastos financieros devengados a partir del 1 de enero de 2015, sin que por lo tanto quepa una aplicación a la carta de los criterios sobre esta materia declarados en vigor hasta la fecha (por no oponerse a los recogidos en el PGC), y de los que ahora se aprueban en sustitución de aquellos.

La Norma Décima trata las diferencias de cambio en moneda extranjera. A diferencia de su antecedente, el PGC 2007 no establece ninguna regulación expresa sobre el tratamiento contable de las diferencias de cambio desde la perspectiva del coste de producción. Por lo tanto, en principio, parece que solo cabría considerarlas como tales, coste del activo, en la medida que puedan calificarse como un ajuste al tipo de interés de la financiación, en línea con lo previsto en la norma internacional de referencia. Sin embargo, no es menos cierto que el vigente PGC 2007 tampoco prohíbe de manera expresa el tratamiento sobre esta materia regulado en el PGC 1990.

Cuando la empresa se endeuda en una moneda extranjera el coste de la financiación tiene dos componentes: el gasto por intereses (esto es, el contravalor en moneda funcional de los gastos financieros devengados en aplicación del coste amortizado al pasivo en moneda extranjera) y las diferencias de cambio asociadas a la cancelación de la deuda (incluida la deuda por intereses). Además, al cierre del ejercicio, surgirá una nueva diferencia de cambio, al contabilizar a tipo de cambio de cierre el pasivo en moneda extranjera que luzca en el balance de la empresa.

A la hora de analizar si ambos componentes (o qué parte de cada uno) deben ser calificados como gastos financieros, a los efectos de capitalizar dicha carga financiera como mayor valor de un activo en construcción o fabricación, se han debatido varios enfoques.

En primer lugar, considerar que todos los gastos devengados durante el ejercicio, en concepto de intereses y diferencias de cambio, constituyen un ajuste al tipo de interés y, en consecuencia, son susceptibles de capitalizar como coste de producción. Quienes sostienen este enfoque, de forma mayoritaria también afirman que si las diferencias de cambio fuesen positivas y por un importe superior al gasto financiero, el exceso se reconocería como un ajuste al coste del activo.

La segunda solución debatida fue limitar el gasto financiero activable en moneda extranjera (en concepto de intereses y diferencias de cambio) al gasto por intereses en que se hubiera incurrido si la empresa hubiera optado por endeudarse en moneda funcional.

Por último también cabría sostener que cuando la empresa opta por endeudarse en moneda extranjera el coste financiero de la operación tiene dos componentes que no cabe disociar, el gasto financiero en sentido estricto y la diferencia de cambio. Para reflejar la imagen fiel de la operación, en teoría, el tipo de interés efectivo debería calcularse en moneda funcional a partir del tipo de cambio de contado existente en cada cierre. Pues bien, ese tipo de interés efectivo teórico para cada ejercicio podría ser tomado como límite a los efectos de considerar la diferencia de cambio susceptible de calificarse como un ajuste al tipo de interés de la operación.

Después de ponderar los argumentos a favor y en contra de cada alternativa, en la RICAC se ha incluido una solución mixta en función del carácter específico o genérico de la deuda en moneda extranjera. Así, cuando la empresa adquiera (construya o fabrique) un activo en moneda extranjera, la incorporación al balance se debe realizar a su contravalor en moneda funcional y tipo de cambio de contado. En este supuesto, puede ser habitual que la empresa financie el activo en moneda extranjera con el objetivo de asociar el riesgo de tipo de cambio del activo al riesgo de tipo de cambio de la financiación específica.

En tal caso, se considera que la solución que mejor reflejaría la imagen fiel sería vincular el coste del activo, hasta la fecha de entrada en funcionamiento, con el riesgo de

tipo de cambio de la deuda, lo que desde el punto de vista de la cuestión debatida, en esencia, llevaría a calificar la diferencia de cambio no tanto como un ajuste al tipo de interés de la deuda sino más bien como un ajuste al precio de adquisición del activo y, en consecuencia, seguir la solución vigente en el PGC de 1990 con algunas precisiones. Así se ha recogido, de manera autónoma, en la Norma Décima de la Resolución sin que ello implique un cambio en la naturaleza financiera de la diferencia de cambio por lo que a este factor del coste también le resultarán aplicables las mismas limitaciones previstas en la Norma Novena para los gastos financieros (inicio, interrupción y cese).

Por el contrario, si en la operación no se aprecia esa vinculación económica entre activo y financiación, en aras de preservar la diferencia entre el coste del activo y el coste de la deuda, se ha considerado que lo más oportuno es calificar la diferencia de cambio como un ajuste en sentido estricto al tipo de interés de la operación, y tomar como límite de la diferencia de cambio a capitalizar el coste en que se hubiese incurrido si la empresa hubiera optado por financiarse en moneda funcional.

En la Norma Undécima, dedicada a los métodos de valoración de existencias, aparecen cambios de más entidad porque en el PGC en vigor sólo se admiten dos métodos de valoración: el coste medio ponderado, como método prioritario, y el FIFO. Además se desarrolla el contenido del apartado 1.3. Métodos de asignación de valor de la NRV 10.^a Existencias del PGC en los siguientes términos:

a) De conformidad con la norma internacional de referencia se definen los métodos de asignación de valor, el coste medio ponderado y el FIFO, sin perjuicio de la obligatoria aplicación del principio de uniformidad. En tal sentido, es preciso aclarar que la diferente ubicación geográfica o las diferencias fiscales no serán suficientes para justificar la aplicación de diferentes métodos de asignación de valor.

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

c) Se recuerda que las devoluciones de compras se imputarán como menor valor de las existencias objeto de devolución.

d) 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. No obstante, en el caso de que el valor neto realizable fuera menor que el precio de adquisición o coste de producción, se aclara que será preciso aplicar las reglas generales sobre el deterioro de valor de los activos.

e) 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. En el caso de que una parte de estas existencias hayan sido enajenadas o dadas de baja, los «rappels» se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como un menor consumo de existencias. En definitiva, 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, se considerarán menor valor de aquellas existencias a las que fueran imputables y en proporción al descuento concedido.

De acuerdo con lo indicado, 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, al cierre del ejercicio, se contabilizarán:

e.1. Como menor valor de aquellas existencias a las que fueran imputables y en proporción al descuento concedido, o

e.2. Si las existencias han sido enajenadas o dadas de baja, como un menor consumo de existencias.

Cuando el «rappel» se reciba en el ejercicio siguiente se aplicará este mismo criterio y el impacto que resulte del descuento recibido se contabilizará aplicando los criterios generales en materia de hechos posteriores al cierre del ejercicio.

f) En cualquier caso, el criterio utilizado para la valoración de existencias será mantenido uniformemente en el tiempo y deberá aplicarse de forma sistemática al conjunto de las existencias de la empresa, de acuerdo con el principio de uniformidad; en caso de cambio de criterio contable se atenderá a lo previsto en la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del Plan General de Contabilidad.

La Norma Duodécima aclara los criterios aplicables para calcular el coste de las existencias en la prestación de servicios. De acuerdo con el Plan General de Contabilidad, las existencias son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción (de un activo de naturaleza tangible o intangible) o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

A la vista de esta definición, sobre el alcance concreto de las existencias de servicios, cabe realizar las siguientes observaciones.

El Plan General de Contabilidad, en la norma de registro y valoración sobre existencias establece:

«1.4 Coste de las existencias en la prestación de servicios:

Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de los servicios. En concreto, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.»

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

En la Norma Decimotercera se han recogido y matizado, en función de su compatibilidad con el PGC, diversos criterios emitidos por este Instituto a través de consultas y varios preceptos especiales sobre el coste de producción, incluidos en las adaptaciones sectoriales aprobadas antes del 1 de enero de 2008.

Así, por ejemplo, respecto a los costes de adjudicación de contratos en las empresas constructoras este Instituto considera que para poder activar los gastos a los que se hace referencia en la Norma Decimotercera apartado 1.1.b) sería necesario que se cumplieran los siguientes requisitos:

a) Sólo podrán calificarse como activo los gastos de naturaleza técnica directamente relacionados con el contrato en cuestión y de naturaleza incremental. Esto es, los gastos que se hayan incurrido con ocasión de la correspondiente licitación y no los relacionados con funciones administrativas generales de la empresa.

b) Para que los desembolsos realizados puedan calificarse como activo deben ser identificables por separado y medibles con fiabilidad.

c) Adicionalmente, debe ser probable que el contrato llegue a obtenerse.

En relación con las empresas constructoras también se recuerda que en el marco del nuevo PGC ya no resulta de aplicación el denominado «método de contrato cumplido», según se estableció en la consulta 2 del BOICAC n.º 78. En la adaptación sectorial aplicable a estas empresas, y al objeto de contabilizar los efectos derivados de la aplicación de ese método, se desglosaban una serie de cuentas clasificadas en el

subgrupo 34, denominado «obras en curso», donde se recogía el coste de «unidades de obra que se encuentran en formación o ejecución parcial al cierre del ejercicio y que no se han computado como ventas o cifra de negocios».

Por lo tanto al haberse suprimido dicho método, el impacto de las obras en ejecución parcial que no se han reconocido como ventas, no es una discusión propia del coste de producción de las existencias, sino de las reglas sobre reconocimiento de ingresos conforme al grado de avance. En aplicación de dicho método las posibles diferencias entre el grado de ejecución de las obras y el reconocimiento de ingresos, no se refleja en cuentas de existencias, sino en cuentas de clientes o acreedores, en concreto en las cuentas «Clientes obra ejecutada pendiente de certificar» (434) o «Clientes obra certificada por anticipado» (439).

En consecuencia, cabría afirmar que en el contexto de los criterios de reconocimiento de ingresos para los contratos de construcción, las existencias se cifren a determinadas partidas como materiales o gastos anticipados de obra que se consumen como gasto a medida que se presta el servicio, pero en ningún caso englobarían los conceptos que cubría el denominado «método del contrato cumplido».

Se ha incluido la Norma Decimocuarta sobre la información a incluir en la memoria de las cuentas anuales. En la anterior Resolución se encontraban diseminados por las distintas normas los requisitos de información a incluir en la memoria, optándose en la presente por recopilar dichos requerimientos en una norma específica. Se añaden además nuevos requisitos en sintonía con las Normas Internacionales de Contabilidad, como la referida a los gastos financieros capitalizados y el tipo medio ponderado de interés.

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

Por último, se ha incluido una Norma Decimoquinta sobre la entrada en vigor de la Resolución, que amparada en su naturaleza de norma jurídica con capacidad de modificar el régimen jurídico en vigor, aclare que los criterios en ella regulados que modifican de forma expresa los aprobados por la Resolución del año 2000 serán aplicables de manera homogénea y sin efectos retroactivos a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015. Por lo tanto no cabe una aplicación a la carta por parte de las empresas de los criterios declarados en vigor hasta la fecha, por no oponerse a los criterios del PGC, y de los que ahora se aprueban en sustitución de los anteriores.

Todo ello, sin perjuicio de que los criterios que ahora se publican puedan tomarse antes de ese momento como un adecuado referente para calcular el coste de producción, en la medida que no supongan un cambio respecto al tratamiento contable regulado de forma expresa hasta la fecha.

Por todo lo anterior, como consecuencia de la necesidad de desarrollar las normas de registro y valoración del PGC referidas a la determinación del coste de producción, y las Norma para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con la Disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y la Disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, dicta la siguiente Resolución:

ÍNDICE

- Primera. Ámbito de aplicación.
- Segunda. Coste de producción.
- Tercera. Costes directos de producción.
- Cuarta. Costes indirectos de producción.
- Quinta. Producción conjunta.
- Sexta. Mermas en los procesos productivos.
- Séptima. Gastos de comercialización y gastos posteriores a la venta.

Octava. Gastos generales de administración o dirección de empresa.

Novena. Gastos financieros.

Décima. Diferencias de cambio en moneda extranjera.

Undécima. Métodos de valoración de las existencias.

Duodécima. Coste de las existencias en la prestación de servicios.

Decimotercera. Normas particulares:

1. Empresas constructoras.
2. Empresas inmobiliarias.
3. Empresas del sector vitivinícola.
4. Federaciones deportivas.

Decimocuarta. Información en memoria.

Decimoquinta. Entrada en vigor.

CRITERIOS DE DETERMINACIÓN DEL COSTE DE PRODUCCIÓN

Primera. *Ámbito de aplicación.*

1. Esta Resolución desarrolla los criterios de determinación del coste de producción, regulados en el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

2. En consecuencia, sin perjuicio de lo indicado en el apartado siguiente, la presente Resolución es de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, que deban aplicar dichas normas, tanto en la formulación de las cuentas anuales individuales como en la elaboración de las cuentas consolidadas. En tal caso, los criterios incluidos en la presente Resolución se aplicarán teniendo en cuenta la situación del grupo de sociedades como sujeto contable o entidad que informa.

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

4. También es aplicable, con las necesarias adaptaciones terminológicas, para la determinación del coste del inmovilizado, material o intangible, fabricado o construido por la entidad, en todo o en parte.

Segunda. *Coste de producción.*

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

2. Cuando los factores de producción se adquieran a título gratuito, mediante permuta, total o parcial, o como una aportación de capital no dineraria, se aplicarán los criterios regulados en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

3. En todo caso, formarán parte del coste de producción del inmovilizado:

a) Los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas o ensayos necesarios que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de

funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo. Estos gastos se minorarán en los ingresos generados por el activo durante ese periodo. Cuando los ingresos superen los gastos, el exceso minorará el coste de producción del activo.

Por el contrario, los gastos y los ingresos relacionados con las actividades accesorias que pudieran realizarse con el inmovilizado, antes o durante el periodo de fabricación o construcción, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza siempre que no sean imprescindibles para poner el activo en condiciones de funcionamiento.

b) Los costes por desmantelamiento o retiro y los costes de rehabilitación en los términos previstos en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

4. Sin perjuicio de lo anterior, el coste estándar podrá ser utilizado por la empresa para determinar el coste de los productos siempre que el resultado de aplicarlo no difiera del coste de producción definido en el apartado 1 de esta norma, teniendo en cuenta el principio de importancia relativa.

A tal efecto los costes estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Si las condiciones varían de forma significativa, la empresa deberá revisar sus estimaciones iniciales.

5. El método de los minoristas también podrá aplicarse pero sometido a la misma condición que se ha indicado para poder aplicar el método estándar. En este método, el coste de las existencias se determina deduciendo del precio de venta del artículo un porcentaje apropiado de margen bruto. El citado porcentaje tendría en cuenta la parte de las existencias que se han marcado por debajo de su precio de venta original; a menudo puede ser recomendable utilizar un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Tercera. *Costes directos de producción.*

Los costes directamente imputables, o costes directos, son aquellos costes que se derivan de recursos cuyo consumo se puede medir y asignar de forma inequívoca a un determinado producto o a un conjunto de productos fabricados o construidos por la propia empresa.

Cuarta. *Costes indirectos de producción.*

1. Los costes indirectamente imputables, o costes indirectos, son aquellos costes que se derivan de recursos que se consumen en la producción, fabricación o construcción de uno o varios productos, 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 previamente definidos.

2. La distribución 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:

a) 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.

b) Los costes de inactividad o subactividad son aquellos costes 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 la que puede llegar a desarrollar un equipo productivo en condiciones adecuadas en términos económicos racionales.

3. La amortización del inmovilizado material implicado en el proceso productivo no se verá reducida en el importe que resulte de la imputación de subvenciones obtenidas en su adquisición.

4. Se incluirán como costes indirectos de producción la amortización de los gastos de investigación que tengan relación directa con el proceso productivo en cuestión. Por el contrario, los gastos de investigación contabilizados como gastos del periodo no formarán parte del coste de producción.

5. De acuerdo con el principio de uniformidad, los criterios de distribución 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. En caso de modificación de los criterios de distribución será de aplicación la norma de registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones del Plan General de Contabilidad.

6. 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.

Quinta. *Producción conjunta.*

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 inequívocamente 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 realizable del citado producto.

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 realizable, importe que se deducirá del coste del producto o productos principales.

Si alguno de estos componentes obtenidos en la producción conjunta tuviera un valor neto realizable negativo, como puede ser el caso de los residuos que no tengan mercado y deban ser objeto de un proceso de eliminación obligatorio, el coste separable del residuo se sumará al coste del producto o productos principales.

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

- a) Subproductos: los de carácter secundario o accesorio de la fabricación principal.
- b) Residuos, desechos o desperdicios: los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser reutilizados o vendidos.
- c) Materiales recuperados: 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.

Sexta. *Mermas en los procesos productivos.*

1. Formarán parte del coste de producción del producto las mermas derivadas del proceso de fabricación hasta que el producto esté terminado. En consecuencia, los gastos incurridos por mermas inherentes o necesarias para desarrollar el proceso de producción constituyen un componente del coste del producto.

2. Las mermas de 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.

3. Las indemnizaciones obtenidas por siniestros acaecidos en los inventarios no se deducirán del coste de producción, contabilizándose como ingresos del periodo de forma paralela, con carácter general, al reconocimiento de las correspondientes pérdidas por deterioro.

Séptima. Gastos de comercialización y gastos posteriores a la venta.

1. Los gastos de comercialización son aquellos en los 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.

2. Los gastos de comercialización no formarán parte del coste de producción del producto.

3. 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.

4. Los gastos posteriores a la venta del producto por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos, no formarán parte del coste de producción.

Octava. Gastos generales de administración o dirección de empresa.

1. Los gastos generales de administración o dirección son aquellos en los que incurre una empresa para llevar a cabo la gestión, organización o control, no estando relacionados con el ciclo de producción.

2. Los gastos generales de administración o dirección de empresa no formarán parte del coste de producción.

3. Sin embargo, los gastos específicos de administración o dirección en que incurre la empresa claramente relacionados con el proceso de construcción o fabricación del producto se incluirán en el cálculo del coste de producción.

4. Los gastos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, tampoco se calificarán como coste del producto.

Novena. Gastos financieros.

1. A los efectos de esta norma constituyen gastos financieros los devengados por 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, tanto específica como genérica, y las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera, distintas a las reguladas en la Norma Décima, en la medida en que se consideren un ajuste al tipo de interés de la operación.

Cuando la empresa utilice la técnica de la contabilidad de coberturas, para identificar los gastos financieros a capitalizar también se debe considerar el impacto del instrumento de cobertura.

2. Los gastos financieros se incorporarán como mayor valor de las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, sin computar en este plazo las interrupciones, y siempre que 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 incorporarán los gastos financieros como mayor valor del inmovilizado en curso que necesite un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, 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. El valor contable de los activos «apto» para capitalizar los gastos financieros se calculará como el promedio de los citados activos a lo largo del ejercicio, minorado en el importe de las subvenciones, donaciones y legados específicos que se hubieran recibido para su financiación.

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

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 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.

Si parte de dicha financiación ha generado ingresos, debe entenderse que durante su periodo de generación estos fondos no han sido aplicados a financiar el inmovilizado y, en consecuencia, dichos gastos no deberán ser objeto de capitalización en la parte proporcional asociada a la financiación que ha originado los citados ingresos.

b) Al valor contable de las existencias en fabricación y del inmovilizado en curso que resulte una vez descontada la parte financiada con fuentes específicas 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.

Los gastos financieros devengados por la actualización de valor de las provisiones, en principio, no constituyen gastos financieros vinculados a la producción de un activo, salvo que de manera indubitada tuvieran que calificarse como tales.

c) Los gastos financieros a que se refiere la letra anterior se calcularán en función del tipo medio ponderado de interés, que se determinará de la siguiente forma:

c.1. Una vez determinadas las fuentes de financiación ajena excluidas las deudas comerciales, se calculará el total de los gastos financieros devengados por las mismas. El tipo de interés medio ponderado se obtendrá al relacionar los dos componentes anteriores y reflejará el coste de utilización de la financiación ajena.

c.2. La magnitud obtenida en el apartado anterior se aplicará a la parte de inversión en las existencias y del inmovilizado una vez descontada la parte financiada con fondos ajenos específicos, con el límite para esa diferencia del importe de los fondos ajenos no obtenidos específicamente para estas operaciones, excluidas las deudas comerciales.

El importe de los gastos financieros que la entidad capitalizará durante el ejercicio, no excederá del total de gastos financieros en que se haya incurrido durante ese mismo ejercicio.

5. La fecha de inicio para la capitalización es aquella en la que la entidad cumple, por primera vez, todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) Se ha incurrido en gastos que deben incluirse en el coste de producción del activo.

b) Se ha incurrido en gastos financieros susceptibles de capitalizar.

c) Se están llevando a cabo las actividades necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta. Dentro de estas actividades se incluyen los trabajos técnicos y administrativos relevantes previos al comienzo de la construcción en sentido estricto, tales como las actividades necesarias para la obtención de los permisos previos al comienzo de la construcción. No obstante, quedan fuera de estas actividades la mera tenencia del activo cuando éste no es objeto de producción o desarrollo alguno que implique un cambio en su condición.

6. La capitalización de los gastos financieros se suspenderá durante el plazo en que permanezcan interrumpidas las actividades relacionadas con la fabricación o construcción del bien, salvo que el cese de estas actividades venga impuesto por restricciones inherentes a su fabricación o construcción.

7. La capitalización de los gastos financieros cesará cuando se hayan completado todas las actividades necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta. Normalmente, un activo estará preparado para el uso al que está destinado o para su venta, cuando se haya completado la construcción física del mismo, aunque todavía deban llevarse a cabo trabajos administrativos o modificaciones menores.

Si se trata de un activo compuesto por partes susceptibles de ser utilizadas por separado, cesará la capitalización de los gastos financieros en momentos distintos para cada parte de dicho activo.

En particular, para el caso de terrenos y solares, la capitalización de los gastos financieros no cesará cuando estos queden disponibles para realizar la construcción, salvo que se produzca una interrupción de las actuaciones necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta.

8. La inclusión de los gastos financieros activados debe ubicarse en el resultado financiero. En este sentido, en la medida que los importes sean significativos, se creará una partida en el margen financiero con la denominación «Incorporación al activo de gastos financieros».

9. Los anticipos a largo plazo entregados a cuenta de adquisiciones futuras quedan fuera del alcance de esta norma y, por lo tanto, los gastos financieros relacionados con su financiación no se capitalizan.

Décima. Diferencias de cambio en moneda extranjera.

1. Por aplicación del principio del precio de adquisición, las diferencias de cambio en moneda extranjera no deben considerarse como rectificaciones del coste de producción del inmovilizado o de las existencias, salvo que puedan calificarse como un ajuste al tipo de interés de la operación. No obstante, cuando las diferencias de cambio se produzcan en deudas en moneda extranjera destinadas a la financiación específica del inmovilizado en curso o de las existencias de ciclo largo de fabricación en curso, se deberá 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:

a) 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.

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

c) 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.

2. Los importes capitalizados 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 corrección valorativa por deterioro.

Undécima. Métodos de valoración de las existencias.

1. El coste de las existencias de productos que no sean habitualmente intercambiables entre sí, y el de los bienes y servicios producidos para proyectos específicos, se determinará a través del método de identificación específica de sus costes individuales.

2. Cuando se trate de asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. El método FIFO es aceptable y puede adoptarse si la empresa lo considerase más aceptable para su gestión.

3. El método del coste medio ponderado determina el coste de cada unidad de producto a partir del promedio ponderado del coste de los productos similares, poseídos al principio del periodo, y del coste de los mismos artículos comprados o producidos durante el periodo. El método FIFO asume que los productos en inventarios comprados o producidos antes serán vendidos en primer lugar y, consecuentemente, que los productos que queden en las existencias finales serán los producidos o comprados más recientemente.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

7. 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 se contabilizarán como un menor consumo minorando las compras del ejercicio.

8. 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 debe 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 registro y valoración sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del Plan General de Contabilidad.

Duodécima. *Coste de las existencias en la prestación de servicios.*

1. Los criterios indicados en las normas anteriores resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de los servicios.

2. Las existencias incluirán el coste de producción de los servicios, en tanto no se haya reconocido el correspondiente ingreso conforme a lo establecido en la norma de registro y valoración sobre ingresos por ventas y prestación de servicios del Plan General de Contabilidad.

3. Estos costes se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costes de personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costes indirectos distribuibles.

La mano de obra y los demás costes relacionados con las ventas y con el personal de administración general no se incluirán en el coste de las existencias. Los costes de las existencias por prestación de servicios tampoco incluirán márgenes de ganancias ni costes indirectos no distribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados.

Decimotercera. *Normas particulares.*

1. Empresas constructoras:

1.1 Los desembolsos incurridos en la adquisición de instalaciones generales y específicas, así como los gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras se calificarán como existencias y contabilizarán de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Instalaciones generales y específicas: se imputarán durante el periodo a la obra u obras con las que se encuentren directamente relacionadas. Esta imputación se realizará linealmente en el periodo de duración de la obra o proporcionalmente a la relación entre costes incurridos y costes totales previstos de obra.

b) Gastos iniciales de anteproyecto o proyecto de obras: los gastos iniciales de anteproyecto o proyecto, anteriores a su adjudicación, se valorarán por los realmente incurridos, hasta tanto no se conozca si el proyecto ha sido o no adjudicado. De no serlo, se imputarán a los resultados del ejercicio y, caso de serlo, se imputarán conforme a lo indicado en la letra a) anterior para instalaciones generales y específicas.

1.2 El método del contrato cumplido, regulado en las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras, no resulta aplicable. En su lugar, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración sobre ingresos por ventas y prestaciones de servicios del Plan General de Contabilidad, cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, sólo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

2. Empresas inmobiliarias:

2.1 La distinción entre terrenos y solares se hará en cada caso según la legislación vigente. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta; y también los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición.

Formarán parte del precio de adquisición o coste de producción de las construcciones, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios de facultativos de proyecto y dirección de obras.

En las construcciones destinadas al uso propio o a la explotación en arrendamiento, deberá figurar por separado el valor del terreno o del solar, en el que se ha construido, y el de los edificios y otras construcciones.

En las construcciones contabilizadas en las existencias, una vez iniciada la construcción se incluirá en el valor de los edificios y otras construcciones el valor de los solares sobre los que se haya construido.

2.2 En la imputación de costes a las obras en curso deberán tenerse en cuenta las siguientes normas:

a) La imputación de costes conjuntos se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles y que se ajusten a las prácticas más habituales a este respecto en el sector, siempre con la orientación de que los costes asignados a cada elemento o parte específica o individualmente enajenable de las obras, sean lo más paralelos o proporcionales al valor de mercado o de realización de los mismos.

b) Los criterios de valoración o asignación de costes se habrán de preestablecer sistemáticamente y se deberán mantener uniformemente a lo largo del tiempo.

2.3 Los bienes recibidos por el cobro de créditos se valorarán por el importe por el que figure en cuentas el crédito correspondiente al bien recibido, más todos aquellos gastos que se ocasionen como consecuencia de esta operación, o por el valor razonable del bien recibido si éste fuese menor.

En el caso de que los bienes recibidos por cobro de créditos, sean bienes vendidos con anterioridad por la empresa, la incorporación de los bienes al activo de la misma se realizará por el coste de producción, o en su caso, por el precio de adquisición, siempre que el importe obtenido por ello en caso de ser vendidos a terceros fuese, como mínimo, equivalente al citado valor.

2.4 Respecto a la activación de gastos financieros, se deberán seguir los criterios generales incluidos en la Norma Novena de la presente Resolución.

2.5 Los costes de indemnización a arrendatarios por rescindir un contrato se contabilizarán como un inmovilizado intangible (costes de adquisición del nuevo contrato), si los ingresos a obtener en la situación conseguida tras la indemnización permitieran recuperar de manera indubitable, al menos, el importe del citado desembolso más las cantidades necesarias para la generación de los futuros ingresos.

De acuerdo con lo indicado, la aplicación de este criterio solo se producirá si:

a) Es posible cuantificar los ingresos netos futuros previsibles a conseguir en la situación posterior a la indemnización.

b) La operación en su conjunto ponga de manifiesto de forma clara y directa un aumento en la generación de ingresos netos futuros con respecto a los que generaría el contrato objeto de rescisión por un importe igual o superior al de la indemnización.

2.6 Los gastos y los ingresos relacionados con las actividades accesorias que pudieran realizarse en los inmuebles, antes o durante el periodo de fabricación o construcción, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza siempre que no sean imprescindibles para poner el activo en condiciones de funcionamiento.

2.7 Cuando se pacte la adquisición de un terreno a cambio de una construcción a realizar en el futuro, el terreno o la parte del mismo que se incorpora al patrimonio de la empresa inmobiliaria se valorará por su valor razonable, o según el valor razonable de la obligación asociada a la entrega de la construcción futura cuando este valor fuera más fiable.

2.8 En relación con las existencias de edificios adquiridos o construidos para venta en multipropiedad, a los efectos de valorar las existencias finales, y por lo tanto calcular el «coste de los edificios vendidos», el coste del edificio se imputará a las unidades o turnos fijos de aprovechamiento mínimos. Al realizar esta imputación se tendrá en cuenta:

a) Que existen días del año que por estar reservados a reparaciones o mantenimiento no pueden ser configurados como turnos de aprovechamiento.

b) Que algunas viviendas concretas no son vendidas en turnos fijos de aprovechamiento, sino que quedan reservadas para alojar a los propietarios o usuarios que no pueden ocupar su vivienda en el turno en que tengan derecho, por averías u otra causa.

c) Puesto que la demanda y el valor comercial de los turnos fijos de aprovechamiento depende de su situación en el calendario, en aplicación del principio de prudencia el coste imputado a los turnos de aprovechamiento de una vivienda o apartamento se distribuirá en proporción al valor inicial de venta de cada uno.

3. Empresas del sector vitivinícola:

3.1 Solares sin edificar y terrenos agrícolas: se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, o permitir la explotación agraria, incluyendo

en este último caso los gastos incurridos de acceso y explanación del terreno, previos a la plantación, siempre que estén íntimamente ligados al valor del terreno y no se identifiquen como un elemento depreciable, en cuyo caso se calificará de acuerdo con su naturaleza; también se incluirán los gastos de inspección, levantamiento de planos y estudios cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición; en ningún caso se incluirá el valor de la plantación, cuyo importe se registrará como un activo independiente.

Los gastos a incurrir durante el periodo de tiempo necesario para recuperar o reparar la productividad inicial del terreno agrícola en el que se cultiva la vid como consecuencia de su utilización durante una serie de ejercicios económicos (entre otros, los de abono, fertilización, aireado de tierra, etc.) se contabilizarán de acuerdo con los criterios generales regulados en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

3.2 Plantaciones y replantaciones: su valoración comprenderá el precio de adquisición o coste de producción de los elementos necesarios para poner en condiciones de explotación agrícola un terreno, propiedad de la empresa, destinado a dicho fin; se pueden citar, entre otros, las cepas, pies, injertos, postes y alambrado para el emparrado de la vid, etcétera, y los elementos que estén íntimamente ligados a la plantación y que tengan carácter de permanencia. Los gastos devengados con anterioridad a la primera cosecha productiva, es decir, desde que la plantación está en condiciones de producir ingresos con regularidad, se incorporarán como mayor valor de la plantación incluyendo, en su caso, los gastos financieros según lo dispuesto en la Norma Novena.

El valor del terreno agrícola no se incluirá como mayor valor de la plantación, figurando como un activo aparte.

3.3 Soleras y criaderas: son los líquidos obtenidos a partir de la uva o de la destilación del vino que son introducidos de forma definitiva en las botas o barricas donde generan el conjunto de organismos («flor» o «madre») que permiten la producción de vinos y derivados vínicos, y por tanto necesarios para poner en condiciones de explotación dichos activos. El coste de producción de soleras y criaderas estará compuesto por el precio de adquisición o coste de producción del mosto, caldo o destilado que introducido en la bota o barrica pierde su naturaleza y pasa a convertirse mediante transformación natural en «flor»; para su determinación se deberá justificar a través de estudios técnicos que permitan su objetivización, teniendo como base la parte del caldo introducido que nunca va a ser expedido como producto vínico para su venta.

También formará parte del coste de producción la amortización de la barrica o bota donde se genera la «flor», por la parte que proporcionalmente le corresponda durante el período de tiempo necesario para su formación, y los demás costes indirectos que durante el proceso de formación de la «flor» sean imputables a su fabricación; tales como la amortización de la parte que corresponda del edificio (bodega) donde permanecen hasta la formación de la «flor», costes de manipulación y adición, etcétera.

En principio, se considera que este activo no se deprecia sistemáticamente, ya que se va regenerando por el propio proceso productivo, y por tanto no será objeto de amortización, sin perjuicio de las posibles pérdidas por deterioro que pudieran corresponderle.

3.4 Existencias de uva y vino o derivados vínicos:

3.4.1 La uva adquirida a proveedores que se incorpora al proceso de vinificación, se valorará por el precio de adquisición, al que deberá adicionarse todos aquellos gastos necesarios hasta su incorporación a la bodega.

En el caso de que la uva utilizada en el proceso de vinificación sea de producción propia, deberá valorarse por el coste de producción, incluyendo los de vendimia o recolección y el transporte hasta la bodega. A estos efectos se tendrá en cuenta lo siguiente:

a) Si se produjeran pérdidas derivadas de las características propias de la explotación agrícola en la producción de la uva, es decir, aquéllas que con carácter

ordinario se generan en dicha producción y son distintas de las calificadas como excepcionales en el punto siguiente, formarán parte del coste de producción de la uva que se obtiene en una unidad homogénea de producción. A estos efectos se entiende por unidad homogénea de producción aquella parcela o conjunto de parcelas en que se produce uva con características coincidentes, ya sea por su utilización final en un determinado producto vínico o porque las condiciones de su cultivo permiten considerarla como un único elemento productivo.

b) Cuando se trate de circunstancias climáticas o adversidades sanitarias incontrolables y de carácter extraordinario serán consideradas, en todo caso, como una pérdida del ejercicio en que se producen, sin perjuicio de lo indicado para las indemnizaciones recibidas de entidades de seguros de acuerdo con lo dispuesto en la Norma Sexta, apartado 3, de la presente Resolución.

c) En todo caso para la valoración de la uva incorporada al proceso de producción del vino se atenderá al coste medio ponderado.

3.4.2 La valoración del vino comprende el precio de adquisición o coste de producción de la uva y demás materias primas incorporadas al proceso de producción, así como los costes directamente imputables (despalillado, prensado, fermentación, descube, mezcla, crianza, embotellado, limpieza, etcétera) más la parte razonable de los indirectos (mantenimiento, amortización de las botas o barricas, etcétera) que se imputan al producto final obtenido.

En ningún caso se incorporarán los gastos generales de administración o dirección así como los de comercialización de la empresa ni los correspondientes a la capacidad productiva ociosa en el período.

3.4.3 Respecto a la activación de gastos financieros, se deberán seguir los criterios generales incluidos en la Norma Novena de la presente Resolución.

4. Federaciones deportivas:

4.1 Gastos incurridos para la organización de acontecimientos deportivos:

La designación de una Federación deportiva como entidad organizadora de un acontecimiento deportivo conlleva el acceso a una actividad de organización de un evento en la que se obtienen como contraprestación ingresos de taquilla y publicidad, entre otros. Así pues, el contrato constituye para la empresa la prestación de un servicio, y en la medida en que no se hayan producido las condiciones para el reconocimiento de ingresos, será un proyecto en curso, siendo aplicables los criterios previstos en esta Resolución para cuantificar el coste de las existencias.

a) Los gastos de comercialización (aquellos en que incurre una entidad para llevar a cabo la comercialización de los productos y que son, por tanto, necesarios para realizar las ventas y entregas de los productos) y los gastos generales de administración o dirección (aquellos en que incurre una entidad para llevar a cabo la gestión, organización o control, no estando relacionados con el ciclo de producción) no formarán parte del coste de producción.

b) No se incluirá dentro del coste de producción aquellos anteriores a la designación ni otros que tengan una naturaleza análoga a gastos de establecimiento.

c) En las existencias de productos en curso que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de generar ingresos por prestaciones de servicios, se incluirán en el coste de producción, los gastos financieros que correspondan a la financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la realización del proyecto.

4.2 Animales deportivos:

1. Las crías destinadas a la actividad deportiva se incluirán en inventario en el momento de su nacimiento, a los efectos de su registro físico, y se valorarán por su coste de producción de acuerdo con los criterios generales recogidos en la presente Resolución.

2. Al cierre de cada ejercicio, las crías se valorarán por la mejor estimación del coste incurrido en su alimentación y cuidado de acuerdo con los criterios generales recogidos en la presente Resolución, hasta la fecha en que según los animales de que se trate reúnan las condiciones precisas para realizar actividades deportivas.

Decimocuarta. *Información a incluir en memoria.*

En la memoria de las cuentas anuales se deberá incluir la siguiente información:

1. Los criterios de imputación de costes indirectos empleados y, en caso de que por razones excepcionales y justificadas se llegaran a modificar dichos criterios, deberán hacerse constar estas razones, indicando la incidencia cuantitativa que producen dichas modificaciones en las cuentas anuales.

2. En su caso, se deberá justificar convenientemente la aplicación del coste estándar y el método de los minoristas 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.

3. Los criterios o indicadores utilizados en la asignación de los costes a la producción conjunta.

4. Los gastos financieros capitalizados como parte del coste de producción de los activos y, en caso de que se haya utilizado, el tipo medio ponderado de interés regulado en el apartado 4 c) de la norma novena de la presente Resolución. En particular deberá explicarse adecuadamente el criterio seguido en relación con las diferencias de cambio y por qué, en su caso, se han considerado un ajuste al tipo de interés.

5. Los métodos de asignación de valor utilizados para valorar las existencias y los períodos empleados en la aplicación de dichos métodos.

6. La influencia de las devoluciones de ventas y de las devoluciones de compras en la valoración de existencias.

7. 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.

Decimoquinta. *Entrada en vigor:*

La presente Resolución se aplicará, sin efectos retroactivos, en la formulación de las cuentas anuales individuales y consolidadas de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

Madrid, 14 de abril de 2015.–La Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ana María Martínez-Pina García.