EE 31 837

Bueno, España ha venido siendo una economía periférica dentro del orden económico mundial y también en Europa. Antes las monedas giraban en torno al marco y por lo tanto las políticas económicas se subordinaban, la política monetaria en concreto se subordinaba a la que practicaba el Bundesbank. La reunificación alemana supuso una subida importante de tipos de interés que trajo sus consecuencias negativas en el caso de España, en el sentido de que tipos de interés altos unidos a la integración dentro del sistema monetario europeo que garantizaba una escala de cambios llevó a que la economía española perdiera competitividad y a las cuatro realizaciones de la pérdida de la moneda.

Ahora ya no es el caso, estamos compartiendo una moneda fuerte, más fuerte que la peseta, el euro, y ello nos ha supuesto, por ejemplo, en la actual coyuntura, creo que una barrera, una protección importante frente a los avatares de la economía internacional. En concreto, y por citar un ejemplo muy reciente, la crisis en Argentina, la grave y gravísima crisis argentina, está teniendo una influencia mínima sobre la economía española, aun a pesar de las importantísimas inversiones que tiene España en ese país. En el caso de no haber estado integrados dentro de esta moneda, las repercusiones hubieran sido amplificadas.

Se puede decir, Luz Fuentes, que el euro también ha tenido influencia en el comportamiento de la economía española, en los principales indicadores, y sobre todo en el crecimiento que hemos experimentado en estos años. Pues yo creo que sí, evidentemente. Antes crecíamos de una manera sincopada, es decir, había unos periodos de un crecimiento más importante que el del resto de las economías europeas, la economía se recalentaba, puesto que aumentaba la inflación, y por lo tanto entrábamos en una recesión más severa que la del resto de las economías.

Ahora estamos creciendo con unas tasas de inflación moderadas, lo cual permite que no se recalite la economía, que no se pierda competitividad, y que por lo tanto sean unas tasas de crecimiento más sostenidas en el tiempo. Además, la introducción de competitividad, liberalización de sectores, etc., en la economía española, está haciendo que nuestro crecimiento sea diferencialmente algo superior, con una cierta distancia, al crecimiento de otras economías europeas. Estoy pensando en el caso de Alemania o Francia, por ejemplo.

Y ya para terminar, un aspecto más práctico, relacionado con el Tesoro. ¿Cómo ha afectado al Tesoro la creación del Banco Central Europeo y no tener la posibilidad de tener descubiertos frente al Banco de España? Bueno, pues aquí se ha introducido un factor diferencial respecto al resto de entidades productivas o entidades que tienen relación con la banca. Cualquier empresa puede tener descubiertos pagando el correspondiente interés frente a su banco.

El Tesoro está prohibido por la Ley de Autonomía del Banco de España y con la creación del Banco Central Europeo, de tener descubiertos incluso de un día para otro frente al Banco de España. Ese reto se ha superado con notable éxito. Mantenemos una liquidez excedentaria en

nuestro saldo en el Banco de España y también ha llevado a que esos excedentes de liquidez se subasten, se saquen al mercado, se tomen por parte de los operadores del mercado de dinero mediante subastas de liquidez mensuales que cada vez han ido dando una mayor rentabilidad al Estado, al Tesoro, son subastas mensuales, pero que diariamente se saca a partir de las 2 de la tarde el saldo que existe en el Banco de España para retornar al día siguiente a las 7 de la mañana.

Bueno, pues esto va a suponer este año que es el primero, empezamos en febrero, al final de ejercicio unos ingresos financieros derivados de estas operaciones de subasta de liquidez de en torno a 53.000 millones de pesetas, que es una cifra nada despreciable y que en consecuencia ha supuesto una rentabilización de los fondos que por otra parte no es que antes no se hiciera, antes la rentabilización la hacía el Banco de España, pero en este caso es el propio Tesoro el que saca los fondos al sistema y que por lo tanto colaboramos de una manera activa a dar liquidez al sistema. Bien, pues muchas gracias, Luis Fuentes, recordamos que es subdirector general de Gestión de Cobros y Pagos del Estado y hoy nos ha acompañado en Revista de Economía, en el microespacio Euro la cuenta atrás. Gracias, Luis Fuentes.

Muchísimas gracias a ustedes. Y la próxima semana en este microespacio hablaremos de las empresas españolas y su adaptación a la nueva moneda. Si quieren hacernos llegar alguna pregunta sobre el euro, pueden hacerlo en la dirección de correo electrónico y cubillo, con B y con L, arroba pas.uned.es. Les recuerdo también el teléfono general de información sobre el euro, 901 11 20 02, y las direcciones en internet donde pueden acceder a muchísima información sobre el euro que les puede resultar de interés tanto como ciudadanos como alumnos de la Facultad de Económicas y Empresariales que estén interesados en este tema.

Son la dirección de la Sociedad Estatal de Transición al Euro, www.euro.mineco.es. La dirección del Banco de España, bde.es. Y la dirección del Banco Central Europeo, euro.ecb.int. Y esta noche en Revista Economía vamos a hablar también de la contabilidad del área de asistencias. Este tema nos va a ocupar en los próximos 25 minutos. La determinación del coste de producción de los bienes elaborados por la propia empresa es un factor de enorme importancia, especialmente en las empresas industriales.

El Plan General de Contabilidad reservaba la norma de valoración número 13 para establecer el tratamiento contable de las asistencias, pero posteriormente se ha visto la necesidad de completar y actualizar esa normativa. Diez años después, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, emitió la resolución de 9 de mayo de 2000 por la que se establecen los criterios para la determinación del coste de producción. Estos criterios afectan a las asistencias y también a la determinación del coste de producción de los elementos del inmovilizado fabricados por la propia empresa.

Las profesoras del Departamento de Economía de la Empresa y Contabilidad de la Facultad de Económicas de la UNED, Paloma del Campo, Teresa Herrador y Ana Segovia, nos acompañan en Revista Economía para intentar esbozar los principales contenidos de esta reciente norma.

Buenas noches a las tres y muchas gracias. Buenas noches.

En primer lugar, profesora Ana Segovia, ¿nos puede explicar cuál es el ámbito de aplicación de esta norma que vamos a tratar esta noche? Sí, son dos los marcos sobre los que esta norma es aplicable. Por una parte debe aplicarse para determinar el coste de producción de los diferentes productos, tanto bienes como servicios, que estén comprendidos en las existencias que sean fabricadas o elaboradas por la propia empresa. Y, en segundo lugar, es aplicable para determinar también el coste de producción de los elementos del inmovilizado que también sean construidos por la propia entidad.

Muy bien. Teresa Herrador, vamos a pasarle la palabra a usted. ¿Nos puede aclarar si en esta nueva resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha variado de alguna forma el concepto de lo que se entiende por coste de producción? Bueno, en esencia el concepto no ha variado, ya que el coste de producción se sigue calculando de la misma forma.

Se suma el precio adquisición de las materias primas y otros materiales consumibles necesarios para la fabricación, más los costes directamente imputables y más una parte de los costes indirectos que, razonablemente, corresponda imputar a la producción en curso, tal y como ya se especificaba en el Plan General de Contabilidad. Sí, y pasamos ahora a aclarar también otro aspecto importante, la clasificación de costes que se utiliza en la resolución y que sirve para determinar el coste de producción. Paloma del Campo.

Muy bien, pues nada. En la exposición de esta resolución se ha tomado como opción la clasificación de los costes que los diferencia entre costes directos y costes indirectos. La diferencia existente entre ambos radica en que los primeros pueden ser asignados a un producto en concreto, mientras que los segundos no poseen esta característica, y esto nos lleva a que necesitamos establecer unos criterios de distribución para su imputación al producto.

Por profundizar un poquitín más, por aclararlo también un poco más, pues diremos que las diferencias entre ellas son que los costes directos son aquellos que se derivan de los recursos cuyo consumo se puede medir y asignar de una forma inequívoca a un determinado producto. Estaríamos en el caso, por ejemplo, de la materia prima, y los costes indirectos, sin embargo, no cumplen este requisito. Se derivan de recursos que se consumen en general en el proceso productivo o en el proceso de elaboración o construcción de los bienes y que afectan a un conjunto de actividades.

De ahí que necesitemos establecer unos criterios específicos para medir la cantidad consumida por cada unidad de producto de estos costes. ¿Y contempla la norma algunas peculiaridades en cuanto a la asignación de costes? Sí, pues hay algunas situaciones que se derivan y que provocan la asignación de los costes que se derivan de ellas. Por ejemplo, cuando existan correcciones valorativas que son reversibles, es lo que nosotros en el ámbito de la contabilidad llamamos o conocemos por provisiones, y que se afectan a elementos patrimoniales utilizados en la fabricación de productos.

En este caso, estos no se tomarán en consideración a efectos de la determinación del coste de producción. ¿Por qué? Porque se estima o se considera que tienen una característica temporal. También hay que considerar que los elementos patrimoniales en la fabricación del producto que se han financiado mediante una subvención.

En ese caso, los costes asignados que se derivan de este elemento, no se minorarán en el importe imputable a dicha subvención y, por tanto, se salvaguarda o se intenta salvaguardar en este punto el hecho de que, con carácter general, la forma de financiar un bien no afecte a su precio de adquisición o al coste de producción. Y, por último, si existe un valor residual negativo, pues hay que tenerlo en cuenta. Un valor residual negativo en los elementos de inmovilizado empleados para la fabricación deberá ser tenido en cuenta para la determinación del coste de producción, puesto que este valor residual negativo se pondrá de manifiesto a lo largo de la vida útil de ese inmovilizado.

¿Nos puede explicar también los criterios que deben aplicarse para la imputación de los costes indirectos? La característica que deben reunir estos criterios es que deben ser, ante todo, racionales. ¿Cómo conseguimos criterios racionales y razonables? Para eso, la norma estipula una serie de orientaciones. Por ejemplo, se deberán determinar de forma específica los costes indirectos que deben ser asignados al ámbito de la fabricación de la empresa.

Y aquí se incluirían los costes que llamamos de control de calidad y también los que son de administración específicos de un determinado proceso de fabricación. Estos costes indirectos se imputarán como mayor importe del coste del producto. Esto implica que en el ámbito de la empresa hay que diferenciar distintos subámbitos, el de la fabricación, el de la administración, el de la comercialización.

Lo que en ningún caso formará parte del coste de producción del producto son los gastos generales de administración de la empresa, los que llamamos gastos de dirección. Y lo que se denominan costes de subactividad también forman parte del coste de producción que estamos comentando. Pues no, es decir que en ningún caso los costes de subactividad se han de tener en cuenta para la determinación de la magnitud del coste de producción.

La subactividad, se entiende, va a recoger aquellos costes en los que incurre una empresa por la infrautilización de su capacidad productiva prevista como normal, por lo que deben ser imputados con carácter general el resultado del ejercicio. Y así se han de tratar, por lo tanto, esos costes hay que separarlos cuando determinemos el coste de producción del producto, porque no lo integrarán. Vamos a hablar de otros casos concretos dentro de este tema.

En ocasiones ocurre que en el proceso de fabricación la entidad fabrica o elabora al mismo tiempo más de un producto. En estos casos podría surgir la problemática de que algunos costes sean globales, es decir, que no sean imputables a un producto en concreto. ¿Prevé la norma la solución para este problema, Ana Segovia? Pues sí, efectivamente prevé algunas soluciones.

El tema que planteas es lo que se denomina producción conjunta. Y cuando esto ocurre, es decir, cuando la asignación de los costes no es imputable a un producto en concreto, pues entonces la empresa deberá asignarlos basándose en criterios que sean lo más objetivos posibles. Pero para no dejar este tema tan abierto, pues la norma ofrece una orientación, y es que la empresa debe intentar que los costes imputados a cada producto sean proporcionales al valor neto de mercado o de realización de dicho producto.

Y siempre se tiene que señalar en la memoria los criterios que han sido utilizados para realizar esa asignación. Sí, también puede ocurrir en algunas ocasiones que las empresas en sus procesos productivos obtengan subproductos, residuos o materiales recuperados. ¿Cómo se valoran estos productos? Bueno, pues en estos casos la norma apunta a la misma solución que acabamos de comentar para la producción conjunta.

Y únicamente en aquellos casos en los que la valoración de estos productos sea de importancia secundaria, pues estos subproductos, residuos y materiales recuperados se pueden valorar por su valor neto de realización o por su precio de reposición, según corresponda. Y además, cuando se opta por esta segunda alternativa, pues el importe que resulta siempre debe ser deducido del coste de los productos principales. Como ya nos han comentado, los conceptos del coste de producción no se habían modificado, pero sí se han introducido ciertas aclaraciones sobre las mermas que se pueden producir durante el proceso productivo.

En este sentido, Teresa Herrador, ¿cuál es la postura que sostiene el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC, a través de esta norma? Pues la postura que ha adoptado el ICAC a través de esta norma es regular o permitir, mejor dicho, que las mermas que se produzcan durante el proceso de fabricación, mientras el producto esté todavía pendiente de terminar, se pueden incorporar al coste de producción. Sin embargo, se aclara también en esta norma que no sucede lo mismo cuando el producto se trate de una existencia o de un inmovilizado en curso esté ya terminado. En este caso, si está terminado, no se pueden capitalizar las mermas y deberán tratarse como una pérdida del ejercicio en el que se hayan ocasionado.

Y, por lo tanto, el registro contable será hacer una rectificación a través de la modificación del valor de las existencias finales. Sí, hay otra cuestión que también tiene interés conocer. Si los gastos de comercialización y aquellos en los que se incurre después de producirse la venta, forman también parte del coste de producción, Paloma del Campo.

Pues he de decir que tampoco forman parte del coste de producción del producto, porque en la medida en que se trata de costes que no se corresponden con el periodo de fabricación. ¿Qué entendemos por gastos de comercialización? Son todos 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 o las entregas de esos productos. ¿Qué se englobaría, qué podríamos discernir dentro de este gran apartado de gastos de comercialización? Por ejemplo, las comisiones de ventas.

Son gastos en los que una empresa incurre necesariamente para vender. Bueno, pues estas

comisiones de ventas no integran el coste de producción del producto, se imputarán, por tanto, al ejercicio en que se devenguen los ingresos producidos por dichas ventas. Otro tipo de gastos que se engloban dentro de los gastos de comercialización serían los gastos posteriores a la venta del producto, que se ocasionan por las devoluciones de ventas, por las garantías de reparación, por las revisiones y por otros conceptos que pueden ser análogos a los descritos, y también por las dotaciones a las provisiones para otras operaciones de tráfico, que es una terminología claramente contable, que los que estamos moviéndonos en este mundo sabemos perfectamente a qué se refieren, tampoco formarán parte del coste de producción del producto.

Y en cuanto a los gastos o al tratamiento previsto para los gastos en los que incurre una empresa para llevar a cabo la gestión de la misma, pero que no están relacionados con el ciclo productivo, ¿cómo se tratan, Ana Segovia? Bueno, pues estos gastos a los que haces referencia y que ya había apuntado la profesora Paloma del Campo antes, es lo que se denominan gastos generales de administración o de dirección de empresa, y aquí la normativa es muy clara, porque establece que no pueden formar parte en ningún caso del coste de producción del producto, es decir, nunca deben incluirse como mayor coste de producción. Cosa diferente ocurre con los gastos o con los costes de administración que en la medida que sean específicos de un determinado proceso de fabricación, estos sí deberán asignarse al coste de producción. Nos queda hablar de los gastos financieros, Teresa Herrador.

¿Se ha producido alguna modificación en esta norma? Pues sí, debemos destacar que en esta norma se permite la incorporación de gastos financieros como mayor valor del coste de producción para las existencias en curso de fabricación, pero para aquellas cuyo ciclo de fabricación sea lo que denomina la norma ciclo largo. Y se entiende, se aclara la propia norma, que se entiende como ciclo de producción largo aquel que supere un año, siempre y cuando, por supuesto, estos gastos financieros se hayan devengado antes de que las existencias estén terminadas, es decir, antes de que estén destinadas para el consumo final. En la norma también se aclara que el periodo, que la forma de computar el periodo para calcular si una existencia es de ciclo largo o de ciclo corto, será sin incluir las interrupciones que se puedan producir, es decir, considerando el periodo de producción normal o habitual de esas existencias.

Además, también se han incluido una serie de aclaraciones relativas a la capitalización o las condiciones, mejor dicho, de capitalización de gastos financieros, y todas ellas relativas a la consideración de las fuentes de financiación de las existencias o inmovilizadas en curso que se está fabricando. En este sentido, la norma nos indica que, en primer lugar, se considerarán las fuentes de financiación ajenas específicas e imputables al producto en curso, cuyos gastos financieros, por supuesto, se pueden capitalizar. Quería matizar solo que, en segundo lugar, se indica que, además de estas fuentes financieras específicas y ajenas, se tiene que imputar una parte proporcional de los fondos propios de la empresa, una vez deducido el punto anterior, y estos gastos nunca van a ser capitalizables.

Y, en tercer y último lugar, se debe considerar también la financiación ajena no comercial que debe imputarse proporcionalmente, una vez deducida el primer punto y el segundo, y cuyos gastos financieros sí se deben o se pueden capitalizar. Les recuerdo que, en Revista de Economía, estamos hablando esta noche de la contabilidad del área de existencias, y específicamente de la resolución de 9 de mayo de 2000 por la que se establecen los criterios para la determinación del coste de producción. Vamos a seguir hablando de este tema.

¿Qué hay de nuevo en esta resolución, Paloma del Campo, respecto a las diferencias de cambio con una moneda distinta, con el euro? Si tomamos como referencia la norma que nos está sirviendo como horizonte promulgada en 1990, el Plan General de Contabilidad, lo único que se ha producido de diferente ahora con esta es que se ha ampliado su ámbito de aplicación, el tratamiento de las diferencias de cambio en moneda distinta del euro a las existencias de ciclo largo de fabricación. Esa es, con respecto a este tema, la única modificación importante. He de decir que, por aplicación del principio del precio de adquisición, las diferencias de cambio en moneda distinta del euro no deben considerarse como rectificaciones del coste de producción del inmovilizado o de las existencias, debemos dejarlas aparte.

No obstante, la norma también prevé algunas excepciones a esto, y permite que se incorporen, como mayor coste de producción, siempre que se cumplan una serie de características en las que no voy a entrar, porque no se separan en absoluto de lo que prescribe la norma general del Plan General de Contabilidad. Otro aspecto también que tiene trascendencia en este tema son los métodos de valoración de las existencias. Con la promulgación de esta norma, ¿ha cambiado algo lo establecido por la norma anterior que estamos comentando en la Segovia? En este punto sí que existen algunas novedades que voy a intentar resumir.

Comenzando con los métodos de valoración, en la norma de valoración número 13 del Plan General de Contabilidad sobre Existencias, se adoptaba, al igual que se establece con esta normativa, con carácter general, el método del precio medio ponderado o coste medio ponderado, siempre que el precio de adquisición o coste de producción de cada existencia no sea identificable de una forma individualizada. Pero, además, se pueden utilizar los métodos FIFO y el método LIFO, que tampoco me voy a detener a explicar, puesto que, como comentaba antes la profesora del campo, de todos conocido por los contables, decía que se podían utilizar los métodos FIFO y LIFO u otro método análogo, siempre que se cumplan dos condiciones. Primero, que la empresa lo considere más conveniente para su gestión.

Y, además, la segunda condición sería que, mediante la utilización de alguno de estos métodos, la valoración obtenida permita conseguir el objetivo último de imagen fiel. En cualquier caso, si la empresa, y esto sí que lo especifica la normativa, si la empresa decide aplicar el método LIFO, entonces deberá informar en la memoria sobre la diferencia de valoración de las existencias respecto a la valoración que se deduciría de haber aplicado el método del precio medio ponderado. También indica la norma expresamente que no se admite el empleo del coste estándar para valorar las existencias, excepto si, por aplicación del principio de importancia relativa, este hecho no supusiera diferencias significativas respecto a los métodos permitidos

en la presente normativa.

Una última referencia a los métodos de valoración de las existencias es que la norma obliga a la empresa a concretar el momento temporal de aplicación de los métodos de ordenación para las entradas y para las salidas, informando también de ello en la memoria. Ya para terminar, otro aspecto importante es la referencia que se realiza en esta resolución a las devoluciones de compras y de ventas y a los Rappels sobre compras y sobre ventas, que también voy a intentar resumir. Las devoluciones de compras se imputarán como menor valor de las existencias objeto de devolución.

Los Rappels por compras y también los descuentos originados por incumplimiento de las condiciones del pedido que sean posteriores a la factura se deben imputar como menor valor de las existencias a las que correspondan, siempre que se sepa a qué existencias deben ser imputados estos Rappels y estos descuentos. Y también la incorporación al inventario de la empresa de las existencias procedentes de las devoluciones de ventas. En este caso, esta incorporación se debe realizar por el precio de adquisición o coste de producción que corresponda, excepto, dice la norma, cuando su valor de mercado fuera inferior al citado precio.

Y en este caso, las existencias se registrarían por dicho importe. Y, para finalizar, la normativa aboga, al igual que lo hacía ya antes, por la uniformidad en la aplicación de los métodos de valoración de las existencias. Y, Teresa Herrador, ya para completar un poco este estudio que estamos haciendo de esta resolución del ICAP, debemos hablar de las correcciones.

¿Cómo se contemplan las correcciones de valor de las existencias o inmovilizados? Pues se siguen contemplando tal y como estaban reguladas antes, en el sentido de que se indica en la norma que se deberá dotar una provisión en el caso de que el precio de adquisición o coste de producción sea, perdón, cuando se cierre el ejercicio, el valor de mercado sea inferior al precio de adquisición o coste de producción. Esto ya estaba previsto y, en ese caso, pues se procedía, como ha indicado la profesora Paloma del Campo, a lo que en contabilidad se denomina dotar una provisión. Esto para el caso de las pérdidas de carácter reversible.

Si la pérdida es irreversible, pues la norma matiza que esto también estaba regulado anteriormente, que se deberá rebajar directamente dicha pérdida del valor contable de las existencias o inmovilizados en curso. Se introduce en la norma una serie de matizaciones curiosas respecto a lo que debe entenderse por valor de mercado en cada caso. Para las materias primas se indica que existen dos posibilidades.

Si estas materias primas se van a incorporar al proceso productivo, pues se entiende por valor de mercado el coste de reposición. Si no se van a incorporar al proceso productivo, el valor de mercado se considerará el valor neto de realización de dichas existencias. En el caso de mercaderías y productos terminados, nos indican también en la norma que el valor de mercado será el valor de realización de dichas existencias, una vez deducidos los gastos de comercialización a los que también hemos aludido ya en este programa.

Y, por último, para los productos en curso, el valor de mercado que se considerará será el valor de mercado de los productos terminados, deducidos los gastos de comercialización que acabamos de comentar, y, además, toda la parte de costes de producción pendientes de incurrir o pendientes de producirse. Y para finalizar, comentar que solo se hace una serie de matizaciones más en la norma respecto a lo que se tiene que entender por precio de reposición, valor neto de realización y valor de realización. Finalizamos aquí el resumen que hoy nos han hecho las profesoras de nuestra facultad del Departamento de Economía de la Empresa y Contabilidad, Paloma del Campo, Teresa Herrador y Ana Segovia, sobre la resolución de 9 de mayo de 2000 por la que se establecen los criterios para la determinación del coste de producción.

Gracias a las tres y hasta otra ocasión. Hasta pronto. En este punto vamos a despedir ya Revista de Economía.

Antes, quiero recordarles la dirección en internet del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC. Es www.icac.mineco.es. Y la semana que viene, hablaremos de la cumbre de la Organización Mundial del Comercio, que concluye el próximo día 13 de noviembre en Catar. También hablaremos de la adaptación de las empresas al euro y de la contribución del sistema financiero al desarrollo regional.

En especial, haremos un análisis de la realidad española. Nada más, hasta el sábado próximo a las 10 y 10 de la noche en Radio Nacional de España, Radio 3, en Revista de Economía. ¡Feliz noche!