

Análisis práctico de la consulta de contabilidad 1 del BOICAC 113, de marzo de 2018

María Pilar García Giménez

Profesora del CEF.-

Extracto

Aplicación práctica de la consulta 1 del BOICAC 113, de marzo de 2018, la cual versa sobre la valoración de los residuos que obtiene una empresa en la prestación de un servicio y que posteriormente utiliza como materia prima en la elaboración de un producto. En la consulta se pregunta cuál es el importe por el que se deben incorporar los residuos al balance de la empresa.



Consulta 1

Sobre la valoración de los residuos que obtiene una empresa en la prestación de un servicio.

Respuesta

Una empresa recibe una contraprestación e incurre en una serie de gastos (mano de obra y transporte) por prestar el servicio de retirada de residuos a otras empresas, que posteriormente utiliza como materia prima en la elaboración de un producto. En la consulta se pregunta cuál es el importe por el que se deben incorporar los residuos al balance de la empresa.

En la Norma Quinta de la 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, se tratan 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, en los siguientes términos:

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 rea-

lizable, 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.

Por lo tanto, en la medida en que los residuos se obtienen del proceso de prestación del servicio, de acuerdo con el criterio que se ha reproducido, la empresa los incorporará al activo por su valor neto realizable, importe que se deducirá del coste de prestación del servicio.

Ejemplo 1

La empresa Larga vida a la almendra tiene como actividad la prestación de servicios de recogida de cáscaras de almendras a otras empresas dedicadas al procesado de almendras para realizar productos alimenticios. Con las cáscaras recogidas y una vez molidas, la empresa produce un material plástico que se utiliza para la elaboración de juguetes, ya que permite obtener productos de aspecto similar a la madera gracias a la técnica del rotomoldeo.

Para la prestación del servicio de recogida de las cáscaras, la empresa Larga vida a la almendra utiliza los servicios de varios trabajadores, lo que supone un coste de personal de 200.000 euros. El servicio de transporte lo realiza mediante camiones propios, que se amortizan anualmente por valor de 50.000 euros. Además, el combustible utilizado supone unos 15.000 euros.

Por el servicio de recogida de las cáscaras de almendra, la empresa ha facturado 535.000 euros. Las toneladas recogidas durante el año han sido 1.500. El valor razonable que se asigna a la cáscara de almendra en el mercado es de 70 euros por tonelada.

Al final del año, quedan en el almacén 400 toneladas de cáscara de almendra sin tratar.

Se pide:

Contabilizar las anteriores operaciones.

**Solución**

Los costes de prestación del servicio son:

Mano de obra	200.000
Suministros	15.000
Amortización del camión	50.000
Valor neto realizable de las toneladas recogidas (1.500 × 70)	-105.000
Coste de prestación del servicio	160.000

En la prestación del servicio se obtienen 1.500 toneladas de cáscaras de almendra, según lo dispuesto en la consulta, se deducen del coste de prestación del servicio.

Precio de venta de prestación del servicio de recogida	535.000
Coste de prestación del servicio	160.000
Margen bruto	375.000

Por la mano de obra:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	200.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		200.000

Por los suministros:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
628	Suministros	15.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.000

Por la amortización de los camiones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	50.000	



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		50.000

Por la facturación por el servicio prestado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	535.000	
705	Prestación de servicios		535.000

Por las existencias finales de cáscaras de almendras:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas (400 × 70)	28.000	
611	Variación de existencias de materias primas		28.000

Las existencias finales de cáscaras de almendras se valoran a su valor razonable en el activo del balance, según se establece en la contestación a la consulta.

Vamos a comparar el ejemplo anterior con otra situación en la que el residuo lo obtenga la empresa derivado de su actividad productiva.

Ejemplo 2

La sociedad anónima Quépós desarrolla el producto X, habiendo comenzado y terminado en el año 20X5 10.000 unidades de producto. Para la fabricación de este producto utiliza únicamente una instalación cuyo precio de coste fue de 100.000 euros. La vida útil de la instalación es de 5 años amortizándose la misma por el procedimiento lineal.

Los costes fijos del proceso son únicamente los derivados de la amortización de la máquina siendo los costes variables los siguientes:

- Consumos de materias primas: 20.000 kg a 2 euros/kg.
- Mano de obra directa: 100.000 euros.
- Energía eléctrica: 10.000 euros.



La empresa desea determinar los costes de producción sabiendo que en el proceso de producción se han obtenido residuos de escaso valor individual pero que son susceptibles de venta a una empresa de recogida de residuos industriales. El precio de venta de los 2.000 kg de residuos, que al cierre del ejercicio se encuentran en los almacenes de la empresa es de 1.200 euros, si bien los gastos de transporte hasta los almacenes de la empresa compradora son por cuenta de la sociedad Quepós y ascenderán a 200 euros.

Se pide:

Determinar el valor de la producción del año y el de las existencias finales de producto X sabiendo que al cierre quedan 5.000 unidades en el almacén. Los sueldos y salarios se pagan por bancos. El resto de gastos quedan pendientes de pago.

Solución

Coste de producción		169.000
+Costes directos	150.000	
Materias primas	40.000	
Mano de obra	100.000	
Energía	10.000	
+Costes indirectos	20.000	
Amortización (100.000/5)	20.000	
-Valor neto de realización de los residuos	-1.000	
Coste unitario de producción (169.000/10.000)		16,9
Valor de las existencias finales de productos terminados		84.500
(5.000 × 16,9)		

En este ejemplo, el residuo se obtiene en el proceso de producción del producto X. La valoración del residuo es secundaria teniendo en cuenta el coste total de fabricación: $(1.000/170.000) \times 100 = 0,5882\%$. Pero como puede venderse, se valora por el valor neto realizable y, por lo tanto, lo restamos del coste del producto principal.

Por la compra de las materias primas:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas	40.000	



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
400	Proveedores		40.000

Por la mano de obra:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

Por la energía eléctrica:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
628	Suministros	10.000	
410	Acreedores por prestación de servicios		10.000

Por la dotación a la amortización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	20.000	
2815	Amortización acumulada de instalaciones técnicas		20.000

Al cierre del ejercicio, por las existencias de productos terminados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados	84.500	
712	Variación de existencias de productos terminados		84.500

Por las existencias de residuos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
365	Residuos	1.000	

▶



Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
▶			
713	Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados		1.000

Tanto en el caso planteado en la consulta (ejemplo 1), como el residuo que se obtiene en el proceso de producción, el tratamiento contable es el mismo, es decir, se deduce del coste de producción del servicio o del producto terminado. Los gastos se contabilizan en sus cuentas correspondientes por naturaleza y la aparición de las existencias en el balance se registra al final del ejercicio por el valor que tengan las existencias finales.

