

## RESOLUCIÓN DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS POR LA QUE SE ESTABLECEN CRITERIOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL COSTE DE PRODUCCIÓN (IV)

**Javier Romano Aparicio**

*Profesor del CEF*

---

### EXTRACTO

El pasado 23 de abril de 2015 se publicó en el Boletín Oficial del Estado 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.

La resolución trata 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.

En esta última parte se trata el estudio de las diferencias de cambio producidas en la financiación con moneda extranjera, los métodos de valoración de las existencias y el tratamiento de los servicios en curso cuando se valoran como existencias.

**Palabras claves:** diferencias de cambio y moneda extranjera.

---

## RESOLUTION OF INSTITUTE OF ACCOUNTING AND AUDIT BY ESTABLISHING CRITERIA FOR DETERMINING THE COST OF PRODUCTION (IV)

---

### ABSTRACT

Last April 23, 2015 the Resolution of the Institute of Accounting and Account audit by which criteria are established for the determination of the cost of production was published in the Official Bulletin of the State.

The resolution tries to delimit and establish the criteria to quantify the cost of production, by means of the development of the above-mentioned procedure of record and valuation of the PGC and, at the same time, to gather and clarify the criteria to determine the cost of production included in the different sectorial adjustments of the PGC and in the resolutions and consultations issued by this Institute.

In the latter part there treats itself the study of the differences of change produced in the financing with foreign currency, the methods of valuation of the stock and the treatment of the services in process when they are valued as stock.

**Keywords:** exchange differences and foreign currency.

---

---

**Sumario**

- 10. Diferencias de cambio en moneda extranjera
- 11. Métodos de valoración de las existencias
  - 11.1. Método del coste medio ponderado
  - 11.2. FIFO (primera entrada, primera salida)
  - 11.3. Aplicación de los métodos
- 12. Coste de las existencias en la prestación de servicios

## 10. DIFERENCIAS DE CAMBIO EN MONEDA EXTRANJERA

Las diferencias de cambio en moneda extranjera cuando deban imputarse a resultados se registran en las cuentas:

- 668, «Diferencias negativas de cambio».
- 768, «Diferencias positivas de cambio».

La resolución señala que 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 periodo de construcción del inmovilizado o de fabricación de las existencias sea superior a 12 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.

### EJEMPLO 23

La empresa Tabares, SA inicia la construcción de una nueva sede social al inicio del año 20X15 en un periodo previsto de dos años. La financiación se realiza mediante un préstamo promotor cuyo límite es de 1.000.000 de dólares. El préstamo se obtiene el 1 de enero de 20X15 y no tiene gastos de apertura, devengando unos intereses del 3 % anual por las can-

.../...

.../...

tidades dispuestas con vencimiento los días 30 de junio y 31 de diciembre de cada año. El vencimiento del préstamo es a tres años.

La primera certificación de obra se recibe en 30 de junio de 20X15 ascendiendo a 300.000 euros que son satisfechos con cargo a la cuenta del préstamo.

La segunda certificación se recibe el 1 de diciembre de 20X15 por 324.800 euros y su importe se paga con una segunda disposición del préstamo.

Los tipos de cambio han sido los siguientes:

Fechas	Tipos de cambio
01-01-20X15	1 \$ = 1 €
30-06-20X15	1 \$ = 1,2 €
01-12-20X15	1 \$ = 1,16 €
31-12-20X15	1 \$ = 1,18 €

Se pide:

Contabilizar las operaciones que procedan hasta el 31 de diciembre de 20X15.

**Solución**

En principio los intereses devengados por esta deuda se han de incorporar como mayor valor del inmovilizado ya que:

- Proceden de deudas específicas para la construcción de inmovilizado.
- El periodo de construcción es superior a un año.

*1 de enero de 20X15*

Por la formalización del préstamo no procede asiento alguno, ya que se trata de un préstamo de disposición gradual en el que el pasivo se registrará a medida que se utilicen fondos del mismo.

*30 de junio de 20X15*

En esta fecha se recibe y paga con cargo a la póliza la primera certificación que se recibe en el mismo momento. Tanto las instalaciones en curso (partida no monetaria) como las

.../...

.../...

deudas que las financian (partida monetaria) se valoran inicialmente por el tipo de cambio del día de la operación, según establece la NRV 11.<sup>a</sup> del PGC «Moneda extranjera».

300.000 €/1

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
232	Construcciones en curso .....	300.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito ..... (250.000 \$ × 1,2 €//\$)		300.000

En relación con los intereses al no haber dispuesto a la fecha de cantidad alguna del préstamo tampoco se ha devengado cantidad alguna por lo que no procede asiento contable.

1 de diciembre de 20X15

Por la segunda certificación y su pago:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
232	Construcciones en curso .....	324.800	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito ..... (280.000 \$ × 1,16 €//\$)		324.800

31 de diciembre de 20X15

Por el devengo de los intereses y su pago, puesto que el vencimiento es en esta fecha, aplicando el tipo de cambio de la fecha de cierre:

250.000 × 3% × 6/12 × 1,18 .....	4.425
280.000 × 3% × 1/12 × 1,18 .....	826
Total .....	5.251

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	5.251	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		5.251

.../...

.../...

Estos intereses deben capitalizarse como mayor valor del inmovilizado en curso, ya que cuando se necesita 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.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
232	Construcciones en curso .....	5.251	
764	Incorporación al activo de gastos financieros .....		5.251

Por otro lado, la NRV 11.<sup>a</sup> «Moneda extranjera» del PGC establece que para la valoración de las partidas monetarias (las deudas son una partida monetaria) al cierre del ejercicio se valorarán aplicando el tipo de cambio de cierre, entendido como el tipo de cambio medio de contado, existente en esa fecha.

Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan.

Valor contable de la deuda .....	624.800
Valor al tipo de cambio de cierre [(280.000 \$ + 250.000 \$) × 1,18] .....	625.400
Incremento de la deuda .....	600

El tratamiento general de esta diferencia sería llevarla a resultados mediante el siguiente asiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
668	Diferencias negativas de cambio .....	600	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		600

Sin embargo, en este caso, al cumplirse las condiciones establecidas por la resolución:

- Diferencia generada por deudas utilizadas inequívocamente para la producción del inmovilizado.
- Periodo de construcción del inmovilizado superior a 12 meses.
- La variación se ha producido antes de la entrada en funcionamiento del inmovilizado.

.../...

.../...

Se integrarán como valor del mismo por lo que el asiento a realizar será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	600	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		600

## 11. MÉTODOS DE VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS

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.

### EJEMPLO 24

La empresa Maquinista, SA dedicada a la compraventa de maquinaria ha adquirido durante el último ejercicio las siguientes máquinas: máquina modelo A por 2.500 u.m.; máquina modelo B por 3.000 u.m. y máquina modelo C por 4.000 u.m. y que ha sido vendida por 5.500 u.m. El valor de las existencias iniciales era de 4.280 u.m. y también han sido vendidas durante el ejercicio.

### **Solución**

Al cierre del ejercicio, los asientos en relación con las existencias son los siguientes:

Por la eliminación de las existencias iniciales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías .....	4.280	
300	Mercaderías .....		4.280

.../...

.../...

Las existencias finales están formadas por unidades perfectamente identificables: las máquinas A y B cuyos costes fueron 2.500 y 3.000 respectivamente, por lo que el valor total es de 5.500 u.m.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías .....	5.500	
610	Variación de existencias de mercaderías .....		5.500

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.

### 11.1. MÉTODO DEL COSTE MEDIO PONDERADO

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.

#### EJEMPLO 25

Durante el ejercicio 20X1 Tomys, SA ha efectuado las siguientes transacciones, relativas a un determinado tipo de neumáticos que a efectos de valoración se consideran existencias no identificables:

1. Al comienzo del periodo, cuenta con 100 unidades valoradas a 100 u.m./unidad.
2. En febrero, compra 100 unidades a 100 u.m./unidad, con unos gastos de transporte y almacén que ascienden a 2 u.m./unidad.
3. En marzo, vende 150 unidades a 170 u.m./unidad.

.../...

.../...

4. En julio, compra 200 unidades a 103 u.m./unidad.
5. En septiembre, vende 100 unidades a 190 u.m./unidad.
6. En diciembre, compra 200 unidades a 105 u.m./unidad, ya incluidos los gastos de transporte.

### Solución

En estos casos al ser existencias no identificables la valoración se hace por el método del coste medio ponderado (por defecto es el recomendado del PGC) o por FIFO.

$$\text{Valor existencias finales} = \text{Número de unidades} \times \text{PMP}$$

Número de unidades:

$$\text{Iniciales} + \text{Compras netas} = \text{Vendidas (netas)} + \text{Finales}$$

$$100 + (100 + 200 + 200) = (150 + 100) + \text{Finales}$$

$$\text{Finales} = 350 \text{ unidades físicas}$$

Precio medio ponderado (PMP)

$$\frac{100 \times 100 + 100 \times 102 + 200 \times 103 + 200 \times 105}{100 + 100 + 200 + 200} = 103$$

$$\text{Valor} = 350 \text{ u.f.} \times 103 \text{ u.m./u.f.} = 36.050$$

Los registros contables al cierre del ejercicio son los siguientes:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías .....	10.000	
300	Mercaderías .....		10.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías .....	36.050	
610	Variación de existencias de mercaderías .....		36.050

## 11.2. FIFO (PRIMERA ENTRADA, PRIMERA SALIDA)

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.

### EJEMPLO 26

Con los datos del ejemplo anterior determínese el valor de las existencias finales por el método FIFO.

### Solución

El cuadro para reflejar el movimiento de las existencias es el siguiente:

Conceptos/Precios	100	102	103	105
Existencias iniciales .....	100			
Compra 1 .....		100		
<b>Existencias</b> .....	<b>100</b>	<b>100</b>		
Ventas de marzo .....	-100	-50		
<b>Existencias</b> .....	<b>0</b>	<b>50</b>		
Compra de julio .....			200	
<b>Existencias</b> .....	<b>0</b>	<b>50</b>	<b>200</b>	
Venta de septiembre .....		-50	-50	
<b>Existencias</b> .....	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>150</b>	
Compra de diciembre .....				200
<b>Finales</b> .....	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>150</b>	<b>200</b>

$$\text{Valor de las existencias finales} = 150 \times 103 + 200 \times 105 = 36.450$$

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías .....	10.000	
300	Mercaderías .....		10.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías .....	36.450	
610	Variación de existencias de mercaderías .....		36.450

### 11.3. APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS

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 periodo de tiempo, siempre que resulte necesario para la gestión propia de la empresa y de tal forma que el final del último periodo 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.

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.

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.

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.

**EJEMPLO 27**

La empresa Yoisa trabaja con existencias de tipo no identificable usando para la valoración de los almacenes el método FIFO y ha realizado en el año 20X1 su primer ejercicio económico las siguientes operaciones de compraventa:

- Compra 1: 1.000 unidades al precio unitario de 10 u.m. con unos gastos de compra unitario de 1 u.m.
- Venta 1: 800 unidades.
- Compra 2: 1.500 unidades al precio unitario de 12.
- Devolución de 100 unidades de la compra 2.
- Venta 2: 1.000 unidades.
- Devolución de la venta 2: 100 unidades.
- Al cierre del ejercicio se obtiene un *rappel* del 10 % sobre los precio de compra.

**Solución**

Conceptos/Precios	$10 \times 90\% + 1 = 10$	$12 \times 90\% = 10,8$
Compra 1 .....	1.000	
Venta 1 .....	-800	
Existencias .....	200	
Compra 2 .....		1.500
Existencias .....	200	1.500
Devolución de compras .....		-100
Existencias .....	200	1.400
Ventas .....	-200	-800
Existencias .....	0	600
Devolución de ventas .....		100
Existencias .....	0	700

.../...

.../...

En el cuadro anterior puede observarse:

- El precio inicial de la primera compra, que primeramente es de 10 más gastos de 1 se modifica como consecuencia del *rappel* del 10 % sobre el precio que se obtiene al final del ejercicio. El mismo proceso hace que el precio de la segunda compra quede en  $12 \times 90 \% = 10,8$  u.m.
- La devolución de la compra 1 es perfectamente identificable y supone una disminución del número de unidades del segundo precio que fue donde se produjo su entrada.
- La devolución de venta de 100 unidades supone una entrada de 100 unidades de existencias en el almacén. La venta en la que se originó supuso una salida de ambas columnas de precios por lo que *a priori* podrían reintegrarse en cualquiera de las columnas de los precios. En esta situación la norma indica que se incorporan en consonancia con el método de valoración utilizado y, en el caso de FIFO, entrarán en la columna del precio más reciente, es decir, la segunda.

De acuerdo con el principio de uniformidad contenido en la Primera Parte del PGC, 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 PGC.

### EJEMPLO 28

La empresa Albatros, SA ha iniciado sus actividades el 1 de enero de 20X12, y dadas las características del tipo de existencias con la que trabaja decide utilizar el criterio FIFO. En su primer año ha realizado las siguientes operaciones:

.../...

.../...

Fecha	Operación	Unidades	Precio unitario	Gasto unitario transporte
15 de enero	Compra .....	1.000	12	0,20
31 de enero	Venta .....	800	18	
3 de abril	Compra .....	1.200	14,5	0,50
15 de abril	Devolución de la compra 3 de abril	200		
30 de junio	Venta .....	850	18	
15 de julio	Devolución venta de 30 de junio ...	50		
30 de octubre	Compra .....	900	13,00	0,00
30 de noviembre	Venta .....	1.000	18,50	

En el año 20X13 se realizan las siguientes operaciones de compraventa de mercaderías:

Fecha	Operación	Unidades	Precio unitario	Gasto unitario transporte
30 de enero	Venta .....	200	10	
1 de marzo	Compra .....	1.300	11,80	0,20
31 de marzo	Venta .....	500	18	
3 de junio	Compra .....	1.800	11,50	0,50
15 de junio	Devolución de la compra 3 de junio	300		
30 de octubre	Venta .....	1.200	19	
30 de noviembre	Compra .....	1.100	13,00	0,00
30 de diciembre	Venta .....	800	20	

El 31 de diciembre de 20X13 se decide adoptar el método de valoración a coste medio ponderado, por considerarlo más adecuado a la naturaleza de los productos de la empresa.

*Se pide:*

Contabilizar los importes de las existencias a 31 de diciembre de 20X12 y 20X13 así como el ajuste que se realizará por el cambio de criterio en la valoración de las existencias.

.../...

.../...

**Solución**

Año 20X12

La valoración de las existencias finales por FIFO para este ejercicio se obtiene de la siguiente forma:

Conceptos/Precios	12,20	15,00	13,00
Compra 15 de enero .....	1.000		
Venta 31 de enero.....	-800		
Existencias .....	200		
Compra 3 de abril .....		1.200	
Existencias .....	200	1.200	
Devolución de compra .....		-200	
Existencias .....	200	1.000	
Venta 30 de junio .....	-200	-650	
Existencias .....	0	350	
Devolución de venta .....		50	
Existencias .....	0	400	
Compra 30 de octubre .....			900
Existencias .....	0	400	900
Venta .....	0	-400	-600
Existencias finales .....	0	0	300

Valor de las existencias finales 31 de diciembre de 20X12 por método FIFO = 3.900

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías .....	3.900	
610	Variación de existencias de mercaderías .....		3.900

.../...

.../...

Año 20X13

En este año se produce un cambio de criterio en la valoración de las existencias que pasa de FIFO a PMP con efectos retroactivos por lo que el valor de las existencias al 31 de diciembre de 20X12, que también son las que hay el 1 de enero de 20X13 debe calcularse con PMP.

La valoración según PMP es la siguiente:

$$\text{PMP} = \frac{1.000 \times 12,2 + 1.200 \times 15 - 200 \times 14,5 + 900 \times 13}{1.000 + 1.200 - 200 + 900} = 13,44827586$$

Valor de las existencias 1 de enero de 20X13 por PMP =  $300 \times 13,44827586 = 4.034,48$

Con fecha 31 de diciembre de 20X13, que es en la que se ha decidido el cambio de criterio, se hará por el ajuste de las existencias iniciales que se incorporaron con un valor de 3.900.

Valor contable .....	3.900,00
Valor con el nuevo método .....	4.034,48
Incremento .....	134,48

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías .....	134,48	
113	Reservas voluntarias .....		134,48

En este sentido, la NRV 22.<sup>a</sup> del PGC señala:

«Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que solo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto».

.../...

.../...

La valoración del inventario a 31 de diciembre de 20X13 por el PMP será:

$$\text{PMP} = \frac{300 \times 13,44827586 + 1.300 \times 12 + 1.800 \times 12 - 300 \times 11,50 + 1.100 \times 13}{300 + 1.300 + 1.800 - 300 + 1.100} = 12,40$$

$$\text{Valor existencias finales} = 1.500 \text{ unidades} \times 12,40 = 18.600$$

Por el reflejo de las existencias finales y la eliminación de las finales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías .....	18.600	
610	Variación de existencias de mercaderías .....		18.600

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías .....	4.034,48	
300	Mercaderías .....		4.034,48

## 12. COSTE DE LAS EXISTENCIAS EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

El apartado 3 de la NRV 14.<sup>a</sup> del PGC señala como norma general que los ingresos por prestación de servicios se **reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad**, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio. En consecuencia, solo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad.
- Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad. La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio

se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad. Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos, solo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

Ahora bien, si estas condiciones no se cumplen, se contabilizarán como existencias en curso y la resolución objeto de estudio, en consonancia con lo establecido en la NRV 10.<sup>a</sup> del PGC «Existencias», señala que los criterios indicados en las normas anteriores resultarán aplicables para determinar el **coste de las existencias de los servicios**. 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 NRV sobre ingresos por ventas y prestación de servicios del PGC.

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.

### EJEMPLO 29

El 1 de octubre de 20X20 la empresa Hacemoscosas firma un contrato para prestar un servicio de ingeniería cuya duración es de un año, con un precio cerrado de 500.000 u.m.

Al cierre del año 20X20 los costes incurridos son:

- 120.000 de mano de obra.
- 40.000 de servicios exteriores.

En ese mismo momento se estima que los costes pendientes de incurrir ascienden a 240.000 u.m.

Durante el año 20X21 los costes incurridos han sido:

- 120.000 de mano de obra.
- 80.000 de servicios exteriores.

El servicio es terminado en la fecha prevista.

.../...

.../...

Se pide:

Contabilizar las operaciones anteriores según el grado de avance.

### Solución

Año 20X20

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios .....	120.000	
62	Servicios exteriores .....	40.000	
57	Tesorería .....		160.000

Al cierre del ejercicio se imputa el ingreso (se conoce que son 500.000 en total) en función del porcentaje de realización:

$$\text{Porcentaje de realización} = \frac{\text{Costes incurridos}}{\text{Costes incurridos} + \text{Costes pendientes previstos}}$$

$$\text{Porcentaje} = \frac{160.000}{160.000 + 240.000} \times 100 = 40 \%$$

$$\text{Ingreso a contabilizar en el 20X20} = 500.000 \times 40 \% = 200.000$$

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes .....	200.000	
705	Prestaciones de servicios .....		200.000

$$\text{Resultado del año 20X20} = 200.000 - 160.000 = 40.000$$

Año 20X21

Por los gastos incurridos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios .....	120.000	

.../...

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
...			
62	Servicios exteriores .....	80.000	
57	Tesorería .....		200.000

Por la facturación de este año (no es necesario calcular el grado de avance porque ya se acaba el servicio):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes .....	300.000	
705	Prestaciones de servicios (500.000 - 200.000) .....		300.000

$$\text{Resultado de 20X21} = 300.000 - 200.000 = 100.000$$

### EJEMPLO 30

Supongamos los mismos datos que en el ejemplo anterior pero al cierre del ejercicio 20X20 no es posible determinar el grado de avance.

#### Solución

Si en una prestación de servicios al cierre del ejercicio no se pueden estimar los costes pendientes con fiabilidad o no se pueden estimar los ingresos futuros (por ejemplo porque no se conoce el precio), **el importe de los costes incurridos se activan como existencias en curso.**

Año 20X20

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios .....	120.000	
62	Servicios exteriores .....	40.000	
57	Tesorería .....		160.000

.../...

.../...

Al cierre del ejercicio los servicios incurridos se registran como existencias por el coste incurrido:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
335	Productos en curso .....	160.000	
710	Variación de existencias de productos en curso .....		160.000

$$\text{Resultado del año 20X20} = 160.000 - 160.000 = 0$$

Año 20X21

Por los gastos incurridos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
640	Sueldos y salarios .....	120.000	
62	Servicios exteriores .....	80.000	
57	Tesorería .....		200.000

Por la entrega del servicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes .....	500.000	
705	Prestaciones de servicios .....		500.000

Al cierre del ejercicio por la eliminación de la existencia inicial de la cuenta 330.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
710	Variación de existencias de productos en curso .....	160.000	
330	Productos en curso .....		160.000

$$\text{Resultado de 20X21} = 500.000 - 360.000 = 140.000$$