

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

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 segunda parte del trabajo se realiza un análisis de los apartados de la resolución dedicados a las mermas en los procesos productivos, los gastos de comercialización y los gastos generales de administración de la empresa.

Palabras claves: mermas en el proceso productivo, gastos de comercialización y gastos generales de administración o dirección.

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

Javier Romano Aparicio

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 this second part an analysis of the paragraphs of the resolution dedicated to the decreases in production processes, marketing expenses and general administrative expenses of the company it's made.

Keywords: losses in the production process, selling expenses and overhead administration or management.

Sumario

6. Sexta. Mermas en los procesos productivos
7. Séptima. Gastos de comercialización
8. Octava. Gastos generales de administración o dirección de empresa

6. SEXTA. MERMAS EN LOS PROCESOS PRODUCTIVOS

Las mermas son 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).

En consecuencia, los gastos incurridos por mermas inherentes o necesarias para desarrollar el proceso de producción constituyen un componente del coste del producto.

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.

EJEMPLO 10

La sociedad La Nuez presenta el siguiente balance de situación a 31 de diciembre del año 20X16:

| Activo | Importe | Patrimonio neto y pasivo | Importe |
|----------------------------------|------------------|-----------------------------|------------------|
| Construcciones | 1.800.000 | Capital social | 2.000.000 |
| Maquinaria | 1.000.000 | Reserva legal | 400.000 |
| Materia prima X (6.000 kg) | 24.000 | Reservas estatutarias | 200.000 |
| Materia prima Y (2.000 kg) | 18.000 | Reservas voluntarias | 600.000 |
| Clientes | 108.000 | Anticipos de clientes | 50.000 |
| Tesorería | 450.000 | Proveedores | 150.000 |
| Total | 3.400.000 | Total | 3.400.000 |

La empresa fabrica dos artículos:

.../...

6. SEXTA. MERMAS EN LOS PROCESOS PRODUCTIVOS

Las mermas son 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).

En consecuencia, los gastos incurridos por mermas inherentes o necesarias para desarrollar el proceso de producción constituyen un componente del coste del producto.

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.

EJEMPLO 10

La sociedad La Nuez presenta el siguiente balance de situación a 31 de diciembre del año 20X16:

| Activo | Importe | Patrimonio neto y pasivo | Importe |
|----------------------------------|------------------|-----------------------------|------------------|
| Construcciones | 1.800.000 | Capital social | 2.000.000 |
| Maquinaria | 1.000.000 | Reserva legal | 400.000 |
| Materia prima X (6.000 kg) | 24.000 | Reservas estatutarias | 200.000 |
| Materia prima Y (2.000 kg) | 18.000 | Reservas voluntarias | 600.000 |
| Clientes | 108.000 | Anticipos de clientes | 50.000 |
| Tesorería | 450.000 | Proveedores | 150.000 |
| Total | 3.400.000 | Total | 3.400.000 |

La empresa fabrica dos artículos:

.../...

.../...

- Producto A con el que se obtiene un subproducto que supone el 10 % de la materia prima X y que carece de valor económico.
- Producto B que se obtiene de la materia prima Y y que supone una merma del 5 % de la materia prima utilizada obteniéndose un residuo cuyo coste de evacuación forma parte del coste del producto B.

Las operaciones de periodo han sido las siguientes:

- Compras a crédito:
 - 18.000 kg de materia prima X a 3 u.m./kg.
 - 8.000 kg de materia prima Y a 8 u.m./kg.
 - Materias auxiliares: 6.000 u.m.
 - Combustibles: 8.000 u.m.
- Consumos: 20.000 kg de materia prima X y 10.000 kg de materia prima Y. Las materias auxiliares se utilizaron totalmente en la sección de acabado y los combustibles en la sección de energía, no quedando existencias finales.
- Se han pagado 13.000 u.m. por transporte de las materias primas y 2.000 u.m. por transporte de residuos. La prima de seguros fue de 20.000 u.m.
- Gastos de personal pagados por c/c: 245.250 u.m.; la mano de obra directa aplicada a los productos es: producto A, 1.800 horas a 50 u.m./hora; producto B, 1.905 horas a 50 u.m./hora.
- Los transportes de las materias primas se imputan en proporción a los materiales comprados.
- La amortización de los edificios es de 50.000 u.m. y la de la maquinaria 60.000 u.m.
- Las mermas de los productos terminados suponen 100 unidades para el producto A y 50 unidades para el producto B.
- Ventas del periodo:
 - 15.000 kg de A a 20 u.m./kg.
 - 8.000 kg de B a 18 u.m./kg.
- El reparto de los costes indirectos a las centros de coste es el que se adjunta en el siguiente anexo:

.../...

.../...

| Conceptos | Total | Conserv. | Energía | Aprov. | Elaboración | Acabado | Comercial |
|-------------------------------|----------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Materiales auxiliares .. | 6.000 | | | | | 6.000 | |
| Combustibles | 8.000 | | 8.000 | | | | |
| Mano de obra indirecta | 60.000 | 6.000 | 6.000 | 6.000 | 6.000 | 30.000 | 6.000 |
| Seguros | 20.000 | | 1.000 | 7.000 | 2.000 | 8.000 | 2.000 |
| Amortizaciones | 110.000 | 11.000 | 11.000 | 22.000 | 22.000 | 22.000 | 22.000 |
| Reparto primario | 204.000 | 17.000 | 26.000 | 35.000 | 30.000 | 66.000 | 30.000 |
| SUBREPARTO | | | | | | | |
| Conservación | | -20.000 | 4.000 | 2.000 | 1.000 | 13.000 | |
| Energía | | 3.000 | -30.000 | 5.000 | 6.000 | 15.000 | 1.000 |
| Total | 204.000 | 17.000 | 26.000 | 35.000 | 30.000 | 66.000 | 31.000 |

- El centro de elaboración ha trabajado 1.850 horas (900 para el producto A y 950 para el producto B) y el de acabado 1.880 horas (1.280 para el producto A y 600 para el producto B).

Se pide:

Cálculo del coste de producción y del valor de las existencias finales si el criterio de valoración de los almacenes es el precio medio ponderado.

Solución

Consumo de las existencias de materia primas

Los transportes de compra se aplican a las materias primas compradas a su entrada en los inventarios en proporción a los kilos comprados de materia prima X e Y:

$$\frac{13.000}{18.000 + 8.000} = 0,5 \frac{\text{u.m.}}{\text{kg}} \text{ comprado}$$

.../...

.../...

La repercusión es:

| | |
|--------------------------------------|-------|
| Materia prima X (18.000 × 0,5) | 9.000 |
| Materia prima Y (8.000 × 0,5) | 4.000 |

Materia prima X:

| | Unidades | Precio unitario | Total |
|-----------------------------|---------------|-----------------|---------------|
| Existencias iniciales | 6.000 | 4,00 | 24.000 |
| Compras | 18.000 | 3,50 | 63.000 |
| Total | 24.000 | 3,63 | 87.000 |
| Consumo | 20.000 | 3,63 | 72.500 |
| Existencias finales | 4.000 | 3,63 | 14.500 |
| Total | 24.000 | 3,63 | 87.000 |

Los asientos a que da lugar el inventario anterior en la contabilidad externa son:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| 611 | Variación de existencias de materias primas | 24.000 | |
| 310 | Materias primas X | | 24.000 |

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| 310 | Materias primas X | 14.500 | |
| 611 | Variación de existencias de materias primas | | 14.500 |

Materia prima Y:

| | Unidades | Precio unitario | Total |
|-----------------------------|----------|-----------------|--------|
| Existencias iniciales | 2.000 | 9,00 | 18.000 |

.../...

.../...

.../...

| | Unidades | Precio unitario | Total |
|---------------------------|---------------|-----------------|---------------|
| .../... | | | |
| Compras | 8.000 | 8,50 | 68.000 |
| Total | 10.000 | 8,60 | 86.000 |
| Consumo | 10.000 | 8,60 | 86.000 |
| Existencias finales | 0 | 8,60 | 0 |
| Total | 10.000 | 8,60 | 86.000 |

El asiento a que da lugar el inventario anterior en la contabilidad externa, teniendo en cuenta que las existencias finales son cero, es el siguiente:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| 611 | Variación de existencias de materias primas | 18.000 | |
| 310 | Materias primas Y | | 18.000 |

Coste de la producción del periodo

| Conceptos | Total | Producto A | Producto B |
|-------------------------------------|----------------|----------------|----------------|
| Transportes residuos (1) | 2.000 | | 2.000 |
| Mano de obra directa (2) | 185.250 | 90.000 | 95.250 |
| Materias primas (3) | 200.500 | 100.500 | 100.000 |
| Elaboración (4) | 37.000 | 18.000 | 19.000 |
| Acabado (5) | 94.000 | 64.000 | 30.000 |
| Coste de la producción | 518.750 | 272.500 | 246.250 |
| Unidades producidas (6) | | 18.000 | 9.500 |
| Coste unitario | | 15,14 | 25,92 |

.../...

.../...

.../...

| Conceptos | Total | Producto A | Producto B |
|---|-------|------------|------------|
| .../... | | | |
| <p>(1) Los transportes se repercuten al producto B.</p> <p>(2) La imputación de la mano de obra directa es como sigue:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Producto A = 1.800 horas MOD × 50 u.m. = 90.000 • Producto B = 1.905 horas MOD × 50 u.m. = 95.250 <p>(3) Al hallar el coste de los productos, los costes del centro de aprovisionamiento se incrementan en los consumos de las materias primas en 1,4 u.m./kg:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Materia prima X = 72.500 + 20.000 × 1,4 = 100.500 • Materia prima Y = 86.000 + 10.000 × 1,4 = 100.000 <p>(4) La imputación de los costes del centro de elaboración se hace en función las horas utilizadas por cada producto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Producto A = 900 horas × 20 = 18.000 • Producto B = 950 horas × 20 = 19.000 <p>(5) La imputación de los costes del centro de acabado se hace en función de las horas utilizadas por cada producto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Producto A = 1.280 horas × 50 = 64.000 • Producto B = 600 horas × 50 = 30.000 <p>(6) Las unidades producidas se hallan restando las mermas que cita el enunciado:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Producto A: 20.000 kg de materia prima X con merma del 10 % = 18.000 kg • Producto B: 10.000 kg de materia prima Y con merma del 5 % = 9.500 kg | | | |

Cálculo del coste ventas y existencias finales de los productos terminados

| Producto A | | | |
|-----------------------------|---------------|-----------------|----------------|
| | Unidades | Precio unitario | Total |
| Existencias iniciales | 0 | 0,00 | 0 |
| Compras | 18.000 | 15,14 | 272.500 |
| Total | 18.000 | 15,14 | 272.500 |
| Coste de ventas | 15.000 | 15,14 | 227.083 |
| Mermas | 100 | 15,14 | 1.514 |
| Existencias finales | 2.900 | 15,14 | 43.903 |
| Total | 18.000 | 15,14 | 272.500 |

La resolución indica que 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.

.../...

.../...

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 350 | Productos terminados A | | |
| 712 | Variación de existencias de productos terminados | | |

| Producto B | | | |
|-----------------------------|--------------|-----------------|----------------|
| | Unidades | Precio unitario | Total |
| Existencias iniciales | 0 | 0,00 | 0 |
| Compras | 9.500 | 25,92 | 246.250 |
| Total | 9.500 | 25,92 | 246.250 |
| Coste de ventas | 8.000 | 25,92 | 207.368 |
| Mermas | 50 | 25,92 | 1.296 |
| Existencias finales | 1.450 | 25,92 | 37.586 |
| Total | 9.500 | 25,92 | 246.250 |

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 350 | Productos terminados B | 38.882 | |
| 712 | Variación de existencias de productos terminados | | 38.882 |

7. SÉPTIMA. GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN

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.

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

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.

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.

EJEMPLO 11

A partir de los datos del ejemplo anterior se sabe que los gastos de comercialización de los productos A y B han sido los siguientes:

| | Producto A | Producto B |
|----------------------------|---------------|---------------|
| Publicidad | 9.000 | 14.000 |
| Comisiones de ventas | 6.000 | 1.000 |
| Energía | | 1.000 |
| | 15.000 | 16.000 |

Solución

La norma indica que los gastos de comercialización no forman parte del coste de producción. En el desarrollo de la solución estos gastos se han aglutinado en un centro de costes que se ha denominado «Comercialización» cuyo importe asciende a 31.000, los cuales no se han tenido en cuenta para formar el coste de producción.

Su tratamiento en la contabilidad externa es su contabilización en las cuentas que por la naturaleza le correspondan, que en el caso planteado dan lugar al siguiente asiento:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 627 | Publicidad, propaganda y relaciones públicas | 23.000 | |
| 628 | Suministros | 1.000 | |
| 623 | Servicios de profesionales independientes | 7.000 | |
| 57 | Tesorería | | 31.000 |

En el caso de que las comisiones estén incluidas en las nóminas porque tengan carácter de retribución variable para los trabajadores de la empresa procede su contabilización en la cuenta 640, «Sueldos y salarios».

A nivel de presentación de resultados, si se opta por la realización de una cuenta de resultados funcional:

.../...

.../...

| | Total | Producto A | Producto B |
|----------------------------------|----------|--------------------------|-------------------------|
| Ventas | 444.000 | 300.000 (15.000 × 20) | 144.000 (8.000 × 18) |
| Coste de ventas | -434.452 | -227.083 | -207.368 |
| Margen bruto sobre ventas | 9.548 | 72.917 | -63.368 |
| Gastos de comercialización | -31.000 | -15.000 | -16.000 |
| Margen comercial | -21.452 | 57.917 | -79.368 |

EJEMPLO 12

A partir de los datos del ejercicio anterior supóngase que las comisiones están devengadas y no pagadas al cierre del ejercicio.

Solución

La norma nos indica que 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, con lo que en el ejercicio en el que se han devengado haremos:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 629 | Otros servicios | | |
| 410 | Acreedores por prestaciones de servicios | | |

8. OCTAVA. GASTOS GENERALES DE ADMINISTRACIÓN O DIRECCIÓN DE EMPRESA

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

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.

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

EJEMPLO 13

La empresa El Corzo, dedicada a la fabricación de los productos P1 y P2, recoge en el activo de su balance a 31 de diciembre de 20X14, entre otras, las siguientes cuentas:

| Concepto | Kg | U.m. |
|-----------------------------|-------|---------|
| Producto terminado P1 | 5.320 | 159.600 |
| Producto terminado P2 | 520 | 17.420 |
| Materia prima M1 | 2.000 | 40.000 |
| Materia prima M2 | 3.000 | 27.000 |

Información técnica

- El producto P1 se fabrica totalmente en la Planta I, partiendo de la materia prima M1.
- El producto P2 se obtiene a partir de la materia prima M2, mediante un proceso de semielaboración en la Planta I, que se acaba en la Planta II.

La materia prima puesta en fabricación se transforma totalmente en los productos terminados en cada fase, sin merma alguna de peso.

La empresa, además de las dos plantas citadas, cuenta con los siguientes centros de costes indirectos:

- Aprovisionamiento.
- Planta I.
- Planta II.

.../...

.../...

- Administración.
- Distribución.

Información económica

En el primer trimestre del año 20X15, se han registrado en la contabilidad general los siguientes hechos:

- Compras de materias primas:

| Concepto | Kg | Coste unitario | Total |
|------------------------|--------|----------------|---------|
| Materia prima M1 | 11.000 | 21 | 231.000 |
| Materia prima M2 | 4.000 | 6 | 24.000 |

- Cargas devengadas por naturaleza:

| | |
|--------------------------------|---------|
| Gastos de personal | 120.000 |
| Tributos | 20.000 |
| Suministros | 20.000 |
| Combustibles | 8.000 |
| Arrendamientos y cánones | 9.000 |
| Amortizaciones | 150.000 |

- Ventas realizadas:

| Concepto | Kg | U.m. |
|-----------------------------|--------|------|
| Producto terminado P1 | 10.500 | 50 |
| Producto terminado P2 | 3.500 | 60 |

- Existencias a 31 de marzo de 20X15:
 - Producto terminado P1: 4.820 kg.
 - Producto P2 semielaborado en Planta I, pendiente de ser tratado en Planta II: 1.650 kg.

.../...

.../...

- Producto terminado P2: 370 kg.
- Materias primas M1: 3.000 kg.
- Materias primas M2: 2.000 kg.
- Se aplica el método del precio medio ponderado para la valoración de los consumos de materias primas y salidas de los productos vendidos.
- A efectos de la contabilidad analítica de explotación, la amortización del primer trimestre se fija en 200.000 u.m.
- La imputación de la estadística de costes:

| Conceptos | Aprov. | Planta I | Planta II | Admón. | Distr. |
|----------------------|--------|----------|-----------|--------|--------|
| Personal | 10.000 | 40.000 | 40.000 | 20.000 | 10.000 |
| Suministros | 55 % | 20 % | 15 % | | 10 % |
| Amortizaciones | 10 % | 25 % | 30 % | 20 % | 15 % |

- Los tributos se imputan en idéntica proporción a las amortizaciones.
- El combustible se consume íntegramente en la Planta I.
- El generador arrendado se utiliza en la Planta II.
- El centro de aprovisionamiento se imputa por partes iguales a los productos terminados.
- Los costes indirectos de las Planta I y II se distribuyen de la siguiente forma:
 - Planta I: Proporcionalmente a los pesos del producto P1 y P2 que se hayan obtenido.
 - Planta II: Al peso del producto P2 (terminado que se haya obtenido)
- Del producto semielaborado obtenido en la Planta I pasa a la Planta II 3.350 kg.

Los costes comerciales se asignan a los productos vendidos en función de los kilos vendidos de cada uno de ellos, y en relación con los costes de administración se sabe que el 90 % de los mismos son de tipo general, en tanto que el 10 % restante se subreparte entre las dos plantas de fabricación por partes iguales

Se pide:

Cálculo del valor de las existencias finales y presentación de la cuenta de resultados funcional de la sociedad El Corzo.

.../...

.../...

Solución

Consumo de materias primas

| Materia prima 1. Precio medio ponderado | | | |
|--|---------------|--------------|----------------|
| | kg | Cu | Total |
| Existencias iniciales | 2.000 | 20 | 40.000 |
| Compras | 11.000 | 21 | 231.000 |
| Total | 13.000 | 20,85 | 271.000 |
| Consumo | 10.000 | 20,85 | 208.462 |
| Existencias finales | 3.000 | 20,85 | 62.538 |
| Total | 13.000 | 20,85 | 271.000 |

En la contabilidad externa se hará:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---------------|--|-------------|--------------|
| 611 | Variación de existencias de materias primas M1 | 40.000 | |
| 310 | Materias primas M1 | | 40.000 |

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|---------------|--|-------------|--------------|
| 310 | Materias primas M1 | 62.538 | |
| 611 | Variación de existencias de materias primas M1 | | 62.538 |

| Materia prima 2. Precio medio ponderado | | | |
|--|--------------|-------------|---------------|
| | Kg | Cu | Total |
| Existencias iniciales | 3.000 | 9 | 27.000 |
| Compras | 4.000 | 6 | 24.000 |
| Total | 7.000 | 7,29 | 51.000 |

.../...

.../...

.../...

| Materia prima 2. Precio medio ponderado | | | |
|---|--------------|-------------|---------------|
| | Kg | Cu | Total |
| .../... | | | |
| Consumo | 5.000 | 7,29 | 36.429 |
| Existencias finales | 2.000 | 7,29 | 14.571 |
| Total | 7.000 | 7,29 | 51.000 |

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 611 | Variación de existencias de materias primas M2 | 27.000 | |
| 310 | Materias primas M2 | | 27.000 |

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 310 | Materias primas M2 | 14.571 | |
| 611 | Variación de existencias de materias primas M2 | | 14.571 |

Reparto de los costes indirectos a los centros de coste

Utilizando los criterios que se han establecido en el enunciado, los importes que se obtienen son los siguientes:

| Reparto de los costes indirectos a los centros de costes | | | | | | |
|--|----------------|---------------|----------------|----------------|---------------|---------------|
| Costes/Centros | Total | Aprovis. | Planta I | Planta II | Admón. | Comercial |
| Personal | 120.000 | 10.000 | 40.000 | 40.000 | 20.000 | 10.000 |
| Tributos | 20.000 | 2.000 | 5.000 | 6.000 | 4.000 | 3.000 |
| Suministros | 20.000 | 11.000 | 4.000 | 3.000 | | 2.000 |
| Combustibles | 8.000 | | 8.000 | | | |
| Arrendamientos | 9.000 | | | 9.000 | | |
| Amortizaciones | 200.000 | 20.000 | 50.000 | 60.000 | 40.000 | 30.000 |
| Total | 377.000 | 43.000 | 107.000 | 118.000 | 64.000 | 45.000 |

.../...

.../...

El enunciado indica en relación con los costes de administración que el 90 % de los mismos son de tipo general, en tanto que el 10 % restante se subreparte entre las dos plantas de fabricación por partes iguales. Por lo tanto, el cuadro final con el subreparto indicado de los costes indirectos sería:

| Reparto de los costes indirectos a los centros de costes | | | | | | |
|--|----------------|---------------|----------------|----------------|---------------|---------------|
| Costes/Centros | Total | Aprovis. | Planta I | Planta II | Admón. | Comercial |
| Personal | 120.000 | 10.000 | 40.000 | 40.000 | 20.000 | 10.000 |
| Tributos | 20.000 | 2.000 | 5.000 | 6.000 | 4.000 | 3.000 |
| Suministros | 20.000 | 11.000 | 4.000 | 3.000 | | 2.000 |
| Combustibles | 8.000 | | 8.000 | | | |
| Arrendamientos | 9.000 | | | 9.000 | | |
| Amortizaciones | 200.000 | 20.000 | 50.000 | 60.000 | 40.000 | 30.000 |
| Total | 377.000 | 43.000 | 107.000 | 118.000 | 64.000 | 45.000 |
| SUBREPARTO | | | | | | |
| Administración | | | 3.200 | 3.200 | 57.600 | |
| Subreparto | 377.000 | 43.000 | 110.200 | 121.200 | 57.600 | 45.000 |

Coste del producto terminado P1 y del producto semielaborado de la Planta I

| Coste del producto P1 y del semielaborado P2 | | | |
|--|-------------------|-------------------|------------------|
| Coste | Total | PT P1 | STDO P2 |
| Consumo materia prima M1 (1) | 208.461,54 | 208.461,54 | |
| Consumo materia prima M2 (2) | 36.428,57 | | 36.428,57 |
| Planta I (3) | 110.200,00 | 73.466,67 | 36.733,33 |
| Aprovisionamiento | 43.000,00 | 21.500,00 | 21.500,00 |
| Total | 398.090,11 | 303.428,21 | 94.661,90 |

.../...

.../...

.../...

| Coste del producto P1 y del semielaborado P2 | | | |
|---|-------|-----------|----------|
| Coste | Total | PT P1 | STDO P2 |
| .../... | | | |
| Kilos producidos | | 10.000,00 | 5.000,00 |
| Coste unitario | | 30,34 | 18,93 |
| (1) Los consumos de materia prima M1 se imputan al producto 1. (2) Los consumos de materia prima M2 se imputan al producto semielaborado. (3) Los costes de la Planta I se imputan proporcionalmente a los pesos del producto P1 y P2 que se hayan obtenido: <ul style="list-style-type: none"> • Producto terminado P1: $110.200 \times 10.000/15.000$ • Producto semielaborado: $110.200 \times 5.000/15.000$ | | | |

El enunciado del supuesto indica que del producto semielaborado obtenido en la Planta I pasan a la Planta II 3.350 kg, por lo que la ficha de inventario del mismo es la siguiente:

| Movimiento del producto semielaborado 2 | | | |
|---|-----------------|--------------|------------------|
| | Kg | Coste | Importe |
| Existencias iniciales | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Producción periodo | 5.000,00 | 18,93 | 94.661,90 |
| Total | 5.000,00 | 18,93 | 94.661,90 |
| Paso a Planta II | 3.350,00 | 18,93 | 63.423,48 |
| Existencia finales | 1.650,00 | 18,93 | 31.238,43 |
| Total | 5.000,00 | 18,93 | 94.661,90 |

El reflejo de las existencias finales dará lugar al siguiente registro en la contabilidad externa:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-----------|-----------|
| 340 | Producto semiterminado | 31.238,43 | |
| 711 | Variación de existencias de productos semiterminados | | 31.238,43 |

.../...

.../...

Coste del producto terminado P2

| Coste del producto terminado 2 | |
|--------------------------------------|-------------------|
| Consumo producto semielaborado | 63.423,48 |
| Coste Planta II | 121.200,00 |
| Total | 184.623,48 |
| Kg producidos | 3.350,00 |
| Coste unitario | 55,11 |

Una vez realizados los cálculos de los costes de los productos P1 y P2, se realizan las fichas de inventario de los mismos.

Movimiento de los productos terminados P1 y P2

| Movimiento de los productos terminados 1 y 2 | | | | | | |
|--|------------------|--------------|-------------------|-----------------|--------------|------------------|
| | P1 | | | P2 | | |
| | Kg | Coste | Total | Kg | Coste | Total |
| Existencias iniciales ... | 5.320,00 | 30,00 | 159.600,00 | 520,00 | 33,50 | 17.420,00 |
| Producción acabado .. | 10.000,00 | 30,34 | 303.428,21 | 3.350,00 | 18,93 | 63.423,48 |
| Total | 15.320,00 | 30,22 | 463.028,21 | 3.870,00 | 20,89 | 80.843,48 |
| Coste venta | 10.500,00 | 30,22 | 317.349,62 | 3.500,00 | 20,89 | 73.114,25 |
| Existencias finales | 4.820,00 | 30,22 | 145.678,59 | 370,00 | 20,89 | 7.729,22 |
| Total | 15.320,00 | 30,22 | 463.028,21 | 3.870,00 | 20,89 | 80.843,48 |

Cuenta de resultados funcional desglosada por productos

| Márgenes y resultados | | | |
|-----------------------|------------|------------|------------|
| Conceptos | P1 | P2 | Total |
| Ventas | 525.000,00 | 210.000,00 | 735.000,00 |

.../...

.../...

.../...

| Márgenes y resultados | | | |
|-----------------------------------|-------------|------------|-------------|
| Conceptos | P1 | P2 | Total |
| .../... | | | |
| Menos coste de ventas | -317.349,62 | -73.114,25 | -390.463,87 |
| Margen industrial | 207.650,38 | 136.885,75 | 344.536,13 |
| Menos coste comerciales | -33.750,00 | -11.250,00 | -45.000,00 |
| Margen comercial | 173.900,38 | 125.635,75 | 299.536,13 |
| Menos costes administración | | | -121.600,00 |
| Resultado | | | 177.936,13 |

.../...

- Producto A con el que se obtiene un subproducto que supone el 10 % de la materia prima X y que carece de valor económico.
- Producto B que se obtiene de la materia prima Y y que supone una merma del 5 % de la materia prima utilizada obteniéndose un residuo cuyo coste de evacuación forma parte del coste del producto B.

Las operaciones de periodo han sido las siguientes:

- Compras a crédito:
 - 18.000 kg de materia prima X a 3 u.m./kg.
 - 8.000 kg de materia prima Y a 8 u.m./kg.
 - Materias auxiliares: 6.000 u.m.
 - Combustibles: 8.000 u.m.
- Consumos: 20.000 kg de materia prima X y 10.000 kg de materia prima Y. Las materias auxiliares se utilizaron totalmente en la sección de acabado y los combustibles en la sección de energía, no quedando existencias finales.
- Se han pagado 13.000 u.m. por transporte de las materias primas y 2.000 u.m. por transporte de residuos. La prima de seguros fue de 20.000 u.m.
- Gastos de personal pagados por c/c: 245.250 u.m.; la mano de obra directa aplicada a los productos es: producto A, 1.800 horas a 50 u.m./hora; producto B, 1.905 horas a 50 u.m./hora.
- Los transportes de las materias primas se imputan en proporción a los materiales comprados.
- La amortización de los edificios es de 50.000 u.m. y la de la maquinaria 60.000 u.m.
- Las mermas de los productos terminados suponen 100 unidades para el producto A y 50 unidades para el producto B.
- Ventas del periodo:
 - 15.000 kg de A a 20 u.m./kg.
 - 8.000 kg de B a 18 u.m./kg.
- El reparto de los costes indirectos a las centros de coste es el que se adjunta en el siguiente anexo:

.../...

.../...

| Conceptos | Total | Conserv. | Energía | Aprov. | Elaboración | Acabado | Comercial |
|-------------------------------|----------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Materiales auxiliares .. | 6.000 | | | | | 6.000 | |
| Combustibles | 8.000 | | 8.000 | | | | |
| Mano de obra indirecta | 60.000 | 6.000 | 6.000 | 6.000 | 6.000 | 30.000 | 6.000 |
| Seguros | 20.000 | | 1.000 | 7.000 | 2.000 | 8.000 | 2.000 |
| Amortizaciones | 110.000 | 11.000 | 11.000 | 22.000 | 22.000 | 22.000 | 22.000 |
| Reparto primario | 204.000 | 17.000 | 26.000 | 35.000 | 30.000 | 66.000 | 30.000 |
| SUBREPARTO | | | | | | | |
| Conservación | | -20.000 | 4.000 | 2.000 | 1.000 | 13.000 | |
| Energía | | 3.000 | -30.000 | 5.000 | 6.000 | 15.000 | 1.000 |
| Total | 204.000 | 17.000 | 26.000 | 35.000 | 30.000 | 66.000 | 31.000 |

- El centro de elaboración ha trabajado 1.850 horas (900 para el producto A y 950 para el producto B) y el de acabado 1.880 horas (1.280 para el producto A y 600 para el producto B).

Se pide:

Cálculo del coste de producción y del valor de las existencias finales si el criterio de valoración de los almacenes es el precio medio ponderado.

Solución

Consumo de las existencias de materia primas

Los transportes de compra se aplican a las materias primas compradas a su entrada en los inventarios en proporción a los kilos comprados de materia prima X e Y:

$$\frac{13.000}{18.000 + 8.000} = 0,5 \frac{\text{u.m.}}{\text{kg}} \text{ comprado}$$

.../...

.../...

La repercusión es:

| | |
|--------------------------------------|-------|
| Materia prima X (18.000 × 0,5) | 9.000 |
| Materia prima Y (8.000 × 0,5) | 4.000 |

Materia prima X:

| | Unidades | Precio unitario | Total |
|-----------------------------|---------------|-----------------|---------------|
| Existencias iniciales | 6.000 | 4,00 | 24.000 |
| Compras | 18.000 | 3,50 | 63.000 |
| Total | 24.000 | 3,63 | 87.000 |
| Consumo | 20.000 | 3,63 | 72.500 |
| Existencias finales | 4.000 | 3,63 | 14.500 |
| Total | 24.000 | 3,63 | 87.000 |

Los asientos a que da lugar el inventario anterior en la contabilidad externa son:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| 611 | Variación de existencias de materias primas | 24.000 | |
| 310 | Materias primas X | | 24.000 |

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| 310 | Materias primas X | 14.500 | |
| 611 | Variación de existencias de materias primas | | 14.500 |

Materia prima Y:

| | Unidades | Precio unitario | Total |
|-----------------------------|----------|-----------------|--------|
| Existencias iniciales | 2.000 | 9,00 | 18.000 |

.../...

.../...

.../...

| | Unidades | Precio unitario | Total |
|---------------------------|---------------|-----------------|---------------|
| .../... | | | |
| Compras | 8.000 | 8,50 | 68.000 |
| Total | 10.000 | 8,60 | 86.000 |
| Consumo | 10.000 | 8,60 | 86.000 |
| Existencias finales | 0 | 8,60 | 0 |
| Total | 10.000 | 8,60 | 86.000 |

El asiento a que da lugar el inventario anterior en la contabilidad externa, teniendo en cuenta que las existencias finales son cero, es el siguiente:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|--------|--------|
| 611 | Variación de existencias de materias primas | 18.000 | |
| 310 | Materias primas Y | | 18.000 |

Coste de la producción del periodo

| Conceptos | Total | Producto A | Producto B |
|-------------------------------------|----------------|----------------|----------------|
| Transportes residuos (1) | 2.000 | | 2.000 |
| Mano de obra directa (2) | 185.250 | 90.000 | 95.250 |
| Materias primas (3) | 200.500 | 100.500 | 100.000 |
| Elaboración (4) | 37.000 | 18.000 | 19.000 |
| Acabado (5) | 94.000 | 64.000 | 30.000 |
| Coste de la producción | 518.750 | 272.500 | 246.250 |
| Unidades producidas (6) | | 18.000 | 9.500 |
| Coste unitario | | 15,14 | 25,92 |

.../...

.../...

.../...

| Conceptos | Total | Producto A | Producto B |
|---|-------|------------|------------|
| .../... | | | |
| <p>(1) Los transportes se repercuten al producto B.</p> <p>(2) La imputación de la mano de obra directa es como sigue:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Producto A = 1.800 horas MOD × 50 u.m. = 90.000 • Producto B = 1.905 horas MOD × 50 u.m. = 95.250 <p>(3) Al hallar el coste de los productos, los costes del centro de aprovisionamiento se incrementan en los consumos de las materias primas en 1,4 u.m./kg:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Materia prima X = 72.500 + 20.000 × 1,4 = 100.500 • Materia prima Y = 86.000 + 10.000 × 1,4 = 100.000 <p>(4) La imputación de los costes del centro de elaboración se hace en función las horas utilizadas por cada producto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Producto A = 900 horas × 20 = 18.000 • Producto B = 950 horas × 20 = 19.000 <p>(5) La imputación de los costes del centro de acabado se hace en función de las horas utilizadas por cada producto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Producto A = 1.280 horas × 50 = 64.000 • Producto B = 600 horas × 50 = 30.000 <p>(6) Las unidades producidas se hallan restando las mermas que cita el enunciado:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Producto A: 20.000 kg de materia prima X con merma del 10 % = 18.000 kg • Producto B: 10.000 kg de materia prima Y con merma del 5 % = 9.500 kg | | | |

Cálculo del coste ventas y existencias finales de los productos terminados

| Producto A | | | |
|-----------------------------|---------------|-----------------|----------------|
| | Unidades | Precio unitario | Total |
| Existencias iniciales | 0 | 0,00 | 0 |
| Compras | 18.000 | 15,14 | 272.500 |
| Total | 18.000 | 15,14 | 272.500 |
| Coste de ventas | 15.000 | 15,14 | 227.083 |
| Mermas | 100 | 15,14 | 1.514 |
| Existencias finales | 2.900 | 15,14 | 43.903 |
| Total | 18.000 | 15,14 | 272.500 |

La resolución indica que 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.

.../...

.../...

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 350 | Productos terminados A | | |
| 712 | Variación de existencias de productos terminados | | |

| Producto B | | | |
|-----------------------------|--------------|-----------------|----------------|
| | Unidades | Precio unitario | Total |
| Existencias iniciales | 0 | 0,00 | 0 |
| Compras | 9.500 | 25,92 | 246.250 |
| Total | 9.500 | 25,92 | 246.250 |
| Coste de ventas | 8.000 | 25,92 | 207.368 |
| Mermas | 50 | 25,92 | 1.296 |
| Existencias finales | 1.450 | 25,92 | 37.586 |
| Total | 9.500 | 25,92 | 246.250 |

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 350 | Productos terminados B | 38.882 | |
| 712 | Variación de existencias de productos terminados | | 38.882 |

7. SÉPTIMA. GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN

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.

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

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.

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.

EJEMPLO 11

A partir de los datos del ejemplo anterior se sabe que los gastos de comercialización de los productos A y B han sido los siguientes:

| | Producto A | Producto B |
|----------------------------|---------------|---------------|
| Publicidad | 9.000 | 14.000 |
| Comisiones de ventas | 6.000 | 1.000 |
| Energía | | 1.000 |
| | 15.000 | 16.000 |

Solución

La norma indica que los gastos de comercialización no forman parte del coste de producción. En el desarrollo de la solución estos gastos se han aglutinado en un centro de costes que se ha denominado «Comercialización» cuyo importe asciende a 31.000, los cuales no se han tenido en cuenta para formar el coste de producción.

Su tratamiento en la contabilidad externa es su contabilización en las cuentas que por la naturaleza le correspondan, que en el caso planteado dan lugar al siguiente asiento:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 627 | Publicidad, propaganda y relaciones públicas | 23.000 | |
| 628 | Suministros | 1.000 | |
| 623 | Servicios de profesionales independientes | 7.000 | |
| 57 | Tesorería | | 31.000 |

En el caso de que las comisiones estén incluidas en las nóminas porque tengan carácter de retribución variable para los trabajadores de la empresa procede su contabilización en la cuenta 640, «Sueldos y salarios».

A nivel de presentación de resultados, si se opta por la realización de una cuenta de resultados funcional:

.../...

.../...

| | Total | Producto A | Producto B |
|----------------------------------|----------|--------------------------|-------------------------|
| Ventas | 444.000 | 300.000 (15.000 × 20) | 144.000 (8.000 × 18) |
| Coste de ventas | -434.452 | -227.083 | -207.368 |
| Margen bruto sobre ventas | 9.548 | 72.917 | -63.368 |
| Gastos de comercialización | -31.000 | -15.000 | -16.000 |
| Margen comercial | -21.452 | 57.917 | -79.368 |

EJEMPLO 12

A partir de los datos del ejercicio anterior supóngase que las comisiones están devengadas y no pagadas al cierre del ejercicio.

Solución

La norma nos indica que 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, con lo que en el ejercicio en el que se han devengado haremos:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|------|-------|
| 629 | Otros servicios | | |
| 410 | Acreedores por prestaciones de servicios | | |

8. OCTAVA. GASTOS GENERALES DE ADMINISTRACIÓN O DIRECCIÓN DE EMPRESA

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

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.

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

EJEMPLO 13

La empresa El Corzo, dedicada a la fabricación de los productos P1 y P2, recoge en el activo de su balance a 31 de diciembre de 20X14, entre otras, las siguientes cuentas:

| Concepto | Kg | U.m. |
|-----------------------------|-------|---------|
| Producto terminado P1 | 5.320 | 159.600 |
| Producto terminado P2 | 520 | 17.420 |
| Materia prima M1 | 2.000 | 40.000 |
| Materia prima M2 | 3.000 | 27.000 |

Información técnica

- El producto P1 se fabrica totalmente en la Planta I, partiendo de la materia prima M1.
- El producto P2 se obtiene a partir de la materia prima M2, mediante un proceso de semielaboración en la Planta I, que se acaba en la Planta II.

La materia prima puesta en fabricación se transforma totalmente en los productos terminados en cada fase, sin merma alguna de peso.

La empresa, además de las dos plantas citadas, cuenta con los siguientes centros de costes indirectos:

- Aprovisionamiento.
- Planta I.
- Planta II.

.../...

.../...

- Administración.
- Distribución.

Información económica

En el primer trimestre del año 20X15, se han registrado en la contabilidad general los siguientes hechos:

- Compras de materias primas:

| Concepto | Kg | Coste unitario | Total |
|------------------------|--------|----------------|---------|
| Materia prima M1 | 11.000 | 21 | 231.000 |
| Materia prima M2 | 4.000 | 6 | 24.000 |

- Cargas devengadas por naturaleza:

| | |
|--------------------------------|---------|
| Gastos de personal | 120.000 |
| Tributos | 20.000 |
| Suministros | 20.000 |
| Combustibles | 8.000 |
| Arrendamientos y cánones | 9.000 |
| Amortizaciones | 150.000 |

- Ventas realizadas:

| Concepto | Kg | U.m. |
|-----------------------------|--------|------|
| Producto terminado P1 | 10.500 | 50 |
| Producto terminado P2 | 3.500 | 60 |

- Existencias a 31 de marzo de 20X15:
 - Producto terminado P1: 4.820 kg.
 - Producto P2 semielaborado en Planta I, pendiente de ser tratado en Planta II: 1.650 kg.

.../...

.../...

- Producto terminado P2: 370 kg.
- Materias primas M1: 3.000 kg.
- Materias primas M2: 2.000 kg.
- Se aplica el método del precio medio ponderado para la valoración de los consumos de materias primas y salidas de los productos vendidos.
- A efectos de la contabilidad analítica de explotación, la amortización del primer trimestre se fija en 200.000 u.m.
- La imputación de la estadística de costes:

| Conceptos | Aprov. | Planta I | Planta II | Admón. | Distr. |
|----------------------|--------|----------|-----------|--------|--------|
| Personal | 10.000 | 40.000 | 40.000 | 20.000 | 10.000 |
| Suministros | 55 % | 20 % | 15 % | | 10 % |
| Amortizaciones | 10 % | 25 % | 30 % | 20 % | 15 % |

- Los tributos se imputan en idéntica proporción a las amortizaciones.
- El combustible se consume íntegramente en la Planta I.
- El generador arrendado se utiliza en la Planta II.
- El centro de aprovisionamiento se imputa por partes iguales a los productos terminados.
- Los costes indirectos de las Planta I y II se distribuyen de la siguiente forma:
 - Planta I: Proporcionalmente a los pesos del producto P1 y P2 que se hayan obtenido.
 - Planta II: Al peso del producto P2 (terminado que se haya obtenido)
- Del producto semielaborado obtenido en la Planta I pasa a la Planta II 3.350 kg.

Los costes comerciales se asignan a los productos vendidos en función de los kilos vendidos de cada uno de ellos, y en relación con los costes de administración se sabe que el 90 % de los mismos son de tipo general, en tanto que el 10 % restante se subreparte entre las dos plantas de fabricación por partes iguales

Se pide:

Cálculo del valor de las existencias finales y presentación de la cuenta de resultados funcional de la sociedad El Corzo.

.../...

.../...

Solución

Consumo de materias primas

| Materia prima 1. Precio medio ponderado | | | |
|---|---------------|--------------|----------------|
| | kg | Cu | Total |
| Existencias iniciales | 2.000 | 20 | 40.000 |
| Compras | 11.000 | 21 | 231.000 |
| Total | 13.000 | 20,85 | 271.000 |
| Consumo | 10.000 | 20,85 | 208.462 |
| Existencias finales | 3.000 | 20,85 | 62.538 |
| Total | 13.000 | 20,85 | 271.000 |

En la contabilidad externa se hará:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 611 | Variación de existencias de materias primas M1 | 40.000 | |
| 310 | Materias primas M1 | | 40.000 |

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 310 | Materias primas M1 | 62.538 | |
| 611 | Variación de existencias de materias primas M1 | | 62.538 |

| Materia prima 2. Precio medio ponderado | | | |
|---|--------------|-------------|---------------|
| | Kg | Cu | Total |
| Existencias iniciales | 3.000 | 9 | 27.000 |
| Compras | 4.000 | 6 | 24.000 |
| Total | 7.000 | 7,29 | 51.000 |

.../...

.../...

.../...

| Materia prima 2. Precio medio ponderado | | | |
|---|--------------|-------------|---------------|
| | Kg | Cu | Total |
| .../... | | | |
| Consumo | 5.000 | 7,29 | 36.429 |
| Existencias finales | 2.000 | 7,29 | 14.571 |
| Total | 7.000 | 7,29 | 51.000 |

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 611 | Variación de existencias de materias primas M2 | 27.000 | |
| 310 | Materias primas M2 | | 27.000 |

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|--------|--------|
| 310 | Materias primas M2 | 14.571 | |
| 611 | Variación de existencias de materias primas M2 | | 14.571 |

Reparto de los costes indirectos a los centros de coste

Utilizando los criterios que se han establecido en el enunciado, los importes que se obtienen son los siguientes:

| Reparto de los costes indirectos a los centros de costes | | | | | | |
|--|----------------|---------------|----------------|----------------|---------------|---------------|
| Costes/Centros | Total | Aprovis. | Planta I | Planta II | Admón. | Comercial |
| Personal | 120.000 | 10.000 | 40.000 | 40.000 | 20.000 | 10.000 |
| Tributos | 20.000 | 2.000 | 5.000 | 6.000 | 4.000 | 3.000 |
| Suministros | 20.000 | 11.000 | 4.000 | 3.000 | | 2.000 |
| Combustibles | 8.000 | | 8.000 | | | |
| Arrendamientos | 9.000 | | | 9.000 | | |
| Amortizaciones | 200.000 | 20.000 | 50.000 | 60.000 | 40.000 | 30.000 |
| Total | 377.000 | 43.000 | 107.000 | 118.000 | 64.000 | 45.000 |

.../...

.../...

El enunciado indica en relación con los costes de administración que el 90 % de los mismos son de tipo general, en tanto que el 10 % restante se subreparte entre las dos plantas de fabricación por partes iguales. Por lo tanto, el cuadro final con el subreparto indicado de los costes indirectos sería:

| Reparto de los costes indirectos a los centros de costes | | | | | | |
|--|----------------|---------------|----------------|----------------|---------------|---------------|
| Costes/Centros | Total | Aprovis. | Planta I | Planta II | Admón. | Comercial |
| Personal | 120.000 | 10.000 | 40.000 | 40.000 | 20.000 | 10.000 |
| Tributos | 20.000 | 2.000 | 5.000 | 6.000 | 4.000 | 3.000 |
| Suministros | 20.000 | 11.000 | 4.000 | 3.000 | | 2.000 |
| Combustibles | 8.000 | | 8.000 | | | |
| Arrendamientos | 9.000 | | | 9.000 | | |
| Amortizaciones | 200.000 | 20.000 | 50.000 | 60.000 | 40.000 | 30.000 |
| Total | 377.000 | 43.000 | 107.000 | 118.000 | 64.000 | 45.000 |
| SUBREPARTO | | | | | | |
| Administración | | | 3.200 | 3.200 | 57.600 | |
| Subreparto | 377.000 | 43.000 | 110.200 | 121.200 | 57.600 | 45.000 |

Coste del producto terminado P1 y del producto semielaborado de la Planta I

| Coste del producto P1 y del semielaborado P2 | | | |
|--|-------------------|-------------------|------------------|
| Coste | Total | PT P1 | STDO P2 |
| Consumo materia prima M1 (1) | 208.461,54 | 208.461,54 | |
| Consumo materia prima M2 (2) | 36.428,57 | | 36.428,57 |
| Planta I (3) | 110.200,00 | 73.466,67 | 36.733,33 |
| Aprovisionamiento | 43.000,00 | 21.500,00 | 21.500,00 |
| Total | 398.090,11 | 303.428,21 | 94.661,90 |

.../...

.../...

.../...

| Coste del producto P1 y del semielaborado P2 | | | |
|---|-------|-----------|----------|
| Coste | Total | PT P1 | STDO P2 |
| .../... | | | |
| Kilos producidos | | 10.000,00 | 5.000,00 |
| Coste unitario | | 30,34 | 18,93 |
| (1) Los consumos de materia prima M1 se imputan al producto 1. (2) Los consumos de materia prima M2 se imputan al producto semielaborado. (3) Los costes de la Planta I se imputan proporcionalmente a los pesos del producto P1 y P2 que se hayan obtenido: <ul style="list-style-type: none"> • Producto terminado P1: $110.200 \times 10.000/15.000$ • Producto semielaborado: $110.200 \times 5.000/15.000$ | | | |

El enunciado del supuesto indica que del producto semielaborado obtenido en la Planta I pasan a la Planta II 3.350 kg, por lo que la ficha de inventario del mismo es la siguiente:

| Movimiento del producto semielaborado 2 | | | |
|---|-----------------|--------------|------------------|
| | Kg | Coste | Importe |
| Existencias iniciales | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Producción periodo | 5.000,00 | 18,93 | 94.661,90 |
| Total | 5.000,00 | 18,93 | 94.661,90 |
| Paso a Planta II | 3.350,00 | 18,93 | 63.423,48 |
| Existencia finales | 1.650,00 | 18,93 | 31.238,43 |
| Total | 5.000,00 | 18,93 | 94.661,90 |

El reflejo de las existencias finales dará lugar al siguiente registro en la contabilidad externa:

| Código | Denominación cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-----------|-----------|
| 340 | Producto semiterminado | 31.238,43 | |
| 711 | Variación de existencias de productos semiterminados | | 31.238,43 |

.../...

.../...

Coste del producto terminado P2

| Coste del producto terminado 2 | |
|--------------------------------------|-------------------|
| Consumo producto semielaborado | 63.423,48 |
| Coste Planta II | 121.200,00 |
| Total | 184.623,48 |
| Kg producidos | 3.350,00 |
| Coste unitario | 55,11 |

Una vez realizados los cálculos de los costes de los productos P1 y P2, se realizan las fichas de inventario de los mismos.

Movimiento de los productos terminados P1 y P2

| Movimiento de los productos terminados 1 y 2 | | | | | | |
|--|------------------|--------------|-------------------|-----------------|--------------|------------------|
| | P1 | | | P2 | | |
| | Kg | Coste | Total | Kg | Coste | Total |
| Existencias iniciales ... | 5.320,00 | 30,00 | 159.600,00 | 520,00 | 33,50 | 17.420,00 |
| Producción acabado .. | 10.000,00 | 30,34 | 303.428,21 | 3.350,00 | 18,93 | 63.423,48 |
| Total | 15.320,00 | 30,22 | 463.028,21 | 3.870,00 | 20,89 | 80.843,48 |
| Coste venta | 10.500,00 | 30,22 | 317.349,62 | 3.500,00 | 20,89 | 73.114,25 |
| Existencias finales | 4.820,00 | 30,22 | 145.678,59 | 370,00 | 20,89 | 7.729,22 |
| Total | 15.320,00 | 30,22 | 463.028,21 | 3.870,00 | 20,89 | 80.843,48 |

Cuenta de resultados funcional desglosada por productos

| Márgenes y resultados | | | |
|-----------------------|------------|------------|------------|
| Conceptos | P1 | P2 | Total |
| Ventas | 525.000,00 | 210.000,00 | 735.000,00 |
| | | | .../... |

.../...

.../...

| Márgenes y resultados | | | |
|-----------------------------------|-------------|------------|-------------|
| Conceptos | P1 | P2 | Total |
| .../... | | | |
| Menos coste de ventas | -317.349,62 | -73.114,25 | -390.463,87 |
| Margen industrial | 207.650,38 | 136.885,75 | 344.536,13 |
| Menos coste comerciales | -33.750,00 | -11.250,00 | -45.000,00 |
| Margen comercial | 173.900,38 | 125.635,75 | 299.536,13 |
| Menos costes administración | | | -121.600,00 |
| Resultado | | | 177.936,13 |