

## ***Caso práctico sobre valoración de inventarios en producción conjunta.***

01/03/2024

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

En el caso de una empresa que fabrique un producto y que de forma ineludible e inexorable se obtiene otro producto distinto al mismo tiempo y en el mismo proceso de fabricación, se produce un problema de valoración de los productos obtenidos, en cuanto a la imputación de los costes indirectos.

No es un problema nuevo, pero el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), lo trata de forma muy pragmática y clara en 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.

En esta Resolución y en concreto en su Norma Quinta, se trata el problema de la valoración en el caso de producción conjunta. En la misma se indica lo siguiente:

*“1. Si en un determinado proceso de fabricación, de forma inexorable, se fabrica simultáneamente más de un producto, la asignación de los costes que no son imputables inequívocamente a un producto concreto se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles con la orientación, con carácter general, de que los costes imputados a cada producto sean lo más paralelos o proporcionales al valor neto realizable del citado producto.*

*2. Si en el proceso de fabricación se obtienen adicionalmente subproductos, residuos, desechos, desperdicios o materiales recuperados, su valoración se realizará de acuerdo con lo indicado en el número anterior. No obstante, cuando esta valoración sea de importancia secundaria, se podrán valorar por el valor neto realizable, importe que se deducirá del coste del producto o productos principales.*

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

Según esta norma, es posible que, de forma inexorable e ineludible, al fabricar un producto, se puede obtener otro distinto. En estos casos tendremos que distinguir dos situaciones distintas:

1. Que el producto que se obtiene de forma inexorable se trate de un producto o subproductos, pero que tiene un mercado y por lo tanto pueda ser vendido a un precio de mercado.
2. Que el producto que se obtiene de forma inexorable se trate de residuos, desechos o desperdicios que no tienen un mercado y, por lo tanto, para la empresa no suponga un ingreso, sino más bien un coste adicional de retirada.

En el primer caso, si se obtiene junto con el producto principal otros de naturaleza secundaria o subproductos que tengan un valor en el mercado, para realizar la valoración de unos y otros se tiene que realizar en indicadores lo más objetivos posibles, y que los costes imputados a cada uno de ellos sean lo más paralelos o proporcionales al valor neto realizable de cada uno de los productos. Esto es, que sean proporcionales a los precios de venta en el mercado de los productos obtenidos.

En el segundo caso, si con el producto principal se obtienen residuos, desechos o desperdicios que no tengan valor de mercado y por lo tanto su eliminación suponga para la empresa un coste adicional, este coste formará parte del valor del producto principal.

En el caso de que el producto obtenido sea la prestación de un servicio y que para ello requiera la retirada de residuos que se incorpora luego a la producción de un producto final distinto. El ICAC indica que se seguirá el mismo criterio de incorporación en el coste de la prestación del servicio el coste de los residuos. Se puede ver en la consulta del ICAC núm. 1 del BOICAC 113 de marzo de 2018 sobre la valoración de los residuos que obtiene una empresa en la prestación de un servicio. En este caso, el ICAC concluye que “..... en la medida 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”.

Veamos tres casos prácticos.

Caso práctico núm. 1. Producción conjunta en la que se obtiene un producto principal y otro accesorio que tiene un precio de mercado.

Supongamos una central lechera, en la que en el proceso de producción de la leche (pasteurización, homogeneización y separación), se obtiene de forma conjunta, es decir inevitablemente leche y la nata.

En el ejercicio, se obtiene 50.000 litros de leche y 5.000 litros de nata. El precio de venta neto de la leche es de 0,60 euros el litro, y el precio de la nata asciende a 1,75 euros.

Los costes indirectos son de 15.000 euros.

Realizar el reparto de los costes indirectos entre la leche y la nata.

Solución:

La Resolución indica que “.....costes imputados a cada producto sean lo más paralelos o proporcionales **al valor neto realizable del citado producto.**”

En consecuencia, el reparto de los costes indirectos se realizará:

$$\text{Leche} = 15.000 \times \frac{50.000 \times 0,60}{50.000 \times 0,60 + 5.000 \times 1,75} = 11.612,90 \text{ euros}$$

$$\text{Nata} = 15.000 \times \frac{5.000 \times 1,75}{50.000 \times 0,60 + 5.000 \times 1,75} = 3.387,10 \text{ euros.}$$

Caso 2. Obtención junto al producto principal, un residuo o desperdicio que no tiene valor en el mercado, sino más bien un coste para la empresa.

Supongamos un taller dedicado a la fabricación de piezas de motor para automóviles. Durante el proceso de obtención de las piezas, se obtienen el producto principal, las piezas de motor, y un residuo o desperdicio consistente en una serie de virutas.

Al realizar la limpieza del taller tres veces al año para retirar los restos de virutas, supone un coste anual de 10.000 euros.

¿Cuál es el tratamiento contable de este coste?.

### SOLUCIÓN:

Al no tener el residuo un valor en el mercado, sino más bien supone un coste para la empresa. Este coste que en nuestro caso asciende a 10.000 euros se tendrá que imputar al resto de productos obtenidos, esto es, a las piezas obtenidas siguiendo un criterio de reparto, por ejemplo, la importancia que cada una de ellas suponga sobre el total de producción de la empresa.

Caso práctico núm. 3. Supongamos la prestación de un servicio que requiere la retirada de residuos a otras empresas, que posteriormente utiliza como materia prima en la elaboración de un producto.

Supongamos una empresa que se dedica a la retirada de residuos de otras empresas. Presta un servicio de retirada de residuos por el que percibe 5.000 euros, el coste de mano de obra, transporte, etc del servicio asciende a 8.000 euros. IVA 21 %

Los residuos retirados son utilizados por la empresa para obtener un nuevo producto.

Se solicita: Registrar la operación anterior.

### SOLUCIÓN:

La empresa los incorporará al activo por su valor neto realizable, importe que se deducirá del coste de prestación del servicio.

Por lo tanto, el resultado del servicio de -3.000 euros (5.000 – 8.000) se sumará al coste de los productos que se obtendrán con los residuos retirados.

Contabilización:

6.050	(57x) Tesorería	a (705) Prestaciones de servicios	5.000
		a (477) H.P. Iva repercutido	

			1.050
--	--	--	-------

Como el coste asciende a 8.000 euros, por esta operación se producirá una pérdida de 3.000 euros, que se incorporará como coste de los nuevos productos que se obtendrá con los residuos.

3.000	(3000x) productos	Existencias	a (610) existencias	Variación de	3.000
-------	----------------------	-------------	------------------------	--------------	-------

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.