

# LA VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS, SU DETERIORO Y LA PROVISIÓN POR OPERACIONES COMERCIALES. VALORACIÓN EN EL NUEVO PGC

**MARÍA BEGOÑA VILLARROYA LEQUERICAONANDIA**

*Profesora Contratada Doctora.  
Universidad de Valladolid*

## **Extracto:**

**E**L presente trabajo analiza la problemática contable derivada de la valoración de las existencias, con especial referencia a la resolución del ICAC aprobada en el año 2000 fundamentalmente a la parte de su contenido que ya no resultaría de aplicación al ser contrario a la nueva regulación contable.

Además de lo anterior, se incide en la valoración y distinción entre las pérdidas que deben ser reflejo del deterioro de su valor, de las que motivan el nacimiento de provisiones de tráfico, en concreto, se estudia la relación entre una y otra en el caso particular de que las existencias o la prestación de un servicio hubiesen sido objeto de un contrato firme.

**Palabras clave:** existencias, coste de producción, deterioro y provisiones de tráfico.

# THE MEASUREMENT OF INVENTORIES, YOUR DETERIORATION AND THE PROVISIONS FOR COMMERCIAL OPERATIONS. VALUATION IN THE NEW PGC

MARÍA BEGOÑA VILLARROYA LEQUERICAONANDIA

*Profesora Contratada Doctora.  
Universidad de Valladolid*

## **Abstract:**

**T**HE present work analyzes the accounting treatment of stocks, referring to the Resolution of the ICAC approved in the year 2000, fundamentally, the part of her content that already would not ensue from application because it is opposite to the new accounting regulation.

Besides the previous thing, also analyze the valuation and distinction between the cost of stocks may not be recoverable (the deterioration of your value), of that they motivate the birth of provisions of traffic. In I make concrete, the relation is studied between one and other one, in the particular case of which the stock or the services had been an object of a firm sales contract.

**Keywords:** stocks, costs of transformation, deterioration and provisions for commercial operations.

# Sumario

1. Introducción.
2. Valoración inicial de las existencias. Especial referencia al coste de producción.
3. Valoración posterior. El deterioro de las existencias y de los servicios.
4. Las provisiones por operaciones comerciales.
5. Distinción entre las pérdidas que dan lugar a un deterioro de valor en las existencias y las que dan lugar a provisiones.
6. Consideraciones finales.

## Bibliografía.

## 1. INTRODUCCIÓN

La valoración de las existencias tiene para las empresas una importancia fundamental. Esta importancia radica no solo en que son los bienes que se venderán o consumirán al efectuar las empresas su actividad de explotación, convirtiéndose en el núcleo central de la actividad empresarial, sino por el gran peso que, al menos para un determinado sector de nuestro tejido empresarial, pueden tener respecto del total de los activos. Además de en el balance, la valoración de las existencias finales tiene una gran incidencia en los resultados, tanto en los del ejercicio, como en los que se reconocerán en futuros ejercicios, de ahí la gran importancia que tiene la valoración de estas partidas.

La valoración inicial de las existencias como la de una gran parte de los activos, dependerá de cómo entran a formar parte del patrimonial empresarial, por lo que si se adquieren a terceros se valorarán a precio de adquisición, si se reciben por adquisición lucrativa se valorarán a valor razonable y si se fabrican en la empresa, a coste de producción. La problemática contable de estas valoraciones iniciales, así como la valoración de las salidas es objeto de análisis en el apartado siguiente, para su estudio nos basamos principalmente en la Resolución de 9 de mayo de 2000, sobre la determinación coste de producción, vigente en la parte de la misma que no sea contraria al contenido del nuevo Plan General de Contabilidad (PGC). La valoración posterior es objeto de análisis en el apartado tercero, donde se estudia el deterioro de valor de las existencias, en este sentido el criterio de valoración establecido en el PGC es relativamente sencillo siempre que se posea la información necesaria, si bien, cuando las existencias o los servicios han sido objeto de un contrato firme, la lectura de la parte de la norma destinada al deterioro y la correspondiente a la valoración de las provisiones por operaciones comerciales, cuyo estudio se realiza en el apartado cuarto, parecería indicar que de aplicarse ambas se estaría duplicando el registro de una parte de la pérdida, dedicando el apartado quinto a aclarar este aspecto.

Para finalizar con esta introducción, comentar que todo lo que se recoge en el presente trabajo sobre valoración de existencias es igualmente aplicable en la valoración del coste de las existencias en la prestación de servicios, lógicamente siempre que aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme la norma relativa a los ingresos por ventas y prestación de servicios y cumpla con la definición de activo y sus criterios de reconocimiento.

## 2. VALORACIÓN INICIAL DE LAS EXISTENCIAS. ESPECIAL REFERENCIA AL COSTE DE PRODUCCIÓN

Recoge el PGC que la valoración inicial de las existencias se efectuará por su precio de adquisición o su coste de producción, incorporando en esta valoración los impuestos indirectos que gravan la compra únicamente cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares.

Un nuevo aspecto a tener en cuenta en la valoración de las existencias viene derivado de la valoración de los débitos por operaciones comerciales, ya que pueden valorarse a valor nominal o a valor razonable. A valor nominal cuando se trate de operaciones con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, y además cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo; de no cumplirse, se valorarán a valor razonable. Esta valoración de los débitos afecta a las existencias, ya que cuando la empresa valora sus débitos comerciales a valor nominal, los costes financieros incorporados al nominal estarán por su parte incrementando el valor de las existencias.

Al igual que en la anterior normativa, se incluirán en el precio de adquisición todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta.

Por su parte, la valoración del coste de producción se regirá, como se ha mencionado, por el contenido de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 9 de mayo de 2000, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción; en este apartado se va a recoger un breve recordatorio de la mencionada resolución <sup>1</sup> haciendo hincapié precisamente en aquella parte de la resolución que por ser contraria a la nueva normativa, ya no es de aplicación.

Respecto de la definición que se da del coste de producción, son muy similares la de la resolución y la del PGC, recogiendo esta última que los costes indirectos son imputables cuando se haya incurrido en ellos para que tengan (los productos) su ubicación actual para su venta, también que los costes indirectos imputables serán los que se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción, de manera similar no se permite su inclusión en la resolución del ICAC cuando menciona que los costes de subactividad no forman parte del coste de producción.

Respecto de la definición de costes directos e indirectos y del criterio de distribución o reparto de estos últimos, siguen siendo aplicables los criterios establecidos en la resolución, donde se indica también que dichos criterios de distribución deberán mantenerse uniformes a lo largo del tiempo, es decir, de acuerdo con el principio de uniformidad.

También es de aplicación la parte relativa a los criterios de imputación a cada producto en el caso de la producción conjunta, incluida la posible valoración de los subproductos, residuos y materiales recuperados que sean de importancia secundaria, que, como recoge la resolución, podrán ser objeto de valoración por su valor neto de realización o su precio de reposición.

Por su parte, el contenido de la resolución relativo a aquellos gastos que no forman parte del coste de producción sigue siendo de aplicación, así ni las mermas de los productos terminados, ni los gastos de comercialización, o las comisiones de ventas, formarán parte del coste de producción. Tampoco otros gastos posteriores a la venta por reparaciones, devoluciones... que se tendrán en cuenta

<sup>1</sup> No se incide en este trabajo en el contenido general de esta resolución al haber sido analizado desde su aprobación en el año 2000 por muchos autores en numerosas ocasiones.

en el cálculo de alguna de las provisiones de tráfico, ni los gastos generales de administración o dirección de empresa.

Un cambio importante lo encontramos en la incorporación actualmente obligatoria de los gastos financieros; en la resolución, dicha incorporación en el coste de producción era potestativa para las sociedades, ahora recoge la norma de existencias, que serán (serán, no «se permite» como se recogía en la anterior regulación) incorporados cuando las existencias necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas.

En concreto, recoge la norma actual de registro y valoración del inmovilizado material, a la que nos remite la de existencias, que se incluirán los gastos financieros devengados antes de la puesta en condiciones de funcionamiento, 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.

A la vista de lo anterior, y al margen de la actual obligatoriedad de incorporación de los gastos financieros en el coste de producción, parece que la norma novena de la resolución sigue siendo aplicable al objeto de valorar estos costes, en concreto recoge la norma que la incorporación se efectuará durante el proceso de fabricación siempre que este sea superior a un año sin computar las interrupciones y antes de que las existencias estén en condiciones de ser destinadas al consumo final o a su utilización por otras empresas.

Esta valoración se efectuará de acuerdo con las reglas recogidas en la resolución y que se resumen en las líneas siguientes. Se incorporarán, en primer lugar, los gastos derivados de la financiación específica, al tratarse de existencias, fundamentalmente los relativos a los débitos comerciales, y a continuación los que le correspondan del resto de financiación genérica, entendiéndose como tal la parte de esas existencias no financiadas con fondos específicos ni con otros fondos propios en este sentido, pensaba y sigo pensando que deberá tenerse en cuenta, aunque no venga expresamente recogido en la norma, la parte del valor de las existencias financiada con subvenciones o la que provenga de donaciones o legados recibidos (por ejemplo, por que se hubiesen recibido donaciones de materias primas o materiales para la fabricación del producto terminado).

Por último y dada la obligatoriedad actual a la que ya se ha hecho mención, de que estos gastos financieros formen parte del coste de producción, opino que no resulta ahora aplicable el límite cuantitativo que impedía la capitalización de los gastos financieros cuando provocaban que el valor de los activos fuera superior a su valor de mercado o reposición, es decir, se incrementará el valor de las existencias cuyo periodo de fabricación es superior a un año, ahora llamados activos cualificados (antes existencias de ciclo largo), en la totalidad de los gastos financieros devengados durante su periodo de construcción o fabricación.

A diferencia de lo que sucedía con la incorporación de los gastos financieros, el PGC no incluye ninguna referencia respecto del tratamiento a seguir en la incorporación de las diferencias de cambio; en principio parece que no es de aplicación la norma décima de la resolución en la parte que permitía esta incorporación en el coste de producción, porque recoge el PGC en su norma de mone-

da extranjera que la valoración de las partidas no monetarias se efectuará aplicando el tipo de cambio en la fecha de la transacción, por lo que cabe suponer que no se efectuará su modificación posterior, si bien, como se recoge en el *Memento práctico* (Francis Lefebvre) (pág. 1.822, ref. 36592) queda por determinar cuál será la interpretación que en posteriores normas de desarrollo se pueda realizar de la regla contenida en la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 23 «Costes por intereses», párrafo 5, que sí prevé la capitalización de diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideran ajustes al coste por intereses.

Importantes diferencias encontramos en la norma undécima relativa a los métodos de valoración de las existencias, en concreto, ya no se acepta el método LIFO u otro análogo como sistema de valoración de las salidas y además han dejado de tener la consideración de resultados financieros los descuentos por pronto pago, por lo que los concedidos en las compras disminuirán el precio de adquisición de las existencias. El resto de la norma sigue siendo aplicable.

Un último caso que no queremos dejar sin comentar es el relativo a la valoración de las existencias que le hubieren sido donadas a la sociedad. La norma de subvenciones, donaciones y legados recibidos hace referencia a su valoración al recoger que se valorarán a valor razonable. Ya sea en este caso, o cuando se hubieran adquirido gracias a una subvención, el ingreso correspondiente se reconocerá en pérdidas y ganancias cuando se enajenen estas existencias, vean su valor deteriorado o se produzca su baja en balance, es decir, de forma correlacionada con los gastos derivados de las mismas (subvenciones o donaciones). En este punto se deberá precisar que no se reconocerá el ingreso de los bienes adquiridos mediante adquisición lucrativa (o gracias a una subvención) que causan baja porque se consumen al pasar a formar parte de un producto terminado o incluso de un inmovilizado material, como sucede con las materias primas u otras consumibles; en este caso, las donaciones o subvenciones se traspasarán a ingresos de pérdidas y ganancias cuando se vendan los productos terminados de los que forman parte, causen baja por otro motivo o se deterioren, o en el caso de formar parte de un inmovilizado, también a medida que se amorticen.

Para finalizar este apartado, quedaría por comentar que en la valoración del coste de las existencias en la prestación de servicios resultarán aplicables los criterios antes mencionados, en concreto, recoge la norma, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por la prestación de servicios correspondiente; este reconocimiento tendrá lugar 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. Por lo tanto solo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- b) Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- c) El grado de realización de la transacción en la fecha de cierre del ejercicio puede ser valorado con fiabilidad.

- d) 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.

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos (en la cuenta de variación de existencias del grupo 7) solo en la cuantía en que los gastos reconocidos sean recuperables, entraría aquí la valoración a la que hemos hecho referencia, siendo de aplicación las reglas antes mencionadas.

### 3. VALORACIÓN POSTERIOR. EL DETERIORO DE LAS EXISTENCIAS Y DE LOS SERVICIOS

En este apartado se analiza la parte de la norma de valoración de las existencias destinada a la valoración posterior, en concreto a las pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias al cierre del ejercicio.

En este sentido recoge la norma 10.<sup>a</sup> del PGC y la 12.<sup>a</sup> del PGC de PYMES que cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Llegado este momento, parece conveniente recordar que se entiende por valor neto realizable en el PGC, en este sentido, en la primera parte del PGC «el marco conceptual de la contabilidad» y en concreto en el apartado 6.º relativo a los criterios de valoración, se define como el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

Para el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, se realizará la corrección solo cuando los productos terminados a los que se incorporen no vayan a ser vendidos por encima del coste, si esto sucede, es decir, si hay que efectuar la corrección valorativa,

Por ejemplo, si una empresa posee determinadas materias primas valoradas a su precio de adquisición <sup>2</sup> cuyo valor neto realizable es inferior, antes de registrar la posible pérdida por deterioro en resultados del ejercicio, deberá comprobarse si los productos terminados o servicios a los que se incorporan van a ser vendidos con pérdidas (por debajo de su coste), en este caso la empresa deberá recoger la disminución de valor de estas materias primas, en la parte estimada del mismo que no vaya a proporcionar beneficios o rendimientos en el futuro.

<sup>2</sup> O a su valor razonable si procede de una adquisición lucrativa.

En este caso, recoge el PGC que el precio de reposición de estas existencias puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable. Se entiende por precio de reposición el importe que debería satisfacer la empresa para adquirir y ubicar unas existencias similares a las materias primas en cuestión (se incluiría en su valoración todos los costes necesarios para que esas existencias se encuentren en la misma disponibilidad que las materias primas objeto de valoración posterior). El cálculo del deterioro no limita la valoración de la pérdida por este precio de reposición, por lo que bajo ciertas circunstancias podrá utilizarse otro valor.

Para las existencias que están en disposición de ser vendidas (mercancías o productos terminados), se comparará su precio de adquisición, coste de producción o su valor razonable, con el importe que esta empresa obtendría de su venta menos todos los costes necesarios para llevar a cabo dicha venta.

De manera similar en la valoración del deterioro de los productos en curso, se comparará el valor de venta de los productos terminados una vez deducidos los costes de comercialización pero, para hacer la comparativa entre magnitudes homogéneas, del valor anterior se deducirá una estimación de los costes pendientes por incurrir hasta la terminación del proceso de fabricación.

El contenido más problemático, al tenerse, en algunas ocasiones, que analizar conjuntamente con la valoración de las provisiones que veremos a continuación, es el relativo a la valoración de los bienes y servicios que hubieran sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de corrección valorativa, dice la norma, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato (el valor realizable para estas existencias), cubra como mínimo el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

No recoge expresamente la norma cómo se valora la pérdida si esto no sucede, es decir, si el precio de venta estipulado es inferior a los costes necesarios para ejecutar el contrato, aunque de la lectura de la norma parecería lógico pensar que se debería reconocer una pérdida por deterioro por la diferencia, si bien también podría pensarse que estas pérdidas darán origen a la provisión por contratos onerosos, que será objeto de análisis en el siguiente apartado. La diferencia entre una y otra será estudiada en el apartado quinto.

Recoge, por último, la norma que las circunstancias que causaron la corrección valorativa hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión, reconociéndolo como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

#### 4. LAS PROVISIONES POR OPERACIONES COMERCIALES

Se definen las provisiones como un pasivo, y por lo tanto son obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro, y además deberán cumplir los requisitos adicionales de probabilidad en la cesión de recursos que incorporen beneficios o

rendimientos económicos y que su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Además de estar condicionado su reconocimiento al cumplimiento de la definición y requisitos generales de los pasivos, su diferencia con ellos es que en las provisiones existe indeterminación respecto de su importe o la fecha en que se cancelarán.

En concreto, las provisiones objeto de estudio de este apartado son las que se recogen en el PGC en el grupo 4, en la cuenta de provisiones por operaciones comerciales; esta cuenta de provisiones a largo o corto plazo se utiliza para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas del tráfico comercial de la empresa. Se distinguen en el PGC dos tipos de provisiones, una, la provisión para otras operaciones comerciales, en la que se recoge la cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones, etc., y la otra, provisión por contratos onerosos, que surge cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

Respecto de la provisión para otras operaciones comerciales, la sociedad, al cierre del ejercicio, efectuará una estimación inicial del valor actual del importe de las devoluciones, garantías de reparación, etc., relacionadas –por correlación de ingresos y gastos– con los ingresos reconocidos en el ejercicio. Por dicho valor, se constituirá esta provisión con cargo a la cuenta «Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales». Como recoge MARTÍNEZ CHURIAQUE (2007, 44) en esta provisión, el suceso ya ha pasado y ha devengado una obligación que la dirección del negocio no está en condiciones de evitar, de ahí su reflejo como un pasivo.

Cuando el compromiso asumido supera el corto plazo, el valor anterior, y siempre teniendo en cuenta la mejor estimación que pueda efectuarse, se irá actualizando con cargo al gasto financiero de actualización.

A medida que este pasivo vaya disminuyendo, bien porque ya se ha hecho frente al mismo al devolver los clientes parte de sus compras, reparar los bienes vendidos, etc., o bien porque por el paso del tiempo la obligación se va reduciendo, esta disminución se registrará con abono a la cuenta «Exceso de provisión para otras operaciones comerciales».

Los cálculos, en los casos de provisiones a largo plazo, son bastante farragosos porque hay que tener en cuenta los valores estimados de los importes de las devoluciones, reparaciones, etc., así como asignar probabilidades al ejercicio en que van a tener lugar. En el caso de que la decisión sobre la valoración inicial de estas provisiones resulte acertada, estos mismos valores (actualizados) deberán tenerse en cuenta para ir reduciendo el importe de dicha provisión. Además de las operaciones anteriores de actualización y baja, en cada ejercicio tendremos que enfrentarnos con el cálculo de la provisión que tiene su origen en ese ejercicio consecuencia de los ingresos por ventas o prestaciones de servicios habidos en el mismo.

Si por el tipo de contrato de venta o prestación de servicios de la sociedad la provisión tuviese un vencimiento inferior o igual a un año (por ejemplo si se ofrece una garantía en los productos vendidos de seis meses, la posibilidad de devolución es también inferior al año,...), y el efecto financiero no fuera significativo, no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento, con lo que los cálculos serán mucho más sencillos.

Con relación a la provisión por contratos onerosos, recoge MARTÍNEZ CHURIAQUE (2007, 45) que hay que identificar el momento en que se debe considerar que el suceso ha finalizado y el pasivo ha devengado. Este depende de las causas que convierten el contrato en oneroso. Si los sucesos no son controlados por la empresa, habrá que dotar la provisión en el momento en que aquellos se producen. Otras veces el contrato se convierte en oneroso por una decisión que toma la empresa, será este el momento en que se devenga el pasivo.

En su valoración, la sociedad que se ha comprometido por contrato a realizar un servicio o una venta en el siguiente o siguientes ejercicios y cuyo cumplimiento le supondrá unos costes superiores a los beneficios que espera obtener, se deberá plantear, siempre que esté estipulado en el contrato, si cancelar el contrato y en su caso pagar la indemnización estipulada en el mismo, o ejecutarlo con pérdidas. En cualquiera de los dos casos y de manera similar a la vista para la provisión anterior, se estimará el valor (actual) de la pérdida o del importe a satisfacer y se constituirá la provisión por contratos onerosos con cargo a la dotación para la provisión por contratos onerosos. Si la empresa ha tomado la decisión firme de cancelar el contrato y pagar el importe de la indemnización fijada en el mismo y es definitivo, no se utilizaría la cuenta de provisión, sino directamente una de acreedores, puesto que no existe ningún tipo de indeterminación.

En función del vencimiento de la provisión, se irá ajustando su valor, en el caso del vencimiento a largo plazo a medida que se va ejecutando el contrato se procederá a su actualización anual y a registrar la variación de la misma con la cuenta exceso de provisión hasta dar de baja la provisión. En el caso de provisiones de vencimiento a corto plazo, se anulará con exceso de provisión si se efectúa el cumplimiento del contrato, en este caso ya se habrán contabilizado los gastos que sean coste y los ingresos correspondientes por lo que la «pérdida real» ya formará parte de los resultados del ejercicio, o, con abono a cuentas del grupo 57 (de «Tesorería»), si se opta por el pago de la indemnización se produce la baja de la provisión.

## **5. DISTINCIÓN ENTRE LAS PÉRDIDAS QUE DAN LUGAR A UN DETERIORO DE VALOR EN LAS EXISTENCIAS Y LAS QUE DAN LUGAR A PROVISIONES**

Como ya se ha comentado, en este apartado vamos a tratar de diferenciar aquellas situaciones que las pérdidas van a provocar una reducción en el valor de los activos, es decir, un deterioro, de las que van a provocar el nacimiento de pasivos, en el caso de existencias de bienes o servicios que han sido objeto de un contrato firme de cuyo cumplimiento se derivarán las pérdidas mencionadas.

Las situaciones que podrían darse y las soluciones propuestas son las que se recogen a continuación:

- 1.<sup>a</sup> El valor contable de las existencias supera al valor neto realizable, pero el valor fijado en el contrato es superior a ambos.

Recoge la norma de valoración de existencias para este primer caso, que se considera que no se ha deteriorado su valor, porque su valor contable se va a recuperar en su totalidad mediante el cumplimiento del contrato.

En este primer caso no tendría sentido referirnos a las provisiones por contratos onerosos porque el contrato no lo es.

- 2.<sup>a</sup> El valor contable supera al valor neto realizable y el valor fijado en el contrato es superior a este pero inferior al valor contable de las existencias.

En este caso para calcular el valor neto realizable y por tanto para fijar el valor del deterioro, se utilizará el importe por el que probablemente se realicen estas existencias en concreto, por lo tanto, se utilizará el valor fijado en el contrato, ya que será este el que nos indique la parte de valor de las existencias que no se va a recuperar.

Con el ajuste anterior de disminución de valor de las existencias, el contrato no es oneroso, ya que al haberse disminuido el valor en libros de las existencias los costes son de un importe similar al de los ingresos que se esperan obtener del cumplimiento del contrato, ya sea a través de la venta o de la prestación de un servicio.

- 3.<sup>a</sup> El valor contable supera al valor neto realizable y el valor fijado en el contrato es inferior a ambos.

En esta situación se plantearía la empresa –si ello fuera posible– bien la cancelación del contrato y el pago de la indemnización prevista (opción a), o bien la ejecución del mismo con pérdidas (opción b).

Respecto de la primera (opción a) si tras los cálculos efectuados por la sociedad lo menos perjudicial es la cancelación del contrato, lo más probable es que opte por esta salida. En este caso, al tener que utilizar en la valoración la información disponible más fiable, la empresa deberá reconocer una provisión por el valor (actual) del importe fijado o estimado de la indemnización y, además, reconocerá una pérdida por deterioro de tal manera que las existencias queden valoradas por su valor neto realizable (el de mercado, no el del contrato).

Si la opción más probable es el cumplimiento del contrato (opción b), la estimación más fiable del valor que recuperará de estos activos es el que figura en el contrato por lo que será este valor el que se utilice para el cálculo de la pérdida por deterioro, no surgiendo ninguna provisión al no existir ya un contrato oneroso (la explicación sería la misma que la dada en la situación 2.<sup>a</sup>).

- 4.<sup>a</sup> Si en el caso anterior las existencias son existencias en curso, la forma de operar será similar a la recogida allí, si bien, para el cálculo del deterioro del valor fijado en contrato se deducirán los costes pendientes de finalización por lo que si la empresa cree que cumplirá el contrato, la pérdida derivada de su cumplimiento se reconocerá como deterioro (salvo el caso particular en el que el precio fijado menos los costes estimados de finalizar la fabricación de las existencias sea negativo entonces además deberá reconocer una provisión por este importe negativo).
- 5.<sup>a</sup> Parte de las existencias objeto del contrato se tienen al cierre del ejercicio y otra parte serán objeto de adquisición o fabricación en el/los siguiente/s ejercicio/s.

En este caso se valorarán y registrarán las pérdidas por separado, de una parte las correspondientes a las existencias que ya figuran en el patrimonio; estas podrán ser objeto de

deterioro tal y como se ha recogido en los apartados anteriores en el importe que no se espere recuperar teniendo en cuenta los precios fijados en el contrato para estas.

Por otra parte, se calculará la pérdida derivada del cumplimiento del contrato correspondiente a las existencias que todavía no forman parte del patrimonio, si los costes son inferiores a los ingresos correspondientes a estas últimas existencias, esta diferencia dará lugar a una provisión por contratos onerosos.

- 6.<sup>a</sup> Aunque no se trate de existencias, no podemos olvidarnos de las prestaciones de servicios en las que el ingreso se reconoce en función del grado de avance. Si los ingresos pendientes de reconocer en el futuro fueran inferiores a los costes estimados para la finalización de la prestación del servicio, se reconocerá una provisión por el valor actual de dicho importe; este importe se irá ajustando anualmente, ya que a medida que se reconocen costes en el ejercicio y los ingresos que les corresponden, se están reconociendo las pérdidas correspondientes al ejercicio.

## 6. CONSIDERACIONES FINALES

A lo largo de este trabajo se ha tratado de analizar algunos aspectos problemáticos relacionados con la valoración de las existencias y las provisiones por operaciones comerciales a raíz de la aprobación del nuevo PGC.

En concreto se ha ido comentando y comparando la nueva normativa de valoración de las existencias con la anterior, habiéndose podido constatar que los cambios no son, en su mayoría, excesivamente significativos siendo aún de aplicación una gran parte de la anterior normativa de valoración.

Por otra parte, se hace referencia a la valoración de las provisiones por operaciones comerciales, de la que podemos destacar como mayor novedad la utilización en las provisiones a largo plazo de los valores actuales (también a corto plazo si la actualización fuera significativa) en concordancia con el actual marco conceptual y los nuevos criterios de valoración.

Por último y ahondando en el análisis de las provisiones y el deterioro de las existencias, se han intentado distinguir las pérdidas derivadas de los contratos de venta o prestaciones de servicios firmes que darán lugar a correcciones de valor por deterioro de las existencias, de las que darán lugar a provisiones por contratos onerosos. Para ello se han tenido en cuenta los criterios de registro o reconocimiento de los activos y pasivos de fiabilidad y probabilidad.

En este sentido, podría concluirse afirmando que si los activos de los que deriva la pérdida figuran como existencias de bienes o servicios, se disminuirá su valor para que en balance se informe sobre su valor recuperable, es decir, se reconocerá una pérdida por deterioro si es probable que no se va a recuperar una parte (o la totalidad) del valor de esas existencias, lo que provocará que el contrato no se convierta en oneroso y no dé lugar al reconocimiento de un pasivo.

Si no figuran como existencias (al tratarse de una prestación de servicios cuyo ingreso se va reconociendo en función del grado de avance o no forman parte del patrimonio al cierre del ejercicio), se reconocerá como una provisión, ya que la empresa deberá reconocer la obligación derivada del cumplimiento del contrato oneroso que le hará desprenderse de recursos que incorporan beneficios o rendimientos y que son consecuencia de sucesos pasados (cuando el contrato se convierte en oneroso).

## Bibliografía

ICAC, Consulta n.º 1 del BOICAC 65, marzo 2006.

ICAC, Consulta n.º 7 del BOICAC 80, diciembre 2009.

ICAC, Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.

MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. [2007]: «El nuevo modelo del PGC: Interpretación de los cambios más significativos». *Revista Técnica Contable*. N.º 701, págs. 38-52.

NIC N.º 2, «Existencias».

NIC N.º 21, «Efectos de las variaciones de los tipos de cambio de la moneda extranjera».

NIC N.º 23, «Costes por intereses».

NIC N.º 37, «Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes».

NIC N.º 21, «Efectos de las variaciones de los tipos de cambio de la moneda extranjera».

ORTEGA CABALLO, E.; PÉREZ IGLESIAS, J.M. y SERRANO GUTIÉRREZ, A. [2009]: *Plan General Contable*, Memento práctico (Francis Lefebvre).

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

**NOTA:** Este artículo también ha sido publicado en la *Revista Cefgestión*. CEF, núm. 150, febrero 2011.