

EL GRUPO III EXISTENCIAS DEL NUEVO PLAN CONTABLE: ANÁLISIS COMPARATIVO CON RELACIÓN AL PLAN GENERAL CONTABLE DEL AÑO 1990

FRANCISCO J. LÓPEZ CORRALES

*Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Vigo*

Extracto:

APROBADO el nuevo Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007, de 16 de noviembre), que entra en vigor el día 1 de enero de 2008, cada vez queda menos tiempo para que las empresas adapten sus contabilidades a las nuevas exigencias que introduce el nuevo Plan Contable.

Al igual que hicimos en artículos anteriores publicados en la *Revista de Contabilidad y Tributación*, en donde analizamos los grupos I (Financiación básica) y II (Activos no corrientes), en este número comentaremos las novedades que incorpora en el grupo III (Existencias) el nuevo Plan General de Contabilidad en relación con el Plan del año 1990.

Palabras clave: existencias, pérdidas por deterioro, cláusulas INCOTERMS, precio adquisición, coste producción y contratos de venta en firme.

Sumario

1. Introducción.
2. Novedades introducidas en el grupo III. Existencias.
3. Valoración inicial de las existencias.
 - 3.1. Precio de adquisición.
 - 3.2. Coste de producción.
 - 3.3. Métodos de asignación de valor.
 - 3.4. Prestación de servicios.
4. Valoración posterior de las existencias.
5. Casos especiales.
 - 5.1. Existencias valoradas en divisas.
 - 5.2. Existencias subvencionables no como consecuencia de un *rappel* comercial.
6. Cláusulas INCOTERMS.
7. Información a incluir en la memoria.
8. Ejemplos prácticos.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

En números anteriores de la *Revista de Contabilidad y Tributación* hemos analizado las diferencias más relevantes que existen (grupos I y II) entre el Plan Contable del año 90 y el Borrador del nuevo Plan Contable (julio 2007). En este número, analizaremos el grupo III (Existencias), pero tomando ya como referencia para hacer el estudio comparativo el recién aprobado Plan General de Contabilidad (RD 1541/2007, de 16 de noviembre), que entrará en vigor, tal como recoge la disposición final sexta, a partir de enero de 2008 y será de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha.

En la primera parte de nuestro trabajo ponemos de manifiesto las diferencias existentes en el grupo III entre el Plan del año 1990 y el aprobado recientemente, siguiendo para ello la estructura fijada en la norma de valoración 10.^a (Existencias), contemplando además una serie de particularidades tales como: existencias valoradas en divisas, existencias subvencionables no como consecuencia de un *rappel* comercial y aplicación de las cláusulas INCOTERMS a la valoración de las existencias.

La última parte del trabajo contiene una serie de supuestos prácticos que sirven de ayuda para una mejor comprensión de la parte teórica, en donde hacemos hincapié en las novedades incorporadas en el nuevo Plan General de Contabilidad.

2. NOVEDADES INTRODUCIDAS EN EL GRUPO III. EXISTENCIAS

Los distintos subgrupos que contienen ambos planes de cuentas, tal como refleja el **cuadro 1**, no presentan novedades significativas, excepto el cambio de «**provisión**» por «**deterioro de valor**», debido a que el concepto de provisión en el nuevo Plan Contable (NPC) queda reservado para operaciones en las que exista un porcentaje alto de probabilidad de que ocurra el suceso en el futuro, es decir, la precisión de que toda provisión debe responder a una obligación actual derivada de un suceso pasado, cuya cancelación es probable que origine una salida de recursos y su importe pueda estimarse con fiabilidad.

CUADRO 1

NPC	PLAN GENERAL DEL 90
GRUPO 3. EXISTENCIAS	
<p>30. COMERCIALES 300. Mercaderías A 301. Mercaderías B</p> <p>31 MATERIAS PRIMAS 310. Materias primas A 311. Materias primas B</p> <p>32 OTROS APROVISIONAMIENTOS 320. Elementos y conjuntos incorporables 321. Combustibles 322. Repuestos 325. Materiales diversos 326. Embalajes 327. Envases 328. Material de oficina</p> <p>33 PRODUCTOS EN CURSO 330. Productos en curso A 331. Productos en curso B</p> <p>34 PRODUCTOS SEMITERMINADOS 340. Productos semiterminados A 341. Productos semiterminados B</p> <p>35 PRODUCTOS TERMINADOS 350. Productos terminados A 351. Productos terminados B</p> <p>36 SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS 360. Subproductos A 361. Subproductos B 365. Residuos A 366. Residuos B 368. Materiales recuperados A 369. Materiales recuperados B</p> <p>39 DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS 390. Deterioro de valor de las mercaderías 391. Deterioro de valor de las materias primas 392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos 393. Deterioro de valor de los productos en curso 394. Deterioro de valor de los productos semiterminados 395. Deterioro de valor de los productos terminados 396. Deterioro de valor de los subproductos, residuos y materiales recuperados</p>	<p>30. COMERCIALES 300. Mercaderías A 301. Mercaderías B</p> <p>31. MATERIAS PRIMAS 310. Materias primas A 311. Materias primas B</p> <p>32 OTROS APROVISIONAMIENTOS 320. Elementos y conjuntos incorporables 321. Combustibles 322. Repuestos 325. Materiales diversos 326. Embalajes 327. Envases 328. Material de oficina</p> <p>33 PRODUCTOS EN CURSO 330. Productos en curso A 331. Productos en curso B</p> <p>34 PRODUCTOS SEMITERMINADOS 340. Productos semiterminados A 341. Productos semiterminados B</p> <p>35 PRODUCTOS TERMINADOS 350. Productos terminados A 351. Productos terminados B</p> <p>36 SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS 360. Subproductos A 361. Subproductos B 365. Residuos A 366. Residuos B 368. Materiales recuperados A 369. Materiales recuperados B</p> <p>39 PROVISIONES POR DEPRECIACIÓN DE EXISTENCIAS 390. Provisión por depreciación de mercaderías 391. Provisión por depreciación de materias primas 392. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos 393. Provisión por depreciación de productos en curso 394. Provisión por depreciación de productos semiterminados 395. Provisión por depreciación de productos terminados 396. Provisión por depreciación de subproductos, residuos y materiales recuperados</p>

El Plan Contable del año 90 no contiene una definición de este grupo 3, dedicándose solamente a citar las cuentas que lo componen, coincidiendo con las recogidas en el NPC.

La definición que contempla el NPC de las existencias, siguiendo la NIC2 (2003, párrafo 6), es la siguiente:

«Son activos poseídos para ser vendidos en:

- a) El curso normal de la explotación,*
- b) Proceso de producción o*
- c) Forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.»*

De la definición destacamos como aspecto más novedoso la incorporación como existencias del coste de producción de los servicios¹, en tanto no se haya reconocido el ingreso por la prestación efectiva, en los términos previstos en la norma 14.^a de la segunda parte del plan dedicada al reconocimiento de los ingresos por ventas y prestación de servicios.

Cuando las existencias formen parte de un **grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta**, se trasladarán a cuentas del subgrupo 58. Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos asociados, siempre que cumplan una serie de condiciones enumeradas en las normas de registro y valoración (norma 7.^a Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta). Para su valoración se utilizarán los mismos criterios que para los activos no corrientes, es decir, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los gastos de venta.

3. VALORACIÓN INICIAL DE LAS EXISTENCIAS

El precio de adquisición o el coste de producción se mantienen como criterios generales para la valoración de los bienes y servicios comprendidos en las existencias.

Como novedad, la norma 10.^a del NPC incorpora, para las existencias que necesiten un período de tiempo superior al año para estar en condiciones de ser vendidas, la inclusión en el precio de adquisición o coste de producción de los gastos financieros en los mismos términos previstos en la norma de registro y valoración del inmovilizado material².

¹ La adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras y la consulta n.º 4 del BOICAC n.º 59 contemplan esta casuística.

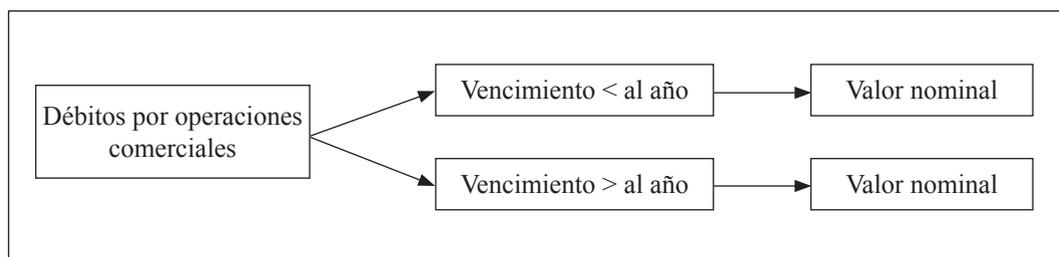
² La inclusión de los gastos financieros ya estaba prevista, con carácter potestativo, en distintas Resoluciones del ICAC y en las normas de adaptación del Plan General Contable.

También la norma 10.^a del NPC nos remite a las normas relativas a los instrumentos financieros (norma 9.^a) cuando se trate de valorar los débitos por operaciones comerciales, los cuales se valorarán inicialmente por su valor nominal siempre que su vencimiento **no sea superior al año**, citando la norma dos condiciones:

- Que no exista ningún tipo de interés contractual.
- Que el efectivo resultante de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Si el vencimiento de las deudas por operaciones comerciales **es superior al año**, se valorarán por su valor razonable, el cual, normalmente, coincidirá con el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida ajustada por los gastos de la transacción que le sean directamente atribuibles.

En resumen,



3.1. Precio de adquisición.

La valoración de las existencias a precio de adquisición se utilizará para las distintos bienes que no estén sometidos a transformación como las mercaderías, materias primas, combustibles, envases o material de oficina.

El NPC incluye dentro del precio de adquisición (norma 10.^a, apartado 1.1) los siguientes conceptos:

- + Precio factura
- Cualquier tipo de descuento (comercial, por pronto pago...)
- + Gastos de transporte
- + Gastos de seguros, aranceles de aduanas, depósitos...
- + Impuestos no recuperables (IVA no deducible, etc.)
- + Gastos financieros incorporados al nominal de los débitos con vencimiento inferior al año (que no tenga tipo de interés contractual y el efecto de actualizar los flujos de efectivo no sea significativo)

3.2. Coste de producción.

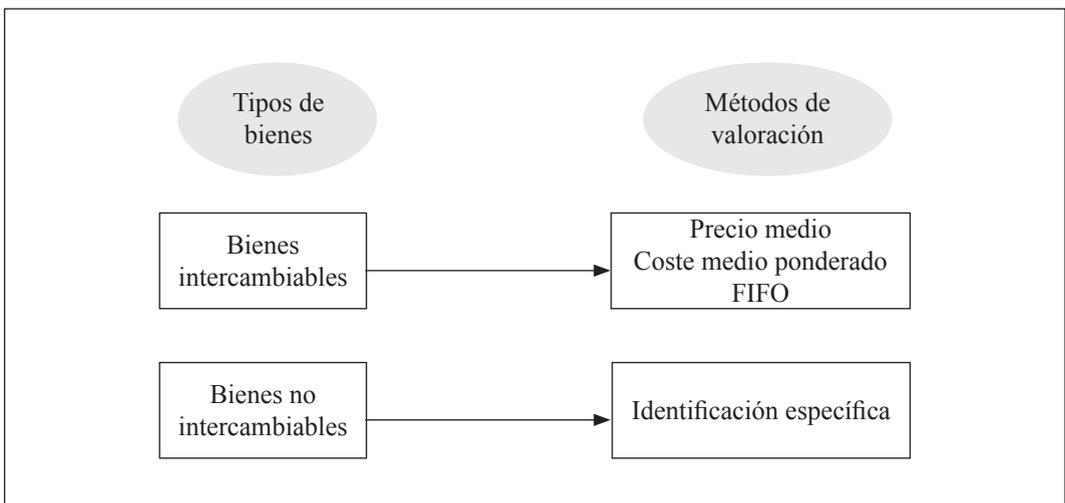
El coste de producción es el criterio de valoración aplicable a las existencias que han sido transformadas a lo largo del proceso productivo. Los productos terminados, los subproductos, los residuos, los materiales recuperables, los productos en curso y los productos semiterminados son bienes a los que se aplicaría este criterio de valoración, que no presenta novedades significativas en ambos planes de cuentas en lo que a su cálculo se refiere.

El coste de producción se calculará (norma 10.^a, apartado 1.2) de la siguiente manera:

- + Consumo de materias primas y otras materias consumibles
- + Costes directos imputables al producto
- + Costes indirectos, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación, elaboración o producción en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción
- + En su caso, los gastos financieros en los términos previstos en la norma de inmovilizado material (período de tiempo superior al año para estar en condiciones de ser vendidas)

3.3. Métodos de asignación de valor

Las diferencias más relevantes entre ambos planes de cuentas surgen en la aplicación de las fórmulas del corte. El NPC distingue bienes intercambiables y bienes no intercambiables entre sí. Para los primeros se adopta para su valoración bien el método del precio medio, el coste medio ponderado o el FIFO; para los segundos, el método a utilizar es el de identificación específica.



El Plan del año 90 en la norma de valoración 13.^a recomienda, en primer lugar, el método de identificación específica, independientemente de que se trate de existencias intercambiables o no y, si no es posible aplicarlo, se utilizará el método del precio medio, coste medio ponderado o bien, en segundo lugar, el FIFO, LIFO u otros análogos. El NPC no contempla, en sintonía con la normativa NIC 2, la aplicación del método LIFO u otros métodos análogos, al considerar que este método no ofrece una representación fiel del valor de las existencias que debe figurar en el inventario, al figurar estos valores al precio de adquisición o al de producción más antiguo en lugar de estar valorados a precio reciente.

CUADRO 2

Valoración de las existencias	NPC	Plan año 90
Bienes intercambiables	Coste medio ponderado o precio medio	Identificación específica
	FIFO	Coste medio ponderado o precio medio
Bienes no intercambiables	Identificación específica	FIFO, LIFO u otros análogos

3.4. Prestación de servicios.

El coste de las existencias en la prestación de servicios está regulado en la norma de valoración 10.^a, apartado 1.4. Según la citada norma, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios (norma 14.^a).

El registro contable a realizar al cierre para valorar los servicios prestados hasta la fecha será el siguiente:

Productos en curso (33)

*a Variación de existencias de productos
en curso (710)*

_____ x _____

4. VALORACIÓN POSTERIOR DE LAS EXISTENCIAS

La diferencia fundamental en el tratamiento de las correcciones de valor entre ambos planes de cuentas reside en que el Plan General Contable del año 90 establece la distinción entre pérdidas de carácter reversible e irreversible, y en cambio, en el NPC desaparece toda referencia **expresa a las pérdidas irreversibles**.

Otra diferencia radica en el cálculo de la **pérdida reversible por deterioro**; en el plan nuevo la referencia es el **valor neto realizable**³ para los bienes incluidos en el grupo 3.

En el caso de las materias primas y otros materiales consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. En el caso de que proceda realizar corrección valorativa, el **precio de reposición** puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Por último, se suprime en el NPC la posibilidad de valorar ciertas materias primas y consumibles, para determinados sectores de actividad, por una cantidad y valores fijos siempre que se cumplieran determinadas condiciones previstas en la norma 13.^a del Plan del año 90.

5. CASOS ESPECIALES

En este punto analizaremos una serie de casos contemplados en otras normas de registro y valoración distintas a la recogida en la norma 10.^a (Existencias).

5.1. Existencias valoradas en divisas.

Las existencias, al igual que otros activos, se valorarán aplicando el tipo de cambio en la fecha en que fueran registrados (norma valoración 11.^a, apartado 1.2.2).

Deberá dotarse la correspondiente pérdida por deterioro cuando la valoración obtenida exceda del valor neto razonable que las existencias tuvieran en la fecha de cierre; si dicho valor está fijado en moneda extranjera, se aplicará para su conversión en moneda nacional el tipo de cambio vigente a la referida fecha.

5.2. Existencias subvencionables no como consecuencia de un *rappel* comercial.

Cuando se concede una subvención, donación o legado para adquirir mercaderías, se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance [norma 18.^a, apartado 1.3 c)].

³ El valor neto realizable de un activo definido en el Marco Conceptual es el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, 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 la producción, construcción o fabricación.

El reflejo contable de la operación será el siguiente:

1. Por la concesión de la subvención

Tesorería (57)

*a Ingresos por otras subvenciones,
donaciones y legados (942)*

_____ x _____

2. Al cierre, para determinar el saldo que debe figurar en el balance

*Ingresos por otras subvenciones,
donaciones y legados (942)*

*a Otras subvenciones, donaciones y
legados (132)*

_____ x _____

3. Por la imputación a la cuenta de Pérdidas y ganancias de la subvención recibida

*Transferencia de otras subvenciones,
donaciones y legados (842)*

*a Otras subvenciones, donaciones, legados
transferidos al resultado del ejercicio
(747)*

_____ x _____

4. Al cierre, para determinar el saldo que figura en el balance

*Otras subvenciones, donaciones
y legados (132)*

*a Transferencia de otras subvenciones,
donaciones y legados (842)*

_____ x _____

6. CLÁUSULAS INCOTERMS

En los contratos de compra-venta internacional, la International Chamber of Commerce (ICC) establece las denominadas cláusulas INCOTERMS 2000, que detallamos a continuación y cuya fuente ha sido tomada de ARCE (2006, págs. 224 y 225).

CUADRO 3. Tipos de cláusula INCOTERMS

	Tipo de transporte	Gastos a cargo del comprador	Transferencia
Salida			
EXW: EX-Works / Franco fábrica + (en fábrica)	Todo tipo de transporte	Flete y seguro (de la fábrica al lugar de exportación), aduana en el país de origen (documentos, permisos, impuestos), gastos de exportación (maniobras, almacenaje, agentes), flete y seguro (tránsito internacional), gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	A la recepción de la mercancía en los locales del vendedor
Transporte principal a cargo del comprador			
FCA: Free Carrier At / Franco transportista (lugar convenido)	Todo tipo de transporte	Gastos de exportación, flete y seguro (tránsito internacional), gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando la mercancía, despachada a la exportación, se entrega al transportista nombrado por el comprador en el lugar convenido
FAS: Free Alongside Ship / Libre al costado del buque + (puerto de carga)	Marítimo y en aguas interiores	Flete y seguro (tránsito internacional), gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando la mercancía se coloca al costado del buque del puerto de embarque convenido
FOB: Free On Board / Libre a Bordo + (puerto de carga)	Marítimo y en aguas interiores	Flete y seguro (del lugar de exportación al lugar de importación), aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando la mercancía sobrepasa la borda del buque en el puerto de embarque convenido
Transporte principal pagado por el vendedor			
CFR: Cost and Freight / Coste y flete + (puerto de destino)	Marítimo y en aguas interiores	Seguro (tránsito internacional), gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando la mercancía sobrepasa la borda del buque, en el puerto de embarque convenido
CIF: Cost, Insurance and Freight / Coste, seguro y flete + (puerto de destino)	Marítimo y en aguas interiores	Gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando la mercancía sobrepasa la borda del buque, en el puerto de embarque convenido
.../...			

.../...			
CPT Carriage Paid To / transporte pagado hasta (lugar de destino)	Todo tipo de transporte	Seguro (tránsito internacional), gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando el vendedor pone la mercancía a disposición del transportista designado por él
CIP: Carriage and Insurance Paid / Transporte y seguro de pago hasta (lugar de destino)	Todo tipo de transporte	Gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando el vendedor pone la mercancía a disposición del transportista designado por él
Llegada			
DAF: Delivered At Frontier / Entregadas en la frontera + (lugar convenido)	Por carretera	Seguro (tránsito internacional), gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando la mercancía, despachada en la aduana para la exportación, se ha puesto en el lugar convenido de la frontera, pero antes de la aduana fronteriza del país colindante al del vendedor
DES: Delivered Ex Ship / Entregadas sobre buque + (puerto de destino)	Marítimo y en aguas interiores	Gastos de importación, aduana en el país de destino, flete y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando la mercancía se ha puesto a disposición del comprador a bordo del buque, en el puerto de destino convenido, sin despacharla en la aduana para su importación
DEQ: Delivered Ex Quay / Entregadas en muelle + (puerto de destino)	Marítimo y en aguas interiores	Aduana en el país de destino flete interno y seguro (del lugar de importación a planta)	Cuando la mercancía se ha puesto a disposición del comprador sobre el muelle, en el puerto de destino, despachada en la aduana para la importación
DDU: Delivered Duty Unpaid / Entregadas derechos no pagados + (lugar de destino)	Todo tipo de transporte	Aduana en el país de destino.	En el lugar de destino acordado en el país del comprador, excepto los riesgos de la aduana en el país de destino
DDP: Delivered Duty Paid / Entregadas derechos pagados + (lugar de destino convenido)	Todo tipo de transporte	Ninguno	En el lugar de destino acordado, en los almacenes del comprador

FUENTE: ARCE (2006).

Estas cláusulas vienen al caso de la problemática de la consideración de la propiedad de las existencias. Según el Marco Conceptual del IASB un activo puede serlo si es un recurso económico de la entidad en las fechas de cierre. Esto ocurre si los riesgos y beneficios fueran traspasados generalmente en caso de que se haya transferido la titularidad de las existencias. Por tanto, la mera posesión no es sinónimo de control del recurso económico. La cuestión de la «mera posesión» se pone en solfa en cuatro aspectos:

1. Las existencias en trámite.
2. Las existencias en consignación.
3. Los pactos de recompra.
4. Cuando el comprador tiene un derecho de devolución.

A las citadas cláusulas, al coste de la compra que figura en factura se añaden una serie de gastos, que varían según el tipo de cláusula a aplicar, las cuales determinan el precio de adquisición final que se tendrá en cuenta cuando se valoren las existencias.

A título de ejemplo, cuando las partes contratadas se acogen a la cláusula *Free On Board* (FOB), el vendedor está obligado a poner la mercancía a disposición del comprador cuando esta sobrepasa la subida del buque en el puerto de embarque convenido; a partir de este punto, el comprador debe asumir todos los costes y riesgos de la operación.

Si se acogen las partes contratantes a la cláusula *Cost, Insurance and Freight* (CIF), además de lo recogido en la cláusula FOB, el vendedor debe despachar las mercancías para la exportación, pagar el flete para conducir las mercancías al puerto de destino convenido y pagar un seguro a fin de cubrir riesgos que pueda sufrir la mercancía durante el transporte.

En la cláusula *ex-works* (EXW), el vendedor tiene la obligación de poner la mercancía a disposición del comprador en la fábrica/almacén del vendedor; a partir de ese momento, el comprador asume todos los gastos y riesgos de la operación.

7. INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA

En la memoria se incluirá la siguiente información:

- a) Las circunstancias que han motivado las correcciones valorativas por deterioro de las existencias y, en su caso, la reversión de dichas correcciones, reconocidas en el ejercicio, así como su importe.
- b) El importe de los gastos financieros capitalizados durante el ejercicio en las existencias de ciclo de producción superior a un año, así como los criterios seguidos para su determinación.

- c) Compromisos firmes de compra y venta, así como información sobre contratos de futuro o de opciones relativos a existencias.
- d) Limitaciones en la disponibilidad de las existencias por garantías, pignoraciones, fianzas y otras razones análogas, indicando las partidas a que afectan, su importe y proyección temporal.
- e) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a la titularidad, disponibilidad o valoración de las existencias, tales como litigios, seguros, embargos, etc.

8. EJEMPLOS PRÁCTICOS

CASO PRÁCTICO NÚM. 1

VALORACIÓN INICIAL

ENUNCIADO

La sociedad «CARMEN», cuya actividad principal es la compra-venta de ordenadores, durante este ejercicio compra 10 ordenadores portátiles de las mismas características por un importe de 600 €/unidad. En factura figura un descuento comercial de 20 € por ordenador y también un descuento por pronto pago de 5 €/unidad comprada.

El transporte, realizado por una empresa especializada, y a cargo de la sociedad, supone 200 €; además, la sociedad tiene contratado un seguro de transporte, pagando 100 € a la compañía aseguradora.

Suponiendo que la sociedad no ha vendido ningún ordenador en este ejercicio, valorar las existencias que deban figurar en el activo del balance, teniendo en cuenta que el valor de mercado en estos momentos es de 5.500 € y los costes estimados para llevar a cabo la venta son de 100 €.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 1

+ Precio en factura	6.000
- Descuento comercial	-200
- Descuento por pronto pago	-50
+ Transporte	200
+ Seguro	100
Valor de adquisición	6.050
Valor de mercado	5.400
Deterioro de valor	650

1. Asiento de regularización al 31/12 por las existencias finales

6.050	Mercaderías (300)	a	Variación existencias (610)	6.050
	_____	x	_____	

2. Por el deterioro de valor

650	Pérdidas por deterioro de existencias (693)	a	Deterioro de valor de las mercaderías (390)	650
	[6.050 – (5.500 – 100) = 650 €]			
	_____	x	_____	

CASO PRÁCTICO NÚM. 2

CONTRATO DE VENTA EN FIRME

ENUNCIADO

La empresa «JARDÍN DEL ATLÁNTICO, SA» tiene a finales de un determinado año las siguientes existencias finales de materias primas:

Unidades físicas	500
Precio unitario	1,5 €
Coste de adquisición	750 €

La citada sociedad ha firmado un contrato de venta en firme, que incorporará las existencias finales de materias primas, por importe de 1.000 €.

Reflejar los asientos derivados de las operaciones anteriores si los costes pendientes de importe según la contabilidad interna de la empresa son de:

Caso A) 100 €.

Caso B) 350 €.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 2

Caso A)

Tal como recoge la norma de valoración 10.^a en su apartado 2, los bienes que hubieran sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de corrección valorativa, a condición de que el contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

En el caso particular que nos ocupa, el precio de venta que menciona el enunciado supera los costes pendientes de imputar, según la contabilidad interna de la sociedad, más las existencias de materias primas, por lo que no procede realizar ninguna corrección valorativa.

Precio de venta > Coste materias primas + Costes pendientes		
(1.000 €)	(750)	(100)

Caso B)

En este caso, el precio de venta es inferior, por lo que se debe reflejar la correspondiente pérdida por deterioro.

Precio de venta < Coste materias primas + Costes pendientes		
(1.000 €)	(750)	(350)

El asiento contable a realizar el 31/12 será:

100	<i>Pérdidas por deterioro de existencias (693)</i>			
	<i>a Deterioro de valor de las existencias (390)</i>			100
		x		

CASO PRÁCTICO NÚM. 3

REGULARIZACIÓN DE MATERIAS PRIMAS Y OTROS APROVISIONAMIENTOS

ENUNCIADO

Las existencias iniciales de la empresa «GRUPASA» al comienzo del año XX fueron:

Materias primas	700.000
Fuel	200.000
Material de oficina.....	50.000
Repuestos de maquinaria.....	200.000

Durante el año XX realizó, entre otras, las siguientes operaciones:

Materias primas	4.000.000 IVA 16%
Fuel	500.000 IVA 16%
Material de oficina.....	100.000 IVA 16%
Repuestos de maquinaria.....	400.000 IVA 16%

(Los repuestos tienen un ciclo de almacenamiento inferior al año)

Las condiciones de pago de las compras anteriores fueron las siguientes:

50% y el IVA al contado

40% mediante diversas letras

10% a crédito

Al finalizar el año XX, las existencias finales fueron:

Materias primas	1.000.000
Fuel	300.000
Material de oficina.....	30.000
Piezas de recambio	200.000

SE PIDE: Contabilizar las operaciones anteriores según el NPC.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 3

1. Por la compra

4.000.000	Compra de materias primas (601)	
1.000.000	Compra de otros aprovisionamientos (602)	
800.000	H. ^a P. ^a , IVA soportado (472)	
	a Caja (570)	3.300.000
	a Proveedores, efectos comerciales a pagar (401)	2.000.000
	a Proveedores (400)	500.000
	_____ x _____	

Los repuestos cuyo ciclo de almacenamiento sea inferior al año se incluirán en la cuenta 322 y deberán cargarse como gasto del ejercicio.

2. Al cierre por las existencias iniciales

700.000	Variación de existencias de materias primas (611)	
450.000	Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)	
	a Materias primas (310)	700.000
	a Combustibles (321)	200.000
	a Material de oficina (328)	50.000
	a Repuestos (322)	200.000
	_____ x _____	

3. Al cierre por las existencias finales

1.000.000	Materias primas (310)	
300.000	Combustibles (321)	
30.000	Material de oficina (328)	
200.000	Repuestos (322)	
	a Variación de existencias de materia primas (611)	1.000.000
	a Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)	530.000
	_____ x _____	

4. Por el traslado de los gastos al resultado del ejercicio

5.000.000	<i>Resultados del ejercicio (129)</i>		
		a Compras de materias primas (601)	4.000.000
		a Compras de otros aprovisionamientos (602)	1.000.000
	_____	x _____	

5. Por el traslado de la variación de existencias al resultado del ejercicio

300.000	<i>Variación de existencias de materias primas (611)</i>		
80.000	<i>Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)</i>		
		a Resultados del ejercicio (129)	380.000
	_____	x _____	

CASO PRÁCTICO NÚM. 4

REGULARIZACIÓN DE PRODUCTOS EN CURSO Y TERMINADOS

ENUNCIADO

Las existencias iniciales de la empresa «GRUPASA» al comienzo del año XX fueron:

Productos en curso..... 25.000.000

Productos terminados..... 30.000.000

Durante el año XX vende productos terminados por 130.000.000 € al contado, IVA 16%.

Al rematar el año XX, las existencias finales fueron:

Productos en curso..... 26.000.000

Productos terminados..... 29.000.000

El valor neto realizable de los productos terminados al final del año es de 28.500.000.

SE PIDE: Contabilizar las operaciones anteriores según el NPC.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 4

1. Por la venta de los productos

150.800.000	<i>Caja (570)</i>		
		a <i>Venta de productos terminados (701)</i>	130.000.000
		a <i>H.^a P.^a; IVA repercutido (477)</i>	20.800.000
		x	

2. Al cierre por las existencias iniciales de productos en curso y terminados

25.000.000	<i>Variación de existencias de productos en curso (710)</i>		
30.000.000	<i>Variación de existencias de productos terminados (712)</i>	a <i>Productos en curso (330)</i>	25.000.000
		a <i>Productos terminados (350)</i>	30.000.000
		x	

3. Al cierre por las existencias finales de productos en curso y terminados

26.000.000	<i>Productos en curso (330)</i>		
29.000.000	<i>Productos terminados (350)</i>	a <i>Variación de existencias de productos en curso (710)</i>	26.000.000
		a <i>Variación de existencias de productos terminados (712)</i>	29.000.000
		x	

4. Por la dotación de la pérdida por deterioro

500.000	<i>Pérdidas por deterioro de existencias (693)</i>		
		a <i>Deterioro de valor de los productos terminados (395)</i>	500.000
		x	

5. Por el traspaso al resultado del ejercicio

1.000.000	Variación de existencias de productos en curso (710)		
130.000.000	Venta de productos terminados (701)		
		a Pérdidas por deterioro de existencias (693)	500.000
		a Variación de existencias de productos terminados (712)	1.000.000
		a Resultados del ejercicio (129)	129.500.000
		x	

CASO PRÁCTICO NÚM. 5

FIFO, CMS Y CMP

ENUNCIADO

Algunas de las operaciones realizadas por la sociedad «RASPUTÍN» durante un determinado mes del año son las siguientes:

Fecha	Concepto	N.º de unidades	Precio unitario	Coste total
1	Existencias iniciales	100	20	2.000
10	Compra	200	21	4.200
15	Venta	100	30	3.000
18	Compra	150	22	3.300
20	Venta	200	31	6.200
27	Compra	150	24	3.600
30	Venta	80	32	2.560

Con los datos anteriores, valorar las existencias finales utilizando los métodos recomendados por el NPC: 1) Coste medio simple, 2) Coste medio ponderado y 3) FIFO.

¿Cuál es la repercusión en la cuenta de Pérdidas y ganancias?

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 5

1) Método del precio medio simple (CMS)

$$\text{CMS} = \frac{20 + 21 + 22 + 24}{4} = 21,75$$

Las existencias finales son 220 unidades a 21,75 €/unidad, reflejadas en el balance por 4.785 €.

2) Método del precio medio ponderado (CMP)

$$\text{CMP} = \frac{100 \times 20 + 200 \times 21 + 150 \times 22 + 150 \times 24}{100 + 200 + 150 + 150} = 21,83$$

Las existencias finales son 220 unidades a 21,83 €/unidad, reflejadas en el balance por 4.802,60 €.

También se podría haber calculado el coste medio ponderado por cada compra.

Por la compra realizada el día 10:

$$\text{CMP}_1 = \frac{100 \times 20 + 200 \times 21}{100 + 200} = 20,66$$

El valor de las existencias finales después de la primera venta sería 4.132 (200 × 20,66 €).

Por la compra realizada el día 18:

$$\text{CMP}_2 = \frac{200 \times 20,66 + 150 \times 21}{200 + 150} = 21,23$$

El valor de las existencias finales después de la segunda venta sería 3.184,50 (150 × 21,23 €).

Por la compra realizada el día 27:

$$\text{CMP}_3 = \frac{150 \times 21,23 + 150 \times 24}{150 + 150} = 22,61$$

El valor de las existencias finales después de la tercera venta sería 4.974,20 (220 × 22,61 €).

3) Método del FIFO (primera entrada, primera salida)

$$\text{FIFO existencia finales} = 70 \times 22 + 150 \times 24 = 5.140 \text{ €}$$

El cálculo de las existencias finales por los tres métodos utilizados nos conduce a que el mayor valor se obtiene por el método FIFO y, en consecuencia, el resultado más favorable para la sociedad en el caso que los últimos precios sean superiores a los primeros.

CASO PRÁCTICO NÚM. 6

TRASPASO LIFO A CMP

ENUNCIADO

La sociedad «MARISA», viene valorando sus existencias según el criterio LIFO hasta el 31/12/X3. Desde comienzos del ejercicio X4 la sociedad decide valorar las existencias según el criterio de coste medio ponderado.

	LIFO	Coste medio ponderado
Existencias iniciales	58.000	52.000
Existencias finales		71.000

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 6

1. Por la corrección de valor de las existencias iniciales bajo la óptica de un cambio de política contable y sin tener en cuenta el efecto impositivo

6.000	Reservas voluntarias (113)		
		a Mercaderías (300)	6.000
	_____	x _____	

2. Por las existencias finales

71.000	Mercaderías (300)		
		a Variación existencias (610)	71.000
	_____	x _____	

3. Por las iniciales

52.000	Variación existencias (610)		
		a Mercaderías (300)	52.000
	_____	x _____	

CASO PRÁCTICO NÚM. 7

PERMUTA DE BIENES POR OPERACIONES DE TRÁFICO DE SIMILAR NATURALEZA Y VALOR

ENUNCIADO

«DOCTORA, SA» es una sociedad que permuta unas existencias de mercaderías por otras de naturaleza similar.

El valor contable de las mercaderías entregadas es de 10.000 € y el valor razonable de los recibidos es de 10.200 €.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 7

La norma 14.^a del NPC dice textualmente: «no se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, similar naturaleza y valor».

De acuerdo con la norma, el asiento a realizar será:

10.000	<i>Mercaderías A</i>	a	<i>Mercaderías B</i>	10.000
		x		

Si los bienes permutados no son de naturaleza similar, se permite el reconocimiento de resultados positivos.

CASO PRÁCTICO NÚM. 8

COSTE DE LAS EXISTENCIAS EN LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

ENUNCIADO

La sociedad «CAROSA» firma un contrato de prestación de servicios de consultoría de dos años de duración. Los costes totales incurridos a lo largo del primer año del contrato ascienden a 4.000 € (3.000 corresponden a gastos de personal y 1.000 a servicios varios) y los del segundo año a 3.500 € (2.000 de personal y 1.500 de servicios varios).

SE PIDE: Contabilizar las operaciones derivadas de los hechos contables anteriores si la empresa no ha reconocido ningún ingreso hasta la fecha.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 8

Las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente, conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios (norma 10.^a, apartado 1.4).

Año X

1. Por los costes incurridos

3.000	<i>Sueldos y salarios (640)</i>		
1.000	<i>Otros servicios (629)</i>		
		a Tesorería (57)	4.000
_____		x _____	

2. Al cierre, para reflejar el saldo que debe figurar en el balance

4.000	<i>Productos en curso (300)</i>		
		a Variación de existencias de productos en curso (710)	4.000
_____		x _____	

Año X+1

1. Por los costes incurridos en el ejercicio 2

2.000	<i>Sueldos y salarios (640)</i>		
1.500	<i>Otros servicios (629)</i>		
		a Tesorería (57)	3.500
_____		x _____	

2. Al cierre, por las existencias finales

7.500	<i>Productos en curso (300)</i>		
		a Variación de existencias de productos en curso (710)	7.500
_____		x _____	

3. Al cierre, para eliminar las existencias finales del año X

4.000	<i>Variación de existencias de productos en curso (710)</i>		
		a	<i>Productos en curso (300)</i> 4.000
_____		x	_____

Hipótesis

Si la empresa reconoce ingresos por prestación de servicios (40% de los ingresos previstos que ascienden a 12.000), por ser estos estimados con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre, el registro contable para el primer año será:

3.000	<i>Sueldos y salarios (640)</i>		
1.000	<i>Otros servicios (629)</i>		
		a	<i>Tesorería (57)</i> 4.000
_____		x	_____
4.800	<i>Clientes, facturas pendientes de recibir o formalizar (4309)</i> (40% de 12.000)		
		a	<i>Prestaciones de servicios (705)</i> 4.800
_____		x	_____

Cuando el resultado de una transacción que implique la prestación de servicios no pueda ser estimado de forma fiable, se reconocerán ingresos solo en la cuantía en que los gastos reconocidos se consideren recuperables.

En nuestro caso particular, el registro será:

4.000	<i>Clientes, facturas pendientes de recibir o formalizar (4309)</i>		
		a	<i>Prestaciones de servicios (705)</i> 4.000
_____		x	_____

CASO PRÁCTICO NÚM. 9

COSTE DE PRODUCCIÓN

ENUNCIADO

La sociedad «BUGARÍN, SA», que se dedica a la fabricación de un determinado producto, presenta la siguiente información para el cálculo del coste de producción:

- Consumo de materias primas: 200.000 €.
- Coste de la mano de obra directa: 50.000 €.
- Costes indirectos de fabricación: 150.000 €.
- Unidades producidas: 1.500.

La sociedad estima que la capacidad normal de producción se sitúa en 2.000 unidades.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 9

1. Para una producción de 1.500 unidades

+ Consumo de materias primas	200.000
+ Coste de la mano de obra	50.000
+ Costes indirectos	112.500 (1)
Coste de la producción	362.500

(1) Cálculo de los costes indirectos de fabricación unitario:

$$150.000 / 2.000 \text{ (capacidad normal)} = 75 \text{ €/unidad}$$

$$1.500 \times 75 = 112.500 \text{ €}$$

Coste de subactividad = $150.000 - 112.500 = 37.500$ €; los costes de subactividad serán tratados como gastos del ejercicio.

2. Suponiendo una producción de 2.500 unidades

+ Consumo de materias primas	200.000
+ Coste de la mano de obra	50.000
+ Costes indirectos	150.000 (2)
Coste de la producción	400.000

(2) Cálculo de los costes indirectos de fabricación unitario:

$$150.000 / 2.500 = 60 \text{ €/unidad}$$

$$2.500 \times 60 = 150.000 \text{ €}$$

En este caso, no existen costes de subactividad.

Resumen:

Si la capacidad normal se sitúa en 2.000 unidades y las unidades producidas ascienden a 1.500, el coste de la producción es de 362.500 €.

Si la capacidad normal es de 2.000 unidades y el número de unidades producidas es de 2.500, el coste de la producción es de 400.000 €.

CASO PRÁCTICO NÚM. 10

DETERIORO DE VALOR DE LAS MATERIAS PRIMAS

ENUNCIADO

La sociedad «MJC-BFFS», dedicada a la fabricación de muebles, tiene en su balance unas existencias finales de materias primas valoradas en 30.000 €.

Contabilizar el deterioro de valor de las materias primas bajo las siguientes hipótesis:

1. Con la venta de los muebles se espera recuperar la materia prima incorporada.
2. Con la venta no se espera recuperar el coste de las materias primas. Valor de reposición: 27.000 €.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 10

Hipótesis 1)

En este caso no procede dotar ninguna pérdida por deterioro de valor, ya que con la venta de los productos terminados se espera recuperar el coste de las materias primas incorporadas (norma 10.^a, apartado 2).

Hipótesis 2)

El coste de reposición puede ser la medida para realizar la corrección valorativa.

3.000 Pérdida por deterioro de existencias (693)

a Deterioro de valor de las materias primas (391) 3.000

x

CASO PRÁCTICO NÚM. 11

CLÁUSULAS INCOTERMS

ENUNCIADO

La sociedad «MUCHASA» adquiere una partida de mercaderías a un exportador americano, compuesta por 1.000.000 unidades a un precio de 150.000 \$ (1 \$ / 1,05 €). El detalle de los gastos de la operación es el siguiente:

- Flete y seguros (tránsito internacional) 4.000 €
- Aduana en el país de destino 400 €
- Flete y seguro (del lugar de importación a planta)..... 300 €
- Coste de la financiación específica 100 €

SE PIDE: Determinar el precio de adquisición de las mercaderías bajo las siguientes hipótesis:

- a) Cláusula FOB.
- b) Cláusula CIF.

SOLUCIÓN Caso práctico núm. 11

Conceptos	FOB	CIF
Factura (150.000 \$ × 1,05 €)	157.500	157.500
Flete y seguro (tránsito internacional)	4.000	
Aduana	400	400
		.../...

.../...		
Flete y seguro (desde el lugar de importación hasta planta)	300	300
Coste financiación	100	100
Precio de adquisición	162.300	158.300

En los contratos con cláusula FOB, el vendedor está obligado a poner la mercancía a disposición del comprador cuando esta sobrepasa la borda del buque en el punto de embarque convenido. A partir de este punto, el comprador debe soportar todos los costes y riesgos de la mercancía.

En los contratos con cláusula CIF, el vendedor debe pagar el flete para conducir la mercancía al punto de destino y pagar el seguro que cubre los posibles riesgos durante el transporte.

Además de lo anterior, hemos incluido en el precio de adquisición los gastos financieros (norma 10.^a) por considerar que su vencimiento es inferior al año y el efecto de no actualizar los flujos de efectivos no es significativo.

Bibliografía

- ALONSO PÉREZ, A.; POUSA SOTO, R. [2007]: *Casos prácticos del nuevo Plan General de Contabilidad: Borrador del 4 de julio de 2007*, 2.^a edición. Ed. CEF.
- CAÑIBANO CALVO, L.; MORA, A. [2006]: *Las Normas internacionales de información financiera: análisis y aplicación*, Ed. Thomson-Civitas.
- ARCE GISBERT, M.: «Existencias» (capítulo 6.^º)
- COLECCIÓN DE ARTÍCULOS NUEVAS NORMAS CONTABLES. Realizada por AECA para el Diario *Expansión*, en el marco de colaboración establecido (10 a 27 abril de 2007):
- LARRIBA DÍAZ-ZORITA, A.: Artículo n.º 11 «Provisiones y contingencias».
- LÓPEZ CORRALES, F. J. [1991]: *Novo Plan Xeral de Contabilidade. Análise comparativa: Plan de 1973–Plan de 1991–Casos prácticos*. Ed. Unipro.
- NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD n.º 2 (año 2003, modificada por la NIIF 8 *Segmentos de operación*, emitida en noviembre de 2006).
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad.