

Tema 4. Existencias: tipología, métodos de valoración y registro.

Este capítulo trabaja con los diferentes tipos de existencias y su valoración, así como las formadas por prestación de servicios, incidiendo especialmente en los métodos de valoración de las existencias finales y su registro contable. La óptima gestión de los inventarios juega un papel fundamental en las empresas.

Índice de contenido.

4.1 Concepto y clasificación

4.2 Valoración inicial y registro

4.2.1 Valoración inicial.

4.2.2 Problemática contable de las compras

4.2.3 Problemática contable de las ventas

4.3 Tratamiento del IVA en compra y venta de mercaderías

4.4 Valoración posterior

4.4.1 Variación de existencias

4.4.2 Correcciones de valor

4.4.3 Pérdidas no reversibles

4.4.4 Contratos de venta en firme: excepción a la norma de valoración

4.5 Cálculo del Beneficio Bruto o Margen Bruto sobre Ventas

4.6 Ajustes por cambio de valoración

4.7 Tratamiento contable de los envases y embalajes

4.1. Concepto y clasificación

La existencia de ciertos niveles de stocks de los recursos que se emplean, productos semiterminados en curso, o productos acabados, es un requisito prácticamente imprescindible para garantizar la fluidez de un sistema productivo. Sin embargo, el mantenimiento de existencias almacenadas resulta a su vez gravoso para la empresa. Los fondos que se inmovilizan como consecuencia del valor de los recursos almacenados, la necesidad de manipular y controlar los stocks, y de conservarlos convenientemente, representan un coste altamente elevado. Por consiguiente, a la empresa le interesa, en la medida de lo posible, minimizar el tamaño de los inventarios y optimizar su gestión, con vistas especialmente a reducir costes.

Asimismo, desde el punto de vista contable, el registro de las existencias persigue identificar, sobre una base uniforme, los costes aplicables a los bienes en inventario al

final del período y los que deben imputarse al coste de las mercancías vendidas o a los resultados del período. Un adecuado control sobre el inventario y, consecuentemente, su correcta contabilización son algunos de los aspectos más importantes en la determinación del resultado económico de una empresa industrial o comercial. Dicho resultado no representará la imagen fiel si los inventarios aparecen valorados por un importe que no les corresponde o si a las mercancías vendidas se les asigna un coste mal calculado.

El Plan General de Contabilidad (PGC) define las existencias como activos corrientes que posee la empresa para ser vendidos en el curso normal de la explotación o para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Aparecen recogidas en el Grupo 3 del Plan de Cuentas y se **clasifican** en:

- a) **Existencias comerciales:** que son las mercaderías adquiridas por las empresas destinadas a la venta sin transformación.
- b) **Existencias sometidas a transformación:** por ejemplo, las materias primas, los productos en curso, los productos semiterminados, los productos terminados, etc.

Su reconocimiento contable se puede ver desde dos puntos de vista:

- Serán reconocidas como **gasto**, en el momento que se produzca su venta para el caso de mercaderías y productos terminados, o para el caso de las materias primas o productos semiterminados en el momento de su incorporación al proceso productivo.
- Serán reconocidas como **activo** corriente dentro del balance de la empresa cuando, al realizar el inventario, se encuentren ubicadas en el almacén preparadas para su venta, en el caso de las mercaderías y los productos terminados, y en el caso de las materias primas y los productos en curso cuando se encuentren en una fase intermedia de producción.

4.2 Valoración.

4.2.1 Valoración Inicial

La problemática de la valoración inicial de existencias viene recogida en la norma de valoración 10ª del PGC.

En dicha norma nos dice que los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por el **precio de adquisición o el coste de producción**.

Los impuestos indirectos que gravan las existencias sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

En las existencias que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material.

4.2.1.1 Precio de adquisición:

El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares (**incluidos dentro de factura**) así como los intereses incorporados al nominal de los débitos, y se añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias.

Desde un punto de vista esquemático:

+ El precio en factura del proveedor (sin incluir el IVA)
+ más los gastos de compra (transportes, aduanas, seguros, aranceles ...)
- menos los descuentos en la propia factura (por volumen de pedido, por bonificaciones, por rebajas en el precio, etc.)
Precio de adquisición

4.2.1.2 Coste de producción:

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición los costes directamente imputables al producto. Asimismo, deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida que correspondan al periodo de fabricación en los que se haya incurrido para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

4.2.1.3 El coste de las existencias en la prestación de servicios:

Para determinar el coste de prestaciones de servicios considerado como existencias es necesario tener en cuenta que estará compuesto fundamentalmente de mano de obra y otros costes del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costes indirectos distribuibles.

Por lo tanto, cuando al cierre del ejercicio nos encontremos con un servicio en ejecución, no finalizado, si no se cumplen las condiciones señaladas en la Norma 14ª de valoración

(ingresos y ventas) entonces, el coste de producción del servicio en fase de ejecución se activará como existencia.

Si nos encontramos en un ejercicio contable en el que se ha incurrido en una serie de gastos, pero en el que todavía no se han producido los ingresos correspondientes a aquellos, el registro contable quedaría:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6XX) Gastos según su naturaleza	XXX	
(572) Bancos		XXX
(33X) Servicios en curso	XXX	
(710) Variación de existencias de servicios en curso		XXX

4.2.2 Problemática contable de las compras

El PGC recoge diferentes cuentas que registran los movimientos de las mercaderías con el fin de disponer de una información lo más completa posible de la actividad principal de la empresa.

Las compras y ventas recogen las cuentas por diferencias y las existencias iniciales y finales de mercaderías las compras no vendidas, que se registran en cuentas de activo en el grupo de Existencias:

(30) Comerciales

(31) Materias primas

(32) Otros aprovisionamientos

(33) Productos en curso

(34) Productos semiterminados

(35) Productos terminados

(36) Subproductos, residuos y materiales recuperados

Todas estas partidas tendrán movimiento al cierre del ejercicio al realizar la variación de existencias. Quedarán valoradas a su coste de adquisición o de producción según corresponda, pudiendo ser objeto de corrección valorativa como se expone seguidamente.

Como se ha indicado, las compras realizadas durante el período se registran mediante cuentas de gastos:

(600) Compras de mercaderías: recoge: las compras realizadas por la empresa, así como los gastos inherentes a la misma, con exclusión de los impuestos recuperables (IVA soportado).

Su movimiento es el siguiente:

- a) Nace por el DEBE con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 40 proveedores o 57 tesorería.
- b) Desaparece por el HABER cargando su saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129 resultados del ejercicio.

Ejemplo 1:

Una empresa comercial adquiere mercaderías al contado en 2.500 €, figurando en factura un descuento por pronto pago de 150 € y otro descuento comercial por volumen de pedido (= rappel) de 50 €. El transporte de las mismas que asciende a 30 € es a cargo del comprador y lo abona en efectivo.

+ El precio en factura del proveedor	2.500 €
+ más los gastos de compra (transportes)	+30 €
- menos los descuentos en la propia factura	-150 €
	-50 €
Precio de adquisición	2.330 €

El registro contable sería:

CUENTAS	DEBE	HABER
(600) Compra de mercaderías	2.330	
(572) Bancos		2.330

Tratamiento contable de los descuentos en compras fuera de factura

Las siguientes partidas solo tienen reflejo contable cuando los descuentos se reciben fuera de factura.

(606) Descuentos sobre compras por pronto pago

(609) “Rappels” sobre ventas

Estas cuentas recogen los descuentos y asimilados que le concedan a la empresa sus proveedores, por pronto pago, y los que se basen en alcanzar un determinado volumen de pedidos, *no incluidos en factura*.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Nacen por el HABER abonándose por los descuentos y asimilados concedidos por el proveedor, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 40 Proveedores o 57 Tesorería.

- b) Desaparecen por el DEBE cargando su saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129 Resultados del ejercicio.

(608) Devoluciones de compras y operaciones similares: recoge las remesas devueltas a proveedores, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido. En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa o por otras diferentes al rappel y al pronto pago, que sean *posteriores a la recepción de la factura*.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Nace por el HABER abonándose por el importe de las compras que se devuelvan y, en su caso, por los descuentos y similares obtenidos, con cargo a cuentas del subgrupo 40 Proveedores o 57 Tesorería.
- b) Desaparece por el DEBE cargando su saldo al cierre de ejercicio, con abono a la cuenta 129 Resultados del ejercicio.

Las tres cuentas tienen naturaleza de correctoras de (600) Compra de mercaderías, en la regularización contable trasladan su saldo a resultados del ejercicio junto a los ingresos:

CUENTAS	DEBE	HABER
(129) Resultado del ejercicio	XXXX	
(606) Descuentos sobre compras por pronto pago		XXXX
(609) Rappels por compras		XXXX
(608) Devoluciones de compras y operaciones similares		XXXX

y en la cuenta de resultados se ubican debajo de la (600) con signo negativo.

Ejemplo 2:

Una empresa comercial adquiere mercaderías a crédito en 2.500 €. El transporte de las mismas que asciende a 30 € es a cargo del comprador y lo abona en efectivo.

Días más tarde el proveedor envía un abono en concepto de descuento comercial por volumen de pedido (= rappel) de 50 €.

Finalmente, la empresa devuelve la mitad del pedido por no cumplir con las garantías de calidad pactadas con el proveedor.

CUENTAS	DEBE	HABER
(600) Compra de Mercaderías	2.530	30
(572) Bancos		2.500
(400). Proveedores		

(400) Proveedores (609) Rappels por compras	50	50
(400) Proveedores (608) Devoluciones de compras y operaciones similares	1.225	1.225

El subgrupo 60 del plan general de contabilidad engloba las compras de otros tipos de mercancías:

(601) Compras de materias primas

(602) Compra de otros aprovisionamientos

(607) Trabajos realizados por otras empresas: con movimiento similar a la cuenta (600)

Compra de mercaderías y la (607) se cargará a la recepción de los trabajos encargados a otras empresas.

4.2.3 Problemática contable de las ventas

Como se ha indicado, las ventas realizadas durante el período se registran mediante cuentas de ingresos, volcando su saldo a la cuenta de resultados del ejercicio en el asiento de regularización contable.

(700) Ventas de mercaderías: recoge: las entregas o salida de bienes realizadas por la empresa, en el tráfico normal de la empresa, menos los descuentos concedidos a los clientes e incluidos en factura. Los gastos inherentes a las ventas quedan reflejados en la cuenta contable correspondiente sin minorar el importe de la venta.

Su movimiento es el siguiente:

- Nace por el HABER con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 43 Clientes o 57 Tesorería.
- Desaparece por el DEBE abonando su saldo al cierre del ejercicio, a la cuenta 129 Resultados del ejercicio.

Ejemplo 3:

Una empresa comercial vende mercaderías a crédito por 15.000 €. El transporte de las mismas, que asciende a 60 €, es a cargo del vendedor y lo abona en efectivo. La empresa concede al cliente un descuento por volumen de pedido dentro de factura de 500 €.

CUENTAS	DEBE	HABER
---------	------	-------

(430) Clientes	14.500	
(624) Gastos de transporte	60	
(700) Venta de Mercaderías		14.500
(572) Bancos		60

Tratamiento contable de los descuentos en ventas fuera de factura

Si los descuentos figuran fuera de factura, es decir, se emiten en forma de abono, entonces se utilizarán cuentas correctoras de Venta de Mercaderías que disminuirán las ventas brutas en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, a saber:

(706) Descuentos sobre ventas por pronto pago

(709) Rappel sobre ventas

Descuentos y asimilados que conceda la empresa a sus clientes, por pronto pago, los que se basen en alcanzar un determinado volumen de pedidos, *no incluidos en factura*.

Su movimiento es el siguiente:

- Nace por el DEBE cargándose por los descuentos y asimilados concedidos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 43 Clientes.
- Desaparece por el HABER abonando por su saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129 Resultados del ejercicio

(708) Devoluciones de ventas y operaciones similares: remesas devueltas por clientes, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido. En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la emisión de la factura y descuentos distintos a los contemplados en las cuentas (706) y (709) otorgados fuera de factura.

Su movimiento es el siguiente:

- Nace por el DEBE cargando por el importe de las ventas devueltas por clientes y, en su caso, por los descuentos y similares concedidos, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 Clientes o 57 Tesorería que correspondan.
- Desaparece por el HABER abonándose por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129 Resultados del ejercicio.

Las tres cuentas tienen naturaleza de correctoras de (700) Venta de mercaderías, en la regularización contable trasladan su saldo a resultados del ejercicio junto a los gastos:

<i>CUENTAS</i>	<i>DEBE</i>	<i>HABER</i>
-----------------------	--------------------	---------------------

(129) Resultado del ejercicio	XXXX	
(706) Descuentos sobre ventas por pronto pago		XXXX
(709) Rappels por compras		XXXX
(708) Devoluciones de compras y operaciones similares		XXXX

Ejemplo 4:

Una empresa comercial vende mercaderías a crédito en 5.500 €. La empresa concede al cliente un descuento por volumen de pedido dentro de factura de 50 €.

Días más tarde, el cliente devuelve la mitad del pedido por no cumplir con las garantías de calidad pactadas con la empresa, abonando en ese momento el resto de la compra, por lo que concede al cliente un descuento por pronto pago de 50 €.

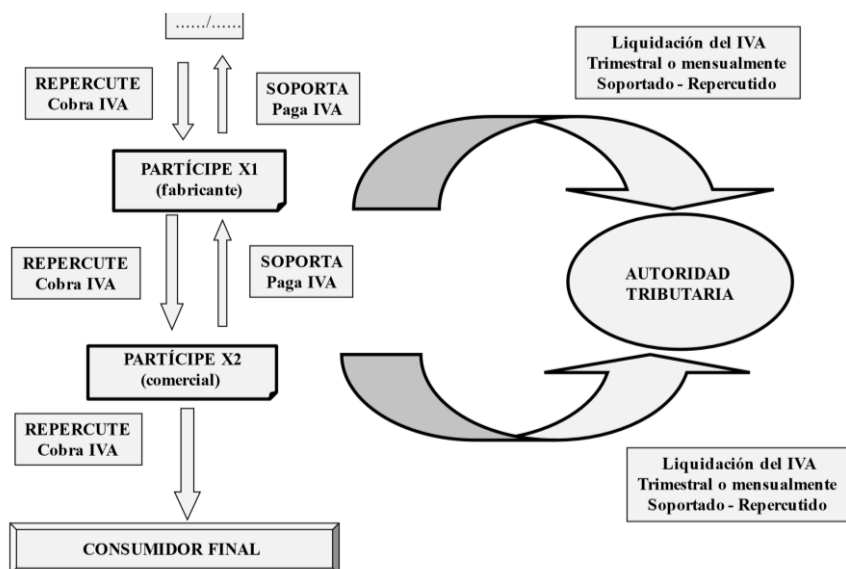
CUENTAS	DEBE	HABER
(430) Clientes (700) Venta de Mercaderías	5.450	5450
(572) Bancos (708) Devoluciones de ventas y operaciones similares (706) Descuento en ventas por pronto pago (430) Clientes	2.675 2.725 50	5.450

4.3 Tratamiento del IVA en compra y venta de mercaderías

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un **impuesto indirecto sobre el consumo**, es decir, no es percibido por el fisco directamente de la persona que soporta la carga del tributo.

Se aplica en las transferencias a título oneroso de bienes y prestaciones de servicios, y quien soporta el impuesto (la carga fiscal) son los consumidores finales.

Cada partícipe, en la cadena de añadir valor, paga a su antecesor el IVA correspondiente al precio facturado por este, y a su vez percibe de su sucesor en la cadena el importe correspondiente al impuesto asociado al precio que facturó. Cada partícipe (excepto el consumidor final) es responsable ante la autoridad tributaria de liquidar y pagar la diferencia entre el IVA pagado (crédito fiscal) y el IVA cobrado (débito fiscal).



El PGC habilita las siguientes cuentas para el registro del IVA:

(472) Hacienda Pública IVA soportado: recoge el IVA devengado por la adquisición de bienes y servicios y otras operaciones gravadas y que tengan carácter deducible. Se anota por el Debe al devengo del impuesto con abono a cuentas de tesorería, o cuentas de acreedores y proveedores (grupos 1,4, 5). Se abonará al realizar la liquidación del IVA con cargo a la cuenta (477) y el saldo sobrante contra la cuenta (4700) Hacienda Pública deudora por IVA.

(477) Hacienda Pública IVA repercutido: recoge el IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o prestación de servicios y otras operaciones contempladas por Ley. Se anota por el Haber por el importe repercutido cuando se devengue el impuesto con cargo a cuentas tesorería o de deudores o clientes (grupos 2,4, 5). Se cargará por el importe del IVA soportado deducible que se compense al realizar la liquidación de IVA y a la cuenta (4750) HP acreedora por IVA cuando el IVA repercutido en el período supera al soportado¹.

Las anotaciones contables a realizar serían:

CUENTAS	DEBE	HABER
(600) Compra de Mercaderías	XXX	
(472) Hacienda Pública IVA soportado	XX	XXX
(400). Proveedores/ (572) Bancos		
(430) Clientes	XXX	
(477). Hacienda Pública, IVA repercutido		XX
(700) Venta de Mercaderías		XXX

¹ También se cargará o abonará al realizar las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, que se analizará con detalle en el siguiente tema.

(477) Hacienda Pública, IVA repercutido	XX	
(472) Hacienda Pública, IVA soportado		XX
(4750) Hacienda Pública, acreedora por IVA		XX

Si el importe repercutido en el período fuera inferior al soportado:

(477) Hacienda Pública, IVA repercutido	XX	
(472) Hacienda Pública, IVA soportado		XX
(4700) Hacienda Pública, acreedora por IVA		XX

En el caso de que, una vez registradas las compras y ventas, los importes de las mismas se modifiquen como consecuencia descuentos y/o devoluciones, deberán ajustarse igualmente los importes del IVA soportado y repercutido según corresponda.

Ejemplo 5:

Compra mercancías en 150.000 € a crédito. En la factura figura un descuento por valor de 500 € Además, ha satisfecho 1.000 € en concepto de gastos de transporte.

Con posterioridad, el comprador advierte que las existencias recibidas, no cumplen las condiciones pactadas por lo que acuerda una rebaja de 1.000 € con el proveedor.

El adquirente paga el valor de las mercancías compradas, después de deducir 500 € en concepto de pronto pago. Toda la operación es gravada con el 21% de IVA no incluido.

CUENTAS	DEBE	HABER
(600) Compra de Mercaderías	150.500	
(472) Hacienda Pública IVA soportado	31.605	
(572) Bancos		1.210
(400) Proveedores		180.895
(400) Proveedores	1.100	
(608) Devoluciones de compras y operaciones similares		1.000
(472) Hacienda Pública IVA soportado		100
(400) Proveedores	179.795	
(606) Descuento sobre compras pronto pago		500
(472) Hacienda Pública IVA soportado		105
(572) Bancos		179.190

Posteriormente, vende las mercancías en 320.000 € a cobrar a 30 días En la propia factura hay una rebaja por volumen de operación de 5.000 €. El vendedor paga 1.000 € por el transporte de las mercancías anteriores que corre íntegramente a su cargo.

El cliente abona la compra transcurridos 10 días por lo que recibe un descuento por pronto pago de 700 €. Toda la operación es gravada con el 21% de IVA no incluido.

CUENTAS	DEBE	HABER
----------------	-------------	--------------

(430) Clientes	381.150	
(624) Gastos de transporte	1.000	
(472) Hacienda Pública IVA soportado	210	
(572) Bancos		1.210
(477) IVA repercutido		66.150
700 Venta de mercaderías		315.000
(572) Bancos	380.303	
(706) Descuento sobre venta por pronto pago	700	
(477) HP IVA repercutido	147	
(430) Clientes		381.150

Realiza la liquidación del IVA del período:

CUENTAS	DEBE	HABER
(477) IVA repercutido	66.003	
(472) HP IVA soportado		31.400
(4750) Hacienda Pública acreedora por IVA		34.603

4.4 Valoración posterior

Cuando se trate de asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de **bienes intercambiables** entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. El método **FIFO** es aceptable y puede adoptarse si la empresa lo considerase más conveniente para su gestión. Se utilizará un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares. Cuando se trate de **bienes no intercambiables** entre sí o bienes producidos y segregados para un proyecto específico, el valor se asignará identificando el precio o los costes específicamente imputables a cada bien individualmente considerado.

Ambos métodos consisten en:

- **COSTE MEDIO PONDERADO (CMP)**: consiste en valorar las salidas de existencias de acuerdo a una media de los precios de adquisición ponderados multiplicados por las cantidades adquiridas.

$$\text{CMP} = \frac{(\text{Ei} * \text{P0}) + (1^{\text{a}} \text{ COMPRA} * \text{P1}) + (2^{\text{a}} \text{ COMPRA} * \text{P2}) \dots}{(\text{Ei} + 1^{\text{a}} \text{ COMPRA} + 2^{\text{a}} \text{ COMPRA} \dots)} = \text{€/und.}$$

- **PRIMERA ENTRADA PRIMERA SALIDA FIFO** (first in first out): consiste en valorar las salidas de existencias según el precio de adquisición de las primeras unidades adquiridas.

A 31 de diciembre se calcularán y valorarán las existencias de acuerdo con el método que mejor refleje la imagen fiel.

Ejemplo 6:

La ficha de almacén de mercaderías de la empresa presenta el siguiente detalle a 31 de diciembre de 2020.

<i>Fechas</i>	<i>Unidades Físicas</i>	<i>Precio de Facturación Unitario</i>	<i>Gastos Necesarios (Almacén o Transporte)</i>	<i>Descuentos</i>
<i>Existencias iniciales</i>	30.000	7 €		
<i>Compras (02/02/2020)</i>	20.000	7,5 €	100 €	1.500 €
<i>Ventas (30/04/2020)</i>	25.000	20 €		5.000 €
<i>Compras (15/06/2020)</i>	15.000	8 €	100 €	
<i>Ventas (31/07/2020)</i>	30.000	22 €		
<i>Compras (05/08/2020)</i>	18.000	8 €	100 €	1.440 €
<i>Ventas (20/11/2020)</i>	15.000	23 €		
<i>Existencias finales</i>	???	???		

Determinar de forma analítica el resultado bruto de ventas y el valor de las Existencias finales adoptando el método de valoración del coste medio ponderado y FIFO a 31 de diciembre de 2020.

<i>FECHAS</i>	<i>Unidades</i>	<i>Precio</i>	<i>Totales</i>
<i>Ei</i>	30.000	7,00	210.000
<i>1ª Compra</i>	20.000	7,43	148.600
<i>1ª Venta</i>	-25.000	19,80	495.000
<i>2ª Compra</i>	15.000	8,01	120.100
<i>2ª Venta</i>	-30.000	22,00	660.000
<i>3ª Compra</i>	18.000	7,93	142.660
<i>3ª Venta</i>	-15.000	23,00	345.000

<i>Ef</i>	13.000	???	
-----------	---------------	------------	--

Los precios se unitarios se han obtenido de la siguiente manera:

1ª COMPRA	20.000 und.	7,50 €/un	2ª COMPRA	15.000 und	8,00€/un
Facturación	150.000 €		Facturación	120.000 €	
Descuentos	-1.500 €		Gastos	100 €	
Gastos	100 €				
	148.600 €	7,43€/un		120.100 €	8,01€/un
			3ª COMPRA	18.000 und	8,00
1ª VENTA	25.000 und	20,00€/un	Facturación	144.000 €	
Facturación	500.000 €		Descuentos	-1.440 €	
Descuentos	-5.000 €		Gastos	100 €	
	495.000 €	19,80€/un		142.660 €	7,93€/un

FIFO

FIFO	7,00	7,43	8,01	7,93	
Exist. Iniciales	30.000				
1ª compra		20.000			
1ª venta	-25.000				
2ª compra			15.000		
2ª venta	-5.000	-20.000	-5.000		
3ª compra				18.000	
3ª venta			-10.000	-5.000	
Existencias finales	0	0	0	13.000	103.090 € ACTIVO
Coste de ventas	30.000	20.000	15.000	5.000	518.400 € GASTO

COSTE MEDIO PONDERADO

CMP	Uds.	Precio	€
<i>Ei</i>	30.000	7,00	210.000 €
<i>1ª Compra</i>	20.000	7,43	148.600 €
<i>2º Compra</i>	15.000	8,01	120.100 €
<i>3ª Compra</i>	18.000	7,93	142.660 €
Total Unidades	83.000		
<i>Precio unitario ponderado</i>			7,49 €
Existencias finales	13.000		97.321 €
Coste de ventas	70.000		524.039 €

	FIFO	CMP
<i>Ingresos por Ventas</i>	1.500.000 €	1.500.000 €
<i>Coste de Ventas</i>	-518.400 €	-524.039 €
<i>Margen bruto sobre ventas²</i>	981.600 €	975.961 €

En una situación de alza sostenida de precios, el FIFO proporciona un margen bruto sobre ventas mayor y un mayor valor de las existencias finales, dado que éstas quedan valoradas a los precios más recientes.

4.4.1 Variación de existencias

El registro contable del consumo de mercaderías precisa de unas cuentas específicas que ayuden a recoger el movimiento del almacén, es decir las diferencias entre las existencias iniciales y finales del ejercicio económico. EL PGC desarrolla los siguientes subgrupos de cuentas para el registro de dichas diferencias:

(61) y (71) Variación de existencias

(610) Variación de existencias de mercaderías

(611) Variación de existencias de materias primas

(612) Variación de existencias de otros aprovisionamientos

(710) Variación de existencias de productos en curso

(711) Variación de existencias de productos semiterminados

(712) Variación de existencias de productos terminados

(713) Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados

Como se puede observar, la diferencia entre ambos subgrupos radica en el tipo de existencias que recoge. Las del subgrupo 61, bienes a los que no se les ha realizado ningún proceso de transformación y el 71, bienes a los que de una u otra manera, ya se les ha incorporado valor, pero las cuentas de ambos grupos tienen similar funcionamiento.

Son cuentas que pueden recibir anotación tanto por el Debe como por el Haber, admitiendo, por tanto, saldo deudor o saldo acreedor, que solo indicará si son mayores, menores o iguales las existencias iniciales frente a las finales. De esta manera, es una cuenta de Resultados que corrige el valor de la cuenta “Compra de Mercaderías” con el objetivo de imputar a resultados el verdadero gasto por el Consumo o Coste de Ventas:

- Si Existencias iniciales > Existencias finales entonces tendrá saldo deudor y funciona como gasto.

² El concepto de margen bruto se desarrolla en epígrafes posteriores.

- Si Existencias iniciales < Existencias finales entonces tendrá saldo acreedor y funciona como ingreso.

Formará parte del asiento de regularización según corresponda.

Ejemplo 7 (continuación ejemplo 6)

De acuerdo a los datos del ejemplo anterior, registramos el asiento de variación de existencias:

CUENTAS	DEBE	HABER
(300) Mercaderías Existencias finales ³	97.321	
(300) Mercaderías Existencias iniciales		210.000
(610) Variación de existencias de mercaderías	112.679	

En este caso, al ser las existencias finales menores que las iniciales, la variación de existencias funciona como gasto, añadiéndose al coste de compra para el cálculo del coste de ventas.

4.4.2 Correcciones de valor: deterioro de valor

Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas.

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión

En el caso de las materias primas y otras materias 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. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el coste de producción de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

La corrección de valor será necesaria si:

$$\text{Precio de adquisición} > \text{valor neto realizable}$$

³ Tomando el valor calculado con CMP.

Donde:

- **El precio de adquisición** se obtendrá aplicando CMP o FIFO
- **El valor neto realizable**, es el importe que se 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 su producción, construcción o fabricación.

En este caso: se registra la pérdida por deterioro por la diferencia.

El tratamiento contable del registro contable de la “Pérdida por Deterioro” se haría:

- Dando de baja el deterioro registrado en el ejercicio anterior.
- Se registra el deterioro del ejercicio por la diferencia entre (precio de adquisición – valor neto realizable).

Ejemplo 8 (continuación ejemplo 5)

Al cierre del ejercicio, se sabe que un cambio en los gustos de los consumidores provoca que el valor de comercialización de las existencias finales sea de 7,45 € y los gastos de comercialización pendientes necesarios se elevan a 400 €.

Además, se sabe que tenía registrado un deterioro de valor por valor de 1.200 € para las existencias finales del año anterior.

Valor de venta	96.850,0 €
Gastos comercialización pendientes	-700 €
Valor neto realizable	96.150,0 €

Valor Existencias finales	103.090 €	Aplicando FIFO
Deterioro de valor	6.940,0 €	
Valor Existencias finales	97.321 €	Aplicando CMP
Deterioro de valor	1.171,4 €	

El registro contable sería:

Por el cierre del deterioro correspondiente a las existencias finales del año anterior:

CUENTAS	DEBE	HABER
(390) Deterioro de valor de mercaderías	1.200	
(793) Reversión deterioro de valor de existencias		1.200

Por la dotación del deterioro para las existencias finales de este período:

- Si se calculan siguiendo FIFO:

(693) Pérdidas deterioro de valor de existencias	6.940	
(390) Deterioro de valor de mercaderías		6.940

- Si se calculan siguiendo CMP:

(693) Pérdidas deterioro de valor de existencias	1.171,4	
(390) Deterioro de valor de mercaderías		1.171,4

4.4.3 Pérdidas no reversibles

Si las pérdidas que puedan sufrir los inventarios fueran irreversibles, se registran como pérdida real en la cuenta de gastos correspondiente sin que sea oportuno registrar el deterioro.

El registro contable sería:

CUENTAS	DEBE	HABER
(678) Gastos excepcionales	XXX	
(300) Mercaderías		XXX

4.4.4 Contratos de venta en firme: excepción a la norma de valoración

No será aplicable la corrección valorativa para aquellos bienes sobre los que exista un contrato de venta en firme que se ejecutará con posterioridad siempre que el precio de venta estipulado en el contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o coste de producción de los bienes más todos los gastos pendientes de realizar necesarios para la correcta ejecución del contrato.

Ejemplo 9:

Se tiene la siguiente información sobre un contrato de ventas realizado que se ejecutará en 45 días:

Coste de compra de las mercancías	50.000 €
Valor estimado de venta	48.000 €
Gastos pendientes para la ejecución del contrato	800 €
Precio de venta contratado	60.000€

El análisis a realizar:

Coste de compra de las mercancías	50.000 €
Gastos pendientes	800 €
Valor neto realizable	50.800 €
Precio de venta contratado	60.000€
Excedente sobre el valor neto realizable	9.200 €
Valor neto contable	47.200 €

El valor neto contable (Valor estimado de venta- gastos pendientes) es inferior al precio de adquisición, pero en este caso no sería necesario registrar la pérdida por deterioro

puesto que el precio de venta en firme contratado cubre el coste de compra más los gastos pendientes.

Si por el contrario, el precio de venta contratado hubiera sido 50.500 €:

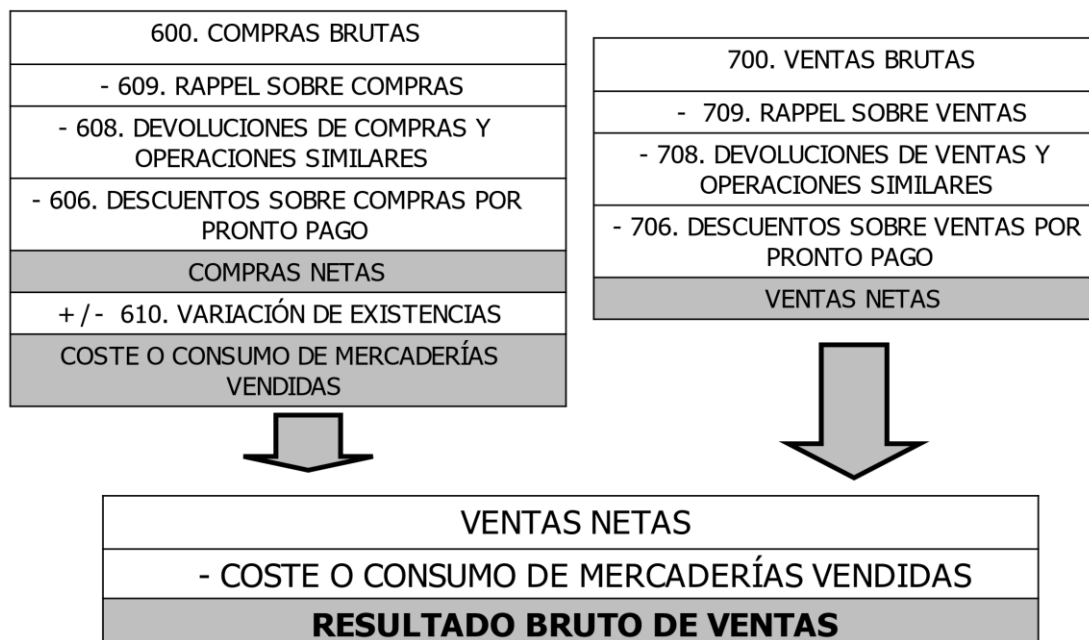
Valor neto realizable	50.800 €
Precio de venta contratado	50.500 €
<hr/>	
Excedente sobre el valor neto realizable	-300 €

En esta situación sí sería necesario registrar una pérdida por deterioro de valor de existencias, por la diferencia entre el coste de compra de las mercancías (50.000 €) y el valor neto realizable (47.200 €). Al no poder cubrir el precio de venta contratado el coste de las mercaderías y los gastos de ejecución de contrato pendientes sería de aplicación la norma general para el cálculo del posible deterioro de valor.

4.5 Cálculo del Beneficio Bruto o Margen Bruto sobre Ventas

En una empresa comercial, el beneficio bruto se define como la diferencia entre las ventas netas y el coste de venta o coste de las mercaderías vendidas. Supone un margen parcial que debe ser lo suficientemente importante para cubrir el resto de gastos de la actividad (salarios, suministros, amortizaciones, cargas financieras, etc) y proporcionar rentabilidad a la empresa que permita remunerar a los accionistas y generar reservas.

Su cálculo sería:



4.6 Ajustes por cambio de valoración

En determinadas circunstancias se pueden producir cambios en los criterios de valoración o errores contables que afectan al contenido de las Cuentas Anuales y que deben ser corregidos. En esta línea, las existencias pueden verse afectadas también por errores de cálculo o un cambio en el entorno económico que justifique un cambio de criterio de valoración que permita reflejar más adecuadamente la imagen fiel del patrimonio.

En estas situaciones, el PGC señala que se debe calcular los efectos de dicha situación de forma retroactiva y ajustar las mercancías contra reservas de libre disposición del ejercicio en el que se detectó el error.

El registro contable sería:

<i>CUENTAS</i>	<i>DEBE</i>	<i>HABER</i>
<i>(113) Reservas voluntarias</i>	XXX	
<i>(300) Mercaderías</i>		XXX

4.7 Tratamiento contable de los envases y embalajes

Los envases y embalajes han dejado de ser elementos residuales para convertirse en elementos generadores de valor añadido, cuando identifican y diferencian al producto, o simplemente protectores del producto cuando forman parte integrante del mismo; si además tenemos en cuenta que la empresa se ve implicada directamente en el problema de su eliminación, ésta precisa cada vez más recursos y atención a su gestión.

La Norma 3ª de valoración del PGC recoge las siguientes definiciones:

Envases: recipientes o vasijas normalmente destinadas a la venta junto con el producto que contienen.

Embalajes: Cubiertas o envolturas normalmente irrecuperables destinadas a resguardar productos o mercaderías que se han de transportar.

El PGC desarrolla las siguientes cuentas:

(406) Envases y embalajes a devolver a proveedores: importe de los envases y embalajes cargados en factura por los proveedores, con facultad de devolución a éstos. Figurará en el pasivo del balance minorando proveedores. Se anotará en el Debe por el importe de los envases y embalajes, a la recepción de las mercaderías contenidas en ellos, con abono al a cuenta (400) proveedores. Se abonará importe de los envases y embalajes devueltos, con cargo a la cuenta 400 así como por el importe de los envases y embalajes que la empresa decida reservarse para su uso, así como los extraviados y deteriorados, con cargo a la cuenta (602) Compra de otros aprovisionamientos.

(437) Envases y embalajes a devolver por clientes: Importe de los envases y embalajes cargados en factura a los clientes, con facultad de devolución por éstos. Figurará en el activo del balance minorando la cuenta (430) Clientes. Se anotará en el Haber por el importe de los envases y embalajes al envío de las mercaderías contenidas en ellos, con cargo a la cuenta 430. Se cargará a la recepción de los envases y embalajes devueltos, con abono a la cuenta 430. Cuando transcurrido el plazo de devolución, ésta no se hubiera efectuado, con abono a la cuenta (704) Venta de envases y embalajes.

Ejemplo 10

Compra mercancías a crédito por 2.000 €. El valor de los envases que hay que devolver asciende a 500 €. IVA: 10%

Transcurrido el plazo acordado, no se devuelven los envases.

Se paga la deuda con el proveedor

El registro contable de las operaciones sería:

CUENTAS	DEBE	HABER
(600) Compra de Mercaderías	2.000	
(436) Envases y embalajes a devolver a proveedores	500	
(472) Hacienda Pública IVA soportado	250	
(400) Proveedores		2.750

Por el ajuste al no devolver los envases se registra el gasto que origina:

CUENTAS	DEBE	HABER
(602) Compra de otros aprovisionamientos	500	
(436) Envases y embalajes a devolver a proveedores		500

Por el pago a los proveedores:

CUENTAS	DEBE	HABER
(400) Proveedores	2.750	
(572) Bancos		2.750

Ejemplo 11

Vende mercancías a crédito por 5.000 €. Las mercancías vendidas se acompañan con unos envases retornables que tiene un valor de 200 €. IVA aplicable a la operación 21%.

El cliente devuelve los envases en el plazo acordado.

El cliente paga el valor de su deuda. La empresa descuenta 100 €. en concepto de volumen de operación.

El registro de las operaciones sería:

CUENTAS	DEBE	HABER
(430) Clientes	6.292	
(700) Venta de mercaderías		5.000
(437) Envases y embalajes a devolver por clientes		200
(477) HP IVA repercutido		1.092

Se ajusta el derecho de cobro y el IVA repercutido al recibir los envases devueltos por el cliente:

CUENTAS	DEBE	HABER
(437) Envases y embalajes a devolver por clientes	200	
(477) HP IVA repercutido	42	
(430) Clientes		242

Por el cobro al cliente aplicando el descuento concedido y el ajuste del IVA repercutido:

CUENTAS	DEBE	HABER
(572) Bancos	5.929	
(709) Rappel sobre ventas	100	
(477) HP IVA repercutido	21	
(430) Clientes		6.050

Fuentes bibliográficas:

AECA (2012) Documento 8- Comisión de Principios y Normas de Contabilidad: Existencias.

Cervera Oliver, M; González García, A.; Romano Aparicio, J. (2021). Contabilidad Financiera. Editorial CEF.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19884>

PGC redacción 2021. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2021/01/12/1>

Rivero Romero, José. Contabilidad financiera (2021), Editorial: Edisofer.