Tratamiento contable de las existencias en el BPGC

El BPGC da un tratamiento contable a las existencias en consonancia con su filosofía de perspectiva económica. El trabajo ofrece una visión práctica del tema a través de un conjunto de ejemplos

Catalina Vacas Guerrero
María Jesús Bonilla Priego
Carmen Avilés Palacios
Universidad Rey Juan Carlos

1. CONCEPTO DE EXISTENCIA[1]

El Borrador del Plan General de Contabilidad (BPGC), define las existencias como «un activo poseído para ser vendido en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios».

Esta definición que, en un principio, se puede considerar extremadamente clara, no lo es tanto, sobre todo si centramos nuestro análisis en el marco conceptual del BPGC. Según el mismo, un activo es aquel «bien, derecho y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro».

Si se unen ambos conceptos, se nos obligaría a considerar como existencia incluso aquel bien del cual no se tiene la propiedad, pero sí el control económico, siempre y cuando permita a la empresa la obtención de beneficios o rendimientos económicos en el futuro. Todo ello permite preguntarnos cuándo considerar una existencia como tal.

(1) Téngase en cuenta que la información que va a ser analizada aquí es la referente a la recogida en la norma décima del BPGC, y es de esperar que esta norma se detalle del mismo modo que se hizo cuando el ICAC publicó una resolución para establecer los principios para la determinación del coste de producción.

Como norma general, el momento en el cual deben darse de alta o baja en el patrimonio de la empresa se identifica cuando se produce el cambio de propiedad. Sin embargo, en el BPGC, la prevalencia de este aspecto jurídico de la propiedad deja paso al control económico del bien o derecho transmitido. Dicho de otra forma, se reconocerá o reducirá un activo cuando se produce el cambio de responsabilidad para responder sobre la integridad de los bienes. En definitiva, la respuesta se encuentra al identificar quién asumiría las pérdidas del bien si se quema, pierde o deteriora. El ente responsable es quien lo tiene que registrar en sus existencias.

De esta forma, ante la duda en una operación de compra interior, habrá que consultar el contrato o cláusula de seguro a fin de determinar en qué momento deja de pertenecer

FICHA RESUMEN

Autoras:
Catalina Vacas Guerrero, María Jesús Bonilla Priego y Carmen Avilés Palacios
Título:
Tratamiento contable de las existencias en el BPGC
Fuente:
Partida Doble, núm. 193, páginas 26 a 37, noviembre 2007
Localización: PD 07.11.02
Resumen:
El tratamiento contable de las existencias en el BPGC no aporta cambios novedosos, pero es importante prestar atención al importe que se reconoce como activo, métodos de valoración de inventarios, así como a las correcciones valorativas por deterioro de las existencias. El trabajo analiza esos cambios y se acompaña de casos prácticos.
Descriptores ICALI:
Balance. BPGC. IASB. ICAC. Memoria. Normas internacionales de contabilidad.

EJEMPLO 1

La Librería M, S.A., librería especializada dedicada a la compra-venta de libros de Contabilidad, tiene contraído un acuerdo con la Editorial P, S.A. según el cual, la librería mantiene un número de ejemplares de cada volumen en sus dependencias en concepto de depósito. Esos ejemplares no serán facturados por Editorial P, S.A. hasta que no se produzca su venta a un lector interesado en los mismos.

Supongamos que se produce un pedido por 1.000 € en estas condiciones. ¿Debería la Editorial P, S.A. contabilizar el ingreso por la entrega de estos ejemplares a la librería aun cuando sigue manteniendo la propiedad de los mismos? ¿Debería la Librería M, S.A. registrar la adquisición de dichos ejemplares mediante su correspondiente cuenta de gasto aún cuando no se haya facturado ningún concepto por parte del proveedor?

Solución propuesta

Hemos de atenernos a diferentes definiciones planteadas en el BPGC. En primer lugar, solucionaremos el registro que deba efectuar la Editorial P, S.A.

Editorial P, S.A.

Basándonos en el marco conceptual del BPGC respecto a las condiciones de registro de ingreso procedente de una venta de bienes, comprobamos que se cumplen los requisitos por parte de esta empresa:

- En el caso que nos ocupa, la Librería M ha obtenido riesgos y beneficios al aceptar el depósito de libros, ya que esta empresa se responsabiliza del estado de los ejemplares, de su gestión para la venta así como de los beneficios que obtenga de la misma, si se produce.
- La Editorial P, S.A. ha transmitido los ejemplares, por lo que ha perdido el control sobre los mismos.
- Se aplicarán las normas de valoración correspondientes a las existencias para valorar con fiabilidad los ingresos.
- Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

Entendemos que, debido a lo anterior, se cumplen los requisitos de reconocimiento de ingresos, por lo que la Editorial P debería registrar contablemente esta operación, en cuanto se produzca la transmisión de los ejemplares objeto de análisis, por lo que el asiento que debería realizar sería el siguiente:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
700	Venta de mercaderías		1.000
430	Clientes	1.000	

Librería M, S.A.

La Librería M debería contabilizar la adquisición de las existencias en cuanto adquiera el riesgo y la posibilidad de beneficio derivado de las mismas. El asiento que esta empresa debería realizar sería:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías	1.000	
400	Proveedores		1.000

En esta posible solución se ve que la Librería M ha procedido al registro del gasto independientemente de que se transmita la propiedad jurídica de las existencias.

Al finalizar el ejercicio contable deberá proceder a la regulación de las mismas con el objeto de considerarlas como un activo. Supongamos que no se ha vendido ninguno de los ejemplares adquiridos.

Nº	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías		1.000
300	Mercaderías «A»	1.000	

al proveedor una mercancía, pasando a incorporarse al activo de la empresa. En el caso de una importación, debe revisarse la cláusula de importación a fin de determinar el momento de traslación de la propiedad.

Existen otras situaciones en donde se plantean dificultades en identificar el cambio de propiedad, como en el caso de mercancías vendidas a plazos, con reserva de la propiedad o mercancías en depósito de venta. En el primer caso, la venta no supone un traspaso de la propiedad hasta que no se haya satisfecho la totalidad de la operación. No obstante, si existen suficientes garantías de cobro debe contabilizar la venta y la salida de existencias en el almacén, pero indicando tal circunstancia en la memoria. En el segundo caso se trata de mercancías que la empresa compradora tiene con facultad de devolución de las no vendidas.

En síntesis, se puede decir que se incluyen en existencias:

a) Los elementos que se encuentren físicamente en la empresa, con las siguientes excepciones:

- Los recibidos en consignación.
- Los recibidos en depósito.
- Los que estén pendientes de aprobar su compra.
- En general, se exceptuarán todos aquellos cuyos riesgos derivados de la propiedad no sean de la empresa

b) Los elementos en poder del proveedor, pero sobre los que se mantienen riesgos de su propiedad.

c) Los que estén en consignación en poder de los clientes.

d) Los que se hayan entregado en depósito por cualquier razón: almacenaje, reparación, procesamiento, etc.

e) Los que se encuentren en tránsito hacia un cliente que no se hayan transferido los riesgos.

f) Los que se encuentren en tránsito hacia la empresa y se hayan transferido los riesgos.

2. RECONOCIMIENTO CONTABLE

Debido a la consideración de las existencias en la empresa, primero como gasto contable y posteriormente, si éstas trascienden un ejercicio económico, como activos, se ha de analizar cuándo se han de reconocer contablemente tanto los activos como los gastos e ingresos derivados de la enajenación de existencia por parte de una empresa.

Según el marco conceptual del BPGC, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Se han transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica.
- La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos.
- El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad. Se aplicarán para ello las normas de valoración correspondientes a las existencias.
- Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

Por contraposición, se reconocerá el gasto contable cuando se produzca una disminución de los recursos de la empresa y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Conllevará, por tanto, el reconocimiento o incremento de un pasivo o la desaparición o disminución de un activo.

Si las existencias adquiridas no se han conseguido vender en el ciclo normal de la explotación de un ejercicio dado, han de regularizarse para ser consideradas activos corrientes. En este caso, se han de aplicar los criterios de registro recogidos en el marco conceptual del BPGC. En particular, en el caso de los activos, se han de reconocer en el balance cuando:

- Sea probable la obtención a partir de las mismas de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro.
- Sea posible su valoración con fiabilidad.

EJEMPLO 2

La Librería M distribuye el libro de Contabilidad editado por un profesor universitario. Por cada ejemplar vendido, a un precio de 15 euros, la Librería M cobra una comisión de 1 euro. Los ejemplares están en el almacén de la Librería M, pero ésta no ha adquirido en ningún caso el riesgo sobre los mismos.

Solución propuesta

En este caso, la Librería M no ha adquirido existencia alguna, ya que no se cumplen los requisitos planteados en el BPGC. Hasta que no se produzca venta alguna, no deberá realizar ninguna anotación en su Libro Diario. En el momento en que se produzca, deberá registrar un ingreso por la comisión que le corresponda.

Nº	Cuenta	Debe	Haber
570	Caja, €	15	
754	Ingresos por comisiones		2
41	Acreedores varios		13

Expuesto el concepto de existencia y las condiciones que deben cumplirse para el reconocimiento contable de las mismas, se agregan dos ejemplos con objeto de ofrecer una visión práctica de esta problemática.

3. TIPOLOGÍA

Los tipos de existencias que se han de tener en cuenta, y que vienen recogidos en el BPGC, no difieren de las determinadas por el Plan General de Contabilidad de 1990.

4. NORMAS DE VALORACIÓN DE EXISTENCIAS

4.1 Valoración inicial

Según se ha visto, la norma de valoración décima del BPGC distingue dos momentos en la valoración de las existencias, una valoración inicial, cuando las existencias se incorporan al patrimonio de la sociedad, y una valoración posterior. Así, en un primer momento las existencias se valoran al precio de adquisición o coste de producción. Posteriormente se detallan, de forma paralela a lo que hace la NIC 2, los elementos que comprenden tanto el precio de adquisición como el coste de producción.

4.2 Precio de adquisición

Según el BPGC, el precio de adquisición, al que la NIC 2 hace referencia como coste de adquisición, incluye el importe fac-

turado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio o partida similar, así como los intereses incorporados al nominal de los débitos. Este precio será incrementado con todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en el almacén. Analizando en detalle lo que el BPGC entiende por precio de adquisición, se observa cómo se producen ciertas diferencias con la versión anterior del Plan para, de este modo, acercarse al planteamiento de la norma internacional.

TABLA 1

COMPARACIÓN DE LAS CUENTAS UTILIZADAS EN EL PGC 1990 Y EL BPGC

Plan 1990	BPGC
(608) Devoluciones de compras y operaciones similares	(608) Devoluciones de compras y operaciones similares
(609) «Rappels» por compras	(609) «Rappels» por compras
(765) Descuentos sobre compras por pronto pago	(706) Descuentos sobre compras por pronto pago

En cuanto a los descuentos relacionados con las compras de tipo comercial o por volumen la NIC 2 no ofrece directrices específicas en cuanto al momento de reconocimiento de las rebajas y los descuentos por volumen. El BPGC, propone las mismas cuentas que el plan anterior en las que se recogen los mismos conceptos. En cualquier caso estos descuentos deben deducirse para determinar el precio de adquisición, salvo que no sea posible identificar las existencias a las que les es aplicable.

EJEMPLO 3

La empresa X, S.A. compra 1.000 uds. del producto A. El precio de compra es de 15 €/ud. Actualmente el producto se encuentra en promoción y la empresa vendedora ofrece un descuento del 3%. Adicionalmente, X, S.A. negocia un descuento por volumen de compra de un 2% sobre el precio de catálogo del producto, así como un descuento por pronto pago de 300 euros. Los gastos de transporte a cargo del comprador ascienden a 250 euros. Tanto en este ejemplo como en los siguientes se excluye, para mayor claridad, la contabilización del IVA.

Solución propuesta

Precio de adquisición del producto A	
Precio según catálogo: 1.000 uds a 15 €	15.000
- Descuento por promoción	(450)
+ Transporte	250
Precio de compra	14.800
- Descuento por promoción	(300)
- Descuento por pronto pago	(300)
Precio de adquisición	14.200

El coste de las mercaderías adquiridas ascendería a 14.200 euros según el BPGC, y el asiento contable a realizar sería el que se propone a continuación:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
600	Compra de mercaderías	14.800	
609	Rappel sobre compras		300
706	Descuento sobre compras pronto pago		300
572	Bancos		14.200

Los descuentos por pronto pago o por pago adelantado reciben un tratamiento distinto en la nueva versión del Plan, adoptando así el planteamiento recogido en la norma internacional. De este modo, los descuentos por pronto pago dejan de considerarse un ingreso financiero para ser registrados en una cuenta del subgrupo 70 como un ingreso de explotación. Recordemos que la NIC 2 establece que los descuentos en efectivo deben deducirse del coste de adquisición y siguiendo este planteamiento el BPGC establece que para llegar al precio de adquisición es necesario deducir del importe facturado por el proveedor cualquier rebaja, incluyendo los intereses incorporados al nominal de los créditos. Las cuentas que registrarán los descuentos vinculados a las compras están reflejadas en la tabla 1.

El tratamiento que adopta el BPGC para los descuentos por pronto pago es paralelo al de los intereses incorporados al nominal de los créditos. En principio estos intereses deben deducirse del precio de adquisición. Sin embargo, el BPGC plantea la posibilidad de incluir estos intereses cuando el débito no tenga vencimiento superior a seis meses. En este caso el legislador ha adoptado una postura más cerrada que la que ofrece la NIC 2.18, la cual considera que cuando el pago se aplaza más allá de las condiciones normales de crédito el acuerdo contiene un elemento de financiación y deberán imputarse intereses si el efecto es material.

Para determinar el precio de adquisición no sólo deben deducirse los descuentos, sino que es preciso añadir todos los gastos que se produzcan hasta que los bienes se hallen en el almacén. El BPGC sigue el planteamiento de la NIC 2 al dejar abierta la lista de gastos adicionales a la compra a todos los que sean directamente atribuibles a la adquisición de las existencias. En cualquier caso, se considerarán mayor importe de la compra los costes de transporte y manipulación, aranceles, aduanas e impuestos no recuperables de la Hacienda.

Los ejemplos 3, 4 y 5 ofrecen una visión práctica de los aspectos teóricos tratados en este apartado. Se incluyen ejemplos en torno a la valoración de las compras, la incorporación de costes financieros en el coste de producción, así como el coste de las existencias para un proveedor de servicios.

4.3 Coste de producción

La determinación que efectúa el BPGC del coste de producción no se separa de la recogida en la versión del Plan Contable actualmente en vigor. De este modo, el coste de producción se determinará añadiendo, al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. Los costes indirectamente imputables serán los que correspondan al período de fabricación, elaboración o construcción y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. Si bien esta última apreciación no queda recogida en el Plan actualmente en vigor, sí se detalla en la resolución del ICAC por la que se establecen los criterios para la determinación del coste de producción.

Por tanto, el legislador ha optado por la tradicional postura de limitar al ámbito de la fabricación o construcción los costes indirectos que pueden incorporarse en la valoración de las existencias, excluyendo los costes de administración, ventas o los costes de almacenamiento que no sean los propios del proceso de producción. No se pronuncia, a diferencia de la NIC 2, en cuanto a la posibilidad de incluir otros costes indirectos no derivados de la producción o los costes del diseño de productos para clientes específicos.

EJEMPLO 4

Jamonmón, S.A. dispone de un secadero de jamones en la sierra de Gredos y se dedica al secado de jamones y paletas ibéricas con una curación de 24 meses para los jamones y de 18 meses para las paletas. El 1 de enero del 20X1 ha adquirido 500 jamones a un matadero a un precio de 80 euros cada uno. Para financiar el pago de esta compra ha solicitado un crédito a 18 meses con un tipo del 4% anual, pagadero por semestres vencidos. Los gastos de formalización del préstamo ascienden a 150 euros. Se sabe, además, que los costes indirectos imputables a cada unidad de producto son de 15 euros anuales.

Solución propuesta

Año 20X1:

a) Adquisición de materias primas

Nº	Cuenta	Debe	Haber
601	Compra de materias primas	40.000	
400	Proveedores		40.000

b) Por la financiación obtenida.

Nº	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos	39.850	
626	Servicios bancarios y similares	150	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		40.000

c) Por los intereses

Nº	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	800	
572	Bancos		800
662	Intereses de deudas	800	
572	Bancos		800

d) Al cierre del ejercicio la producción quedaría valorada por el importe de las materias primas adquiridas, los costes indirectos imputables y los costes financieros.

Valor de los jamones a 31/12/X1	
Consumo de materias primas	40.000
Costes indirectos de elaboración	7.500
Costes financieros imputables	1.600
Coste producción en curso	49.100

Nº	Cuenta	Debe	Haber
330	Productos en curso	49.100	
710	Variación de existencias de productos en curso		49.100

(continúa)

4.4 Costes financieros

Existen dos cuestiones a tener en cuenta en cuanto a la valoración de las existencias de ciclo largo. Por una parte, la capitalización de los gastos financieros, además de la capitalización de las diferencias de cambio.

En cuanto a la capitalización de los gastos financieros como mayor valor de las existencias, la norma décima del BPGC se remite a lo expuesto en la norma relativa a inmovilizado material. En cualquier caso, las condiciones para activar los intereses de la financiación ajena son similares a las planteadas en el PGC en vigor. También se plantea por la normativa internacional la posibilidad de capitalizar los gastos asociados a la formalización de contratos de préstamos; sin embargo, en el BPGC no se recoge esta cuestión de forma explícita.

EJEMPLO 4 *(continuación)*

Año 20X2

Se podrían activar los intereses correspondientes a los últimos 6 meses del préstamo, así como los costes indirectos que de nuevo ascienden a 15 euros por pieza. A continuación se presenta el asiento de los intereses, así como la variación de existencias de productos terminados, considerando que no se hubiese vendido aún ninguna pieza.

Nº	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	800	
572	Bancos		800

Nº	Cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados	57.400	
712	Variación de existencias de productos terminados		57.400

EJEMPLO 5

Clase, S.A. es un centro de formación a empresas. En febrero de 2007 tiene previsto impartir un curso a la empresa Dado, S.A. sobre las novedades más relevantes del BPGC. Dos profesores son los encargados de preparar el curso y, a finales del 2006, le habían dedicado 30 horas, siendo el coste medio de la hora de 60 euros.

Solución propuesta

Las existencias de productos en curso deberían reflejar un importe de 1.800 euros.

TABLA 2

COMPARACIÓN DE LAS CUENTAS UTILIZADAS EN EL PGC90 Y EL BPGC

Plan 1990	BPGC
39. Provisiones por depreciación de existencias Expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio. Figuran en el activo del balance minorando las existencias. Se abonan: Por la dotación que se realice en el ejercicio que se cierra con cargo a la cuenta 693. Se cargan: Por la dotación efectuada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la 793.	**39. Deterioro de valor de las existencias** Expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio. Figuran en el activo corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial. Se abonan: Por la estimación del deterioro que se realice en el ejercicio que se cierra con cargo a la 693. Se cargan: Por la estimación del deterioro efectuado al cierre del ejercicio precedente, con abono a la 793.
693. Dotación a la provisión de existencias Corrección valorativa, realiza al cierre del ejercicio, por depreciación de carácter reversible en las existencias.	**693. Pérdidas por deterioro de existencias** Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por el deterioro de carácter reversible en las existencias.
793. Provisión de existencias aplicadas Importe de la provisión existente al cierre del ejercicio anterior.	**793. Reversión del deterioro de existencias** Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.

En cuanto a las diferencias de cambio, según la NIC 23.5 sólo podrán ser capitalizadas en la medida en que sean consideradas como ajustes a los costes por intereses. El BPGC no detalla este caso de forma explícita, pero un tratamiento similar es el que se planteaba en la Resolución del ICAC de 9 de mayo del 2000.

4.5 Métodos de asignación de valor

En cuanto a los métodos de asignación de valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí la principal novedad consiste en que el BPGC propone adoptar con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. De esta forma, se elimina la posibilidad de utilizar el método de última entrada, primera salida o LIFO siguiendo así la propuesta de la NIC 2. Además, acepta la utilización del método FIFO (primera entrada, primera salida) cuando la empresa lo considere más conveniente para su gestión.

4.6 Coste de las existencias en la prestación de servicios

El BPGC incluye una referencia específica a la valoración de las existencias para los prestadores de servicios, de forma paralela a la NIC 2 y a diferencia del PGC actualmente en vigor. Así, 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.

5. CORRECCIONES VALORATIVAS POR DETERIORO DE LAS EXISTENCIAS

Las correcciones de valor de las existencias aparecen en el Borrador del Nuevo Plan General de Contabilidad (BPGC) con motivo de la valoración posterior las existencias (norma de valoración 10ª), al establecer que, cuando el valor neto realizable (VNR) de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas, teniendo en cuenta tal circunstancia al valorar las exis-

EJEMPLO 6

La empresa ALFA, que se dedica a la comercialización de cierta mercadería, presenta al inicio del ejercicio X1 los siguientes saldos relacionadas con dicha mercancía:

(300) Mercaderías «A» (2.000 uds. a 100 €).....200.000 €

(301) Mercaderías «B» (1.000 uds. a 150 €).....150.000 €

(390) Deterioro de valor de las mercaderías.....10.000 €

Al cierre del ejercicio, de acuerdo con el inventario realizado, las existencias comerciales presentan los siguientes saldos:

Existencias finales	Precio de adquisición	Precio de venta (*)
(300) Mercaderías «A» (2.600 uds. a 98 €)	254.800 €	99 €/unidad
(301) Mercaderías «B» (945 uds. a 148 €)	139.860 €	146 €/unidad

(*) Precio de venta que se espera obtener en el curso normal del negocio.

Los gastos de comercialización de la Mercadería «A» se estiman en 6.000 euros.

Para la totalidad de las Mercaderías «B» existe un contrato de venta en firme a un precio de 152 €/unidad, estimándose en 3.500 euros sus gastos de comercialización.

Se pide: Cálculo de la corrección valorativa y la pérdida por deterioro, si procede, y asientos contables en el Diario.

Solución propuesta

Dada la bajada generalizada de precios, procede comprobar si es necesario realizar correcciones de valor en las existencias, para ello diferenciaremos los dos tipos de mercadería puesto que para una de ellas existe un contrato de venta en firme.

Mercadería «A»:

VNR = Valor en mercado – gastos comercialización = 257.400 – 6.000 = 251.400 €

Como el VNR de estas mercaderías es inferior su precio de adquisición, procede minorar la valoración en balance, al mismo tiempo que se reconoce una pérdida por deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias por la diferencia:

254.800 – 251.400 = 3.400 €

Mercadería «B»

En este caso, aunque el VNR de las mercaderías sea inferior al precio de adquisición, no procede realizar correcciones valorativas porque la totalidad de las mercaderías han sido objeto de un contrato de venta en firme y el precio de venta estipulado cubre el precio de adquisición más los gastos de comercialización pendientes de realizar:

Precio de venta estipulado: 945 uds. x 152 € = 143.640 € >143.360 €

Precio de adquisición + gastos comerciales = 139.860 + 3.500 = 143.360 €

Los registros contables a realizar al final del ejercicio X1, en el libro Diario, serán:

Para anular el importe de las existencias iniciales:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	350.000	
300	Mercaderías «A»		200.000
301	Mercaderías «B»		150.000

(continúa)

EJEMPLO 6 *(continuación)*

Para anular el deterioro de valor estimado al cierre del ejercicio anterior:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
390	Deterioro de valor de las mercaderías	10.000	
793	Reversión del deterioro de existencias		10.000

Para reflejar las existencias finales:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías «A»	254.800	
301	Mercaderías «B»	139.860	
610	Variación de existencias de mercaderías		394.660

Por el deterioro de carácter irreversible estimado al cierre del ejercicio, para la Mercadería «A»:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	3.400	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		3.400

EJEMPLO 7

La empresa industrial BETA, que comercializa el producto «P», obtenido a partir de la materia prima «M», presenta al inicio del ejercicio X1 los siguientes saldos relacionados con dicha materia prima:

(310) Materia prima «M» ..... 50.000 €

(391) Deterioro de valor de las materias primas ..... 0 €

Al cierre del ejercicio X1, de acuerdo con el inventario realizado, la cuenta materias primas presenta el siguiente saldo:

(310) Materias primas «M»..... 70.000 €

El VNR de las materias primas, obtenido con la información más fiable (es decir, el importe que se obtendría por la venta del producto «P», en el curso normal del negocio, deducidos los costes estimados necesarios para terminar su fabricación y los costes necesarios para su venta) es de 65.000 euros y el valor de reposición de las materias primas 66.000 euros.

Se pide: Cálculo de la corrección valorativa y la pérdida por deterioro, si procede, y asientos contables en el Diario.

Solución propuesta

En el caso de materias primas, el legislador establece que la corrección valorativa se realizará hasta su precio de reposición, si éste fuera superior al valor neto de realización.

El valor de reposición de las materias primas es mayor que su VNR, por lo que se toma el primero como valor de referencia. Y como éste es, a su vez, inferior a su precio de adquisición, procede minorar la valoración de las materias primas en balance, al mismo tiempo que se reconoce una pérdida por deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias por la diferencia: 70.000 – 66.000 = 4.000 €.

Los registros contables a realizar al final del ejercicio X1, en el libro Diario, serán:

(continúa)

tencias. Añade que, si se trata de materias primas, la corrección valorativa se realizará hasta su precio de reposición, si éste fuera superior al VNR.

Recordemos que el marco conceptual del BPGC define el concepto de VNR de un activo como el importe que se puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados para terminar su producción, construcción o fabricación.

Como se puede comprobar, el legislador ha coincidido con la normativa en vigor establecida en la norma de valoración 13ª del Plan General de Contabilidad de 1990 (PGC90) y ampliada por la Resolución de 9 de mayo de 2000, del ICAC, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción (ICACCP), en cuanto a la necesidad de efectuar correcciones valorativas cuando el valor actual de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción. En este sentido también es coincidente con lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad 2 (NIC 2) del IASB.

El importe de la corrección de valor se reconocerá en el balance como menor valor de las existencias en el ejercicio en que ocurra, al mismo tiempo que se reconoce la pérdida por deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias. Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la misma sería objeto de reversión.

Pese a la coincidencia general entre las normativas analizadas, es preciso realizar algunas puntualizaciones:

1. La normativa española en vigor (PGC90 e ICACCP) toman como valor de referencia, a la hora de determinar la pérdida, el valor de mercado o cualquier otro valor que le corresponda, mientras que el BPGC (coincidiendo con la NIC 2) utiliza VNR.

Recordemos que el PGC90 entiende por valor de mercado:

a) Para las materias primas, su precio de reposición o el VNR si fuese menor (la

resolución ICACCP[2] mantiene esta segunda alternativa sólo para el supuesto de que no se vaya a continuar con la producción del producto del que forman parte las materias primas o estas no se vayan a utilizar en el proceso productivo de tales productos).

b) Para las mercaderías y productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.

c) Para los productos en curso, el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

2. El BPGC mantiene nuestra tradición al distinguir el tratamiento contable de las correcciones valorativas según el carácter de reversibilidad de la pérdida: las reversibles se registran como gasto del ejercicio y las irreversibles, deterioros sin posibilidad de recuperación, son contabilizadas directamente contra el valor de las existencias. Este tratamiento permite que el balance informe no sólo del coste histórico de las existencias afectadas, sino también de su precio de mercado actual y de la correspondiente pérdida de valor, cuyo carácter potencial y reversible posibilitaría su compensación o eliminación en el futuro. La NIC 2 no diferencia explícitamente entre pérdidas reversibles e irreversibles, indicando que cuando el VNR de las existencias sea menor que su coste debe minorarse su valor reconociendo la correspondiente pérdida en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Por otro lado existe diferencia en la terminología utilizada, ya que la normativa española vigente habla de provisiones por

(2) La norma 12ª de la resolución ICACCP coincide en general con la norma 13ª.4. del PGC90, la única diferencia es que la resolución define con mayor precisión algunos conceptos, entre los que están:

- *Valor de reposición de las materias primas*: importe necesario para adquirir o producir las materias primas que sustituirán a las que se están utilizando.
- *VNR de las materias primas:* importe que se puede obtener por la enajenación de las materias primas en el mercado, deduciendo los costes estimados de venta necesarios para llevarla a cabo (gastos de comercialización).
- *Valor de realización*: importe que se puede obtener por la enajenación de las existencias, teniendo en cuenta las características y el estado de avance productivo en que se encuentra dicho bien.

EJEMPLO 7 *(continuación)*

Para anular el importe de las existencias iniciales:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
611	Variación de existencias de materias primas	50.000	
310	Materias primas «M»		50.000

Para reflejar las existencias finales:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
310	Materias primas «M»	70.000	
611	Variación de existencias de materias primas		70.000

Por el deterioro de carácter irreversible estimado al cierre del ejercicio:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	4.000	
391	Deterioro de valor de las materias primas		4.000

EJEMPLO 8

La empresa industrial GAMMA, que fabrica y vende el producto «H», presenta al inicio del ejercicio X1, las siguientes cuentas relacionadas con estos productos:

(340) Productos terminados (500 uds.) ..... 500.000 €

(395) Deterioro de valor de los productos terminados ..... 20.000 €

Al cierre del ejercicio, las existencias finales de productos terminados presentan el siguiente saldo:

(340) Productos terminados (700 uds.) ..... 735.000 €

El precio de venta que se espera obtener en el curso normal del negocio es de 1.100 €/unidad y los gastos de comercialización se estiman en 34.000 €.

Se pide: Cálculo de la corrección valorativa y la pérdida por deterioro, si procede, y asientos contables en el Diario.

Solución propuesta

En el caso de los productos terminados, el legislador establece que la corrección valorativa se realizará cuando el VNR sea inferior al coste de producción.

VNR de los productos terminados = Valor en mercado – gastos comercialización = 770.000 – 34.000 = 736.000 > 735.000;

Como el VNR de los productos es superior a su coste de producción, no procede realizar ninguna corrección valorativa.

Los registros contables a realizar al final del ejercicio X1, en el libro Diario, serán:

Para anular el importe de las existencias iniciales:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
712	Variación de existencias de productos terminados	500.000	
350	Productos terminados «H»		500.000

(continúa)

EJEMPLO 8 *(continuación)*

Para anular el deterioro de valor estimado al cierre del ejercicio anterior:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
395	Deterioro de valor de los productos terminados	20.000	
793	Reversión del deterioro de existencias		20.000

Para reflejar las existencias finales:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
350	Productos terminados «H»	735.000	
712	Variación de existencias de productos terminados		735.000

EJEMPLO 9

La empresa vitivinícola «Bodegas Altavista» tiene al cierre del ejercicio X1 vino en proceso de elaboración. El período de maduración del vino es de 2 años, siendo el detalle de los costes de elaboración incorporados los siguientes:

- Uva consumida..... 124.000 €
- Costes de transporte y manejo..... 20.000 €
- Mano de obra directa..... 600.000 €
- Costes indirectos de elaboración ..... 180.000 €

Con fecha 1 de enero de X1, la sociedad había solicitado un préstamo para cubrir el período de elaboración y maduración por valor 800.000 euros, tipo de interés 6% anual pagadero por anualidades vencidas. Ha utilizado el importe total del préstamo para financiar el proceso de producción.

Los costes pendientes de incorporación hasta que el vino esté embotellado se valoran en 180.000 € y el valor en el mercado del vino dispuesto para la venta se calcula en 1.200.000 € debido a la baja calidad de la cosecha de este año. Los costes de comercialización se estiman en un 10% del valor del vino en el mercado.

Se pide: Valoración del vino en barricas a 31 de diciembre de X1, corrección valorativa, si procede, y registro en el libro Diario. No había existencias iniciales.

Solución propuesta

Valor del vino en barricas a 31/12/X1	
Consumo de materias primas	144.000
Mano de obra directa	600.000
Costes indirectos de elaboración	180.000
Gastos financieros	48.000
Coste producción en curso	972.000

En este caso se realizarán correcciones valorativas cuando el VNR de los productos en curso sea inferior a su coste de producción; entendiendo por VNR de los productos en curso el importe que se puede obtener en el mercado por la venta de los productos terminados, deduciendo los costes necesarios para terminar su fabricación, y deducidos también los gastos estimados de venta. En todo caso habrá que tener en cuenta el grado de adelanto de la producción en curso.

VNR del vino en barricas: 1.200.000 – 180.000 – 120.000 = 900.000 €

Diferencia entre el coste de producción y el VRN de la producción en curso:

972.000 - 900.000 = 72.000 €

(continúa)

EJEMPLO 9

Por tanto, se procederá a minorar las existencias de productos en curso y reconocer la pérdida por deterioro por la parte proporcional al grado de adelanto, es decir:

(972.000/1.200.000) x 72.000 = 58.320 €

Los registros contables a realizar al final del ejercicio X1, en el libro Diario, serán:

Para reflejar las existencias finales:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
330	Productos en curso	972.000	
710	Variación de existencias de productos en curso		972.000

Por el deterioro de carácter irreversible estimado al cierre del ejercicio:

Nº	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	58.320	
393	Deterioro de valor de los productos en curso		58.320

depreciación, y el BPGC utiliza el término deterioro de valor, término más habitual en la normativa internacional.

Existe coincidencia en las tres normas estudiadas en el caso de existencias que se tienen con objeto de satisfacer un contrato de venta: no se realizarán correcciones valorativas si el precio de venta estipulado en el contrato cubre como mínimo el precio de adquisición o el coste de producción más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato. Así podemos leer en la norma 10ª del Borrador que «los bienes o servicios[3] que hubieren sido objeto de un contrato de venta o 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».

Las cuentas a utilizar para el registro de las correcciones de valor de las existencias tienen distinto nombre aunque recogen idénticos conceptos y tratamiento contable:

Por lo que se refiere a la información a revelar, las normas analizadas coinciden en la necesidad de incluir en los estados financieros información relativa a las correcciones de valor de las existencias. En el BPGC (memoria) y en términos casi idénticos a los del PGC90, se establece que «se indicarán los criterios contables en relación con las existencias, indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro...» (punto 4) y que se informará sobre «las circunstancias que motivaron las correcciones valorativas por deterioro de existencias y, en su caso, la reversión de dichas correcciones, reconocidas en el ejercicio, así como su importe» (punto 10).

Igual que en los apartados anteriores, los ejemplos 6 a 9 permiten disponer de un visión práctica sobre la contabilización de correcciones valorativas para mercaderías, materias primas, productos terminados y en curso, respectivamente. ✻

(3) El BPGC se refiere también a los servicios, porque, como ya se ha comentado, también se reconocen como existencias el coste de producción de los servicios en tanto no se haya reconocido el ingreso correspondiente.

BIBLIOGRAFÍA

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Resolución de 9 de mayo de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen los criterios para la determinación del coste de producción.

Ministerio de Economía y Hacienda. Plan General de Contabilidad. Segundo Borrador de julio de 2007.

Normas Internacionales de Contabilidad. NIC 2. Existencias.