

UNIDAD  
DIDÁCTICA

# 7

## LAS EXISTENCIAS

### Objetivos de la unidad

1. Concepto y clases
2. Procedimientos de registro contable de las operaciones con existencias: el desdoblamiento con inventario periódico
  - 2.1. El desdoblamiento con inventario periódico
    - 2.1.1. Registro contable de las operaciones comerciales realizadas durante el ejercicio
      - 2.1.1.1. Compras
      - 2.1.1.2. Devoluciones de compras
      - 2.1.1.3. Descuento sobre compras por pronto pago
      - 2.1.1.4. *Rappels* sobre compras
      - 2.1.1.5. Ventas
      - 2.1.1.6. Devoluciones de ventas
      - 2.1.1.7. Descuento sobre ventas por pronto pago
      - 2.1.1.8. *Rappels* sobre ventas
    - 2.1.2. Apuntes de regularización de las cuentas de existencias
    - 2.1.3. Determinación del coste de las mercaderías vendidas
3. Valoración inicial de las existencias
  - 3.1. El precio de adquisición de las existencias
  - 3.2. El coste de producción de las existencias

#### 4. Valoración de las existencias al cierre

##### 4.1. Métodos de asignación de valor: la valoración de las salidas de existencias

###### 4.1.1. Método de asignación de valor para bienes no intercambiables

###### 4.1.2. Métodos para la asignación de valor para bienes intercambiables: PMP y FIFO

###### 4.1.2.1. El precio medio ponderado (PMP)

###### 4.1.2.2. El método FIFO

##### 4.2. Corrección de valor de las existencias

###### 4.2.1. Pérdidas irreversibles de valor

###### 4.2.2. Pérdidas reversibles de valor

###### 4.2.2.1. Dotación del deterioro

###### 4.2.2.2. Reversión del deterioro

Conceptos básicos

Actividades de autocomprobación

Referencias bibliográficas



## OBJETIVOS DE LA UNIDAD

La actividad empresarial se concreta en la venta de bienes o la prestación de servicios. Dichos elementos, que constituyen parte del activo de la empresa, se agrupan en lo que genéricamente se denominan «existencias». En esta unidad didáctica se aborda el concepto y las distintas clases de existencias, prestando especial atención a su procedimiento de registro contable, conocido como «procedimiento de desdoblamiento con inventario periódico», en el que adquiere gran relevancia la valoración inicial y posterior de las existencias.

Al finalizar el estudio de esta unidad didáctica el alumno debe:

- Conocer los distintos tipos de existencias destinadas para ser utilizadas en el proceso productivo, las existentes en el proceso de fabricación y las disponibles para ser vendidas.
- Determinar el precio de adquisición de las existencias.
- Conocer los fundamentos conceptuales en los que se basa el procedimiento de desdoblamiento con inventario periódico.
- Saber aplicar los métodos de asignación de valor para bienes intercambiables y no intercambiables.
- Realizar ejercicios relacionados con el registro contable de las operaciones empresariales relacionadas con las existencias.
- Saber reconocer y contabilizar la existencia de pérdidas reversibles de valor de las existencias.

## 1. CONCEPTO Y CLASES

Por lo general, las empresas realizan sus negocios vendiendo bienes o prestando servicios. Estas actividades suelen requerir la adquisición de otros bienes, para su transformación e incorporación a los bienes que vende, o como *input* para la realización de los servicios que presta. Esos bienes se incorporan al patrimonio empresarial formando parte de sus activos. En el momento en que salen del activo para generar ingresos mediante la venta de los productos terminados a los que se han integrado, o del coste de los servicios que han contribuido a prestar, supondrán un gasto para la empresa. A esos elementos se les denomina genéricamente existencias y forman parte del activo corriente del balance. A continuación se presenta una relación de existencias clasificadas de acuerdo con la situación en que se encuentran en relación con su función empresarial.

- **Existencias destinadas a ser usadas en el proceso productivo de la empresa**
  - *Materias primas.* Las destinadas a formar parte de los productos fabricados.
  - *Otros aprovisionamientos:*
    - Elementos y conjuntos incorporables. Los fabricados normalmente fuera de la empresa y adquiridos por esta para incorporarlos a su producción sin someterlos a transformación.
    - Combustibles. Materias energéticas susceptibles de almacenamiento.
    - Repuestos. Piezas, con ciclo de almacenamiento inferior al año, destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes.
    - Materiales diversos. Otras materias de consumo que no han de incorporarse al producto fabricado.
    - Embalajes. Cubiertas o envolturas, generalmente irrecuperables, destinadas a resguardar productos que han de transportarse.

- Envases. Recipientes o vasijas, normalmente destinadas a la venta juntamente con el producto que contienen.
- Material de oficina. El destinado a la finalidad que indica su denominación, salvo que la empresa opte por considerar que el adquirido durante el ejercicio es objeto de consumo en el mismo, en cuyo caso se tratará como un gasto y no como un activo.

- **Existencias en proceso de transformación**

- *Productos en curso*. Bienes que se encuentran en fase de formación o transformación en un centro de actividad al cierre del ejercicio (por ejemplo, un motor no terminado en una fábrica de automóviles).
- *Productos semiterminados*. Los fabricados por la empresa y no destinados normalmente a su venta hasta tanto sean objeto de elaboración, incorporación o transformación posterior (por ejemplo, un motor terminado en una fábrica de automóviles).

- **Existencias en disposición de ser vendidas**

- *Productos terminados*. Los fabricados por la empresa y destinados a su utilización por otras empresas. También pueden ser consumidos internamente (por ejemplo, un automóvil terminado en una fábrica de automóviles).
- *Mercaderías*. Bienes adquiridos por la empresa y destinados a la venta sin transformación (por ejemplo, un pantalón en un comercio de venta al por menor de prendas de vestir).

- **Otras existencias**

- *Subproductos*. Los de carácter secundario o accesorio a la fabricación principal (por ejemplo, las grasas en las empresas de productos cárnicos).
- *Residuos*. Los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser utilizados o vendidos (por ejemplo, el serrín que se obtiene en la fabricación de muebles).
- *Materiales recuperados*. Los que, por tener valor intrínseco, entran nuevamente en el almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo (por ejemplo, los recortes de metal que se desprenden al troquelar una cinta de acero para fabricar automóviles).

## 2. PROCEDIMIENTOS DE REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES CON EXISTENCIAS: EL DESDOBLAMIENTO CON INVENTARIO PERIÓDICO

Las operaciones con existencias pueden ser clasificadas del siguiente modo:

Compras	Ventas
Devoluciones de compras	Devoluciones de ventas
Descuentos sobre compras por pronto pago	Descuentos sobre ventas por pronto pago
<i>Rappels</i> (descuentos por volumen) sobre compras	<i>Rappels</i> (descuentos por volumen) sobre ventas

El control contable de las existencias requiere el seguimiento y registro detallado de todas las operaciones relatadas. Existen tres procedimientos distintos para llevarlo a cabo:

- Cuenta única especulativa.
- Desdoblamiento con inventario permanente.
- Desdoblamiento con inventario periódico.

En esta unidad didáctica se estudiará tan solo el desdoblamiento con inventario periódico por ser el más habitual de los tres. El estudiante puede consultar bibliografía avanzada para conocer el funcionamiento de los otros dos métodos.

### 2.1. EL DESDOBLAMIENTO CON INVENTARIO PERIÓDICO

Este procedimiento de registro contable de las operaciones con existencias se basa en tres aspectos:

- Cada uno de los ocho tipos de operaciones comerciales con existencias relacionadas al principio de este apartado se contabilizará en una cuenta distinta, es decir, desdoblándose las operaciones con existencias en ocho cuentas.
- Las cuentas de existencias no tienen movimiento alguno durante el ejercicio. Tan solo reciben dos apuntes denominados «de regularización»: uno por el valor de la existencia inicial, que se mantiene como saldo a lo largo de todo el ejercicio, y otro por el valor de la existencia final al cierre.

- La determinación del coste de las ventas de mercaderías realizadas se debe realizar extracontablemente.

A continuación se detalla cada uno de los aspectos mencionados.

## 2.1.1. Registro contable de las operaciones comerciales realizadas durante el ejercicio

### 2.1.1.1. Compras

Esta cuenta se utilizará para reflejar las adquisiciones de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos. Deberá realizarse un cargo en una cuenta denominada «Compras de...» por el precio de adquisición de la partida adquirida.

#### EJEMPLO 1

La empresa Alfa adquiere mercaderías por 20.000 euros. La mitad las paga al contado y el resto queda a crédito a 60 días.

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías .....	20.000	
572	Bancos c/c .....		10.000
400	Proveedores .....		10.000

### 2.1.1.2. Devoluciones de compras

Esta cuenta refleja las remesas devueltas a los proveedores, 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 recepción de la factura. Por las operaciones descritas deberá realizarse un abono en una cuenta denominada «Devolución de compras de...».

### EJEMPLO 2

Alfa devuelve la mitad de las mercaderías anteriores ya que han llegado con defectos de calidad. La cuantía se resta del importe de la deuda pendiente.

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores .....	10.000	
608	Devoluciones de compras de mercaderías .....		10.000

#### 2.1.1.3. Descuento sobre compras por pronto pago

Se trata de descuentos y asimilados que le conceden a la empresa, por pronto pago, no incluidos en factura. Se debe realizar un abono en la cuenta «Descuentos sobre compras por pronto pago» por el importe del descuento obtenido.

### EJEMPLO 3

Alfa mantiene una deuda de 25.000 euros a 60 días con su proveedor Beta. Alfa adelanta el pago a la fecha actual. Con motivo de este adelanto de pago el proveedor le concede un descuento de un 10 %.

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores .....	25.000	
572	Bancos c/c .....		22.500
606	Descuentos sobre compras por pronto pago .....		2.500

#### 2.1.1.4. Rappels sobre compras

En esta cuenta deben reflejarse los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos. En este caso se realizará un abono por el valor de los *rappels* obtenidos en la cuenta «*Rappels* sobre compras».



**EJEMPLO 4**

Beta pactó con su proveedor Gamma que si alcanzaba una cifra de compras de 70.000 euros a lo largo de un año, obtendría un *rappel* de un 10 % sobre dicha cantidad.

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores .....	7.000	
609	<i>Rapels</i> sobre compras .....		7.000

**2.1.1.5. Ventas**

Esta cuenta se utilizará para reflejar las transacciones, con salida o entrega de los bienes objeto del tráfico de la empresa, tales como mercaderías y productos terminados, y, en su caso, productos semiterminados, subproductos y residuos, envases o embalajes. Deberá realizarse un abono en una cuenta denominada «Ventas de...» por el importe de la venta realizada.

**EJEMPLO 5**

La empresa Omega vende a Delta mercaderías por 20.000 euros. La mitad las cobra al contado y el resto a crédito de 60 días.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c .....	10.000	
430	Clientes .....	10.000	
700	Ventas de mercaderías .....		20.000

**2.1.1.6. Devoluciones de ventas**

Esta cuenta refleja las remesas devueltas por los 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 recepción de la factura. Por las operaciones descritas deberá realizarse un cargo en una cuenta denominada «Devolución de ventas de...».

### EJEMPLO 6

Delta devuelve a Omega la mitad de las mercaderías anteriores ya que han llegado con defectos de calidad. La cuantía se resta del importe de la deuda pendiente. En la contabilidad de Omega deberá registrarse:

Código	Cuenta	Debe	Haber
708	Devoluciones de ventas de mercaderías .....	10.000	
430	Clientes .....		10.000

#### 2.1.1.7. Descuento sobre ventas por pronto pago

Se trata de descuentos y asimilados que concede la empresa a sus clientes, por pronto pago, no incluidos en factura. Se debe realizar un cargo en la cuenta «Descuentos sobre ventas por pronto pago» por el importe del descuento concedido.

### EJEMPLO 7

Alfa mantiene una crédito comercial de 40.000 euros a 60 días con su cliente Beta. Beta adelanta el pago a la fecha actual. Con motivo de este adelanto de pago Alfa concede un descuento a Beta de un 10 % . En la contabilidad de Alfa deberá registrarse:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c .....	36.000	
706	Descuentos sobre ventas por pronto pago .....	4.000	
430	Clientes .....		40.000

### 2.1.1.8. Rappels sobre ventas

En esta cuenta deben reflejarse los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos. En este caso se realizará un cargo por el valor los *rappels* concedidos en la cuenta «*Rappels sobre ventas*».

#### EJEMPLO 8

Delta pactó con su cliente Beta que si esta alcanzaba una cifra de compras de 50.000 euros a lo largo de un año, le concedería un *rappel* de un 10 % sobre dicha cantidad. En este caso, cuando Beta alcance dicha cantidad de compras, Delta deberá registrar:

Código	Cuenta	Debe	Haber
709	<i>Rappels sobre ventas</i> .....	5.000	
430	Clientes .....		5.000

### 2.1.2. Apuntes de regularización de las cuentas de existencias

Como consecuencia de la aplicación del procedimiento de desdoblamiento con inventario periódico, las cuentas de existencias no recogen apunte alguno durante el ejercicio, ya que son las ocho cuentas relacionadas en el epígrafe 2.1.1 las destinadas a recoger los movimientos de las mismas. Sin embargo, el procedimiento debe conseguir que a la fecha de cierre, las cuentas de existencias, tales como mercaderías y materias primas, recojan el valor inventariado de las mismas a esa fecha.

Para ello se deben seguir los siguientes pasos:

1. Eliminar de la cuenta de existencias correspondientes el valor de la existencia inicial, el cual ha permanecido como saldo de la misma durante todo el ejercicio económico. Para ello se abonará la cuenta de existencias correspondiente con cargo a una cuenta denominada «Variación de existencias de...».
2. Obtener extracontablemente el valor inventariado al cierre del ejercicio para la existencia correspondiente.

3. Anotar el valor inventariado obtenido cargando la cuenta de existencias correspondiente con abono a la cuenta «Variación de existencias de...».

Como se observa, el método asume que el sistema contable solo precisa la realización de inventarios de forma periódica, por ejemplo una vez al año. De ahí el nombre del método: desdoblamiento con inventario periódico. Veamos un ejemplo.

### EJEMPLO 9

Una empresa abrió su contabilidad el 1 de enero de 2010 consignando en la cuenta de mercaderías un saldo de 100.000 euros. A lo largo del ejercicio 2010 las operaciones de compras y ventas, así como todas las relacionadas con ellas (descuentos por pronto pago, *rappels* y devoluciones), se han contabilizado en las cuentas correspondientes. Así pues, el 31 de diciembre de 2010 la cuenta sigue teniendo un saldo de 100.000 euros. Una vez realizado el inventario correspondiente las existencias de mercaderías se han valorado al cierre de 2010 en 128.000 euros. A continuación se muestra cómo debe registrarse la regularización de las existencias el 31 de diciembre de 2010.

En primer lugar se registrará la anulación del valor de la existencia inicial:

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías .....	100.000	
300	Mercaderías .....		100.000

Y posteriormente se contabilizará el valor de la existencia final:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías .....	128.000	
610	Variación de existencias de mercaderías .....		128.000

Tras estos dos apuntes, el saldo final de la cuenta de mercaderías, recogido en la cuenta de mayor (300) se obtendrá del siguiente modo: cargos: 100.000 (anotado en el asiento de apertura) y 128.000 (anotado en el diario el 31 de diciembre de 2010), abonos: 100.000 (anotado en el diario el 31 de diciembre de 2010). Saldo final: 128.000.

### 2.1.3. Determinación del coste de las mercaderías vendidas

Por la aplicación del método de registro de desdoblamiento con inventario periódico, el valor de coste de las mercaderías que han sido vendidas solo podrá determinarse una vez se disponga del valor de la existencia final de mercaderías. La fórmula que debe aplicarse es la siguiente:

$$\begin{array}{rcl}
 & \text{Compras de mercaderías} & \\
 - & \text{Devoluciones de compras} & \\
 - & \text{Rappels sobre compras} & \\
 - & \text{Descuentos sobre compras por pronto pago} & \\
 \hline
 = & \text{Compras netas de mercaderías} & \\
 \pm & \text{Variación de existencias} & \\
 \hline
 = & \text{Coste de ventas de mercaderías} & 
 \end{array}$$

Si el saldo de la cuenta de variación de existencias es deudor, es decir, las existencias iniciales son mayores que las finales, se operará con signo positivo. Por el contrario, si el saldo de la variación de existencias es acreedor, es decir, si la existencia final es mayor que la inicial, se operará con signo negativo.

Ese importe se comparará con el valor de las ventas de mercaderías (netas de devoluciones, *rappels* y descuentos por pronto pago) para obtener cuál ha sido el beneficio o pérdida obtenida como consecuencia de las operaciones comerciales con esas existencias.

A continuación se muestra un ejemplo recopilatorio comprensivo del procedimiento de desdoblamiento con inventario periódico.

#### EJEMPLO 10

El 1 de enero de 2011 la cuenta de «Existencias de mercaderías» de Alfa posee un saldo de 200.000 euros. A lo largo del año 2011 se han realizado las siguientes operaciones.

.../...

.../...

#### Operaciones relativas a las ventas:

- Ha vendido mercaderías por importe de 435.000 euros cobrando 335.000 al contado, quedando el resto a crédito a 60 días.
- Concedió *rappels* a clientes por 43.500 euros y descuentos por pronto pago por valor de 10.000 euros.
- Los clientes devolvieron mercaderías por 25.000 euros.

#### Operaciones relativas a las compras:

- Ha comprado mercaderías por importe de 250.000 euros pagando 175.000 al contado, quedando el resto a crédito a 60 días.
- Obtuvo *rappels* de proveedores por 18.000 euros y descuentos por pronto pago por valor de 9.000 euros.
- Se devolvieron mercaderías a los proveedores por 11.000 euros.

El 31 de diciembre de 2011, tras la realización del oportuno inventario, se determinó que el valor de las existencias finales era de 90.000 euros.

Registre las operaciones anteriores por el método de desdoblamiento con inventario periódico y determine cuál es el resultado obtenido por las operaciones comerciales con existencias de mercaderías.

#### Asiento de apertura

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (existencia inicial) .....	200.000	
...	Resto de cuentas deudoras .....	X	
...	Cuentas acreedoras .....		X

#### Operaciones registradas durante el año

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c .....	335.000	
430	Clientes .....	100.000	
700	Ventas de mercaderías .....		435.000

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
7090	<i>Rappels</i> sobre ventas .....	43.500	
7060	Descuento sobre ventas por pronto pago .....	10.000	
430	Cientes .....		53.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
7080	Devoluciones de ventas .....	25.000	
430	Cientes .....		25.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías .....	250.000	
572	Bancos c/c .....		175.000
400	Proveedores .....		75.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores .....	27.000	
6090	<i>Rappels</i> sobre compras .....		18.000
6060	Descuento sobre compras por pronto pago .....		9.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores .....	11.000	
6080	Devoluciones de compras .....		11.000

### Regularización de las existencias

Por el valor de las existencias iniciales

Código	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias .....	200.000	
300	Mercaderías .....		200.000

.../...

.../...

Por el valor de las existencias finales

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías .....	90.000	
610	Variación de existencias .....		90.000

#### Determinación de las ventas netas

Ventas de mercaderías .....	435.000
- Devoluciones de ventas .....	- 25.000
- <i>Rappels</i> sobre ventas .....	- 43.500
- Descuentos sobre ventas por pronto pago .....	- 10.000
= Ventas netas de mercaderías .....	356.500

#### Determinación del coste de las ventas

Compras de mercaderías .....	250.000
- Devoluciones de compras .....	- 11.000
- <i>Rappels</i> sobre compras .....	- 18.000
- Descuento sobre compras por pronto pago .....	- 9.000
Compras netas de mercaderías .....	212.000
+ Variación de existencias .....	110.000
(ya que Ei > Ef)	
= Coste de ventas de mercaderías .....	322.000

#### Determinación del resultado obtenido por las operaciones con mercaderías

Ventas netas de mercaderías .....	356.500
- Coste de ventas de mercaderías .....	- 322.000
= Resultado .....	34.500

.../...



.../...

Podemos realizar un asiento en el que se liquiden las cuentas de ingresos y gastos relativos a las operaciones con existencias para comprobar cómo se obtiene el resultado calculado mediante asientos contables.

Código	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías .....	435.000	
6080	Devoluciones de compras .....	11.000	
6090	<i>Rappels</i> sobre compras .....	18.000	
6060	Descuento sobre compras por pronto pago .....	9.000	
600	Compras de mercaderías .....		250.000
7080	Devoluciones de ventas .....		25.000
7090	<i>Rappels</i> sobre ventas .....		43.500
7060	Descuentos sobre ventas por pronto pago .....		10.000
610	Variación de existencias de mercaderías .....		110.000
<b>Resultado obtenido .....</b>		<b>34.500</b>	

Las cuentas de ingresos 700 y menores gastos 6080, 6090, 6060 presentan saldo acreedor y se liquidan realizando en ellas un cargo.

Las cuentas de gastos 600 y menores ingresos 7080, 7090, 7060 presentan saldo deudor y se liquidan realizando en ellas un abono.

La cuenta 610 puede presentar saldo deudor o acreedor. En este caso presentaba saldo deudor, por tanto se comporta como un gasto, y se liquida abonándola.

El cuadro del asiento es el resultado obtenido. En este caso es preciso realizar un abono y por tanto el resultado es favorable, es decir, beneficio. En este ejemplo la cuenta utilizada es el resultado obtenido, sin embargo, normalmente el cálculo del resultado con existencias se realizará junto con la liquidación de todo el resto de los ingresos y gastos que se computan en la cuenta de pérdidas y ganancias, y por tanto la anotación se realizará en la cuenta 129, «Pérdidas y ganancias».

### 3. VALORACIÓN INICIAL DE LAS EXISTENCIAS

Cuando se incorporen al patrimonio las existencias se valorarán por su coste. Si se trata de existencias adquiridas al exterior, en concreto, las mercaderías, las materias

primas y otros aprovisionamientos, el coste será su precio de adquisición. Cuando se trate de existencias elaboradas por la empresa como los productos terminados, semiterminados y en curso, el coste será el coste de producción. Este último deberá calcularse internamente.

A continuación se detalla el contenido de ambos conceptos de coste.

### 3.1. EL PRECIO DE ADQUISICIÓN DE LAS EXISTENCIAS

El precio de adquisición incluye los siguientes conceptos:

- Importe facturado por el proveedor, después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. Los intereses pueden incorporarse al nominal de los créditos en las siguientes condiciones: cuando el vencimiento no sea superior al año, se trate de intereses no contractuales y el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.
- 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.
- Los impuestos indirectos que graven estas existencias solo se incluirán en el precio de adquisición cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

#### **EJEMPLO 11**

Gamma adquiere 30.000 unidades de mercaderías a Beta. El precio de tarifa para cada una de ellas es de 5 euros. El proveedor concede un descuento promocional de 0,5 euros/unidad. La compra se realiza a crédito a cuatro meses, motivo por el cual el proveedor carga unos intereses de 200 euros en la operación. Estos intereses no son contractuales y el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no es significativo.

Para trasladar los géneros hasta su almacén, Beta contrata a un transportista que le cobra, al contado, 300 euros. El seguro de este transporte ha supuesto un pago de 100 euros.

.../...

.../...

Precio facturado .....	150.000
– Descuento promocional .....	– 15.000
+ Intereses .....	200
+ Transporte .....	300
+ Seguro .....	100
<hr/>	
= Valor total de las mercaderías .....	135.600
Precio de adquisición por unidad .....	4,52

Debiéndose realizar los siguientes asientos:

Por la operación realizada con el proveedor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías .....	135.200	
400	Proveedores .....		135.200

Por los portes y el seguro correspondientes:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías .....	400	
570	Caja .....		400

### 3.2. EL COSTE DE PRODUCCIÓN DE LAS EXISTENCIAS

Este concepto se utiliza para la valoración inicial de existencias que son elaboradas internamente, como son los productos terminados, semiterminados, en curso, subproductos, residuos y materiales recuperados.

Para la elaboración de esas existencias, la empresa utiliza materias primas (y otras consumibles) y, a su vez, para transformar estas en los productos terminados, utiliza sus

factores de producción, tales como la mano de obra, las fábricas, las máquinas, suministros de energía, etc. Así pues, el coste de producción de las existencias requiere básicamente dos tipos de coste: el de las materias primas y el de los costes de transformación.

Los costes anteriormente descritos pueden clasificarse, a su vez, como directos e indirectos. Los directos son aquellos que pueden identificarse, medirse y valorarse en los distintos productos. Las materias primas suelen tener la condición de costes directos porque es posible identificar, medir y valorar cuánto de su coste está en las distintas unidades de los distintos productos que fabrica una empresa. Por su parte, para algunos costes o bien no es posible, o bien es muy dificultoso o costoso identificar, medir y valorar en cuánto han contribuido a cada unidad de los distintos productos fabricados. Este es el caso, por ejemplo, de los costes por amortización de una planta industrial donde se fabrican distintos productos. En estos casos, la cuantía del coste que se debe imputar a los distintos productos se realiza por aproximaciones mediante criterios de reparto.

Una vez determinados qué costes son directos e indirectos, el coste de producción se fijará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación, elaboración o construcción, 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.

Las técnicas de determinación del coste de producción requieren unos conocimientos que son propios de la disciplina denominada contabilidad de costes. Por ello, en estas unidades didácticas destinadas a cubrir los contenidos de la introducción a la contabilidad, respecto al concepto y cálculo del coste de producción tan solo se deja constancia de los extremos mencionados en los párrafos anteriores.

## 4. VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS AL CIERRE

### 4.1. MÉTODOS DE ASIGNACIÓN DE VALOR: LA VALORACIÓN DE LAS SALIDAS DE EXISTENCIAS

Tal y como se ha visto en el epígrafe 2.1.3, el resultado obtenido en un periodo con la gestión de las existencias depende de cuál sea el valor del coste de ventas de las existencias (coste de las existencias que han sido vendidas). A su vez, el coste

de ventas de las existencias depende también del valor de las existencias finales en almacén. En el caso de las existencias finales de productos comerciales (como las materias primas y las mercaderías), el valor de las existencias finales será el precio de adquisición de las unidades que queden en el almacén al cierre.

Si a lo largo de un ejercicio económico, todas las unidades de existencias que entran en el almacén, es decir, las compras, se hicieran al mismo precio de adquisición no cabría duda de que el valor final de las existencias finales es el resultado de multiplicar el número de unidades por dicho precio de adquisición.

Sin embargo, lo normal será que a lo largo del periodo no todas las unidades entren al mismo precio de adquisición (bien por el efecto del alza de los precios, o por cambio de proveedores, o por muchos otros motivos). En este caso, ¿cuál es el precio de adquisición que debe ser considerado para las unidades finales que queden en el almacén?

Para ilustrar lo comentado veamos un ejemplo.

### EJEMPLO 12

Imaginemos una empresa que a lo largo de un periodo ha realizado las siguientes operaciones con la mercadería tipo A.

Fecha	Operación	Unidades	Precio de adquisición por unidad	Precio de venta por unidad
01-01-2012	Existencia inicial .....	2.000	5	
05-01-2012	Compra .....	1.500	6	
18-03-2012	Venta .....	- 1.900		9
26-06-2012	Compra .....	800	7	
28-12-2012	Venta .....	- 2.100		11
31-12-2012	<b>Existencia final</b> .....	300		

Al cierre del ejercicio quedan sin vender 300 unidades, por tanto, el valor de la existencia final de mercaderías será de 300 unidades multiplicado por su precio de adquisición. Pero, ¿cuál es el precio de adquisición que debe utilizarse? Nótese que a lo largo del periodo ha

.../...

.../...

habido entradas a 5, 6 y 7 euros/unidad. Se hace preciso elegir un método de asignación de valor. Su aplicación práctica depende de si se trata de bienes no intercambiables o bienes intercambiables. Un inventario está compuesto por bienes no intercambiables si las unidades físicas que lo integran no lo son para el cliente potencial. Veamos un ejemplo: en una tienda de mascotas el inventario de perritos es no intercambiable desde el punto de vista del cliente, ya que obviamente cada unidad (aunque se trate de la misma especie) tiene unas claras connotaciones diferenciadas. Por el contrario, en una gran superficie el inventario de bolsas de kilo de azúcar es intercambiable, ya que desde el punto de vista de un cliente se trata de unidades no diferenciadas.

#### 4.1.1. Método de asignación de valor para bienes no intercambiables

El PGC establece que si las existencias que se valoran no son intercambiables deberá asignarse el valor identificando el precio específicamente imputable a cada bien individualmente considerado.

##### EJEMPLO 13

Imaginemos el caso que habíamos planteado en el epígrafe 4.1, referido a un inventario no intercambiable. Supondremos que las 1.900 unidades vendidas el 18 de marzo han sido identificadas como 500 de las de 5 y 1.400 de las de 6.

Respecto a la venta que se produce el 28 de diciembre se ha identificado que las 2.100 unidades vendidas se corresponden con 1.400 adquiridas a 5, 80 a 6 y 620 a 7.

Fecha	Operación	Unidades		Precio de adquisición por unidad	Precio de venta por unidad
01-01-2012	Existencia inicial ..	2.000	5		
05-01-2012	Compra .....	1.500	6		
18-03-2012	Venta .....	- 1.900		500 de las de 5 1.400 de las de 6	9

.../...

.../...

.../...

Fecha	Operación	Unidades		Precio de adquisición por unidad	Precio de venta por unidad
.../...					
	Existencia final .....	1.500 100	5 6		
26-06-2012	Compra .....	800	7		
28-12-2012	Venta .....	– 2.100		1.400 de las de 5 80 de las de 6 620 de las de 7	11
31-12-2012	Existencia final .....	100 20 180	5 6 7		

De acuerdo con el método de asignación de valor de identificación específica, al cierre del ejercicio el inventario estará compuesto por 300 unidades, 100 de las cuales fueron adquiridas a 5; 20 fueron adquiridas a 6 y 180, a 7, lo que arroja un valor de la existencia final de  $(100 \times 5) + (20 \times 6) + (180 \times 7) = 1.880$ .

El valor de las ventas realizadas en el periodo sería de  $(1.900 \times 9) + (2.100 \times 11) = 40.200$ .

Y, de acuerdo con lo visto en el epígrafe 2.1.3, el cálculo del resultado registrado por las operaciones comerciales realizadas sería así:

#### Determinación del coste de las ventas

Compras de mercaderías .....	14.600
$(1.500 \times 6) + (800 \times 7)$	
- Devoluciones de compras .....	0
- <i>Rappels</i> sobre compras .....	0
- Descuento sobre compras por pronto pago .....	0
<hr/>	
Compras netas de mercaderías .....	14.600
+ Variación de existencias .....	8.120
$(2.000 \times 5) - 1.880$	
<hr/>	
= Coste de ventas de mercaderías .....	22.720

.../...

.../...

**Determinación del resultado obtenido por las operaciones con mercaderías**

Ventas netas de mercaderías .....	40.200
– Coste de ventas de mercaderías .....	– 22.720
<hr/>	
= Resultado .....	17.480

### 4.1.2. Métodos para la asignación de valor para bienes intercambiables: PMP y FIFO

De acuerdo con el PGC en el caso de valoración de salidas de almacén para bienes intercambiables, se deberá adoptar con carácter general el método de precio o coste medio ponderado (PMP), siendo aceptable el método FIFO si la empresa lo considerase más conveniente para su gestión. Se debe utilizar un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares.

#### 4.1.2.1. El precio medio ponderado (PMP)

La aplicación de este método supone que, tras cada compra o entrada, deben valorarse las existencias en almacén de acuerdo con el precio medio de las unidades que permanecen en él, ponderado por las cantidades de unidades de cada precio distinto. Para ilustrar este método volveremos a realizar la valoración del inventario del ejemplo del epígrafe 4.1.

#### EJEMPLO 14

Fecha	Operación	Unidades	Precio de adquisición por unidad	PMP	Precio de venta por unidad
01-01-2012	Existencia inicial	2.000	5		
.../...					

.../...



.../...

Fecha	Operación	Unidades	Precio de adquisición por unidad	PMP	Precio de venta por unidad
.../...					
05-01-2012	Compra .....	1.500	6		
	Existencia final ...	3.500		$[(2.000 \times 5) + (1.500 \times 6)] / 3.500 = 5,43$	
18-03-2012	Venta .....	- 1.900			9
	Existencia final ...	1.600		5,43	
26-06-2012	Compra .....	800	7		
	Existencia final ...	2.400		$[(1.600 \times 5,43) + (800 \times 7)] / 2.400 = 5,95$	
28-12-2012	Venta .....	- 2.100			11
31-12-2012	Existencia final ...	300		5,95	

De acuerdo con el método de asignación de valor PMP, al cierre del ejercicio el inventario estará compuesto por 300 unidades valoradas a 5,95, lo que arroja un valor de la existencia final de 1.785.

El valor de las ventas realizadas en el periodo sería de  $(1.900 \times 9) + (2.100 \times 11) = 40.200$ .

Y, de acuerdo con lo visto en el epígrafe 2.1.3, el cálculo del resultado registrado por las operaciones comerciales realizadas sería así:

#### Determinación del coste de las ventas

Compras de mercaderías .....	14.600
$(1.500 \times 6) + (800 \times 7)$	
- Devoluciones de compras .....	0
- <i>Rappels</i> sobre compras .....	0
- Descuento sobre compras por pronto pago .....	0
<hr/>	
Compras netas de mercaderías .....	14.600
+ Variación de existencias .....	8.215
$(2.000 \times 5) - 1.785$	
<hr/>	
= Coste de ventas de mercaderías .....	22.815

.../...

.../...

#### Determinación del resultado obtenido por las operaciones con mercaderías

Ventas netas de mercaderías .....	40.200
– Coste de ventas de mercaderías .....	– 22.815
<hr/>	
= Resultado .....	17.385

Puede observarse cómo la valoración tanto de la existencia final, como del coste de las ventas, y por tanto del resultado obtenido, es distinto al obtenido en el método de identificación específica.

#### 4.1.2.2. El método FIFO

Este método recibe su nombre del acrónimo procedente de la expresión *First In First Out* (primera entrada primera salida). La aplicación de este método supone asumir que cada vez que se produce una salida de existencias la valoración de las primeras que entraron es la valoración de las primeras que salen. O dicho de otro modo, las existencias que no han salido permanecen con la valoración de las que se han comprado más recientemente. Volvamos a utilizar el ejemplo anterior para ilustrar el método.

#### EJEMPLO 15

Fecha	Operación	Unidades	Precio de adquisición por unidad	Salen	Quedan
01-01-2012	Existencia inicial	2.000	5		
05-01-2012	Compra .....	1.500	6		
	Existencia final	3.500			
18-03-2012	Venta .....	– 1.900		1.900 × 5	

.../...

.../...

.../...

Fecha	Operación	Unidades	Precio de adquisición por unidad	Salen	Quedan
.../...					
	Existencia final	1.600			$(100 \times 5) + (1.500 \times 6)$
26-06-2012	Compra .....	800	7		
	Existencia final	2.400			$(100 \times 5) + (1.500 \times 6) + (800 \times 7)$
28-12-2012	Venta .....	- 2.100		$(100 \times 5) + (1.500 \times 6) + (500 \times 7)$	
31-12-2012	Existencia final	300			$300 \times 7$

De acuerdo con el método de asignación de valor FIFO al cierre del ejercicio el inventario estará compuesto por 300 unidades valoradas a 7, lo que arroja un valor de la existencia final de 2.100.

El valor de las ventas realizadas en el periodo sería de  $(1.900 \times 9) + (2.100 \times 11) = 40.200$ .

Y, de acuerdo con lo visto en el epígrafe 2.1.3, el cálculo del resultado registrado por las operaciones comerciales realizadas sería así:

#### Determinación del coste de las ventas

Compras de mercaderías .....	14.600
$(1.500 \times 6) + (800 \times 7)$	
- Devoluciones de compras.....	0
- <i>Rappels</i> sobre compras.....	0
- Descuento sobre compras por pronto pago.....	0
<hr/>	
Compras netas de mercaderías.....	14.600
+ Variación de existencias.....	7.900
$(2.000 \times 5) - 2.100$	
<hr/>	
= Coste de ventas de mercaderías.....	22.500

.../...

.../...

#### Determinación del resultado obtenido por las operaciones con mercaderías

Ventas netas de mercaderías .....	40.200
– Coste de ventas de mercaderías .....	– 22.500
<hr/>	
= Resultado .....	17.700

Puede observarse cómo la valoración tanto de la existencia final, como del coste de las ventas, y por tanto del resultado obtenido, es distinto al obtenido en los métodos de identificación específica y PMP.

## 4.2. CORRECCIÓN DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS

Al cierre del ejercicio, las existencias deberán figurar en el balance como uno más de los activos de la empresa. En principio deben ser valoradas, tal y como se ha visto anteriormente, a su precio de adquisición o coste de producción. Sin embargo, antes de reflejar ese importe en el balance, dentro de las operaciones de regularización de final de ejercicio, la empresa debe cuestionarse si las existencias almacenadas han sufrido una pérdida de valor por algún motivo. Estas pérdidas pueden tener carácter irreversible o reversible.

### 4.2.1. Pérdidas irreversibles de valor

Las pérdidas de valor irreversibles son aquellas que tienen el carácter de definitivo. Es el caso, por ejemplo, del deterioro de las condiciones físicas o su destrucción. En este caso el registro contable de la pérdida se debe poner de manifiesto valorando el inventario en el momento de la regularización de las existencias, por el valor ya corregido por el deterioro. Veamos un ejemplo:

#### EJEMPLO 16

Beta posee en el almacén de mercaderías 120.000 unidades de la mercadería A, un producto perecedero que requiere condiciones de conservación en frío. El precio de adquisición de

.../...

.../...

cada unidad era de 2 euros. En el momento de la realización del inventario los operarios advierten que 15.000 unidades fueron mal almacenadas habiéndose descompuesto, y quedando por tanto, completamente inutilizables para usos comerciales.

En este caso la pérdida de valor de las existencias almacenadas es irreversible y, por tanto, procederá registrar un inventario de 120.000 – 15.000 unidades, es decir, 105.000 unidades a 2 euros cada una. Ello se realizará apuntando en el asiento de regularización de las existencias finales lo siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías .....	210.000	
610	Variación de existencias .....		210.000

## 4.2.2. Pérdidas reversibles de valor

### 4.2.2.1. Dotación del deterioro

En algunos casos las existencias pueden sufrir pérdidas temporales de valor, es decir, pérdidas de valor que puedan revertir con el tiempo. A ese tipo de pérdidas se les denomina reversibles.

El PGC establece que, 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 reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Conviene recordar que el concepto de valor neto realizable, contenido en el marco conceptual del PGC, dentro del apartado de criterios de valoración, se enuncia del siguiente modo: «valor neto realizable de un activo 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 su producción, construcción o fabricación».

Así pues, cuando al cierre del ejercicio el precio de adquisición o coste de producción de las existencias sea superior al valor neto realizable se deberá computar un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, al que denominaremos «Pérdidas por deterioro de

existencias» y simultáneamente reducir el valor de dichas existencias, abonando una cuenta compensadora de activo denominada «Deterioro de valor de las existencias». El apunte contable, por el valor del deterioro, se registrará así:

Código	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias .....	X	
390	Deterioro de valor de las existencias .....		X

La cuenta 390, «Deterioro de valor de las existencias» funciona como una compensadora de activo, es decir, al elaborar el balance, el valor en libros de las existencias se obtendrá por diferencia entre el valor contable de las existencias a su precio de adquisición, recogido en la cuenta correspondiente del grupo 3, y el de la cuenta 390.

Veamos un ejemplo:

### EJEMPLO 17

Delta posee, al cierre del ejercicio 2010, 20.000 unidades de mercaderías cuyo precio de adquisición es de 35 euros cada una. El precio de tarifa marcado para las ventas de esas mercaderías es de 42 euros. Se prevé que los gastos de distribución y venta de cada unidad asciendan a 9 euros. ¿Debe computarse una corrección de valor para las citadas mercaderías?

En primer lugar, calcularemos el valor neto realizable (VNR), que para el caso de las mercaderías es el precio de venta estimado (en este caso mediante la observación de la tarifa), y los costes necesarios para su venta (en este caso los de distribución y venta). Así pues,  $VNR = 42 - 9 = 33$ .

En segundo lugar, compararemos el precio de adquisición con el VNR. Se observa que  $33 < 35$ , existiendo un deterioro de 2 euros por unidad. Así pues, en consonancia con el PGC procederá corregir el valor de las 20.000 unidades en almacén. El deterioro total del almacén será de  $20.000 \text{ unidades} \times 2 = 40.000$  euros, y se registrará así:

Código	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias .....	40.000	
390	Deterioro de valor de las existencias .....		40.000

.../...

.../...

En este momento el valor en libros de las existencias que se reflejará en el balance, se obtendrá por diferencia entre el precio de adquisición de las existencias, recogido en la cuenta 300, «Mercaderías» y el deterioro computado en la 390, «Deterioro de valor de las existencias», dando un resultado de  $700.000 - 40.000 = 660.000$ .

#### 4.2.2.2. Reversión del deterioro

Al cierre del ejercicio siguiente al que se ha dotado una pérdida por deterioro debe siempre anularse el deterioro computado en el anterior. Ello se realiza mediante la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
390	Deterioro de valor de las existencias .....	X	
793	Reversión del deterioro de existencias .....		X

Ello supondrá que se compensa el gasto que en su momento se computó (el cargo realizado) en el ejercicio anterior, con un ingreso en este ejercicio. Y a la vez, se elimina el deterioro computado en balance para las existencias ya que la cuenta 390 queda con saldo cero.

Una vez realizado este apunte se analiza, de nuevo, si las existencias están deterioradas en relación con su precio de adquisición. Si ello es así, se volverá a computar pérdida por deterioro.

Veamos un ejemplo:

#### EJEMPLO 18

Siguiendo con el caso anterior, se verifica que al cierre del ejercicio 2011, Delta posee 140.000 unidades de mercaderías en el almacén con un precio de adquisición de 36 euros cada una. El precio de tarifa marcado para las ventas de esas mercaderías es de 44 euros. Se prevé que los gastos de distribución y venta de cada unidad asciendan a 3 euros.

.../...

.../...

El VNR de las existencias almacenadas es de  $44 - 3 = 41$ . No existe deterioro ya que  $41 > 36$ . Así pues, el deterioro registrado al cierre del ejercicio 2010 ha revertido y procede anularlo. Para ello se registrará:

Código	Cuenta	Debe	Haber
390	Deterioro de valor de las existencias .....	40.000	
793	Reversión del deterioro de existencias .....		40.000

En este momento el valor en libros de las existencias que se reflejará en el balance, se obtendrá por diferencia entre el precio de adquisición de las existencias, recogido en la cuenta 300, «Mercaderías» y el deterioro computado en la 390, «Deterioro de valor de las existencias», dando un resultado de  $5.040.000 - 0 = 5.040.000$ .





## CONCEPTOS BÁSICOS

- Existencias.
- FIFO.
- Precio medio ponderado.
- Desdoblamiento con inventario periódico.
- Método de asignación de valor.
- Deterioro de valor de las existencias.
- Reversión del valor de las existencias.
- Materias primas.
- Productos en curso.
- Productos terminados.
- Mercaderías.



## ACTIVIDADES DE AUTOCOMPROBACIÓN

### Enunciado 1

La empresa Delta adquiere a un proveedor de materias primas radicado en Sudáfrica 200 toneladas de feldespato de acuerdo con los siguientes datos:

El precio de tarifa acordado con el proveedor es de 2.500 euros/tonelada. El proveedor concede un descuento promocional de 100 euros/tonelada.

El material es transportado desde la mina hasta la empresa del siguiente modo:

- De la mina al puerto de origen en un tren. El porte asciende a 30 euros/tonelada. De ellos 20 euros por tonelada son a cargo de Delta y el resto a cargo del proveedor.

- El flete en buque asciende a 200 euros/tonelada, totalmente a cargo de Delta.
- Desde el puerto de destino al almacén de Delta el material se transporta en camión. El porte asciende a 12 euros por tonelada, totalmente a cargo de Delta.

Todo el transporte ha sido asegurado a cargo de Delta, pagándose en efectivo 1.200 euros.

La importación ha devengado un arancel de 270 euros, satisfechos por Delta en efectivo.

Se pide:

Determine el precio de adquisición de la partida adquirida.

## Enunciado 2

Una empresa comercial que contabiliza las mercancías por el procedimiento previsto en el PGC presenta la siguiente información respecto a los movimientos de inventario:

	Valor inicial (1 de enero)	Compras	Valor final s/inventario físico (31 diciembre)	Coste de ventas
Mercaderías A .....	10.000	230.000	40.000	?
Mercaderías B .....	80.000	170.000	?	200.000

Las ventas de A han ascendido a 270.000 euros. Las ventas netas de B han ascendido a 321.000 euros.

Se pide:

Para cada uno de los dos tipos de mercaderías:

- Contabilice las compras y las ventas suponiendo que se han pagado y cobrado al contado.

- b) Calcule los interrogantes de la tabla.
- c) Realice los asientos de regularización de existencias.
- d) Calcule el resultado obtenido con las operaciones con mercaderías A y B.

### Enunciado 3

Una empresa, que tiene unas existencias iniciales del producto A de 50 unidades valoradas a 4 euros/unidad, realiza las siguientes operaciones, cobrando y pagando al contado efectivo durante el año:

- Compra al contado 300 unidades del producto A a 4,5 euros/unidad.
- Vende al contado 100 unidades del producto A a 8 euros/unidad.
- Compra al contado 120 unidades del producto A a 5 euros/unidad.
- Vende al contado 170 unidades del producto A a 10 euros/unidad.

Se pide:

- a) Contabilice las operaciones realizadas.
- b) Utilizando el PMP y el FIFO en cada caso:
  - Elabore una ficha de almacén determinando el valor de las existencias finales.
  - Realice el asiento de regularización de existencias.
  - Determine el resultado comercial obtenido según los dos métodos de valoración anteriores.

### Enunciado 4

La empresa Beta posee en almacén, a 1 de enero de 200X, 1.200 unidades a un precio de adquisición de 124 euros/unidad y 800 unidades a 131 euros unidad. Beta utiliza para valorar sus mercaderías el método FIFO. A lo largo del ejercicio 200X ha realizado, en orden cronológico, las siguientes operaciones:

1. Vende a crédito a 6 meses 1.700 unidades a 200 euros/unidad.

2. El cliente de la operación anterior devuelve 180 unidades por defectos.
3. Compra a crédito a 3 meses 400 unidades a un precio de adquisición de 141 euros/unidad.
4. El cliente de la operación 1 paga, anticipadamente, la mitad de su deuda a través de transferencia bancaria, motivo por el cual se le concede un descuento de 2.000 euros.
5. Se devuelven 50 unidades de mercaderías a los proveedores de la operación 3.
6. Se paga anticipadamente a los proveedores la mitad de la deuda mantenida, obteniéndose un descuento de 1.300 euros.
7. Al cierre del ejercicio los proveedores conceden un *rappel* por volumen de 5.000.
8. Al cierre del ejercicio se concede al cliente un *rappel* de 4.000.

Se pide:

- a) Contabilice las operaciones anteriores.
- b) Elabore la ficha de almacén FIFO.
- c) Regularice las existencias.
- d) Calcule aritméticamente el resultado obtenido por las operaciones con mercaderías.
- e) Liquide las cuentas de ingresos y gastos por operaciones con mercaderías a través de un asiento contable en el que se compute el resultado obtenido.

## Enunciado 5

El 1 de enero de 2011 la empresa Delta compra 25.000 unidades de mercaderías valoradas a 10 euros/unidad. El 31 de diciembre de 2011 Delta estima que el valor de venta de cada una de ellas es de 14 euros/unidad, y los gastos necesarios para su comercialización ascienden a 6 euros/unidad. El 31 de diciembre de 2012 posee 18.000 unidades de dicha mercadería a un precio de adquisición de 12 euros/unidad. A esa fecha el valor de venta estimado por unidad es de 17 euros/unidad y los gastos de comercialización 8 euros/unidad.

Se pide:

Refleje las anotaciones que procedan en relación al posible deterioro de las mercaderías al 31 de diciembre de 2011 y al 31 de diciembre de 2012.

## Solución 1

$$\text{Precio total facturado} = 200 \text{ t} \times (2.500 - 100) = 480.000$$

$$\text{Portes a cargo de Delta} = 200 \text{ t} \times (20 + 200 + 12) = 46.400$$

$$\text{Seguros} = 1.200$$

$$\text{Arancel} = 270$$

$$\text{Precio de adquisición total} = 480.000 + 46.400 + 1.200 + 270 = 527.870$$

$$\text{Precio de adquisición por tonelada} = 527.870/200 = 2.639,35$$

Suponiendo que todos los pagos se han realizado en efectivo, Delta contabilizará:

Código	Cuenta	Debe	Haber
601	Compras de materias primas .....	527.870	
570	Caja .....		527.870

## Solución 2

### Mercaderías A

a)

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías A .....	230.000	
570	Caja .....		230.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
570	Caja .....	270.000	
700	Ventas de mercaderías A .....		270.000

b) Determinación del coste de las ventas

Compras netas de mercaderías .....	230.000
– Variación de existencias .....	– 30.000
(10.000 – 40.000)	
<hr/>	
= Coste de ventas de mercaderías .....	200.000

c) Asientos de regularización de la mercadería A

Código	Cuenta	Debe	Haber
61	Variación de existencias .....	10.000	
300	Mercaderías A .....		10.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías A .....	40.000	
61	Variación de existencias .....		40.000

d) Determinación del resultado obtenido por las operaciones con mercaderías

Ventas netas de mercaderías .....	270.000
– Coste de ventas de mercaderías .....	– 200.000
<hr/>	
= Resultado .....	70.000

**Mercaderías B**

a)

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías B .....	170.000	
570	Caja .....		170.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
570	Caja .....	321.000	
700	Ventas de mercaderías B .....		321.000

## b) Determinación del coste de las ventas

Compras netas de mercaderías .....	170.000
+ Variación de existencias .....	80.000 – X
= Coste de ventas de mercaderías .....	200.000

De donde X = 50.000.

## c) Asientos de regularización de la mercadería B

Código	Cuenta	Debe	Haber
61	Variación de existencias .....	80.000	
300	Mercaderías B .....		80.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías B .....	50.000	
61	Variación de existencias .....		50.000

## d) Determinación del resultado obtenido por las operaciones con mercaderías

Ventas netas de mercaderías .....	321.000
– Coste de ventas de mercaderías .....	– 200.000
= Resultado .....	121.000

## Solución 3

a) En el asiento de apertura se hizo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (existencia inicial) .....	200	
...	Resto de cuentas deudoras .....	X	
...	Cuentas acreedoras .....		200+X

Contabilización de las operaciones realizadas:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías .....	1.350	
570	Caja .....		1.350

Código	Cuenta	Debe	Haber
570	Caja .....	800	
700	Ventas de mercaderías .....		800

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías .....	600	
570	Caja .....		600

Código	Cuenta	Debe	Haber
570	Caja .....	1.700	
700	Ventas de mercaderías .....		1.700



b)

**PMP**

Ficha de almacén:

Operación	Unidades	Precio de adquisición por unidad	PMP	Precio de venta por unidad
Existencia inicial .....	50	4		
Compra .....	300	4,50		
Existencia final .....	350		$[(50 \times 4) + (300 \times 4,5)]/350 = 4,428$	
Venta .....	100			8
Existencia final .....	250	4.428		
Compra .....	120	5		
Existencia final .....	370		$[(250 \times 4,428) + (120 \times 5)]/370 = 4,613$	
Venta .....	170			10
Existencia final .....	200		4,613	

Por este método el valor de las existencias finales es  $200 \times 4,613 = 922,6$ .

Por tanto, la regularización se contabilizará:

Código	Cuenta	Debe	Haber
61	Variación de existencias .....	200	
300	Mercaderías A .....		200

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías A .....	922,6	
61	Variación de existencias .....		922,6

Resultado comercial obtenido:

### Determinación del coste de las ventas

Compras netas de mercaderías .....	1.950
+ Variación de existencias .....	– 722,6
(200 – 922,6)	
<hr/>	
= Coste de ventas de mercaderías .....	1.227,4

### Determinación del resultado obtenido por las operaciones con mercaderías

Ventas netas de mercaderías .....	2.500
– Coste de ventas de mercaderías .....	– 1.227,4
<hr/>	
= Resultado .....	1.272,6

### FIFO

Operación	Unidades	Precio de adquisición por unidad	Salen	Quedan	Precio de venta por unidad
Existencia inicial	50	4			
Compra .....	300	4,5			
Existencia final ..	350			$(50 \times 4) + (300 \times 4,5)$	
Venta .....	100		$(50 \times 4) + (50 \times 4,5)$		8
Existencia final ..	250			$250 \times 4,5$	
Compra .....	120	5			
Existencia final ..	370			$(250 \times 4,5) + (120 \times 5)$	
Venta .....	170		$170 \times 4,5$		10
Existencia final ..	200			$(80 \times 4,5) + (120 \times 5)$	

Por este método el valor de las existencias finales es  $(80 \times 4,5) + (120 \times 5) = 960$ .

Por tanto, la regularización se contabilizará:

Código	Cuenta	Debe	Haber
61	Variación de existencias .....	200	
300	Mercaderías A .....		200

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías A .....	960	
61	Variación de existencias .....		960

Resultado comercial obtenido:

### Determinación del coste de las ventas

Compras netas de mercaderías .....	1.950
+ Variación de existencias .....	- 760
(200 - 960)	
<hr/>	
= Coste de ventas de mercaderías .....	1.190

### Determinación del resultado obtenido por las operaciones con mercaderías

Ventas netas de mercaderías .....	2.500
- Coste de ventas de mercaderías .....	- 1.190
<hr/>	
= Resultado .....	1.310

## Solución 4

a) Contabilidad de las operaciones realizadas

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (existencia inicial) .....	253.600	
...	Resto de cuentas deudoras .....	X	
...	Cuentas acreedoras .....		253.600

Operaciones registradas durante el año:

1.

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes .....	340.000	
700	Ventas de mercaderías .....		340.000

2.

Código	Cuenta	Debe	Haber
7080	Devoluciones de ventas de mercaderías .....	36.000	
430	Cientes .....		36.000

3.

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías .....	56.400	
400	Proveedores .....		56.400

4.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos c/c .....	150.000	
7060	Descuentos sobre ventas por pronto pago .....	2.000	
430	Cientes .....		152.000

5.

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores .....	7.050	
6080	Devoluciones de compras .....		7.050

6.

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores .....	24.675	
6060	Descuentos sobre compras pronto pago .....		1.300
572	Bancos c/c .....		23.375

7.

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores .....	5.000	
6090	Rappels sobre compras .....		5.000

8.

Código	Cuenta	Debe	Haber
7090	Rappels sobre ventas .....	4.000	
430	Clientes .....		4.000

## b) Ficha FIFO

Fecha	Operación	Unidades	Precio de adquisición por unidad	Salen	Quedan
0	Existencia inicial ....	2.000	$(1.200 \times 124) + (800 \times 131)$		
1	Venta .....	1.700		$(1.200 \times 124) + (500 \times 131)$	
	Existencia final .....	300			$300 \times 131$
2	Devolución venta ..	180	$180 \times 131$		
	Existencia final .....	480			$480 \times 131$
3	Compra .....	400	141		
	Existencia final .....	880			$(480 \times 131) + (400 \times 141)$
.../...					

Fecha	Operación	Unidades	Precio de adquisición por unidad	Salen	Quedan
.../...					
	Devolución compra	50		$50 \times 141$	
	Existencia final .....	830			$(480 \times 131) + (350 \times 141)$

Las existencias finales ascienden a  $(480 \times 131) + (350 \times 141) = 112.230$ .

c) Regularización de existencias

Código	Cuenta	Debe	Haber
61	Variación de existencias .....	253.600	
300	Mercaderías .....		253.600

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías .....	112.230	
61	Variación de existencias .....		112.230

d) Cálculo aritmético del resultado obtenido

**Determinación del coste de las ventas**

Compras de mercaderías .....	56.400
– Devoluciones de compras .....	– 7.050
– <i>Rappels</i> sobre compras .....	– 5.000
– Descuento sobre compras por pronto pago .....	– 1.300
<hr/>	
Compras netas de mercaderías .....	43.050
+ Variación de existencias .....	141.370
(253.600 – 112.230)	
<hr/>	
= Coste de ventas de mercaderías	184.420

**Determinación de las ventas netas**

Ventas de mercaderías .....	340.000
– Devoluciones de ventas .....	– 36.000
– <i>Rappels</i> sobre ventas .....	– 4.000
– Descuento sobre ventas por pronto pago .....	– 2.000
<hr/>	
Ventas netas de mercaderías .....	298.000

**Determinación del resultado obtenido por las operaciones con mercaderías**

Ventas netas de mercaderías .....	298.000
– Coste de ventas de mercaderías .....	– 184.420
<hr/>	
= Resultado .....	113.580

e) Cálculo del resultado obtenido por liquidación de cuentas de ingresos y gastos

Código	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías .....	340.000	
6080	Devoluciones de compras .....	7.050	
6090	<i>Rappels</i> sobre compras .....	5.000	
6060	Descuento sobre compras por pronto pago .....	1.300	
600	Compras de mercaderías .....		56.400
7080	Devoluciones de ventas .....		36.000
7090	<i>Rappels</i> sobre ventas .....		4.000
7060	Descuentos sobre ventas por pronto pago .....		2.000
610	Variación de existencias de mercaderías .....		141.370
<b>Resultado obtenido .....</b>			<b>113.580</b>

**Solución 5**

**31-12-2011**

Precio de adquisición: 10 euros/unidad

VNR:  $14 - 6 = 8$  euros/unidad

Deterioro = 2 euros/unidad

Deterioro total = 50.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias .....	50.000	
390	Deterioro de valor de las existencias .....		50.000

En este momento, el valor en libros de esas existencias es:

300, Mercaderías .....	250.000
– 390, Deterioro de existencias .....	– 50.000
<hr/>	
= Valor en libros .....	200.000

31-12-2012

En primer lugar anularemos la provisión dotada en 2011 del siguiente modo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
390	Deterioro de valor de las existencias .....	50.000	
793	Reversión del deterioro de existencias .....		50.000

A continuación analizaremos de nuevo la situación de un posible deterioro:

Precio de adquisición: 12 euros/unidad

VNR:  $17 - 8 = 9$  euros/unidad

Deterioro = 3 euros/unidad

Deterioro total = 54.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias .....	54.000	
390	Deterioro de valor de las existencias .....		54.000



En este momento, el valor en libros de esas existencias es:

300, Mercaderías .....	216.000
– 390, Deteterioro de existencias .....	– 54.000
<hr/>	
= Valor en libros .....	162.000



## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### Básica

Cervera Oliver, M.; González García, Á. y Romano Aparicio, J. *Contabilidad financiera (adaptada al nuevo PGC)*, 2.ª ed. Centro de Estudios Financieros, 2008, Capítulo 12.

Montesinos Julve, V. (coord.). *Introducción a la contabilidad financiera*. Editorial Ariel Economía, 2008, Capítulo 6.

### Avanzada

Arquero Montaña, J. L.; Jiménez Cardoso, S. y Ruiz Albert, I. *Introducción a la contabilidad financiera*. Editorial Pirámide, 2008, Capítulo 5.

