

LAS EXISTENCIAS EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

-. DICIEMBRE DE 2.007 .-

-. MURCIA .-

WWW.cecarm.com: MURCIA COMERCIAL: SERVICIOS.

www.ctmemurcia.com: El Colegio Informa. Publicaciones.

www.cgsmurcia.org: Actividades Colegiales: Publicaciones Fiscal y Contable.

www.logadevo.com: **MEMENTO INTERACTIVO DE CONSULTARÍA INTEGRAL DE EMPRESAS.**

LOGÍSTICA ADMINISTRATIVA EVOLUCIONADA:
MARCA ASOCIADA A CCSPROFESIONALES “UNI-4 -
AGRESSO”.

AUTOR: TOMÁS VERDÚ CONTRERAS. ECONOMISTA. AUDITOR DE CUENTAS. CATEDRÁTICO EN ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS Y ORGANIZACIÓN Y GESTIÓN COMERCIAL. VOCAL DE LA JUNTA DE GOBIERNO DEL ILUSTRE COLEGIO OFICIAL DE TITULADOS MERCANTILES Y EMPRESARIALES DE LA REGIÓN DE MURCIA.

ÍNDICE DE CONTENIDOS:

A. LAS EXISTENCIAS EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.

1. Concepto de Existencias.
2. El reconocimiento contable de las Existencias.

B. CLASES DE EXISTENCIAS: TIPOLOGÍA.

1. Cuadro de Cuentas.

C. NORMAS DE VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS.

1. Antecedentes.
 - a) Valoración Inicial.
 - b) El Precio de Adquisición.
 - c) El Coste de Producción.
 - d) Los Costes Financieros.

D. LA ASIGNACIÓN DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS: MÉTODOS.

1. La Prestación de Servicios. El coste de las Existencias.

E. EL DETERIORO DE LAS EXISTENCIAS: CORRECCIONES VALORATIVAS.

1. valoración Posterior de las Existencias: Antecedentes: Norma de Valoración 10ª.
 - a) Reconocimiento en el Balance.
 - b) ESQUEMA SOBRE CUENTAS: DEFINICIONES.
2. Aspectos de Interés.
3. Información a revelar en los Estados Financieros: Correcciones Valorativas. (Memoria: Información a Suministrar).

A).- LAS EXISTENCIAS EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD:

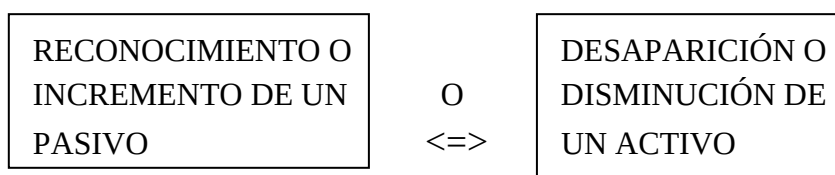
1.- CONCEPTO DE EXISTENCIAS.

- Las EXISTENCIAS se definen 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.
- 1.- Se incluyen en las EXISTENCIAS, los elementos que se encuentren FÍSICAMENTE en la Empresa, con las siguientes EXCEPCIONES:
 - a) Aquellos recibidos en CONSIGNACIÓN.
 - b) Los recibidos en DEPÓSITO.
 - c) Los que estén pendientes de aprobar su compra.
 - d) En general, todos aquellos cuyos RIESGOS derivados de la PROPIEDAD no sean de la EMPRESA.
- 2.- Aquellos que se encuentren en poder del PROVEEDOR, pero sobre los que se mantienen RIESGOS DE SU PROPIEDAD.
- 3.- Los que estén en CONSIGNACIÓN en poder de los CLIENTES.
- 4.- Los que se hayan ENTREGADO EN DEPÓSITO por cualquier MOTIVO:
 - a) Almacenaje.
 - b) Reparación.
 - c) Procesamiento.
- 5.- Aquellos que se encuentren en TRANSITO hacia un CLIENTE, que no se hayan transferido los RIESGOS.

2.- EL RECONOCIMIENTO CONTABLE DE LAS EXISTENCIAS.

- Las Existencias tienen en principio la consideración de GASTO CONTABLE y posteriormente, sí éstas trascienden un EJERCICIO ECONÓMICO como ACTIVOS, e INGRESOS derivados de su ENAJENACIÓN.
- Es importante decir, que conforme al MARCO CONCEPTUAL del Plan General de Contabilidad, sólo se contabilizarán los INGRESOS procedentes de la venta de Bienes, cuando se cumplan las CONDICIONES SIGUIENTES:
 - a) Se han transferido al comprador, los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los BIENES, con independencia de su transmisión jurídica.

- b) La Empresa no mantiene la GESTIÓN CORRIENTE de los bienes vendidos.
 - c) El importe de los INGRESOS puede valorarse con fiabilidad. Se aplicarán para ello los Beneficios o Rendimientos económicos derivados de la TRANSACCIÓN.
 - d) Es probable que la Empresa, reciba los Beneficios o Rendimientos Económicos derivados de la TRANSACCIÓN.
- IGUALMENTE, sólo 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 de forma FIABLE, ELLO supone:



IMPORTANTE:

- 1.- Si las Existencias adquiridas, no se han conseguido vender en el CICLO NORMAL DE LA EXPLOTACIÓN de un ejercicio, han de REGULARIZARSE para ser consideradas ACTIVOS CORRIENTES.
- 2.- Se aplicarán al efecto los CRITERIOS DE REGISTRO establecidos en el Marco Conceptual del P.G.C. De forma particular en el caso de los Activos, se reconocerán en el Balance cuando:
 - a) Sea probable la obtención a partir de las mismas de Beneficios o Rendimientos Económicos para la Empresa en el Futuro.
 - b) Sea posible su valoración con FIABILIDAD.

B.- CLASES DE EXISTENCIAS: TOPOLOGÍA.

. Los tipos de Existencias recogidos en el Plan General de Contabilidad son:

GRUPO 3: EXISTENCIAS:

(30) COMERCIALES:

300.- Mercaderías A.

301.- Mercaderías B.

(31) MATERIAS PRIMAS:

310.- Materia Primas A.

311.- Materias Primas B.

(32) OTROS APROVISIONAMIENTOS:

320.- Elementos y conjuntos Incorporables

321.- Combustibles.

322.- Repuestos.

325.- Materiales Diversos.

326.- Embalajes.

327.- Envases.

328.- Material de Oficina.

(33) PRODUCTOS EN CURSO:

330.- Productos en Curso A.

331.- Productos en Curso B.

(34) PRODUCTOS SEMITERMINADOS:

340.- Productos Semiterminados A.

341.- Productos Semiterminados B.

(35) PRODUCTOS TERMINADOS:

350.- Productos Terminados A.

351.- Productos Terminados B.

(36) SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS:

360.- Subproducto A.

361.- Subproducto B.

365.- Residuos A.

366.- Residuos B.

368.- Materiales Recuperados A.

369.- Materiales Recuperados B.

(39) DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS:

- 390.- Deterioro de valor de Mercaderías.
- 391.- Deterioro de valor de Materia Primas.
- 392.- Deterioro de valor de Otros Aprovisionamientos.
- 393.- Deterioro de valor de los Productos en Curso.
- 394.- Deterioro de valor de los Productos Semiterminados.
- 395.- Deterioro de valor de los Productos Terminados.
- 396.- Deterioro de valor de los Subproductos, Residuos y Materiales Recuperados.

C).- NORMAS DE VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS:

1.- ANTECEDENTES:

- La Norma de Valoración 10ª del P.G.C., distingue dos momentos en la VALORACIÓN DE EXISTENCIAS:

a) VALORACIÓN INICIAL:

- Cuando las EXISTENCIAS se incorporan al Patrimonio de la Empresa, en cuyo caso, se valoran al:

- 1.- Precio de Adquisición, o,
- 2.- Coste de Producción.

- REFERENCIAS: NIC:

- 1.- Precio de Adquisición: NIC-2. (Coste de Adquisición).

b) PRECIO DE ADQUISICIÓN:

- 1.- Según el Plan General de Contabilidad, el Precio de Adquisición incluye:

- a). Importe facturado 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 importe se incrementará con todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en el Almacén.

2.- LOS DESCUENTOS RELACIONADOS CON LAS COMPRAS DE TIPO COMERCIAL O POR VOLUMEN: (NIC-2).

- La Nic-2, no ofrece directrices particulares en cuanto al momento de reconocimiento de las REBAJAS y los Descuentos por Volumen.
- El Plan General de Contabilidad, propone las siguientes CUENTAS:
 - (608): Devoluciones de Compras y Operaciones Similares.
 - (609): Rappels por Compras.
 - (706): Descuentos sobre Compras por pronto pago.
- En cualquier caso, estos Descuento deberán deducirse para determinar el Precio de Adquisición, salvo que no sea posible identificar las EXISTENCIAS a las que les sea aplicable.

3.- DESCUENTOS POR PRONTO PAGO O POR PAGO ADELANTADO. (NIC-2).

- Su tratamiento es el siguiente:
- Se registran en una CUENTO del Subgrupo (70) como un INGRESO DE EXPLOTACIÓN:
 - (706). Descuentos sobre Compras por Pronto Pago.
- Desde la perspectiva de la Nic-2, los Descuentos en efectivo deberán deducirse del coste de Adquisición, por ello, el P.G.C., establece que para determinar el Precio de Adquisición es preciso, deducir del importe facturado por el Proveedor, cualquier rebaja, incluyendo los intereses incorporados al Nominal de los créditos.
- El planteamiento adoptado por el P.G.C., respecto a 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. No Obstante, el P.G.C., plantea la posibilidad de incluir estos intereses cuando el DÉBITO no tenga vencimiento superior a 6 MESES.

IMPORTANTE:

- Se considera mayor importe de la COMPRA:

- a) Los Costes de Transporte y Manipulación.
- b) Los Aranceles.
- c) Aduanas.
- d) Impuestos no recuperables de la Hacienda Pública.

C).- EL COSTE DE PRODUCCIÓN:

- El coste de Producción”, se determinará añadiendo, al PRECIO DE ADQUISICIÓN de las Materias Primas y otros Materiales Consumibles, los costes directamente imputables al PRODUCTO. Los Costes Indirectos a imputar serán los que correspondan al PERIODO DE FABRICACIÓN, elaboración o construcción, y que se basen en el Nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. “CONCORDANCIA CON LA RESOLUCIÓN DEL I.C.A.C. al respecto”.

En Resumen: Se limita al ámbito de la Fabricación o Construcción, los costes indirectos que puedan incorporarse en la valoración de las Existencias, excluyendo los COSTES DE ADMINISTRACIÓN, VENTAS O LOS COSTES DE ALMACENAJE, que no sean los propios del Proceso de Producción. La Nic-2, se pronuncia acerca de la posibilidad de incluir otros COSTES INDIRECTOS no derivados de la producción o los costes del Diseño de Productos para clientes específicos.

D).- LOS COSTES FINANCIEROS:

1). Valoración de las Existencias de Ciclo Largo:

- a) La capitalización de los gastos financieros.
- b) La capitalización de las diferencias de cambio.

a). Capitalización de los Gastos Financieros.

1.- En cuanto a la capitalización de los gastos financieros como mayor valor de las existencias, (Norma 10ª P.G.C.), se remite a la Norma relativa a Inmovilizado Material. (2ª) I.V. INICIAL.

“En los Inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a 1 año para estar en “Condiciones de Uso”, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones e funcionamiento del Inmovilizado Material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción, con el límite del valor razonable del Inmovilizado Material en el que se integran como mayor valor.

- Igualmente, las Normas Internacionales plantean la posibilidad de capitalizar los gastos asociados a la formalización de contratos de préstamos, cuestión esta, que no es contemplada de forma explícita por el Plan General de Contabilidad.

b). Capitalización de las Diferencias de Cambio:

- 1.- Respecto a la capitalización de las diferencias de cambio, la NIC-23.5, precisa que sólo podrán ser capitalizadas en la medida en que sean consideradas como “Ajustes a los costes por Intereses”.
- 2.- El Plan General de Contabilidad, no contempla este supuesto de manera explícita, no obstante, un planteamiento casi idéntico, es el recogido en: (Resolución I.C.A.C. de 9 de Mayo de 2.000).

D.- LA ASIGNACIÓN DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS: MÉTODOS:

- 1.- Se propone adoptar con carácter general, el Método del Precio Medio o Coste Medio Ponderado, como método de asignación de valor a BIENES concretos que formen parte de un INVENTARIO DE BIENES INTERCAMBIABLES ENTRE SÍ.
- 2.- Ello supone, que conforme a la Nic-2, se elimina la posibilidad de utilizar el L.I.F.O. (Última Entrada, Primera Salida).
- 3.- Ahora bien, cuando la Empresa lo considere más conveniente para su GESTIÓN, podrá utilizar el MÉTODO F.I.F.O. (Primera Entrada, Primera Salida).

a). LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS: EL COSTE DE LAS EXISTENCIAS:

- El Plan General de Contabilidad, en concordancia con la Nic-2, establece, que 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”.

E.- EL DETERIORO DE LAS EXISTENCIAS: CORRECCIONES VALORATIVAS:

1.- VALORACIÓN POSTERIOR DE LAS EXISTENCIAS: ANTECEDENTE: NORMA DE VALORACIÓN 10ª:

a). Norma de Valoración 10ª:

- Dicha Norma establece, que cuando el Valor Neto Realizable (V.N.R.) de las Existencias sea inferior a su Precio de Adquisición o coste de Producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas, teniendo en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias.
- Para el caso, de “Materias Primas”, la corrección valorativa se realizará hasta su Precio de Reposición (P.R.), si este fuera superior al Valor Neto Realizable (V.N.R.).

ESQUEMA:

- 1). Si $V.N.R. < \text{Precio Adquisición o Coste de Producción} \Rightarrow$ Corrección Valorativa
- 2). Si $P.R. > V.N.R. \Rightarrow$ corrección valorativa hasta el límite de su precio de Reposición
(Materias Primas).

- MARCO CONCEPTUAL: V.N.R. (Valor Neto Realizable).

- Se entiende por Valor Neto Realizable de un Activo, como el importe que se puede obtener de 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 Materia Primas y de los Productos en Curso, los costes estimados para terminar su producción, construcción o fabricación:

CONCORDANCIAS: CONTENIDOS:

- 1). Resolución I.C.A.C. de 9 de Mayo de 2.000 “Coste de Producción”.
- 2).- Nic-2: Norma Internacional de Contabilidad del I.A.S.B.

IMPORTANTE: RECONOCIMIENTO EN BALANCE:

- 1). 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 hubieran dejado de existir, el importe de la misma, sería objeto de REVERSIÓN.
- 2). Con carácter general, el Plan General de Contabilidad, distingue el tratamiento contable de las correcciones valorativas, según el carácter de “REVERSIBILIDAD DE LA PÉRDIDA”; Así, las Pérdidas Reversibles y las Pérdidas Irreversibles, (Deterioros sin posibilidad de recuperación), se registran directamente contra el Valor DE LAS EXISTENCIAS.

Así, el Balance informa sobre:

- 1) El Coste histórico.

2) El Precio de Mercado Actual.

3) La Pérdida de Valor.

IMPORTANTE: NIC-2: PÉRDIDAS REVERSIBLES E IRREVERSIBLES.

- La Nic-2, no distingue entre Pérdidas Reversibles e Irreversibles, indicando que cuando el (V.N.R.) de las Existencias sea menos que su coste debe minorarse su valor reconociendo la correspondiente pérdida en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

ESQUEMA CUENTAS:

(39) Deterioro de valor de las Existencias:

- 1.- Expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del INVENTARIO DE EXISTENCIAS de cierre de ejercicio.
- 2.- 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 CUENTA (693).

SE CARGAN: Por la estimación del DETERIORO efectuado al cierre del ejercicio precedente, con abono a la CUENTA (793).

(693).- Pérdidas por Deterioro de Existencias.

- Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por el deterioro de carácter REVERSIBLE en las Existencias.

(793).- Reversión del Deterioro de Existencias.

- Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.

2.- ASPECTOS DE INTERÉS:

1.- EXISTENCIAS QUE SE POSEEN CON OBJETO DE SATISFACER UN CONTRATO DE VENTA.

- a). 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. “NORMA 10ª del Plan General de Contabilidad”.

“Los Bienes o Servicios, que hubieran 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.

3.- INFORMACIÓN A REVELAR EN LOS ESTADOS FINANCIEROS:
CORRECCIONES VALORATIVAS.

1.- MEMORIA: INFORMACIÓN A SUMINISTRAR:

- En la Memoria, 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 se INFORMARÁ, sobre “las circunstancias que motivaron las correcciones valorativas por Deterioro de las Existencias y, en su caso. La REVERSIÓN de dichas correcciones, reconocidas en el ejercicio, así como su IMPORTE “punto 10”.