



CEU

INTRODUCCIÓN A LA CONTABILIDAD FINANCIERA

TEMA 5: EXISTENCIAS

Alejandro Rodríguez Martín.





CEU

5.1 CONCEPTO, Y CLASIFICACIÓN DE LAS EXISTENCIAS:

- **CONCEPTO:** Elementos patrimoniales que se pueden almacenar, formando parte del activo corriente de la empresa, y que tienen como finalidad:
 - Venderse tal como se han adquirido, por ejemplo las mercaderías.
 - Transformarse e incorporarse a un proceso productivo, por ejemplo las materias primas, productos en curso o productos terminados.
 - Venderse una vez que su proceso productivo ha finalizado, por ejemplo, los productos terminados.

- **CLASIFICACIÓN:** Las existencias están recogidas en el grupo 3 del PGC, y se pueden clasificar en:



CEU

➤ *Aquellas adquiridas por la empresa en el exterior:*

➤ **(30) COMERCIALES:**

- **(300) Mercaderías.**

➤ **(31) MATERIAS PRIMAS:**

- ✓ **(310) Materias primas.**

➤ **(32) OTROS APROVISIONAMIENTOS:**

- ✓ **(320) Elementos y conjuntos incorporables**
- ✓ **(321) Combustibles**
- ✓ **(322) Repuestos**
- ✓ **(325) Materiales diversos**
- ✓ **(326) Embalajes**
- ✓ **(327) Envases**
- ✓ **(328) Material de oficina**



CEU

- *Aquellas fabricadas por la propia empresa:*

- **(33) PRODUCTOS EN CURSO:**

- ✓ **(330) Productos en curso.**

- **(34) PRODUCTOS SEMITERMINADOS:**

- ✓ **(340) Productos Semiterminados**

- **(35) PRODUCTOS TERMINADOS:**

- ✓ **(350) Productos terminados**

- **(36) SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADO:**

- ✓ **(360) Subproductos**

- ✓ **(365) Residuos**

- ✓ **(368) Materiales recuperados.**



CEU

5.2 CUENTAS DE COMPRAS

Las operaciones de compras de mercaderías se desglosan en:

- **(600) Compra de mercaderías:** Recoge el importe de las compras y los gastos **incluidos los transportes** y todos los impuestos cargas y gravámenes que se puedan repercutir exceptuando el IVA deducible.
Todos los descuentos o bonificaciones y rebajas incluidos en factura que se entenderán como un menor importe de compra.
- **(606) Descuentos s/compras por pronto pago:** Descuentos que le conceden a la empresa sus proveedores, por pronto pago, no incluidos en factura. **ES UNA CUENTA CORRECTORA DEL SUBGRUPO 60 COMPRAS, SOLO PODRÁ RECIBIR ANOTACIONES EN EL HABER, REFLEJA UN MENOR GASTO, POR ELLO AL CIERRE DEL EJERCICIO, TRASPASARÁ SU SALDO ACREEDOR A P Y G.**
- **(608) Devoluciones de compras:** Importe de las mercaderías devueltas a los proveedores por incumplimiento de las condiciones del pedido.
Descuentos no incluidos en factura originados por defectos de calidad o incumplimiento de los plazos de entrega.
ES UNA CUENTA CORRECTORA DEL SUBGRUPO 60 COMPRAS, SOLO PODRÁ RECIBIR ANOTACIONES EN EL HABER, REFLEJA UN MENOR GASTO, POR ELLO AL CIERRE DEL EJERCICIO, TRASPASARÁ SU SALDO ACREEDOR A P Y G.



CEU

- **(609) Rappels por compras:** Descuentos que nos conceden los proveedores cuando nuestra empresa ha sobrepasado un determinado volumen de pedidos.

ES UNA CUENTA CORRECTORA DEL SUBGRUPO 60 COMPRAS, SOLO PODRÁ RECIBIR ANOTACIONES EN EL HABER, REFLEJA UN MENOR GASTO, POR ELLO AL CIERRE DEL EJERCICIO, TRASPASARÁ SU SALDO ACREEDOR A P Y G.

D	(129) Rdo. del ejerc	H
(600)COMPRA MDS		(608) DEVOLUCIONES DE COMPRAS (609) RAPPELS POR COMPRAS (606) DESCUENTOS S/COMPRAS POR PRONTO PAGO



CEU

EJEMPLO:

Una empresa ha adquirido 500 unidades a 2.000 €/ud, obteniendo en factura descuentos comerciales por 100.000 € y un descuento por pronto pago por 25.000 €, fuera de factura. Se pagan transportes y fletes por 60.000 € y 30.000 € por seguros a una empresa de servicios.

Una vez recibidas, se aprecia que un lote de 50 unidades, no cumple con las condiciones acordadas por lo que, tras negociar con el proveedor, la empresa decide quedarse con dichas unidades, obteniendo un descuento adicional de 20.000 €.

Se pide: Realizar la anotación contable.

DEBE	LIBRO DIARIO			HABER
990.000	(600) Compra de MDS (1.000.000+90.000-100.000)	a	(572) Bancos c/c (606) Descuentos s/compras pp (608) Devoluc s/compras	945.000 25.000 20.000



CEU

5.3 CUENTAS DE VENTAS

Las operaciones de ventas de mercaderías se desglosan en:

- **(700) Venta de mercaderías:** Importe de las ventas, con salida o entrega de bienes que son objeto del tráfico de la empresa a cambio de un precio, y no incluye los impuestos que gravan las operaciones.(IVA)
Todos los descuentos o bonificaciones y rebajas incluidos en factura se entenderán como un menor importe de la venta.
- **(706) Descuentos s/ventas por pronto pago:** Descuentos por pronto pago no incluidos en factura que la empresa concede a sus clientes por pronto pago.
ES UNA CUENTA CORRECTORA DEL SUBGRUPO 70 VENTAS, SOLO PODRÁ RECIBIR ANOTACIONES EN EL DEBE, REFLEJA UN MENOR INGRESO, POR ELLO AL CIERRE DEL EJERCICIO, TRASPASARÁ SU SALDO DEUDOR A P Y G.



CEU

- **(708) Devoluciones De ventas:** Importe de las mercaderías devueltas por los clientes por incumplimiento de las condiciones del pedido.
Descuentos no incluidos en factura originados por defectos de calidad o incumplimiento de los plazos de entrega.
ES UNA CUENTA CORRECTORA DEL SUBGRUPO 70 VENTAS, SOLO PODRÁ RECIBIR ANOTACIONES EN EL DEBE, REFLEJA UN MENOR INGRESO, POR ELLO AL CIERRE DEL EJERCICIO, TRASPASARÁ SU SALDO DEUDOR A P Y G.

- **(709) Rappels por ventas:** Descuentos que la empresa concede a sus clientes por haber realizado un volumen importante de pedidos.
ES UNA CUENTA CORRECTORA DEL SUBGRUPO 70 VENTAS, SOLO PODRÁ RECIBIR ANOTACIONES EN EL DEBE, REFLEJA UN MENOR INGRESO, POR ELLO AL CIERRE DEL EJERCICIO, TRASPASARÁ SU SALDO DEUDOR A P Y G.

- **(624) Transportes:** Gastos de transporte realizados por terceros a cargo de la empresa, por las ventas realizadas, a diferencia de los gastos de transporte de las compras, que se registrarán como un mayor importe de la compra en la cuenta (600) Compra de MDS



CEU

D	(129) Rdos del ejercicio	H
(708) DEVOLUC. DE VTAS		(700) VTAS DE MDS
(709) RAPPELS POR VTAS		
(624) TRANSPORTES		
(706) DESCUENTOS S/VTAS		
P PAGO		

5.4 VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS Y TRATAMIENTO CONTABLE DE LA VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

La cuenta (300) Mercaderías, solo recibe dos movimientos al año:

- **Al inicio del ejercicio económico en el asiento de apertura, se cargará por el valor de las existencias iniciales a 1 de enero.**



CEU

DEBE	LIBRO DIARIO		HABER
	CUENTAS DE ACTIVO	a	CUENTAS DE PASIVO Y NETO

➤ Al cierre del ejercicio económico, en el asiento de regularización de existencias.

DEBE	LIBRO DIARIO		HABER
	(610) Variación de exist. de mds.	a	(300) Mercaderías(Ei)

	(300) Mercaderías(Ef)	a	(610) Variación de exist de mds.
--	------------------------------	---	-------------------------------------



CEU

Con estas dos anotaciones se logra:

1°.- El saldo de la cuenta (300) MDS refleje el valor de las mercancías a 31/12.

2°.- Trasladar a la cuenta de Pérdidas y Ganancias exclusivamente el coste de las mercaderías vendidas y solo de las vendidas.

➤ **(610) Variación de mds presenta Sd implica:**

.- $E_i > E_f$, es decir la empresa ha vendido además de todas las mercaderías que ha comprado, parte de las que tenía en almacén a 1/1.

.- La cuenta 610 funcionará como una cuenta de gastos.

➤ **(610) Variación de mds presenta Sa implica:**

.- $E_i < E_f$, es decir la empresa no ha vendido toda la mercancía que ha comprado.

.- La cuenta 610 funcionará como una cuenta correctora de la (600) Compra de mds.



CEU

➤ VALORACIÓN INICIAL DE LAS EXISTENCIAS:

Las existencias se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción.

PRECIO DE ADQUISICIÓN: *(Si se adquieren en el exterior)*

El precio de adquisición está formado por los siguientes componentes:

Importe facturado por el proveedor
- Descuentos de todo tipo, rebajas y otras partidas similares*
- Intereses incorporados al nominal de los debitos**
+ Gastos adicionales hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta***
+ Impuestos indirectos no recuperables de la Hacienda
+ Gastos financieros****
= PRECIO DE ADQUISICIÓN



CEU

***Incluidos los descuentos por pronto pago, que ya dejan de tener el carácter financiero del Plan 90'. Así mismo los descuentos por pronto pago no incluidos en factura se contabilizarán en la cuenta (606) Descuentos sobre compras por pronto pago.**

**** Si bien la norma 10^a establece como regla general su no inclusión en el precio de adquisición de los intereses incorporados en el nominal de los débitos con vencimiento no superior a un año, permite la posibilidad de incorporarlos, en base a la norma 9^a de instrumentos financieros, siempre y cuando se den las siguientes condiciones:**

- La deuda no tenga un tipo de interés contractual.**
- El efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo. ESTOS ASPECTOS SE VERÁN EN 2º CURSO.**

***** Tales como aranceles, transportes, seguros, etc.**

****** Exclusivamente para aquellas existencias de ciclo largo, es decir que necesiten más de un año para estar en condiciones de ser vendidas.**



CEU

De todo lo dicho anteriormente, se puede deducir que no se podrán incorporar en el precio de adquisición los siguientes gastos:

- **Gastos de almacenamiento posterior.**
- **Gastos generales de administración.**
- **Gastos de venta.**

Ejemplo:

Una empresa ha adquirido 500 unidades a 2.000 €/ud, obteniendo en factura descuentos comerciales por 100.000 € y un descuento por pronto pago por 25.000 €, fuera de factura. Se pagan transportes y fletes por 60.000 € y 30.000 € por seguros a una empresa de servicios.

Una vez recibidas, se aprecia que un lote de 50 unidades, no cumple con las condiciones acordadas por lo que, tras negociar con el proveedor, la empresa decide quedarse con dichas unidades, obteniendo un descuento adicional de 20.000 €.

Se pide: Determinar el precio de adquisición de las unidades adquiridas.



CEU

Solución:

Precio de factura	1.000.000
- Descuento comercial	(100.000)
- Descuento por defectos de calidad	(20.000)
- Descuento por pronto pago	(25.000)
+ GASTOS DE COMPRA	90.000
Transportes y fletes....60.000	
Seguros.....30.000	
= PRECIO DE ADQUISICIÓN (500 uds x 1.890 €/ud)	945.000

En el libro diario:

Partidas	Debe	Haber
(600) Compra de mercaderías	990.000	
(606) Descuentos s/compras por pronto pago		25.000
(572) Bancos c/c euros		945.000
(608) Devoluciones s/compras y operac.simil.		20.000



CEU

En el caso de que el descuento por pronto pago estuviese dentro de factura:

.- El precio de adquisición seguiría siendo el mismo: 945.000

En el libro diario:

Partidas	Debe	Haber
(600) Compra de mercaderías	965.000	
(572) Bancos c/c euros		945.000
(608) Devoluciones s/compras y operac.simil.		20.000



CEU

COSTE DE PRODUCCIÓN (Si son elaboradas por la propia empresa)

Estará integrado por:

Consumo de materias primas y otras materias consumibles
+ Coste de los factores de producción directamente imputables
+ La parte que razonablemente corresponda de los costes indirectos, fijos y variables
+ Los gastos financieros en las existencias de ciclo largo
= COSTE DE PRODUCCIÓN

De todo lo dicho anteriormente, se puede deducir que no se podrán incorporar en el coste de producción los siguientes gastos:

- **Gastos de almacenamiento posterior.**
- **Gastos generales de administración.**
- **Gastos de venta.**
- **Costes de subactividad.**



CEU

Ejemplo:

Una empresa, cuya capacidad normal de producción para el producto ZZ se ha estimado en 200 horas hombre/mes, presenta los siguientes datos en relación a la fabricación en el mes de septiembre que fue de 20 unidades, siendo el total de horas hombre reales trabajadas de 100 hh.

Consumo de materias primas.....	12.000€
Mano de obra directa.....	15.000 €
Costes indirectos de fabricación.....	14.500 €
Fijos.....	8.500 €
• Arrendamientos.....	2.000 €
• Coste de gestión de fábrica...	5.000 €
• Amortización equipos.....	1.500 €
Variables.....	6.000 €
• Consumo de mat. auxiliares..	3.500 €
• Mano de obra indirecta.....	2.500 €

Se pide: Calcular el COSTE DE PRODUCCIÓN TOTAL Y UNITARIO.



CEU

Solución:

ACTIVIDAD NORMAL	200 HH.
ACTIVIDAD REAL	100 HH.
COEFICIENTE DE ACTIVIDAD	50%
COSTES FIJOS	8.500
COSTES FIJOS IMPUTABLES	4.250
COSTES DE SUBACTIVIDAD	4.250

Coste de Producción:

CONSUMO DE MMPP	12.000
MANO DE OBRA DIRECTA	15.000
COSTES VARIABLES	6.000
COSTES FIJOS IMPUTABLES	4.250
COSTE DE PRODUCCIÓN	37.250
PRODUCCIÓN	20 UDS.
COSTE UNITARIO	1.862,5 €/ UD.



CEU

➤ *MÉTODOS DE ASIGNACIÓN DE VALOR*

Se pueden distinguir dos supuestos, que están recogidos en el apartado 1.3 de la norma 10ª:

- a) Cuando se trate de bienes no intercambiables entre sí o de bienes producidos para un proyecto específico, se utilizará el sistema de identificación de partidas, asignando a cada bien los costes que le sean específicamente imputables.**
- b) Cuando se trate de bienes intercambiables, se adoptará con carácter general el criterio del coste medio ponderado, aunque también es aceptable el criterio FIFO. Por lo tanto se deduce claramente de lo anterior que no se admiten el los criterios LIFO, HIFO, NIFO u otros análogos, sí recogidos en el PLAN 90'.**



CEU

Ejemplo: La empresa YUBRO presenta la siguiente información relativa al ejercicio 2016:

FECHA	CONCEPTO	UNIDADES	COSTE UNITARIO	COSTE TOTAL
1/01/16	Exist. iniciales	50	2.000 €/ud	100.000 €
10/06/16	Compra	20	2.100 €/ud	42.000 €
15/08/16	Compra	40	2.700 €/ud	108.000 €
18/09/16	Compra	40	1.250 €/ud	50.000 €
10/11/16	Venta	100	3.000 €/ud	300.000 €

SE PIDE: Determinar las existencias finales y el coste de las mercancías vendidas, aplicando los criterios CMP y FIFO.



CEU SOLUCIÓN:

1°.- COSTE MEDIO PONDERADO:

$$\text{CMP} = (100.000 + 42.000 + 108.000 + 50.000) / 150 \text{uds.} = 2.000 \text{ €/ud.}$$

$$\text{COSTE DE LAS MERCADERIAS VENDIDAS: } (100 \text{ UDS} * 2.000 \text{ €/UD}) = 200.000 \text{ €}$$

$$\text{VALORACIÓN EXISTENCIAS FINALES: } (50 \text{ UDS} * 2.000 \text{ €/UD}) = 100.000 \text{ €}$$

$$\text{BENEFICIO} = (100 \text{ UDS} * 3.000) - 200.000 \text{ €} = 100.000 \text{ €}$$

2°.- FIFO:(PRIMERA ENTRADA PRIMERA SALIDA)

$$\text{COSTE DE LAS MERCADERIAS VENDIDAS: } (50 \text{ UDS} * 2.000 \text{ €/UD}) + (20 \text{ UDS} * 2.100 \text{ €/UD}) + (30 \text{ UDS} * 2.700 \text{ €/UD}) = 223.000 \text{ €}$$

$$\text{VALORACIÓN EXIST. FINALES: } (10 \text{ UDS} * 2.700 \text{ €/UD}) + (40 \text{ UDS} * 1.250 \text{ €/UD}) = 77.000 \text{ €}$$

$$\text{BENEFICIO} = (100 \text{ UDS} * 3.000 \text{ €/UD}) - 223.000 = 77.000 \text{ €}$$

COMPARE AMBAS SOLUCIONES, LLEGA A ALGUNA CONCLUSIÓN???



CEU

5.5 CORRECCIONES VALORATIVAS: LOS DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS

De acuerdo con la norma 10.2, 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. El Valor Neto Realizable (VNR) de un activo SE DEFINE como el importe que se puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación. Por lo tanto, como regla general:

VNR < PRECIO DE ADQUISICIÓN O COSTE DE PRODUCCIÓN



CORRECCIÓN VALORATIVA



CEU

Reglas especiales:

- **En el caso de las materias primas y otras materias consumibles será necesaria la corrección valorativa siempre y cuando se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste.**
- **En el caso de que fuera necesario efectuar la corrección valorativa para los anteriores elementos, la mejor referencia para fijar el VNR sería el precio de reposición.**
- **En el caso de bienes o servicios que hayan sido objeto de un contrato de venta en firme, no será necesaria la corrección valorativa siempre y cuando el precio pactado cubra al menos el precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.**



CEU

Tratamiento contable: Las pérdidas reversibles que se pongan de manifiesto con motivo del inventario de existencias al cierre de ejercicio se recogerán en cuentas del subgrupo (39) “Deterioro de valor de las existencias”.

Por último cuando las circunstancias que causaron la corrección dejasen de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión, reconociéndose un ingreso en la cuenta de P y G.

Ejemplo:

Una empresa dedicada a la comercialización de un producto presenta la siguiente información:

Fecha	Valor contable	Valor neto realizable
31/12/2015	10.000	9.800
31/12/2016	12.000	11.500

Se pide: Contabilizar el posible deterioro del producto en ambos ejercicios económicos.



CEU

Solución:

Libro diario Año 2015:

Partidas	Debe	Haber
(693) Pérdidas por deterioro de existencias	200	
(395) Deterioro de valor de los ptos. terminados		200

Año 2016:

Partidas	Debe	Haber
(395) Deterioro de valor de los ptos. terminados	200	
(793) Reversión del deterioro de existencias		200



CEU

Partidas	Debe	Haber
(693) Pérdidas por deterioro de existencias	500	
(395) Deterioro de valor de los ptos. terminados		500

POR QUE IMPORTE APARECERÍAN VALORADAS LAS EXISTENCIAS EN EL BALANCE AL CIERRE DE 2015 Y 2016??

