

Existencias

Tema 2

BIBLIOGRAFIA

*Contabilidad Financiera un enfoque actual. Pag
268-288*

Manual Práctico del PGC. Capitulo 7.

Casos prácticos del PGC: 235-258.

PGC

Autoevaluación

- Durante el ejercicio la empresa Gredos, **vende mercancías a crédito** por importe de 3.000 euros. En esta operación surge:
 - a) Un activo
 - b) Un ingreso
 - c) Las dos anteriores son ciertas.
 - d) Ninguna de las anteriores es cierta
- Al finalizar el ejercicio, en el almacén de la empresa queda mercancía valorada en 600 euros. Esta mercancía supone para la empresa:
 - a) Un gasto
 - b) Un activo
 - c) Las dos anteriores son ciertas
 - d) Ninguna de las anteriores es cierta.

Objetivos

- Identificar y comprender los diferentes problemas que plantea el tratamiento contable de las existencias y entender su repercusión sobre los importes reflejados en el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Comprender el concepto de pérdidas por deterioro de valor.
- Entender por qué la normativa contable es flexible y las consecuencias que se derivan de esta flexibilidad.

Plan de la clase

- Definición de existencias
- Movimiento de existencias
 - Procedimientos para la contabilización de los movimientos de las existencias y el reconocimiento del coste de las ventas
- Valoración de las existencias en balance
 - Método de asignación de valor a las existencias
 - Precio Medio Ponderado
 - FIFO
- Corrección del valor de las existencias

¿Qué son las existencias?

Bienes **mantenidos para la venta** en el curso normal de la actividad de la empresa o **bienes utilizados para la fabricación de productos** que serán vendidos en el curso normal de la actividad de la empresa.

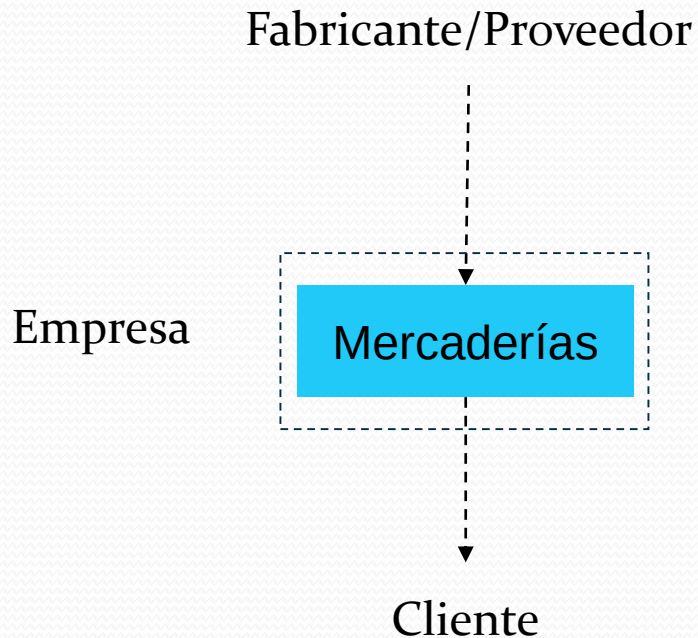
- **En empresas comerciales:**
 - Bienes mantenidos para la venta (mercaderías)
- **En empresas industriales:**
 - Materiales usados directa o indirectamente en la producción (materias primas y otros consumibles)
 - Productos en curso de fabricación
 - Productos terminados
- Pueden representar importes elevados del total del activo.
- Se incluyen en el **activo corriente** del balance

- **CLASES DE EXISTENCIAS**

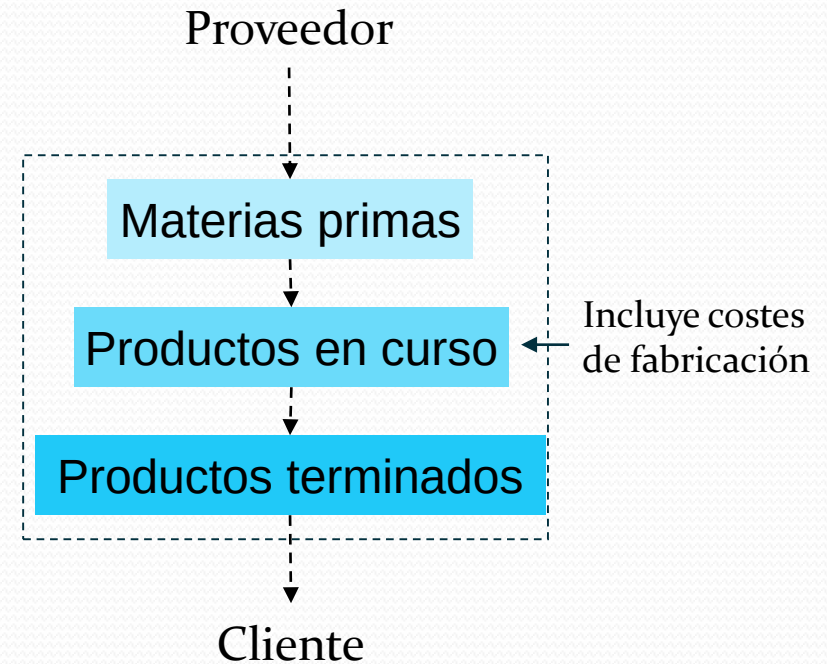
- Comerciales
- Materias primas
- Otros aprovisionamientos
- Productos en curso
- Productos semiterminados
- Productos terminados
- Subproductos, residuos y materiales recuperados
- Deterioro del valor de las existencias

Tipos de existencias

Empresa comercial



Empresa industrial



Ejemplos

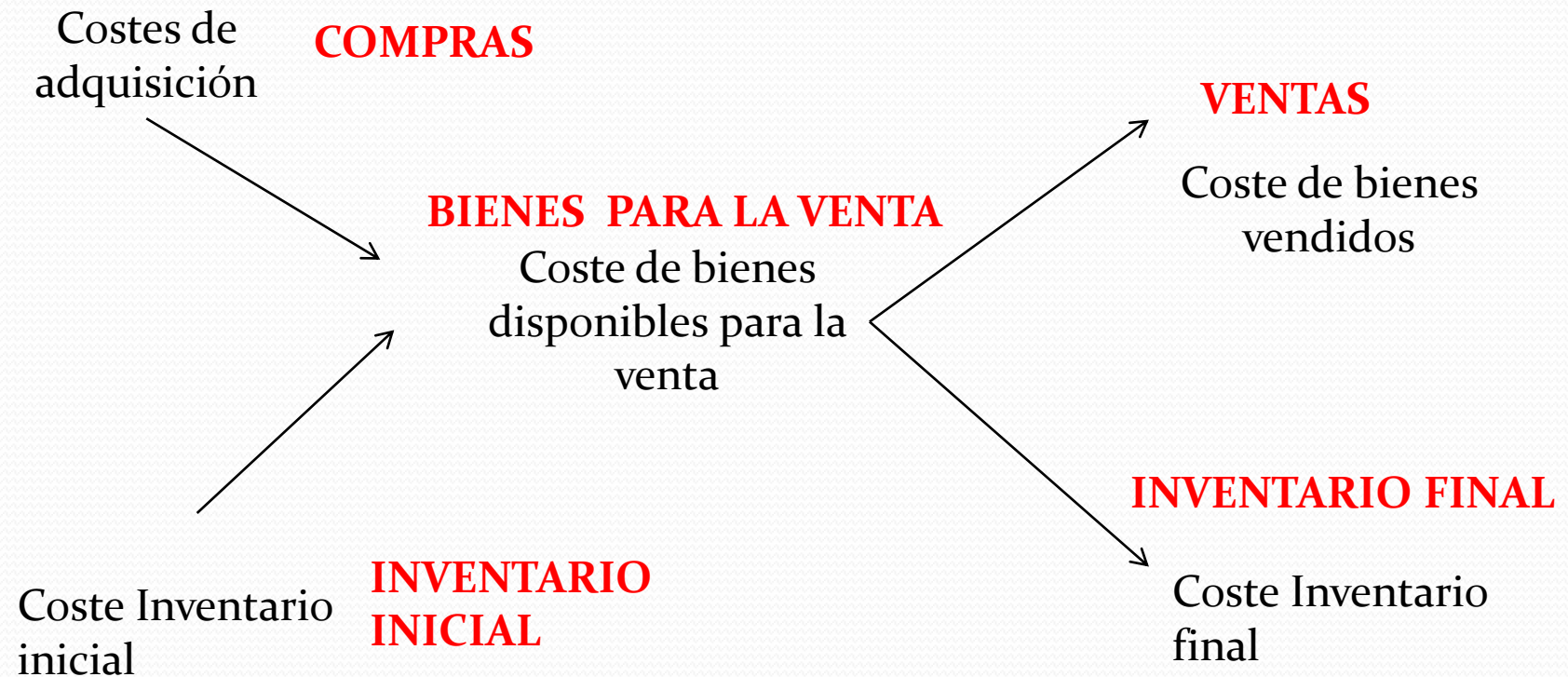
Barón de Ley, Inditex, Adolfo Domínguez, 2007
(miles €)

	BARÓN DE LEY	INDITEX	ADOLFO DOMINGUEZ
Existencias	118.313	1.007.213	47.673
TOTAL ACTIVO	252.745	10.087.197	180.104
Existencias/Activo total	47%	10%	26%

Cuestiones:

- ¿Qué recoge la partida de existencias en cada una de las empresas?
- ¿Por qué la proporción de existencias con respecto al activo es tan elevada en Barón de Ley?
- ¿Por qué siendo del mismo sector la proporción de existencias es mucho menor en Inditex que en Adolfo Domínguez?

Movimientos en inventario



Inventario inicial + compras = Coste de bienes vendidos + inventario final

Coste bienes vendidos = Inventario inicial + compras - inventario final

¿ Coste de las ventas y Rdo?

Coste de Existencias Iniciales + Coste de las compras =
= Coste de las Existencias finales + Coste de las Ventas

Coste de las Ventas= Exist Iniciales+ Compras- Exist.Final

Resultado Comercial Bruto= Precio Ventas –coste de ventas.

Resultado Comercial Neto= RCB-Gastos

Necesitamos conocer...

- **Criterios de valoración de las existencias**
 - Valoración Inicial ((Val compras)
 - Valoración Inventario Inicial
 - Valoración Inventario Final
- **Método de Asignación de Valor a las Existencias:**
Procedimientos para la contabilización de los movimientos de las existencias: Número de unidades físicas que quedan en el almacén, **valoración**, calcular el resultado comercial

Criterios de valoración de las existencias

- **1 Valoración Inicial (valoración de las compras):**

Las existencias se valoran por su coste histórico:

- Precio de adquisición en empresas comerciales
- Coste de producción en empresas industriales

¿ Como se Calculan?

PRECIO DE ADQUISICIÓN

El **importe facturado por el vendedor** después de **deducir cualquier descuento** o rebaja en el precio así como los intereses incorporados al nominal de los débitos

- + **Todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta** (transportes, aranceles de aduana, seguros y otros directamente Atribuibles a la adquisición de las existencias)
- + Podrán incluirse determinados gastos financieros (PGC)

+

- + Impuestos Indirectos **NO recuperables** de la HP que gravan la adquisición (ej. IVA soportado no deducible)
 - + Gastos financieros siempre que las existencias necesiten un periodo superior a un año
- Para estar en condiciones de ser vendidas

COSTE DE PRODUCCIÓN

Precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles

- + **costes directamente imputables** a los bienes producidos por la sociedad

+La parte que razonablemente corresponda de los **costes indirectamente** imputables a los bienes de que se trate.

Gastos Financieros como mayor coste histórico

si las mercaderías necesitan mas de un año para ser vendidas

- Aquellos que hayan sido girados por el proveedor
- o
- Los que correspondan a otro tipo de financiación ajena directamente atribuible a la adquisición o fabricación de las existencias.

- **Se podrá incluir como P. Adquisición (NRV₁₀)**

Podrán incluirse, **en el valor de las existencias**, los **intereses** incorporados al nominal de los débitos **con vencimiento no superior a un año** si se cumplen las siguientes condiciones:

- Que la deuda **no tenga un tipo de interés contractual**.

- Que el efecto de **no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo**

VALORACIÓN INICIAL.

Aunque no dice nada el PGC **no se incluirán en el precio de adquisición:**

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

EJEMPLO PRECIO DE ADQUISICIÓN

Precio de adquisición

La sociedad «AMC» adquiere **1.000 u.f.** de la mercadería X con las siguientes condiciones:

Importe unitario: 10 €/u.f.

Descuentos consignados en factura:

- Por pronto pago: 500 €.
- Por volumen: 300 €.

Gastos de transporte: 500 €.

Determinación del precio de adquisición:

Importe facturado 10.000

– Descuentos (800)

+ Gastos adicionales 500

Precio de adquisición 9.700

Precio unitario 9,7 €/u.f.

Registro contable:

9.700 (600) Compra de Mercaderías a Tesorería (572) 9.700

EJEMPLO Coste de producción

La sociedad «AMC» se dedica a la fabricación del producto X presentando la siguiente información:

Consumo de materias primas: 100.000.

Mano de obra directa: 60.000.

Costes indirectos de fabricación: 40.000.

Costes comerciales: 10.000.

Unidades producidas: 2.000 u.f.

Coste de producción:

Consumo de materias primas 100.000

Mano de obra directa 60.000

Costes indirectos de fabricación 40.000

Coste de producción del período 200.000

Coste de producción unitario: $200.000 / 2.000 = 100$

- **Precio de adquisición con gastos financieros.**

La sociedad ABC adquiere 1,000 unidades de la mercadería z con las siguientes condiciones:

- Importe unitario al contado: 10 euros/ unidad
- Las mercaderías tardan 18 meses en ponerse a la venta
- se aplaza el pago 4 meses, ascendiendo los gastos de aplazamiento a 200 euros (no derivan de un tipo de interés contractual)

Precio de adquisición:

Coste unitario al contado= $10 \times 1000 = 10,000$

Gastos financieros=200

Total precio de adquisición=10,200

Concepto	Debe	Haber
Compras de mercaderías (600)	10.200	
Proveedores (400)		10.200



Valoración de Inventario?

METODOS DE ASIGNACION DE VALOR, FLUJO DE COSTE

- Dos casos:

- **Es posible la identificación específica** (ej. obras de arte, piezas únicas de joyería) → el flujo de coste es conocido.
- **No es posible la identificación específica** (caso general): EJ almacén de patatas con lotes de diferentes precios ¿ a que patata le corresponde que precio?

Asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre si, podremos optar entre los siguientes métodos (NIC, PGC2007)

- Con carácter general: **Precio Medio o coste medio ponderado**
- FIFO- Primera entrada primera salida

El criterio elegido debe mantenerse en el tiempo (uniformidad).

Métodos no aceptados

- Precio medio simple
- Ultimo precio de compra
- Coste de reposición
- Existencia base
- Método de minoristas
- L.I.F.O. (USA GAAP)

Precio medio ponderado

- **CONTINUO:** Se calcula el precio medio ponderado después de cada movimiento del almacén.
 - Se valoran las salidas al precio medio al que están valoradas las existencias en el almacén en el instante inmediatamente anterior a la venta
 - Se tienen en cuenta las salidas para el calculo del numero de existencias en almacén
- **GLOBAL DEL PERIODO:** se calcula el precio medio de las existencias al final de cada periodo
 - Se valoran las salidas al precio medio global del periodo.

Precio Medio Ponderado

- **PMP Continuo**

$$\begin{aligned} \text{PMP global} &= \frac{\text{Valoración de las Existencias Iniciales} + \text{Valoración de las compras hasta fecha } x \\ &\quad - \text{valoracion de las ventas hasta fecha } x}{\text{N de existencias Iniciales} + \text{Numero de Unidades compradas hasta fecha } x - \\ &\quad \text{Numero de unidades vendidas hasta fecha } x} \end{aligned}$$

PMP Global

$$\begin{aligned} \text{PMP global} &= \frac{\text{Valoración de las Existencias Iniciales} + \text{Valoración de las } \textbf{compras totales} \text{ del ejercicio}}{\text{N de existencias Iniciales} + \text{Numero de Unidades compradas } \textbf{en todo el ejercicio}} \end{aligned}$$

Ejercicio PMP

- La empresa M. S.A presentaba unas existencias de mercaderías iniciales en 2012 de 40.000 unidades físicas (uf) valoradas a 25 euros/unidad. Durante el ejercicio 2012 ha presentado los siguientes movimientos de inventario:

30/01/2012: compra 20.000 uf a 28 €/u

30/03/2012: compra 10.00 uf a 32 €/u

30/06/2012: vende 50.000

10/10/2012: compra 30.000 uf a 30 €/u

12/12/2012: vende 5000 uf

- 
- VER RESOLUCIÓN EN EXCEL SUBIDA A AULA GLOBAL CON EL NOMBRE:
“Solución ejercicios planteados en teoría”



EJERCICIO FIFO

Ejemplo valoración
de existencias:

1 enero: existencia inicial, 1000 unidades a 1€ ✓

31 marzo: compra de 200 unidades a 1,50 €

15 abril: compra de 300 unidades a 1,40€

3 noviembre: venta de 1200 unidades

Ficha de almacén: FIFO

Fecha	Entradas			Salidas			Existencias en almacén		
	Uds.	Valor unitari	Valor Total	Uds.	Valor unitari	Valor Total	Uds.	Valor unitari	Valor Total
01/01	1000	0 1	1000	-	0 -	-	1000	0 1	1000

Ejemplo valoración
de existencias:

1 enero: existencia inicial, 1000 unidades a 1€
 31 marzo: compra de 200 unidades a 1,50 €
 15 abril: compra de 300 unidades a 1,40€
 3 noviembre: venta de 1200 unidades

Ficha de almacén: FIFO

Fecha	Entradas			Salidas			Existencias en almacén		
	Uds.	Valor unitari	Valor Total	Uds.	Valor unitari	Valor Total	Uds.	Valor unitari	Valor Total
01/01	1000	0 1	1000	-	0 -	-	1000	0 1	1000
31/03	200	1,5	300	-	-	-	1000 200	1 1,5	1000 300

Ejemplo valoración
de existencias:

1 enero: existencia inicial, 1000 unidades a 1€
 31 marzo: compra de 200 unidades a 1,50 €
 15 abril: compra de 300 unidades a 1,40€
 3 noviembre: venta de 1200 unidades

Ficha de almacén: FIFO

Fecha	Entradas			Uds.	Salidas		Existencias en almacén		
	Uds.	Valor unitari	Valor Total		Valor unitari	Valor Total	Uds.	Valor unitari	Valor Total
01/01	1000	0 1	1000	-	0 -	-	1000	0 1	1000
31/03	200	1,5	300	-	-	-	1000 200	1 1,5	1000 300
15/04	300	1,4	420	-	-	-	1000 200 300	1 1,5 1,4	1000 300 420

Ejemplo valoración de existencias:

1 enero: existencia inicial, 1000 unidades a 1€
 31 marzo: compra de 200 unidades a 1,50 €
 15 abril: compra de 300 unidades a 1,40€
 3 noviembre: venta de 1200 unidades

Ficha de almacén: FIFO

Fecha	Entradas			Salidas			Existencias en almacén		
	Uds.	Valor unitari	Valor Total	Uds.	Valor unitari	Valor Total	Uds.	Valor unitari	Valor Total
01/01	1000	0 1	1000	-	0 -	-	1000	0 1	1000
31/03	200	1,5	300	-	-	-	1000 200	1 1,5	1000 300
15/04	300	1,4	420	-	-	-	1000 200 300	1 1,5 1,4	1000 300 420
03/11	-	-	-	1000 200	1 1,5	1000 300	300	1,4	420

Ejemplo valoración de existencias:

1 enero: existencia inicial, 1000 unidades a 1€
 31 marzo: compra de 200 unidades a 1,50 €
 15 abril: compra de 300 unidades a 1,40€
 3 noviembre: venta de 1200 unidades

Ficha de almacén: FIFO

Fecha	Entradas			Salidas			Existencias en almacén		
	Uds.	Valor unitari	Valor Total	Uds.	Valor unitari	Valor Total	Uds.	Valor unitari	Valor Total
01/01	1000	0 1	1000	-	0 -	-	1000	0 1	1000
31/03	200	1,5	300	-	-	-	1000	1	1000
							200	1,5	300
15/04	300	1,4	420	-	-	-	1000	1	1000
							200	1,5	300
							300	1,4	420
03/11	-	-	-	1000	1	1000	300	1,4	420
				200	1,5	300			

Coste de la venta: 1300 ; Existencias finales: 420

Consideraciones sobre el FIFO

- Método permitido tanto en la normativa española (PGC 1990, PCG 2008) como en la internacional.
- Método lógicamente aplicable en determinadas empresas (por ejemplo, las que comercialicen productos perecederos, como supermercados)
- FIFO vs PMP: Decisión gerencial.
- ¡Ojo! Principio de uniformidad.



Para practicar más mirar EJEMPLOS del Manual PGC subidos a aula global bajo los siguientes nombres:

- Caso 4: Precio Medio Ponderado
- Caso 5: Método de asignación de valor: FIFO.
- **Caso 6: PMP₂ Y FIFO**

Para discutir....

- En épocas de estabilidad monetaria (los precios no cambian significativamente a lo largo del ejercicio)
¿influye la elección del método de valoración sobre las cifras reflejadas en el balance y Cta de P y G?
¿Por qué?
- ¿Y en épocas de fuerte inflación?

Valoración posterior correcciones valorativas.

- Se efectuará las oportunas correcciones valorativas de existencia si

Valor neto realizable < precio de adquisición/coste de producción

Valor Neto Realizable =

Precio estimado de venta

- Coste de la venta
- Costes estimados de finalización de la producción, construcción o fabricación

Valoración posterior correcciones valorativas.

Por aplicación del principio de prudencia valorativa la **diferencia entre el coste histórico y el valor neto realizable se cargará al resultado del periodo:**

- **Correcciones por deterioro se reconocerán como un gasto en la cuenta de PyG (693 perdidas por deterioro de existencias)**
- Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias dejan de existir, el importe de la corrección será objeto de **reversión y se reconocerá como un ingreso en la cuenta de PyG (793 reversión del deterioro de existencias)**

- **EXISTENCIAS. NORMA 10ª.2. VALORACIÓN POSTERIOR.**

Reglas especiales:

1.- Materias primas y materiales consumibles: No se corregirá su valor siempre que los productos terminados a los que se incorporen se espere venderlos por encima del coste.

2.- Contratos de venta o prestación de servicios en firme de cumplimiento posterior: “Los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o prestación de servicios en firme, cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado cubra como mínimo, el coste de tales bienes y servicios más todo los costes pendientes que sean necesarios realizar para la ejecución del contrato”.

● **Asiento por deterioro:**

Deterioro

(693) Pérdidas por deterioro de existencias **a**

(390) Deterioro de valor de las mercancías

Pérdida por deterioro.

Asiento por reversión del deterioro:

Reversión

(390) Deterioro de valor de las mercancías **a**

(793) Reversión del deterioro de existencias

Reversión del deterioro: Ingresos en la cuenta de P.y G.

=====

Ejemplo.

La S.A.A se dedica a la **fabricación y comercialización** del producto X. Para la fabricación del mismo utiliza **materia prima**, siendo el valor contable de la misma en la fecha de cierre de ejercicio económico de 20.000 €. Para el cálculo del deterioro supongamos las siguientes hipótesis:

a) El producto X se vende con un margen de beneficio del 100%.

b) El producto X se vende por debajo del coste, siendo el precio de reposición de la materia prima 17.000 €.

¿ en que caso hay que proceder a realizar una corrección valorativa?

Solución :

Hipótesis a).

> Como el producto terminado al que se incorpora la materia prima se vende con un margen de beneficio por el encima del coste, no cabe efectuar ninguna corrección valorativa en las materias primas.

Hipótesis b).

> El producto terminado se vende por debajo del coste, habrá deterioro de los productos terminados y puede haber deterioro de la materia prima.

- Para el cálculo del deterioro de la materia prima, el precio de reposición puede ser el mejor referente de su valor neto realizable.

- **Hipótesis b).**

Valor contable	20.000.-
Precio de reposición	17.000.-
Deterioro del valor	3.000.-

Asiento

3.000	Pérdidas por deterioro de existencias(693)	
a	Deterioro de valor de las materias primas(391)	3.000

Existencias cuenta 300 dice:

“Si la **mercadería en camino** son propiedad de la empresa, según las condiciones del contrato, figurarán como existencias al cierre del ejercicio en las respectivas cuentas del subgrupo 30”

Registro contable de las operaciones con existencias

Procedimiento especulativo con desglose de las cuentas de compras y ventas de mercaderías y la permanencia de inventario en la cuenta de existencias. La que sigue el PGC2007

Procedimiento especulativo en cuentas desglosadas de mercaderías de compras y ventas y de inventario periódico.

- Cuentas diferentes para:
 - Compras de mercaderías (600)
 - Venta de mercaderías (700)
 - Mercaderías: refleja solo el saldo de las existencias iniciales y finales.
 - No tienen movimiento hasta la regularización donde se recoge el valor de las existencias finales tras la realización del inventario periódico.
 - Para regularizar usamos la cuenta:
 - (610) Variación de Existencias de Mercaderías.

Procedimiento especulativo cuenta desglosada

- Considerando que al principio del mes hay 100 unidades a 78 euros/unidad y que se han realizado las siguientes operaciones a lo largo del mes:

Día 3: compra 400 unidades a 83 euros/u

Día 7: venta 250 unidades a 99.50 euros/u (pmpc=82)

Día 19: compra 250 unidades a 88 euros/u

Día 24: venta 450 unidades a 99.50 e/u (pmpc=85)

**REALIZAR LOS ASIENTOS SEGÚN PROCEDIMIENTO
ESPECULATIVO CUENTA DESGLOSADA. PGC!!**



SOLUCIÓN EN EXCEL:

En aula global bajo el nombre:

Solución de ejercicios planteados en teoría.

Para comentar...

- Flexibilidad en las normas contables:
 - No fijan el criterio a utilizar para la valoración de existencias (FIFO, PMP).
 - No fijan importe a recoger como pérdida por deterioro de valor de las existencias → debe ser estimado por la empresa.
- ¿Por qué es flexible la normativa?
- ¿Qué consecuencias puede tener esta flexibilidad?
 - Subjetividad en las cifras reflejadas en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias.
 - Posibilidad de manipulación de las cifras contables.

Bibliografía

- Cañibano y Mora (Eds.) (2006): *Las Normas Internacionales de Información Financiera*, capítulo 6.
- Rodríguez Pérez y otros (2006): *Contabilidad Europea 2005*, capítulo 11.
- Sutton, T. (2004): *Corporate Financial Accounting and Reporting*, chapter 9.
- Normativa:
 - NIC 2. Existencias
 - PGC 2007. Norma de valoración nº 10.

Preguntas Repaso

27. La empresa LAUS sigue el sistema de inventario periódico o especulativo. La empresa proporciona la siguiente información sobre sus ventas de ordenadores portátiles.

Fecha	Operación	Número de unidades	Coste unitario (\$)
01-Ene	Inventario inicial	100	800
05-May	Compra	200	900
10-Ago	Compra	300	1.000
15-Oct	Compra	200	1.050

Durante el año, la empresa vende 750 ordenadores. ¿Si la empresa sigue el método FIFO, cual es el inventario final?

A. \$60.000

B. \$52.500

C. \$52.000

D. \$40.000

Correcta B



28. ¿Cuál es la repercusión de contabilizar un deterioro reversible de las existencias sobre el Balance de Situación?

- A. Disminuyen tanto el Activo como el Pasivo Exigible.
- B. Disminuyen tanto el Activo como el Neto.
- C. El Activo permanece invariable y sólo disminuye el Neto.
- D. Ninguna de las afirmaciones anteriores es correcta.