

LA VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS EN EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD Y SU COMPARATIVA CON LA NORMATIVA PRECEDENTE

EDUARDO MALLES FERNÁNDEZ

Dpto.: Economía Financiera I (UPV/EHU)

1. INTRODUCCIÓN

La entrada en vigor del Nuevo Plan General de Contabilidad —a partir de ahora PGC 2007— (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre) y del Plan General de Contabilidad para Pymes (Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre) y la obligatoriedad de su utilización a partir de enero de 2008 por parte de todas las empresas españolas, conlleva el tener que plantearse por parte de los contables las modificaciones y ajustes que deben realizarse en las contabilidades de las empresas.

Con el objetivo de analizar uno de los activos más importantes y complejos en las empresas españolas como es el de las existencias, se enfoca este artículo. Para ello, en primer lugar, realizaremos un pequeño análisis de la evolución histórica de la normativa contable, con sus aportaciones, carencias y las posibles interpretaciones a realizar en relación a los inventarios; posteriormente nos centraremos en la normativa del PGC 2007 relativa a las existencias desde una óptica analítica, considerando las diferencias y semejanzas con respecto a la normativa preexistente. Finalmente confeccionaremos un cuadro comparativo entre las distintas normativas que sirva al lector para visualizar de una manera más sencilla las consideraciones realizadas por las distintas normativas en relación a los distintos conceptos anteriormente desarrollados.

2. ANÁLISIS HISTÓRICO: EL ENJAMBRE NORMATIVO

El desarrollo contable europeo y español ha ido marcado por diferentes hitos dirigidos en un principio a una **homogeneización local de la información financiera** para posteriormente ir poco a poco avanzando en la búsqueda de la normalización y homogeneización a nivel europeo, con el fin fundamental de lograr una información contable semejante en los distintos países miembros de la Unión Europea, consiguiéndose con ello una mayor garantía de calidad de la información para los distintos usuarios de esa información, necesaria para su toma de decisiones, tanto por:

1. el cumplimiento de unos principios o normas básicos.
2. como por la posibilidad de realizar comparaciones de la información de distintas empresas de diferentes países europeos, al estar sujeta al mismo marco regulador.

La Unión Europea en aras a ir homogeneizando la Contabilidad en los últimos años ha ido introduciendo modificaciones normativas. El cambio más importante es la reforma habida en la Cuarta Directiva 78/660 CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, relativa a las cuentas consolidadas. La reforma que surgió a partir de la aprobación del Reglamento (CE) N° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la **aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (que incluyen las “Normas Internacionales de Contabilidad” en sentido estricto (NIC), las actuales “Normas Internacionales de Información Financiera” (NIIF), así como las interpretaciones de unas y otras)**, ha supuesto la principal novedad dentro de este proceso.

Este cambio normativo europeo obligó a modificar la **normativa contable en España**, de forma que la **Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social**, incorporó en nuestro Derecho Mercantil Contable las citadas Normas Internacionales de Información Financiera, adoptadas por la Unión Europea, a los exclusivos efectos de las **cuentas anuales consolidadas, para los ejercicios que comenzasen a partir del 1 de enero de 2005** y en aquellas empresas cuyas **acciones se encontrasen admitidas a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea**, permitiendo al resto de las empresas pertenecientes al grupo empresarial su aplicación voluntaria.

Sin embargo, el impulso definitivo surge a partir de la **Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea**, en donde se determina el nuevo marco legislativo de la Contabilidad.

Al amparo de esta normativa e incidiendo directamente en el **Derecho Contable español** surge la normativa contable por excelencia, que desarrolla la Ley anterior dándola un enfoque exclusivamente contable, que es el **Nuevo Plan General de Contabilidad de 2008** (con sus distintas versiones según el tamaño de la empresa).

La evolución de la normativa contable española desde su **primer plan** (1973/1978), pasando por el **segundo** (1990) hasta llegar al **actual** ha sido sustancial, buscando en los dos primeros una armonización contable en las empresas españolas para que en el último plan, con un enfoque mucho más ambicioso, se haya tratado de buscar una homogeneización de los sistemas de información de todas las empresas con la normativa internacional. En relación a las existencias y su valoración cabe destacar una normativa intermedia surgida a través del ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; **Resolución de 9 de mayo de 2000**), que regulaba el coste de producción, y que en realidad hacía de puente entre la normativa local y las NIC/NIIF, como se verá más adelante. No cabe duda que el acervo comunitario ha ido condicionando la forma en que las empresas de cualquier país miembro deben confeccionar la información contable.

Cada una de estas normas han ido definiendo los distintos activos y pasivos de las empresas, pero no es menos cierto que en muchos casos se ha llegado a contradicciones, por lo menos llamativas, que conllevaban a complicar aún más el trabajo de los contables y de los auditores, y no es menos cierto, que el tema de las existencias es uno de los que más controversia ha provocado, tal y como observaremos en los siguientes apartados.

3. ASPECTOS A DETERMINAR: CLASES DE EXISTENCIAS Y VALORACIONES A TENER EN CUENTA

Un gran número de empresas (industriales, comerciales, constructoras, etc.) gira su actividad alrededor de las existencias adquiriendo una gran relevancia por ser el núcleo central de su negocio, de ahí la importancia que adquiere su correcta valoración. Además su repercusión es doble en las Cuentas Anuales, al incidir tanto en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, a través de la variación de existencias, como en el Balance de Situación, dentro del activo corriente.

Dentro de las existencias caben diferenciar dos *clases* fundamentales:

1. Las adquiridas del exterior, bien sea para ser objeto de un proceso de transformación posterior, como son las materias primas (para empresas industriales y constructoras, fundamentalmente), o para venderse posteriormente sin modificación alguna, como las mercaderías (empresas comerciales).

2. Las fabricadas por la propia empresa, con un mayor o menor grado de acabado, como son los productos en curso, los productos semiterminados, los productos terminados, los subproductos, etc. (empresas industriales y constructoras, aunque el término de producto puede ser confuso en este caso). Obviamente, en un momento determinado el producto estará acabado y dispuesto a ser comercializado.

Aparte de la clasificación anterior que es fundamental en términos de valoración, debemos distinguir dos *clases de valoraciones* distintas:

1. La valoración de las entradas, bien sean del exterior o las fabricadas por la propia empresa
2. La valoración de las salidas, bien porque se consumen en el proceso interno (materias primas, materiales diversos, etc.), bien porque se venden al exterior (productos terminados y mercaderías).

Ni que decir tiene que puede haber valoraciones posteriores que hagan alterar el valor inicial recogido, con lo cual deberá modificarse el valor de entrada correspondiente de las existencias que permanecen en la empresa.

Los puntos anteriores serán objeto de análisis en cada una de las normativas realizando un mayor análisis de los dos primeros.

4. EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 1990

El Plan General de Contabilidad de 1990 (a partir de ahora PGC 1990; Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre) en su quinta parte (Normas de Valoración), que era de carácter obligatorio, y en concreto en su norma decimotercera regulaba las existencias, considerando que la valoración de éstas (refiriéndose al valor de las entradas) debía realizarse al precio de adquisición (las adquiridas del exterior) o al coste de producción (las fabricadas por la empresa).

Considera el *precio de adquisición* el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc. El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición (el IVA, por ejemplo) sólo se incluirá en el precio de adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

En relación al *coste de producción* indica que se determinará 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 corresponden al periodo de fabricación (lógicamente más que periodo habría que

indicar que es el proceso de fabricación). No se indica para nada lo que significa razonable, pero es lógico considerar (y a las interpretaciones posteriores del ICAC nos atenemos) que esa palabra lleva aparejada la consideración de tener una buena clave de reparto. Lo anterior significa que el resto de costes no imputables a los productos, aunque éstos sean necesarios para la fabricación del producto (como son los costes indirectos de transformación) quedarán diluidos en la cuenta de resultados de la Contabilidad Financiera. Aunque esta definición puede dar lugar a distintas interpretaciones en cada uno de los términos expuestos (Malles, 2000, p. 803), preferimos centrarnos en la normativa actualmente vigente.

En relación a la valoración de las salidas el Plan se posiciona por la identificación individual si los bienes no son intercambiables, mientras que si son intercambiables se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado, aunque admite la utilización de otros métodos como el FIFO, LIFO u otros análogos (se supone que el HIFO, pero nunca obviamente el NIFO, pues rompería con uno de los Principios Contables más importantes de los emanados por el Plan en su primera parte, y que tiene carácter obligatorio, que es el principio de precio de adquisición). Sólo en casos excepcionales (y se recogen las condiciones a cumplir) se da la posibilidad de valorar ciertas materias primas y consumibles por una cantidad y valor fijos.

Las correcciones de valor posteriores se realizarán según la clase de existencias, siendo el valor de entrada correspondiente comparado con las siguientes referencias:

1. Las materias primas con el precio de reposición o el valor neto razonable si fuese menor.
2. Las mercaderías y los productos terminados, con su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.
3. Y los productos en curso, con el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

En realidad, cada una de estas existencias debe poder compararse con su valor de mercado correspondiente (bien sea mercado de compra, materias primas, o de venta, productos y mercaderías, especialmente), aunque podría realizarse algunas matizaciones, que en el fondo no distorsiona mucho de esta idea inicial.

5. LA RESOLUCIÓN DE 9 DE MAYO DE 2000 DEL ICAC

La confusión terminológica y metodológica que desprendía la norma de valoración decimotercera del PGC 1990, y consiguientemente los proble-

mas para su interpretación por parte de los profesionales relacionados con la Contabilidad, provocó que el ICAC evacuase una resolución determinando lo que se entendía por coste de producción, de tal forma que lo que antes se recogía escasamente en una página ahora era desarrollado a través de 12 normas. Aunque está claro, y así se expone a lo largo del texto, que esa norma está por debajo en rango que la normativa anterior, no es menos cierto que cambia en gran parte lo expuesto en la normativa precedente, y en especial en relación a la valoración de las entradas de los productos fabricados por la empresa. Tanto esta normativa, como la anterior y la posterior y su comparación con las NIC/NIIF están recogidas en el apartado 7 de este artículo, de ahí que sólo nos detengamos en aquellos puntos más destacables.

En relación al coste de los productos establece que se imputarán, realizando una interpretación a un texto en algunos casos confuso: los costes directos de producción y los costes indirectos razonablemente repartibles, como se observa igual que en la norma anterior. Pero he aquí, que la norma se destapa con la consideración de los costes fijos, y cómo estos deben incluirse sólo en función de la capacidad productiva normal. Esto nos indica que los costes fijos, tanto directos como indirectos, deberán multiplicarse por un coeficiente semejante al siguiente: AR/AN , en donde en el numerador esté la actividad o capacidad real, y en el denominador la capacidad normal. La resolución define ambiguamente lo que es la capacidad normal: “la que puede desarrollar un equipo productivo en condiciones adecuadas en términos económicos racionales”, es decir, lo que cada persona desee interpretar. Además no dice nada de la posible subactividad que pueda generarse (si la AR es menor que la AN), y menos aún si el cociente anterior fuese mayor que uno; se supone, y como es lógico que no se permitiría al cargar más costes a los productos que los que realmente ha generado, y por ello, y en el caso de darse esa situación el cociente debería ser igual a uno, aunque esto desvirtúa una de las virtudes esenciales del modelo de Imputación Racional, que es el que sugiere el Plan, y que es el mantenimiento de un coste unitario constante independientemente del nivel de actividad alcanzado.

La propia norma complica más la situación al dar la posibilidad de incorporar al coste de producción algunos costes de administración si se dan ciertos requisitos. Está claro que los legisladores debían estar en los pensamientos de los anteriores, para saber que querían decir en la norma del PGC 1990, aunque luego no se plasmase por escrito.

La valoración de las salidas resulta más restrictiva que en la normativa anterior, ya que obliga a utilizar, si no es la identificación individual, el coste medio o precio medio ponderado obligatoriamente, ya que si se emplease, por ejemplo, el FIFO, en la memoria debería recogerse las diferencias con el coste medio o precio medio ponderado. Un comentario exhaustivo sobre la resolución y su comparación con el PGC 1990 puede verse en (Malles, 1990, p. 801-818).

A modo de resumen podemos indicar que las diferencias más ostensibles con respecto al modelo del P.G.C. de 1990, y en relación al coste de producción, son:

1. Considera la posibilidad de repartir los costes de administración siempre y cuando se cumplan dos requisitos: 1) sean imputables a producción y 2) sean imputables a los productos; en ambos casos debe poderse repartir sin ningún problema esos costes indirectos.
2. Considera que deben aplicarse a todos los costes fijos la imputación racional, pero teniendo en cuenta como actividad de referencia la actividad normal.
3. Deben incorporarse también los costes relativos al control de calidad de los productos como un coste más de éstos.
4. La resolución indica también que las claves de reparto se fijarán a priori y deberán mantenerse a lo largo del ejercicio debiéndose reflejar en la memoria.

Los cambios tan ostensibles habidos tienen una justificación, y es que el legislador ha tenido que ir adelantándose a los acontecimientos, y asimilar la normativa española a las NIC/NIIF, cosa que aquí se ha realizado en su mayor parte, de forma tal que el cambio no fuera tan ostensible en la normativa posterior, y además acallar posibles críticas a la normativa. Las similitudes y diferencias con respecto a las NIC/NIIF se pueden observar en el punto 7 de este artículo.

6. EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 2007

En relación al Nuevo Plan General de Contabilidad de 2007 diremos que consta de 5 partes que son:

- 1- Marco conceptual de la Contabilidad
- 2- Normas de Registro y Valoración
- 3- Cuentas Anuales
- 4- Definiciones y relaciones contables
- 5- Cuadro de Cuentas

Desde nuestra óptica son la primera y la segunda parte las más importantes, y por ello en las que vamos a detenernos al ser así mismo básicas para desarrollar las existencias. Al ser el marco conceptual el sustrato teórico fundamental para el desarrollo de las otras partes y, en nuestro caso particular, para poder comprender de una manera más clara las normas de valoración de

las existencias recogidas en la segunda parte del Plan, no vemos en la necesidad de adentrarnos él, y más en concreto en su sexto apartado (***criterios de valoración***).

El Plan indica que la ***valoración*** es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de valoración relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad.

El Plan describe los distintos términos que deben tenerse en cuenta a la hora de realizar las valoraciones de activos, pasivos, gastos e ingresos, siendo la mayor parte de ellos extensibles a las existencias, de ahí que creamos oportuno recoger las **definiciones y criterios** que delimita, teniendo en cuenta que excepto el quinto y séptimo criterio de valoración el resto son aplicables a la hora de valorar las existencias:

1. Coste histórico

El coste histórico de un activo es su precio de adquisición o coste de producción.

El **precio de adquisición** es el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas, o pendientes de pago, más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas en el momento de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas.

El **coste de producción** incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los gastos de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al período de producción, construcción o fabricación y se basa en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

2. Valor razonable

Es el importe por el que se puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua.

Con carácter general el Plan se posiciona por el valor de mercado, aunque da la opción a la utilización de otras técnicas cuando no existan mercados activos.

3. *Valor neto realizable*

El valor neto realizable de un activo es 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.

4. *Valor en uso y valor actual*

El valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio, actualizados a un tipo de descuento adecuado. Normalmente la cuantificación o la distribución de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre, debiéndose considerar ésta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo.

5. *Coste amortizado*

El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo.

6. *Valor contable o en libros*

El valor contable o en libros es el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de que los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado.

7. *Valor residual*

El valor residual de un activo es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes estimados para realizar ésta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tanga al final de su vida útil.

Si nos centramos ahora en las Normas de Valoración y Registro y más concretamente en la **Norma 10ª: Existencias, punto 2.1.: Coste de producción**, en donde se recoge el modelo de coste (o valoración de las entradas) de obligada utilización, en el ámbito de la Contabilidad Financiera, veremos

que nos indica: “El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. 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 período 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”.

Excepto la última línea, el resto de lo ahí recogido es un fiel reflejo de lo expuesto en la Norma 13ª del PGC de 1990, antes comentado, y por tanto las consideraciones que se puedan realizar son las mismas que las anteriormente señaladas. Sin embargo, el añadir al final el concepto de utilización de la capacidad normal nos acerca más a lo expuesto en la resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000. No obstante, la normativa ha quedado sumamente constreñida, provocando una cantidad de conceptos sin delimitar que puede dar lugar a distinta interpretación del responsable de elaboración de esta clase de información, lo cual no va en aras a una mayor comparabilidad de los estados contables, tal y como se propugnaba al introducir este cambio normativo. Preguntas referidas a:

- ¿Se debe incluir en el coste del producto el coste del control de calidad de los productos terminados?
- ¿Deben incluirse o no los costes de administración que puedan ser imputables a producción y a los objetos de explotación?
- ¿Cómo debe aplicarse la actividad normal?, ¿a qué costes?, ¿de qué forma?, ¿qué significa ese resultado y su posible complementario (coste de subactividad e incluso beneficios por sobreactividad)?
- ¿Existe la posibilidad de existencia del beneficio por sobreactividad en el ámbito del PGC de 2007?
- ¿Cómo y dónde se refleja (en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias) el concepto de coste de subactividad, cuando no aparece recogido el concepto no sólo en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, si no ni siquiera en el cuadro de cuentas ni en las definiciones y relaciones contables?
- En relación a las claves de reparto: ¿qué características deben cumplirse para su correcta aplicación?, etc.

Como vemos son tantas las lagunas informativas existentes, que podemos afirmar que en vez de mejorar el modelo de costes a utilizar, provoca la nueva normativa un grado de flexibilidad de tal calibre que la contabilidad creativa puede aparecer en cualquier momento, y por tanto las interpretaciones que se pueden dar pueden conducir a unos requisitos informativos distintos a los buscados en un principio.

Ante esta situación consideramos adecuado remitirnos a las propias NIC/NIIF por ser el marco de referencia de la nueva normativa contable. Analizando aquella normativa, vemos que la Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC, a pesar de sus limitaciones, contesta la mayor parte de los interrogantes aquí recogidos, cumpliendo prácticamente en su totalidad la normativa NIC/NIIF, y teniendo en cuenta que la norma décima del PGC de 2007, no contradice, sino todo lo contrario, reafirma, en lo poco que se recoge, la resolución anterior, de ahí que *consideremos que ambos modelos o estructuras de costes (del PGC de 2007, y de la resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC) pueden considerarse a todos los efectos semejantes*, evitando de esa forma un abanico de posibilidades a todas luces inoperativo, teniendo en cuenta las ya de por sí amplias interpretaciones que se pueden ya realizar con el marco existente.

Lo anterior, no significa, ni mucho menos que desde la óptica de la Contabilidad Interna o de Costes no puedan, y deban, utilizarse otros modelos de costes distintos al aquí reseñado, en aras a unas necesidades informativas, por parte de los dirigentes de la entidad, distintas que las necesidades de los usuarios de la información de la contabilidad financiera. Lo que si es cierto, que en la búsqueda de unas relaciones informativas bilaterales uno de los modelos que la Contabilidad de Costes debería tener en cuenta es el que se exige a la Contabilidad Externa o Financiera, para que así la información por aquella recogida pueda traspasarse a esta última.

7. CUADRO COMPARATIVO NORMATIVO

Para una mejor comprensión de todo lo aquí expuesto, e incluso de conceptos no analizados referidos a las existencias pero que son recogidos en la normativa, vamos a exponer toda ella agrupándola por conceptos comunes de forma que puedan observarse fácilmente las diferencias existentes. Además se hará referencia al número de la norma, párrafo, apartado, etc. que correspondan en cada caso, para que el estudioso pueda realizar la consulta pertinente en el caso de crearlo necesario.

CONCEPTOS	PLAN GENERAL CONTABLE ESPAÑOL 1990 - Norma 13ª	RESOLUCIÓN 9 DE MAYO DE 2000 DEL ICAC	NIC 2	PLAN GENERAL CONTABLE ESPAÑOL 2008 - Norma 10ª
Adquisición de existencias del exterior: <u>Valor de entrada</u>	Precio de adquisición: precio en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes estén en almacén. Los impuestos indirectos sólo se incluyen si no son recuperables a través de la administración.	No se centra en esta clase de existencia.	Costes de adquisición (11): precio de compra, los aranceles de importación y otros costes no recuperables a través de las autoridades fiscales, los transportes, el almacenamiento y otros costes directamente atribuibles a la adquisición. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el coste de adquisición.	Precio de adquisición (1.1): importe facturado por el proveedor después de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares así como los intereses incorporados al nominal de los débitos, y se añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicado para su venta, tales como transporte, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias.
Fabricación de los productos por parte de la empresa: <u>Valor de entrada</u> (Modelos de costes o estructuras de costes)	Coste de producción: se añadirá al precio de adquisición de las materias primas y otra materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda a los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación.	Coste de producción (2ª, 3ª y 4ª): Lo mismo que el PGCE-90, con dos diferencias sustanciales: 1. los costes indirectos aplicables son los del ámbito de fabricación, incluyendo el control de calidad así como los de administración específicos u otros que estén vinculados a la producción. 2. No se incluirán los costes de subactividad (no utilización total o parcial de algún elemento en su capacidad productiva normal). Se deben diferenciar por tanto los CF y los CV. Esos costes de subactividad irán a resultados.	Costes de transformación (12): los costes directamente relacionados con las unidades producidas (como la MOD), también comprenderán una parte calculada de forma sistemática, de los costes indirectos, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados (defínase lo que son costes fijos y variables). Los costes fijos se distribuirán en función de la capacidad normal. En Resolución 9-5-00 del ICAC.	Coste de producción (1.2): prácticamente idéntico a la Resolución de 9 de mayo del ICAC.

CONCEPTOS	PLAN GENERAL CONTABLE ESPANOL 1990 – Norma 13ª	RESOLUCIÓN 9 DE MAYO DE 2000 DEL ICAC	NIC 2	PLAN GENERAL CONTABLE ESPANOL 2008 – Norma 10ª
<p>Conceptos a definir: <i>Costes que no se imputan a las existencias (van a resultados)</i></p>	<p>No dice nada textualmente, pero se puede considerar que no se incluyen los costes comerciales, los de administración y los indirectos de fabricación no incorporados a los productos.</p>	<p>Los gastos de comercialización y gastos posteriores a la venta (7ª), los gastos generales de administración o dirección de empresa (8ª), los costes de subactividad (4ª, pto. 2) y los costes indirectos de producción que no tengan unos criterios de imputación razonables (por deducción, 4ª, pto. 2).</p>	<p>Explícitamente se indican (16ª):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costes de producción. - Costes de almacenamiento, a menos que éstos sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración posterior. - Los costes indirectos de administración que no hayan incluido a dar a las existencias su condición y ubicación actuales. - Los costes de venta. <p>Implícitamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Los costes indirectos de producción que no se hayan incorporado sistemáticamente. - La subactividad. 	<p>No dice nada al respecto.</p>
<p>Conceptos a definir: <i>Capacidad de actividad de referencia</i></p>	<p>No tratada.</p>	<p>Capacidad normal (4ª, pto. 2) la que puede llegar a desarrollar un equipo productivo en condiciones adecuadas en términos económicos racionales. Se tiene en cuenta a la hora de imputar los costes fijos el cociente entre actividad real y normal.</p>	<p>Capacidad normal (13) la que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios ejercicios o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede utilizarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal.</p>	<p>Capacidad normal (1.2.) de trabajo de los medios de producción.</p>

<p>CONCEPTOS</p>	<p>PLAN GENERAL CONTABLE ESPAÑOL 1990 – Norma 13ª</p> <p>No tratadas.</p>	<p>RESOLUCIÓN 9 DE MAYO DE 2000 DEL ICAC</p> <p>Distingue las mermas (sólo mermas reales) —6ª—:</p> <p>1- Derivadas del proceso de fabricación hasta que el producto esté terminado. Aumentarán el coste de producción.</p> <p>2- Las mermas de productos terminados. Se considerán una pérdida del ejercicio en que se producen.</p>	<p>NIC 2</p> <p>No tratadas. Indirectamente en el párrafo 28, y considerando sólo la pérdida de valor (y por tanto menor valor de la existencia) en el caso de existencias dañadas (ver corrección de valor).</p>	<p>PLAN GENERAL CONTABLE ESPAÑOL 2008 – Norma 10ª</p> <p>No dice nada al respecto.</p>
<p>Conceptos a definir: las mermas</p>	<p>No tratadas.</p>	<p>Definidos en la norma —5ª—.</p> <p>Determina lo que es la producción conjunta, y define lo que son los subproductos, los residuos, desechos o desperdicios y los materiales recuperados.</p> <p>Deben elegirse para repartir los costes indicadores lo más objetivos posibles. Con carácter general los costes imputados deben ser lo más paralelos o proporcionales al valor neto de mercado de realización de dicho producto.</p>	<p>Diferencia entre producción conjunta y producción de productos principales junto a subproductos —14—. Recomienda utilizar para el reparto bases uniformes y racionales. Indica que puede utilizarse el valor de mercado de cada producto, ya sea como producción en curso (cuando empiezan a diferenciarse los productos) o cuando se complete el proceso productivo. Si los subproductos no tienen valor significativo puede utilizarse el valor neto realizable deduciendo esa cantidad del coste del producto principal.</p>	<p>No dice nada al respecto.</p>

CONCEPTOS	PLAN GENERAL CONTABLE ESPANOL 1990 – Norma 13ª	RESOLUCIÓN 9 DE MAYO DE 2000 DEL ICAC	NIC 2	PLAN GENERAL CONTABLE ESPANOL 2008 – Norma 10ª
<p>Costes de las existencias: <u>valoración de las existencias</u></p>	<p>Por este orden:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Identificación de modo individualizado, - Si no se puede el anterior: el PMP (o coste medio ponderado), - FIFO, LIFO u otro análogo, - Cuantía fija y global: sólo en casos excepcionales y que cumplan ciertos requisitos: renovación constante, valor global y composición no varía sensiblemente, y valor global de importancia secundaria para la empresa. 	<p>Lo mismo que el PGC e-90 (11ª, pto. 1 a 5) con tres matizaciones:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1- El PMP puede ser realizado después de cada entrada o al final del ejercicio. 2- Si se utiliza el FIFO, LIFO u otro análogo habrá que poner en la memoria la diferencia con el PMP. 3- No se admite el coste estándar salvo que no exista diferencia significativa con respecto a la valoración con los otros criterios. 	<p>- Identificación específica de sus costes individuales (sobre todo en proyectos) (23 y 24).</p> <p>- En el caso de no poder ser el anterior: el FIFO o coste medio ponderado (25 a 27). El promedio puede calcularse también de la misma forma que en la Resolución 9-5-2000.</p> <p>- Costes estándares (21) siempre que el coste se aproxime al coste (se supone que al real).</p>	<p>Identificación individual en el caso de bienes no intercambiables entre sí o bienes producidos y segregados para un proyecto específico, el valor se asignará identificando el precio o los costes específicamente imputables a cada bien individualmente considerado.</p> <p>Precio o coste medio ponderado, con carácter general, en el caso de bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí. El método FIFO es aceptable y puede adoptarse si la empresa lo considera más conveniente para su gestión.</p>

CONCEPTOS	PLAN GENERAL CONTABLE ESPAÑOL 1990 – Norma 13ª	RESOLUCIÓN 9 DE MAYO DE 2000 DEL ICAC	NIC 2	PLAN GENERAL CONTABLE ESPAÑOL 2008 – Norma 10ª
<p>Correcciones de valor de las existencias de la empresa. Valoraciones posteriores</p>	<p>Si el valor de mercado (u otro valor que le correspondía) es inferior al precio de adquisición o coste de producción se dotará una provisión. Se entiende por valor de mercado:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1- En Materias Primas: precio de reposición o valor neto de realización si éste es menor; 2- En Mercaderías y Productos Terminados: valor de realización deducidos gastos de comercialización. 3- Productos en Curso: el valor de realización de los Productos Terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización. 	<p>Idéntico (12ª) a la norma 13ª del PGCe-90.</p>	<p>Si el coste de las existencias no es recuperable (28), bien porque están dañadas, están total o parcialmente obsoletas o bien sus precios en el mercado han caído; O también cuando los costes estimados para su terminación o su venta han aumentado, se deberá rebajar el coste hasta el valor neto realizable. Es fundamental tener en cuenta el propósito para el que se mantienen las existencias (31). No se rebajará el valor de las materias primas y otros suministros para el uso de la producción cuando el valor de la producción terminada pueda recuperarse ese valor (32); si no es así se tendrá en cuenta el precio de reposición (que será la mejor medida del valor neto realizable).</p>	<p>Cuando el valor neto realizable (1.4.2.) de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones. En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizarán corrección valorativa, sino se realizarán a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor realizable neto. Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de 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. Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión.</p>

CONCEPTOS	PLAN GENERAL CONTABLE ESPAÑOL 1990 – Norma 13ª	RESOLUCIÓN 9 DE MAYO DE 2000 DEL ICAC	NIC 2	PLAN GENERAL CONTABLE ESPAÑOL 2008 – Norma 10ª
La consideración del coste financiero	No indica nada.	<p>Se incluyen (9) sólo los gastos financieros ajenos en aquellas existencias con proceso de fabricación de ciclo largo, sin computar las interrupciones y antes de que las existencias estén terminadas.</p> <p><u>Pasos a dar (reglas):</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1- Considerar el coste de las fuentes de financiación específicas. 2- Por el importe restante (valor contable del bien en elaboración menos el importe de la financiación específica) se considera financiado con recursos propios, a los cuales no se les asigna ningún coste. 3- A la diferencia anterior se le asignará proporcionalmente, como parte de la financiación, el resto de fondos ajenos excluida la financiación específica de otros elementos del activo. En este caso sí se considerará el importe del gasto financiero correspondiente. <p><u>Restricción:</u> Nunca la capitalización de gastos financieros debe suponer el valor del bien sea superior al valor de mercado o de reposición, según corresponda a la naturaleza del bien.</p>	<p>Es la NIC 23: Costes por intereses la que determina su inclusión o no (p. 17). (Ver también SIC-2: Uniformidad – Capitalización de los Costes por Intereses).</p> <p>La NIC 23 indica: Los costes por intereses que sean atribuibles directamente a la adquisición, construcción o producción de activos cualificados deben ser capitalizados, formando parte del coste de dichos activos. Esto será posible siempre que sea probable que generen beneficios económicos futuros a la empresa y puedan ser valorados con suficiente fiabilidad.</p> <p>Se consideran los intereses netos (descontados la rentabilidad de esas fuentes obtenida en inversiones temporales) (p. 15 y 16) de la financiación específica. (préstamos específicos). Se considera también, si no se cubre totalmente el importe anterior, los intereses de préstamos genéricos.</p> <p><u>Restricción:</u> Si el importe final es superior al importe recuperable o valor neto de realización deberá disminuirse su valor, de acuerdo a las NIC.</p>	<p>Podrán incluirse los intereses incorporados a los débitos con vencimiento superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.</p>

8. CONCLUSIONES

Hemos ido viendo como han evolucionado las normativas a lo largo de los últimos 20 años en relación a las valoraciones de existencias. La distinta forma de considerar las entradas y consumos de cada clase de existencia dependiendo de la orientación del legislador, y por otra parte, la ambigüedad de muchos de los términos expuestos, ha provocado que los profesionales relacionados con esta casuística (contables, auditores, profesores universitarios, etc.) se hayan encontrado en una situación de desprotección a la hora de realizar su trabajo.

Si a lo anterior añadimos el poco tiempo habido para asimilar todos los cambios sugeridos (4 cambios normativos de gran repercusión en 17 años, si consideramos la adaptación de las cuentas consolidadas a las NIC/NIIF), o que se intuyen que ha habido porque en algunos casos, como se ha expuesto, no ha quedado claro como interpretar la norma, no cabe más que decir que las personas que actúan en este campo de trabajo son verdaderos supervivientes, y que si no han “fallecido” es por su amor a su trabajo y lo que ello puede representar.

Si nos atenemos a la última normativa vigente, y esperemos que durante un tiempo no modificable, aunque seamos conscientes que nos desenvolvemos en un entorno totalmente cambiante, se ve que gran parte de ella se ha ido adaptando a las NIC/NIIF, tal y como en el mandato europeo se recogía, pero una vez más el localismo impera en el marco europeo, atribuyéndose el legislador ciertas licencias, menos mal que son pocas, para delimitar ciertos conceptos y no regular tan explícitamente otros como en la normativa europea. En el primer caso, esperemos la postura de las autoridades europeas, que empiezan a estar escandalizadas por las interpretaciones que están realizando los distintos países de la Unión Europea de la normativa de obligado cumplimiento para todos ellos, y por otro lado, dada la no concreción de algunos conceptos especialmente relevantes en el ámbito contable deberemos acudir a la normativa de la que emana todo (las NIC/NIIF) e incluso de la resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC, aunque eso conlleve un malestar por parte de ciertas autoridades de este país al creer que teniendo un derecho contable propio recurrir a una norma de rango superior, en caso necesario, no tiene razón de ser. No sería de extrañar que pasado un tiempo, o bien por mandato de la Unión Europea o bien por propia iniciativa se evacuase una nueva normativa cubriendo las lagunas de la actual. Como somos animales que nos adaptamos a todo, una vez más deberemos ser capaces de nuestra capacidad de ósmosis para confundirnos con el paisaje contable que nos imponga.

BIBLIOGRAFÍA

- COMITÉ DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASC) (1997): *Normas Internacionales de Contabilidad 2001*, CISS-PRAXIS, Madrid.
- ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) (2007): *Normas Internacionales de información Financiera adaptadas por la U.E.*, texto consolidado, actualizado a diciembre de 2007, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- MALLES FERNÁNDEZ, Eduardo (2000): “La Resolución 9-5-2000 del ICAC y sus efectos en la contabilidad de costes”, *Revista Técnica Contable*, páginas: 801-818, nº 623, noviembre 2000, Madrid.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: *Plan General de Contabilidad*. Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: *Plan General de Contabilidad*. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.
- UNIÓN EUROPEA (2002): *Aplicación de normas internacionales de contabilidad*, Reglamento nº 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002, y sus normas posteriores, Bruselas.

