



Existencias y consumos

Valoración, gestión y control. Grupo 3 PGC

Jose Ignacio González Gómez

Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas - Universidad de La Laguna

www.jggomez.eu

Versión 2.0

INDICE

1	Consideraciones previas	1
1.1	Aproximación conceptual.....	1
1.2	Relevancia: Elemento clave en la determinación del beneficio, necesidad de una correcta valoración	1
1.3	El Grupo 3 del PGC y clasificación de los bienes almacenables.....	1
1.3.1	El Grupo 3 del PGC.....	1
1.3.2	Tipología o clasificación funcional de las existencias	2
1.3.3	Otras cuentas relacionadas con las existencias 61-69 / 71-79.....	4
1.4	El control económico como criterio de consideración de los bienes como existencias. 5	
1.5	Situaciones especiales.....	6
1.5.1	Mercancía en tránsito, en depósito, en consignación y los contratos de futuros6	
1.5.2	Mercancías vendidas a plazo con reserva de propiedad	7
1.5.3	Síntesis: Criterios a seguir para determinar los bienes como existencias.....	7
1.6	El control y gestión del almacén en las empresas de hostelería según el modelo USALI 7	
2	La función de aprovisionamientos.....	9
2.1	Aspectos Generales.....	9
2.2	La responsabilidad de la función de aprovisionamiento. El Departamento de Compras y/o de Almacén	10
2.3	Relación entre el Stock y los Documentos Administrativos.....	11
2.4	Otras cuestiones relacionadas con la función de aprovisionamientos. Factores determinantes en la localización de los almacenes.....	12
2.5	Los costes asociados a la función de aprovisionamientos	12
3	Determinación del valor de entrada y salida de almacén.....	14
3.1	Introducción.....	14

3.2	<i>Coste de Compra, Precio Neto de Factura o Importe Neto de la Factura</i>	15
3.3	<i>Costes de Adquisición y principales incoterms.....</i>	16
3.3.1	<i>Los costes de adquisición y su tratamiento</i>	16
3.3.2	<i>Principales Incoterms.....</i>	16
3.4	<i>Costes de Almacenamiento o de Posesión.....</i>	20
3.5	<i>El reparto de los costes indirectos de compras, adquisición y aprovisionamientos.....</i>	20
3.6	<i>Diferencias doctrinales.....</i>	21
3.7	<i>Determinación del valor de salida de los bienes en almacén</i>	22
3.7.1	<i>Métodos de valoración de las salidas.....</i>	22
3.7.2	<i>Valoración de los bienes devueltos.</i>	23
3.8	<i>Las diferencias de inventario (roturas, mermas robos, etc). Desechos, desperdicios y residuos.....</i>	23
3.8.1	<i>Introducción</i>	23
3.8.2	<i>Concepto y origen de las diferencias de inventario</i>	24
3.8.3	<i>El recuento físico de los almacenes</i>	24
4	<i>Criterios de valoración de existencias.....</i>	26
4.1	<i>Criterios formales de valoración de existencias</i>	26
4.1.1	<i>Introducción</i>	26
4.1.2	<i>Contabilidad Internacional</i>	26
4.1.3	<i>Criterio Precio Medio Ponderado (PMP).....</i>	26
4.1.4	<i>Criterio FIFO -PEPS.....</i>	27
4.1.5	<i>Criterio LIFO - UPS</i>	27
4.1.6	<i>Otros criterios HIFO – NIFO –Valor de Cotización.....</i>	28
4.2	<i>Criterios no formales de valoración de existencias.....</i>	29
4.2.1	<i>Introducción</i>	29
4.2.2	<i>Método de los Minoristas o de Menudeo.....</i>	29
4.2.3	<i>Método del Margen Bruto o de la Utilidad Bruta.....</i>	31
5	<i>Casos.....</i>	32
5.1	<i>Caso común aplicando los principales criterios formales.....</i>	32
5.1.1	<i>Valoración por criterio Precio Medio Ponderado</i>	32
5.1.2	<i>Valoración por criterio FIFO - PEPS</i>	32
5.1.3	<i>Valoración por criterio LIFO -UEPS</i>	33
5.2	<i>Casos aplicando criterios de valoración de existencias no formales</i>	34
5.2.1	<i>Aplicación del Método Minorista</i>	34
5.2.2	<i>Aplicación del Método Margen Bruto.....</i>	35
5.2.3	<i>Zapatería. Comparativo de los tres métodos.</i>	36

5.2.4	<i>Conclusiones del análisis comparativo</i>	42
6	Principales métodos de control y gestión de existencias	44
6.1	<i>Clasificación de las existencias – consumibles (ABC)</i>	44
6.2	<i>Control de los inventarios</i>	44
6.3	<i>Frecuencia del inventario. Periódico, permanente o cíclico</i>	45
6.3.1	<i>Inventario Periódico</i>	45
6.3.2	<i>Inventario Permanente</i>	45
6.3.3	<i>Inventario Permanente con control periódico</i>	46
6.4	<i>Guía para llevar a cabo un Inventario Periódico y Permanente con control periódico</i>	46
6.5	<i>Procedimientos recomendados para implantar un método de control de inventarios permanente en la empresa</i>	47
7	Caso especial: La gestión de existencias en la hostelería y restauración	49
7.1	<i>Sobre el control de consumos y el relevé de cocina</i>	49
7.2	<i>Consumo valor cero (CVC), concepto</i>	49
7.3	<i>Indicador básico, food cost</i>	49
8	Bibliografía básica y complementaria	51

1 Consideraciones previas

1.1 Aproximación conceptual

De forma genérica podemos definir las existencias como aquellos bienes que posee la empresa destinados a la comercialización o transformación. En la mayoría de empresas la inversión en este concepto es notablemente significativa lo que exige una correcta valoración, control y gestión.

Por tanto en este concepto se da cobertura a una variedad de bienes que se caracterizan por su carácter de almacenable y que tendremos oportunidad de estudiar más detenidamente, pero es este propio carácter almacenable el que ocasiona en la empresa una serie de actividades que podríamos agrupar en la denominada función de aprovisionamiento.

1.2 Relevancia: Elemento clave en la determinación del beneficio, necesidad de una correcta valoración

Las existencias son un componente fundamental en la determinación del resultado de la empresa y por tanto su correcta valoración hace que esta masa patrimonial alcance una relevancia de primer orden en la estimación del resultado de la empresa y por tanto de la evaluación de la gestión de la misma.

1.3 El Grupo 3 del PGC y clasificación de los bienes almacenables

1.3.1 El Grupo 3 del PGC

B) Activo Corriente	
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta	
II. Existencias	
III Deudores Comerciales y otras cuentas a cobrar	
IV Invers. Empresas del grupo y asociadas a corto plazo	
V Inversiones Financieras a corto plazo	
VI Peridificaciones	
VII Efectivos y otros Activos Líquidos equivalentes	

Ilustración 1

Las existencias son activos poseídos para ser vendidos 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.

A estos, debemos añadir también, aquellos bienes los cuales no están en propiedad aún de la empresa pero sí el control económico, siempre y cuando permita a la empresa la obtención de beneficios o rendimientos económicos en el futuro, como hemos señalado.

Todas las existencias forman parte del activo corriente del Balance.

	B) ACTIVO CORRIENTE
580,581,582,583,584,(599)	I. Activos no corrientes mantenidos para la venta.
30,(390)	II. Existencias.
31,32,(391),(392)	1. Comerciales.
33,34,(393),(394)	2. Materias primas y otros aprovisionamientos.
35,(395)	3. Productos en curso.
36,(396)	4. Productos terminados.
407	5. Subproductos, residuos y materiales recuperados.
	6. Anticipos a proveedores

Ilustración 2

Por tanto en este concepto se da cobertura a una variedad de bienes que se caracterizan por su carácter de almacenable y que tendremos oportunidad de estudiar más detenidamente, pero es este propio carácter almacenable el que ocasiona en la empresa una serie de actividades que podríamos agrupar en la denominada función de aprovisionamiento.

En la mayoría de empresas la inversión en este concepto es notablemente significativa lo que exige una correcta valoración, control y gestión.

GRUPO 3: EXISTENCIAS

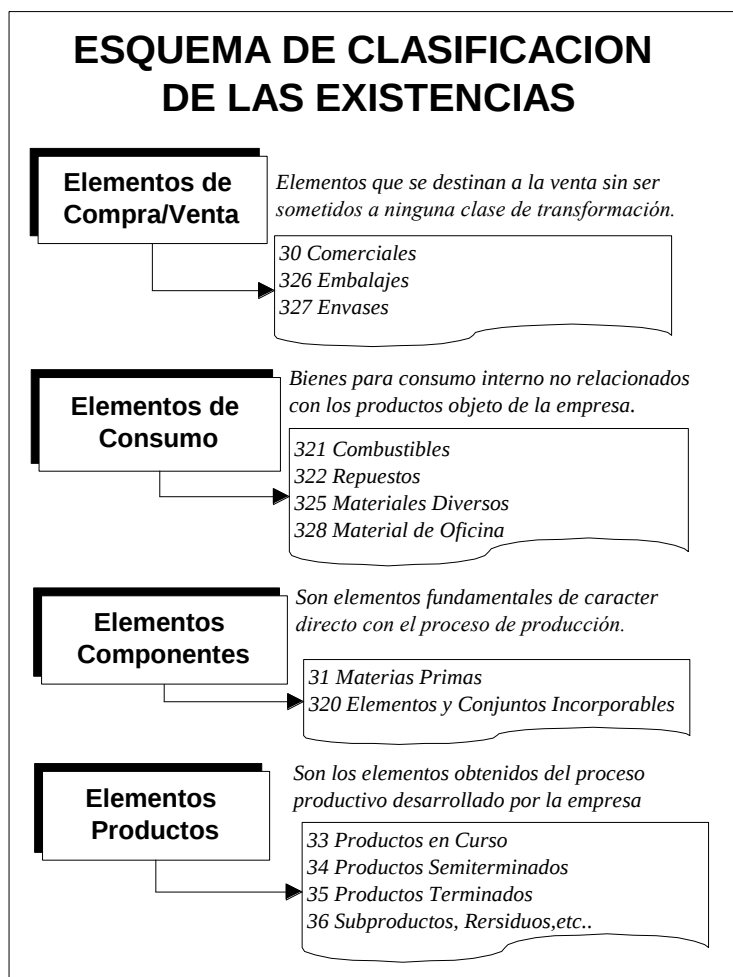
- 30. COMERCIALES
- 31. MATERIAS PRIMAS
- 32. OTROS APROVISIONAMIENTOS
- 33. PRODUCTOS EN CURSO
- 34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS
- 35. PRODUCTOS TERMINADOS
- 36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS
- 39. DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS

30.. 36 Identificación y valoración de cada uno de los tipos de existencias en la empresa.

El Subgrupo 39 refleja la expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio.

1.3.2 Tipología o clasificación funcional de las existencias

Las existencias pueden ser clasificadas bajo un criterio funcional en cuatro grandes grupos que pasamos a estudiar a continuación.



Esquema 1 Clasificación de las existencias

La contabilidad de costes utiliza un sistema de inventario permanente, para controlar en todo momento este conjunto de bienes almacenables y poder determinar la cantidad consumida en el periodo para calcular los costes de producción. Para ello es necesario contar con un sistema de clasificación de los mismos.

Así y según el citado plan nos podemos encontrar con las siguientes agrupaciones:

A) Elementos de Compra-Venta	Son aquellas existencias que la empresa compra en el exterior y que se se destinan a la venta sin ser sometidas a ninguna clase de elaboración. Las cuentas que recogen este tipo de elementos y su definición son:
30.- Comerciales.	Elementos adquiridos por la empresa y destinadas a la venta sin transformación.
326.- Embalajes.	Cubiertas o envolturas, generalmente irre recuperables, destinadas a resguardar productos o mercaderías que han de transportarse.
327.- Envases.	Recipientes o vasijas, normalmente destinados a la venta juntamente con el producto que contienen. Si los embalajes y envases son objeto de venta sin diferenciación en cuanto importe respecto al producto, podrían incluirse dentro de la cuenta 320, Elementos y Conjuntos incorporables.
B) Elementos de Consumo	Se trata de las existencias que adquiere la empresa para ser consumidas, y sin que entre a formar parte del producto que se elabora. Para ser incluidas en las cuentas que señalaremos a continuación, estos materiales han de cumplir dos requisitos: a) Que sean susceptibles de almacenamiento; en caso contrario se consideraran gastos y como tal se contabilizaran en el grupo 6. b) Que no se considere inmovilizado para lo cual su ciclo de almacenamiento no ha de ser superior al periodo económico.
321.- Combustibles.	Materias energéticas susceptibles de almacenamiento. La compra de este material se cargará en la cuenta 602. (hemos de recordar que si no tuviera la cualidad de almacenar, se cargaría en la cuenta 628, Suministros.
322.- Repuestos.	Piezas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o maquinas en sustitución de otras semejantes. Se incluirán en esta cuenta las que tengan un ciclo de almacenamiento inferior a un año. Si el ciclo de almacenamiento fuera superior a un año, se considerarán inmovilizados y figurara en la cuenta 229, Otro Inmovilizado Material. Si no tiene la cualidad de almacenable se cargarán en la cuenta 622, Reparaciones y Conservación.
325.- Materiales Diversos.	Otros Materiales de Consumo que no han de incorporarse al producto fabricado. Está claro que aquí se encuadrarán otros materiales de consumo de carácter almacenable que no tengan cabida en el resto de cuentas de este tipo.
328.- Material de Oficina.	El destinado a la finalidad que indica su denominación, salvo que la empresa opte por considerar que el material de oficina adquirido durante el ejercicio es objeto de consumo del mismo. En este caso la contabilización se realizaría en la cuenta 629, Otros Servicios.
C) Elementos Componentes.	Ya sea como materia base sobre la que actuar o como componente a añadir en una de las fases del proceso, todas estas existencias formarán parte del producto final obtenido de la explotación. Las cuentas y definiciones de este tipo de materiales son las siguientes:
31.- Materias Primas.	Las que, mediante elaboración o transformación, se destinan a formar parte de los productos fabricados. La cuanta para la contabilización de la adquisición de este tipo de materiales es la 601. Compras de Materias Primas.
320.- Elementos y Conjuntos Incorporables.	Los fabricados normalmente fuera de la empresa y adquiridos por esta para incorporarlos a su producción sin someterlos a transformación. Las compras de este tipo de materiales se contabilizarán en la cuenta 602, Compras de otros

	aprovisionamientos, o en la 607, Trabajos realizados por otras empresas, según el caso.
D) Elementos Producto.	Se trata de todos aquellos materiales obtenidos del proceso productivo desarrollado por la empresa, incluyendo en esta definición tanto los productos finales objeto de venta como los derivados de la fabricación principal. Las cuentas y definiciones de esta clase de materiales son los siguientes:
33.- Productos en Curso.	Los que se encuentran en fase de formación o transformación en un centro de actividad al cierre del ejercicio y que no deben registrarse en las cuentas de productos semiterminados, subproductos, residuos y materiales recuperados.
34.-Productos Semitermin.	Los fabricados por la empresa y no destinados normalmente a su venta hasta tanto sean objeto de elaboración, incorporación o transformación posterior.
35.- Productos Terminados.	Los fabricados por la empresa y destinados al consumo final o a su utilización por otras empresas.
36.- Subproductos, Residuos y Materiales Recuperados.	Los subproductos son los de carácter secundario o accesorios de la fabricación principal. Los residuos son los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos y subproductos, siempre y vendidos. Los materiales recuperados son los que, por tener valor intrínseco, entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo.

1.3.3 Otras cuentas relacionadas con las existencias 61-69/ 71-79.

Pero debemos tener en cuenta otro conjunto de cuentas relacionadas con la valoración de las existencias como son las cuentas de los subgrupos 61,69,71 y 79.

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

Cuentas destinadas a registrar, al cierre de ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 30, 31 y 32 (mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos).

610. Variación de existencias de mercaderías

611. Variación de existencias de materias primas

612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES

Son correcciones valorativas por deterioro de carácter reversible en el inmovilizado intangible, material, las inversiones inmobiliarias, existencias, créditos de clientes etc.

693. Pérdidas por deterioro de existencias.

Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por el deterioro de carácter reversible en las existencias.

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

710. Variación de existencias de productos en curso 711. Variación de existencias de productos semiterminados 712. Variación de existencias de productos terminados 713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados

Cuentas destinadas a registrar, al cierre del ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales correspondientes a los subgrupos 33, 34, 35 y 36 (productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados).

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO

793. Reversión del deterioro de existencias 7930. Reversión del deterioro de productos terminados y en curso de fabricación 7931. Reversión del deterioro de mercaderías 7932. Reversión del deterioro de materias primas

7933. Reversión del deterioro de otros aprovisionamientos

1.4 *El control económico como criterio de consideración de los bienes como existencias.*

El Plan General de Contabilidad define las existencias 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».

Debido a la consideración de las existencias en la empresa, primero como gasto contable y posteriormente, si éstas trascienden un ejercicio económico, como activos, se ha de analizar cuándo se han de reconocer contablemente tanto los activos como los gastos e ingresos derivados de la enajenación de existencia por parte de una empresa.

Según el marco conceptual del PGC, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan las siguientes condiciones:

1. Se han transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica.
2. La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos.
3. El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad. Se aplicarán para ello las normas de valoración correspondientes a las existencias.
4. Es probable que la empresa reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

Por contraposición, 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 con fiabilidad. Conllevará, por tanto, el reconocimiento o incremento de un pasivo o la desaparición o disminución de un activo.

Si las existencias adquiridas no se han conseguido vender en el ciclo normal de la explotación de un ejercicio dado, han de regularizarse para ser consideradas activos corrientes.

En este caso, se han de aplicar los criterios de registro recogidos en el marco conceptual del PGC. En particular, en el caso de los activos, se han de reconocer en el balance cuando:

1. Sea probable la obtención a partir de las mismas de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro.
2. Sea posible su valoración con fiabilidad.

De lo expuesto anteriormente destaca la importancia del criterio de control económico para la consideración de determinados bienes como existencias, tal y como señala Vacas, Bonilla, Avilés (2007), debemos considerar también como existencias:

“Aquellos bienes del cual no se tiene la propiedad, pero sí el control económico, siempre y cuando permita a la empresa la obtención de beneficios o rendimientos económicos en el futuro. En este sentido y como norma general, debemos considerar los bienes como existencias en el momento en el cual tomamos el control del bien o derecho transmitido. En definitiva, la respuesta se encuentra al identificar quién asumiría las pérdidas del bien si

se quema, pierde o deteriora. El ente responsable es quien lo tiene, que registrar en sus existencias”

1.5 Situaciones especiales

1.5.1 Mercancía en tránsito, en depósito, en consignación y los contratos de futuros

Se puede plantear situaciones especiales relacionadas con la mercancía en tránsito, las mercancías en depósito, en consignación y los contratos de futuros¹.

Las mercancías en tránsito son aquellos bienes que ha comprado la empresa englobados dentro del Grupo 3 del Plan General de Contabilidad, de la cual dispone del documento jurídico correspondiente de posesión de las mismas pero aun físicamente no están en nuestro almacén. Por ejemplo, cuando las mercancías se encuentra siendo transportadas por avión o barco.

El problema aparece que si bien la compra de estos bienes debería registrarse en el momento en que jurídicamente la propiedad es nuestra. En el almacén de la empresa no debería registrarse hasta que la mercancía físicamente entra en la misma. Una posible solución a la divergencia planteada anteriormente podría ser utilizar como entrada en almacén en nuestro programa de gestión de un almacén ficticio (que podríamos denominar como almacén en tránsito) y cuando la mercancía entre realmente en el almacén real de la empresa llevar a cabo un traspaso de almacenes entre almacén ficticio y almacén real.

De esta forma se puede registrar la deuda reconocida y tener los inventarios realmente valorados con la diferencia de almacenes.

Respecto a las mercancías en depósito debemos considerar que son aquellas, que no siendo propiedad de la empresa, esta actúa como mero intermediario entre el propietario de la mercancía y el cliente de la misma. Su tratamiento debe estar condicionado a la importancia relativa que las mismas tengan para la empresa.

Así en los casos en que esta situación se produzca y pueda considerarse como extraordinaria podemos por tanto obviar su tratamiento pero en casos de que sea frecuente la alternativa que se presentaría sería similar a la anterior creando en nuestro programa de gestión un almacén ficticio que denominaríamos como mercancías en depósito, no obstante una consideración a tener en cuenta es el hecho de que al no existir ninguna relación contractual de carácter jurídico y de posesión estos movimientos no implican necesariamente asiento alguno en contabilidad financiera.

En este sentido debemos de considerar que nuestro programa de gestión permita el no pase automático de gestión a contabilidad en cuanto que no se produce ningún hecho relevante de movimiento de bienes ni servicios.

Otro aspecto que condiciona la consideración de un determinado bien como existencia es el hecho de aquellos bienes en régimen de consignación. Esta situación se da cuando una de las partes "consignador " de la mercancía cede los citados bienes a otra persona o entidad "consignatario" actuando este último como agente del consignador limitándose su responsabilidad al cuidado y protección de la misma hasta su transmisión a terceros. Por tanto la función de este último es de mero agente o intermediario, sin tener nunca la posesión pura jurídica de la mercancía y de esta forma la propiedad de la misma es del consignador.

Esto implica que en el caso del consignatario si quiere llevar un control actuaríamos de forma similar al caso de depósito de mercancía.

¹ Evidentemente toda esta problemática tiene sentido si los bienes objeto de tratamiento guardan alguna relación con el resto de bienes de la empresa y/o actividad de la empresa. En caso contrario serian considerados como algo extraordinario carente de tratamiento específico.

De esta forma en los casos analizados los almacenes que hemos denominado como almacén en tránsito, almacén en depósito y almacén de consignación son solamente almacenes de carácter informativo o de control interno pero que nunca serán utilizados para valorar los inventarios de la empresa en cuanto que jurídicamente el carácter de la mercancía no es de propiedad.

En cualquier de los casos anteriores, para que estos bienes pasen a formar parte del activo como existencias debemos seguir el criterio anteriormente expuesto sobre el carácter de control económico para su consideración como existencias.

1.5.2 Mercancías vendidas a plazo con reserva de propiedad

Existen otras situaciones en donde se plantean dificultades en identificar el cambio de propiedad, como es las mercancías vendidas a plazos, con reserva de la propiedad. En este caso la venta no supone un traspaso de la propiedad hasta que no se haya satisfecho la totalidad de la operación. No obstante, si existen suficientes garantías de cobro debe contabilizar la venta y la salida de existencias en el almacén, pero indicando tal circunstancia en la memoria.

1.5.3 Síntesis: Criterios a seguir para determinar los bienes como existencias

En síntesis, se puede decir que se incluyen en existencias:

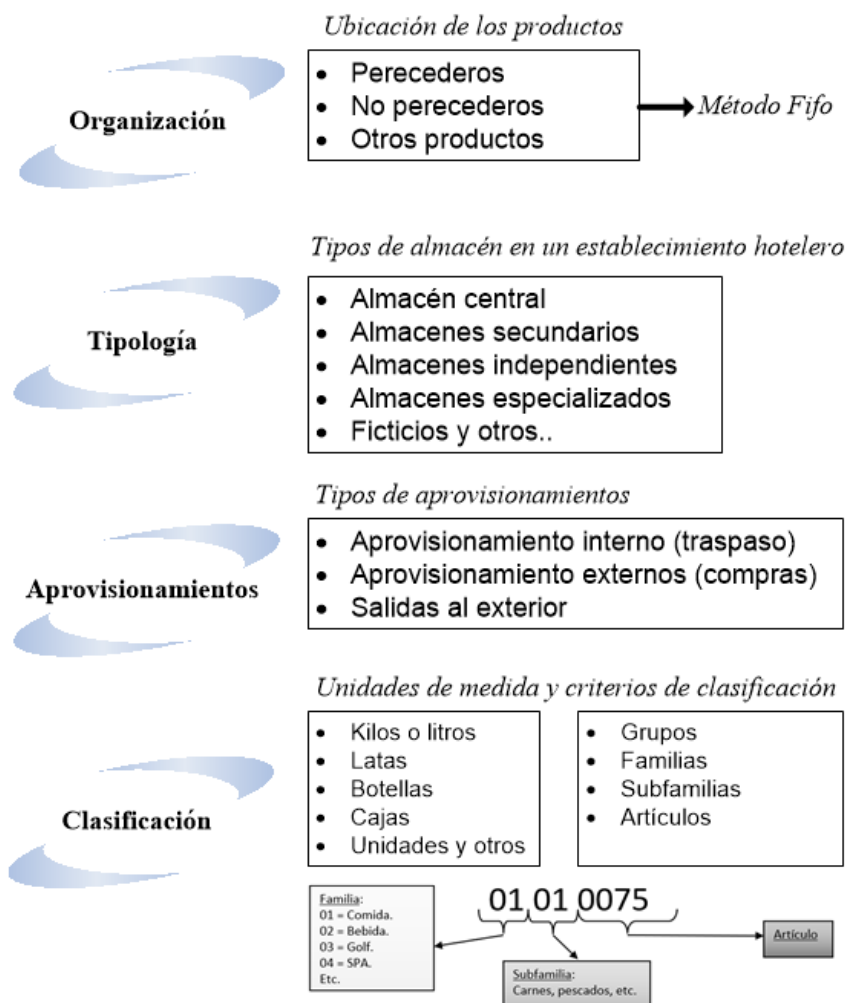
1. Los elementos que se encuentren físicamente en la empresa, con las siguientes excepciones:
 - Los recibidos en consignación.
 - Los recibidos en depósito.
 - Los que estén pendientes de aprobar su compra.
 - En general, se exceptuarán todos aquellos cuyos riesgos derivados de la propiedad no sean de la empresa
2. Los elementos 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 razón: almacenaje, reparación, procesamiento, etc.
5. Los que se encuentren en tránsito hacia un cliente que no se hayan transferido los riesgos.
6. Los que se encuentren en tránsito hacia la empresa y se hayan transferido los riesgos.

1.6 El control y gestión del almacén en las empresas de hostelería según el modelo USALI

Como estudiaremos con mayor profundidad en otro tema, el sistema contable USALI - ***Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (Sistema Uniforme de Cuentas para la Industria Hotelera)*** es una propuesta de sistema de información para el sector hotelero que contiene una serie de normas y criterios de valoración contable y de reportes tipo relacionado con el sector hotelero y cuyo objetivo principal es la elaboración y presentación de información contable de forma estandarizada, con especial énfasis en los resultados de las diversas unidades de producción que componen el hotel y como apoyo a la toma de decisiones.

En este sentido y respecto a la gestión y control de existencias el modelo USALI presenta una serie de criterios a seguir y que se presentan en el siguiente esquema.

El control y gestión del almacén según USALI



- La organización de los inventarios y criterio de valoración
- Tipologías de almacén existentes
- Tipos de aprovisionamientos
- Clasificación y codificación de los productos

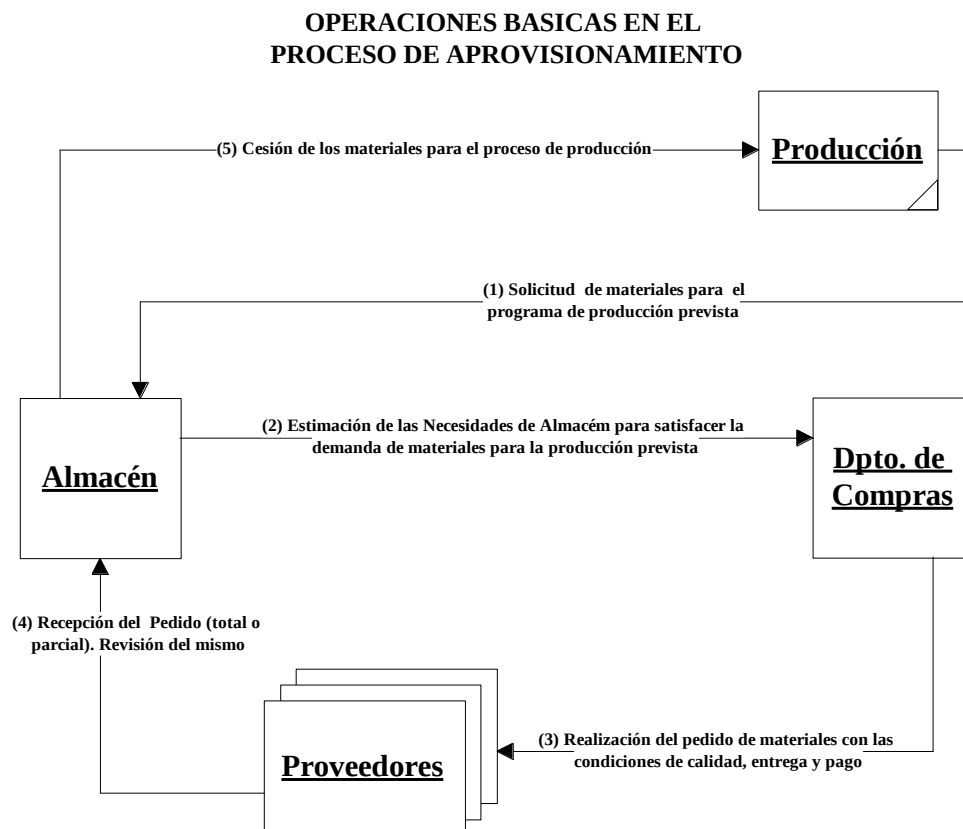
2 La función de aprovisionamientos

2.1 Aspectos Generales

La necesidad de aprovisionamiento en la empresa viene ocasionada por una serie de factores que pueden ser resumidos en:

- a) Variaciones estacionales de los precios.
- b) Rebajas en las compras en función del volumen adquirido.
- c) Incertidumbre tanto de la demanda de los productos que vende como del plazo de aprovisionamiento de los productos que compra, etc..

El ejercicio de la función de aprovisionamiento implica el desarrollo de una serie de actividades que de forma gráfica estarían representadas en el siguiente esquema:



Esquema 2 Operaciones básicas en el proceso de aprovisionamientos

De este esquema se desprenden cuatro actividades fundamentales en el proceso de aprovisionamiento:

- 1) Estimación de las necesidades de materiales para cada periodo.
- 2) Tramitación de los pedidos.
- 3) Recepción y Control de la calidad de los materiales.
- 4) Control de materiales.

La estimación de las necesidades de materiales, es responsabilidad del encargado de almacén en coordinación con el jefe de compras que en los casos de empresas pequeñas o medianas suelen estar unificadas en la misma persona.

Una vez estimada las necesidades de materiales, es necesario realizar la tramitación de los pedidos, donde se deberán fijar entre otras condiciones, las siguientes:

- a) Forma de pago, contado, letras, etc.. el momento de la entrega. Tipo de divisa pactado, etc..

- b) Plazo y forma de recepción de la mercancía (antes de y entrega global o escalonada)
- c) Condiciones del contrato, incoterms.

El siguiente paso es la recepción de la mercancía, es decir, la verificación y control de calidad de los materiales recibidos, procediendo a comparar con el pedido efectuado. Realizada la verificación correspondiente, pasan al almacén de suministros (o directamente al servicio utilizado, si este los ha solicitado), extendiendo el oportuno vale de recepción. La factura del proveedor una vez conformada por el servicio de compras, pasa a la sección de contabilidad, a fin de efectuar las anotaciones correspondientes.

El control de los materiales, implica la organización y registro de datos, por ejemplo, para que los materiales puedan salir de almacén de suministros es menester emplear el llamado vale de salida, firmado por el jefe del servicio utilizador; en algunas empresas, estos vales son establecidos por el departamento de planificación de la producción o incluso, si el control no es muy riguroso, por los mismos obrero que vayan a utilizar las materias primas.

Por tanto la gestión de stocks tiene por misión el asegurar de una manera continuada y en las mejores condiciones económicas posibles, la disponibilidad de materiales para atender debidamente el proceso productivo de la empresa. Una planificación y gestión correctas del almacén deben tener en cuenta en todo momento los siguientes puntos:

- Clasificación de los materiales por grupos o categorías para poder establecer un orden de preferencia respecto a los artículos que forman el almacén.
- El momento en que se debe cursar el pedido (punto de pedido)
- El volumen de pedido a efectuar (lote económico)

2.2 La responsabilidad de la función de aprovisionamiento. El Departamento de Compras y/o de Almacén

Tal y como hemos visto la función de aprovisionamiento que hemos estudiado se fundamenta en dos actividades fundamentales que son el proceso de adquisición o compra de esos bienes y la posesión de los mismos.

El proceso de adquisición o compras implica la responsabilidad sobre cuestiones tales como:

- Negociación de precios con los proveedores, es decir precio de adquisición. El precio de compra que se llega en la negociación exige ser normalizado, ya que las condiciones de compra y venta en aspectos de tanta importancia económica como los transportes, fletes, seguros, financiación, impuestos, etc, no quedan reflejados con precisión en los términos de los contrato de la mercancía principal, pudiendo representar en múltiples ocasiones un porcentaje importante de incremento sobre el coste inicial.
- Financiación de la compra, es decir intentar alcanzar el mejor acuerdo para las finanzas de la empresa.. Las negociaciones de las condiciones de pago comprende varios aspectos entre los que podemos destacar:
 - Modo de pago: Efectivo, letra, talón, etc.
 - Existencia de entrega escalonada de partidas y/o pagos a cuenta del pago definitivo.
 - Grado de elasticidad. Contado a recepción de factura, contado fin de mes de la recepción de la factura, etc. O rigidez (sistema 30, 60 o 90 días) del vencimiento.
 - Divisa escogida como moneda de cuenta para pagos en el extranjero.
- Sobre el volumen adquirido de bienes y sus calidades. La sección de compras debe plantear una estrategia de proveedores que asegure los abastecimientos con precios mínimos y calidad suficiente, no pudiendo sin autorización de la dirección de la empresa, obtener descuentos especiales por compras masivas superiores a las necesidades del consumo más el mantenimiento del stock de seguridad, ya que esta

política puede tener efectos económicos y financieros negativos. Todo ello implica la necesidad de establecer el volumen óptimo de cada pedido.

- Correcta organización de un sistema de información sobre precios, mercados, condiciones de fletes, relación de proveedores, etc.
- Garantizar el abastecimiento de los productos al mínimo coste y tiempo.

Por otro lado el proceso de posesión supone la responsabilidad de garantizar el abastecimiento de materiales en el lugar apropiado y el momento preciso para poder mantener el flujo continuo del sistema productivo, además del correcto mantenimiento y conservación de los bienes. Por tanto las responsabilidades derivadas de este proceso de posesión implican básicamente:

- Recibir e inspección de los bienes tanto en cantidad como en calidad. Para ciertos productos el control de calidad se efectúa a través de métodos estadísticos en los que se establece, a priori, una determinada tolerancia en el número de piezas o materiales defectuosos, controlando cada partida mediante la selección de una muestra adecuada e infiriendo a partir de esta, las cualidades del lote total. Existe el procedimiento conocido como calidad concertada que evita mantener el control de calidad de los materiales, por el cual el proveedor se compromete a enviar las mercancías que igualan o superan el nivel de calidad exigida (concertada). Si este supuesto no se cumpliera, el proveedor se compromete a pagar los daños y perjuicios ocasionados en los productos finales.
- Correcto control, clasificación y seguimiento de los bienes.
- Mantenimiento en condiciones óptimas de los bienes almacenables.
- En algunos casos también se debe asumir la responsabilidad de la gestión de los desechos, desperdicios, etc.

Dependiendo de la dimensión de la empresa y de la complejidad de su sistema de producción estas diversas e importantes funciones expuestas anteriormente se concentran en uno o varios departamentos. Así por ejemplo en empresas de dimensiones relativamente importantes y con un complejo sistema de producción (Refinarías, industrias químicas, etc.) suele existir un Departamento de Compras y un Departamento Almacén lo cuales si bien están íntimamente conectados distribuyen las funciones de aprovisionamiento entre ambos, concentrando normalmente el Departamento de Almacén la responsabilidad del estado de los bienes almacenados y asegurando la disponibilidad de los mismos en función de las necesidades de las diferentes áreas de la empresa. Respecto al Departamento de Compras este concentrara la responsabilidad del resto de actividades como son la del precio, calidad, etc de los bienes.

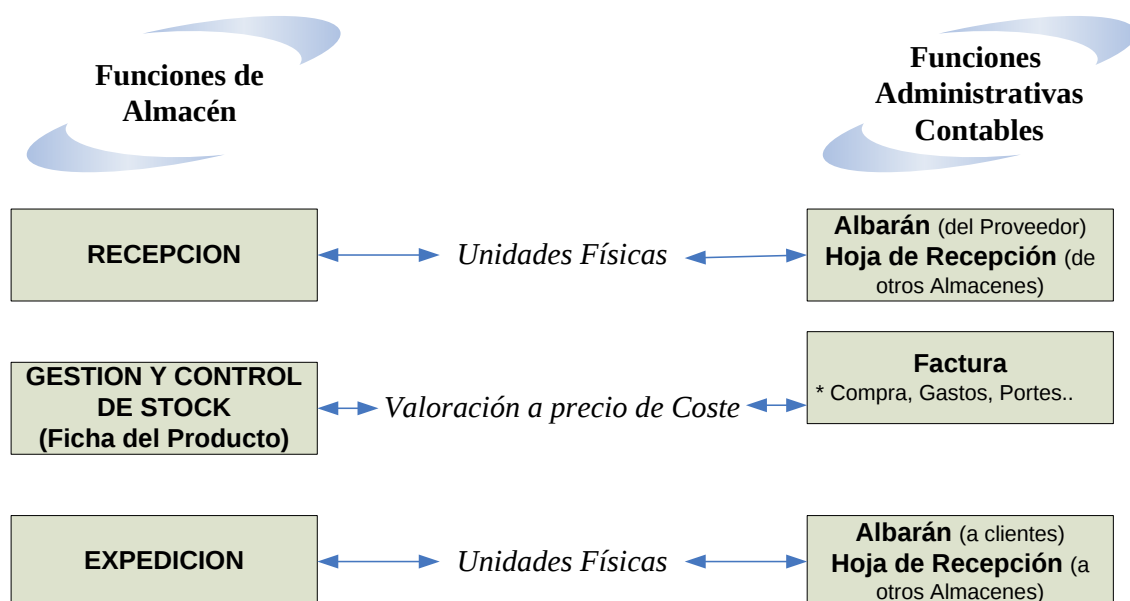
En otros casos es decir en empresas de menor dimensión suelen concentrarse la función de aprovisionamiento en un solo departamento bajo el nombre de Compras y/o Almacén.

2.3 Relación entre el Stock y los Documentos Administrativos

Vamos a intentar aproximarnos a como se produce el flujo de información y el intercambio de documentos en la práctica real entre el almacén y los departamentos comerciales y administrativos de la empresa.

El registro de entradas y salidas de mercancías en las fichas de almacén se hace partiendo de los albaranes de recepción y expedición; pero como las entradas se reflejan a precio de coste hay que tener en cuenta los precios aplicados en las facturas y los gastos imputados a cada artículo que figuran en otro documento (nota de gastos, carta de portes, etc.).

En el siguiente esquema representamos los distintos flujos de información y documentos, relacionando al mismo tiempo las funciones de almacén y las que realizan las secciones de administración y contabilidad.



Esquema 3 Flujos de información y documentos relacionados con el almacén y control de existencias

2.4 Otras cuestiones relacionadas con la función de aprovisionamientos. Factores determinantes en la localización de los almacenes

El tipo de almacén elegido dependerá de numerosos factores como son la naturaleza de los bienes que se pretende almacenar (si son perecederos, peligrosos, vulnerables, etc.), el lugar de su uso, su volumen y peso unitario, la unidad de cuenta, el espacio disponible y el espacio necesario, las necesidades de seguridad, el grado de rotación, etc.

En cuanto a su localización será función principalmente del tipo de almacén de que se trate. En el caso de los almacenes de fábrica, su situación estará relacionada con la disposición interna de la misma: el almacén de materias primas al comienzo de la línea de fabricación, el de productos semiterminados, entre las dos fases correspondientes, el de productos terminados al final del proceso.

Para el caso de los almacenes destinados a la distribución, cuya situación no está condicionada por la organización interna de la fábrica, ya que en general constituyen unidades autónomas, deberá determinarse su ubicación óptima en función de los núcleos de alimentación (si existiera más de una fábrica) y de los puntos principales de venta del producto. Un factor determinante en dicha ubicación será la valoración de los costos de transporte de las diferentes alternativas estudiadas.

2.5 Los costes asociados a la función de aprovisionamientos

Cómo se puede intuir el desarrollo de estas actividades vinculadas con la función de aprovisionamiento y el mantenimiento de stock implican la aparición de una serie de costes de diversa naturaleza y comportamiento entre los que podemos destacar:

1. Costes de transportes y fletes necesarios para posicionar el material en almacén.
2. Costes de mano de obra. Gastos de recepción, manipulación, mantenimiento, administrativo, etc.
3. Costes Financieros. Volumen y costo del capital inmovilizado en el stock (tipo de interés efectivamente pagado o coste de oportunidad derivado de los ingresos perdidos, si se hubiera invertido dicho capital en usos alternativos).
4. Coste de arrendamiento o depreciación del edificio destinado almacén y servicio y mantenimiento del mismo (iluminación, calefacción, etc.)
5. Seguros e impuestos.
6. Mermas y pérdidas por envejecimiento físicos de los bienes almacenados
7. Envejecimiento técnico de los productos. Etc.

Así parte de estos costes pueden ser clasificados como fijos e independientes de la cantidad y naturaleza de los bienes almacenables. Estos aparecen como consecuencia de la mera existencia en almacén (seguros, vigilancia, limpieza, mantenimiento, etc).

Otra parte de los costes de esta función de almacenamiento están directamente vinculados a la naturaleza de los bienes y la cantidad de los mismos almacenados (p.e exigencias de conservación, obsolescencia, etc) y por tanto pueden ser clasificados como variables.

Pero uno de los problemas principales de estos costes de almacenamiento no sólo es su evaluación o estimación sino también el establecimiento de un criterio de reparto entre los diversos bienes. Debemos tener en cuenta que gran parte de estos costes de aprovisionamiento tienen también una característica coincidente y es que suelen ser costes comunes es decir de difícil identificación con un determinado bien. Piénsese en la amortización del almacén, los costes de seguridad del almacén, o los fletes de transportes asociados a una variedad de mercancía.

Al respecto podemos adelantar que los criterios seguidos para el reparto de los costes comunes de aprovisionamiento suelen seguir mayoritariamente en la práctica empresarial dos tratamientos:

1. Analizar las peculiaridades vinculadas con el almacenamiento de cada uno de los materiales, tiempo de permanencia, volumen ocupado, tipo de materia prima, cuidados necesarios, etc, calculando en consecuencia el coste de posesión que le corresponde soportar.
2. Repartir uniformemente los costes totales de posesión entre los diferentes materiales, en función de alguna clave de distribución: valor, peso, volumen, etc. Evidentemente este procedimiento es más sencillo que el anterior, sin embargo sólo es aplicable cuando las distintas materias primas son similares, en caso de existir grandes disparidades, resulta más aconsejable emplear el primero.

Ambas cuestiones tanto la valoración o estimación del coste de aprovisionamiento como su reparto será objeto de tratamiento en este tema.

3 Determinación del valor de entrada y salida de almacén

3.1 Introducción

De lo expuesto anteriormente se fundamenta que la correcta valoración de los movimientos de los elementos inventariables es un aspecto de suma importancia para valorar los consumos de materias primas y otros elementos que formarán parte del coste de los productos.

Por tanto resulta de especial interés centrar nuestra atención en la determinación de los diferentes componentes que conforman el coste de estos bienes.

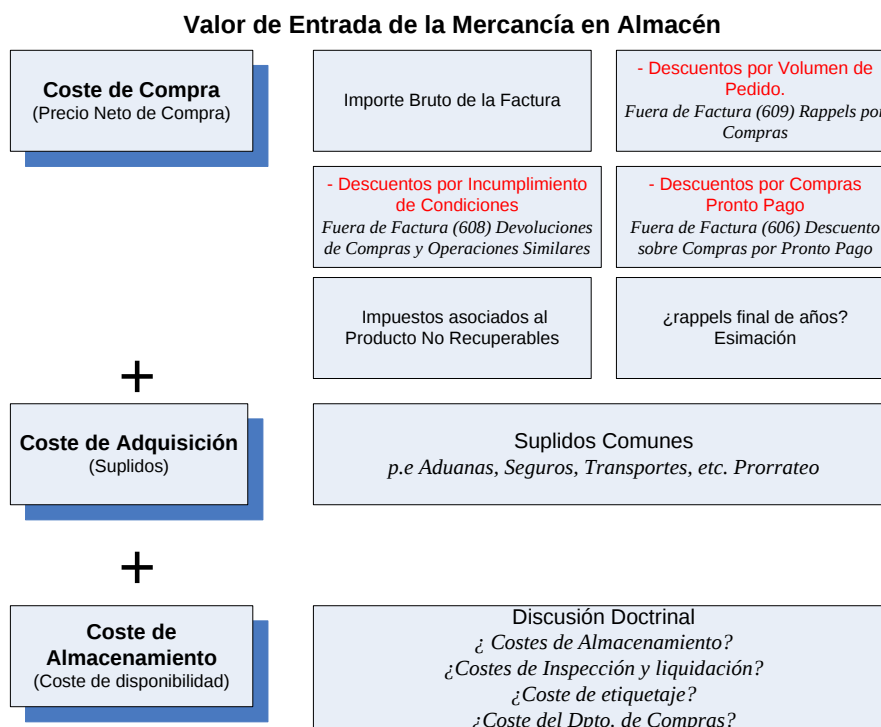
Existen básicamente tres enfoques doctrinales en lo que respecta a la determinación del coste de compra de los materiales, especialmente de los directos, y que son:

- Coste de compra. Comprende el importe neto de acuerdo con la factura del proveedor. Este criterio resulta adecuado cuando los materiales se han adquirido franco almacén del comprador, en cuyo caso los gastos de transportes son por cuenta del proveedor. El precio de coste de los materiales debe incluir todos aquellos conceptos que vayan a dar una medida exacta que configure las operaciones realizadas por la empresa en su función de aprovisionamientos. Por tanto el precio de adquisición de los materiales, estará formado por:
 1. El importe neto de la compra que vendrá dado por el importe pactado con el proveedor menos, los descuentos, bonificaciones y rebajas que se incluyen en la propia factura.
 2. Los impuestos a cargo del comprador, tales como IVA/IGIC no recuperables y en su caso los derechos arancelarios de importación.
- Coste de los materiales en almacén. Incluye todos los gastos hasta la puesta en almacén de los materiales comprados, este criterio está en consonancia con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, se valorarán al precio de adquisición el cual comprenderá 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.
- Coste completo de aprovisionamiento. Según algunos autores, los materiales deben valorarse a la entrada del almacén al coste total de la función de aprovisionamiento, es decir, añadiendo al coste en almacén los costes inherentes a la sección de aprovisionamientos o de compra.

Este último criterio es el que se aplica con carácter general en el proceso de valoración del producto. De esta forma se puede decir que el coste total de compra está formado por la siguiente ecuación:

$$\text{Coste Total de Compra} = \text{Costes Directos de Compras} + \text{Costes Indirectos de Compras}$$

De forma esquemática, por tanto, el coste de adquisición y disponibilidad quedará configurado como:



Esquema 4 Valor de entrada de la mercancía en almacén

Es de destacar que la obtención del precio de coste a partir de los conceptos anteriores es difícil de realizar en la modalidad normal de operación, ya que el cálculo de los gastos adicionales suele necesitar bastante tiempo, por lo que será preciso calcularlo sobre la estimación anticipada de los gastos y posteriormente corregirlo.

Según la profesora Iruretagoyena, es bastante frecuente que en un proceso se consuman materias primas, que sin embargo su significado económico, dentro del volumen global del proceso, es muy escaso. Como ejemplo de las mismas podríamos citar: las grapas que sujetan las hojas de las revistas en una editorial, el hilo que cose en una fábrica de piel o la cola que pega las etiquetas en una embotelladora. Estas materias primas de escasa relevancia, que suelen denominarse materias auxiliares, no precisan de un tratamiento contable tan profundo y detallado como exigen otras materias primas de mayor importancia. Pueden tratarse, contablemente, de forma común con otra serie de materias también de poca relevancia, evitándose así el tener que realizar cálculos excesivos para llegar a conocer su coste.

3.2 Coste de Compra, Precio Neto de Factura o Importe Neto de la Factura

Está formado básicamente por el precio de compra unitario de los bienes inventariables por el número de unidades adquiridas. A lo anterior tendremos que deducir todos los descuentos, bonificaciones y rebajas de carácter comercial y financiero. También debemos de deducir una serie de conceptos como son las subvenciones (p.e. Ref Canario). De aquí obtendremos el importe neto de compra.

En esta línea debemos señalar que los descuentos de carácter financiero deben considerarse como menor importe del precio de compra.

Otro aspecto también que debemos considerar es que todos los impuestos de carácter recuperable como son el de valor añadido, IVA y su equivalente canario IGIC, no deban formar parte del coste de los bienes inventariables.

El gran problema y duda lo plantean los rappels de final de año y es donde se produce controversia entre los diferentes tratadistas. Este tipo de descuentos es de carácter comercial pero que se derivan de los pactos entre proveedor y cliente si se alcanzan una

serie de objetivos (normalmente volumen de compras anuales). Esto implica un cierto grado de incertidumbre.

Bien es cierto que en algunos sectores, como puede ser alimentación, son de vital importancia a la hora de la determinación de las mejores ofertas, y condicionan de forma determinante la política comercial de la empresa.

Evidentemente cualquier pronunciamiento sobre su consideración o no en la determinación del coste de compra está condicionado a la importancia que en la empresa suponga este tipo de descuento y si es necesario se lleva a cabo una estimación de los mismos.

3.3 Costes de Adquisición y principales incoterms.

3.3.1 Los costes de adquisición y su tratamiento

En este apartado se incluyen todos aquellos costes derivados de la compra de la mercancía, en especial y como más representativos podemos señalar los costes de transportes, seguros, fletes y derechos arancelarios.

Siguiendo a la profesora Dópico, las entradas de productos en almacén se realizan al precio de compra, establecido de forma unitaria para cada tipo de material. Este precio de compra comprende:

- Precio de compra en origen, establecido en la factura.
- Los gastos de compra y entrega de la mercancía, gastos de transportes, comisiones,, etc..
- y en algunos casos, dependiendo de la doctrina se incluyen una parte de las cargas indirectas que se refieren al conjunto de aprovisionamientos, como son los de recepción, inspección, etc..
- Con respecto a los descuentos sobre compras, no se consideran menor importe de la compra aquellos que no se conocen en el momento compra. Los rappels de final de año o rebajas por incumplimiento, bonificaciones, etc., se deducen como un menor importe de compra.

3.3.2 Principales Incoterms

El precio de compra a que se llegue en la negociación necesita una normalización ya que las condiciones de compra y venta en aspectos de tanta importancia económica como el transporte, flete, seguro, financiación e impuestos no quedan reflejados con precisión en los términos de contrato de la mercancía principal, pudiendo representar en múltiples ocasiones, un importante porcentaje de incremento sobre el coste inicial. Cuando se trata de transacciones realizadas en el comercio internacional, a estas diferencias se suman el importe de los aranceles de aduanas y el impuesto de compensaciones de gravámenes interiores para conocer el coste verdadero de adquisición de las mercancías al momento de ponerse a disposición de los usuarios internos de las empresa, es decir, el precio de coste de las mercancías situadas en el almacén propio.

Este tipo de costes de adquisición están íntimamente relacionados con las condiciones internacionales surgidas en el comercio nacional e internacional dieron lugar a la aparición de los Incoterms, que son reglas de la International Chamber of Commerce Trade terms, que tienen por objeto normalizar con precisión los derechos y obligaciones de los contratos de las compraventas internacionales y que por extensión son utilizadas igualmente dentro del comercio nacional.

Los incoterms hacen referencia al momento en que el comprador adquiere la propiedad de la mercancía y por tanto corre a su cargo el cuidado de la misma y los costes derivados de lo anterior.

En este sentido hay que señalar dos aspectos fundamentales:

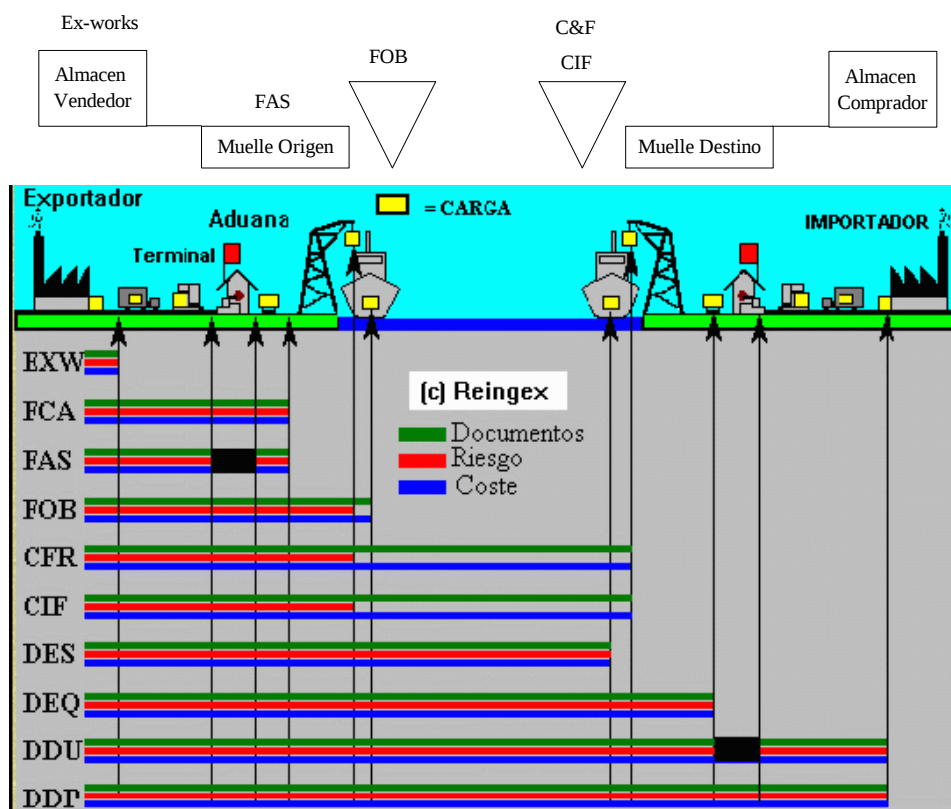
- **LOS INCOTERMS REGULAN:**

- La distribución de documentos.
- Las condiciones de entrega de la mercancía.
- La distribución de costes de la operación.
- La distribución de riesgos de la operación.

- **LOS INCOTERMS NO REGULAN:**

- La legislación aplicable a los puntos no reflejados en los Incoterms.
- La forma de pago de la operación.

Señalar que los incoterms son el conjunto de reglas establecidas por la Cámara de Comercio Internacional relativas al despacho de la mercancía; es decir a la fijación del lugar donde el vendedor queda obligado a situar la mercancía por su cuenta, así como la fijación de los gastos y la transmisión del riesgo de la operación. Los más usuales son seis:



Esquema 5 Resumen de los principales Incoterms

Este esquema resume de forma más o menos completa el funcionamiento de los principales incoterms².

EXW (Ex-works):	El comprador se hace cargo de la mercancía en el almacén del vendedor y por tanto correrá con los gastos y riesgos de su carga, transporte (marítimo, aéreo o terrestre) y descarga hasta su almacén. Este es el término o condición que menos obligaciones supone al vendedor, ya que su responsabilidad se limita a proporcionar en su establecimiento la mercancía al comprador. De esta forma el vendedor se obliga a entregar la mercancía debidamente embalada y especificada con sus documentos necesarios, en su fábrica o almacén, transmitiéndose desde ese momento los riesgos desde el momento de su puesta a disposición en ese lugar. El comprador deberá preocuparse el transporte y sufragará los gastos de obtención de la documentación. Obligaciones: • Vendedor: poner la mercancía a disposición del comprador, en su establecimiento. Esta cláusula representa la mínima obligación para el vendedor.
------------------------	---

² <http://www.reingex.com/guia/ginco.htm>

	Comprador: elegir el modo de transporte y soportar el costo y el riesgo inherente al transporte de la mercancía.
EX SHIP (Sobre buque):	En el puerto de destino, por la que el vendedor colocará las mercancías sobre el buque indicando el puerto de destino, transmitiéndose allí los riesgos de la cosa.
FCA (Free Carrier):	Las obligaciones del vendedor se limitan a entregar la mercancía al transportista elegido por el comprador en el lugar convenido en el contrato. Una vez situadas las mercancías en el vehículo, aeronave o nave elegida el comprador debe correr con el resto de gastos (incluido el transporte a partir de ese punto). Obligaciones: - Vendedor: entregar la mercancía al transportista designado por el comprador, en el lugar convenido. Los derechos y formalidades de exportación son a su cargo. - Comprador: elegir el modo de transporte y el transportista. Sufragar todos los gastos y soportar todos los riesgos de la mercancía desde el momento en que el transportista se hace cargo de la mercancía en el lugar convenido.
FAS (Free Alongside Ship):	Las obligaciones del vendedor finalizan cuando las mercancías han sido puestas, como el término indica, al costado del buque, es decir en el muelle. El comprador deberá hacerse cargo de las mercancías en ese momento, incluyendo las gestiones para la exportación de la misma, contratar el barco, etc. Así pues el vendedor se obliga a entregar la mercancía debidamente embalada y con la documentación necesaria para su transporte, al costado del buque convenido en el contrato, transmitiendo a partir de ese momento los riesgos al comprador. Obligaciones: - Vendedor: colocar la mercancía al costado del buque en el lugar designado por el comprador en el puerto de embarque convenido. A petición del comprador, deberá prestar todo tipo de ayuda para la obtención de las autorizaciones necesarias para la exportación de la mercancía. - Comprador: elegir la naviera y facilitar el nombre del buque al vendedor. Pagar el flete y soportar todo tipo de riesgo desde el momento en que el vendedor la ha colocado al costado del buque. Obtener las licencias necesarias para la exportación e importación.
FOB (Free On Board):	En esta ocasión el vendedor está obligado a entregar la mercancía a bordo del barco, corriendo con los gastos, tasas y derechos exigidos para la exportación y carga. El comprador será el que flete el buque y pague el transporte hasta su almacén. Es decir el contrato queda cumplido situando las mercancías sobre el camión, barco, tren, avión etc.. Desde ese momento queda hecha la entrega y se produce la transmisión de la propiedad y de los riesgos al comprador. El adquiriente debe atender al transporte y al seguro, aunque también puede comisionar al vendedor para que concierte los contratos de transporte y seguro por su cuenta. Obligaciones: - Vendedor: colocar la mercancía a bordo del buque elegido por el comprador en el puerto de embarque convenido. Diligenciar por su cuenta todas las formalidades relativas a la exportación. - Comprador: designar y reservar el buque y correr con los gastos de transporte y los riesgos inherentes a la mercancía desde que ésta haya traspasado la borda del buque.
CFR (Cost & Freight):	El vendedor se hace cargo de las mercancías y de los gastos asociados hasta que las mismas se encuentren en el puerto de destino convenido (del comprador), siendo el vendedor el que elige, fleta y paga el buque. Obligaciones: - Vendedor: contratar el buque, siendo por su cuenta el flete, la carga y las formalidades de exportación hasta el punto de destino. - Comprador: soportar cualquier gasto adicional y el riesgo de pérdida o deterioro de la mercancía desde el momento en que la misma ha traspasado la borda del buque.
CFR (Cost & Freight):	El vendedor se hace cargo de las mercancías y de los gastos asociados hasta que las mismas se encuentren en el puerto de destino convenido (del comprador), siendo el vendedor el que elige, fleta y paga el buque.

CIF (Cost, Insurance and Freight):	Es igual que el anterior pero el vendedor debe contratar un seguro marítimo que ampare los riesgos de pérdida y/o daño de las mercancías durante el transporte. Es decir el vendedor ha de situar los productos sobre el camión, barco, tren o aeropuerto, y además concertar el transporte y el seguro de la mercancía, incluyendo en el precio de venta los gastos de traslado y seguro. La venta se considera consumada en el punto de embarque, porque los productos viajan por cuenta del comprador, quien ha de soportar los riesgos del transporte y de la descarga. Obligaciones: • Vendedor: todas las obligaciones de la cláusula anterior más la adicional de suscribir, por su cuenta, una póliza de seguro de transporte de la mercancía por un importe mínimo del 110% de su valor. • Comprador: aunque es el vendedor el que contrata y paga el seguro, la mercancía viaja a riesgo del comprador, quien es el beneficiario de la póliza, bien por designación directa, bien por el carácter transferible de la misma.
CPT (Carriage Paid To):	En este caso, el vendedor elige al transportista (marítimo, aéreo o terrestre) y paga los gastos de transporte hasta el lugar de destino acordado, sin embargo la transferencia de la propiedad (de riesgos) se produce en el momento en que se entrega la mercancía al transportista. Obligaciones: • Vendedor: contratar y pagar el transporte de la mercancía hasta el lugar de destino convenido. Diligenciar las formalidades necesarias para la exportación • Comprador: soportar todo riesgo inherente a la mercancía desde el momento en que el vendedor la entrega al primer transportista. Correr con cualquier gasto adicional (carga, descarga, etc.)
CIP (Carriage and Insurance Paid to):	Idéntico que el anterior salvo que el vendedor está obligado a contratar un seguro para las mercancías. Obligaciones: • Vendedor: similares a las de la cláusula anterior, con la adicional de suscribir por su cuenta una póliza de seguro de transporte de la mercancía por un importe mínimo del 110% de su valor. • Comprador: las mismas que las de la cláusula anterior. Conviene que el vendedor y el comprador se pongan previamente de acuerdo sobre la extensión del seguro.
DAF (Delivered At Frontier):	Entrega en frontera. Se emplea sólo en el caso de que el medio de transporte sea terrestre o aéreo y el vendedor asume los gastos y riesgos hasta la frontera del país destino. Obligaciones: • Vendedor: contratar y pagar el transporte de la mercancía hasta la frontera. Diligenciar los trámites de exportación. • Comprador: soportar todo tipo de riesgo inherente a la mercancía desde el momento en que esta ha sido puesta a su disposición en el lugar convenido en frontera.
DES (Delivered Ex Ship):	Entrega sobre buque indicando puerto de destino convenido. La transferencia de riesgos y gastos se produce a bordo del buque en el muelle de destino. Sólo marítimo. Obligaciones: • Vendedor: contratar el buque, pagar el flete y soportar todos los riesgos de la mercancía durante el viaje por mar. • Comprador: asumir los gastos y riesgos inherentes a la mercancía a bordo del buque, desde el momento en que éste ha llegado al punto usual de descarga en el puerto.
DEQ (Delivered Ex Quay):	Entrega sobre muelle indicando puerto de destino convenido. Sólo marítimo. Similar al anterior la transferencia se produce en el muelle convenido, corriendo a cargo del vendedor los trámites y costos de la importación. Obligaciones: • Vendedor: poner la mercancía a disposición del comprador sobre muelle, en el puerto convenido, libre de gastos y riesgos. Diligenciar los trámites de exportación e importación, siendo de su cuenta los derechos e impuestos exigibles.

	Comprador: soportar todos los riesgos inherentes a la mercancía desde el mismo momento en que el vendedor la ha puesto a su disposición, en el muelle del puerto de destino convenido.
DDU (Delivered Duty Unpaid):	Entrega derechos no pagados indicando lugar de destino convenido. Todo tipo. Obligaciones: - Vendedor: poner la mercancía, por su cuenta, a disposición del comprador en el lugar de destino convenido en el país importador, y satisfacer los gastos de transporte, incluida la descarga. - Comprador: correr con los riesgos de la mercancía desde el momento en que el vendedor la ha puesto a su disposición en el lugar de destino convenido. Diligenciar el despacho de Aduana, siendo de su cuenta los derechos e impuestos correspondientes.
DDP (Delivered Duty Paid):	Entrega derechos pagados indicando lugar de destino convenido. Todo tipo. Obligaciones: - Vendedor: soportar las mismas obligaciones de la cláusula anterior, añadiendo la de despachar la mercancía en la Aduana y pagar los derechos e impuestos correspondientes a la exportación e importación. - Comprador: soportar los riesgos inherentes a la mercancía a partir del momento en que tiene lugar la entrega de la misma en el punto convenido. Esta cláusula representa la mínima obligación para el comprador.

3.4 Costes de Almacenamiento o de Posesión

Bajo este concepto hemos intentado agrupar todos aquellos costes que los bienes objeto de análisis ocasionan, como por ejemplo los costes de inspección, etiquetaje y recepción de la mercancía, costes derivados de la búsqueda de la mejor oferta y relacionados con la función del departamento de compras, costes de almacenamiento (p.e derivados de tener cámaras específicas para su tratamientos), etc.. Concretamente podemos señalar que este tipo de costes derivan de:

- Del hecho mismo de un almacén mantenido en estado de utilización, es decir, alquiler, gastos de conservación, seguridad, refrigeración, etc., de carácter fijo.
- Los que depende de la naturaleza y cantidad de los materiales almacenados, de una parte, de la duración de la permanencia de estos artículos en el almacén, por otra: riesgos de deterioro físico, riesgos de obsolescencia, necesidad de cuidados en ciertos casos, etc.
- También suelen incluirse dentro de esta categoría los costes derivados de la administración y gestión de los pedidos.

En esta línea nos encontramos una vez más con una discusión doctrinal aún no resuelta respecto a la consideración de los mismos como mayor coste de los bienes. Una vez más no existe una regla general todo depende del caso concreto objeto de estudio y de la política comercial y de costes asumida por la empresa. Cualquier determinación al respecto es perfectamente válida siempre y cuando la misma este avalada por un exhaustivo estudio y análisis.

El coste de posesión está formado por una serie de elementos que se derivan de la propia existencia del almacén, por ejemplo: calefacción, refrigeración, seguro, etc.. Normalmente es un coste fijo independientemente del volumen de materias primas y formado por otros elementos que sí se dan en función de una serie de características de las materias primas almacenadas: naturaleza, volumen de elementos almacenados, obsolescencia, coste financiero de elementos de almacén, etc..

3.5 El reparto de los costes indirectos de compras, adquisición y aprovisionamientos

Un grave problema asociado especialmente a esta última categoría de costes de los materiales, es decir a los costes de adquisición y aprovisionamientos es que estos normalmente no se conozcan su importe a asignar en el momento de la compra lo que

implica un importante problema en la determinación del cálculo del coste de compra de los materiales.

En la práctica empresarial se vienen tomando dos soluciones para el problema citado:

1. Efectuar una estimación del importe de los costes indirectos de compra que comporta cada pedido, basado en un análisis de los datos históricos de la empresa, imputando este coste estimado en el momento de la entrada de las materias primas en almacén. Una de las formas más habituales consiste en aplicar un porcentaje predeterminado en todas las facturas de compra en concepto de costes indirectos de compra. Al final del periodo cuando se disponga de los datos reales, se comparará esta cifra con la cuantía imputada a los pedidos, la diferencia que resulte, ya sea positiva o negativa, se llevará directamente a la cuenta de resultados. Evidentemente si la diferencia es importante conviene estudiar sus causas, si se debe a una mala estimación, en algunos casos puede ser conveniente corregir el coste de compra de los materiales, con el fin de tener una información más ajustada a la realidad.
2. Esperar hasta que se conozcan los costes reales, imputando posteriormente su importe entre los distintos pedidos recibidos en el periodo, de conformidad con alguna clave de distribución. Este método además de retrasar la obtención de resultados parciales hasta el final del periodo, no asegura tampoco un cálculo más exacto.

De los comentarios realizados anteriormente podemos manifestarnos que es preferible el primer método mencionado, pues permite además tener una cifra de referencia estimada para los costes de compra.

3.6 Diferencias doctrinales

Hay distintos enfoques doctrinales en lo que respecta a la determinación del coste de compras de los materias primas y auxiliares (Alvarez López, Cap.8). De forma resumida los distintos criterios utilizados son:

- Según el PGC señala que las existencias se valorarán al precio de adquisición (o de mercado si fuera menor). Indica también que el precio de adquisición comprenderá el consignado en factura más todos los gastos adicionales hasta que la mercancía se halle en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc..
- Según el Plan Contable Francés los materiales deben entrar en inventario permanente al coste total de la función de aprovisionamiento, es decir, añadiendo al coste de almacén las cargas inherentes a la sección de suministros.

Según Alvarez López no parece correcta esta forma de operar, pues implica un almacenamiento de gastos. Con este criterio, el beneficio es mayor, debido a la sobrevaloración de existencias, lo que puede resultar peligroso para la empresa. Pero el responsable de la empresa debe escoger el criterio que mejor se adapte a los objetivos que desee alcanzar.

Otros autores consideran que los descuentos y rebajas en factura o bien los obtenidos inmediatamente recibida esta por defecto de calidad, incumplimiento de plazos, etc.. determinan el importe neto de compra. Los demás descuentos no suelen modificar el coste como pueden ser:

- a) Descuentos por alcanzar cierto volumen de compras durante el ejercicio: no sería posible deducirlos del coste de cada compra, pues cuando se conocen suelen ser al final del periodo y no sería lógico modificar todos los costes anteriores. Estos descuentos se abonan a Rappels por Compras.
- b) Descuentos de carácter financiero o por pronto pago; corresponden a la sección de tesorería, la cual puede anticipar el pago si tiene fondos disponibles a fin de lucrarse con la diferencia.

Por otro lado en el momento de la compra se conoce el precio de compra y los costes habituales, pero no ocurre lo mismo con los costes de aprovisionamiento. Para resolver este problema se pueden utilizar dos soluciones:

1. Estimar un importe del coste de aprovisionamiento relativo a cada pedido. ¿Cómo se hace? Pues en base a datos históricos y a estimaciones estadísticas. Estimando de algunas formas anteriores el coste previsto de aprovisionamiento, se añade al precio de compra para calcular el coste de entrada de las materias primas en almacén. Una de las formas prácticas consiste en calcular un porcentaje predeterminado de todas las facturas y la suma de todos estos porcentajes será el coste de aprovisionamiento. Llegado el momento en el que conozcamos el coste de aprovisionamiento tendremos que confrontarlo con el coste imputado en base a esos porcentajes. La diferencia entre un importe y otro se llevara directamente a la cuenta de resultados. Es evidentemente que si la diferencia es muy grande, lo primero que hay que hacer, a efectos de control, será un análisis de las causas que lo han determinado (mermas muy altas, etc.). si esto ocurre puede ser conveniente rectificar el precio de compra a efectos de conseguir una información más veraz de un importe de coste de compra, cual es el coste de materias primas en almacén.
2. Otra forma de actuar consiste en esperar hasta el final del periodo en el que ya se conoce el importe de los costes de aprovisionamientos y distribuirlos entre los distintos pedidos. Para ello es necesario realizar un reparto basado en criterios subjetivos (claves de distribución), por ejemplo, nº de artículos de cada pedido, etc. Sin embargo esta solución presenta los siguientes inconvenientes:
 - a. No asegura un cálculo del coste más exacto ni más veraz.
 - b. No retrasa el conocimiento de la información relativa al coste de entrada de los elementos almacenados.

Como puede observarse es más recomendable el primer método (estimar un importe del coste de aprovisionamiento relativo a cada pedido), pues permite tener una cifra de referencia para los costes de aprovisionamiento y, además, nos obliga a hacer estimaciones previas, que a través del análisis del coste de otros ejercicios nos permite ajustar dentro de unos determinados límites un importante centro de costes de la empresa.

Para finalizar decir que el coste de entrada en almacén de las materias primas vienen determinado por dos magnitudes:

- El precio de compra: el consignado en factura.
- El coste de adquisición: el cual está formado a su vez por:
 - a. El coste de aprovisionamiento: incluye los costes relativos al control y recepción de las materias primas.
 - b. Los costes de compra: incluye los costes relativos al transporte de materias primas, derechos de adunas, corretaje, etc..

3.7 Determinación del valor de salida de los bienes en almacén

3.7.1 Métodos de valoración de las salidas

La valoración de salida de los materiales se plantea como consecuencia de:

- a) Los diferentes precios de adquisición de cada una de las distintas partidas que han entrado en el almacén.
- b) La valoración de los consumos en el proceso productivo.
- c) El valor de las existencias finales.
- d) Su incidencia en el proceso contable.

El coste de salida de almacén es igual al coste de compra, anteriormente calculado, más los costes derivados del almacenamiento de tales materiales, que en ocasiones, se denomina coste de posesión.

Normalmente suelen presentarse a lo largo del tiempo diferentes costes de entrada de la mercancía en el almacén, bien por fluctuación de los precios de compra, de los costes adicionales asignados a cada material o por ambas circunstancias. Todo ello hace que sea necesario el establecimiento de criterios que permita establecer el valor de salida de la mercancía en almacén.

3.7.2 Valoración de los bienes devueltos.

Los materiales que no reúnen las condiciones estipuladas con el suministrador se detectan generalmente en la recepción y comprobación física que precede a su almacenamiento. Por tanto el criterio de valoración de estos materiales, que no han sido almacenados por el comprador, será su coste directo.

Si el suministrador se hace cargo de los costes adicionales de los materiales devueltos, en la contabilidad externa el comprador registrará entre sus ingresos el importe de la compensación que reciba del proveedor. Por su parte en su contabilidad interna podrá optar entre tratar esta compensación como:

1. Ingreso del ejercicio.
2. Menor coste indirecto del resto de los materiales homogéneos almacenados y recibidos juntos con los que dan lugar a la devolución.
3. Menor coste general de aprovisionamiento, dependiendo del origen de dichos costes adicionales.

Por el contrario, si el comprador ha de soportar estas cargas, los costes adicionales de los materiales rechazados han de repartirse entre los materiales aceptados, o bien han de aumentar los costes generales de aprovisionamiento, según su origen.

3.8 Las diferencias de inventario (roturas, mermas robos, etc). Desechos, desperdicios y residuos

3.8.1 Introducción

Las materias primas una vez, una vez entregadas por los proveedores, pueden experimentar mermas o disminuciones de valor en la medida en que van atravesando distintas fases del proceso productivo. (Iruretagoyena).

Durante la recepción y control pueden sufrir deterioros irreparables (roturas de cristales, por ejemplo); durante su almacenaje, por defectos en la conservación, pueden disminuir la cantidad o calidad de las materias almacenadas (por ejemplo humedad en sacos de harina); incluso dentro del proceso de fabricación, pueden producirse mermas en las cantidades incorporables al producto (por ejemplo, por avería en la máquina, se produce un retraso en la actividad y, como consecuencia, una descomposición en las materias).

También los productos fabricados, en la fase de transformación, almacenamiento o distribución, pueden sufrir mermas, roturas o pérdidas de valor por obsolescencia. Cualquiera que sea el origen de estas bajas de inventario, habrán que reflejarse contablemente.

Respecto a la gestión de subproductos, hacemos referencia a los desechos, desperdicios, que deben ser retirados de almacén, y que en algunos casos tienen un mercado secundario y en otros deben ser reciclados para su destrucción.

El tratamiento de las diferencias de inventario

3.8.2 Concepto y origen de las diferencias de inventario

El almacén debe ser controlado de forma exhaustiva y constante por la contabilidad de costes. La realidad cotidiana demuestra, sin embargo, que habitualmente los datos contables son erróneos, es decir, que la realidad física obtenida por el oportuno inventario físico del almacén no es coincidente con el contable.

Esta falta de coincidencia es la que da lugar a los costes de las diferencias de inventario y que pueden derivar de las siguientes causas suponiendo evidentemente una contabilización sin errores.

1. **Merma**: Fenómenos físico-químicos que alteran la cantidad de lo almacenado, como la evaporización de los líquidos o el arrastre eólico de los artículos en forma de polvo almacenado al aire libre.
2. **Roturas**: Destrucción de artículos almacenados por negligencia de los operarios, por almacenamientos defectuosos o voluntarios.
3. **Hurtos**: Desaparición inadvertida de objetos del almacén con ánimo de lucro. Pueden ser internos, del propio personal, o externos, transportistas, clientes, etc..
4. **Obsolescencia**: Depreciación técnica que impide el uso de lo almacenado, bien como material para ser fabricado, bien como producto para ser vendido. Si es recuperable, deberá pasar por un proceso de reciclaje para ser técnicamente válido.
5. **Caducidad**: Una especificación de la obsolescencia en el sentido de que lo almacenado no es útil por haber superado la vida máxima permitida (fármacos, por ejemplo).

Debemos destacar que las diferencias de inventario no mueren con su cálculo, sino que lo obvio es investigar las razones concretas que lo motivan para cada artículo e intentar eliminarlas en aproximaciones sucesivas en el tiempo, de tal forma que la contabilidad y la realidad sea coincidente.

3.8.3 El recuento físico de los almacenes

El efectuar inventarios físicos de los almacenes es una necesidad de la empresa, pues en algún momento hay que tener unas cifras reales sobre el contenido de los referidos almacenes.

Con el aumento y perfeccionamiento de los controles, además de la utilización de técnicas de control selectivo y estadístico, los recuentos físicos se van espaciando en el tiempo. Actualmente es inusual el efectuar inventarios con una frecuencia superior al año.

Las características de los recuentos físicos junto con algunos mecanismos de control, son entre otras las siguientes:

- Es conveniente reordenar los almacenes para facilitar el recuento, teniendo en cuenta que no suponga un coste añadido muy alto, que sea posible en cuanto tiempo y recursos a emplear. Por tanto el hacer no debe servir únicamente para conocer con exactitud lo almacenado, sino para ayudar en el control general del almacén y del almacenaje.

- Se deben de interrumpir las entradas y salidas, aunque para no paralizar totalmente la empresa (hay algunas que cierran total o parcialmente la empresa) pueden hacerse recuentos selectivos, de tal forma que de lo que se está contando no se producen salidas, y las entradas se colocan en un sitio especial hasta que el recuento ha terminado y se pueden incorporar las antiguas.
- No hay que olvidar lo almacenado en almacenes no controlados por la empresa, ni lo que esta almacenado sin ser de su propiedad; igualmente las partidas en tránsito y los productos en curso de fabricación y los materiales que estan en la fábrica y no el almacén. Por lo anterior habrá que conciliar lo inventariado con lo contabilizado.
- Debe ocultarse a los encargados del recuento todo dato sobre la cantidad almacenada, quitando incluso las etiquetas que con tales datos puedan figurar en las estanterías o silos y entregando hojas de anotaciones donde conste los nombres de los artículos, pero no la cantidad (pueden usarse las mismas hojas de inventarios permanentemente sin mas datos que la denominación de los materiales y de los productos). De no hacerse así se corre el riesgo de que los datos del recuento esten fuertemente viciados.
- Hay que asegurarse de que se cuenta todo y de que nada se cuenta dos veces, por lo que habrá que marcar indeleblemente lo contado y repasar los almacenes para evitar olvidos, incluyendo un pequeño muestreo de doble recuento para asegurarse que el recuento primero se ha realizado correctamente.
- Otra salvaguarda es que el personal que hace el recuento físico no sea el que anote, y más importante es que el personal del almacén no participe en el recuento. Suele contratarse personal eventual o utilizar personal de otra área de la empresa, sobre todo si esta ha cerrado por inventario.
- Se debe hacer constar el estado de lo inventariado, haciendo cuantas anotaciones de observación sean necesarias en caso de duda, lo que es usual por no ser el personal del recuento el mismo que el del almacén e, incluso, no técnico. Cuando los artículos parezcan en buen estado no se pone nada para ahorrar tiempo y ganar en claridad, pero si no es así, hay que hacer constar el problema: envase deteriorado, artículo estropeado, caducado, etc..
- En caso de mediciones, pesadas o cúbicajes, hay que poner los datos y los cálculos realizados, asegurándose además de olvidar huecos o solapamientos.
- Si algún envase o embalaje presenta síntomas de haberse manejado irregularmente, es necesario abrirlo para asegurarse que contiene lo declarado en el exterior del mismo.

Tras el recuento físico del almacén se constata la diferencia entre las existencias según la contabilidad y las reales, contabilizándose las diferencias de inventario para conciliar ambas.

4 Criterios de valoración de existencias

4.1 Criterios formales de valoración de existencias

4.1.1 Introducción

A veces, la valoración al cierre del ejercicio se puede hacer de una manera individualizada y el coste de estos bienes es perfectamente identificable. Por ejemplo, si una empresa se dedica a la crianza de perros de caza, al cierre del ejercicio es perfectamente posible distinguir el coste de cada animal, dado que físicamente es fácil reconocerlos.

Pero en la mayoría de las empresas no ocurre lo mismo. Así, en una fábrica de harina, en la cual la harina conforme se vaya produciendo pasará a los almacenes; los costes de la harina producida no habrán sido constantes, puesto que el precio del trigo, de la mano de obra y de otros abastecimientos pueden haber experimentado variaciones a lo largo del tiempo que habrán incidido en el cálculo del coste de la harina.

En el primer caso, la valoración de existencias no entraña ninguna dificultad, pero en el segundo -que es el más frecuente- hay que buscar soluciones alternativas, por lo que existen distintos métodos de valoración aceptados contablemente.

A este respecto, la norma de valoración 13.^a del PGC señala:

“Cuando se trate de bienes cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable de modo individualizado, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. Los métodos FIFO, LIFO u otro análogo son aceptables y pueden adoptarse, si la empresa los considera más convenientes para su gestión”.

4.1.2 Contabilidad Internacional

Desde una perspectiva de la contabilidad internacional en relación con el tratamiento y valoración de las existencias destaca que los criterios reconocidos

Los criterios comunes reconocidos por la literatura contable internacional para la valoración de existencias se encuentran:

1. Coste Promedio o Coste Medio Ponderado
2. El PEPS (FIFO)
3. UEPS (LIFO)
4. NIFO
5. HIFO
6. Coste por Inventario Permanente
7. Coste Estándar
8. Método de los Minoristas (NIC 2)
9. Método de la Utilidad Bruta

Los cuatro primeros métodos anteriores son clasificados como extracontables en cuanto que para valorar las existencias se requiere efectuar un conteo de las unidades e imputarles un precio de costes.

Exponemos a continuación las características principales de los métodos de valoración de las existencias finales.

4.1.3 Criterio Precio Medio Ponderado (PMP)

El criterio de Precio Medio Ponderado (PMP) evalúa las existencias finales de los artículos en almacén según los valores promedios de entrada y salida de los mismos, de tal forma que

cada vez que se da entrada en almacén un producto a diferente precio de adquisición, varía el precio medio ponderado.

Según Menéndez Menéndez, M (2000:337-338) este método calcula el precio de coste como una media aritmética de los precios de entrada ponderados por el número de unidades compradas, presentando este método dos formas de aplicación: calcular un único precio ponderado al final del ejercicio, o bien ir variando el coste cada vez que se produce una nueva entrada.

La aplicación práctica de este modelo se basa en la identificación de cada uno de los bienes existente en los almacenes y su precio de costes, normalmente contando para ello con el apoyo de un sistema informático que calcula el coste medio de todo el periodo y al cierre del ejercicio contable se aplican los costes medios sobre los bienes existentes en los almacenes.

Así con la facilidad quedan los medio informáticos actuales nos permite llevar un inventario permanente con recuentos físicos periódicos con el fin de actualizar los mismos.

4.1.4 Criterio FIFO -PEPS

El método Primera Entrada Primera Salida (PEPS-FIFO), se basa en que partiendo del conocimiento de la evolución de los stocks, se adopta la convección de que en las salidas, son los materiales que más tiempo llevan en almacén los primeros que salen. Dicho de otra forma, las mercancías salen de almacén en el mismo orden en que entraron.

Este método aumenta el valor de las existencias finales, así como la cifra del resultado del periodo. Presenta además, una imagen actualizada del patrimonio, pues los valores que representan los materiales son las entradas más recientes.

Las existencias que salen del almacén son siempre las más antiguas, quedando en el almacén las últimas que tuvieron entrada. En ocasiones, se ha defendido este sistema por ser el que más se asemeja a los movimientos físicos del almacén.

4.1.5 Criterio LIFO - UPS

Por último, el método Última Entrada Primera Salida (UPS-LIFO) adopta el convenio de valorar de las salidas al precio correspondiente a la entrada más reciente, es decir, supone el método contrario del FIFO, puesto que se aplica el orden inverso de las entradas. Este método reduce el valor de las existencias finales por ser valoradas a precios más antiguos y, por lo tanto, los resultados son menores. El patrimonio, por estas mismas razones, se encontrará menos actualizado. Se trata del método más eficaz en épocas inflacionistas.

A nivel fiscal el LIFO es un sistema que principalmente reduce o difiere los impuestos sobre beneficio en los tiempos inflacionarios.

En todo caso, el sistema LIFO tiene una influencia positiva en cuanto a que enfrenta unos costes más actuales con los ingresos actuales, cumpliendo así, con el citado principio de empresa en funcionamiento, y también positiva en cuanto a su dimensión fiscal, por el ahorro correspondiente. Sin embargo, su influencia es negativa en las cifras que aparecen en el Balance de Situación, ya que se produce una distorsión en cuanto a la valoración de existencias, no a precio de reposición, sino con unos costes antiguos, más bajos; así, el valor de las existencias no se ajusta al que deberían constar en balance

En definitiva, las ventajas que se atribuyen al sistema LIFO se pueden resumir de la siguiente forma:

- 1) El consumo de materiales es realista al tener en cuentas los últimos precios.
- 2) En las industrias sujetas a grandes fluctuaciones de precios de las primeras materias, este método hace minimizar las ganancias y pérdidas de los inventarios no vendidos y tiende a estabilizar los informes en cuanto a los resultados de explotación, al incluir los costes más crecientes en la cuenta de resultados.

3) En período de precios crecientes, este método reduce los beneficios, provocando un ahorro en los impuestos.

Naturalmente, existirán problemas a la hora de valorar las devoluciones a los proveedores y las devoluciones de material de fábrica a los almacenes, y existirá el mismo problema mecánico al llevar más de dos o tres lotes de compra en las fichas de materiales, con diferentes costes de adquisición.

Es preciso señalar además, que cuando el stock más antiguo es el que primero sale, lo cual es la tendencia en la mayor parte de las industrias, el sistema LIFO supone asignar el coste más creciente al stock más antiguo. De esta forma el sistema LIFO puede ser un instrumento para estabilizar artificialmente el coste de los materiales que en realidad no es estable.

Se puede comprobar cómo el resultado obtenido de cada uno de los métodos difiere del resto, lo que da lugar a una diferencia de valoración de las mercaderías. Es por esta razón por la que la legislación exige la explicación en la memoria de la utilización de uno u otro criterio.

4.1.6 Otros criterios HIFO – NIFO – Valor de Cotización

Existen otros métodos menos empleados pero que en determinadas circunstancias o para determinados artículos, en función de sus peculiaridades, pueden ser empleados, especialmente dentro de ámbito de la contabilidad de costes, como ejemplo tenemos:

- HIFO (High Input – First Output): Precio más alto, primero en Salir.
- NIFO: (Next Input – First Output): Próximo en entrar primero en Salir.

Destacar igualmente la posibilidad de aplicar otros criterios alternativos y específicos para determinados sectores de actividad para la valoración de las existencias. Así para el caso del sector del comercio, la Norma Internacional de Contabilidad 2 (NIC 2), reconoce el Método de los Minoristas.

Una variante del Método de los Minoristas desarrollado en el ámbito de literatura contable es el denominado método de la Utilidad Bruta de especial interés para el sector de las empresas comerciales.

Ambos métodos utilizan básicamente la información contable para valorar la existencias.

Valoración de existencias a valores de cotización

Por motivos de diversa índole y de forma excepcional, se puede admitir la valoración de existencias a precios de mercado. A veces, se debe a lo fácil que resulta colocar los productos en el mercado -como sucede con los metales preciosos- y se conocen los gastos de comercialización que conlleva su venta. En otras ocasiones, es sumamente difícil determinar el coste de los productos, como ocurre en las industrias extractivas, pesqueras y mineras.

Para poder aplicar este criterio, AECA señala que se deben cumplir las siguientes condiciones:

- “1. Ha de tratarse de productos extraídos de la tierra, del mar o del subsuelo, sin elaboración o transformación posterior. La posibilidad de utilización del método queda relegada al productor de los bienes (es decir, a quien los ha extraído).
2. Deben ser vendidos en un mercado de fácil acceso, con cotizaciones conocidas, cuyo establecimiento sea independiente de cada comprador o vendedor individual.
3. La valoración se hará según las cotizaciones de cierre o las medias del período considerado, deducidos los costes de comercialización, en caso de que éstos tengan cierta entidad con relación al precio, y además un margen comercial de beneficios.
4. Los estados financieros deberán contener una indicación expresa de cuáles son las partidas de existencias a las que se aplica esta valoración, así como sus importes y el tratamiento de las diferencias de valoración por cambios en la cotización del mercado”.

4.2 Criterios no formales de valoración de existencias

4.2.1 Introducción

Agrupamos en este concepto otros criterios de valoración de existencias como el de Minoristas y el de la Utilidad Bruta que han tenido un importante respaldo por los expertos contables por su utilidad especialmente en las empresas del sector comercial.

En este sentido destacar la posición de AECA como respuesta a la consulta realizada por Alfonso López, J.L 2006 que señala los siguientes aspectos:

- Para empresas comerciales al por menor, que manejan multitud de artículos diferentes de varios proveedores y con diferentes precios de adquisición, se pueden valorar las existencias después de deducir del valor de venta esperado el margen bruto comercial considerado, siempre que el valor resultante no difiera significativamente del que se obtendría de aplicar cualquier convenio de valoración de salidas a precios o costes históricos.
- Atendiendo a la característica cualitativa de la relevancia de la información contable, han de aceptarse métodos alternativos por ser más prácticos, más útiles, más eficientes o que mejoren la gestión, siempre que no resultara una diferencia significativa con respecto a los criterios y convenios de valoración de salidas de existencias contempladas por el Plan General de Contabilidad.
- A veces es necesario utilizar otros criterios de valoración que tiendan a lograr las características cualitativa de economicidad que ha de presidir todo el proceso de elaboración de la información contable, en concordancia con el principio que rige la NIC "Utilidad de la Información Contable".

Junto a estos criterios existen otros métodos de valoración de existencias que podemos agrupar bajo el epígrafe de no formales nacidos al amparo de las necesidades o adaptaciones de la empresa en base a sus estrategias o políticas comerciales como son el HIFO, NIFO, etc..

4.2.2 Método de los Minoristas o de Menudeo.

También llamado método minorista, detallista o «retailing».

La NIC 2 admite como casos excepcionales el método de los minoristas y el de los costes estándares, cuando no es posible determinar el coste por aplicación de las reglas generales de valoración.

“Los sistemas para la determinación del coste de las existencias, tales como el método del coste estándar o el método de los minoristas, pueden ser empleados por conveniencia siempre que el resultado de aplicarlos se aproxime al coste. Los costes estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisan de forma regular y, si es preciso, se cambian los estándares, siempre y cuando tales condiciones hayan variado.”

El método de los minoristas es utilizado frecuentemente en las empresas de ventas al por menor, cuando hay un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales es impracticable usar otros métodos de cálculo de costes. Consiste en valorar las existencias, previamente clasificadas por grupos homogéneos de productos, a precios de venta esperados en el mercado (en situaciones normales), deducido el margen de ventas correspondiente.

Es decir, consiste en clasificar las existencias en inventario por grupos de partidas que tienen aproximadamente el mismo porcentaje de margen y en valorarlas al precio de venta al por menor menos un margen medio. Este método es muy utilizado por

aquellas empresas en las que existe un elevado número de mercancías de valor unitario, como son las minoristas.

Así, el coste de las existencias se determina deduciendo del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje que se usa debe tener en cuenta la parte de las existencias que se han marcado por debajo de su precio de venta original. Frecuentemente se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.”

Este sistema debe aplicarse cuando la empresa tenga problemas de valoración en el inventario y el resultado se aproxime al que se obtendría aplicando métodos basados en el coste de adquisición.

De forma similar al anterior, el método de los costes estándares sería admisible utilizarlo para la valoración de las existencias siempre que los resultados de su aplicación fueran similares a los obtenidos mediante la utilización estricta del coste histórico.

Los costes estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad.

Sólo la parte considerada significativa de las diferencias, entre los costes estándares y los incurridos realmente en el periodo, debería ser incorporada a la valoración de las existencias. Cuando las diferencias no fueran significativas se imputarán a los resultados del período.

Este método también denominado de Menudeo (en inglés retail method) es reconocido en el ámbito europeo (NIC 2) por su generalización en el sector comercial al por menor para la valoración de existencias en los casos de que haya un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable utilizar otros métodos de cálculo de costes.

En este método el coste de las existencias se determina deduciendo del precio de venta del artículo, un porcentaje apropiado de margen bruto.

El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de las existencias que se han marcado por debajo de su precio de venta original.

A menudo se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

Este método puede aplicarse, según Vidal Hernández y Antón Renat (2007- pp 105), en una doble dirección:

- Aplicación extracontable. Parte de la consideración que los artículos están valorados a PVP en el establecimiento y por tanto, resulta más fácil identificar los PVP de cada artículo que su precio de coste.

Para ello se efectuara un inventario físico y se identificara su PVP al que se restaría el margen bruto obteniendo el inventario al precio de coste. Así el término de margen bruto debe interpretarse como un sobreprecio marcado sobre el precio de coste y se aplicaría a grupos de productos que tienen márgenes similares.

- Aplicación contable. En este caso se utiliza como base para determinar el valor de los inventarios la información contable, con independencia de que se disponga del inventario físico y partiendo de la determinación del margen comercial.

Para su cálculo debemos partir de un inventario inicial y de las compras netas del periodo, tanto a los precios de compra como de venta (PVP), lo cual ofrece la mercancía disponible para la venta tanto al precio de coste y de venta, y de las ventas netas del periodo.

A partir de ahí el proceso reside en restar de la mercancía disponible para la venta (a precio de venta) las ventas netas del periodo, lo que permite obtener el inventario final a precio de venta.

Seguidamente, sobre este valor se aplica el porcentaje del coste obteniendo el inventario final a precio de coste.

4.2.3 *Método del Margen Bruto o de la Utilidad Bruta.*

Este método constituye una variación del método de los minoristas, utilizando en este caso la información contable como fuente para valorar las existencias. La ventaja de este método en relación con el criterio de minoristas reside en que determina el margen bruto de forma objetiva, en base a las cifras obtenidas de la clasificación funcional de la cuenta de resultados, determinando el consumo (coste de ventas) y el margen bruto real de un periodo.

5 Casos

5.1 Caso común aplicando los principales criterios formales

EJEMPLO: Supongamos que un almacén que tiene los siguientes movimientos de bienes todos ellos referente al producto A:

<i>Fecha</i>	<i>Concepto</i>	<i>Precio Unitario</i>	<i>Cantidad</i>
1-01-20xx	Exist.Iniciales	100 €	500,0Kg
15-04-20xx	Compras	105 €	100,0Kg
7-08-20xx	Ventas	127 €	300,0Kg
12-09-20xx	Compras	110 €	250,0Kg
19-10-20xx	Ventas	135 €	300,0Kg
22-11-20xx	Compras	120 €	400,0Kg
20-12-20xx	Ventas	139 €	300,0Kg

Respecto al precio de ventas, al tratarse de una ficha de almacén (valoración de inventarios), estos no tienen por qué coincidir con el precio de las salidas, sino que es el precio que figura de las existencias.

5.1.1 Valoración por criterio Precio Medio Ponderado

Ficha de Inventario.
Criterio: Precio Medio

Fecha	Operación	Movimiento			Valoración del almacén		
		Precio Un.	Cantidad	Total	Precio Un.	Cantidad	Total
1-01-20xx	Exist.Iniciales	100,00 €	500,0Kg	50.000,0 €	100,00 €	500,0Kg	50.000,0 €
15-04-20xx	Compras	105,00 €	100,0Kg	10.500,0 €	100,83 €	600,0Kg	60.500,0 €
7-08-20xx	Ventas	100,83 €	300,0Kg	30.250,0 €	100,83 €	300,0Kg	30.250,0 €
12-09-20xx	Compras	110,00 €	250,0Kg	27.500,0 €	105,00 €	550,0Kg	57.750,0 €
19-10-20xx	Ventas	105,00 €	300,0Kg	31.500,0 €	105,00 €	250,0Kg	26.250,0 €
22-11-20xx	Compras	120,00 €	400,0Kg	48.000,0 €	114,23 €	650,0Kg	74.250,0 €
20-12-20xx	Ventas	114,23 €	300,0Kg	34.269,2 €	114,23 €	350,0Kg	39.980,8 €

Como se puede comprobar, cada vez que se da entrada en almacén a diferente precio de adquisición, varía el precio medio ponderado.

5.1.2 Valoración por criterio FIFO - PEPS

Partiendo del conocimiento de la evolución de los stocks, se adopta la convección de que en las salidas, son los materiales que más tiempo llevan en almacén los primeros que salen. Dicho de otra forma, las mercancías salen de almacén en el mismo orden en que entraron.

Ficha de Inventario.
Criterio: PEPS-FIFO

Fecha	Operación	Movimiento			Valoración del almacén		
		Precio Un.	Cantidad	Total	Precio Un.	Cantidad	Total
1-01-20xx	Exist.Iniciales	100 €	500,0Kg	50.000,0 €	100 €	500,0Kg	50.000,0 €
					Total		50.000,0 €
15-04-20xx	Compras	105 €	100,0Kg	10.500,0 €	100 €	500,0Kg	50.000,0 €
					105 €	100,0Kg	10.500,0 €
					Total		60.500,0 €
7-08-20xx	Ventas		300,0Kg		100 €	200,0Kg	20.000,0 €
		100 €	300,0Kg		105 €	100,0Kg	10.500,0 €
				30.000,0 €	Total		30.500,0 €
12-09-20xx	Compras	110 €	250,0Kg	27.500,0 €	100 €	200,0Kg	20.000,0 €
					105 €	100,0Kg	10.500,0 €
					110 €	250,0Kg	27.500,0 €
					Total		58.000,0 €
19-10-20xx	Ventas		300,0Kg		110 €	250,0Kg	27.500,0 €
		100 €	200,0Kg				
		105 €	100,0Kg				
				30.500,0 €	Total		27.500,0 €
22-11-20xx	Compras	120 €	400,0Kg	48.000,0 €	110 €	250,0Kg	27.500,0 €
					120 €	400,0Kg	48.000,0 €
					Total		75.500,0 €
20-12-20xx	Ventas		300,0Kg		120 €	350,0Kg	42.000,0 €
		110 €	250,0Kg				
		120 €	50,0Kg				
				33.500,0 €	Total		42.000,0 €

Este método aumenta el valor de las existencias finales, así como la cifra del resultado del periodo. Presenta además, una imagen actualizada del patrimonio, pues los valores que representan los materiales son las entradas más recientes. La ficha de almacén correspondiente a la aplicación de este método de valoración es la siguiente:

5.1.3 Valoración por criterio LIFO -UEPS

Ficha de Inventario.
Criterio: UPS-LIFO

Fecha	Operación	Movimiento			Valoración del almacén		
		Precio Un.	Cantidad	Total	Precio Un.	Cantidad	Total
1-01-20xx	Exist.Iniciales	100 €	500,0Kg	50.000,0 €	100 €	500,0Kg	50.000,0 €
					Total		50.000,0 €
15-04-20xx	Compras	105 €	100,0Kg	10.500,0 €	100 €	500,0Kg	50.000,0 €
					105 €	100,0Kg	10.500,0 €
					Total		60.500,0 €
7-08-20xx	Ventas		300,0Kg		100 €	300,0Kg	30.000,0 €
		105 €	100,0Kg				
		100 €	200,0Kg				
				30.500,0 €	Total		30.000,0 €
12-09-20xx	Compras	110 €	250,0Kg	27.500,0 €	100 €	300,0Kg	30.000,0 €
					110 €	250,0Kg	27.500,0 €
					Total		57.500,0 €
19-10-20xx	Ventas		300,0Kg		100 €	250,0Kg	25.000,0 €
		110 €	250,0Kg				
		100 €	50,0Kg				
				32.500,0 €	Total		25.000,0 €
22-11-20xx	Compras	120 €	400,0Kg	48.000,0 €	100 €	250,0Kg	25.000,0 €
					120 €	400,0Kg	48.000,0 €
					Total		73.000,0 €
20-12-20xx	Ventas		300,0Kg		100 €	250,0Kg	25.000,0 €
		120 €	300,0Kg		120 €	100,0Kg	12.000,0 €
				36.000,0 €	Total		37.000,0 €

Este método adopta el convenio de valorar de las salidas al precio correspondiente a la entrada más reciente, es decir, supone el método contrario del FIFO, puesto que se aplica el orden inverso de las entradas. Este método reduce el valor de las existencias finales por ser valoradas a precios más antiguos y, por lo tanto, los resultados son menores. El patrimonio, por estas mismas razones, se encontrará menos actualizado. Se trata del método más eficaz en épocas inflacionistas. Se puede comprobar cómo el resultado obtenido de cada uno de los métodos difiere del resto, lo que da lugar a una diferencia de valoración de las mercaderías.

Por esta razón por la que la legislación exige la explicación en la memoria de la utilización de uno u otro criterio.

5.2 Casos aplicando criterios de valoración de existencias no formales

5.2.1 Aplicación del Método Minorista

Fuente: Extraído y adaptado de Hernández-Mora, J. A y Antón Renat, M (2007 pp. 106-108).

Caso 2:

La empresa Nueva Moda, SL que presenta la siguiente información referente al periodo N:

Información Inicial		
	Valores a Precio de Coste	Valores a Precio de Venta
Inventario Inicial (N)	70.000,00 €	
Compras Netas (N)	30.000,00 €	
Valor de las Compras (PVP)		46.500,00 €
Margen Comercial Bruto	55,0%	
Ventas Netas (N)		70.000,00 €

Se pide valorar el inventario final de la empresa por el Método Minorista.

Solución

Valor del Inventario Final por el Método Minorista.

	Valores a Precio de Coste	Valores a Precio de Venta
Inventario Inicial (N)	70.000,00 €	108.500,00 €
+ Compras Netas (N)	30.000,00 €	46.500,00 €
= Mercancía Disponible para la Venta	100.000,00 €	155.000,00 €
- Ventas Netas (N)		70.000,00 €
= Inventario Final a PVP		85.000,00 €
% del Coste sobre Ingresos (100000/155000)		64,52%
Inventario Final al Coste (85000 x 0,6452)	54.842,00 €	

Partiendo de los datos iniciales podemos determinar el inventario final valorado a precio de venta como la diferencia entre las ventas netas del periodo y la mercancía disponible para la venta valoradas a precio de venta.

Aplicando el porcentaje sobre el coste al inventario final anterior, obtenemos la valoración de los inventarios a precio de coste.

5.2.2 Aplicación del Método Margen Bruto

Fuente: Extraído y adaptado de Hernández-Mora, J. A y Antón Renat, M (2007 pp. 106-108).

Caso 3:

La empresa “Electrónica de Consumo Asociados, SL” dispone de los siguientes datos contables referentes al ejercicio anterior 0X.

Datos Contables Disponibles. Ejercicio 0X

(1) Ventas de Mercaderías	110.500,00 €	(6) Compras de Mercaderías	96.000,00 €
(2) Devoluciones de Ventas	4.000,00 €	(7) Devoluciones de Compras	1.500,00 €
(3) Rappels por Ventas	5.000,00 €	(8) Rappels por Compras	4.000,00 €
(4) Descuentos /Vtas p.p	1.500,00 €	(9) Descuentos /Compras p.p	500,00 €
(5) Existencias Iniciales Merc.	10.000,00 €	(10) Existencias Finales Merc.	30.000,00 €

Durante el presente Ejercicio 0Y los datos extraídos de los registros contables son:

Datos Contables Disponibles. Ejercicio 0Y

(1) Ventas de Mercaderías	130.000,00 €	(5) Compras de Mercaderías	89.500,00 €
(2) Devoluciones de Ventas	3.000,00 €	(6) Devoluciones de Compras	1.500,00 €
(3) Rappels por Ventas	5.000,00 €	(7) Rappels por Compras	6.000,00 €
(4) Descuentos /Vtas p.p	2.000,00 €	(8) Descuentos /Compras p.p	2.000,00 €

Se pide valorar el inventario final de la empresa por el Método Margen Bruto.

Solución

En primer lugar vamos a determinar el margen bruto del ejercicio anterior (0X) el cual debe mostrar una estabilidad en el tiempo, como garantía de continuidad.

Cálculo del Margen Bruto

	Importe Ejerc. 0X	% Ejerc. 0X
+ Ventas Netas (1-2-3-4)	100.000,00 €	100,00%

- Coste de Ventas (5+6-7-8-9-10)	70.000,00 €	70,00%
= Margen Bruto	30.000,00 €	30,00%

A continuación, determinamos el inventario final del ejercicio 0Y por diferencia entre las ventas netas y el coste de estas ventas o ventas a precio de coste.

Valor del Inventario Final por el Método Margen Bruto.

Ejercicio 0Y

Exist. Iniciales	30.000,00 €
+ Compras Netas	80.000,00 €
= Mercancía Disponible para la venta a precio de coste	110.000,00 €
Margen Bruto Estimado	30,00%
Coste de Ventas en %	70,00%
Ventas Netas	120.000,00 €
Coste de Ventas	84.000,00 €
Inventario Final (Mercancía disponible para la vta - Coste de Ventas)	26.000,00 €

5.2.3 Zapatería. Comparativo de los tres métodos.

Ejemplo extraído de Vidal Hernández-Mora, J. A y Antón Renat, M (2007)

La empresa "M" es una sociedad dedicada a la comercialización de calzado a través de 8 establecimientos, de estos seis (Grupo 1: de la delegación 1 a la 6) trabajan con marcas nacionales de prestigio que imponen normalmente el PVP y otros dos tiendas (Grupo 2: delegaciones 7 y 8) venden los artículos que no han tenido salida en su temporada y por tanto su margen es notablemente inferior, son los denominados artículos de ocasión con un margen comercial más reducido y marcado por la empresa.

Entre otros datos que se han facilitado por parte de la dirección de la empresa tenemos:

Ejercicio	Compras Netas	Ventas Netas
2001	1.229.885,0 €	1.644.972,0 €
2002	1.281.772,0 €	1.671.009,0 €

2003	1.483.663,0 €	1.896.840,0 €
2004	1.148.301,0 €	1.698.785,0 €

Método del Coste Medio Ponderado.

Esta empresa cuenta con unos medios informáticos adecuados que le permiten llevar un control individualizado de cada mercancía conjuntamente con un control de físico periódico de actualización y verificación del número de existencias y su estado, lo que permite corregir las diferencias existentes.

Así se presenta en el siguiente cuadro las existencias medias valoradas al coste promedio de los últimos cuatro ejercicios:

Zapaterías "M" Existencias Finales CMP

Ejercicio	Valor
2001	296.059,00 € (iniciales =269.043 €)
2002	374.355,00 €
2003	451.650,00 €
2004	390.851,00 €

Método Minoristas

En este caso nos han facilitado desde la dirección de la empresa los márgenes comerciales brutos que se aplican a cada uno de los establecimientos de la cadena. El margen comercial se define por la diferencia entre el precio de venta al público (PVP) y el precio de coste.

El margen comercial medio de PVP debe calcularse para toda la temporada de venta que incluye cuatro meses de campaña y dos meses de rebajas, dividido en dos temporadas: invierno y verano.

Para calcular el margen comercial utilizamos la información remitida por la empresa que es la siguiente:

Información Contable Facilitada

	Tiendas	Tiendas
	Grupo 1	Grupo 2
Margen Comercial Medio	100,0%	25,0%
Gastos Comerciales Estimados	45,0%	5,0%
= Margen Comercial Neto	55,0%	20,0%

Respecto a los gastos comerciales estimados señalar que estos incluyen descuentos por rebajas, pérdidas por defectos, devoluciones, descuentos por promociones, comisiones por tarjetas y similares. En el caso del Grupo de Tiendas 2 estos se deben casi exclusivamente por las comisiones por tarjetas.

Por otro lado las unidades que componen el inventario de mercancía a lo largo de estos ejercicios es el expuesto en la siguiente tabla:

Inventario de Mercaderías (en Uds) por Establecimiento

Tiendas	2001	2002	2003	2004
Tienda 1	2.049 Uds	2.665 Uds	2.975 Uds	2.238 Uds
Tienda 2	2.075 Uds	2.481 Uds	2.944 Uds	3.077 Uds
Tienda 3	1.301 Uds	1.421 Uds	1.375 Uds	1.000 Uds
Tienda 4	1.012 Uds	1.045 Uds	1.347 Uds	1.228 Uds
Tienda 5	1.180 Uds	1.221 Uds	1.396 Uds	929 Uds
Tienda 6	0 Uds	0 Uds	1.175 Uds	0 Uds
Tienda 7	727 Uds	1.957 Uds	1.813 Uds	1.099 Uds
Tienda 8	388 Uds	955 Uds	580 Uds	594 Uds
Total Grupo 1	7.617 Uds	8.833 Uds	11.212 Uds	8.472 Uds
Total Grupo 2	1.115 Uds	2.912 Uds	2.393 Uds	1.693 Uds

Teniendo en cuenta los datos anteriores calculamos el margen neto comercial promedio del año o margen comercial neto de gastos comerciales.

Para su cálculo ponderamos para cada ejercicio el número de unidades que tiene la empresa con margen alto por su margen comercial neto (Tiendas Grupo 1) más las unidades que tiene la empresa con margen más bajo por su margen comercial neto (Tiendas Grupo 2), todo ello ponderado por el total de unidades del año.

$$\text{Ejemplo Año 2001} \quad \frac{(((1+0.55)*7.617 \text{ Uds})+((1+0.2)*1.115 \text{ Uds}))}{(7.617 \text{ Uds}+ 1.115 \text{ Uds})}$$

Que daría como resultado un margen neto comercial para el citado año de 1,5053 (en tantos por uno) lo que implica en términos porcentuales un 50,53%. Así tendríamos que para el resto de años el margen neto comercial promedio de los artículos sería:

	2001	2002	2003	2004
Determinación del Margen Comercial Neto Promedio por Año	<u>$((1+MN1) \times \text{Total Uds Grupo 1}) + ((1+MN21) \times \text{Total Uds Grupo 2})$</u> / <u>$(\text{Total Uds Grupo 1} + \text{Total Uds Grupo 2})$</u>			
	1,505308062	1,463222648	1,488438074	1,491706837
	50,53%	46,32%	48,84%	49,17%

Con estos cálculos estamos en disposición de estimar el valor de las existencias finales por el Método Minorista para los ejercicios propuestos.

Estimación del Valor de las Existencias Finales por el Método Minorista

	2001			2002			2003			2004		
	Precio de Coste	MNC	Precio de Venta	Precio de Coste	MNC	Precio de Venta	Precio de Coste	MNC	Precio de Venta	Precio de Coste	MNC	Precio de Venta
Inventario Inicial (N)	269.043,0 €	50,53%	404.992,6 €	296.059,0 €	46,32%	433.200,2 €	374.355,0 €	48,84%	557.204,2 €	451.650,0 €	49,17%	673.729,4 €
+ Compras Netas (N)	1.229.885,0 €	50,53%	1.851.355,8 €	1.281.772,0 €	46,32%	1.875.517,8 €	1.483.663,0 €	48,84%	2.208.340,5 €	1.148.301,0 €	49,17%	1.712.928,5 €
= (a) Mercancía Disponible para la Venta	1.498.928,0 €		2.256.348,4 €	1.577.831,0 €		2.308.718,1 €	1.858.018,0 €		2.765.544,7 €	1.599.951,0 €		2.386.657,8 €
- (b) Ventas Netas (N)			1.644.972,0 €			1.671.009,0 €			1.896.840,0 €			1.698.785,0 €
= (c) Inventario Final a PVP (a)-(b)			611.376,4 €			637.709,1 €			868.704,7 €			687.872,8 €
(d) % sobre el Coste (a) al Coste / (a) a PV			66,43%			68,34%			67,18%			67,04%
Inventario Final al Coste o Minorista (c) x (d)			406.147,0 €			435.825,0 €			583.635,1 €			461.131,4 €

Método Utilidad Bruta o Margen Bruto.

Para la aplicación de este método debemos calcular el consumo medio, o coste de ventas en porcentajes y que aplicaremos para calcular la valoración de las existencias de mercaderías de cada ejercicio.

Como datos históricos facilitados por la empresa contamos con la siguiente información de la cuenta de pérdidas y ganancias analítica para los periodos 1993/2003.

Histórico de Pérdidas y Ganancias Analítica (1998/2003)						
	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Ventas Netas	1.041.101 €	1.145.199 €	1.572.685 €	1.644.972 €	1.671.009,0 €	1.896.840 €
- Existencias Iniciales	164.376 €	175.616 €	241.477 €	269.043 €	296.059 €	374.355 €
- Compras Netas	781.071 €	904.047 €	1.206.990 €	1.229.885 €	1.290.636 €	1.483.663 €
+ Existencias Finales	175.616 €	241.477 €	269.043 €	296.059 €	374.355 €	451.650 €
= Margen Bruto	271.270 €	307.013 €	393.261 €	442.103 €	458.669 €	490.472 €
= Marg. Bruto % (/vtas)	26,06%	26,81%	25,01%	26,88%	27,45%	25,86%
= Consumo %	73,94%	73,19%	74,99%	73,12%	72,55%	74,14%

De la última fila anterior, el consumo porcentual de la serie de ejercicio, podemos obtener el valor medio o consumo medio obtenido en los últimos trimestres, tal y como exponemos en el siguiente cuadro.

Consumos o Coste de Ventas Medios para Aplicar a Cada Año

	Ejercicios 98/99/00	Ejercicios 99/00/01	Ejercicios 00/01/02	Ejercicios 01/02/03
2001	74,04%			
2002		73,77%		
2003			73,56%	
2004				73,27%

Estos porcentajes promedios de consumo coste de ventas medios nos permite determinar con la información disponible el valor de las existencias finales para el periodo objeto de estudio a través del método del margen bruto.

Valor de las Existencias Finales. Método Utilidad Bruta o Margen Bruto

Total Tienda	2001	2002	2003	2004
(a) Inventario Inicial	269.043,0 €	296.059,0 €	374.355,0 €	451.650,0 €
(b) Compras Netas	1.229.885,0 €	1.281.772,0 €	1.483.663,0 €	1.148.301,0 €
= (c) Mercancía Disponible para la Venta (c) =(a+b)	1.498.928,0 €	1.577.831,0 €	1.858.018,0 €	1.599.951,0 €
(e) Consumo en %	74,04%	73,77%	73,56%	73,27%
Margen Bruto Estimado	25,96%	26,23%	26,44%	26,73%
(f) Ventas Netas	1.644.972,0 €	1.671.009,0 €	1.896.840,0 €	1.698.785,0 €
(g) Consumo = (e)x(f)	1.217.989,5 €	1.232.700,9 €	1.395.250,1 €	1.244.745,3 €
Inventario Final	280.938,5 €	345.130,1 €	462.767,9 €	355.205,7 €

Análisis Comparativo de los tres métodos. Conclusiones.

Con este análisis comparativo pretendemos determinar las ventajas e inconvenientes de cada uno los métodos de valoración de existencias expuestos anteriormente, básicamente entre

aquellos de que utilizan como fundamento la información contable para estimar sus valoraciones y aquellos que basan sus estimaciones en valores extracontables, es decir requieren efectuar el conteo de las unidades e imputarlas a un precio de coste.

En la siguiente tabla se muestra los resultados tras la aplicación de los tres métodos de valoración analizados anteriormente:

Comparativa: Métodos de Valoración de Existencias 2001/2004

	2001	2002	2003	2004	Total
CMP	296.059,0 €	374.355,0 €	451.650,0 €	390.851,0 €	1.512.915,0 €
Minorista	406.147,0 €	435.825,0 €	583.635,1 €	461.131,4 €	1.886.738,6 €
Margen Bruto	280.938,5 €	345.130,1 €	462.767,9 €	355.205,7 €	1.444.042,3 €
CMP vs Minorista	- 110.088,0 €	- 61.470,0 €	- 131.985,1 €	- 70.280,4 €	- 373.823,6 €
%/CMP	-37,18%	-16,42%	-29,22%	-17,98%	-24,71%
CMP vs Marg.B	15.120,5 €	29.224,9 €	- 11.117,9 €	35.645,3 €	68.872,7 €
%/CMP	5,11%	7,81%	-2,46%	9,12%	4,55%
Minorista vs Marg.B %/Minor	125.208,5 €	90.695,0 €	120.867,2 €	105.925,7 €	442.696,3 €
	30,83%	20,81%	20,71%	22,97%	23,46%

5.2.4 Conclusiones del análisis comparativo

Destaca de los datos comparativos anteriores los siguientes resultados:

1. A lo largo de los cuatro años el método minorista ofrece un valor claramente superior al CMP. Esta importante diferencia se debe a que en el caso de los minoristas se debe a que el margen comercial se aplica de forma subjetiva por la empresa, lo que puede distorsionar los valores al no considerar adecuadamente el conjunto agregado de gastos comerciales o de la depreciación experimentada por las mercancías.
2. Respecto al análisis comparativo CMP vs Margen Bruto destaca como el valor de las existencias finales es inferior utilizando el método Margen Bruto a excepción del ejercicio 2003. Esto puede tener su explicación en que el método del Margen Bruto calcula los inventarios de forma más objetiva. En este caso las diferencias no son tan significativas como en la anterior comparación.
3. Cuando comparamos los resultados entre Minorista y Margen Bruto en la determinación del valor de las existencias finales, observamos una importante diferencia en torno al 23,46% de promedio en los cuatro años. Aparentemente podría resultar extraño, ya que el método del Margen Bruto es una variación del Método Minorista, pero encuentra su explicación en el hecho de que mientras que el Minorista propone un margen comercial neto de gastos del 45%, de forma subjetiva, el Margen Bruto utiliza objetivamente la información contable como base para calcular el margen bruto. Esto pone de manifiesto el error cometido por esta empresa en la estimación de su margen comercial y evidencia la validez del Margen Bruto.
4. Como resultado de la comparación de los distintos métodos observamos que las mismas existencias son valoradas de mayor a menor valor:

- Método de los Minoristas (1.886.738,6 €)
 - Coste Medio Ponderado (1.512.915,0 €)
 - Margen Bruto (1.444.042,3 €)
5. El método del Margen Bruto representa en mayor medida la realidad patrimonial al calcular el margen bruto de forma más objetiva y por tanto real que el método de los Minoristas. Esto evidencia la dificultad que podría entrañar el método de los Minoristas para valorar las existencias, y la validez que habría que otorgarle al de Margen Bruto siempre que se cumplan una serie de condiciones:
- Debe disponer de un inventario físico del conjunto de unidades. Ello posibilitaría además que la base de referencia, la aplicación del tratamiento de las provisiones por depreciación de existencias.
 - Los productos deben ser homogéneos lo que debe permitir que el margen que se calcule tenga validez

Atendiendo a los resultados obtenidos podemos concluir que el método de los Minoristas es más oportuno y práctico para la gestión que el del Margen Bruto, pero subjetivo en su obtención en relación con el CMP. Por otro lado el Margen Bruto se aproxima en mayor medida al valor obtenido por el CMP y resulta más objetivo que el de los Minoristas (al no depender de la determinación subjetiva de los gastos comerciales), lo que le convierte en una alternativa por su oportunidad y utilidad.

En la siguiente tabla y a modo de resumen presentamos las ventajas e inconvenientes que surgen de la aplicación de los criterios de valoración de las existencias

	Ventajas	Inconvenientes
Minorista	1 Facilita la gestión 2 Más aplicable a empresas que gestionan un único establecimiento 3 Extracontable: Cálculo simplificado 4 Contable: • Utiliza información contable: Simplicidad y economicidad • Exige un control sobre la información contable elaborada. 5 Cumple con el principio de utilidad que rige las NIC.	1 Subjetividad en la determinación del margen bruto comercial y de los gastos comerciales. 2 No resulta tan útil para establecimientos con artículos de márgenes distintos. 3 No resulta útil para empresas que utilizan un almacén central regulador como receptor y distribuidor.
Marg. Bruto	1 Constituye una variación de los minoristas pero calculando el margen bruto de forma más objetiva. 2 Otorga mayor relevancia a la información contable, por tanto requiere un mayor control de la gestión en relación con la contabilidad y los inventarios. 3 Alternativa útil para empresas comerciales que gestionan más de un establecimiento. 4 Cumple con el principio de utilidad que rige las NIC.	1 Presunción de la no existencia de diferencias significativas frente a la aplicación de otros métodos (CMP,..)

6 Principales métodos de control y gestión de existencias

6.1 Clasificación de las existencias – consumibles (ABC)

En esta línea de criterios de valoración de inventarios y además con relación también a la clasificación de los materiales por grupos o categorías debemos referirnos al análisis ABC. El método ABC expresa que una empresa el análisis de sus stocks suele tener la siguiente composición:

Plan ABC de Control de Almacén

	A	B	C
Relevancia en Unidades	10%	30%	60%
Relevancia Económica	70%	25%	5%
Control	Registro Detallado Control Permanente	Registro Detallado o por Familias Mensual Estimado	Por Familias o Estimación Anual

6.2 Control de los inventarios

El controlar los inventarios es algo más que mantener registros de inventarios. Los métodos de control variarán en relación con los materiales. Básicamente las diferencias tienen en cuenta el número de veces que se revisa el estado de los materiales y el valor del coste y el esfuerzo utilizado en dirigir la revisión. Los procedimientos de control más utilizados son:

- 1.- **Pedido Cíclico**.- supone efectuar una revisión de los materiales disponibles en un ciclo regular o periódico. La duración de este ciclo variara en función del tipo de materiales revisado: el ciclo será más corto para los materiales más importantes. En el momento de la revisión se emitirá un pedido para llevar el inventario al nivel deseado como una provisión para un tiempo determinado.
- 2.- **Método Mini-Max**.- Parte del supuesto de que los inventarios de materiales presentan niveles máximos y mínimos (este último representa el punto de pedido; cuando se alcanza se emite una orden para aumentar el inventario hasta el nivel máximo). Se basan por lo general, en la cantidad que impedirá caer en vacíos de inventarios.
- 3.- **Método del doble comportamiento**.- Utilizado para materiales de escaso valor e importancia. Consiste en dividir el inventario en dos depósitos o compartimentos. En el primero se sitúa la cantidad de elementos necesarios para la utilización entre el tiempo en que se recibe una orden y el próximo pedido. El segundo contiene inventario suficiente como para cubrir el consumo entre el

pedido y el despacho, además de contener el stock de seguridad. Al agotarse el inventario del primer compartimento se realiza un pedido. Los artículos del segundo compartimento se usan hasta que se recibe el pedido.

- **4.- Sistema de pedido automático.-** Los pedidos se realizan tan pronto como el inventario alcanza una cantidad de pedido determinada.
- **5.- Sistema ABC.-** Utilizado cuando una empresa tiene un número considerable de artículos individuales con un valor diferente cada uno. Se trata de una forma sistemática de agrupar los materiales en clasificaciones separadas y determinar el grado de control de cada grupo en función de los diferentes valores de los mismos.

Independientemente del sistema seguido en la gestión y control de inventarios es necesario establecer un criterio de valoración de las mismas es decir de las existencias finales o en inventarios en cuanto que estas pueden variar y coexistir con diferentes precios, aspectos que trataremos a continuación.

6.3 Frecuencia del inventario. Periódico, permanente o cíclico

6.3.1 Inventario Periódico

El control de los movimientos de inventarios tradicionalmente se venía realizando a través del recuento físico de forma periódica de las unidades (tradicionalmente a final de año o comienzo de año nuevo).

Las nuevas técnicas y desarrollos tecnológicos ha sido uno de los hechos fundamentales que han provocado que los controles periódicos de inventarios hayan sido sustituidos por sistemas permanentes de control de inventarios.

No obstante y en algunos casos estos controles periódicos siguen plenamente vigentes y en este sentido debemos señalar los inconvenientes principales que presentan los mismos y por qué han sido remplazados por el sistema de inventario permanente.

El sistema de Inventario Periódico puede ser caracterizado por:

- Es un sistema costoso en cuanto se hace necesario paralizar la actividad de la empresa para llevar a cabo el recuento físico de la mercancía lo que implica un importante despilfarro de recursos.
- No se sabe con exactitud el volumen de existencias en cada momento y por tanto no permite llevar a cabo un seguimiento adecuado ni una correcta política de productos (mermas, roturas, rotaciones, rentabilidades, etc.).

6.3.2 Inventario Permanente

Como ya hemos comentado entre las funciones de los programas de gestión empresarial está la del adecuado control de inventarios de forma permanente. El desarrollo y auge de las nuevas tecnologías de la información han supuesto una rápida introducción de las mismas en la empresa, tanto comercial como industrial.

Las ventajas de este método de inventarios permanente son claras frente a las del inventario periódico y entre las que podemos señalar:

- Permite un mejor control de los artículos y la aplicación de técnicas de productos al poseer una información en tiempo real de los niveles de inventarios, rotaciones, evolución de precios, etc.. Por tanto mejora la toma de decisiones.

- Facilita el recuento físico en el caso de que este sea necesario para llevar a cabo una verificación del inventario.
- Permite reducir costes y ofrecer un mejor servicio a los clientes., etc..

6.3.3 *Inventario Permanente con control periódico*

Actualmente este sistema de control es el más utilizado en el cual se combina, como su propio nombre indica, el inventario permanente con el control periódico. Consiste básicamente en llevar un control permanente de los inventarios y mediante una adecuada planificación temporal, cada cierto tiempo por ejemplo, los lunes finales de mes a primeras horas de la mañana y de la tarde (cuando menos actividad hay) se lleva a cabo un contraste de los inventarios, bien por gamas o familias de productos, bien por ubicaciones.

De esta forma se logra una mayor seguridad de la valoración y estado actual de los inventarios con lo que repercute en una mayor seguridad en la toma de decisiones en todo el ámbito empresarial.

6.4 *Guía para llevar a cabo un Inventario Periódico y Permanente con control periódico*

En este apartado pretendemos establecer unas pautas o guías para llevar a cabo un Inventario Periódico o Inventario Permanente con control periódico. En este sentido se debe tener en cuenta los siguientes consejos:

- Escoger el momento idóneo para llevar a cabo este recuento, por ejemplo periodos de poca actividad u horas de menos actividad. La mayoría de empresas suelen aprovechar algunos puentes vacacionales para llevar a cabo su recuento de existencias. En los casos de Inventarios Permanentes con recuentos periódicos se suele organizar escogiendo un día a la semana o al mes seleccionado previamente una gama o familia de productos y cotejando lo que hay con lo que debería haber. Un aspecto importante es que ningún producto o servicio puede salir de la empresa mientras se produce el inventario.
- Organizar al personal y su distribución. Es fundamental establecer un sistema organizativo en el cual se creen equipos en el que se combinen personal capacitado (gente relacionada con el almacén y facturación, así como familiarizada también de sus correspondientes códigos y unidades de medidas) con gente no directamente relacionada con el almacén. Estos equipos deben estar orientados por gamas de productos o ubicaciones del almacén. Normalmente estos equipos son de dos personas en la que una lleva acabo el recuento físico y otra registra los datos.
- Manual de procedimientos. En este sentido es necesario que los distintos equipos de recuento tengan una misma metodología de trabajo para lo cual la empresa debe elaborar un manual de procedimientos de recuento en el que se debe de considerar aspectos como limpieza previa de la zona y su organización, adecuado etiquetaje de los productos a medida que se lleva a cabo el recuento y organización y nuevo control de ubicación en el almacén de los artículos. También estos equipos una vez han llevado a cabo el control de cada una de las gamas o zonas de almacén deberían de pegar una etiqueta como identificativa de zona o gama revisada por el equipo. Por último se debe

considerar también la necesidad de llevar acabo de recuento físico para cada uno de los grupos de recuento señalados anteriormente y entre los campos que el mismo debe de incorporar podemos señalar: el código del producto según norma establecida o seguida por la empresa, descripción, ubicación y recuento.

- Revisión e inspección. En este sentido debe crearse un comité de coordinación y seguimiento del inventario el cual entre las funciones propias de coordinación, elaboración de manuales de procedimientos y organización debe llevar acabo la revisión de las zonas ya contadas con especial atención de aquellos productos de inventario de máximo valor para la empresa. En esta tarea hay que prestar especial atención también a analizar las divergencias entre el inventario físico realizado y los registros contables, además de sus valores monetarios globales y unitarios.
- Recopilación de toda la información del inventario e informatización de la misma en el caso de proceda.

6.5 Procedimientos recomendados para implantar un método de control de inventarios permanente en la empresa

La puesta en práctica de un sistema de inventarios permanentes en la empresa, es una tarea que debemos planificar previamente y estudiar de forma concienzuda con el fin de llegar a buen término y al menor coste posible su implantación.

En esta línea queremos establecer una serie de puntualizaciones que nos ayuden a su desarrollo y a evitar errores.

- 1.- No importa perder el tiempo con las demos. Es decir, debemos estudiar la oferta del mercado referente a los distintas posibilidades de los programas de gestión y control de inventarios. Esta oferta se sintetiza básicamente en dos grandes grupos los estándar y los hechos a medida. Los aspectos básicos diferenciadores de los mismos radica en su adaptación a nuestra filosofía de trabajo, soporte técnico, actualizaciones, vigencia y continuidad en el mercado y precios. La importancia de los aspectos anteriormente mencionados consideramos que son lo suficientemente importantes como para tomar el tiempo necesario para su correcta decisión.
- Un aspecto que debemos considerar es que el precio debe tenerse en cuenta como factor secundario para la toma de decisión ya que que las diferencias entre estos dos grupos.
- 2.- Adaptar el software seleccionado a nuestro modo operandi. Esto implica definir cuantos almacenes tenemos en la empresa, y establecer previamente la gama y familias de productos además de seleccionar un sistema de codificación estándar o propio de los artículos.
- 3.- Introducción de los datos en el ordenador. Realizado el control de inventario físico y adaptado el software de gestión, el siguiente paso sería la alimentación del citado software con datos. Para ello cabe dos posibilidades, mediante la introducción en un solo proceso (sistema global) de todo el inventario, artículos en el ordenador o por el contrario de forma paulatina que consiste en alimentar el programa con los principales artículos de la empresa (los de mayor movimiento e importancia para la empresa desde el punto de vista económico) debidamente etiquetados y retroalimentar el ordenador con las nuevas entradas de mercancía que a medida que estas se van produciendo. Esto último supone que existiran artículos etiquetados con

el nuevo sistema y artículos no etiquetados o etiquetados bajo el sistema antiguo, para estos últimos se facturaran bajo un código de artículo genérico (p.e. artículos son codificar) que con el tiempo serán cada vez menos numerosos.

- 4.- Establecer un control periódico de actualización y revisión de inventarios. Es decir es aconsejable implantar un sistema de inventario permanente con control periódico tal y como hemos expuesto anteriormente con el fin de garantizar la veracidad de nuestros datos y aumentar la confianza en la toma de decisiones en especial en lo referente a nuestra política de precios.

7 Caso especial: La gestión de existencias en la hostelería y restauración

7.1 Sobre el control de consumos y el relevé de cocina

En la hostelería y restauración se desarrollan actividades de producción que transforma materia prima (alimentos, especies, condimentos, etc..) en productos finales elaborados para su consumo por el cliente.

Estos inputs están sometidos al circuito logístico de:

Planificarse, calculando las necesidades reales ► comprarse ► transportarse ► almacenarse ► prepararse (transformarse) ► servirse ► consumirse ► reponerse

Este circuito es de gran importancia para el correcto funcionamiento del negocio y puede alcanzar grandes niveles de complejidad cuando intervienen en él departamentos como: la central de pedidos, la recepción, el economato, la bodega, cocina principal y secundaria, barras, etc.

En este contexto el **RELEVÉ de cocina** ha jugado y juega un papel fundamental como documento de registro y control del consumo de alimentos y bebidas que se produce en cualquier área de producción como cafetería, piano bar, coctelería, cocina, etc., es decir es el documento típico de registro de partes de consumo.

Este documento clásico del control de alimentos está desapareciendo, ya que muchas empresas cuentan con equipos informáticos y programas que realizan estas funciones. Su mecánica consiste en partir de un inventario inicial, añadirle las entradas y restar el stock final para saber el consumo. Sólo a través de un inventario físico diario podemos conocer con exactitud los consumos.

7.2 Consumo valor cero (CVC), concepto

En hostelería existen muchas rendijas por donde se escapan cantidades importantes de materia prima y entre los que se encuentra el llamado "consumo valor cero" (CVC) que engloba el gasto de materia prima que tiene nuestra actividad pero que no produce ingresos, es decir, que no se vende y que tiene su origen en diversas causas como son:

- La manutención del personal.
- Las invitaciones a clientes.
- Los accidentes o fallos
- Los platos de "retour", devuelto por el cliente al estar en malas condiciones o equivocación, etc

Para llevar un control de este consumo cero el responsable registrara estas consumiciones, la autorización y el motivo. Así la cocina llevará entre otros un control de la materia prima utilizada para la comida de personal, a anotará los platos retour que se produzcan y el motivo al igual que cualquier otra incidencia relacionada con consumo valor cero.

De esta forma se pretende estimar el coste del CVC y a la hora de establecer nuestros precios de venta al público, podremos introducir un factor de corrección (% de CVC) incrementado el coste de la materia prima.

7.3 Indicador básico, food cost

$$\text{Consumo \%} = \frac{\text{Total consumo (coste alimentos)}}{\text{Total ventas}} \times 100$$

Comúnmente se acepta que los porcentajes de consumo con los que se debe trabajar para obtener resultados aceptables oscilan entre el 25% y el 35%, en función de las características de cada establecimiento y de su oferta. Algunas referencias serían:

- Bar 18 al 25%
- Restaurante 25 al 35%
- Fast Food 18 al 25%
- Cafetería 25 al 30%
- Banquetes 25 al 35%

Así el consumo o total de consumo será: Stock inicial del periodo a analizar + peticiones valoradas a economato y bodega (compras servidas desde el economato) + Compras directas – Valoración de consumo valor cero (cvc) – Stock final = Consumo de materias primas del periodo Si este consumo de materias primas durante el periodo estudiado lo dividimos entre el número de porciones o piezas vendidas (datos obtenidos del control de las comandas), obtendremos el coste medio real de la porción de pastelería vendida.

¿Qué ocurre cuando los costes de materia prima se nos disparan? La primera e inmediata consecuencia será que los beneficios netos disminuyen. Es responsabilidad del jefe de cocina mantener unas buenas cifras de porcentaje en el fungible que se controla mensualmente.

8 Bibliografía básica y complementaria

Alfonso López, J.L.: “Método de los Minoristas. Caso Práctico n.º 32”, [en línea] AECA. <http://www.aeca.es/practicacontable/metododelosminoristas.htm>
BOE (20-11-07): R.D 1514/2007 de 16-11-2007 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad

Menéndez Menéndez, M (2000): Contabilidad General, Civitas, Madrid.

Prieto, Begoña y Mata, Julio (2007): “Existencias, acreedores por operaciones comerciales y compras”. Revista Técnica Contable, N°701, Octubre 2007, pp. 16-32

Vacas Guerrero, C., Bonilla Priego, M.J y Avilés Palacios, C (2007): “Tratamiento contable de las existencias en el BPGC”. Revista Partida Doble, núm. 193, páginas 26 a 37, noviembre 2007.

Vidal Hernández-Mora, J. A y Antón Renat, M (2007): “ Análisis y aplicación de métodos de valoración de existencias en el comercio: Minorista y utilidad bruta versus CMP ”. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, Vol. V. N°10, Julio-Diciembre 2007, pp. 97-120.

Prieto, Begoña y Mata, Julio (2007): “Existencias, acreedores por operaciones comerciales y compras”. Revista Técnica Contable, N°701, Octubre 2007, pp. 16-32

Vacas Guerrero, C., Bonilla Priego, M.J y Avilés Palacios, C (2007): “Tratamiento contable de las existencias en el BPGC”. Revista Partida Doble, núm. 193, páginas 26 a 37, noviembre 2007.