

Principales: Los considerados imprescindibles en cualquier sistema contable.

Auxiliares: Son los que sirven para complementar a los principales (libro de Caja, libro de Almacén, etc.).

4.2. Libro Diario

El **libro Diario** registrará día a día las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por periodos no superiores al **trimestre**, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes (art. 28.2 del C. de C.).



Figura 4.2. Libro diario.

Es el libro de introducción de la información. Su formato tradicional lo hemos visto en la unidad anterior.

Como se trata del registro de entrada y salida de todas las relaciones de la empresa con el mercado, debe quedar claramente definida la importancia de la información que registra.

Formato: Existe el tradicional previamente legalizado y el de legalización posterior que se obtiene encuadernando el listado del ordenador. Las páginas irán numeradas y contendrán información de la empresa de que se trata, la fecha y el número de los asientos y la naturaleza de los movimientos de las cuentas (Debe o Haber).

Cada asiento llevará su número, irán ordenados por fechas; cada anotación al Debe o al Haber dentro del asiento (**Movimiento**) es bueno que vaya a su vez numerada para mejor control. También llevará indicación de las cuentas de cargo y abono (Debe o Haber), el concepto (su factura n.º, amortizaciones, cobro factura, etc.) y el número de factura.

4.3. Libro Mayor

El **libro Mayor**, aunque es un libro principal, no es obligatorio según el Código de Comercio, si bien la empresa deberá llevarlo para poder conocer la situación y movimientos de cada elemento patrimonial y poder redactar los balances.

Es un libro muy importante para el contable, financiero o directivo. A través de él va a ser capaz de saber de un vistazo todos los movimientos que ha tenido un cliente determinado. Por ejemplo, va a ser fundamental para averiguar los números de las facturas que le debemos a un determinado proveedor o imprescindible para conciliar el saldo bancario o la cuenta de la tarjeta VISA.

Código de Comercio



Art. 28.2. El libro Diario registrará día a día las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por periodos no superiores al **trimestre**, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que se trate.

4.4. Libro de Inventarios y Cuentas anuales

Se abrirá con el balance inicial detallado de la empresa. Trimestralmente un balance de comprobación de sumas y saldos. También se transcribirá el inventario de cierre de ejercicio y las cuentas anuales (art. 28.1 del C. de C.).

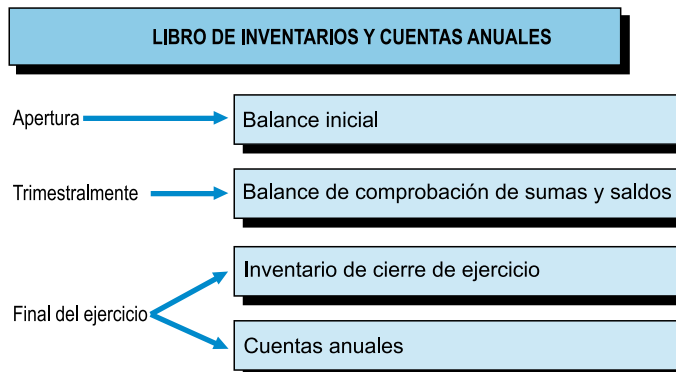


Figura 4.3. Contenido del libro de inventarios y cuentas anuales.

Balance de comprobación de sumas y saldos: con la aparición de la gestión informatizada de la contabilidad ha perdido su importancia. Anteriormente su objeto real era comprobar que se cumplía el axioma de partida doble: «Activo = Pasivo» y «Anotaciones al Debe = Anotaciones al Haber». No obstante, es útil para el análisis de la empresa, dado que al acumular saldos del Mayor, permite observar en un solo documento y de manera ordenada y sistemática las cantidades abonadas y adeudadas a todas y cada una de las cuentas que hayan tenido movimientos.

Inventario físico: se trata de relacionar en un documento todos los activos materiales de que dispone la empresa. Debe recoger: número de activo, fecha de adquisición, precio de adquisición, proveedor, concepto, número de serie (ordenadores, etc.), método y años de amortización, amortización acumulada y valor neto.

Las **Cuentas anuales** comprenden el Balance, la Cuenta de pérdidas y ganancias, el Estado de cambios en el patrimonio neto, **el Estado de flujos de efectivo** y la Memoria, que formarán una unidad (art. 34.1 del C. de C.).

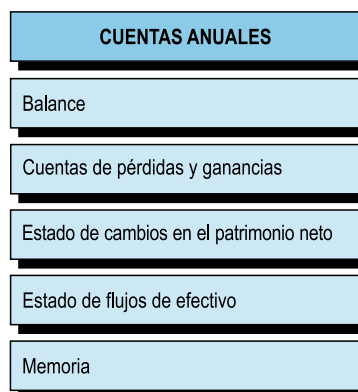


Figura 4.4. Documentos que integran las cuentas anuales.

El **Balance** es un documento que muestra información sobre la situación patrimonial y financiera de la empresa. Se elaborará a partir de las cuentas patrimoniales (Activo, Pasivo y Patrimonio neto).

Código de Comercio

Art. 28.1. El libro de Inventarios y Cuentas anuales se abrirá con el balance inicial detallado de la empresa. Al menos trimestralmente se transcribirán con sumas y saldos los balances de comprobación. Se transcribirán también el inventario de cierre de ejercicio y las cuentas anuales.

Art. 34.1. Al cierre del ejercicio, el empresario deberá formular las cuentas anuales de su empresa, que comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad. El estado de flujos de efectivo no será obligatorio cuando así lo establezca una disposición legal.

Test 4

1. ¿Qué libros de contabilidad son obligatorios?

- ☐ El libro Diario y el Mayor.
- ☐ El libro Mayor y el de Inventarios y cuentas anuales.
- ☐ El libro Diario y el de Inventarios y cuentas anuales.
- ☐ Todos los anteriores.

2. Señala qué afirmaciones son verdaderas (V) y qué afirmaciones son falsas (F):

	V	F
2.1. El Diario es un libro principal y obligatorio	☐	☐
2.2. El Mayor es un libro principal y obligatorio	☐	☐
2.3. Los Balances de comprobación se realizan en el libro de Inventarios y cuentas anuales .	☐	☐
2.4. El libro Mayor no es obligatorio	☐	☐
2.5. El Balance de comprobación debe realizarse cada 6 meses	☐	☐
2.6. Las Cuentas anuales comprenden: El Balance de comprobación, la Cuenta de pérdidas y ganancias, el Estado de cambios en el patrimonio neto y la Memoria.	☐	☐
2.7. El Balance de comprobación debe realizarse cada 3 meses	☐	☐
2.8. Los libros contables han de legalizarse antes de ser utilizados	☐	☐
2.9. Los libros obligatorios podrán legalizarse antes o después de ser utilizados	☐	☐
2.10. En el libro Diario se pueden hacer asientos resumen de operaciones quincenales	☐	☐
2.11. Las Cuentas anuales comprenden: El Balance, la Cuenta de pérdidas y ganancias, el Estado de cambios en el patrimonio neto, el Estado de flujos de efectivo y la Memoria . .	☐	☐
2.12. La legalización de los libros obligatorios deberá realizarse en un plazo de 4 meses a partir del cierre del ejercicio.	☐	☐
2.13. Los empresarios conservarán los libros y demás documentos durante un plazo de 5 años	☐	☐
2.14. La aplicación de todas las NIC y NIIF es obligatoria en todos los países de la Unión Europea.	☐	☐
2.15. Los Estados miembros de la Unión Europea deben adaptar sus normas a las directivas europeas	☐	☐

Ejemplo 7.1

Confeccionar la ficha de almacén de un artículo, por el método del PMP, de acuerdo con las siguientes operaciones de compraventa realizadas por la empresa:

1. Las existencias iniciales de mercaderías son 250 unidades valoradas a 170 €/unidad.
2. Compra mercaderías a crédito: 1.000 unidades a 175 €/unidad.
3. Venta al contado de 850 unidades a 200 €/unidad.
4. Compra al contado de 600 unidades a 173 €/unidad.
5. Venta a crédito de 700 unidades a 200 €/unidad.
6. Compra a crédito de 700 unidades a 178 €/unidad.
7. Venta de 240 unidades de mercaderías al contado a 210 €/unidad.
8. Venta de 580 unidades a crédito a 210 €/unidad.

La ficha de almacén se valora toda ella a precios de coste.

a) Precio medio ponderado:

Fecha	Concepto	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
		Unid.	Precio	Total	Unid.	Precio	Total	Unid.	Precio	Total
1	Existencias iniciales	--	--	--	--	--	--	250	170	42.500,00
2	Compras	1.000	175	175.000	--	--	--	1.250	174	217.500,00
3	Ventas	--	--	--	850	174	147.900	400	174	69.600,00
4	Compras	600	173	103.800	--	--	--	1.000	173,40	173.400,00
5	Ventas	--	--	--	700	173,40	121.380	300	173,40	52.020,00
6	Compras	700	178	124.600	--	--	--	1.000	176,62	176.620,00
7	Ventas	--	--	--	240	176,62	42.388,80	760	176,62	134.231,20
8	Ventas	--	--	--	580	176,62	102.439,60	180	176,62	31.791,60

(2) $(250 \times 170) + (1.000 \times 175) = 217.500 \text{ €}$.
 $217.500/1.250 = 174 \text{ €/unidad}$.

(3) En la columna de SALIDAS se dan de baja las unidades vendidas a 74 €/unidad, que es el precio al que estaban valoradas las existencias (no se tiene en cuenta el precio de venta).

(4) $(400 \times 174) + (600 \times 173) = 173.400 \text{ €}$.
 $173.400/1.000 = 173,40 \text{ €/unidad}$.

(6) $(300 \times 173,40) + (700 \times 178) = 176.620 \text{ €}$.
 $176.620/1.000 = 176,62 \text{ €/unidad}$.

b) FIFO:

Fecha	Concepto	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
		Unid.	Precio	Total	Unid.	Precio	Total	Unid.	Precio	Total
1	Exist. inic.	--	--	--	--	--	--	250	170	42.500
2	Compra	1.000	175	175.000	--	--	--	250 1.000	170 175	42.500 175.000
3	Venta (850 u.)	--	--	--	250 600	170 175	42.500 105.000	400	175	70.000
4	Compra	600	173	103.800	--	--	--	400 600	175 173	70.000 103.800
5	Venta (700 u.)	--	--	--	400 300	175 173	70.000 51.900	300	173	51.900
6	Compra	700	178	124.600	--	--	--	300 700	173 178	51.900 124.600

7	Venta (240 u.)	--	--	--	240	173	41.520	60 700	173 178	10.380 124.600
8	Venta (580 u.)	--	--	--	60 520	173 178	10.380 92.560	180	178	32.040

(2) En la columna de existencias aparece, por separado, cada bloque a su respectivo precio.

(3) Se da salida a lo que entró primero (250 unidades a 170 €/u.). Una vez agotadas esas existencias se comienza a dar salida al bloque siguiente. En la columna de salidas se dan de baja las unidades vendidas al precio al que estaban valoradas las existencias (no al precio de venta).

(5) Se da salida primero a las unidades más antiguas (400 unidades a 175 €/u.). Cuando se acaba ese bloque se continúa con el siguiente.

c) LIFO:

Fecha	Concepto	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
		Unid.	Precio	Total	Unid.	Precio	Total	Unid.	Precio	Total
1	Exist. inic.	--	--	--	--	--	--	03.	/5.	20,3..
2	Compra	/,...	/53	/53,...	--	--	--	03. /,...	/5. /53	20,3.. /53,...
3	Venta (63. u.)	--	--	--	63.	/53	/26,53.	03. /3.	/5. /53	20,3.. 04,03.
4	Compra	4..	/51	/,1,6..	--	--	--	03. /3. 4..	/5. /53 /51	20,3.. 04,03.. /,1,6..
3	Venta (5.. u.)	--	--	--	4.. /..	/51 /53	/,4,6.. /5,3..	03. 3.	/5. /53	20,3.. 6,53.
4	Compra	5..	/56	/02,4..	--	--	--	03. 3. 5..	/5. /53 /56	20,3.. 6,53.. /02,4..
5	Venta (02. u.)	--	--	--	02.	/56	20,50.	03. 3. 24.	/5. /53 /56	20,3.. 6,53.. 6/,66.
6	Venta (36. u.)	--	--	--	24. 3. 5.	/56 /53 /5.	6/,66. 6,53. /1,7..	/6.	/5.	1.,4..

0' No se mezclan las cantidades. Aparece, por separado, cada bloque a su precio.

1' Se da salida primero a lo último que entró (63. unidades a /53 €/u.). Como no se agotan las existencias de ese bloque, quedan ahora como existencias 250 unidades a 170 €/u. y 150 unidades a 175 €/u.

(5) Se da salida primero a las últimas unidades compradas (600 unidades a 173 €/u.) y como se acaba ese bloque se pasa al siguiente (100 unidades a 175 €/u.). Quedan como existencias: 250 unidades a 170 €/u. y 50 unidades a 175 €/u.

7.4. Métodos de contabilización

Otro de los problemas que plantean estas cuentas es cómo debe registrarse contablemente el movimiento de existencias. Puede hacerse de tres formas:

a) Procedimiento administrativo

Se contabilizan las entradas y las salidas al mismo precio, que es el precio de coste. Así, en cada operación de venta se separa el coste de lo vendido del resultado obtenido.

Recuerda...

Si la cuenta de mercaderías funciona por el procedimiento administrativo, su saldo refleja el valor de las existencias en cada momento.

Recuerda...

Si la cuenta de *Mercaderías* funciona por el procedimiento especulativo, su saldo no es significativo (no refleja el valor de las existencias) y habrá que regularizarla al final del ejercicio.

Recuerda...

El procedimiento de desglose de la cuenta de mercaderías es el utilizado por el Plan General de Contabilidad.

Como siempre se contabiliza a precio de coste, el saldo de la cuenta nos indica en todo momento el valor real de las existencias en el almacén, y una cuenta de resultados va recogiendo el resultado (beneficio o pérdida) que se produce en cada operación de venta de mercaderías.

Aunque este no es el método utilizado por el Plan General de Contabilidad para el control de las mercaderías, sí se utiliza para el control de todas aquellas cuentas que funcionan de forma administrativa.

b) Procedimiento especulativo

Se contabilizan las entradas a precio de coste y las salidas a precio de venta.

Como se carga la cuenta de mercaderías a precios de compra y se abona a precios de venta (este precio de venta incluye la salida de las mercancías a precio de coste más el resultado de la operación), al final del ejercicio hay que regularizar para que dicha cuenta aparezca con su saldo real y determinemos, a su vez, el resultado (beneficio o pérdida) de las operaciones de compraventa.

Tampoco es este el método utilizado por el PGC pero ha sido la base del método de desglose de la cuenta de mercaderías, que es el utilizado por el Plan.

c) Procedimiento de desglose de la cuenta de Mercaderías

Este es el método utilizado por el Plan General de Contabilidad para contabilizar las operaciones de compraventa de mercaderías (u otras existencias).

La cuenta de *Mercaderías* solo se utiliza al principio y al final del ejercicio. Durante el ejercicio se utilizan las cuentas:

- *Compras de mercaderías*, que recoge las compras a precio de compra.
- *Ventas de mercaderías*, que recoge las ventas a precio de venta.

Al final del ejercicio hay que saldar dichas cuentas y regularizar la cuenta de *Mercaderías* para que aparezca con su saldo real en ese momento y poder calcular el resultado del ejercicio.

Ejemplo 7.2

Utilizamos el ejemplo del apartado anterior. Contabilizaremos los movimientos de las mercaderías por los tres procedimientos. Suponemos en los tres casos que el control de existencias se lleva siguiendo el criterio del precio medio ponderado.

a) Administrativo

1	—	—
—		—
—		—
42.500	(300) Mercaderías	—
—		—
		a —
		a —
	(Asiento de apertura: en la realidad aparecerán las cuentas patrimoniales, además de la de <i>Mercaderías</i>)	
2	—	—
175.000	(300) Mercaderías	a (400) Proveedores 175.000
3	—	—
170.000	(570) Caja, euros	a (300) Mercaderías 147.900
(850 * 200)		(850 * 174)
		a Resultado de compraventa 22.100
4	—	—
103.800	(300) Mercaderías	a (570) Caja, euros 103.800

140.000	5 (430) Clientes (700 * 200)	a (300) Mercaderías (700 * 173,40)	121.380
		a Resultado de compraventa	18.620
124.600	6 (300) Mercaderías	a (400) Proveedores	124.600
50.400	7 (570) Caja, euros (240 * 210)	a (300) Mercaderías (240 * 176,62)	42.388,80
		a Resultado de compraventa	8.011,20
121.800	8 (430) Clientes (580 * 210)	a (700) Ventas de mercaderías (580 * 176,62)	102.439,60
		a Resultado de compraventa	19.360,40

Una vez pasadas al Mayor las operaciones anteriores, las cuentas de *Mercaderías* y *Resultado de la compraventa* aparecerán así:

D	Mercaderías	H	D	Resultado compraventa	H
	42.500	147.900			22.100
	175.000	121.380			18.620
	103.800	42.388,80			8.011,20
	124.600	102.439,60			19.360,40

La cuenta de *Mercaderías* presenta un saldo deudor de 31.791,60 € que coincide con las existencias que refleja la ficha de almacén (180 unidades a 176,62 €/unidad).

La cuenta de *Resultado compraventa* presenta un saldo acreedor (beneficio) de 68.091,60 €, que es el beneficio obtenido en las operaciones de compraventa de mercaderías.

Este método controla las existencias de mercaderías en cada momento y la cuenta de *Resultado compraventa* nos dará el resultado de las operaciones de compra-venta de mercaderías sin necesidad de regularizar ninguna de las dos cuentas. Este método supone más trabajo por la cantidad de operaciones de compraventa que realiza una empresa (habría que calcular el resultado en cada una de ellas).

La cuenta *Resultado compraventa* llevará su saldo, junto con las cuentas de gastos e ingresos, a la cuenta de *Resultado del ejercicio*, que recogerá el resultado global del ejercicio.

b) Especulativo

—	1		
—			
42.500	(300) Mercaderías		
—		a	—
		a	—
(Asiento de apertura: en la realidad aparecerán las cuentas patrimoniales, además de la de <i>Mercaderías</i>)			
175.000	2 (300) Mercaderías	a (400) Proveedores	175.000
170.000	3 (570) Caja, euros	a (300) Mercaderías	170.000
103.800	4 (300) Mercaderías	a (570) Caja, euros	103.800

(continúa)

(continuación)

140.000	5 (430) Clientes	a (300) Mercaderías	140.000
124.600	6 (300) Mercaderías	a (400) Proveedores	124.600
50.400	7 (570) Caja, euros	a (300) Mercaderías	50.400
121.800	8 (430) Clientes	a (300) Mercaderías	121.800

Contabilizadas las operaciones anteriores y pasadas al Mayor, la cuenta de *Mercaderías* presentará la siguiente situación:

D	Mercaderías	H
	42.500	170.000
	175.000	140.000
	103.800	50.400
	124.600	121.800

Presenta un **saldo acreedor** de **36.300 €**.

Éste es un resultado que puede parecer absurdo, puesto que una cuenta de activo no puede tener saldo acreedor.

Pero este saldo es consecuencia del procedimiento especulativo utilizado, según el cual se carga *Mercaderías* por las compras (a precio de compra) y se abona por las ventas (a precio de venta), que incluye el precio de compra y el resultado. Por eso hay que regularizar dicha cuenta y determinar el resultado.

Sabemos a través de la ficha de almacén (dato extracontable) que las existencias finales son **31.791,60 €**.

Si el saldo de la cuenta es acreedor de **36.300 €** y debe ser deudor de **31.791,60 €** (existencias según ficha PMP), debemos poner en el **Debe** de *Mercaderías* **68.091,60 €**. Este importe es el beneficio, que deberemos poner en el **Haber** de *Resultado compraventa*. Luego debemos hacer el siguiente asiento:

68.091,60	(300) Mercaderías	a Resultado compraventa	68.091,60
-----------	-------------------	-------------------------	-----------

Al pasar este asiento al Mayor, las cuentas de *Mercaderías* y *Resultado compraventa* quedarán así:

D	Mercaderías	H	D	Resultado compraventa	H
	42.500	170.000			68.091,60
	175.000	140.000			
	103.800	50.400			
	124.600	121.800			
	68.091,60				

Sd = **31.791,60 €**.

La obtención del resultado podría razonarse así (como se hizo en la Unidad 5):

Resultado compraventa = Ventas – Coste de ventas

El Haber (H) de la cuenta de *Mercaderías* recoge el importe de las Ventas del ejercicio y el Debe (D) recoge las existencias iniciales (Ei) más las compras del ejercicio (si al Debe le quitamos lo que nos queda –Ef–, obtenemos el coste de lo que hemos vendido); luego:

Ventas = H
 – Coste de ventas = D – Ef

Resultado compra-venta = $H - (D - Ef) = H - D + Ef$

La cuenta de *Resultado compraventa* llevará su saldo, junto con las cuentas de gastos e ingresos, a la cuenta de *Resultado del ejercicio* que recogerá el resultado global del ejercicio.

c) Desglose de la cuenta de mercaderías

1	_____	_____	
—			
—			
42.500	(300) Mercaderías		
—		a	—
		a	—
(Asiento de apertura: en la realidad aparecerán las cuentas patrimoniales, además de la de <i>Mercaderías</i>)			
2	_____	_____	
175.000	(600) Compras de mercaderías	a (400) Proveedores	175.000
3	_____	_____	
170.000	(570) Caja, euros	a (700) Ventas de mercaderías	170.000
4	_____	_____	
103.800	(600) Compras de mercaderías	a (570) Caja, euros	103.800
5	_____	_____	
140.000	(430) Clientes	a (700) Ventas de mercaderías	140.000
6	_____	_____	
124.600	(600) Compras de mercaderías	a (400) Proveedores	124.600
7	_____	_____	
50.400	(570) Caja, euros	a (700) Ventas de mercaderías	50.400
8	_____	_____	
121.800	(430) Clientes	a (700) Ventas de mercaderías	121.800

Al pasar al Mayor los asientos anteriores, las cuentas relativas al control de mercaderías quedarán:

D	(300) Mercaderías	H	D	(600) Compras de merc.	H	D	(700) Ventas de merc.	H
42.500			175.000				170.000	
			103.800				140.000	
			124.600				50.400	
							121.800	

Para regularizar, de acuerdo con lo que establece el Plan General de Contabilidad, se procederá así:

1. Se abona la cuenta (300) *Mercaderías* por el importe de las existencias iniciales con cargo a la cuenta (610) *Variación de existencias de mercaderías*, mediante el asiento:

42.500	(610) Variac. de ex. de Mds.	a	(300) Mercaderías	42.500
--------	------------------------------	---	-------------------	--------

2. Se carga la cuenta (300) *Mercaderías* por el importe de las existencias finales (ficha de almacén), con abono a la cuenta (610) *Variación de existencias de mercaderías*, mediante el asiento:

31.791,60	(300) Mercaderías	a	(610) Variac. de exist. de Mds.	31.791,60
-----------	-------------------	---	---------------------------------	-----------

(continúa)

(continuación)

Con los dos asientos anteriores quedará regularizada la cuenta (300) *Mercaderías*, cuyo saldo reflejará el valor de las existencias finales según la ficha de almacén:

D	(300) Mercaderías	H	D	(600) Compras de merc.	H
	42.500	42.500		175.000	
	31.791,60			103.800	
				124.600	
	Sd = 31.791,60			Sd = 403.400	
D	(700) Ventas de merc.	H	D	(610) Variac. exist. de Mds.	H
		170.000		42.500	31.791,60
		140.000			
		50.400			
		121.800			
	Sa = 482.200			Sd = 10.708,40	

De acuerdo con lo anterior podemos decir que la empresa ha comprado mercaderías por 403.400 € y ha vendido mercaderías por 482.200 €. Como las existencias han disminuido en 10.708,40 € (42.500 – 31.791,60), podemos deducir que el coste de las ventas estará formado por todas las compras más parte de las existencias [Compras + (Ei – Ef)] (403.400 + 10.708,40 = 414.108,40 €).

Resultado compraventa = 482.200 – 414.108,40 = 68.091,60 € de beneficio.

Éste deberá ser el saldo que traspasemos a la cuenta (129) *Resultado del ejercicio* cuando realicemos los asientos correspondientes.

Supongamos otro caso en el que las existencias iniciales de mercaderías fueran de 300 €, las compras durante el ejercicio de 1.400 €, las ventas de 1.100 € y las existencias finales de 500 €.

Razonando de la misma forma, la empresa:

- Ha comprado mercaderías por 1.400 €.
- Ha vendido mercaderías por 1.100 €.
- Ha incrementado las existencias en 200 € (500 - 300).

Parte de lo que ha comprado lo ha almacenado, y el resto lo ha vendido.

Podemos decir que ha vendido mercaderías que le costaron:

Coste ventas = Compras + (Ei – Ef) = 1.400 + (300 – 500) = 1.200 €.

El resultado obtenido sería: 1.100 – 1.200 = –100 (pérdida).

Como se reflejaría en la cuenta (129) *Resultado del ejercicio* si realizásemos los asientos pertinentes.

3. Una vez regularizada la cuenta (300) *Mercaderías*, procedemos a determinar el resultado, para lo que pasamos a la cuenta (129) *Resultado del ejercicio* el saldo de todas las cuentas de los grupos 6 y 7 (gastos e ingresos) de la siguiente forma:

414.108,40	(129) Resultado del ejercicio	a	(600) Compras de mercaderías	403.400
			(610) Variac. ex. Mds.	10.708,40
				
		a	Resto cuentas de gastos	—
482.200	(700) Ventas de mercad.			
				
	Resto cuentas de ingresos	a	(129) Resultado del ejercicio	482.200

De esta forma quedan saldadas las cuentas de Compras, Ventas y Variación de existencias. La cuenta (300) *Mercaderías* queda con su saldo real, y la (129) *Resultado del ejercicio* recogerá los gastos y los ingresos; su saldo será el resultado global: beneficio (si es acreedor) o pérdida (si es deudor).

D	(300) Mercaderías	H	D	(600) Compras de merc.	H	D	(700) Ventas de merc.	H
	42.500			175.000			482.200	
	31.791,60	42.500		103.800	403.400			140.000
				124.600				50.400
				<u>403.400</u>	<u>403.400</u>			<u>121.800</u>
						482.200		482.200
	Sd = 31.791,60							

D	(610) Variac. exist. de Mds.	H	D	Resultado del ejercicio	H
	42.500	31.791,60		414.108,40	482.200
		10.708,40			
	<u>42.500</u>	<u>42.500</u>			
				Sa = 68.091,60 ⇒ Beneficio	

Podemos comprobar que el beneficio obtenido es el mismo en los tres procedimientos.

El procedimiento de desglose de la cuenta de mercaderías es el utilizado por el Plan General de Contabilidad y, por tanto, será el que nosotros utilizaremos.

NOTA: Todo lo que exponemos en este tema para la cuenta de "Mercaderías" es válido para las demás cuentas de existencias (grupo 3).

7.5. Cuentas de gastos e ingresos relacionadas con las existencias

Las cuentas de existencias (grupo 3) no tienen movimiento durante el ejercicio.

Las compras de los elementos del grupo 3 (existencias) se registrarán en una cuenta del grupo 6 (subgrupo 60), según el siguiente esquema:

(300) Mercaderías	→	(600) Compras de mercaderías
(310) Materias primas	→	(601) Compras de materias primas
(320) Elem. y conjuntos incorp.		
(321) Combustibles		
(322) Repuestos		
(325) Materiales diversos	→	(602) Compras de otros aprovisionamientos
(326) Embalajes		
(327) Envases		
(328) Material de oficina		

Todos los elementos de inmovilizado material (subgrupo 21) se amortizan, excepto los que recoge la cuenta (210) *Terrenos y bienes naturales*. Los elementos del inmovilizado intangible (subgrupo 20) también se amortizarán si su vida útil no es indefinida, excepto la cuenta (204) *Fondo de comercio*. Y se amortizan por el denominado método indirecto, que consiste en reflejar la cuantía anual de la depreciación sufrida cargando una cuenta de gastos:

- (680) *Amortización del inmovilizado intangible*.
- (681) *Amortización del inmovilizado material*.
- (682) *Amortización de las inversiones inmobiliarias*.

y abonando una de las cuentas correctoras siguientes:

- (280) *Amortización acumulada del inmovilizado intangible*.
- (281) *Amortización acumulada del inmovilizado material*.
- (282) *Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias*.

Estas últimas cuentas recogen las correcciones de valor por la depreciación del inmovilizado intangible o material, respectivamente, realizadas de acuerdo con un plan sistemático.

De esta forma la dotación del ejercicio a la amortización dará lugar a los siguientes asientos:

(680) Amortización del inmovilizado intangible	a	(280) Amortización acumulada del inmovilizado intangible
(681) Amortización del inmovilizado material	a	(281) Amortización acumulada del inmovilizado material
(682) Amortización de las inversiones inmobiliarias	a	(282) Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias

Plan General de Contabilidad



6.ª Normas particulares sobre el inmovilizado intangible

a) Investigación y desarrollo

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de 5 años.

Los gastos de desarrollo deberán amortizarse durante su vida útil, que se presupone que no es superior a 5 años.

c) Fondo de comercio

No se amortizará.

e) Programas de ordenador

Se aplicarán los mismos criterios de amortización que los establecidos para los gastos de desarrollo.

■ Cálculo de las amortizaciones

Existen muchos métodos para el cálculo de la cuota anual de amortización. Citemos a continuación **cuatro** de ellos:

- a) **Amortización constante o lineal:** la depreciación es considerada como función del tiempo y no del uso. Es un método simple y muy aplicado en la práctica. La cuota de amortización constante se calcula así:

$$= \frac{\text{Precio de adquisición} - \text{Valor residual}}{\text{Duración útil estimada}}$$

- b) **Método de los números dígitos:** la suma de dígitos se determinará en función del periodo de amortización del elemento a amortizar. Dicho método permite determinar cuotas de amortización tanto decrecientes como crecientes.

Los pasos a seguir para su cálculo son:

- La sociedad decidirá el periodo en el que se desea amortizar el bien.
- Se asigna un valor numérico, a partir de la unidad, a cada uno de los años

que constituyen el periodo de amortización. La suma de dichos valores será la suma de dígitos.

- Se divide el valor a amortizar entre la suma de dígitos obtenida, determinándose así la cuota por dígito.
- La cuota de amortización anual se obtendrá multiplicando la cuota por dígito por el valor numérico que corresponda a cada periodo.
 - Si la asignación de cada valor numérico a cada uno de los años de la vida útil se realiza de forma creciente, obtendremos cuotas de amortización crecientes.
 - En caso contrario obtendremos unas cuotas de amortización decrecientes.

Ejemplo 9.29

Una empresa de fabricación de calzado posee una máquina para preparación de cueros cuyo precio de adquisición fue de 8.000 €. Supone que el valor residual de la máquina al final de su vida útil será de 200 €. Decide amortizarla en 5 años por el método de los números dígitos. Calcula las cuotas de amortización.

Valor a amortizar = Precio de adquisición – valor residual = 8.000 – 200 = 7.800 €.

A cada año se le asigna un dígito (1, 2, 3, 4 y 5) y se realiza un reparto proporcional a los dígitos asignados a cada periodo:

Cuota por dígito = Valor a amortizar/suma de dígitos = $7.800 / (1 + 2 + 3 + 4 + 5) = 7.800 / 15 = 520$ €

Cuotas de amortización anuales:

	Amortización creciente	Amortización decreciente
1	$520 \times 1 = 520$	$520 \times 5 = 2.600$
2	$520 \times 2 = 1.040$	$520 \times 4 = 2.080$
3	$520 \times 3 = 1.560$	$520 \times 3 = 1.560$
4	$520 \times 4 = 2.080$	$520 \times 2 = 1.040$
5	$520 \times 5 = 2.600$	$520 \times 1 = 520$
Total	7.800	7.800

- c) **Amortización según porcentaje constante:** se aplica un porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización o valor contable del elemento patrimonial. El resultado de la aplicación de este método será la obtención de unas cuotas anuales de amortización decrecientes.

Ejemplo 9.30

Supongamos que la empresa de fabricación de calzado del ejemplo anterior elige este método para amortizar la máquina y desea hacerlo en 10 años. Calcula las cuotas de amortización de los 4 primeros años si aplicamos un 15 % anual sobre el valor residual de cada año.

Valor a amortizar = Precio de adquisición – valor residual = 8.000 – 200 = 7.800 €.

Cuota amortización año 1: 15 % de 7.800 = 1.170 €.

Cuota amortización año 2: 15 % de 6.630 (7.800 – 1.170) = 994,5 €.

Cuota amortización año 3: 15 % de 5.635,5 (6.630 – 994,5) = 845,33 €.

Cuota amortización año 4: 15 % de 4.790,17 (5.635,5 – 845,33) = 718,53 €.

De la misma forma calcularíamos las cuotas de amortización hasta el año 10 (en este año amortizaríamos el resto).

- d) **Amortización técnico-funcional** (basado en la actividad): este método pone el acento en el uso o la productividad del inmovilizado. La cantidad que se amortiza en cada ejercicio varía según el grado de utilización del elemento

Ejemplo 11.29

Una empresa recibe 80.000 € del Estado para compensar el déficit de explotación del ejercicio.

80.000	(572) Bancos, c/c	a	(740) Subvenciones, donaciones y legados a la explotación	80.000
--------	-------------------	---	---	--------

Ejemplo 11.30

Una empresa recibe 90.000 € para financiar un proyecto de investigación. En el presente ejercicio la empresa ha tenido unos gastos de 40.000 € imputados al proyecto.

90.000	(572) Bancos, c/c	a	(942) Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados	90.000
			[Cuando recibe la subvención]	
40.000	31-12 (842) Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	a	(747) Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio	40.000
			[Imputación a resultados por el gasto realizado]	
90.000	31-12 (942) Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados			
40.000	(132) Otras subvenciones, donaciones y legados	a	(132) Otras subvenciones, donaciones y legados	90.000
		a	(842) Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados	40.000
			[Regularización de las cuentas 842 y 942]	

Ejemplo 11.31

Durante el ejercicio 20X2 la empresa «I» recibe una subvención de 15.000 €, sin asignación específica.

15.000	(572) Bancos, c/c	a	(740) Subvenciones, donaciones y legados a la explotación	80.000
--------	-------------------	---	---	--------

Ejemplo 11.32

La empresa «J» recibe la donación de un vehículo, cuyo valor razonable es de 7.000 €, por parte de uno de sus socios.

7.000	(218) Elementos de transporte	a	(118) Aportaciones de socios o propietarios	7.000
-------	-------------------------------	---	---	-------

Ejercicios finales

Ejercicio 14.1

La situación de la empresa «ALONDRA, SA», a 1-01-X2, es la siguiente:

ACTIVO		PN Y PASIVO	
(572) Bancos, c/c	48.400	(100) Capital social	350.000
(4310) Efectos comerciales en cartera	17.000	(112) Reserva legal	60.000
(430) Clientes	23.000	(113) Reservas voluntarias	30.000
(250) Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	8.000	(170) Deudas a largo plazo con entidades de crédito	48.000
(440) Deudores	1.800	(5200) Préstamos a corto plazo de entidades de crédito	12.000
(210) Terrenos y bienes naturales	90.000	(400) Proveedores	16.200
(211) Construcciones	240.000	(5201) Deudas a corto plazo por crédito dispuesto	4.000
(216) Mobiliario	8.000	(401) Proveedores, efectos comerciales a pagar	8.900
(200) Investigación	2.700	(173) Proveedores de inmovilizado a largo plazo	15.000
(203) Propiedad industrial	20.000	(281) Amortización acumulada del inmovilizado material	34.000
(300) Mercaderías	4.000	(142) Provisión para otras responsabilidades	10.000
(4312) Efectos comerciales en gestión de cobro	8.400	(560) Fianzas recibidas a corto plazo	3.000
(213) Maquinaria	120.000	(390) Deterioro de valor de las mercaderías	800
(217) Equipos para procesos de información	6.300	(410) Acreedores por prestaciones de servicios	2.300
		(4752) Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	1.800
		(4750) Hacienda Pública, acreedora por IVA	1.600
TOTAL ACTIVO	597.600	TOTAL PN Y PASIVO	597.600

Operaciones realizadas durante el ejercicio de 20X2:

1. La investigación que desarrolla la empresa resulta negativa y se da por finalizada.
2. Compra de mercaderías a crédito por 13.000 €, más 21 % de IVA. En la factura figura un descuento comercial de 600 €. La empresa paga en efectivo 540 €, más 21 % de IVA, en concepto de gastos de transporte de las mercancías.
3. La empresa devuelve mercaderías al proveedor por 800 €, más IVA.
4. Acepta letras a los proveedores por 6.000 € y paga a un proveedor 3.800 € que le debía; de esta cantidad descuentan 150 €, más IVA, por pronto pago.
5. Venta de mercancías a crédito por 48.000 €, más 21 % de IVA. En la factura figura un descuento comercial de 600 €.
6. Los clientes devuelven mercaderías por importe de 1.200 €, más IVA.
7. Paga, a través de banco, a los acreedores por prestación de servicios y efectos aceptados a los proveedores por un importe de 7.500 €.
8. Cobra por banco: 31.000 € a clientes y efectos por 5.000 €. Los clientes aceptan efectos por importe de 15.000 €.
9. Compra en bolsa 600 acciones, de «AB, SA», de 3 € nominales cada una, al precio de 6 €/título. Los gastos de la operación ascienden a 45 €. La empresa clasifica las acciones como «activos financieros mantenidos para negociar». Operación realizada a través de banco.
10. Se descuentan letras en un banco por un nominal de 7.000 €. Los gastos de negociación han ascendido a 150 €.
11. Un cliente, que debe a la empresa 450 €, es declarado en suspensión de pagos. La empresa contabiliza el deterioro.