

## Tema 5. LOS COSTES DE LOS FACTORES PRODUCTIVOS: EL COSTE DE LOS MATERIALES

En el presente tema, y en los dos posteriores, se van a desgajar los tres conceptos de coste más importantes en las empresas, y que obtienen una especial relevancia en la primera etapa de la metodología propuesta, para la implantación de un sistema de información de contabilidad de costes.

En este tema se desarrollará todo lo concerniente a las existencias: la valoración de las entradas y salidas, el control de los inventarios, la importancia de la gestión de las diferencias de inventario o mermas, etc. En el siguiente tema se ahondará en todo lo relativo al coste de personal, y, por último, en el séptimo tema, se analizará con profundidad todo lo relativo a los Gastos Generales de Fabricación o Costes Indirectos de Fabricación (extensibles al resto de secciones en cuanto a su consideración como costes indirectos: costes comerciales y de administración).

Del buen análisis e incorporación de estos costes al sistema de información (entrada de datos al sistema) va a depender la información resultante emanada de los cálculos realizados (salida de la información: informes dirigidos a la dirección), elemento esencial para una adecuada toma de decisiones por parte de los gestores empresariales.

### 5.1. Concepto y clasificación

Se entiende por el nombre de **materiales** todo lo que concierne al conjunto de los aprovisionamientos o suministros de productos comprados, fabricados o vendidos. Todas las empresas adquieren un conjunto de materiales para realizar su actividad. Las **empresas comerciales** compran artículos para venderlos posteriormente, sin sufrir ninguna transformación (mercancías). Las **empresas industriales** adquieren un conjunto de elementos (materias primas) para incorporarlos al proceso productivo y obtener el producto terminado que venden en el mercado.

Nos encontramos así con: mercancías, materias primas, materias consumibles, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados, subproductos, embalajes y envases. Algunas de estas **existencias** son **adquiridas del exterior** de la empresa, mientras otras son **fabricadas por la propia empresa**. Nos centraremos especialmente en la existencia más importante desde el punto de vista productivo: la materia prima, material que la empresa consume para obtener los productos acabados.

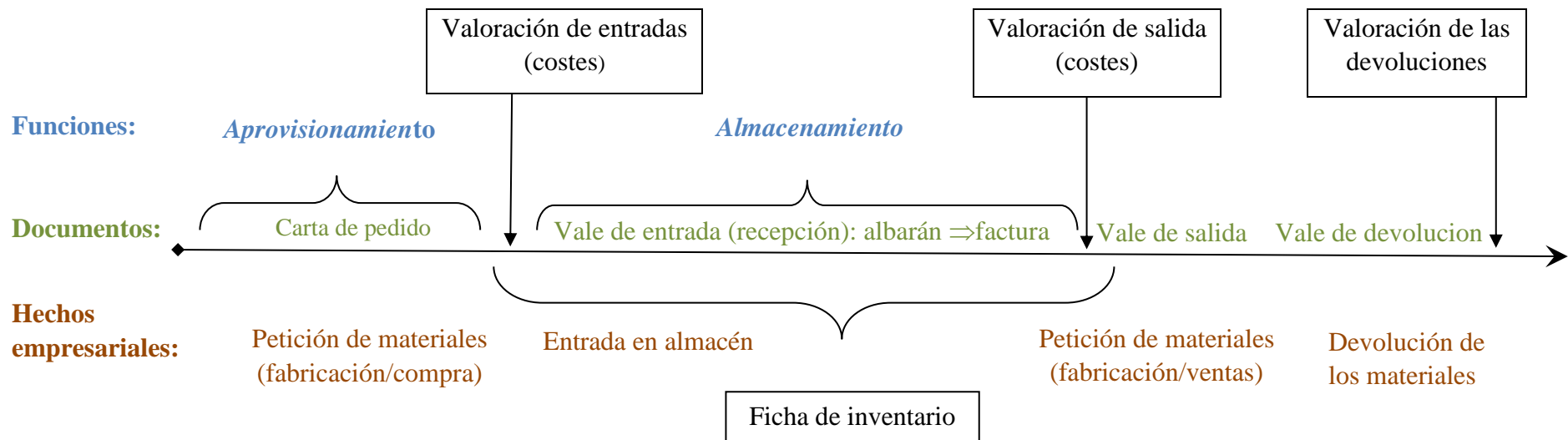
Las **Materias Primas** suponen, como ya se ha visto, en muchas empresas más del 50% del coste del producto, de ahí la importancia de su análisis. Nos encontramos ante un coste variable y directo a los portadores de coste, por lo tanto, el problema fundamental con el que nos encontraremos no es el de su incorporación a aquéllos sino su valoración.

Dada la dificultad que tiene la consideración de los **envases y embalajes** vamos a delimitar previamente estos conceptos. En primer lugar, deberemos considerar si están o no sujetos a devolución:

- ✎ Si están sujetos a devolución: se considerará el valor de esos envases diferenciándolos del resto de existencias, creándose la cuenta de Inventario Permanente de Envases.
- ✎ Si no están sujetos a devolución: hay que diferenciar si son de compra o de venta:
  - ↪ Si son de Compra: aumentaría el coste del material adquirido.
  - ↪ Si son de Venta:
    - Los embalajes se considerarán como un coste comercial más, estando asociados al transporte de la existencia correspondiente.
    - Si son envases caben tres alternativas:
      1. Considerarlos como un mayor valor del producto que se fabrica, como si fuese la última fase del proceso de producción.
      2. Considerarlos como un coste de los productos vendidos, sería un mayor coste de venta.
      3. Considerarlos como un coste comercial más, por lo tanto, irían recogidos en el margen comercial correspondiente.

## 5.2. Las funciones de aprovisionamiento y almacenamiento

Merece la pena que realicemos un pequeño esquema de todos aquellos puntos que deben tenerse en cuenta a la hora de desarrollar este apartado:



Todos los hechos empresariales tienen que tener un documento que los justifique.

En las funciones de aprovisionamiento y almacenamiento acontecerán diferentes hechos, que quedarán reflejados en unos documentos, pudiéndose realizar diferentes cálculos.

El primer hecho en acontecer será la **petición de materiales**, que se realizará mediante una carta pedido, de la que habrá diferentes copias, una para el proveedor, otra para el almacén, otra para el contable....

Todos los costes que se produzcan a lo largo de la adquisición de los materiales se considerarán como costes de aprovisionamiento.

Posteriormente, tendremos la **entrada en almacén del material**, el documento que las acompañará será el albarán o factura. El responsable del almacén deberá comprobar que la carta pedido coincide con el albarán o factura. En este momento habrá que **valorar** también **los materiales que entran en el almacén**.

En el caso de **salidas del almacén**, el primer hecho a destacar será la petición de materiales por parte de quien lo necesite (el departamento de producción o comercial), a través de los vales de salida, que será el documento utilizado para ello. También habrá que calcular **el valor de las salidas de almacén**, para ello se utilizará un método de valoración, como puede ser el FIFO, LIFO, PMP, HIFO...

Si hubiera **devoluciones a almacén**, de materiales sobrantes, habría que cumplimentar los vales de devolución. Estas devoluciones tendrán que ser valoradas al mismo precio que se valoraron cuando salieron del almacén.

De los diferentes documentos que utiliza la empresa relativos a los materiales, sin duda alguna, el más importante, es la **Ficha de Inventario** en donde se reflejan tanto las entradas como las salidas y las existencias finales de cada clase de existencia en unidades físicas y monetarias. Tendrá que haber una diferente por cada tipo de existencias y por cada periodo.

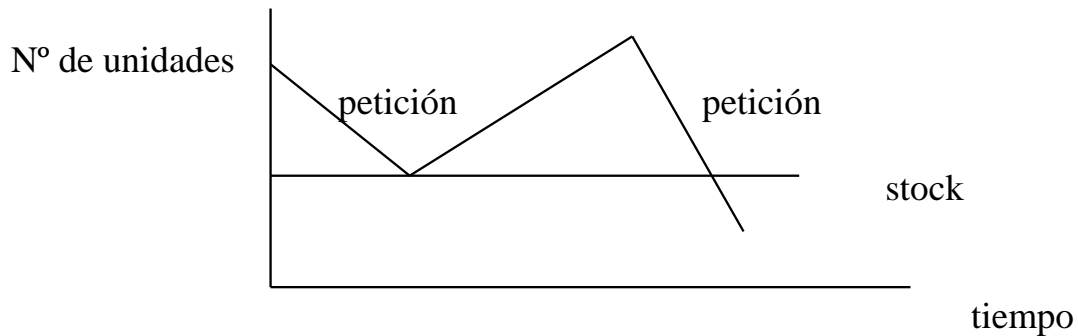
Los criterios de aprovisionamiento que puede utilizar la empresa son:

Aprovisionamiento esporádico: es cuando se realiza la solicitud de materiales según se van necesitando.

Aprovisionamiento sincronizado: cuando el cliente y el proveedor están conectados informáticamente de forma que el proveedor sabe en cada momento las necesidades que tiene su cliente (sistemas integrados). Este es el sistema que utiliza el sector automovilístico.

Aprovisionamiento con stock de seguridad: La empresa debe poseer un stock mínimo, para que, en el caso de haber rupturas en el aprovisionamiento de materiales, no tener rupturas en la producción. El stock que se debe tener dependerá de cuánto es el tiempo

que desea la dirección que la empresa sea autosuficiente en el caso de que se den rupturas en el aprovisionamiento, es, por tanto, un dato emanado de la política empresarial. Gráficamente puede representarse de la siguiente forma:



Hay que tener en cuenta el tiempo que suele tardar el proveedor en suministrar el material desde que se realiza el pedido, de tal forma que los “stocks” que hay en almacén hasta la llegada del nuevo pedido no bajen hasta el nivel de ruptura del stock de seguridad, y si es así, se tenga margen suficiente con el stock de seguridad para atender las necesidades de producción (o venta) hasta la definitiva llegada del pedido.

### 5.3. La valoración de las entradas

Deberemos, en primer lugar, **valorar las entradas** en la empresa de esos materiales comprados, siguiendo, normalmente, cualquiera de los siguientes criterios:

- ✘ *Coste de compra de materiales.* Sólo se tiene en cuenta el coste de la compra, no se le añade ningún coste más. Estaríamos infravalorando las existencias, no es un criterio correcto.
- ✘ *Coste de materiales en almacén.* Se tienen en cuenta los costes de la compra y todos los gastos que se generen hasta su puesta en almacén (seguros, transporte, algunos impuestos). Se incluyen los impuestos indirectos siempre que no sean recuperables. Es el criterio obligatorio exigido por el P.G.C. de 2007, en su norma de valoración décima, punto 1.1.
- ✘ *Coste completo de aprovisionamiento.* A los costes de los materiales se le añade todo el coste de almacenamiento. Suele ser un buen criterio, en algunos casos, ya que los materiales son utilizados cuando salen del almacén, por tanto, hasta ser utilizados están generando un coste por su almacenamiento. Este criterio lo recomienda el Plan General francés de 1982.

A este respecto debemos tener en cuenta algunos **conceptos que su consideración como coste pueden generar problemas** (todos ellos considerados por el PGC de 2007). (Ver Resolución 14 de abril de 2015 del ICAC, norma 11, apartados 5 a 7):

- ✘ Los *descuentos en facturas* o por defecto de calidad o incumplimiento de plazos se consideran como un menor coste de materiales.

- ✎ Los *rappels por compras* se consideran como un mayor ingreso comercial, al ser normalmente un dato que se conoce al final del período. Si se conociese en cada momento se podría considerar como un menor coste de materiales de la compra realizada.
- ✎ Los *descuentos por pronto pago* son descuentos financieros, y, por lo tanto, normalmente, no deben incidir dentro del coste de los materiales, aunque desde el ámbito de la Contabilidad de Gestión este aspecto es uno de los más controvertidos. Desde la óptica de la Contabilidad Financiera, el PGC de 2007 (y la Resolución de 14 de abril de 2015 del ICAC: Norma 9) da la opción de incluir los intereses incorporados a los débitos con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.
- ✎ Aunque afecta a los ingresos, y no a los costes, se debe indicar que los *rappels de venta* si bien se consideran como descuentos por volumen en cada venta, son, desde nuestra óptica, un menor importe de la venta. Sin embargo, si los descuentos por volumen se realizan al final del ejercicio, se considerará como un coste comercial. Como observamos su consideración es la misma que los *rappels por compra*, pero en sentido contrario.

## 5.4. La valoración de las salidas

En cuanto a los criterios de **valoración de inventarios** y de los materiales utilizados (**valoración de las salidas**) debemos señalar que su existencia deriva de las oscilaciones de los precios del mercado, que dan lugar a que en un momento determinado existan en el almacén diferentes partidas de materiales comprados a precios también diferentes. La elección de un sistema u otro no debe ser caprichosa o arbitraria, debiendo responder a una realidad del almacenamiento. Entre los criterios que nos podemos encontrar, para toda clase de existencia, están:

### 5.4.1. FIFO (*First in, first out*)

Primera entrada, primera salida. Se incorporan a los productos los valores más antiguos y en existencias quedan los más recientes.

### 5.4.2. LIFO (*Last in, first out*)

Última entrada, primera salida. Incorpora al producto los materiales que han entrado en último lugar; las existencias están infravaloradas, ya que las existencias que quedan en la empresa están valoradas a precios más antiguos.

### 5.4.3. Precio Medio Ponderado o Coste Medio Ponderado

Se puede realizar de dos formas distintas:

Calcularlo después de cada entrada. Cada vez que entra un nuevo pedido se calcula la media ponderada teniendo en cuenta las existencias que había en almacén. **Es un precio móvil**.

Calcularlo al final del ejercicio. No se pueden valorar las salidas hasta que no termine el ejercicio. Todas las salidas se valoran al mismo precio, consecuentemente, el coste del producto será el mismo en lo relativo al coste de materiales incorporado, es decir, realizan una política de valoración homogénea a lo largo de todo el ejercicio. **Se trata de un precio fijo**.

Esta alternativa es buena si los periodos contables son muy pequeños, un mes como máximo, si no estaríamos ante un criterio poco flexible, lento en la recogida de información, incumplándose uno de los requisitos de la información contable: la rapidez en la obtención de la información.

Este criterio de valoración de las salidas, en cualquiera de sus dos variantes, es el propuesto por la normativa externa en el caso de no poderse aplicar la Identificación Individual.

### 5.4.4. FIFO (High in, first out)

Entrada más cara primera salida. Las existencias finales quedan valoradas al precio más barato, estas existencias se infravaloran. La aplicación de los criterios de FIFO, LIFO o HIFO eran admitidos antes por la normativa contable externa siempre y cuando en la Memoria de las Cuentas Anuales se expresen las diferencias con respecto a la utilización del Precio Medio Ponderado, aunque como veremos más adelante alguno de ellos ahora no está permitido.

### 5.4.5. NIFO (Next in, first out)

Próxima entrada primera salida. Se valoran los materiales consumidos a precio de reposición, es decir, en función de lo que costará su reposición. Este criterio es muy bueno para sectores donde los materiales incrementan su precio a medida que van siendo comprados, de esa forma los consumos de materiales estarán actualizados, y a la hora de fijar los precios de venta tendremos en cuenta no sólo lo que nos costaron esos materiales, sino lo que nos cuesta actualmente reponerlos.

Este criterio **no** se puede llevar a cabo desde el punto de vista de la **contabilidad externa**, ya que contraviene el principio de precio de adquisición. Pero desde el punto de vista de la **contabilidad interna sí** sería posible su utilización, si se considera oportuno.

#### 5.4.6. Precio o coste estándar

Será un precio establecido al principio del ejercicio, se incorporará el mismo coste a todos los materiales de la misma clase a lo largo de todo el ejercicio, quedando también las existencias finales valoradas al mismo precio.

Puede suceder que al final del ejercicio el precio real sea distinto al precio estándar, esa diferencia afectará a resultados:

- ↻ Pr < Ps    ↑ el Rdo.    Desviación Favorable
- ↻ Pr > Ps    ↓ el Rdo.    Desviación Desfavorable

No obstante, este criterio no es permitido por el PGC de 2007, aunque sí por la Resolución de 14 de abril de 2015 del ICAC, aunque con ciertas condiciones (que no difiera de los criterios preferentes que recoge el PGC).

#### **Identificación específica del bien con su precio o sus costes individuales**

Hay que identificar las materias primas consumidas al precio al que han entrado. Es una identificación individual -física- de cada existencia. Conocemos de la existencia utilizada a qué precio ha entrado, la identificamos específicamente. Es un método difícil de llevar, pero es el más correcto. Es recomendable su aplicación cuando haya pocos materiales o éstos son perecederos. Se da cuando las existencias no sean intercambiables entre sí, o cuando se producen bienes y servicios para proyectos específicos.

**Desde la óptica del PGC de 2007 y de la resolución del ICAC de 14 de abril de 2015, de los criterios analizados los que pueden aplicarse en la Contabilidad Financiera son:**

- 1- Con carácter general, el método del **precio medio o coste medio ponderado**. La resolución acepta la aplicación del PMP de 2 formas distintas (antes descritas):
  - ↻ Cuando se tengan lugar cada entrada y salida de existencia.
  - ↻ Cada cierto periodo de tiempo, siempre que resulte necesario para la gestión propia de la empresa.
- 2- El **método FIFO es aceptable** y puede adoptarse si la empresa lo considerase más conveniente para su gestión. El criterio de LIFO no es aquí recogido, al contrario de la anterior normativa.
- 3- Lo anterior debe aplicarse a bienes intercambiables, sin embargo, en los **bienes no intercambiables** es la **identificación individual** el criterio que debe aplicarse.

Podemos afirmar, que se reduce el campo de actuación que existe con respecto a la normativa precedente (PGC de 1990). Al mismo tiempo el trabajo administrativo, y la posible confusión de duplicidad de datos, se reducen al no considerar adecuado incorporar en la memoria, como ocurría en la anterior normativa, los datos relativos a la utilización del PMP (Precio Medio Ponderado) o coste medio ponderado, si previamente se ha utilizado criterios como el FIFO (e incluso el LIFO, admitido anteriormente).



## 5.5. Las mermas o diferencias de inventario

Este tema es de suma importancia para las empresas, afecta a todas las clases de existencias, y en gran medida va a incidir en el establecimiento de **un control de calidad** más o menos exhaustivo, así como en la imagen que perciben los clientes de la empresa.

Las **diferencias de inventario** son, mermas, roturas, pérdidas, robos, obsolescencia, ... de las existencias que tiene la empresa. Para un mejor control de ellas deberíamos estimar al principio del ejercicio las roturas, deficiencias, etc. que vamos a tener. Posteriormente compararemos estos datos con la realidad (mermas reales), de esa forma descubriremos cuáles han sido las desviaciones y las causas que las han originado, sobre todo si esas desviaciones han sido desfavorables para la empresa. Nos encontramos pues con:

### 5.5.1. *Mermas precalculadas o previstas:*

Se calculan antes de que comience el ejercicio. Es un *coste calculado* por la propia contabilidad interna. Se pueden realizar para cualquier clase de existencia, no obstante, a efectos del análisis que vamos a realizar, seleccionamos cuatro clases de existencias representativas del resto de existencias:

- Materias primas: como representación de los materiales adquiridos;
- Productos terminados como representación de empresas que elaboran sus propios productos;
- Productos en curso: para aquellos productos fabricados que todavía no se han terminado- y están en el proceso productivo- y,
- Mercaderías, como representación de las empresas comerciales, que son adquiridas del exterior y vendidas sin proceso de transformación.

Aunque su cargo y abono dependerá del criterio del responsable de la elaboración de esta información, sin embargo, para una mejor comprensión vamos a utilizar la interpretación realizada por el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad de 1973/78 tanto en la diferenciación de las mermas como en su incorporación correspondiente, siguiendo el modelo funcional, o de imputación racional sobre la estructura funcional.

✂ **Materias primas:** Aumentarán el coste del producto. De modo que al principio del ejercicio hay que distinguir por cada clase de producto, qué parte de las materias primas se *incorpora físicamente* (lo mínimo que hay que utilizar para fabricar el producto) y, qué parte, *no se incorpora físicamente*, pero se debe tener en cuenta (mermas previstas de materias primas). La suma de los dos conceptos nos da el *consumo previsto*.

✂ **Productos en curso:** No repercuten al coste del producto, pero disminuyen el margen industrial.

✂ **Productos terminados** (igual que las **mercaderías**): Las mermas disminuyen el margen comercial.

### 5.5.2. *Mermas reales*

Son las que se calculan al final del ejercicio en función de las roturas, pérdidas, robos.... realmente habidas. Se dará de baja el inventario permanente correspondiente. Son las únicas admitidas por la Contabilidad Externa, pues como se comentó esta contabilidad no permite la estimación de las mermas.

### 5.5.3. *Mermas postcalculadas*

Son las mermas no previstas, se calculan al final del ejercicio. Recogen la diferencia entre las mermas previstas y las reales llevando la diferencia al resultado. Pueden darse tres opciones:

1. Mermas reales = Mermas previstas; no existen mermas postcalculadas.
2. Mermas reales > Mermas previstas; se han estropeado más existencias de las previstas, por lo tanto, disminuyendo el resultado del ejercicio.
3. Mermas reales < Mermas previstas; se han estropeado menos existencias de lo previsto, por lo tanto, aumentará el resultado del ejercicio.

Las posibles **Causas de las diferencias entre las mermas calculadas (previstas) y las reales** pueden ser:

- ♣ Peor calidad de la materia prima de la esperada. Los responsables pueden ser el jefe de compra o el de almacén o el de producción.
- ♣ Por un mal funcionamiento de la maquinaria que estropea la materia prima que pasa por ella. Habrá que estudiar el porqué de la avería.
- ♣ Almacenamiento inadecuado de los materiales.
- ♣ Robo. Habrá que tener en cuenta las medidas de seguridad.
- ♣ Mala diligencia de los operarios en el tratamiento de la materia prima, etc.

Cualquiera de estas causas conllevará medidas adicionales por parte de la dirección para que no vuelva a ocurrir (si las reales han sido superiores a las previstas), aunque, lógicamente, si las mermas reales son inferiores a las previstas deberá analizarse qué se ha realizado bien para tenerlo en cuenta para el futuro.

Para una mejor comprensión de este tema se debe relacionar los conceptos de mermas con los de **consumo previsto** y **consumo real**:

- ⌘ El consumo previsto sería la estimación de lo que pensamos que vamos a utilizar, diferenciándose dos términos: la **incorporación física** (el consumo mínimo que se va a tener) y las **mermas previstas**. Estaríamos ante una estimación que realiza la Contabilidad de Costes, pero no la financiera. El concepto de incorporación física se interpretará según sea la clase de existencia:

- ♣ Si se trata de Materias Primas, sería el consumo mínimo de materias primas para realizar un producto e iría al coste del producto junto a las mermas previstas. Así, por ejemplo: si servimos un plato de 2 huevos fritos en un restaurante, la incorporación física serían 2 huevos, aunque es posible que se pudiese estropear alguno más, estaríamos entonces hablando de mermas.
- ♣ Si se trata de Productos Terminados o Mercaderías, la incorporación física serían las ventas. Es decir, el consumo mínimo de existencias que se van a tener en ese ejercicio es el volumen de ventas, aunque probablemente, se tengan que dar de baja a alguna existencia más, encontrándonos por tanto con las mermas.

∞ El consumo real sería un dato histórico, que en lo referente a los materiales adquiridos ya es recogido por la cuenta de resultados de la Contabilidad Financiera. No obstante, desde la óptica de la Contabilidad de Costes se distinguiría entre *incorporación física* y *mermas reales*. La diferencia entre el consumo previsto y el consumo real serían las mermas post-calculadas, ya analizadas anteriormente.

La **resolución de 14 de abril de 2015 del ICAC** en su norma sexta recoge el tema de las mermas en los procesos productivos, en los que indica:

- ∞ Formarán parte del coste de la producción del producto las mermas derivadas del proceso de fabricación hasta que el producto esté terminado. En consecuencia, los gastos incurridos por mermas inherentes o necesarias para desarrollar el proceso de producción constituyen un componente del coste del producto.
- ∞ Las relativas a los productos terminados se consideran una pérdida del ejercicio en que se producen y se recogerán contablemente a través del registro de las existencias finales.

Como vemos la resolución sólo da lugar a que se tengan en cuenta las mermas reales (de una u otra clase de existencia) pero no considera las mermas previstas, y menos aún, lógicamente, las mermas post-calculadas.

Una vez analizadas las distintas opciones que acarrear **la consideración de las mermas**, recogemos a continuación un mínimo análisis, desde la óptica de la empresa, en la consideración de éstas, **desde 2 perspectivas distintas pero válidas, aunque la segunda suponga un mejor control y gestión de las existencias:**

1. Si la empresa decide considerar sólo las mermas reales y no realizar previsiones, las mermas de materiales derivadas del proceso productivo se considerarán como un coste adicional al coste del producto. Esta opción es la permitida por la Contabilidad Financiera.
2. En el caso de que la empresa optase por una mejor gestión de sus existencias se incorporarán al coste del producto las mermas previstas de los materiales a utilizar en el proceso productivo (aparte de su Incorporación Física). Una vez terminado el ejercicio se determinarán las mermas reales, que supondrán bajas de inventario, y la comparación con las mermas previstas nos indicará cómo se han gestionado las existencias en cuanto a la eficiencia en su utilización, y, por ello, las diferencias

ocasionadas se llevarán a resultados. Este enfoque no está permitido por el PGC de 2007 pero sí es aplicado desde la óptica de la Contabilidad Interna, que como bien conocemos no tiene normas externas a la empresa que indiquen lo que debe hacerse, sino que son los propios gestores de la empresa los que las fijarán.

## 5.6. La ficha de inventario como documento soporte de los movimientos de existencias. El Inventario Permanente

El soporte documentario más importante para recoger tanto los movimientos de las existencias como la valoración de éstas, y que aglutina al resto de soportes documentarios (el albarán de entrada, la factura, el vale de salida...) es la **ficha de inventario**. El conocer en cada momento en cada clase de existencia tanto las unidades físicas como el valor de éstas por parte de los responsables empresariales, así como las entradas y salidas que van surgiendo, es uno de los *objetivos fundamentales de la contabilidad de costes*, de ahí, que, en el caso de que la empresa pueda realizar este seguimiento y control, se denomine a ese inventario como **Inventario Permanente**.

A la hora de realizar la ficha de inventario de cada clase de existencia, y si trabajamos con mermas, se deberá confeccionar en primer lugar la ficha en *unidades físicas*, siempre que nos den los datos necesarios y, luego, las pasaremos a *unidades monetarias*, teniendo en cuenta el método de valoración empleado: PMP, FIFO, etc.

La manera de hallar las mermas post-calculadas y, por tanto, realizar la Ficha de Inventario, puede ser de cualquiera de las siguientes formas o variantes, teniendo en cuenta las entradas de existencias (DEBE: lo que ya había más lo que se ha comprado o producido) como las salidas (consumos mínimos o ventas y mermas reales):

### 5.6.1. Primera variante

En el caso de que se confeccione una ficha por cada *material comprado* la estructura de aquélla podría ser la siguiente:

| Clase de Existencia | Ext.Inic | + Compras | - I.F.       | = Ex.Fin. teóricas | - Ex.Fin reales | = Mermas reales     | - Mermas prevista   | = Merm. Postcal |
|---------------------|----------|-----------|--------------|--------------------|-----------------|---------------------|---------------------|-----------------|
| Mat.primas          | 5 uf     | 10 uf     | 10uf<br>10x1 | 5                  | 3               | 2 uf<br>↓ IP m.pri. | 1 uf<br>↑ cte.pdto. | 1 ↓ Rdo.        |
|                     |          |           |              |                    |                 |                     |                     |                 |
|                     |          |           |              |                    |                 |                     |                     |                 |

Las existencias finales teóricas sin mermas son las existencias máximas que puede tener la empresa.

IF, es la incorporación física, es el consumo mínimo de materias primas que tendremos. Consideramos en este caso que cada producto terminado consume una unidad física de materia prima como mínimo.

Con *Productos Terminados* (u otros productos fabricados por la empresa) la ficha de inventario se realizaría de la siguiente manera:

| C.Existenc. | Ext. Inic. | + Prod. terminada del ejerc. | - I.F. (Ventas) | = Ex.Fin. teóricas | - Ex.Fin reales | = Merm. reales | - Mermas prevista | = Merm Postcal |
|-------------|------------|------------------------------|-----------------|--------------------|-----------------|----------------|-------------------|----------------|
| Produc.term |            |                              |                 |                    |                 |                |                   |                |
|             |            |                              |                 |                    |                 |                |                   |                |
|             |            |                              |                 |                    |                 |                |                   |                |

### 5.6.2. Segunda variante

| C.Existenc.     | Ext.Inic. | + Compras | - I.F.       | -Mermas previst. | =Ex.Fin teóricas | - Ext.Fin reales | = Mermas postcalc | Mermas reales |
|-----------------|-----------|-----------|--------------|------------------|------------------|------------------|-------------------|---------------|
| Materias Primas | 5 uf      | 10 uf     | 10uf<br>10x1 | 1 uf             | 4 uf             | 3 uf             | 1 ↓ Rdo.          | 2 uf          |
|                 |           |           |              |                  |                  |                  |                   |               |
|                 |           |           |              |                  |                  |                  |                   |               |

Al contrario del caso anterior las existencias finales teóricas se calculan teniendo en cuenta las mermas previstas.

### 5.6.3. Tercera variante

Si trabajamos sólo con consumos (y, no con compras o producción) puede realizarse un sencillo cálculo sin tener que acudir a una ficha de inventario, de tal forma que:

$$\text{el Consumo Previsto (I. F. + Mermas Previstas)} - \text{el Consumo Real (I. F. + Mermas Reales)} = \text{las Mermas Post-calculadas.}$$

Cuando nos remitimos a la *Contabilidad Financiera*, y en concreto al PGC de 2007, vemos que las únicas mermas que se recogen son las relativas a las *mermas reales*, y sólo en relación a los materiales adquiridos del exterior, al estar enclavadas en el Consumo real de las materias primas (Compras  $\pm$  variación de existencias de materias primas), aunque sin diferenciar el importe correspondiente al consumo mínimo y a las mermas reales. Las mermas reales de los productos elaborados por la empresa o de las mercancías se darán de baja con cargo a la cuenta de resultados de la empresa.

De vez en cuando se debe **comprobar visualmente** si las existencias que aparecen reflejadas en almacén se corresponden con las recogidas en la ficha de inventario.

Esta **comprobación** se hace mediante:

- ☞ *Recuento o inventario anual*, comprobando visualmente las existencias una vez al año.
- ☞ *Recuento o inventario rotativo*, consiste en comprobar las existencias en almacén cada cierto periodo de tiempo, pero no todos los tipos de existencias a la vez, sólo una parte, de forma, que al final del ejercicio se hayan revisado todas. Si ha habido un desfase en algunos de los controles realizados, se puede cambiar la periodicidad del control de cada una de las clases de existencias.

## 5.7. Contabilización de los materiales

Las mermas previstas se calculan en la fase de clasificación (primera etapa), son *costes calculados* porque obviamente es la contabilidad interna quien realiza ese cálculo. Como ya comentamos:

- ☞ Las mermas de las materias primas se cargarán al coste del producto (tercera etapa).
- ☞ Las mermas de los productos en curso se cargarán al margen industrial (cuarta etapa).
- ☞ Las mermas de los productos terminados o mercaderías se cargarán al margen comercial (cuarta etapa).

En la cuarta etapa, márgenes y resultados, se recogerán la diferencia entre las mermas previstas y las mermas reales, es decir, las mermas post-calculadas, modificándose el resultado final en el caso de que haya mermas post-calculadas o no previstas.