

**Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la  
Administración local**

**ÁREA  
DE  
EXISTENCIAS  
Y  
OPERACIONES COMERCIALES**

Para enviarnos tus observaciones puedes utilizar los siguientes medios:

Correo electrónico [ccll@igae.minhac.es](mailto:ccll@igae.minhac.es)

Número de fax 915367612

Dirección postal

Área de Administración Local

Intervención General de la Administración del Estado

C/ María de Molina, 50 - planta 12

28071 - Madrid

**Noviembre 2002**

En este documento se presentan el Cuadro de cuentas, las definiciones y relaciones contables y las Normas de valoración del futuro Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local (modelo normal) en materia de **“Existencias, Compras y Ventas, y Acreedores y Deudores por operaciones comerciales”**.

En el Cuadro de cuentas figuran cuentas que no se definen en este documento; la razón de ello es que se definen en otro (Presupuesto de gastos, Presupuesto de ingresos, ..... ) con el que guardan más relación. Este es el caso, por ejemplo, de las cuentas de los subgrupos 40 «Acreedores presupuestarios» y 43 «Deudores presupuestarios» no relativas a operaciones comerciales, que se describen en los documentos relativos al Presupuesto de gastos y al Presupuesto de ingresos, respectivamente.

De la presente adaptación del PGCP'94<sup>1</sup> a la Administración local merecen destacarse los siguientes aspectos:

- Grupo 3 «Existencias»:
  - Se autoriza a los entes de naturaleza administrativa a utilizar este grupo para el control de aquellos bienes que tengan la consideración de existencias. Por tanto, el grupo 3 no queda restringido, como ocurre en la actualidad, a los Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo.
  - En los subgrupos 30 a 36 se mantienen las cuentas de primer orden, si bien, a efectos exclusivamente orientativos. En consecuencia se deja libertad a los sujetos contables para que, o bien, utilicen dichas cuentas, o bien, desarrollen otras más acordes con su actividad y con una denominación más descriptiva del elemento patrimonial representado. En el subgrupo 39 «Provisiones por depreciación de existencias» deberán utilizar obligatoriamente las cuentas de primer orden en que se desarrolla, pudiendo, eso sí, crear las divisionarias de éstas que estimen oportunas.
- Subgrupo 40 «Acreedores presupuestarios»:
  - Entre los motivos de abono de la cuenta 405 «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente» se incorpora la posibilidad de que existan gastos comerciales que deban ser objeto de periodificación, con el mismo criterio que existe para el presupuesto de carácter administrativo.
  - Entre los motivos de cargo de la cuenta 406 «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados» se incluyen la anulación y la prescripción de obligaciones pendientes de pago.

---

<sup>1</sup> Plan General de Contabilidad Pública aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 6 de mayo de 1994.

Así mismo, se incluyen entre los motivos de cargo las devoluciones de compras que no hubieran sido pagadas. (Este motivo de cargo no está contemplado entre los movimientos que la cuenta 406 presenta en el documento relativo al Presupuesto de gastos).

– Subgrupo 43 «Deudores presupuestarios»:

- Entre los motivos de abono de la cuenta 436 «Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados», junto a la anulación, se incluye la prescripción de derechos pendientes de cobro.

Así mismo, se incluyen entre los motivos de abono las devoluciones de ventas que no hubieran sido cobradas. (Este motivo de abono no está contemplado entre los movimientos que la cuenta 436 presenta en el documento relativo al Presupuesto de ingresos).

***CUADRO DE CUENTAS***

**GRUPO 3**  
**EXISTENCIAS**

- 30. COMERCIALES.
  - 300. Mercaderías A.**
  - 301. Mercaderías B.**
- 31. MATERIAS PRIMAS.
  - 310. Materias primas A.**
  - 311. Materias primas B.**
- 32. OTROS APROVISIONAMIENTOS.
  - 320. Elementos y conjuntos incorporables.**
  - 321. Combustibles.**
  - 322. Repuestos.**
  - 325. Materiales diversos.**
  - 326. Embalajes.**
  - 327. Envases.**
  - 328. Material de oficina.**
- 33. PRODUCTOS EN CURSO.
  - 330. Productos en curso A.**
  - 331. Productos en curso B.**
- 34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS.
  - 340. Productos semiterminados A.**
  - 341. Productos semiterminados B.**
- 35. PRODUCTOS TERMINADOS.
  - 350. Productos terminados A.**
  - 351. Productos terminados B.**
- 36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS.
  - 360. Subproductos A.**
  - 361. Subproductos B.**
  - 365. Residuos A.**
  - 366. Residuos B.**
  - 368. Materiales recuperados A.**
  - 369. Materiales recuperados B.**

39. PROVISIONES POR DEPRECIACIÓN DE EXISTENCIAS.

- 390. Provisión por depreciación de mercaderías.
- 391. Provisión por depreciación de materias primas.
- 392. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos.
- 393. Provisión por depreciación de productos en curso.
- 394. Provisión por depreciación de productos semiterminados.
- 395. Provisión por depreciación de productos terminados.
- 396. Provisión por depreciación de subproductos, residuos y materiales recuperados.

GRUPO 4

ACREEDORES Y DEUDORES

40. ACREEDORES PRESUPUESTARIOS.

- 400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.
- 401. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados.
- 405. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.
- 406. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.
- 408. Acreedores por devolución de ingresos.
- 409. Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

43. DEUDORES PRESUPUESTARIOS.

- 430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.
  - 4300. De liquidaciones de contraído previo, ingreso directo.
  - 4301. De declaraciones autoliquidadas.
  - 4302. De otros ingresos sin contraído previo.
  - 4303. De liquidaciones de contraído previo, ingreso por recibo.
- 431. Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados.
  - 4310. De liquidaciones de contraído previo, ingreso directo.
  - 4313. De liquidaciones de contraído previo, ingreso por recibo.
- 433. Derechos anulados de presupuesto corriente.

- 4330. Derechos anulados por anulación de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.
- 4331. Derechos anulados por insolvencias y otras causas, de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.
- 4332. Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento, de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.
- 4334. Derechos anulados por anulación de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.
- 4335. Derechos anulados por insolvencias y otras causas, de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.
- 4336. Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento, de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.
- 4339. Derechos anulados por devolución de ingresos.

**434. Derechos anulados de presupuestos cerrados.**

- 4340. Derechos anulados por anulación de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.
- 4341. Derechos anulados por insolvencias y otras causas, de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.
- 4342. Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento, de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.
- 4343. Derechos anulados por prescripción, de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.
- 4344. Derechos anulados por anulación de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.
- 4345. Derechos anulados por insolvencias y otras causas, de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.
- 4346. Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento, de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.
- 4347. Derechos anulados por prescripción, de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.

**435. Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.**

**436. Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.**

**437. Devolución de ingresos.**

**438. Derechos cancelados en especie de presupuesto corriente.**

- 4380. De liquidaciones de contraído previo, ingreso directo.
- 4383. De liquidaciones de contraído previo, ingreso por recibo.

**439. Derechos cancelados en especie de presupuestos cerrados.**

- 4390. De liquidaciones de contraído previo, ingreso directo.
- 4393. De liquidaciones de contraído previo, ingreso por recibo.

**GRUPO 6**  
**COMPRAS Y GASTOS POR NATURALEZA.**

60. COMPRAS.

- 600. Compras de mercaderías.
- 601. Compras de materias primas.
- 602. Compras de otros aprovisionamientos.
- 607. Trabajos realizados por otras entidades.
- 608. Devoluciones de compras y operaciones similares.
- 609. "Rappels" por compras.

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

- 610. Variación de existencias de mercaderías.
- 611. Variación de existencias de materias primas.
- 612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

69. DOTACIONES A LAS PROVISIONES.

- 690. Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial. (\*)
- 691. Dotación a la provisión del inmovilizado material. (\*)
- 692. Dotación a la provisión del Patrimonio Público del Suelo. (\*)
- 693. Dotación a la provisión de existencias.
- 694. Dotación a la provisión para insolvencias.
- 696. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo.
- 697. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.  
(\*)
- 698. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo.
- 699. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto  
plazo.

**GRUPO 7**  
**VENTAS E INGRESOS POR NATURALEZA**

70. **VENTAS.**

- 700. Ventas de mercaderías.**
- 701. Ventas de productos terminados.**
- 702. Ventas de productos semiterminados.**
- 703. Venta de subproductos y residuos.**
- 704. Ventas de envases y embalajes.**
- 705. Prestaciones de servicios.**
- 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.**
- 709. “Rappels” sobre ventas.**

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.**

79. **EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES.**

- 790. Exceso de provisión para riesgos y gastos.**
- 791. Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial. (\*)**
- 792. Exceso de provisión del inmovilizado material. (\*)**
- 793. Provisión de existencias aplicada.**
- 794. Provisión para insolvencias aplicada.**
- 795. Exceso de provisión del Patrimonio Público del Suelo. (\*)**
- 796. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo.**
- 797. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.  
(\*)**
- 798. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo.**
- 799. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.**

***DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES***

**GRUPO 3**  
**EXISTENCIAS**

Comprende las mercaderías, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados. Cada entidad desarrollará tantas cuentas como su actividad exija, teniendo las cuentas de los subgrupos 30 a 36 carácter meramente orientativo.

30. COMERCIALES.

**300. Mercaderías A.**

**301. Mercaderías B.**

Mercaderías adquiridas por la entidad, sujeto de la contabilidad, destinadas a la venta sin que las mismas experimenten transformación alguna.

Figurarán en el activo del balance y solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 610 «Variación de existencias de mercaderías».
- b) Se cargarán, por el importe del inventario de existencias al final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 610.

Las mercaderías en camino, a fin de ejercicio, propiedad de la entidad, figurarán en cuentas específicas según su naturaleza. Esta regla se aplicará igualmente cuando se encuentren en camino productos, materias primas, etc., incluidos en los subgrupos siguientes.

31. MATERIAS PRIMAS.

**310. Materias primas A.**

**311. Materias primas B.**

Son aquéllas que, mediante elaboración o transformación, se destinan a formar parte de los productos fabricados por la entidad, sujeto de la contabilidad.

Figurarán en el activo del balance y solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es análogo al del subgrupo 30.

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS.

**320. Elementos y conjuntos incorporables.**

**321. Combustibles.**

**322. Repuestos.**

**325. Materiales diversos.**

**326. Embalajes.**

**327. Envases.**

**328. Material de oficina.**

Figurarán en el activo del balance, y su movimiento es análogo al del subgrupo 30.

**320. Elementos y conjuntos incorporables.**

Son los fabricados normalmente fuera de la entidad y adquiridos por ésta para incorporarlos a su producción sin someterlos a transformación.

**321. Combustibles.**

Materias energéticas susceptibles de almacenamiento.

**322. Repuestos.**

Piezas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes. Se incluyen las que tengan un ciclo de almacenamiento inferior a un año.

**325. Materiales diversos.**

Otras materias de consumo que no han de incorporarse al producto fabricado. En esta cuenta se contabilizará material de diversa índole relacionado con la actividad de la entidad, sujeto de la contabilidad.

**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.

**328. Material de oficina.**

El destinado a la finalidad que indica su denominación, salvo que la entidad opte por considerar que el material de oficina adquirido durante el ejercicio es objeto de consumo en el mismo.

33. PRODUCTOS EN CURSO.

**330. Productos en curso A.**

**331. Productos en curso B.**

Son aquellos que, en fin de ejercicio, se encuentran en fase de elaboración o transformación y que no deban registrarse en las cuentas de los subgrupos 34 ó 36.

Figurarán en el activo del balance, y solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 710 «Variación de existencias de productos en curso».
- b) Se cargarán, por el importe del inventario de existencias al final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 710.

34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS.

**340. Productos semiterminados A.**

**341. Productos semiterminados B.**

Son los fabricados por la entidad, sujeto de la contabilidad, que han de ser objeto de una transformación o elaboración antes de ser enajenados o consumidos.

Figurarán en el activo del balance y su movimiento es análogo al del subgrupo 33.

35. PRODUCTOS TERMINADOS.

**350. Productos terminados A.**

**351. Productos terminados B.**

En este subgrupo se contabilizan aquellos productos fabricados por la entidad, sujeto de la contabilidad, que se destinen al consumo final o a su utilización por otras entidades públicas o privadas.

Figurarán en el activo del balance y su movimiento es análogo al del subgrupo 33.

36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS.

**360. Subproductos A.**

**361. Subproductos B.**

**365. Residuos A.**

**366. Residuos B.**

**368. Materiales recuperados A.**

**369. Materiales recuperados B.**

Figurarán en el activo del balance y su movimiento es análogo al del subgrupo 33.

**360/361. Subproductos**

Los de carácter secundario o accesorio al proceso principal de fabricación.

**365/366. Residuos**

Los obtenidos inevitablemente y a la vez que los productos o subproductos, cuando tengan algún valor intrínseco y puedan ser usados o vendidos.

**368/369. Materiales recuperados**

Aquellos que, por tener valor intrínseco, entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo.

39. PROVISIONES POR DEPRECIACIÓN DE EXISTENCIAS.

**390. Provisión por depreciación de mercaderías.**

**391. Provisión por depreciación de materias primas.**

**392. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos.**

**393. Provisión por depreciación de productos en curso.**

**394. Provisión por depreciación de productos semiterminados.**

**395. Provisión por depreciación de productos terminados.**

**396. Provisión por depreciación de subproductos, residuos y materiales recuperados.**

Expresión contable de pérdidas reversibles, que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio.

Figurarán en el activo del balance minorando las existencias a que corresponden.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán, por la dotación que se realice en el ejercicio que se cierra, con cargo a la cuenta 693 «Dotación a la provisión de existencias».
- b) Se cargarán, por la dotación efectuada en el ejercicio precedente, con abono a la cuenta 793 «Provisión de existencias aplicada».

## **GRUPO 4**

### **ACREEDORES Y DEUDORES**

Operaciones derivadas de relaciones con terceros, excepto aquellas que, por su naturaleza, correspondan a cuentas incluidas en los grupos 1, 2 y 5.

40. ACREEDORES PRESUPUESTARIOS.

**400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.**

**401. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados.**

**405. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.**

**406. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.**

**408. Acreedores por devolución de ingresos.**

**409. Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.**

Obligaciones a pagar a cargo de la entidad como consecuencia de la ejecución del presupuesto.

**405. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.**

Recoge las obligaciones reconocidas durante el período de vigencia del presupuesto como consecuencia de operaciones comerciales. Esta cuenta se utilizará, exclusivamente, por los Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo y sólo en relación con las operaciones comerciales.

Figurará en el pasivo del balance en la agrupación de «Acreedores a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) Cuentas del subgrupo 60 «Compras», excepto la 608 «Devoluciones de compras y operaciones similares» y 609 «Rappels por compras», por las obligaciones reconocidas.

a.2) La cuenta 708 «Devoluciones de ventas y operaciones similares», al reconocimiento de la obligación, por ventas que son devueltas por los clientes, cuando hubieran sido cobradas.

a.3) La cuenta 709 «Rappels sobre ventas», al reconocimiento de la obligación como consecuencia de los concedidos a los clientes.

a.4) Cuentas del grupo 6, cuando a estas cuentas se imputen gastos de tipo comercial.

a.5) La cuenta 411 «Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios», cuando se produzca el reconocimiento formal de la obligación.

a.6) Cuentas del grupo 7, por la anulación de ingresos de tipo comercial, cuando hubieran sido cobrados.

b) Se cargará con abono a:

- b.1) Cuentas del subgrupo 57 «Tesorería», por los pagos derivados de operaciones comerciales.
- b.2) La cuenta 608, por el importe de las devoluciones de compras que no hubieran sido pagadas.
- b.3) Cuentas del grupo 6, cuando se anulen gastos de tipo comercial que no hubieran sido pagados. Si la anulación afectase a gastos comerciales que hubieran sido objeto de periodificación, el importe correspondiente a la misma se abonará a la subcuenta 7799 «Otros ingresos y beneficios de ejercicios anteriores».

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de las obligaciones reconocidas durante el ejercicio por operaciones comerciales que se encuentren pendientes de pago.

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de esta cuenta en 31 de diciembre anterior formará parte del saldo inicial de la cuenta 406 «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados». Este traspaso de saldo se realizará directamente, sin practicar asiento alguno.

#### **406. Acreedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.**

Recoge, en 1 de enero, el saldo de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores como consecuencia de operaciones comerciales, cuyo pago no ha sido hecho efectivo en 31 de diciembre del ejercicio precedente. Esta cuenta se utilizará, exclusivamente, por los Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo y sólo en relación con las operaciones comerciales.

Figurará en el pasivo del balance formando parte de la agrupación «Acreedores a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará con cargo a:
  - a.1) La subcuenta 6790 «Pérdidas por la modificación de obligaciones de presupuestos cerrados», por la rectificación al alza del saldo entrante de las obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores.
  - a.2) La subcuenta 7790 «Beneficios por la modificación de obligaciones de presupuestos cerrados», por la rectificación a la baja del saldo entrante de las obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores. Este asiento será de signo negativo.
- b) Se cargará con abono a:
  - b.1) Cuentas del subgrupo 57 «Tesorería», por los pagos realizados.

- b.2) La cuenta 608 «Devoluciones de compras y operaciones similares», por el importe de las devoluciones de compras que no hubieran sido pagadas.
- b.3) La subcuenta 7790 «Beneficios por la modificación de obligaciones de presupuestos cerrados», por la anulación y prescripción de obligaciones pendientes de pago.

Su saldo, acreedor, representa el importe de las obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores por operaciones comerciales pendientes de pago.

43. DEUDORES PRESUPUESTARIOS.

**430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.**

- 4300. De liquidaciones de contraído previo, ingreso directo.
- 4301. De declaraciones autoliquidadas.
- 4302. De otros ingresos sin contraído previo.
- 4303. De liquidaciones de contraído previo, ingreso por recibo.

**431. Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados.**

- 4310. De liquidaciones de contraído previo, ingreso directo.
- 4313. De liquidaciones de contraído previo, ingreso por recibo.

**433. Derechos anulados de presupuesto corriente.**

- 4330. Derechos anulados por anulación de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.
- 4331. Derechos anulados por insolvencias y otras causas, de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.
- 4332. Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento, de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.
- 4334. Derechos anulados por anulación de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.
- 4335. Derechos anulados por insolvencias y otras causas, de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.
- 4336. Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento, de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.
- 4339. Derechos anulados por devolución de ingresos.

**434. Derechos anulados de presupuestos cerrados.**

- 4340. Derechos anulados por anulación de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.
- 4341. Derechos anulados por insolvencias y otras causas, de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.
- 4342. Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento, de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.
- 4343. Derechos anulados por prescripción, de liquidaciones de contraído previo e ingreso directo.
- 4344. Derechos anulados por anulación de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.

- 4345. Derechos anulados por insolvencias y otras causas, de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.
- 4346. Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento, de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.
- 4347. Derechos anulados por prescripción, de liquidaciones de contraído previo e ingreso por recibo.

**435. Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.**

**436. Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.**

**437. Devolución de ingresos.**

**438. Derechos cancelados en especie de presupuesto corriente.**

- 4380. De liquidaciones de contraído previo, ingreso directo.
- 4383. De liquidaciones de contraído previo, ingreso por recibo.

**439. Derechos cancelados en especie de presupuestos cerrados.**

- 4390. De liquidaciones de contraído previo, ingreso directo.
- 4393. De liquidaciones de contraído previo, ingreso por recibo.

Derechos reconocidos a favor de la entidad, como consecuencia de la ejecución del presupuesto.

**435. Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.**

Recoge los derechos reconocidos durante el período de vigencia del presupuesto como consecuencia de operaciones comerciales. Esta cuenta se utilizará, exclusivamente, por los Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo y sólo en relación con las operaciones comerciales.

Figurará en el activo del balance formando parte de la agrupación «Activo circulante».

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará con abono a:
  - a.1) Cuentas del subgrupo 70 «Ventas», excepto la 708 «Devoluciones de ventas y operaciones similares» y 709 «Rappels sobre ventas», por los derechos reconocidos.
  - a.2) La cuenta 608 «Devoluciones de compras y operaciones similares», al reconocer los derechos por compras que son devueltas a los proveedores, cuando hubieran sido pagadas.
  - a.3) La cuenta 609 «Rappels por compras», al reconocer los derechos por los concedidos a la entidad por los proveedores.

- a.4) Cuentas del grupo 7 a las que se imputen ingresos de tipo comercial.
- a.5) Cuentas del grupo 6, al reconocer los derechos por anulaciones de gastos de tipo comercial, cuando hubieran sido pagados.
- b) Se abonará con cargo a:
  - b.1) Cuentas del subgrupo 57 «Tesorería», por los cobros.
  - b.2) La cuenta 554 «Cobros pendientes de aplicación», en el momento de la aplicación definitiva de aquellos ingresos aplicados transitoriamente en dicha cuenta.
  - b.3) La cuenta 675 «Pérdidas de créditos incobrables», por las insolvencias firmes.
  - b.4) La cuenta 708, por el importe de las devoluciones de ventas que no hubieran sido cobradas.
  - b.5) Cuentas del grupo 7, cuando se anulen ingresos de tipo comercial que no hubieran sido cobrados.

Su saldo, deudor, recogerá los derechos liquidados durante el ejercicio por operaciones comerciales, que están pendientes de cobro.

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de esta cuenta en 31 de diciembre anterior formará parte del saldo inicial de la cuenta 436 «Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados». Este traspaso de saldo se realizará directamente, sin practicar asiento alguno.

#### **436. Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.**

Recoge en 1 de enero el importe de los derechos reconocidos en ejercicios anteriores por operaciones comerciales, cuyo cobro no ha sido hecho efectivo en 31 de diciembre del ejercicio precedente. Esta cuenta se utilizará, exclusivamente, por los Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo y sólo en relación con las operaciones comerciales.

Figurará en el activo del balance formando parte de la agrupación «Activo circulante».

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará con abono a:
  - a.1) La subcuenta 7791 «Beneficio por la modificación de derechos de presupuestos cerrados», por la rectificación al alza del saldo entrante de derechos reconocidos en ejercicios anteriores.
  - a.2) La subcuenta 6791 «Pérdida por la modificación de derechos de presupuestos cerrados», por la rectificación a la

baja del saldo entrante de derechos reconocidos en ejercicios anteriores. Este asiento será de signo negativo.

- b) Se abonará con cargo a:
- b.1) Cuentas del subgrupo 57 «Tesorería», por los cobros.
  - b.2) La cuenta 554 «Cobros pendientes de aplicación», en el momento de la aplicación definitiva de aquellos ingresos aplicados transitoriamente en dicha cuenta.
  - b.3) La cuenta 675 «Pérdidas de créditos incobrables», por las insolvencias firmes.
  - b.4) La cuenta 708 «Devoluciones de ventas y operaciones similares», por el importe de las devoluciones de ventas que no hubieran sido cobradas.
  - b.5) La subcuenta 6791 «Pérdida por la modificación de derechos de presupuestos cerrados», por la anulación y prescripción de derechos pendientes de cobro.

Su saldo, deudor, recogerá el importe de derechos liquidados por operaciones comerciales en ejercicios anteriores que están pendientes de cobro.

## **GRUPO 6**

### **COMPRAS Y GASTOS POR NATURALEZA**

Comprende las cuentas destinadas a recoger, de acuerdo con su naturaleza o destino, los gastos corrientes y pérdidas extraordinarias del ejercicio, así como las transferencias y subvenciones de capital concedidas.

60. COMPRAS.

**600. Compras de mercaderías.**

**601. Compras de materias primas.**

**602. Compras de otros aprovisionamientos.**

**607. Trabajos realizados por otras entidades.**

**608. Devoluciones de compras y operaciones similares.**

**609. “Rappels” por compras.**

**600/ 607 Compras de ...**

Recogen el aprovisionamiento de mercaderías y demás bienes incluidos en los subgrupos 30, 31 y 32 destinados a la venta o a ser consumidos durante el ejercicio económico.

Comprende también los trabajos que, formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras entidades.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargarán, por el importe de las compras, a la recepción de la mercancía, o a su puesta en camino si se transporta por cuenta de la entidad, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 40 «Acreedores presupuestarios».

En particular, la cuenta 607 se cargará a la recepción de los trabajos encargados a otras entidades.

- b) Se abonarán, por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129 «Resultados del ejercicio».

**608. Devoluciones de compras y operaciones similares.**

Remesas devueltas a proveedores, normalmente por incumplimiento en las condiciones del pedido.

En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la recepción de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, por el importe de las compras que se devuelvan, y en su caso, por los descuentos y similares obtenidos, con cargo, a la cuenta 405 «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente» o 406 «Acreedores por operaciones comerciales Presupuestos cerrados». Si las compras que se devuelven hubieran sido pagadas se abonará esta cuenta con cargo a la cuenta 435 «Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente».

- b) Se cargará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129 «Resultados del ejercicio».

**609. "Rappels" por compras.**

Descuentos y similares que le sean concedidos a la entidad, por haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, por los "rappels" que correspondan a la entidad, concedidos por los acreedores, con cargo a cuentas del subgrupo 43 «Deudores presupuestarios». Presupuesto corriente».
- b) Se cargará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129 «Resultados del ejercicio».

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

**610. Variación de existencias de mercaderías.**

**611. Variación de existencias de materias primas.**

**612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.**

**610 / 612. Variación de existencias de ...**

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

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 30, 31 y 32. El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129 «Resultados del ejercicio».

**69. DOTACIONES A LAS PROVISIONES.**

**690. Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial. (\*)**

**691. Dotación a la provisión del inmovilizado material. (\*)**

**692. Dotación a la provisión del Patrimonio Público del Suelo. (\*)**

**693. Dotación a la provisión de existencias.**

**694. Dotación a la provisión para insolvencias.**

**696. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo.**

**697. Dotación a la provisión para insolvencia de créditos a largo plazo.  
(\*)**

**698. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo.**

**699. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto  
plazo.**

**693. Dotación a la provisión de existencias.**

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

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará, por el importe de la depreciación estimada, con abono a cuentas del subgrupo 39 «Provisiones por depreciación de existencias».
- b) Se abonará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129 «Resultados del ejercicio».

## **GRUPO 7**

### **VENTAS E INGRESOS POR NATURALEZA**

Comprende los recursos procedentes de la capacidad impositiva de la entidad y de los rendimientos del ejercicio de su actividad, así como las transferencias y subvenciones recibidas, tanto corrientes como de capital, otros ingresos y beneficios extraordinarios.

70. VENTAS.

**700. Ventas de mercaderías.**

**701. Ventas de productos terminados.**

**702. Ventas de productos semiterminados.**

**703. Venta de subproductos y residuos.**

**704. Ventas de envases y embalajes.**

**705. Prestaciones de servicios.**

**708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.**

**709. "Rappels" sobre ventas.**

**700 / 704      Ventas de ... .**

Transacciones, con salida o entrega de los bienes objeto de tráfico de la entidad, sujeto de la contabilidad, mediante precio.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán, por el importe de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 43 «Deudores presupuestarios».
- b) Se cargarán, por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129 «Resultados del ejercicio».

**708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.**

Remesas devueltas por clientes, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido.

En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la emisión de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará, por el importe de las ventas devueltas y en su caso, por los descuentos y similares concedidos, con abono a la cuenta 435 «Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente» o 436 «Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados». Si las ventas devueltas hubieran sido cobradas, se cargará esta cuenta con abono a la cuenta 405 «Acreedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente».
- b) Se abonará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129 «Resultados del ejercicio».

**709. "Rappels" sobre ventas.**

Descuentos y similares que se basan en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará, por los "rappels" que correspondan o sean concedidos a los deudores, con abono a cuentas del subgrupo 40 «Acreedores presupuestarios».
- b) Se abonará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129 «Resultados del ejercicio».

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.**

**710 / 713. Variación de existencias ...**

Cuentas destinadas a registrar, al cierre de 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).

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 33, 34, 35 y 36. El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129 «Resultados del ejercicio».

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES

**790. Exceso de provisión para riesgos y gastos.**

**791. Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial. (\*)**

**792. Exceso de provisión del inmovilizado material. (\*)**

**793. Provisión para existencias aplicada.**

**794. Provisión para insolvencias aplicada.**

**795. Exceso de provisión del Patrimonio Público del Suelo. (\*)**

**796. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo.**

**797. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.  
(\*)**

**798. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo.**

**799. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.**

**793. Provisión de existencias aplicada.**

Importe de la provisión existente al cierre del ejercicio anterior.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, por el importe dotado en el ejercicio precedente, con cargo a cuentas del subgrupo 39 «Provisiones por depreciación de existencias».
- b) Se cargará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129 «Resultados del ejercicio».

*NORMAS DE VALORACIÓN  
DE  
LAS EXISTENCIAS Y DE LAS OPERACIONES  
COMERCIALES*

## **11. Derechos a cobrar presupuestarios y obligaciones presupuestarias.**

Los derechos a cobrar presupuestarios figurarán por el importe a percibir.

Los derechos a cobrar procedentes de ingresos de Derecho Público habrán de valorarse por el importe determinado en el acto de liquidación que los genere, tanto procedan de ingresos sin contraprestación y de exacción obligatoria, como de prestaciones de servicios, realización de actividades y utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.

Los derechos de cobro derivados de la venta de bienes conceptuados como existencias habrán de registrarse por el importe de la contraprestación a percibir por la venta, sin incluir los impuestos legalmente repercutibles, ni los gastos satisfechos por cuenta del deudor, los cuales se integrarán en otras cuentas a cobrar no presupuestarias.

Los derechos de cobro derivados de otras prestaciones de servicios y cesiones de bienes patrimoniales, efectuadas en régimen de Derecho Privado, se registrarán por el importe de la contraprestación a percibir por los mismos, siguiéndose los mismos criterios que en el párrafo anterior, en cuanto a los impuestos legalmente repercutibles y los gastos satisfechos por cuenta del deudor.

.....  
.....  
Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las provisiones que reflejen el riesgo de insolvencia con respecto al cobro de los derechos de que se trate.

Las obligaciones presupuestarias figurarán por el importe a satisfacer. Dicho valor, que debe considerarse como la cantidad a pagar en el momento de su vencimiento, estará formado por el principal de la deuda más, en su caso, las retribuciones implícitas que se pudieran haber pactado en la financiación de la operación.

En el caso de obligaciones por compra de existencias o de servicios figurarán por el importe de la contraprestación a realizar. Tal importe no comprenderá los impuestos legalmente deducibles, que se registrarán en cuentas a pagar no presupuestarias.

## **12. Existencias.**

### **1. Valoración.**

Los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.

### **2. Precio de adquisición.**

El precio de adquisición comprenderá el consignado en factura más todos los gastos adicionales en que se incurra hasta que los bienes se hallen en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc. También se incluirá

el importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias que no sea directamente recuperable de la Hacienda Pública.

### 3. Coste de producción.

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación.

### 4. Correcciones de valor.

Cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias. A estos efectos se entenderá por valor de mercado:

- a) Para las materias primas, su precio de reposición o el valor neto de realización si fuese menor.
- b) Para las mercaderías y los productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.
- c) Para los productos en curso, el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

No obstante, los bienes que hubiesen sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente no serán objeto de la corrección valorativa indicada anteriormente, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar para la ejecución del contrato.

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 entidad los considera más convenientes para su gestión.

## **13. Diferencias de cambio en moneda extranjera.**

.....  
.....

### 2. Existencias.

Su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en

que se produce cada adquisición, y esta valoración será la que se utilice tanto si se aplica el método de identificación específica para la valoración de existencias, como si se aplican los métodos de precio medio ponderado, FIFO, LIFO u otros análogos.

Se deberá dotar la provisión cuando la valoración así obtenida exceda del precio que las existencias tuvieran en el mercado en la fecha de cierre. Si dicho precio de mercado está fijado en moneda distinta del euro se aplicará para su conversión en moneda nacional el tipo de cambio vigente en la referida fecha.

.....  
.....

#### **15. Compras y otros gastos.**

En la valoración de las compras de bienes susceptibles de almacenamiento, destinados a la venta o consumo interno o bien para su transformación o incorporación al proceso productivo, se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) Los gastos de las compras, incluidos los transportes y los impuestos que recaigan sobre las adquisiciones con exclusión del que grave el valor añadido soportado deducible, se cargarán en la respectiva cuenta del subgrupo 60.
- b) Los descuentos y similares incluidos en factura que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la compra.
- c) Los descuentos y similares que le sean concedidos a la entidad por pronto pago, incluidos o no en factura, se considerarán ingresos financieros, contabilizándose en la cuenta 765 «Descuentos sobre compras por pronto pago».
- d) Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos se contabilizarán en la cuenta 609 «Rappels por compras».
- e) Los descuentos y similares posteriores a la recepción de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de plazos de entrega u otras causas análogas se contabilizarán en la cuenta 608 «Devoluciones de compras y operaciones similares».

En la valoración de gastos por servicios serán también de aplicación las reglas anteriores.

.....  
.....

#### **16. Ventas y otros ingresos.**

.....  
.....

En la contabilización de la venta de bienes se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) Las ventas se contabilizarán sin incluir los impuestos que gravan estas operaciones. Los gastos inherentes a las mismas, incluidos los transportes a cargo de la entidad, se contabilizarán en las cuentas correspondientes del grupo 6, sin perjuicio de lo establecido en las reglas d) y e) siguientes.
- b) Los descuentos y similares incluidos en facturas que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la venta.
- c) Los descuentos y similares que sean concedidos por la empresa por pronto pago, estén o no incluidos en factura, se considerarán gastos financieros, contabilizándose en la cuenta 665 «Descuentos sobre ventas por pronto pago».
- d) Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos se contabilizarán en la cuenta 709 «Rappels sobre ventas».
- e) Los descuentos y similares posteriores a la emisión de factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas se contabilizarán en la cuenta 708 «Devoluciones de ventas y operaciones similares».

En la contabilización de ingresos por servicios serán también de aplicación las reglas anteriores.

.....  
.....