

CAPÍTULO N° 7: BIENES DE CAMBIO

Los bienes de cambio constituyen uno de los rubros más importantes dentro del patrimonio del ente, ya que hacen posible el cumplimiento del objeto principal del mismo. Estos bienes hacen al proceso de comprar y vender, ya sea en el mismo estado o bien luego de un proceso de transformación. También se aclara que el rubro no se limita a mercaderías compradas para revender, sino que comprende a bienes producidos, productos en proceso, insumos y, según el caso, bienes intangibles destinados a la venta habitual y los anticipos a proveedores por la compra de estos bienes.

Definición y reconocimiento

Son los activos destinados a la venta en el curso habitual de la actividad ordinaria de la entidad, que se encuentran en proceso de producción o construcción para dicha venta o que resultan generalmente consumidos en la producción o construcción de los bienes o servicios que se destinan a la venta.

Se incluye a:

- 1) los bienes de cambio, de naturaleza tangible o intangible, destinados a la venta en el curso habitual de la actividad ordinaria;
- 2) los anticipos a proveedores por la compra de bienes de cambio.

Excluye a:

- a) las inversiones financieras; y
- b) los activos biológicos destinados para la venta.

Teniendo en cuenta la definición, podemos decir que para que un bien sea considerado incluido en este rubro es importante:

- ✓ Relacionarse directamente con el objeto principal de la empresa.
- ✓ Existir la intención de su venta o ingreso futuro de fondos.

Para que un bien de cambio sea reconocido como activo debe:

- ✓ ser un recurso económico,
- ✓ controlado por la entidad, como consecuencia de hechos ya ocurridos
- ✓ tener la capacidad de generar beneficios económicos futuros,
- ✓ el beneficio económico existe, si el recurso tiene un valor de uso o un valor de cambio,
- ✓ cumplir con la definición de bienes de cambio,
- ✓ su medición satisfaga el requisito de confiabilidad (credibilidad), y
- ✓ su contribución a los beneficios económicos futuros de la entidad resulte probable.

Características

Estos bienes se caracterizan por:

- ✓ Son bienes tangibles o intangibles
- ✓ Están destinados a la venta en forma habitual
- ✓ Pueden ser adquiridos
- ✓ Pueden ser producidos
- ✓ Pueden ser consumidos en dicho proceso o en generación de servicios incluyendo a los que se pudieran encontrar en tránsito.

La característica decisiva no es la materialidad física, sino su destino económico: venta habitual o consumo en la producción y/o prestación de bienes o servicios destinados a la venta.

Componentes

Los componentes del rubro varían dependiendo el sector al cual pertenezca la empresa:

SECTOR EMPRESARIAL	CUENTA A UTILIZAR	TIPO DE EMPRESA
Comercio	Mercaderías de reventa Mercaderías en tránsito	Supermercados, zapaterías, etc.
Industria	Materia Prima o Materiales Productos en Proceso Productos Terminados Insumos	Textiles, calzados, etc.
Agropecuaria	Semillas (por tipo) – Hacienda (por tipo) Agroquímicos - Alimentos Fertilizantes Combustible	Chacras, campos, etc.
Servicios	Insumos	Limpieza, bancos, etc.

Mercaderías de reventa: son aquellas adquiridas para su posterior venta en el mismo estado en que fueron compradas.

Materia prima: son bienes adquiridos para ser transformados a través de un proceso industrial.

Productos en proceso: son aquellos bienes con cierto grado de avance en el proceso productivo, a los cuales, a las materias primas se le agregaron los costos de la mano de obra y los costos de fabricación pertinente.

Productos terminados: son aquellos bienes resultantes de un proceso de fabricación o elaboración finalizado, listo para su comercialización.

Insumos: son aquellos necesarios para la explotación que se acopian para su utilización indirecta en la producción.

Es posible encontrar cuentas, que también pertenecen al rubro, representativas de determinadas situaciones, como, por ejemplo, la cuenta Mercaderías en Tránsito, que representa el valor de mercadería adquirida en el exterior y que, a la fecha de una determinada medición, no esté en poder de la empresa.

Medición inicial

En general, la medición original de los bienes incorporados y de los servicios adquiridos se practicará sobre la base de su costo.

El costo de un bien de cambio es el sacrificio económico necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino. Por lo tanto, el costo incluye:

- a) El precio de compra de contado, neto de descuentos comerciales y rebajas, incluyendo honorarios, aranceles de importación e impuestos no recuperables.
- b) Los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello, como, por ejemplo: fletes, seguros, carga y descarga de los bienes hasta que estén en el depósito del comprador, además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje.
- c) La asignación de costos indirectos, que realizará sobre bases razonables.

Por lo tanto, el costo de incorporación de un bien de cambio en el patrimonio está dado por lo que se conoce como COSTO DE ADQUISICIÓN:

Costo de Adquisición = Precio de Contado + todos los gastos hasta que el bien esté disponible para la venta o uso previsto.

En los bienes producidos estará en función de todos los esfuerzos económicos de producción en los que se incurriera, lo que denominamos COSTO DE PRODUCCIÓN

Costo de Producción = materiales directos + mano de obra + costos indirectos de fabricación asignados razonablemente.

No deben incorporarse al costo las improductividades, desperdicios anormales, ineficiencias significativas ni la ociosidad generada por operar por debajo del nivel normal de actividad. Esos importes se reconocen como resultados del período, no como mayor costo de los bienes producidos.

El perfeccionamiento de la compra, momento en el cual determina la incorporación al patrimonio de la entidad, se produce con la entrega del bien o la transmisión de su propiedad. Esta entrega se produce en el depósito del comprador, pero en el caso de las compras realizadas en el exterior, no siempre sucede, razón por la cual pueden aparecer dos formas tradicionales para determinar quién se hace cargo del gasto:

Clausula C.I.F. (sigla del inglés Cost, Insurance, Freight: Costo, Seguro, Flete): el precio final incluye los tres conceptos y el vendedor transfiere la propiedad de los bienes al

comprador al momento del desembarque. A partir de este instante, el comprador se hace cargo de los bienes.

Clausula F.O.B. (sigla del inglés Free On Board: Libre a Bordo): la propiedad de los bienes se transmite al momento del embarque, por lo cual, el comprador se hace cargo de los gastos correspondientes.

Los componentes de los costos originalmente medidos en una moneda extranjera deben convertirse a moneda argentina.

Cuando los bienes de cambio son vendidos, se les reconoce un resultado positivo, y es en este momento de la venta, en la que a través del costo de venta forman parte de los resultados negativos.

Principales operaciones

Los bienes de cambio tienen dos operaciones básicas:

Compra

Formada por la adquisición de bienes y servicios afectados a la actividad principal del ente, para ser vendidos en el mismo estado en que fueron adquiridas.

La operación de compra se puede hacer al contado o financiada. Cuando es financiada puede ser en cuenta corriente o documentada, y puede contener componentes financieros explícitos o implícitos.

Los explícitos se hayan convenido por las partes, por lo tanto, hay que registrarlos en forma separada del precio de contado.

Con respecto a los componentes financieros implícitos (CFI), su segregación dependerá del tipo de entidad:

- Si es pequeña: podrá optar por no segregar los CFI;
- Si es mediana y grande: debe segregar los CFI.

Los CFI representan, en operaciones de compra de bienes o servicios, la diferencia entre los precios de compra al contado de bienes o servicios y los correspondientes a operaciones a plazo que no se encuentran explicitadas en la documentación que respalda la operación.

Estos CFI, también se pueden calcular, descontando los flujos de efectivo futuros, mediante una tasa que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor tiempo del dinero y los riesgos específicos de la operación.

Los componentes financieros segregados, ya sea explícito o implícito, serán considerados costos financieros reconociéndose como gastos en el periodo en que se devenguen.

La documentación respaldatoria va estar dada por el remito y la factura que emite el proveedor, en el cual detalla los bienes entregados, la cantidad, el precio unitario, el precio total, los impuestos si tienen y la forma y condiciones de pago. Cuando

pagamos la compra financiada, el proveedor debe emitir un recibo de pago donde conste la cancelación de la factura.

La registración de la compra se realiza al valor de la factura siempre que no sea obligatorio o política de la empresa segregar los implícitos.

El costo de compra de un bien va estar dado por su precio de compra más los gastos necesarios para que el bien esté en condiciones de ser comercializado.

Método de registración de la compra

1) Mercaderías como cuenta desdoblada

La aplicación de este método se corresponde cuando la entidad no lleva un sistema de inventario permanente, y la cuenta mercaderías se desdobla en varias cuentas, lo que permite obtener información adecuada, al agrupar diferentes conceptos.

Las cuentas que utilizaremos en este método son:

- **Mercaderías:** que refleja el inventario inicial que se mantiene hasta el cierre y cuando se hace el inventario al cierre para determinar el ajuste del saldo y determinar la existencia final.
- **Compras:** para reflejar todas las compras o incorporaciones realizadas en el periodo.
- **Devolución de compras:** se incluye las devoluciones de las mercaderías por cualquier diferencia con lo requerido.

Compras y Devoluciones de Compra son cuentas de movimientos, y como tal se cancelan al cierre del ejercicio, al calcularse el costo de ventas, y sirven para obtener información estadística de los movimientos producidos en el periodo. La cuenta Mercaderías presentará la realidad patrimonial al momento de presentar el balance, es decir, al cierre del ejercicio.

Contablemente

Sol SA compra 1.000 unidades de \$ 20 cada una pagando en efectivo.

Compras (M)	20.000	
a Caja (A)		20.000

Sol SA realiza la devolución de 100 unidades de la compra anterior, por no ajustarse a lo requerido. El proveedor nos envía nota de crédito.

Anticipo a proveedores (A)	2.000	
a Devolución de compras (M)		2.000

La cuenta Anticipo a Proveedores pertenece al activo. Esta cuenta surge cuando el proveedor paga su compra, ya sea en efectivo o transferencia o entregando un cheque.

Lara SA compra 1.000 unidades de \$ 20 cada una a crédito a 30 días

Compras (M)	20.000	
a Proveedores (P)		20.000

En caso de producirse la devolución de una compra a crédito, corresponde debitar la cuenta de proveedores para disminuir la deuda del mismo.

Lara SA realiza la devolución de 100 unidades de la compra anterior, por no ajustarse a lo requerido.

Proveedores (P)	2.000	
a Devolución de compras (M)		2.000

Sol SA compra 1.000 unidades de \$ 20 cada una a 60 días entregando un pagaré. El precio de contado es de \$ 18.000.

Compras (M)	18.000	
Intereses (-) a Devengar (P-)	2.000	
a Documento a pagar (P)		20.000

En este último caso, la segregación o no de los intereses implícitos dependerá de la política adoptada por la entidad y si es una pequeña, mediana o grande.

2) Mercaderías con inventario permanente

Cuando la entidad lleva un sistema de inventario permanente utilizará la cuenta Mercaderías para registrar la entrada (compra), y su baja al costo cada vez que se registra su venta. El saldo de la Mercaderías debe coincidir siempre con las existencias según ficha de stock. En caso de existir diferencias, se debe realizar un ajuste.

Contablemente:

Lara SA compra 1.000 unidades de \$ 20 cada una pagando en efectivo.

Mercaderías (A)	20.000	
a Caja (A)		20.000

Lara SA realiza la devolución de 100 unidades de la compra anterior, por no ajustarse a lo requerido. El proveedor nos envía nota de crédito.

Anticipo a proveedores (A)	2.000	
a Mercaderías (A)		2.000

En caso de devolver el dinero se debita caja o bancos. No se utiliza anticipo a proveedores

Caja (A)	2.000	
a Mercaderías (A)		2.000

Lara SA compra 1.000 unidades de \$ 20 cada una a crédito a 30 días

Mercaderías (A)	20.000	
a Proveedores (P)		20.000

Lara SA compra 1.000 unidades de \$ 20 cada una a 60 días entregando un pagaré. El precio de contado es de \$ 18.000.

Mercaderías (A)	18.000	
Intereses negativos a devengar (P-)	2.000	
a Documentos a pagar (P)		20.000

En este último caso, la segregación o no de los intereses implícitos dependerá de la política adoptada por la entidad, es decir, si es una pequeña, mediana o grande.

Venta

La culminación del proceso de los bienes de cambio se efectúa por medio de la venta de los mismos. La cuenta Ventas no registra la salida del bien; registra el ingreso por la venta. La salida patrimonial del bien se reconoce mediante el costo de mercaderías vendidas y la baja de Mercaderías cuando se utiliza inventario permanente.

Esta venta puede hacerse al contado o financiada. Cuando se efectúa a plazo puede ser en cuenta corriente o documentada, con interés o sin interés.

La documentación respaldatoria va estar dada por la factura y el remito que le entregamos al cliente, en el cual detallamos los bienes vendidos, la cantidad, el precio unitario, el precio total, los impuestos si tienen y la forma y condiciones de cobro. Cuando cobramos la venta financiada, debemos emitir un recibo de pago donde conste la cancelación de la factura por parte del cliente.

La salida de los bienes de cambio, en el caso de la empresa comercial, se registra bajo la cuenta Ventas, que asumirá el valor neto de la operación.

Contablemente:

Caja/Valores a depositar/Clientes/Doc. A Cobrar	10.000	
a Ventas		10.000

Debitaremos una cuenta que refleja la forma de cobro por parte de la entidad, que puede ser en efectivo, recibiendo un cheque de tercero, en cuenta corriente o recibiendo un pagaré; y acreditaremos la cuenta Ventas, para reflejar la ganancia.

Si la venta tiene intereses, y la entidad ha adoptado la política de segregar los componentes financieros, estos se deben separar y reflejar la venta por su valor de contado.

La cuenta Ventas pertenece a los Ingresos y se presenta en el estado de resultados, y por diferencia con el costo de ventas, nos permite determinar el resultado bruto de ventas.

Por ejemplo: se realiza una venta en cuenta corriente a 30 días por un valor de \$ 15.000. El precio de contado es de \$ 10.000.

Cientes (A)	15.000
a Ventas (R+)	10.000
a Intereses (+) a Devengar(A-)	5.000

Bonificaciones, descuentos y devoluciones

Las bonificaciones constituyen rebajas en los precios que obedecen a diversas causas, como, por ejemplo, volúmenes adquiridos, por mercaderías deterioradas o con algún inconveniente, etc. y que producen reducciones en el costo de bienes comprados o vendidos. La recepción de una bonificación por la compra de mercaderías no genera un resultado positivo, simplemente disminuye el valor unitario de los productos comprados.

Los descuentos por pago contado son rebajas como consecuencia de las condiciones de pago ofrecidas por el proveedor, especialmente en la forma de financiación de la operación, donde otorga alguna quita. En estos casos, estamos en presencia de componentes financieros implícitos contenidos en la operación, y surgen de la diferencia entre el valor actual de la compra y lo que se va a pagar a su vencimiento.

Por ejemplo:

Se compran mercaderías a 30 días y el precio de lista asciende a \$ 2.500. El proveedor ofrece un descuento del 5% por pago de contado. Se acepta la oferta.

Mercaderías (A)	2.375
a Caja (A)	2.375

Por último, las devoluciones se producen cuando los productos adquiridos o vendidos no se ajustan a la calidad y/o cantidad, o no cumple con alguna de las condiciones pactadas en la nota de pedido. Esta devolución puede ser parcial o total. Para las devoluciones se utilizan cuentas de movimientos y al cierre de ejercicio se cancelan con las cuentas Compras o Ventas.

La documentación respaldatoria, es la nota de crédito que envía el proveedor en la compra, o la que la empresa envía a sus clientes por sus ventas.

Por ejemplo: 05/04: Lara SA compra 1.000 unidades de mercaderías a un precio de \$ 30, pagando \$ 30 cada una.

Mercaderías (A)	30.000	
a Caja (A)		30.000

07/04: Lara SA procede a realizar la devolución de 100 unidades de la compra realizada el día 05/04 por no adecuarse a lo solicitado. El proveedor le envía nota de crédito.

Anticipo a proveedores (A)	3.000	
a Mercaderías (A)		3.000

Determinación del costo de ventas

Una entidad reconocerá como gasto el costo de la mercadería vendida o servicios prestados en el ejercicio en que se produce la venta o la prestación de los mismos. Existen dos métodos de registración para determinar el valor de las salidas o el costo de la mercadería vendida:

- ✓ Diferencia de Inventarios
- ✓ Sistema de Inventario Permanente

Regla de devengamiento: el costo de los bienes vendidos se reconoce como gasto en el mismo ejercicio en que se reconoce la venta, para permitir la adecuada determinación del resultado bruto.

Diferencia de Inventarios

Conocido también como costeo global, se aplica cuando no se lleva inventario permanente, donde se posterga el reconocimiento del costo de mercaderías vendidas a un momento posterior a la venta, por lo tanto, habrá que esperar el cierre del ejercicio para conocer dicho costo. En este método, tenemos como información la mercadería inicial, las compras netas de devoluciones, las cuales se acreditarán para cancelar su saldo.

Asimismo, al cierre del ejercicio hay que proceder a realizar el recuento físico de las existencias, con su correspondiente valorización, por lo tanto, una vez conocido el valor de la existencia final, procederemos a la determinación del costo de mercaderías vendidas, a través de la siguiente fórmula:

$\text{Costo de Mercaderías Vendidas} = \text{Existencia Inicial} + \text{Compras Netas} - \text{Existencia Final}$

Este sistema supone que toda la mercadería comprada por la empresa más la existencia al inicio, debe haber sido vendida, o estar en depósito al cierre.

Desventaja: no permite ver si existen pérdidas de mercaderías por roturas, dañada, robada, etc. que no se vende y quedan escondidas en el costo de la mercadería vendida.

Contablemente será:

Saldo inicial de mercaderías es de \$ 5.000

Compras del ejercicio fueron de \$ 28.000

Devoluciones de compra \$ 2.500

Existencia final de mercaderías \$ 8.500

$$\begin{aligned}\text{CMV} &= \text{Existencia inicial} + \text{Compras netas} - \text{Existencia final} \\ &= 5.000 + 25.500 - 8.500 \\ &= 22.000\end{aligned}$$

Como ajuste de cierre realizaremos:

1) Cancelamos la devolución de compras y determinamos las compras netas a través del registro:

Devolución de compras (M)	2.500	
a Compras (M)		2.500

$$\text{Compras netas} = \text{Compras} - \text{Devolución de compras} = 28.000 - 2.500 = 25.500$$

2) Registramos el asiento del costo:

CMV (R-)	22.000	
Mercaderías (Existencia Final)	8.500	
a Compras (M)		25.500
a Mercaderías (Existencia Inicial)		5.000

Sistema de Inventario Permanente

Con este sistema, la empresa lleva un control permanente del inventario, ya que permite contabilizar la baja de las mercaderías a su costo inmediatamente después del reconocimiento de la venta. De esta manera, el saldo de la cuenta **mercaderías** refleja siempre las existencias.

Para cumplir con el control, se utiliza una **FICHA DE INVENTARIO**, que es un papel de trabajo, que también acompaña a los libros de contabilidad que lleva la empresa, cuya estructura es la siguiente:

Fecha	Detalle	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
		Cantidad	Precio Unitario	Total	Cantidad	Precio Unitario	Total	Cantidad	Precio Unitario	Total

En las entradas se reflejan todas las compras y sus devoluciones, detallando la fecha, la cantidad comprada, el precio unitario y el total. En la columna de las salidas, registramos todas las unidades vendidas a precio de costo y las devoluciones que se produzcan. En la columna de las existencias, se refleja lo que va quedando en stock. Al cierre del ejercicio, se efectúa el recuento físico de las existencias, y se controla que éstas coincidan con las registradas contablemente en las fichas, y en caso de existir diferencias, se determinan cuáles fueron las causas, y si correspondiere se hacen ajustes contables.

Existen varios métodos de llevar los inventarios que nos permiten asignar los costos a las unidades en existencias y las ventas como son PEPS, Identificación Específica y PPP:

⇒ **Primeros en Entrar Primeros en Salir (PEPS):** supone que saldrán primero las existencias o compras más antiguas, y así sucesivamente. Y así quedaran en el inventario las existencias valuadas a las últimas compras. Este método considera que las mercaderías se venden en el mismo orden en que se reciben para evitar pérdidas que pueden dar lugar a deterioro u otro motivo.

Contablemente:

01-01: La empresa da inicio al ejercicio N°3 y contamos con 300 unidades valuadas a \$ 10 c/u.

05-02: Se compran 200 unidades a \$ 11 c/u en efectivo.

18-02: Se venden 150 unidades a \$ 15 en efectivo.

Fecha	Detalle	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
		Cantidad	Precio Unitario	Total	Cantidad	Precio Unitario	Total	Cantidad	Precio Unitario	Total
01-01	El							300	10	3.000
05-02	Compra	200	11	2.200				300 200	10 11	3.000 2.200
18-02	Venta				150	10	1.500	150 200	10 11	1.500 2.200

Existencia final

La existencia final sería igual a: 350 unidades a \$ 3.700.

Las registraciones contables serían:

01/01	Mercaderías (A)	3.000	
	a Capital (PN)		3.000

05/02	Mercaderías (A)	2.200	
	a Caja (A)		2.200
18/02	Caja (A)	2.250	
	a Venta (R+)		2.250
18/02	Costo de Mercaderías Vendidas (R-)	1.500	
	a Mercaderías (A)		1.500

⇒ **Identificación específica:** Este método valúa las salidas de mercaderías de acuerdo al costo específico al cual ingresaron al patrimonio.

“La identificación específica exige que se lleven registros que identifiquen a los artículos con precisión.”¹

Este sistema se aplica cuando hay pocos artículos para la venta, por lo tanto, también un volumen bajo de ventas y una baja rotación. No es recomendable cuando existen muchos artículos.

Contablemente: Tomando los datos del ejercicio anterior.

Fecha	Detalle	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
		Cantidad	Precio Unitario	Total	Cantidad	Precio Unitario	Total	Cantidad	Precio Unitario	Total
01-01	El							300	10	3.000
05-02	Compra	200	11	2.200				300	10	3.000
								200	11	2.200
18-02	Venta				150	11	1.650	300	10	3.000
								50	11	550

Las registraciones contables serían:

01/01	Mercaderías (A)	3.000	
	a Capital (PN)		3.000
05/02	Mercaderías (A)	2.200	
	a Caja (A)		2.200
18/02	Caja (A)	2.250	
	a Venta (R+)		2.250
18/02	Costo de Mercaderías Vendidas (R-)	1.650	
	a Mercaderías (A)		1.650

El costo es de \$ 1.650 ya que estamos vendiendo 150 unidades de las compradas el día 05/02 cuyo costo de ingreso fue de \$ 11 la unidad, recordemos que aquí utilizamos asignación específica.

⇒ **Precio Promedio Ponderado (PPP)**, este método consiste en sumar el importe del costo de las compras y el del inventario inicial y dividirlo por la cantidad de

¹ Ricardo Phalen Acuña; Luisa Fronti de García; Ana Mará Campo; Rubén Helouani; Osvaldo A. Chávez; Juan Carlos Viegas; Contabilidad Pasado, Presente y Futuro. Ed. La Ley, página 375

unidades en existencias luego de la operación, es decir, las unidades compradas más las del inventario inicial:

$$\text{P.P.P.} = \frac{\text{Valor total del inventario}}{\text{Cantidad de unidades}}$$

En este método, cada vez que se realice una compra, se determina el precio promedio, que se utilizará cada vez que se vendan o consuman las mercaderías.

Contablemente: Tomando los datos del ejercicio anterior.

Cálculo del promedio por la compra realizada el día 05/02:

$$\text{P.P.P.} = \frac{\text{Valor total del inventario}}{\text{Cantidad de unidades}} = \frac{3.000 + 2.200}{300 + 200} = \frac{5.200}{500} = 10,40$$

Fecha	Detalle	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
		Cantidad	Precio Unitario	Total	Cantidad	Precio Unitario	Total	Cantidad	Precio Unitario	Total
01-01	El							300	10	3.000
05-02	Compra	200	11	2.200				500	10,40	5.200
18-02	Venta				150	10,40	1.560	350	10,40	3.640

Existencia final

La existencia final sería igual a: 350 unidades a \$ 3.640.

Las registraciones contables serían:

01/01	Mercaderías (A)	3.000	
	a Capital (PN)		3.000
05/02	Mercaderías (A)	2.200	
	a Caja (A)		2.200
18/02	Caja (A)	2.250	
	a Venta (R+)		2.250
18/02	Costo de Mercaderías Vendidas (R-)	1.560	
	a Mercaderías (A)		1.560

Es necesario realizar las siguientes aclaraciones con respecto a la aplicación de la cualquiera de los tres métodos antes expuestos:

⇒ El saldo del mayor de la cuenta mercaderías debe coincidir siempre con el saldo de la columna "total" de las existencias de mercaderías.

- ⇒ El costo de venta queda determinado en cada venta, por lo cual no es necesario esperar que llegue el cierre de ejercicio para que se registre el mismo.
 - ⇒ Las devoluciones de compras se restan en las entradas, a los efectos de dejar las compras – entradas – netas, y, la devolución se computa al mismo costo de entrada. El documento que respalda esta operación es la nota de crédito.
 - ⇒ Las devoluciones de ventas se restan en la columna de las salidas, al mismo valor asignado a la salida. Así se dejará el CMV por las salidas netas de devoluciones de ventas, e imputándolas al valor que determinamos el CMV de la venta que nos devuelven.
- Supongamos el ejemplo del PEPS: de las 150 unidades vendidas nos devuelven 50 por no cumplir con los requisitos solicitados por el comprador

Devoluciones de Ventas(M)	750	
a Anticipos Clientes (P)		750
Por el valor cobrado de la venta 50u a \$15		
Mercaderías (A)	500	
a CMV (R-)		500
Por el valor imputado al CMV 50u a \$10		

- ⇒ Cuando del recuento de la mercadería al cierre existen diferencias con la existencia del inventario al cierre, debemos ajustar nuestra contabilidad a la realidad. Estas diferencias, faltantes o sobrantes, se deben registrar como resultado negativo o positivo.

Ventajas del inventario permanente: existe un mayor control de las mercaderías y permite detectar las diferencias entre el registro contable y el inventario real y buscar sus causas.

Resultado bruto de ventas

Para conocer el resultado bruto de ventas, es necesario determinar el costo de los bienes vendidos, ya sea aplicando diferencia de inventario o inventario permanente, y conocer cuánto fueron las ventas netas del periodo.

El cálculo surge de la diferencia:

Resultado Bruto de Ventas = Ventas – Costo de Mercaderías Vendidas

Relevamiento del inventario físico

Al cierre de ejercicio se debe proceder a realizar el recuento físico de las unidades en existencias de los bienes de cambio.

Como resultado del recuento, puede ocurrir que exista diferencia entre las fichas de stock y el recuento físico. En tal caso, será necesario realizar los ajustes contables necesarios, tanto en las fichas de stock para adecuar a las unidades reales existentes, como así también, en la contabilidad para adecuar el saldo de la cuenta mercaderías. Las principales causas de faltante se deben a roturas, robos, siniestros, desaparición, etc.

En diferencia de inventarios, los faltantes suelen quedar incorporados dentro del costo de ventas, salvo que se los identifique y registre por separado. En inventario permanente, el control es más preciso y permite analizar causas de faltantes o sobrantes.

En caso de faltante:

Faltante de Mercadería (R-)
a Mercaderías (A)

En caso de sobrante:

Mercaderías (A)
a Sobrante de Mercadería (R+)

Contablemente:

Supongamos que la empresa lleva PEPS y tiene la siguiente ficha de inventario.

El recuento físico arroja una existencia final de 320 unidades, es decir, que faltan 30 unidades.

Fecha	Detalle	ENTRADAS			SALIDAS			EXISTENCIAS		
		Cantidad	Precio Unitario	Total	Cantidad	Precio Unitario	Total	Cantidad	Precio Unitario	Total
31-12	Venta				150	10	1.500	150	10	1.500
								200	11	2.200
	Ajuste							-30	10	-300
	Saldos ajustados							120	10	1.200
								200	11	2.200

Existencia final

Frente a esta situación debemos proceder a ajustar la ficha y posteriormente realizar el asiento de ajuste correspondiente.

Faltante de Mercadería (R-)	300
a Mercaderías (A)	300

Operaciones en moneda extranjera

Las operaciones de compra y venta de bienes de cambio en moneda extranjera se deben registrar convirtiendo la unidad de medida pactada a moneda nacional.

La diferencia de cambio reconocida por la deuda en moneda extranjera es un resultado financiero. No debe confundirse con el resultado por tenencia de bienes de cambio. El tratamiento contable, para el caso de operaciones de venta, es similar a lo visto en créditos en moneda extranjera, remitiéndonos a dicho capítulo.