



por **FERRÁN RODRÍGUEZ**

Doctor en Ciencias Económicas. Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad de la UB. Professor del Màster internacional en RSC de CIES-UB. Auditor - Censor Jurado de Cuentas y profesor del claustro del Col.legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya. Miembro de la Comisión de Contabilidad - Fiscalidad de ACCID

# Contabilización de las devoluciones de ventas

La reforma contable que, de una forma generalizada, entró en vigor en nuestro país el pasado 2008 y va siguiendo su dinámico curso, optó por mantener nuestra ya arraigada tradición de centrar o hacer pivotar la regulación de dicha parcela del derecho mercantil mediante lo que conocemos como "Plan General de Contabilidad" o, más generalmente, "Plan Contable". Esta tradición supone, como sabemos, que el plan en cuestión trata de llevar de la mano al denominado sujeto contable en todo el desarrollo del proceso de registro y formulación de la información financiera hasta su materialización final en las consabidas cuentas anuales.

## La Norma de Registro y Valoración (NRV) 14ª y las devoluciones de ventas



efectivamente, recordemos que ya a comienzos de 2001 se creó la Comisión de Expertos para la Reforma Contable con la misión de elaborar un informe sobre la situación de la contabilidad en España así como de las líneas básicas para abordar su, en aquel entonces, necesaria reforma. Fruto de dicha Comisión fue el conocido Libro Blanco que recomendó, entre otras múltiples cuestiones, la de mantener el PGC como instrumento básico y fundamental de nuestra normalización contable, tal y como ya se hallaba concebida hasta aquel momento y cuyo origen se remonta a nuestro antiguo Plan de 1973, introduciéndole, no obstante, todas aquellas modificaciones pertinentes para su adaptación a los criterios de valoración NIC/NIIF del IASB. Uno de los argumentos era que ello redundaría en una más fácil adaptación y aceptación de los cambios por las empresas y los profesionales de la contabilidad.

Pues bien, como sabemos, el PGC contiene las correspondientes normas de registro y valoración en su segunda parte y, concretamente, la NRV 14ª que hace referencia a los ingresos por ventas y prestaciones de servicios. No obstante y debido a la estructura omnicomprendensiva del PGC, en este apartado no se hace referencia alguna al tratamiento contable de una cuestión tan importante para algunas empresas como las devoluciones de ventas. Debemos acudir, pues, a las definiciones y relaciones

contables de la quinta parte del propio Plan para conocer cuál debe ser el tratamiento contable de las mismas. Al respecto hemos de recordar que el artículo 2 del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad dispone, con referencia a la obligatoriedad del Plan, que éste será de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria pero que, no obstante, no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte del mismo y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, **excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.**

“ **NO TENDRÁN CARÁCTER VINCULANTE LOS MOVIMIENTOS CONTABLES INCLUIDOS EN LA QUINTA PARTE DEL MISMO Y LOS ASPECTOS RELATIVOS A NUMERACIÓN Y DENOMINACIÓN DE CUENTAS INCLUIDOS EN LA CUARTA PARTE**”

Por tanto, resulta correcto que acudamos a la referida quinta parte para conocer o concretar algunos aspectos importantes del tratamiento contable que nos ocupa. Concretamente, el apartado referente a la cuenta 708 "De-

voluciones de ventas y operaciones similares" especifica que se trata de remesas devueltas por clientes, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido y que en la misma cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la emisión de la factura.

Por lo que se refiere a su movimiento se dispone que será el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de las ventas de vueltas por clientes y, en su caso, por los descuentos y similares concedidos, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 ó 57 que correspondan.
- b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

## La consulta 6 del BOICAC N° 96/2013

Precisamente dicha reciente consulta se refiere al tratamiento contable de las devoluciones de ventas y, en concreto, sobre la posibilidad de efectuar asientos contables con un importe negativo. El ICAC en su respuesta recuerda lo que hemos apuntado anteriormente en cuanto a que la cuarta y quinta parte del PGC, cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables, respectivamente, son de aplicación facultativa excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración, a pesar de ser aconsejable su utilización, según el ICAC, debido a que ello facilita la elaboración de las cuentas anuales, consejo que, naturalmente, compartimos.

Siguiendo con su razonamiento el ICAC indica que en la quinta parte se incluyen los principales motivos de cargo y abono de las cuentas propuestas por el PGC, sin que en ninguna de ellas se contemple la posibilidad de efectuar un asiento por un importe negativo a pesar de que en el modelo de cuenta de pérdidas y ganancias figure la partida 1.a) "Ventas", en la cual se integra el subgrupo 70, dentro del cual forma parte la cuenta 708. "Devoluciones de ventas y operaciones similares", con signo negativo. El hecho de que esta partida se incluya con signo negativo viene determinado precisamente al amparo de la

**“ SE DEBERÁN TENER EN CUENTA TODOS LOS RIESGOS, CON ORIGEN EN EL EJERCICIO O EN OTRO ANTERIOR, TAN PRONTO SEAN CONOCIDOS ”**

relación contable descrita para esta cuenta en la quinta parte del PGC, que aparece mediante un cargo cuando se produce la devolución de una venta, con el correspondiente abono a una cuenta de clientes.

Por tanto, según el ICAC, el reflejo contable de las devoluciones de ventas se realizará cargando la cuenta 708. "Devolución de ventas y operaciones similares" con abono a la cuenta del subgrupo 43 que corresponda o, en su caso, a la correspondiente cuenta del subgrupo 57.

El ICAC finaliza su respuesta recordando que si consideramos el PGC de Pequeñas y Medianas Empresas las conclusiones serían las mismas pues dicho Plan no difiere del general por lo que se refiere al tema del registro de las devoluciones de ventas.

Realmente, entendemos, que la opinión del ICAC resulta coherente con el tradicional y generalizado método contable que conocemos con el nombre de "partida doble". Dicho método, como sabemos, se basa en esta "dualidad" para explicar y tratar el funcionamiento de las cuentas en todo el proceso contable. Por tanto, si cada cuenta contiene su parte "debe" para registrar los cargos y su parte "haber" para hacerlo con los abonos, no

parece del todo lógica la consulta planteada al ICAC en cuanto a la posibilidad de realizar asientos negativos. Parece obvio que nos sobraría una de dichas partes y ello a pesar de que, si el tratamiento algebraico con los importes "negativos" fuera correcto nos habría de llevar a un resultado final idéntico aunque, posiblemente, algo más incómodo y menos explícito.

Por todo ello, el reflejo contable, tanto de las devoluciones de ventas como de los posibles descuentos que hagamos a nuestros clientes para compensar algún tipo de deficiencia en nuestro suministro, sería el siguiente, si suponemos una devolución por un importe de 10.000 euros y un tipo de IVA general del 21 por ciento:

N.º CTA.	TÍTULO	CARGO	ABONO
708	Devolución de ventas y operaciones similares	10.000,00	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	2.100,00	
430	Clientes		12.100,00

Naturalmente, las devoluciones de ventas minoran lo que contablemente conocemos como la cifra de negocios puesto que suponen la anulación de una parte de la misma y, por tanto, un componente negativo para su cálculo. Paralelamente se produce un menor importe del IVA que había sido repercutido en la facturación inicial al cliente de que se trate. La suma de ambos importes será lo que el cliente dejará de adeudarnos o, en su caso y dependiendo del saldo que mantengamos con él, lo que le deberemos.

## El principio de prudencia: anticipándonos a posibles devoluciones

Como ya sabemos, el principio contable de prudencia establece que se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre, así como que únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio pero, contrariamente, se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos. En este sentido, en algunas empresas o sectores de la economía, suele ser frecuente la devolución de productos vendidos a sus clientes, devoluciones que, incluso, pueden formar parte de su política comercial: "Si no queda satisfecho, le devolvemos su dinero". Y, por tanto, implícitamente, usted a cambio nos devuelve el producto. Pues bien, en este caso nos hallamos ante uno de esos riesgos que deberíamos estimar por prudencia. Para ello, el PGC tiene previsto el tratamiento contable de la estimación de dichas devoluciones de carácter general mediante provisiones.

La cuenta prevista para ello es la 4999 "Provisión para otras operaciones comerciales" y que recogerá, de acuerdo con sus correspondientes definiciones y relaciones contables los importes estimados para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos. Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6959 "Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales".
- b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 79549 "Exceso de provisión para otras operaciones comerciales".

Por tanto, vemos que su reconocimiento se realiza con cargo a gastos de explotación en lugar de minorar las ventas. Su cálculo, como estimación que es, se suele efectuar de forma genérica de acuerdo con los datos históricos de que disponga la empresa sobre las devoluciones producidas en los ejercicios anteriores.

Su registro contable sería, pues:

- Al final del ejercicio dotamos la provisión mediante las correspondientes estimaciones, supongamos que por 10.000 euros:

N.º CTA.	TÍTULO	CARGO	ABONO
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	10.000,00	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales		10.000,00

- Durante el ejercicio siguiente se irán registrando las devoluciones que realmente se vayan produciendo, tal y como hemos indicado en el epígrafe anterior. Supongamos que por un importe total de 12.000 euros:

N.º CTA.	TÍTULO	CARGO	ABONO
708	Devolución de ventas y operaciones similares	12.000,00	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido	2.520,00	
430	Clientes		14.520,00

- Al final del ejercicio se anula la provisión dotada en el ejercicio anterior:

N.º CTA.	TÍTULO	CARGO	ABONO
4999	Provisión para otras operaciones comerciales	10.000,00	
79549	Exceso de provisión para otras operaciones comerciales		10.000,00

- Y dotaremos la nueva provisión para el ejercicio siguiente, supongamos que por una nueva estimación de 11.500 euros:

N.º CTA.	TÍTULO	CARGO	ABONO
6959	Dotación a la provisión para otras operaciones comerciales	11.500,00	
4999	Provisión para otras operaciones comerciales		11.500,00

- Y todo ello, naturalmente y como siempre, dando puntual información en la memoria en lo referente a los motivos y las bases de cálculo de las referidas provisiones.

#### NORMATIVA APLICABLE

- RD 1514/2007, de 16/11, PGC, Quinta parte.
- RD 1515/2007, de 16/11, PGC de PYMES, Quinta parte.
- Consulta 6 del BOICAC N° 96/2013.