

10 de junio de 2010.

Sr. C. P. C. Felipe Pérez Cervantes
Presidente del Consejo Emisor del CINIF
Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de
Normas de Información Financiera (CINIF)
Bosque de Ciruelos No. 186 – Piso 11
Col. Bosques de las Lomas
11700 México, D. F.

Referencia No. 014-10

Estimables señores:

Norma de Información Financiera (NIF) C-4

Inventarios

En relación con el proyecto para auscultación de la Norma de Información Financiera de referencia (en adelante, el Proyecto o la NIF), a continuación presento los aspectos más importantes que observé y, posteriormente, sugerencias relativas a la redacción y contenido del Proyecto, en el orden en que se encuentran en el mismo.

ASPECTOS MAS IMPORTANTES

1. Estructura de la NIF

Considero que la estructura del Boletín es más clara, ya que hace la distinción entre sistemas de valuación y métodos de valuación, explicando cada uno, lo cual no hace la NIF. De hecho, no explica los sistemas de valuación: históricos y predeterminados y, como parte de estos últimos: estimados y estándar, sino que sólo en el párrafo 23 contiene una referencia al estándar, como una técnica.

10 de junio de 2010
Sr. C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
NIF C-4
Hoja 2

El apartado que se refiere a los métodos de valuación, a partir del párrafo 35, se titula “métodos de asignación del costo”, concepto que no es claro ni está contenido en la definición de términos. El párrafo 32 de la NIF A-6 indica que “el sustento para cuantificar en términos monetarios una partida, es el postulado básico de **valuación**...”. Por tanto, para cumplir con NIF, este apartado debiera titularse “métodos de valuación”, modificando la terminología en todos los párrafos en que se menciona asignación del costo.

El párrafo 35, contenido en el apartado de “métodos de asignación del costo”, se refiere al costo de ventas de inventarios. El párrafo 63, relacionado con los castigos de inventarios, también se refiere al costo de ventas. Por tanto, considero que estos dos párrafos, junto con el 48, relativo a la incorporación de los inventarios en otros activos y su posterior reconocimiento como costo de ventas o gasto, deben formar parte de un apartado diferente, llamado “reconocimiento en resultados”, en forma similar a los párrafos 34 y 35 de la NIC 2, el cual debe incluirse antes de las Normas de Presentación (párrafo 64).

2. Eliminación del costeo directo y del método UEPS

El párrafo IN3 menciona: “Con el propósito de converger con las disposiciones del IASB, y en atención a las razones que se comentan en los siguientes incisos a) y b), en la Norma de Información Financiera (NIF) C-4, *Inventarios*, se eliminan: a) *el costeo directo como un sistema de valuación...* y b) *el método de valuación de últimas entradas primeras salidas (“UEPS”)...*”.

La primera parte del inciso a) resume la determinación del costeo directo y, en la segunda parte, indica lo que establecen la NIC 2 y la NIF C-4 respecto al costo de producción; pero no comenta razón alguna para su eliminación.

El primer párrafo del inciso b) y la primera parte del segundo párrafo del mismo inciso resumen la determinación del método UEPS.

La última oración del segundo párrafo del inciso b) menciona: “Esto generalmente no es una representación veraz de los flujos reales de los inventarios”. Me da la impresión que se refiere a los flujos físicos y, en este sentido, es correcta la aseveración; sin embargo, excepción hecha del método de costos identificados, ningún método de valuación de inventarios es una representación veraz de los flujos físicos de los inventarios.

10 de junio de 2010
Sr. C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
NIF C-4
Hoja 3

El tercer párrafo del inciso b) menciona: “El uso del método UEPS puede dar lugar a que, por las fluctuaciones en los precios de adquisición, el costo asignado al inventario difiera en forma importante de su valor actual”. Esta misma situación se puede presentar con los métodos de costos identificados y costos promedios, dependiendo de las fechas en que se presenten las fluctuaciones en los precios.

Por otra parte, el Proyecto no menciona que el método UEPS da por resultado que en el costo de ventas se reconozcan los costos más actuales, por lo que se refleja de una mejor manera el resultado del ejercicio, cuando existen incrementos en los precios, pero no se está en un entorno inflacionario, de acuerdo con las disposiciones de la NIF B-10.

En resumen, el párrafo IN3 **no proporciona un sustento** para la pretendida eliminación de costeo directo y UEPS, además de desconocer los beneficios que puede proporcionar el método UEPS en la información de los resultados.

En México, una buena cantidad de empresas utilizan el sistema de costeo directo, el método UEPS, o ambos, para la valuación de sus inventarios, ya que consideran que sus sistemas les deben proporcionar información útil para planear sus operaciones, de acuerdo con sus características particulares. Si no los utilizaran, no tendría sentido que la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y su Reglamento (RLISR) regularan, en sus Artículos 45 y 69, respectivamente, la aplicación de este sistema y método.

De acuerdo con la LISR y el RLISR, para que una empresa pueda utilizar el sistema y/o método en comento para efectos fiscales, debe usarlo también para efectos contables, por lo que eliminar en la NIF la posibilidad de su uso redundaría en perjuicios para el flujo de efectivo de las empresas, sin que tal eliminación tenga un sustento adecuado.

Adicionalmente, el párrafo 71 del Proyecto establece que, en los estados financieros de períodos anteriores, los inventarios deben presentarse ajustándolos retrospectivamente, para dar efecto en ellos a las nuevas disposiciones contenidas en la NIF, sin indicar el número de períodos que deben ajustarse. Este ajuste retrospectivo puede dar lugar a que las autoridades fiscales pretendan que, en los períodos presentados (o en todos), no se cumplió con el requisito mencionado en el párrafo anterior y requieran el pago de los impuestos supuestamente omitidos, más los recargos y actualizaciones relativos, con el consecuente perjuicio para las empresas.

En conclusión, **no estoy de acuerdo** con la eliminación del sistema de costeo directo ni del método UEPS.

10 de junio de 2010
Sr. C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
NIF C-4
Hoja 4

Si, de cualquier forma, se insiste en eliminarlos, la NIF debe contener razones, además de técnicas, que justifiquen el perjuicio fiscal que se causará a las empresas como resultado de tal eliminación, así como normar adecuadamente el cambio a otro sistema y/o método.

3. Cambio contable

Tanto el párrafo IN11 como el 47 indican que “el cambio de un método de asignación del costo de inventarios debe tratarse como un cambio en una norma particular conforme a la NIF B-1”. El párrafo 10 de la NIF B-1 establece: “Todos los cambios en normas particulares... deben reconocerse mediante su aplicación retrospectiva”. El párrafo 11 de esta NIF agrega: “...en caso de presentarse efectos que afecten períodos previos al último presentado, deben ajustarse... los efectos acumulados correspondientes a períodos anteriores en los saldos de activos, pasivos y capital o patrimonio contable desde el inicio del período más antiguo que se presente en forma comparativa”. Por último, el párrafo 13 añade: “Los efectos derivados de ajustes retrospectivos por cambios contables... deben reconocerse netos de los impuestos a la utilidad, conforme a las normas de información financiera aplicables”.

Un cambio en el método de valuación de inventarios puede afectar la vida entera de la empresa y, como explico en el punto 1, puede tener efectos de impuestos y de participación de los trabajadores en las utilidades.

En consecuencia, **no estoy de acuerdo** con el tratamiento retrospectivo, ya que puede imponer una carga injustificada a las empresas, aunque se pretenda aplicar el párrafo 12 de la NIF B-1. En su lugar, creo que deben explicarse las dificultades prácticas para una aplicación retrospectiva, por lo que la NIF debe establecer que se aplique en forma prospectiva.

4. Anticipos a proveedores

Como indiqué en mi carta del 11 de mayo de 2010, relativa al Proyecto para auscultación de la NIF C-5, *Pagos Anticipados y Otros Activos*, considero que los pagos anticipados para recibir activos específicos, tales como inventarios, deben presentarse, desde el reconocimiento inicial, en el rubro del que finalmente formarán parte, en vez de en un rubro general de otros activos para, posteriormente, reclasificarlos al rubro adecuado.

10 de junio de 2010
Sr. C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
NIF C-4
Hoja 5

Adicionalmente, el párrafo 72 del Boletín C-9 establece: “Los saldos deudores de importancia, que formen parte de las cuentas por pagar a proveedores, deben reclasificarse como cuentas por cobrar o como inventarios, dependiendo de su procedencia o **de la aplicación final** que se estime tendrán”.

Por tanto, **no estoy de acuerdo** con el párrafo IN12, que requiere que esos anticipos sólo se reconozcan como inventarios a partir del momento en que se transfieran, a la entidad que efectuó los anticipos, los beneficios y riesgos inherentes a los artículos que se adquieren.

5. Prestadores de servicios

Parece que el párrafo 27 pretende establecer un solo tratamiento contable para los inventarios de todos los prestadores de servicios, ignorando el hecho de que pueden estar involucrados en actividades muy diversas. Solamente como ejemplos de tales actividades, y sin que se entienda que son las únicas, a continuación menciono algunas:

- a) Servicios hoteleros – Las entidades dedicadas a la prestación de este tipo de servicios no producen ni fabrican; pero tienen inventarios de alimentos y bebidas, artículos para los huéspedes y otros, que deben valuarse de acuerdo con las reglas generales establecidas en otros párrafos del Proyecto.
Los costos del personal involucrado en la prestación de los servicios se reconocen en los resultados del período en que se pagan.
- b) Servicios hospitalarios – Al igual que los anteriores, no producen ni fabrican; sin embargo, además de los inventarios ya mencionados, tienen medicinas, materiales de curación y quirúrgicos, entre otros, que también deben valuarse de acuerdo con las reglas generales establecidas en otros párrafos de la NIF.
Los costos del personal involucrado en la prestación de los servicios también se reconocen en los resultados del período en que se pagan.
- c) Servicios funerarios – Tampoco producen, pero tienen diversos inventarios, tales como féretros, a los que, igualmente, deben aplicarse las reglas generales.
Los costos del personal también se reconocen en los resultados del período en que se pagan.

10 de junio de 2010
Sr. C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
NIF C-4
Hoja 6

d) Servicios de limpieza – Están en la misma situación, pero pueden tener inventarios, tales como escobas, substancias químicas y muchos otros, los que, de la misma forma, deben valuarse aplicando las reglas generales.

Igualmente, los costos del personal se reconocen en los resultados del período en que se pagan.

e) Despachos de contadores, abogados, consultores y similares – Sus “inventarios” incluyen, principalmente, el reconocimiento del tiempo invertido por los profesionales en los diversos proyectos. En estos casos, los inventarios se han valuado, por muchos años, a precio de venta, ya que éste se fija en función de las diferentes categorías de los profesionales, no obstante que el costo de cada uno de ellos sea diferente. Generalmente, en la valuación se considera la “realización” esperada, ya que no en todos los casos es posible cobrar el 100% del precio de venta a los clientes.

Los pagos a los profesionales se reconocen como costos o gastos en el período en que se pagan.

Esta forma de reconocimiento contable está basada, entre otras Normas, en las siguientes: Postulado Básico de Asociación de Costos y Gastos con Ingresos de la NIF A-2, que, en el párrafo 47, establece: “Los costos y gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en el mismo período, independientemente de la fecha en que se realicen”; la NIF A-5, principalmente en los párrafos 4 a 17, 43 a 45 y 52; la NIF A-6, párrafos 46 a 48; y la NIF B-3, párrafos 15 a 17.

Pretender modificar la forma de valuación en estas entidades sería muy costoso, sin un beneficio real para los usuarios de la información financiera

Por todas las razones mencionadas, **no estoy de acuerdo** con la disposición contenida en el Proyecto. Para que pueda ser una Norma válida, **debe complementarse** con los aspectos relativos a los prestadores de servicios mencionados y otros.

Sugerencias relativas a redacción y contenido

Aunque existen varias posibilidades para mejorar la redacción del Proyecto, muchas de ellas relativas al uso de la voz activa, que es la que usamos en México, en vez de la pasiva, y a la puntuación, a continuación menciono las más importantes:

10 de junio de 2010
Sr. C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
NIF C-4
Hoja 7

Párrafo

- IN14 Menciona, como una diferencia que existía con NIIF, los anticipos a proveedores. Las NIIF simplemente no tratan este aspecto. Además, como menciono en el punto 4 del apartado anterior, no estoy de acuerdo con el tratamiento sugerido por el Proyecto.
- 1 Dice: “Un asunto importante... reconocerse como un activo y **diferirse** como tal... vendan”. En mi opinión, los inventarios no son activos diferidos, por lo que debe cambiarse la palabra **diferirse** por **conservarse**.
- 6 Hace referencia a las prácticas bien establecidas en las industrias o ramas industriales. Considero necesario aclarar quién determina dichas prácticas y en dónde se pueden consultar.
- 9 Considero que debe incluir la definición de costo de reposición, en vez de incluirla como pie de página 2 del párrafo 55.
- 9f) El sub-inciso I debe ser “adquiridos y...”, recorriendo los sub-incisos I y II, para que sean II y III.
- 9g) Es diferente de la definición que contiene el párrafo 6 de la NIC 2, por lo que se podría considerar una diferencia con NIIF.
- 11 También debe hacer referencia a los costos de producción.
- 12 Difiere de la definición de costo de adquisición incluida en el párrafo 9c), además de que se repite parcialmente en el párrafo 13, por lo que es necesario modificar la redacción de ambos párrafos.
- 14 Considero que, en relación con los descuentos por pronto pago, debiera establecer la misma excepción que establece el párrafo 47 del Boletín C-9, relativa a los casos en que la entidad tenga por norma aprovecharlos regularmente y esté en condiciones de continuar esta política, siempre y cuando aplique este procedimiento de manera uniforme.
- 22 El inciso a) debe ser: “importes anormales de desperdicio de materia prima...”, recorriendo los incisos a) al c), en consecuencia. Además, creo que también debe mencionar la capacidad de planta no utilizada y los castigos de inventarios.

10 de junio de 2010
Sr. C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
NIF C-4
Hoja 8

Párrafo

- 26 Considero conveniente que haga referencia a los párrafos 102 a 106 del Boletín C-9, o bien, que incluya las explicaciones que contienen dichos párrafos.
- 27 En virtud de que los prestadores de servicios generalmente no producen, considero necesario que se haga referencia a la llamada de pie de página 1 del párrafo 9.
- 29 Indica que las materias primas son materiales extraídos de la naturaleza o que se obtienen de ella. Considero que esto no es cierto en todos los casos, por lo que debe modificarse.
- 33 y 34 Deben modificarse, en concordancia con lo que menciono en el punto 4, Anticipos a Proveedores, e incluir los pagos a agentes aduanales y otros.
- 44 Se duplica parcialmente con el párrafo 45, por lo que es necesario modificar uno de los dos párrafos o ambos.
- 49 No coincide con lo que se menciona en la definición de términos, en el párrafo 9g) y h). Además, no entiendo la razón para repetir las definiciones.
- 51 La primera parte de este párrafo también es una repetición, aunque en otras palabras, de lo mencionado en párrafos anteriores, por lo que debe modificarse la redacción.
- 65 Menciona artículos semi-terminados, concepto que no está incluido en los Rubros de Inventarios contenidos en los párrafos 29 a 34, además de que resulta muy difícil distinguirlos de la producción en proceso. Sugiero eliminar la última oración de este párrafo, ya que los párrafos 29 a 34 ya indican los rubros de inventarios
- 66b) Requiere que se revelen las razones de las variaciones significativas en los rubros de inventarios. Considero que esta revelación no proporciona un beneficio al usuario de los estados financieros, ya que puede deberse simplemente a situaciones estacionales de la producción o abastecimiento, por lo que sugiero eliminar este inciso.

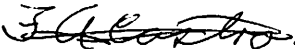
10 de junio de 2010
Sr. C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
NIF C-4
Hoja 9

Párrafo

- 66d) Requiere revelar el importe de los inventarios reconocido como costo de ventas durante el período. Cuando el estado de resultados se presenta utilizando una clasificación por función, esta revelación está contenida en el estado de resultados. En los demás casos, considero que es suficiente el requerimiento del párrafo 67, por lo que también sugiero eliminar este inciso.

Estoy a sus órdenes para proporcionar cualquier información adicional o aclaraciones que se requieran en relación con el contenido de la presente.

Atentamente,


C.P.C. Francisco A. Castro y del Valle
Socio número 2828 del CCPM