

**Norma de Información Financiera C-4**  
**Inventarios**  
**Ref. 014-10**

**Comentarios de auscultación**

Junio de 2010  
CPC Jaime Carballo Maradiaga

Rescatablemente es de las pocas normas actuales que se basan en el costo histórico, al menos en lo general, sin embargo desconoce muchos conceptos, usos y costumbres contables aplicables en México.

Entiendo el compromiso de la homologación, que a todas luces se ha vuelto adopción, son muy pocas las diferencias que se tienen actualmente con la norma internacional, lo cual considero lamentable ya que los avances técnicos, usos y costumbres de nuestro país se han relegado en aras de dicha norma, que no es mejor a la que se tenía en México. La normatividad mexicana desde luego que tenía defectos que había que mejorar, pero la realidad es que lejos de ello, la hemos empeorado.

Si las empresas públicas se tendrán que apegar a la norma internacional, incluso tal y como se escribió originalmente, es decir prácticamente sin interpretaciones y en inglés británico, por lo que ninguna traducción servirá para esos efectos, entonces ésta norma es para el resto de empresas, creo primeramente que debería volver a hacerse una encuesta formal y retomar el compromiso hacia todas las empresas y contadores que no tienen que ver con las empresas públicas para ver si se ratifica dicho compromiso o se pudiera decidir por algo diferente y primeramente más contable y segundo más adaptado a nuestra realidad, costumbres y leyes.

Mis comentarios particulares sobre los párrafos específicos:

(¶ IN3 a)) Se ha eliminado de la norma el sistema de costeo directo como un sistema aceptable para la preparación de estados financieros.

(¶ IN3 b)) se ha eliminado de la norma el método de UEPS para valuar las salidas de los inventarios.

En ambos casos es lamentable además de arbitrario.

El fisco mexicano acepta ambas posibilidades para el cálculo del ISR –desde luego que no desconozco que la norma internacional menciona que lo asentado por alguna ley no es justificación para la aplicación de una norma contable, situación que considero fuera de lógica y arbitraria, ya que ubica a los

elaboradores de la norma contable como dueños absolutos de la verdad—es importante señalar que al menos en México y eso ha sido casi una costumbre, que el fisco se ha apegado a las prácticas contables cuando le es conveniente, y creo que hay muchas pruebas al respecto, por lo que no sería nada difícil que próximamente se retracten del uso del costeo directo y del UEPS, ya que la norma “contable” no lo permite.

Ahora bien, independientemente de lo fiscal es importante aclarar lo siguiente:

En ambas situaciones es claro que el C-4 nunca intentó valuar el balance, sino lo que antes era realmente importante, que es el estado de resultados, ahora se ha vuelto más importante el balance y el resultado ha quedado en un plano menos que secundario, en realidad se ha vuelto casi inútil.

Costeo directo: éste sistema ha sostenido que los gastos fijos se devengan, se produzca o no se produzca, se venda o no se venda, y desde ese punto de vista obliga al reconocimiento en el resultado del período de dichos gastos fijos, con el claro objetivo de poder evaluar si el resultado de la venta cubre estos gastos, por ello la utilidad alcanzada eliminando del inventario estos valores se llama utilidad marginal, dándole la importancia que merece precisamente al resultado obtenido.

UEPS: si manejamos una contabilidad en base al costo histórico y se tienen variaciones importantes en los precios de compra de los inventarios, se llegó a la disyuntiva de que a que valor se deben SACAR los inventarios para aplicarse a algún costo —siempre a un valor realmente pagado por la entidad—éste método ha ayudado mucho en las épocas inflacionarias importantes, como las que hemos tenido en México y que no estamos exentos de poder llegar tenerlas nuevamente (estas épocas no sólo se refieren a inflaciones del 26 al 100%). Con este método también el objetivo era valuar el costo de ventas a un valor más aproximado al poder adquisitivo que tengan las ventas, nunca se diseñó para valuar el balance. Además nada tiene que ver con los flujos reales de los inventarios, ni que se deban reflejar los valores actuales en el balance.

Por otra parte en términos generales del total de producción en un año, normalmente lo que queda en productos terminados y en proceso en el balance es el porcentaje menor, por lo que habría que evaluar si vale la pena en realidad quitarle a la mayoría de las empresas la posibilidad de que puedan incluir estos conceptos en su valor de inventarios en el balance, mi opinión es que el perjuicio a las empresas es mayor que el beneficio que se obtiene al eliminar estas posibilidades. Es necesario en la elaboración de una norma pensar en todas las repercusiones, no sólo en los inversionistas ocultos (gran público), que estas empresas ni tienen.

(¶ IN4) Es importante aclarar que la fórmula del C-4 no era tan simple, por lo que requiere una explicación mayor para eliminarla, primeramente se comparaba el costo con valor de mercado, éste se refiere al mercado “de entrada”, no de salida, y después se limitaba a dicho valor de mercado para que no fuera excesivo (por encima del valor de realización) ni se subvaluara (por debajo del valor neto de realización), por lo tanto es obvio que tenía un mayor significado que hablar simplemente de que ahora sólo se compara con el valor neto de realización, el cual, además, no tiene el mismo significado que el anterior, situación que tampoco se aclara y da la impresión de que aquella comparación era inútil, simplemente se basaba en ...el costo histórico.

(¶ IN7) el C-4 no lo mencionaba ya que era un boletín contable no financiero, actualmente si se llegan a tener negociaciones ventajosas con algún proveedor, estas desaparecen y se debe SUPONER que existen sólo razones financieras, por lo cual habrá que eliminar los supuestos intereses, desvirtuando claramente la labor administrativa.

(¶ IN12, y ¶¶ 34, 65) Los anticipos a proveedores sobre los que ya se transfirieron los riesgos y ventajas de los bienes, ya no son anticipos, son inventarios y por ende su clasificación debe ser diferente. Por otra parte, en la auscultación de la NIF C-5 hice mención de la intención, hablando exclusivamente de los anticipos, reales, su presentación adecuada debe ser en donde es claro que culminarán como sucede con los anticipos, ya sean de inventarios o de activos fijos, si ese es un destino prácticamente inamovible esa es su presentación más adecuada.

Adicionalmente con este párrafo considero que mencionar en el C-4 o en cualquier norma la forma de contabilización es una extralimitación de la misma, en lo que pueden normar es la presentación, no en la contabilización, la contabilidad es cuestión interna, la información al usuario general es externa.

(¶ 2) Considero un error que los inventarios se DIFIERAN, no es un activo diferido, ni el activo fijo lo es, los inventarios se aplican a resultados cuando se venden o dejan de tener beneficios económicos hacia el futuro.

(¶ 5 b)) No veo cómo un instrumento financiero puede ser inventario, independientemente del giro de la entidad, en fin si los hay, este concepto confunde, no se a que se refiere, se puede en su caso identificar más claramente.

(¶ 5 c)) Los activos biológicos no creo que sean inventarios son más bien activos fijos, los agrícolas si.

(¶¶ 6 y 7) Si no son objeto de esta norma ¿por que señalar que hacer con las diferencias entre el valor de un período a otro?, considero que debe eliminarse dicha valuación e incluirla en la norma que le correspondiera y no aquí.

(¶ 10) Los prestadores de servicios podrían llegar a tener inventarios cuando han hecho erogaciones o incurrido en gastos que pueden capitalizar para poder venderlos posteriormente, un gasto sobre un ingreso preestablecido considero que no debería estar en esta norma, ya que no reúne las características de inventario, "... se mantienen para ser revendidos...", el concepto mencionado en este párrafo tiene una connotación más apegada a una cuenta por cobrar que a un inventario, ya que existe un compromiso y hasta un contrato, el inventario no conoce aún a su comprador, por lo que en servicios podríamos equiparlo más a un software, por ejemplo, en el que la inversión es representativa y después se comercializa, existe por lo tanto una inversión que "... se mantienen para ser revendidos...", no ya vendidos pendientes de cobro, o aprobación y cobro.

(¶ 13) No entiendo que se pretende aclarar en este párrafo, parece reiterativo del 12.

(¶ 16) Dar ejemplos en general pueden ser más que de ayuda, inductivos, como sucede en esta párrafo con la depreciación, ya que ésta puede ser un gasto fijo, si se calcula en línea recta, o variable si se calcula en base a unidades producidas; generalizar el arrendamiento también es un error, ya que éste en muchas ocasiones se contrata considerando una producción estimada que lo puede requerir, cancelándose en períodos que no se requiera, como incluso se interpreta en el ¶ 18.

(¶ 20) Que debe hacerse en el caso de que los subproductos revistan alguna importancia, el extraer del costo de producto base el precio de venta del subproducto podría afectarle, subvaluándolo.

(¶ 21) Dejar abiertas las puertas en una norma no es conveniente, deben ser contundentes, el ejemplo expuesto en realidad tiene un efecto contundente, si un producto especial tuvo un costo de diseño, ese costo de diseño DEBE formar parte de su costo, si se menciona como "puede" entonces se deja la posibilidad de no hacerlo, por lo que se puede tomar la decisión de si o no, según convenga.

(¶ 22) Todo este párrafo deja volar la imaginación, de tal forma que se presta a que según la conveniencia se determine el costo, o se permite o no se permite, en algunas circunstancias la norma se vuelve muy flexible y en otras muy estricta.

(¶ 23) Este párrafo es sumamente preocupante. Un estándar es un costo que una entidad ha determinado en función a situaciones que DEBEN darse, al no darse se consideran desviaciones que tienen su tratamiento en el estado de resultados. Este párrafo se enfoca a CALIFICAR a la entidad, no creyendo que las desviaciones al estándar reflejen una realidad. En un sistema de costos estándar las variaciones tienen ese tratamiento ya que no son variaciones en el costo son

desviaciones del estándar y por ello no deben formar parte del valor de los inventarios. No considero acertado que una norma de este tipo califique la actuación de una entidad, no considero que tenga el derecho de hacerlo.

Por otra parte lo común es que las variaciones importantes sean desfavorables, las favorables podrían indicar más bien una desviación en la determinación del estándar, lo que si podría orillar a que ese tipo de variaciones se reubiquen en el costo unitario afectando la producción vendida y la no vendida, pero esa decisión debe ser interna, sobre esa base, no por la mera suposición de la norma.

En todo caso este párrafo debería mencionar que si se tiene evidencia de un error en el estándar se reubiquen las variaciones hacia donde quedó el costo, en resultados o en el balance, pero no generalizar.

(¶ 24 b) y c)) Quedaría mejor: “trabajo utilizado directamente en el producto” y no en la producción ya que entonces abarcaría también los indirectos, en el inciso c) pasa lo mismo no debería ser en la producción sino en el producto.

(¶ 25) Ese párrafo no le corresponde a este boletín sino al D-6, ¿por que no dejar las cosas en el lugar que les corresponde? y no caer en la tentación de contaminar todo con todo.

(¶ 26) Lo que yo entiendo en la introducción (¶IN7) es el reconocimiento del descuento y la ubicación del costo financiero en el RIF, y aquí se habla de capitalización, creo que está confuso.

(¶ 28) Sale sobrando el párrafo no dice nada adicional, sólo repite lo que menciona el E-1.

(¶ 29) La materia prima es un genérico, por lo que no tiene que ser materiales extraídos de la naturaleza, por ejemplo en una ensambladora de autos hay producción, al menos así se llama, la materia prima, que también así se llama son productos terminados en otras fábricas; incluso hay fábricas que tienen varios procesos, cada proceso puede tener productos terminados que así se venden, sin embargo, además sirven como materias primas para otros procesos; en fin el concepto quedó sumamente limitado.

(¶ 35) Estos párrafos son chistosos, ya llegamos a la sutileza de tener que definir TODOS los asientos contables, eso quiere decir que si por alguna razón alguna norma no es tan específica podremos o peor deberemos dejar de hacer asientos obvios. Falta mencionar aquí por ejemplo que asiento que hay que hacer cuando sale materia prima o producción en proceso, entonces no debemos hacer nada.

(¶ 36) En realidad las que se valúan con algún método mencionado, son las SALIDAS, la diferencia queda valuada automáticamente.

(¶ 37) Puede justificarse, es dejar muy abiertas las puertas.

(¶ 38) Al menos en la norma internacional el concepto de reglas fiscales no justifican el uso de fórmulas diferentes, esta entre paréntesis; mi comentario ya lo hice en el ¶IN3 b).

(¶ 41) El efecto es totalmente diferente, es más en una época de inflación este promedio tendería hacia un UEPS, entonces que sentido tiene eliminarlo si se dejan otras opciones.

(¶ 43) En PEPS las capas se pierden ya que van sacando los costos más antiguos y quedan en el inventario los más nuevos, las capas se dan en UEPS, ya que se van dejando las más antiguas, y éstas sólo se agotan cuando se agota el inventario.

(¶ 45) En el método de detallistas no se maneja un % “apropiado” de utilidad, debe ser exacto, ya que con él se determina el costo real y el pasivo normalmente, a favor del proveedor.

(¶ 47) El cambio de método no debe ser cambio de norma, sino cambio de estimación, por lo que considero debe ser prospectivo y no retrospectivo, ya que si se cambia sólo debería permitirse porque cambien las condiciones generales, de lo contrario no sólo debe mencionarse la aplicación de la NIF B-1, sino las razones por las que se permiten esos cambios.

(¶ 48) Eliminar la palabra “pueden” lo considero conveniente, ya que tal parece que la norma permite el uso operativo, cuando la contabilidad registra las decisiones operativas: “Si un inventario se incorpora a algún activo, deberá formar parte del mismo y se sujetará a partir de ese momento a la NIF que le corresponda”.

(¶ 49) Como lo mencioné anteriormente el valor de mercado al que hace referencia el C-4 es el de un mercado de compra, por lo que considero que usar el valor de mercado en este párrafo podría confundir: “Tomando en cuenta que los inventarios pueden sufrir variaciones importantes por cambios en costos de adquisición ...”

(¶ 63) Considero que algunos castigos de inventarios desvirtuarían el costo de ventas, cuando se da una obsolescencia que pudiera ser rutinaria no, pero algún castigo por obsolescencia extraordinaria, por ejemplo algún descubrimiento, avance tecnológico inusual, descubrimiento de algún producto sustituto, en fin

varias situaciones sobre las que la administración no tenga responsabilidad, sería aventurado decir que deben reconocerse en el costo de ventas, igualmente con la generalidad de las reversiones, considero desvirtúan el costo de ventas, mi sugerencia es que en esas circunstancias se reconozcan fuera del costo de ventas, ya que le harían perder la comparabilidad.

En términos generales considero que algunos conceptos incluidos en la norma no aportan nada sino que confunden y creo que no es necesario definirlos e incorporarlos en las misma:

1. Elementos del costo ¶ 24.
2. Rubros de inventarios ¶¶ 29 a 34
3. Descripción detallada de métodos de valuación ¶¶ 41 a 46

Podría ayudar más que no estuvieran en la norma.

Por otra parte, cuando revisé la NIF C-5 hice una mención del ¶ 7, en su inciso d) se menciona como otros activos los inventarios por insumos de construcción... aclarando que no había visto esta norma, ahora no entiendo por qué se pretende dejarlo en la NIF C-5, considero que deben formar parte de ésta.

Atentamente,

Jaime Carballo Maradiaga  
Carballo Cisneros CC, SC  
[ccccsc@msn.com](mailto:ccccsc@msn.com)  
Tel (55) 55656283