

Aplicación práctica de la Norma de Información Financiera

C4 -Inventarios.

Practical application of Mexican Financial Reporting Standard C 4 -Inventarios

Ana Elsa Ortiz Noriega¹

Ismael Mario Gastélum Castro²

Resumen

En toda organización se requiere tener un estricto control del rubro de Inventarios. Sin duda alguna, los inventarios representan uno de los conceptos más importantes de toda entidad económica, ya que de ello depende la correcta valuación que ha de reflejarse en los estados financieros.

El presente trabajo aborda la forma de cómo se controlan los inventarios bajo la perspectiva de la normatividad contable vigente, en todas las presentaciones de la cuenta de almacén, ya sea producto terminado, materia prima, producción en proceso, etc.

Palabras clave:

Mercancías, valuación, Normas de Información Financiera

Abstract

In every organization it is required to have strict control over the heading of inventories. Without any doubt, inventories represent one of the most important concepts of any economic entity, since it depends on the correct valuation to be reflected in the financial statements.

This paper this document how inventories are controlled from the perspective of the current accounting standards, in all presentations warehouse account, either finished product, raw materials, production process, etc.

Keywords:

Merchandise, valuation, Financial Reporting Standards

Introducción

El control de la mercancía en las empresas, corresponde a todo aquello que afecte directamente con la adquisición de mercancía para su venta posterior, pudiendo mediar o no, un proceso de transformación de la misma. De la correcta valuación que se realice del rubro de inventarios, dependerá la obtención de los resultados contables del periodo.

De acuerdo a Romero López (2014), en las empresas, la inversión realizada en el renglón de inventarios, constituye una de las principales partes del total del activo. De ahí la necesidad de sistemas, métodos y procedimientos adecuados de administración, control, valuación y registro.

La NIF C4 del rubro de inventarios define algunos conceptos importantes, para su correcta interpretación y aplicación así como para la unificación de criterios en su uso como los que a continuación se definen:

Costo de adquisición: importe pagado en efectivo o su equivalente por un activo o servicio, al momento de la adquisición.

Adquisición: compra, construcción, producción, fabricación, desarrollo, instalación o maduración de un activo.

Bienes genéricos: son activos no financieros de tipo agrícola, pecuario, metalúrgico o energético, cuyos precios se cotizan en mercados reconocidos o se derivan de índices de los mismos.

Costo de disposición: costos directos que se derivan de la venta o intercambio de un activo o de un grupo de activos, sin considerar los costos de financiamiento e impuestos, como comisiones, fletes, almacenaje, traslado, seguros, acarreo, etc

Costo de venta: es el costo correspondiente a los artículos o servicios vendidos

Fórmulas de asignación del costo: se utilizan para asignar el costo unitario de los inventarios y son: costos identificados, costos promedio y primeras entradas, primeras salidas.

Inventarios: son activos no monetarios que tiene una entidad para obtener beneficios sobre ellos, como lo son: los adquiridos y mantenidos para su venta en el curso normal de las operaciones de la empresa, la producción en proceso que ha de convertirse en artículos terminados, materiales para ser consumidos en el proceso productivo o en la prestación de servicios.

Métodos de valuación de inventarios: conjunto de procedimientos que se utilizan para valorar los inventarios, siendo éstos: costo de adquisición, costo estándar y detallista.

Pérdida por deterioro: es el monto en que los beneficios económicos futuros esperados de un inventario, son menores que su valor neto en libros. Puede deberse a deterioro normal como la obsolescencia, daños que sufran los artículos y a bajas en el valor de mercado.

Valor neto de realización: precio de venta estimado menos los costos de disposición y en su caso, los costos de terminación estimados. Es el monto neto que se recibe en efectivo, equivalente en efectivo o en especie, por la venta o intercambio de un activo. También se le conoce como precio neto de venta o valor neto realizable.

Valor neto en libros: es el costo de adquisición por el que se reconoce un inventario, una vez disminuidas las pérdidas por deterioro.

Valor razonable: monto en efectivo o su equivalente que los participantes del mercado estarían dispuestos a pagar por la compra o venta de un activo o liquidar un pasivo

Objetivo

La Norma de información Financiera (NIF) C4, tiene como objetivo primordial "establecer las normas de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento inicial y posterior de los inventarios en el estado de posición financiera de una entidad económica", (NIF, 2014)

Por otra parte ésta misma norma, en el reconocimiento contable de los inventarios, aclara que el importe del costo se debe reconocer como activo, hasta el momento en que se venda; por lo que establece la normatividad relativa a la valuación de los inventarios y su subsecuente reconocimiento en los resultados, (NIF, 2014).

El valor neto de realización es un valor específico para la entidad, mientras el valor razonable no lo es, por lo que pueden ser diferentes. Por este motivo, la NIF C4, establece que el valor neto de realización es el que debe utilizarse para reconocer en su caso, la pérdida que sufra el deterioro en los inventarios.

Lo anterior es aplicable a todas las entidades que tengan como obligación la elaboración de estados financieros y que manejen inventarios, excepto:

Obras en proceso de construcción

Instrumentos financieros

Activos biológicos de actividades agrícolas

Normas de valuación

Regla NIF C-4. Todos los inventarios deben de valorarse a su costo o a su valor neto de realización, el que sea menor.

Ejemplo de casos comparando el valor neto de realización y su costo

	Primer caso	Segundo caso
Precio de venta	\$ 750.00	\$ 780.00
Gastos directos	20.00	20.00
Valor de realización	\$ 770.00	\$ 800.00
Margen utilidad	250.00	305.00
Valor neto de realización	\$ 520.00	\$ 495.00

Segundo Caso:

	Primer caso	Segundo caso
Costo unitario	\$ 500.00	\$ 500.00
Costo de reposición	510.00	490.00
Valor de realización	770.00	800.00
Valor neto de realización	520.00	495.00

	Primer caso	Segundo caso
Costo de adquisición	\$ 500.00	\$ 500.00
Valor neto de realización	510.00	490.00

Nota: En el primer caso, el costo de adquisición es el menor y en el segundo caso, el menor corresponde al costo de reposición.

Hasta antes del 1 de Enero de 2011, la normatividad contable permitía controlar los inventarios a través de la determinación del costo unitario utilizando: Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS), Ultimas Entradas, Primeras Salidas (UEPS), Costo Promedio y Costos Identificados. A partir de la fecha mencionada con anterioridad, se realizaron modificaciones a la normatividad estableciendo las Fórmulas de Asignación de Costo Unitario, así mismo eliminando el método Ultimas Entradas, Primeras Salidas (UEPS), ya que al utilizarlo, los inventarios quedan valuados a un precio muy antiguo y en los estados financieros no representan la realidad de las existencias.

¹ Contador Público, Doctora en Administración Educativa Profesor investigador de tiempo completo de la Academia de Contabilidad Básica del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Sonora, México. Email aeortiz@pitic.uson.mx

² Contador Público. Maestría en Administración. Profesor de tiempo completo de la Academia de Contabilidad Básica del Departamento de Contabilidad de la Universidad de Sonora. Coordinador de Servicio Social. Email mgastel@guaymas.uson.mx

Apéndices Técnicos

Según el Consejo Mexicano para la Investigación y desarrollo de las Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF) los inventarios de una entidad lo comprenden: la materia prima, los artículos en proceso y los artículos terminados, así como también todos aquellos gastos en que se incurre para poder darle la condición de venta al producto, tales como fletes, importaciones, descargas, seguros, material de envase y empaque, refacciones para mantenimiento, entre otros.

La entidad debe elegir solo una fórmula de asignación de costo para valuar sus inventarios, con naturaleza y uso similar para ella. En el caso en que el uso y la naturaleza sean diferentes, puede justificarse la aplicación de fórmulas de asignación de costo diferente.

Tipos de inventarios reconocidos por la NIF C4



Métodos de valuación de inventarios

Antes de definir los métodos y fórmulas de valuación de inventarios, primero se debe conocer cómo se integra el costo de compra, de producción o en proceso de acuerdo con la norma de valuación establecida en la NIF. A continuación se muestra una gráfica de los componentes del costo de compra:



El costo de Producción se integra con los siguientes costos mostrados en la siguiente gráfica, conocidos también como elementos del costo:



Composición de los elementos del costo.



De acuerdo con las normas de valuación la determinación del costo de los inventarios debe hacerse sobre las bases de alguno de los siguientes métodos:



El costo de adquisición; es el importe pagado de efectivo o equivalente por un activo o servicio al adquirirse, es el que viene escrito o impreso en la factura de compra:

Costo estándar: su determinación se realiza de forma anticipada y para ello se toman en cuenta los niveles normales de utilización de los conceptos que lo integran: materia prima, materiales, mano de obra, gastos de fabricación, eficiencia y utilización de la capacidad instalada. Esta forma de costeo debe ser revisada y actualizada periódicamente, derivada de los cambios en los precios de los insumos.

Detallista: los inventarios se valúan a los precios de venta de los artículos, deduciendo previamente el margen de utilidad bruta que se tenga establecida. Entendiéndose por margen de utilidad bruta, el precio de venta de un artículo menos el precio de su costo de adquisición. El porcentaje se obtiene dividiendo la utilidad bruta entre el precio de venta.

Esta forma de valuar es utilizada en empresas que tienen una gran variedad de artículos con márgenes de utilidad similares y de fácil rotación, por lo que se les imposibilita la utilización de una fórmula distinta. El importe del inventario y del costo de venta se determina con el precio de venta de las existencias menos el porcentaje de utilidad bruta.

Para que la utilización de este método de valuación sea adecuada, debe utilizarse en grupos de artículos que tengan un margen de utilidad homogéneo, a los cuales se les asigna el precio de venta obtenido en el costo de compra, más el margen de utilidad deseado y aprobado por la entidad.

La normatividad vigente elimina el costeo directo, como un sistema de valuación, ya que este tipo de costeo requiere que el costo de producción se determine tomando en cuenta únicamente los costos variables de fabricación. Los costos fijos de fabricación se excluyen del costo de producción y se incorporan en los resultados del periodo en que se incurren. La NIF C4 establece que el costo de producción de los inventarios debe incluir, sin excepción, todos los costos de compra, de conversión y todos los otros costos y gastos incurridos para poner los inventarios en condición apropiada para la venta y estar acorde con la definición del costo de adquisición.

Ejemplo

Determinación del Costo de Producción Unitario

	ABSORBENTE	DIRECTO
Materia Prima utilizada	\$500	\$500
Más:		
Mano de obra directa	60	60
Más:		
Gastos directos de fabricación:		
Gastos fijos	40	----
Gastos variables	50	90
Gastos de producción	\$650	\$610
Unitario		

Fórmulas de Asignación de Costo Unitario

Se ha mencionado de manera global, la forma de determinar el costo de los inventarios pero para poder determinar el costo unitario de los mismos, es necesario hacerlo de acuerdo a las fórmulas que determina esta misma NIF, las cuales se muestran en la siguiente gráfica:



Costos Identificados.- La identificación específica significa asignar los costos a partidas individuales del inventario, y debe ser apropiado para partidas que se segregan para un proyecto específico sin importar si fueron compradas o producidas.

Sin embargo existen ocasiones en que es difícil identificar específicamente los costos, cuando en el inventario hay gran variedad de partidas que pueden ser intercambiadas entre si y en estas circunstancias, el procedimiento de seleccionar partidas que permanecerán en los inventarios puede utilizarse para lograr efectos predeterminados en la utilidad o pérdida.

Ejemplo.

Empresa Comercial, S.A. cuenta con la siguiente información y realiza las operaciones mostradas en los siguientes cuadros, y aplica la fórmula de costos identificados para determinar sus costos unitarios:

Concepto	Artículo	Cantidad	Cto.Unit.	Total
Inventario Inicial	A	6	250.00	1,500.00
Compra 1	B	5	260.00	1,300.00
Compra 2	C	6	270.00	1,620.00
Compra 3	D	7	280.00	1,960.00
Total		24		6,380.00

Apéndices Técnicos

Venta de 17 Artículos a \$ 7,000.00

Concepto	Artículo	Unidades
Inventario Inicial	A	4
De la compra 1	B	4
De la compra 2	C	4
De la compra 3	D	5
Total		17

Valuación del costo de ventas identificado

Concepto	Artículo	Unidades	Costo Unitario	Total
Del inventario Inicial	A	4	250.00	1,000.00
De la compra 1	B	4	260.00	1,040.00
De la compra 2	C	4	270.00	1,080.00
De la compra 3	D	5	280.00	1,400.00
Total		17		4,520.00

Valuación del inventario Final

Concepto	Artículo	Unidades	Costo Unitario	Total
Del inventario Inicial	A	2	250.00	500.00
De la compra 1	B	1	260.00	260.00
De la compra 2	C	2	270.00	540.00
De la compra 3	D	2	280.00	560.00
Total		7		1,860.00

Como se puede observar la valuación del costo de ventas se puede obtener específicamente de cada uno de los artículos y de igual manera el inventario se puede valorar con los costos identificados de cada uno de los artículos.

La utilidad del producto de la venta será:

Ventas: \$7,000.00

Costo de ventas: 4,520.00

Utilidad Bruta 2,480.00

Costos Promedios (CP).- De acuerdo con esta fórmula el costo de cada artículo debe determinarse mediante el promedio del costo de artículos similares al inicio de un periodo adicionando el costo de artículos similares comprados o producidos durante el mismo ciclo. Se calcula dividiendo el saldo en pesos que se tiene en el control individual del producto, entre la existencia de artículos que se tenga en el almacén. Cada vez que se realice una nueva compra, o se adicionen gastos que modifiquen su costo deberá calcularse un nuevo costo promedio. Por lo que al momento de realizar una venta, la salida se valorará a un promedio general de todas las existencias.

Esta fórmula es recomendable cuando no se presentan cambios considerables en la inflación, ya que los precios de mercado estarán muy parecidos a los costos promedios obtenidos en el ejercicio. Esta fórmula, por lo anteriormente expuesto, no es recomendable utilizarse en épocas de inflación, ya que de hacerlo, estaría muy alejado de los costos de mercado, por lo que la presentación en los estados financieros, no reflejaría información confiable para una correcta toma de decisiones.

Ejemplo:

Muebles de Sonora, S.A. cuenta con la siguiente información con respecto al artículo denominado "DVD" marca cuac, modelo 2000, de su línea de electrónicos.

01 enero.-Apertura en almacén \$ 50,000.00

100 artículos "DVD" a \$ 500.00 cada uno

02-01.- Vendimos 40 DVD

03-01.- Compramos 30 DVD

04-01.- El proveedor nos otorga una rebaja por \$50.00 por cada artículo

05-01.- Pagamos fletes, importaciones y seguros por la compra anterior de \$40.00 por cada artículo

08-01.- Vendimos 60 DVD

10-01.- Se venden 10 DVD

ARTICULO "DVD" MARCA CUAC, Mod. 2000									
FECHA	REFERENCIA	UNIDADES			COSTOS		VALORES		
		ENTRADA	SALIDA	EXISTENCIA	UNITARIO	MEDIO	DEBE	HABER	SALDO
01-01	APERTURA			100	500.00				50,000.00
02-01	VENTA		40	60	500.00		20,000.00		30,000.00
03-01	COMPRA	30		90	600.00	18,000.00			48,000.00
04-01	REB. S/COMPRA			90	50.00	510.33	1,500.00		46,500.00
05-01	FLETES			90	40.00	516.67	1,200.00		47,300.00
08-01	VENTA		60	30	500.00		30,000.00		17,300.00
10-01	VENTA		10	20	500.00		5,000.00		12,300.00

Al utilizar esta fórmula de asignación del costo, se promedian los costos de todas las entradas que haya habido entre las existencias, incluyendo gastos originados por las mismas.

Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS): Se basa en el supuesto de que la primera mercancía que entra al almacén, deberá ser la primera en salir, por lo que al finalizar el ejercicio, los costos de venta quedarán valuados a un precio antiguo u obsoleto y el inventario final quedará valuado a un precio actual.

Al utilizar la fórmula de Primeras Entradas, Primeras Salidas, los efectos financieros que resultarán son: un menor costo de lo vendido, una mayor utilidad bruta y un mayor inventario final.

Ejemplo:

Muebles de Sonora, S.A. cuenta con la siguiente información con respecto al artículo denominado "DVD" marca cuac, modelo 2000, de su línea de electrónicos.

01 enero.- Apertura en almacén \$ 50,000.00

100 DVD a \$ 500.00 cada uno

02-01.- Vendimos 40 artículos DVD

03-01.- Compramos 30 DVD en \$ 600.00 cada uno

04-01.- El proveedor nos otorga una rebaja por \$50.00 por cada artículo

05-01.- Pagamos fletes, importaciones y seguros por la compra anterior de \$40.00 por artículo

08-01.- Vendimos 60 DVD

10-01.- Se venden 10 DVD

ARTICULO "DVD" MARCA CUAC, Mod. 2000									
FECHA	CONCEPTO	UNIDADES			COSTOS		VALORES		
		ENTRADA	SALIDA	EXISTENCIA	UNITARIO	MEDIO	DEBE	HABER	SALDO
01-01	VENTA		40	60	500.00		20,000.00		30,000.00
03-01	COMPRA	30		90	600.00	18,000.00			48,000.00
04-01	REB. S/COMPRA			90	50.00	510.33	1,500.00		46,500.00
05-01	FLETES			90	40.00	516.67	1,200.00		47,300.00
08-01	VENTA		60	30	500.00		30,000.00		17,300.00
10-01	VENTA		10	20	500.00		5,000.00		12,300.00

Como se puede observar en el control de inventarios anterior, las dos primeras ventas fueron registradas al precio de costo de salida de \$ 500.00 cada una, ya que en el asiento inicial se tenían en existencia 100 unidades. En la tercera venta el costo de salida fue de \$ 590, el cual se determinó de la siguiente manera:

Costo de compra	\$ 600.00
Más: flete, seguro e importación unitario	40.00
Menos: rebaja sobre la compra, unitaria	50.00
Costo neto unitario	\$ 590.00

Cambio de fórmula de asignación del costo y de método de valuación

Si la entidad decide realizar cambio de método de valuación, pero no de fórmula de asignación del costo unitario, no se generarán efectos importantes, ya que si se utiliza el método de costo estándar, el resultado siempre se aproximará al costo real.

Sin embargo si la entidad decide realizar cambio de fórmula de asignación del costo unitario, debe realizarlo de forma retrospectiva, ya que se dará un efecto en una norma particular, de acuerdo a la NIF B1, Cambios Contables y correcciones de errores.

Pérdidas por deterioro

Existen varias causas por las que los inventarios ven disminuido su valor, como por ejemplo la obsolescencia, disminución de precio en el mercado, sobre todo cuando hay demasiada oferta, y por daño que sufra el bien, por lo que para cumplir con el postulado de devengación contable, es indispensable modificar la valuación de los artículos del inventario, sobre la base de su costo o a su valor neto de realización, el que sea menor.

Ejemplo calculado sobre la base de su costo

Costo de compra	\$ 600.00
Más: flete, seguro e importación unitario	40.00
Menos: rebaja sobre la compra, unitaria	50.00
Costo neto unitario	\$ 590.00
Pérdida por deterioro u obsolescencia	100.00
Valor neto	\$ 490.00

Por tal motivo, el costo de adquisición de los inventarios puede no ser recuperable total o parcialmente, cuando se presenten los casos antes mencionados.

No se debe reconocer pérdidas por deterioro por debajo del costo de adquisición de materias primas, que se mantienen para ser utilizados en la producción de inventarios, esperando incorporar éstas al costo del producto terminado. Cuando todo indica que el costo de materiales excederá el valor neto de realización, los materiales deben valuarse reconociendo la pérdida por deterioro. Por lo que en estos casos, el costo de reposición de las materias primas puede ser la mejor medida disponible del valor neto de realización.

Por lo que deberá realizarse una evaluación periódica de pérdidas por deterioro en cada periodo contable. En los casos en que dejen de existir las circunstancias que con anterioridad hayan dado origen a la pérdida por deterioro y propicien un nuevo incremento en el valor neto de realización, de artículos que aún se encuentren en el rubro de inventarios, la pérdida por

Apéndices Técnicos

deterioro que se haya reconocido, deberá revertirse afectando los resultados del periodo en que se cause la reversión, de acuerdo al siguiente párrafo: "en ningún caso deben reconocerse las reversiones afectando retrospectivamente los estados financieros de periodos anteriores".

Es importante considerar lo que la normatividad estable en relación al costo financiera relativa a los inventarios, la cual establece que:

La NIF D6, Capitalización del resultado integral de financiamiento, establece las limitadas circunstancias en la que el resultado integral de financiamiento debe incluirse como costo de los inventarios:

- Solo cuando los inventarios requieran de un periodo de adquisición o producción prolongado.
- Y no deben capitalizarse en los inventarios cuando se fabriquen o produzcan rutinariamente durante un periodo corto.

En el caso de prestadores de servicios deben valuarse a su costo de producción los cuales normalmente solo incluyen mano de obra y otros costos del personal directamente involucrados con la prestación del servicio.

Reconocimiento en resultados

Cuando se venden los inventarios, su valor contable en libros, debe reconocerse como costo de ventas en el periodo en el que se reconocen los ingresos. El importe de los castigos por pérdidas de deterioro que se realicen a la cuenta de inventarios, deben reconocerse como costo de venta en el periodo en que ocurren las pérdidas.

Normas de presentación

El rubro de inventarios netos, debe presentarse en el estado de posición financiera, dentro del activo circulante (corto plazo), salvo que por su naturaleza dichos inventarios vayan a ser vendidos en un periodo mayor de un año.

En el cuerpo del estado financiero o en las notas a los estados financieros, deben presentarse detalladamente los rubros que integran los inventarios. Como son: materia prima, producción en proceso, materiales, artículos terminados, mercancías en consignación y mercancías en tránsito:

Electrónica del Noroeste, S.A. de C.V.	
Estado de Resultados del 01 de Enero al 31 de Diciembre 20__	
Ventas netas	\$ 110,000.00
Menos:	
Costo de venta	\$ 55,900.00
Utilidad Bruta	\$ 54,100.00

Nota:

Este ejemplo se toma como base de los datos del ejercicio por PEPS resuelto con anterioridad, considerando que el precio de venta de cada producto es de \$ 1,000.00 cada uno.

Ejemplo ilustrativo de presentación en el estado de posición financiera.

Electrónica del Noroeste, S.A. de C.V. Estado de Posición Financiera al 31 Diciembre ____

Activo:

Circulante

Fondo Fijo de Caja	\$ 10,000.00
Bancos	168,000.00
Clientes	95,000.00
Doctos. por Cobrar	120,000.00
Deudores Diversos	12,000.00
Inventarios:	639,000.00
Artículos terminados	\$300,000.00
Materia prima	85,000.00
Producción en proceso	134,000.00
Mercancía en consign.	78,000.00
Mercancía en tránsito	42,000.00
Total Activo Circulante	\$1'044,000.00

Normas de revelación

En los estados financieros e en las notas a los mismos, deben revelarse información de acuerdo con las normas de revelación. Algunas de ellas son las siguientes:



Conclusiones

Como se aprecia en todo el contenido del presente trabajo, la cuenta de inventarios requiere un control muy estricto en todas las partes que lo conforman. De no seguir al pie de la letra la normatividad contable, ocasiona errores en la presentación de la información financiera y por ende en la toma de decisiones. No se ha escrito la última palabra aún, los cambios constantes en el uso de la información, la globalización, la competitividad y el presentar con oportunidad la información, requiere que la empresa esté a la vanguardia en los cambios normativos y fiscales.

Referencias:

- CINIF, Normas de Información Financiera, (2014) Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, México.
- Romero López Javier. Principios de Contabilidad (2014) Mc Graw Hill, México