

PROYECTO PARA AUSCULTACIÓN

Para recibir comentarios a más tardar el 18 de junio de 2010

Norma de Información Financiera

C-4

Inventarios

Este proyecto para auscultación de Norma de Información Financiera es emitido por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF) para recibir comentarios por escrito, los cuales deben enviarse al mismo con la referencia No. 014-10



Derechos de autor © 2010 (en trámite) reservados para el:

Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF)

Bosque de Ciruelos 186, Piso 11
Col. Bosques de las Lomas,
C. P. 11700, México, D. F.
Teléfono: (55) 55-96-56-33
Fax: (55) 55-96-56-34
Correo electrónico: contacto.cinif@cinif.org.mx

Prohibida la reproducción, traducción, reimpresión o utilización, total o parcial de esta obra, ya sea de manera electrónica, mecánica u otro medio, actual o futuro, incluyendo fotocopia y grabación o cualquier forma de almacenamiento físico o por sistema, sin el permiso por escrito del **CINIF**.

Para cualquier información adicional sobre el uso de este documento, así como del precio sobre copias adicionales, favor de contactar directamente al **CINIF**.

Información adicional relacionada con esta NIF se encuentra en la página electrónica del **CINIF**: www.cinif.org.mx



Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF).

Bosque de Ciruelos 186, Piso 11
Col. Bosques de las Lomas
C. P. 11700, México, D. F.

El logotipo del CINIF y los términos “NIF”, “INIF”, “ONIF”, “CINIF”, “Normas de Información Financiera”, “Interpretaciones a las Normas de Información Financiera” y “Orientaciones para la aplicación de las NIF”, son marcas registradas del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C.

México, D. F. a 18 de marzo de 2010

A TODOS LOS INTERESADOS EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA

El Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF), adjunta el proyecto para auscultación de la **Norma de Información Financiera C-4, Inventarios (NIF C-4)** convocando al envío de comentarios sobre cualquier punto o tópico desarrollado por el proyecto, los cuales representan mayor beneficio si indican el párrafo específico o grupo de párrafos que le son relativos, contienen razonamientos claros con sustento técnico y, donde sea aplicable, provean sugerencias de redacción alternativa. Se agradecerá se envíen los comentarios en archivo formato de texto electrónico, desprotegido y sin tablas.

Los comentarios que se reciban por escrito serán analizados y tomados en cuenta para las deliberaciones del Consejo Emisor en el proceso de aprobación del proyecto, sólo si son recibidos a más tardar el 18 de junio de 2010; con base en su Reglamento de Auscultación, el CINIF publicará dichos comentarios en su página electrónica. Las comunicaciones a este respecto deben enviarse con la referencia 014-10 por alguna de las siguientes vías:

- a) correo electrónico: contacto.cinif@cinif.org.mx
- b) fax: (55) 55-96-56-34
- c) mensajería: Bosque de Ciruelos 186, Piso 11,
Col. Bosques de las Lomas,
C.P. 11700, México, D. F.

Cualquier disposición normativa previamente promulgada, que se pretenda eliminar o modificar, se mantendrá vigente hasta en tanto la NIF presentada para auscultación se apruebe y entre en vigor.

Por último, el proyecto para auscultación propone su entrada en vigor para los periodos que se inicien a partir del 1º de enero de 2011.

Atentamente,

C.P.C. Felipe Pérez Cervantes
Presidente del Consejo Emisor del CINIF

NIF C-4
INVENTARIOS
CONTENIDO

	Párrafos
INTRODUCCIÓN	IN1 – IN14
Preámbulo	IN1
Razones para emitir esta norma	IN2
Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores	IN3 – IN12
Normas de valuación	IN4 – IN5
Tipos de inventarios no cubiertos por la NIF C-4	IN6
Adquisiciones de inventarios, a plazo	IN7
Estimaciones por castigos	IN8
Revelaciones	IN9 – IN10
Cambio contable	IN11
Anticipos a proveedores	IN12
Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF	IN13
Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera	IN14
OBJETIVO	1 – 3
ALCANCE	4 – 8

DEFINICIÓN DE TÉRMINOS	9 – 10
NORMAS DE VALUACIÓN	11 – 63
Costo de adquisición	13 – 28
Costo de compras	14
Costo de producción o de transformación	15 – 23
<i>Elementos del costo de producción</i>	24
Costos financieros relativos a inventarios	25 – 26
Costos de los inventarios de prestadores de servicios	27
Costos de productos agrícolas cosechados	28
Rubros de inventarios	29 – 34
Materia prima	29
Producción en proceso	30 - 34
<i>Artículos terminados</i>	31
<i>Artículos en consignación y/o en demostración</i>	32
<i>Mercancías en tránsito</i>	33
<i>Anticipos a proveedores</i>	34
Métodos de asignación del costo	35 – 48
Costos identificados	39 – 40
Costos promedios	41
Primeras entradas primeras salidas (PEPS)	42 – 43

Detallistas	44 – 46
Cambio de método de asignación del costo	47
Asignación de inventarios a otros activos	48
Valor neto de realización	49 – 63
Deterioro	51 – 60
Reevaluación periódica del deterioro	61 – 63
NORMAS DE PRESENTACIÓN	64 – 65
NORMAS DE REVELACIÓN	66 – 68
VIGENCIA	69 – 70
TRANSITORIOS	71
	Página
Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF C-4	28

NIF C-4

INVENTARIOS

INTRODUCCIÓN

Preámbulo

El Boletín C-4, *Inventarios* fue emitido e inició su vigencia el 1º de enero de 1974. En ese Boletín se aceptaron el costeo directo como un sistema de valuación de inventarios y el método de últimas entradas primeras salidas como un método de valuación de inventarios; en ese Boletín también se establecieron las normas particulares relativas a inventarios de entidades industriales y comerciales, con excepción de las de servicio, constructoras, extractivas, etcétera, que por reunir características especiales serían objeto de estudios complementarios. Posteriormente, se emitió el Boletín E-1, Agricultura (Actividades agropecuarias) cuya vigencia se inició el 1º de enero de 2003. IN1

Razones para emitir esta norma

Considerando su objetivo de convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) el International Accounting Standards Board (IASB), el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) consideró conveniente sustituir el Boletín C-4 con una Norma de Información Financiera (NIF) sobre inventarios en la que se adoptaran las normas establecidas en la actual Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2, *Inventarios*. Como se comenta en el párrafo anterior, el Boletín C-4 aceptaba el sistema de costeo directo y el método de últimas entradas primeras salidas para la valuación de inventarios. La normatividad vigente emitida por el IASB no acepta a ninguno de ellos. Ambos fueron eliminados en la NIC 2 vigente a partir del 1º de enero de 2005. IN2

Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores

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: IN3

- a) *el costeo directo como un sistema de valuación*. El sistema de costeo directo requiere que el costo de producción (o de fabricación) se determine tomando en cuenta únicamente los costos variables de fabricación que varían en relación con los volúmenes producidos. Los costos fijos de fabricación se reconocen como un costo del periodo, se excluyen del costo de producción y se incluyen en los resultados de aquél en que se incurren. La NIC 2 y la NIF C-4 establecen que el costo de

producción de los inventarios debe incluir, sin excepción alguna, todos los costos de compra, costos de conversión o de transformación y todos los costos incurridos en poner los inventarios en su presente condición; y

- b) *el método de valuación de últimas entradas primeras salidas (“UEPS”)*. Este método supone que los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción son los primeros en salir; mediante la aplicación de este método, al finalizar el ejercicio las existencias quedan prácticamente reconocidas a los precios de adquisición o de producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales.

Mediante el método UEPS se asume que las partidas más nuevas de inventarios se venden primero y, consecuentemente, las partidas que permanecen en ellos se considera que son las más antiguas. Esto generalmente no es una representación veraz de los flujos reales de los inventarios.

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.

Normas de valuación

El Boletín C-4 establecía que, bajo ciertas circunstancias, el costo de adquisición de los inventarios se modificara sobre la base del “Costo o valor de mercado, el que sea menor, excepto que: (1) el valor de mercado no debe exceder del valor de realización y que (2) el valor de mercado no debe ser menor que el valor neto de realización.” La NIF C-4, establece que esa modificación debe hacerse únicamente sobre la base del valor neto de realización. IN4

La NIF C-4 establece normas para la valuación de los inventarios de prestadores de servicios las cuales no se incluían en el Boletín C-4. IN5

Tipos de inventarios no cubiertos por la NIF C-4

La NIF C-4 establece los tipos de inventarios que quedan fuera de su alcance y los que quedan exceptuados únicamente de sus requerimientos de valuación pero que están sujetos a los demás requisitos establecidos en esta norma. El Boletín C-4 no mencionaba estas situaciones. IN6

Adquisiciones de inventarios, a plazo

En esta NIF C-4 se incluye el párrafo 26 con el propósito de aclarar que, en los casos de adquisiciones de inventarios mediante pagos a plazo, la diferencia entre el precio de compra bajo condiciones normales de crédito y el importe pagado debe reconocerse como costo financiero durante el periodo de financiamiento. El Boletín C-4 no hacía referencia a esta situación. IN7

Estimaciones por castigos

La NIF C-4 permite que, en determinadas circunstancias, las estimaciones por castigos de inventarios que se hayan reconocido en un periodo anterior, se disminuyan o cancelen contra los resultados del periodo en el que ocurran esas modificaciones. Este procedimiento no se establecía en el Boletín C-4. IN8

Revelaciones

La NIF C-4 requiere que, en su caso, se revele el valor contable de los inventarios que estén valuados a su valor razonable menos los costos para su venta. IN9

Las disposiciones de la NIF C-4 requieren la revelación del importe de cualquier castigo de inventarios reconocido como costo en el periodo. Esta revelación no se requería en el Boletín C-4. IN10

Cambio contable

La NIF C-4 requiere que un cambio de método de asignación de costo se trate como un cambio contable, con base en la NIF B-1, *Cambios contables y correcciones de errores*. El Boletín C-4 no establecía si ese cambio debía tratarse como un cambio en norma particular o como una estimación contable. IN11

Anticipos a proveedores

El Boletín C-4 establecía que las entidades que efectuaran desembolsos por concepto de anticipos a proveedores debían "...registrarlos dentro del capítulo general de inventarios en una cuenta específica..." La NIF C-4 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. IN12

Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF

La NIF C-4 se basa en el Marco Conceptual integrado por las NIF A-1 a A-8 y particularmente en la NIF A-2, *Postulados básicos*, en relación con los postulados que establecen las bases para el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas que lleva a cabo una entidad y otros eventos que la afectan económicamente, y en la NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros* en relación con la necesidad de reconocer una estimación cuando la vida útil de un activo se ve limitada por su capacidad para producir beneficios económicos futuros. IN13

Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera

La NIF C-4 está en convergencia con la NIC 2. IN14

Con la emisión de esta NIF C-4 desaparecen las siguientes diferencias que existían entre las NIF y las Normas Internacionales de Información Financiera:

- a) valuación con el método de últimas entradas primeras salidas “UEPS”,
- b) costeo directo,
- c) modificación a la regla de valuación al costo,
- d) revelaciones, y
- e) anticipos a proveedores.

La NIF C-4, *Inventarios*, está integrada por los párrafos 1–71 los cuales tienen el mismo carácter normativo. La NIF C-4 debe aplicarse de forma integral y entenderse en conjunto con el Marco Conceptual establecido en la serie NIF A.

NIF C-4

INVENTARIOS

OBJETIVO

Esta Norma de Información Financiera (NIF) tiene como objetivo 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. 1

Un asunto importante que se trata en esta NIF en el reconocimiento contable de los inventarios es el importe de costo que debe reconocerse como un activo y diferirse como tal hasta el momento en que se vendan.. 2

Esta NIF también establece las normas relativas para la asignación del costo a los inventarios y su subsecuente reconocimiento en resultados. 3

ALCANCE

Las disposiciones de esta NIF son aplicables a todas las entidades que emitan estados financieros en los términos establecidos en la NIF A-3, *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros*. 4

Esta norma debe aplicarse a todos los inventarios, excepto a aquéllos conformados por: 5

- a) desde el punto de vista del constructor, las obras en curso, resultantes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados con ellos (véase el Boletín D-7, *Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital*). ;
- b) los instrumentos financieros, por ejemplo en entidades del sistema financiero (véanse los Boletines C-2, *Instrumentos financieros*, C-10, *Instrumentos financieros derivados y operaciones de cobertura* y C-12, *Instrumentos financieros con características de pasivo, de capital o de ambos*); y
- c) los activos biológicos relativos a actividades agrícolas y los productos agrícolas hasta el punto (momento) de su cosecha. (véase el Boletín E-1, *Agricultura* [Actividades agropecuarias])

La NIF C-4 no es aplicable a la valuación de inventarios mantenidos por:

6

- a) productores de productos agrícolas y forestales, productos agrícolas después de su cosecha y minerales y productos minerales, siempre que éstos estén valuados a su valor neto de realización, de acuerdo con las prácticas bien establecidas en esas industrias. Cuando esos inventarios se valúan a su valor neto de realización, los cambios en ese valor deben reconocerse en los resultados del periodo en el que ocurren, y
- b) intermediarios que comercializan bienes genéricos (commodities) que valúen sus inventarios a valor razonable deducido de los costos a incurrir para venderlos, de acuerdo con las prácticas bien establecidas en las ramas industriales de que forman parte. Los cambios en el valor razonable deducidos de los costos para venderlos deben reconocerse en resultados en el periodo en que ocurren.

Los inventarios a que se refiere el inciso a) del párrafo 6 se valúan a su valor neto de realización en ciertas etapas de su producción. Esto ocurre, por ejemplo, cuando los productos agrícolas han sido cosechados o cuando los minerales han sido extraídos y su venta está garantizada mediante un contrato de futuro, una garantía gubernamental o cuando existe un mercado activo y existe un riesgo mínimo de que la venta no se realice. Estos inventarios se excluyen únicamente de los requerimientos de valuación establecidos en esta NIF pero deben cumplir con las otras normas contenidas en ella.

7

Los intermediarios que comercializan bienes genéricos son aquéllos que compran y/o venden esos artículos por cuenta propia o por cuenta de terceros. Los inventarios que se mencionan en el inciso b) del párrafo 6 se adquieren principalmente con el propósito de venderlos en el corto plazo y generar una utilidad por las fluctuaciones en el precio o margen del intermediario. Cuando esos inventarios se valúan a su valor razonable menos los costos para venderlos, se excluyen únicamente de las normas de valuación de esta NIF pero deben cumplir con las otras normas contenidas en ella.

8

DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF con los significados que para cada caso se indican:

9

- a) *adquisición* – incluye la compra, construcción, producción, fabricación, desarrollo, instalación o maduración de un activo;
- b) *bienes genéricos (commodities)* – son activos no financieros del tipo agrícola, pecuario, metalúrgico o energético, cuyo precio local se encuentra indexado a precios observados en mercados establecidos o, en su caso, a ciertos índices o indicadores que se incluyen en publicaciones internacionales especializadas;
- c) *costo de adquisición* – es el importe pagado de efectivo o equivalentes por un activo o servicio al momento de su adquisición;
- d) *costo de disposición* – son los costos directos necesarios para llevar a cabo la venta de los inventarios; es decir, los costos que resultan directamente y son esenciales para la operación de venta y que serían incurridos por la entidad de realizarse la transacción. Dichos costos incluyen costos legales, impuestos asociados con la transacción, costos de desmontar o de desplazamiento del activo, así como los demás costos acumulados necesarios para dejar el activo en condiciones de venta, tales como almacenaje, surtido, traslado, fletes, acarreos, seguros, etcétera;
- e) *costo de ventas* – es el costo de adquisición correspondiente a los artículos vendidos;
- f) *inventarios* – son activos no monetarios: adquiridos y mantenidos para su venta en el curso normal de las operaciones de una entidad;
 - I. en proceso de producción o fabricación¹ para su venta como productos terminados;
 - II. en forma de materiales a ser consumidos en el proceso productivo o en la prestación de los servicios;
- g) *valor de realización (valor neto de realización o valor neto realizable)* – es el monto que se recibe, en efectivo, equivalentes de efectivo o en especie, por la venta o

¹ *producción o fabricación* – acto de fabricar o producir objetos en serie o unitariamente, generalmente por medios mecánicos, electromecánicos o electrónicos: construir un edificio, un dique, un muro, un barco, producir alimentos, bebidas alcohólicas y no alcohólicas, otros artículos de consumo, fabricar automóviles, programas de procesamiento electrónico (software, discos compactos, películas cinematográficas o una cosa análoga) etcétera. Para efectos de esta NIF producir y fabricar se emplean como sinónimos.

intercambio de un activo. Cuando a dicho valor de realización se le disminuyen los costos de disposición y en su caso de terminación, se genera un valor neto de realización. Al valor neto de realización también se le denomina precio neto de venta; y

- h) *valor razonable* – representa el monto de efectivo o equivalentes que participantes en el mercado estarían dispuestos a intercambiar para la compra o venta de un activo, o para asumir o liquidar un pasivo, en una operación entre partes interesadas, dispuestas e informadas, en un mercado de libre competencia. Cuando no se tenga un valor de intercambio accesible de la operación debe realizarse una estimación del mismo mediante técnicas de valuación.

Los inventarios comprenden artículos comprados y que se mantienen para ser revendidos incluyendo, por ejemplo, mercancía adquirida por un detallista para su venta, o terrenos y otras propiedades destinadas a su venta. Los inventarios también incluyen artículos producidos y en proceso de fabricación por la entidad así como materias primas y otros materiales en espera de ser utilizados en ese proceso. En el caso de un prestador de servicios, sus inventarios incluyen los costos de los servicios, como se describe en el párrafo 27, sobre los cuales la entidad aún no ha reconocido el correspondiente ingreso. 10

NORMAS DE VALUACIÓN

Los inventarios deben valuarse a su *costo de adquisición o a su valor neto de realización, el menor.* 11

Costo de adquisición

El costo de adquisición de los inventarios debe ser su costo de compra o de producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo, lo que significa la suma de todas las erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directa o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o venta. 12

El costo de adquisición de los inventarios debe comprender todos los costos de compra, de transformación o procesamiento y todos los costos incurridos para poner los inventarios en la condición en que se encuentran. 13

Costo de compras

El costo de adquisición de los artículos en inventarios debe incluir el precio de compra, los derechos de importación y otros impuestos (diferentes a aquéllos que posteriormente la entidad recupera de las autoridades impositivas), los costos de transporte, almacenaje, manejo, seguros y todos los otros costos y gastos directamente atribuibles a la adquisición de artículos terminados, materiales y servicios. Los descuentos, bonificaciones y rebajas 14

sobre compras y cualesquiera otras partidas similares deben restarse al determinar el costo de adquisición. Los descuentos por pronto pago están relacionados con la actividad y capacidad financiera de las entidades por lo que deben reconocerse en el estado de resultados como una partida financiera dentro del resultado integral de financiamiento.

Costo de producción o de transformación

El costo de producción o de transformación incluye los costos relacionados directamente con las unidades producidas, tales como materia prima y materiales directos y mano de obra directa. También comprende los gastos indirectos de producción, fijos y variables, que se incurren al convertir las materias primas en artículos terminados. 15

Los gastos indirectos fijos de producción son aquéllos que permanecen relativamente constantes independientemente del volumen de producción, tales como la depreciación o arrendamiento, el mantenimiento de los edificios en los que se ubican la maquinaria y el equipo de producción y los costos de administración de la planta. 16

Los gastos indirectos variables de producción son aquéllos que varían directamente o casi directamente con el volumen de producción, tales como los materiales indirectos y la mano de obra indirecta. 17

La asignación de los gastos indirectos fijos en los costos de producción debe hacerse con base en la capacidad normal de producción de las instalaciones. Esa capacidad normal es la producción promedio que se espera lograr en condiciones normales durante un número de periodos o temporadas, considerando la pérdida de capacidad resultante del mantenimiento planeado. Puede utilizarse el nivel real de producción si éste se aproxima a la capacidad normal. 18

El importe de gastos indirectos fijos asignado a cada unidad de producción no debe incrementarse como consecuencia de una baja producción o de una planta inactiva. Los gastos indirectos fijos no asignados al costo de los artículos producidos deben reconocerse como gasto en el periodo en que se incurren. En periodos con alta producción inusual, el importe de los gastos indirectos fijos asignado a cada unidad producida debe disminuirse para evitar que los inventarios se valúen por arriba del costo normal de producción. Los gastos indirectos variables de producción deben asignarse en cada unidad producida con base en la utilización real de las instalaciones productivas. 19

En un proceso de producción se pueden fabricar simultáneamente dos o más artículos diferentes. Éste es el caso, por ejemplo, cuando se fabrican productos conjuntos o cuando se fabrica un producto principal y un subproducto. Cuando los costos de producción de cada producto no se identifican por separado, deben aplicarse a los productos sobre una base racional y consistente. Esta aplicación puede hacerse, por ejemplo, con base en el precio de venta de cada producto, ya sea en la etapa de su proceso productivo cuando los productos pueden identificarse por separado o al término de su producción. Por su naturaleza, la mayoría de los subproductos no son significativos. Cuando éste es el caso, 20

normalmente los subproductos se valúan a su valor neto de realización y ese valor se resta del costo total de producción, que incluye el costo del producto principal. Como resultado, el valor contable del producto principal no difiere importantemente de su costo ya que como antes se menciona, la mayoría de los subproductos no son significativos.

En los costos de los inventarios deben incluirse otros costos únicamente si ellos se incurrir para darles su condición de uso o venta. Por ejemplo, puede ser adecuado incluir en los inventarios gastos indirectos diferentes a los de producción y los costos incurridos en el diseño de productos para clientes específicos. 21

Para determinar el costo de producción no es factible definir una metodología aceptable única que sea aplicable en todos los casos, por lo que cada entidad, de acuerdo con su estructura y características, debe efectuar esa determinación. En todos los casos, es necesario cuantificar el efecto de circunstancias especiales que no deben afectar el costo de producción, sino deben reconocerse directamente en resultados, tales como: importes anormales de desperdicio de materia prima, materiales, mano de obra y de otros costos de producción; 22

- a) costos de almacenaje, a menos que éstos sean necesarios en el proceso productivo antes de un proceso posterior de producción;
- b) gastos de administración que no contribuyen a poner los inventarios en su condición actual; y
- c) gastos de venta.

Para la valuación de inventarios, las entidades pueden seleccionar algunas de las diversas técnicas tales como el método del costo estándar, siempre y cuando los resultados del método aplicado se aproximen al costo real. Los costos estándar toman en consideración los niveles normales de consumo de materia prima y materiales, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad productiva. Periódicamente esos costos se revisan, considerando las condiciones vigentes a la fecha de la revisión. 23

Elementos del costo de producción

Los elementos que integran el costo de producción de los artículos son: materia prima y materiales directos, mano de obra directa y gastos indirectos de producción. 24

- a) *materia prima y materiales directos* – se refieren a los costos de adquisición de la materia prima y materiales más todos los gastos adicionales incurridos en colocarlos en el sitio para ser usados en el proceso de fabricación, tales como: fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros, acarreos, etcétera. Por lo que se refiere a materiales directos, éstos incluyen artículos tales como: refacciones para

mantenimiento, empaques o envases de mercancía, etcétera;

- b) *mano de obra directa* – también denominada *trabajo directo*. En este elemento del costo de producción, debe reconocerse el importe incurrido por el trabajo utilizado directamente en la producción.
- c) *gastos indirectos de producción* – también se denominan *gastos de producción* y deben reconocerse en este elemento del costo todos los costos y gastos que se incurren en la producción pero que por su naturaleza no son aplicables directamente a ésta. Los gastos indirectos de producción normalmente se clasifican en material indirecto, mano de obra indirecta y gastos indirectos.

Costos financieros relativos a inventarios

La NIF D-6, *Capitalización del resultado integral de financiamiento* establece las limitadas circunstancias en las que el RIF debe incluirse en el costo de los inventarios y también que el RIF: 25

- a) debe capitalizarse en los inventarios que requieren de un periodo de adquisición o de producción prolongado para ponerlos en condiciones de venta; y.
- b) no debe capitalizarse en los inventarios que se fabrican o producen rutinariamente durante un periodo corto.

Una entidad puede adquirir inventarios mediante pagos a plazo. Cuando las condiciones para el pago efectivamente contienen un elemento financiero; por ejemplo, cuando exista una diferencia entre el precio de compra para operaciones bajo condiciones de crédito normales y el importe pagado, ese elemento debe reconocerse como costo financiero considerando lo establecido en el párrafo anterior. 26

Costos de los inventarios de prestadores de servicios

Los inventarios de prestadores de servicios deben valuarse a sus costos de producción, los cuales consisten principalmente en mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado con la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y gastos indirectos relacionados con el servicio. La mano de obra y otros costos correspondientes al personal de ventas y de administración no deben incluirse en los inventarios de prestadores de servicios y deben reconocerse como gastos en el periodo en que se incurren. Los costos de estos inventarios no deben incluir márgenes de utilidad ni gastos indirectos no atribuibles a los servicios que normalmente los prestadores de éstos consideran en los precios que cargan a sus clientes. 27

Costos de productos agrícolas cosechados

El Boletín E-1 *Agricultura (Actividades agropecuarias)* establece que “el producto agrícola cosechado de los activos biológicos de una entidad debe ser valuado a su valor razonable menos los costos estimados de punto de venta en el momento de la cosecha.” Esta valuación debe constituir el costo inicial del producto agrícola a esa fecha. En posteriores valuaciones de ese inventario debe aplicarse esta NIF, por ejemplo, cuando los productos agrícolas cosechados se sujetan posteriormente a un proceso industrial.. 28

Rubros de inventarios

Materia prima

Las materias primas son materiales extraídos de la naturaleza o que se obtienen de ella y que se transforman para elaborar bienes de consumo u otros materiales. Las materias primas son artículos que se convertirán en un componente de los productos terminados de una entidad manufacturera. 29

Producción en proceso

Por la naturaleza continua del proceso de fabricación y la necesidad de preparar información a ciertas fechas, contablemente debe efectuarse un corte de operaciones y, por tanto, los artículos que aún no estén terminados constituyen el inventario de producción en proceso y deben valuarse en proporción a los diferentes grados de avance que tengan en cada uno de los elementos que forman su costo. 30

Artículos terminados

Este rubro comprende aquellos artículos destinados preferentemente a su venta dentro del curso normal de las operaciones de la entidad y el importe reconocido debe ser el costo de producción tratándose de industrias y el costo de compra si se trata de comercios. 31

Artículos en consignación y/o en demostración

Los artículos terminados entregados en consignación y/o demostración o a vistas deben formar parte de los inventarios al costo que les corresponda, ya que su venta aún no se ha 32

efectuado.

Mercancías en tránsito

Los artículos que se compran libre a bordo, a partir del momento en que se transfieren a la entidad adquirente los beneficios y riesgos inherentes a ellos deben reconocerse como parte de los inventarios en una cuenta de tránsito para su control e información. Los gastos de compra y traslado deben acumularse a los costos aquí reconocidos. 33

Anticipos a proveedores

Sólo deben reconocerse como inventarios los anticipos a proveedores a partir del momento en que se transfieren, a la entidad que efectuó los anticipos, los beneficios y riesgos inherentes a los artículos que se adquieren, siempre y cuando cumplan con los requerimientos establecidos en la NIF relativa a pagos anticipados y otros activos. 34

Métodos de asignación del costo

Cuando se venden los inventarios, su valor contable (valor en libros) debe reconocerse como costo de ventas en el periodo en el que se reconocen los ingresos relativos. 35

El costo de los inventarios debe asignarse a cada una de las partidas que integran el inventario utilizando el método de costos identificados, el método de costos promedios, el método de primeras entradas-primeras salidas (PEPS) o el método de detallistas. 36

Una entidad debe utilizar el mismo método de asignación del costo para todos los inventarios con naturaleza y uso similar para ella. Tratándose de inventarios con diferente naturaleza y uso, la aplicación de esos métodos diferentes puede justificarse. 37

Por ejemplo, los inventarios utilizados en un segmento operativo pueden tener un uso diferente al mismo tipo de inventarios que se utilizan en otro segmento operativo de la entidad. Sin embargo, una diferencia en la ubicación geográfica de los inventarios o en las correspondientes reglas impositivas, por sí misma, no es suficiente para justificar el uso de métodos diferentes. 38

Costos identificados

El costo de los inventarios de partidas que normalmente no son intercambiables entre sí y de artículos o servicios producidos y segregados para proyectos específicos debe 39

asignarse utilizando la identificación específica de sus costos individuales.

La asignación específica de costos significa atribuir estos costos a partidas identificadas del inventario. Este es el tratamiento apropiado para partidas que se segregan para un proyecto específico, sin tomar en cuenta si esas partidas fueron compradas o producidas por la entidad. Sin embargo, la identificación específica de los costos es inapropiada cuando en el inventario hay grandes números de partidas que normalmente son intercambiables entre sí ya que en estas circunstancias, el método de seleccionar partidas que permanecerán en los inventarios puede utilizarse para lograr efectos predeterminados en la utilidad o pérdida. 40

Costos promedios

De acuerdo con el método de costos promedios, el costo de cada partida debe determinarse mediante el promedio del costo de partidas similares al inicio de un periodo y el costo de partidas similares compradas o producidas durante éste. El promedio debe calcularse periódicamente o a medida en que entren nuevos artículos al inventario, ya sea adquiridos o producidos. 41

Primeras entradas primeras salidas (PEPS)

El método "PEPS" se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir; por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio quedan reconocidas a los últimos precios de adquisición o de producción, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y a las primeras compras o costos de producción del ejercicio. 42

El manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan y para lograr una correcta asignación del costo bajo el método PEPS deben establecerse y controlarse capas del inventario según las fechas de adquisición o producción de éste. 43

Detallistas

Con el método de detallistas, los inventarios se valúan a los precios de venta de los artículos que los integran deducidos del correspondiente margen de utilidad bruta. Para efectos del método de detallistas, por margen de utilidad bruta debe entenderse el importe del precio de venta asignado a un artículo disminuido de su costo de compra. El porcentaje de margen de utilidad bruta se determina dividiendo la utilidad bruta entre el precio de venta.. 44

El método de detallistas se utiliza en entidades que tienen grandes cantidades de artículos con márgenes de utilidad bruta semejantes y con una alta rotación, que hacen impráctico utilizar otro método. El importe de los inventarios y el costo de ventas se determinan valuando los artículos en inventario a su precio de venta menos un porcentaje apropiado de utilidad bruta. El porcentaje utilizado de margen de utilidad bruta debe considerar, cuando es el caso, que el precio de venta del inventario ha sido reducido mediante rebajas, bonificaciones y descuentos. Es frecuente que para cada departamento de una tienda se utilice un porcentaje promedio. 45

Para el reconocimiento adecuado de los inventarios con base en el método de detallistas se establecen grupos de artículos con margen de utilidad homogéneo, a los cuales se les asigna su precio de venta tomando en consideración el costo de compra y el margen de utilidad bruta deseado y aprobado por la entidad. 46

Cambio de método de asignación de costo

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. 47

Asignación de inventarios a otros activos

Algunos inventarios pueden incorporarse en otras cuentas de activo; por ejemplo, los inventarios utilizados como un componente de inmuebles, maquinaria y equipo construidos por la propia entidad. Los inventarios incorporados de esta manera en otros rubros del activo deben reconocerse como costo de ventas o gasto durante la vida útil de esos activos a través de su depreciación o amortización, de acuerdo con la NIF particular correspondiente. 48

Valor neto de realización

Tomando en cuenta que los inventarios pueden sufrir variaciones importantes por cambios en los precios de mercado, por obsolescencia, por daño y por lento movimiento de los artículos que forman parte de ellos, es indispensable, para cumplir con el postulado de devengación contable, que se modifique la valuación de su costo sobre la base del *costo o valor neto de realización, el que sea menor*. 49

El valor neto de realización se refiere al importe neto que una entidad espera realizar en la venta de inventarios en el curso normal de los negocios. El valor razonable es el importe por el cual puede intercambiarse un activo o liquidarse un pasivo en una operación entre partes con conocimiento suficiente y dispuestas y sin que exista conflicto de intereses. El primero es un valor específico de la entidad; el último no lo es. Por lo tanto, el valor neto de realización de los inventarios puede ser diferente a su valor razonable menos los costos para hacer la venta. Por esta razón, el valor neto de realización debe utilizarse de 50

acuerdo con esta NIF para reconocer el deterioro del inventario.

Deterioro

Como antes se señaló, el costo de adquisición de los inventarios puede no ser recuperable total o parcialmente si se han dañado, se han convertido en obsoletos o si su precio de venta ha disminuido. También, el costo de adquisición de los inventarios puede no ser recuperable si los costos estimados para terminarlos o los costos estimados para poder realizar la venta se han incrementado. La práctica de castigar los inventarios por debajo de su costo de adquisición, a su valor neto de realización, es consistente con el punto de vista de que los inventarios no deben reconocerse en exceso a los importes que se espera realizar en su venta o uso. 51

Las estimaciones del valor neto de realización de los inventarios deben basarse en la evidencia más confiable disponible al momento en que se hacen las estimaciones del importe en que se espera realizarlos. En estas estimaciones deben tomarse en consideración las fluctuaciones del precio o costo directamente relacionadas con eventos que ocurren después del cierre del periodo, es decir en el periodo posterior, en tanto que esos eventos confirmen situaciones que ya existían al finalizar el periodo. 52

Las estimaciones que se hacen del valor neto de realización también deben tomar en consideración el propósito para el que se mantienen los inventarios. Por ejemplo, el valor neto de realización de los inventarios que se mantienen para satisfacer ventas en firme o servicios contratados se basa en los precios pactados en los contratos. Si los compromisos de venta en firme son por una cantidad menor a la mantenida en los inventarios, el valor neto de realización del exceso debe determinarse con base en los precios generales de venta. 53

Por otra parte, el reconocimiento de provisiones puede ser necesario como resultado de pérdidas derivadas de compromisos de venta en firme en exceso a las cantidades de inventario que se mantienen o de compromisos de compra en firme. Esas provisiones deben reconocerse en el periodo en que se determine que se ha incurrido en una pérdida y se tratan en el Boletín C-9. 54

Las materias primas y otros materiales que se mantienen para ser utilizados en la producción de inventarios no deben castigarse por debajo del costo de adquisición si se espera que los productos terminados a los cuales ellos se van a incorporar se venderán al costo o por arriba de éste. Cuando el precio de las materias primas y los materiales indica que el costo de los productos terminados excederá a su valor neto de realización, esos materiales deben castigarse a su valor neto de realización. En estas circunstancias, el 55

costo de reposición² de las materias primas y los materiales puede ser la mejor medida disponible de su valor neto de realización.

El castigo a los inventarios para valuarlos a su valor neto de realización debe hacerse partida por partida; sin embargo, puede ser apropiado, con base en su importancia relativa, agrupar partidas similares o relacionadas. Este puede ser el caso de partidas de inventario relativas a la misma línea de productos que tienen propósitos o fines similares, se producen y comercializan en la misma área geográfica y prácticamente no pueden evaluarse por separado de otras partidas de esa línea de productos. 56

Cuando los elementos que integran el inventario se emplean para varios productos con diferentes volúmenes de venta, a menos que exista algún método práctico para clasificar las diversas categorías, las normas deben aplicarse individualmente a cada rubro del inventario. 57

Los inventarios no deben castigarse sobre la base de una clasificación genérica de éstos; por ejemplo, productos terminados o todos los inventarios en un segmento operativo particular. Los proveedores de servicios generalmente acumulan los costos relativos a cada servicio por el cual se carga un precio de venta diferente. Por lo tanto, cada uno de esos servicios debe tratarse como una partida por separado. 58

Las pérdidas motivadas por modificaciones en el valor neto de realización que afectan a pedidos que se hayan aceptado en firme por mercancía o materiales que se encuentren en consignación o en tránsito deben reconocerse en los resultados del periodo en que se originan las pérdidas. 59

Cuando el deterioro, la obsolescencia, el daño, el lento movimiento u otras causas indiquen que el aprovechamiento o realización de los artículos que forman parte del inventario resultará inferior al valor reconocido de éstos la diferencia debe reconocerse como una pérdida del ejercicio en que ésta se determine. 60

Reevaluación periódica del deterioro

En cada periodo contable debe hacerse una nueva evaluación del valor neto de realización. Cuando han dejado de existir las circunstancias que previamente dieron origen a un castigo de inventarios o cuando debido a cambios en las circunstancias económicas exista una clara evidencia de un incremento en el valor neto de realización de los inventarios castigados y que todavía se tienen en existencia, el importe del castigo reconocido debe revertirse afectando los resultados del periodo en el que se originan los cambios considerando el siguiente párrafo. En ningún caso deben reconocerse las 61

² *costo de reposición* – es el costo que sería incurrido para adquirir un activo idéntico a uno que está actualmente en uso.

reversiones afectando retrospectivamente los estados financieros de periodos anteriores.

La reversión a que se refiere el párrafo anterior debe limitarse al importe del castigo original que sea proporcionalmente aplicable al saldo de los inventarios castigados que aún se tienen en existencia, de manera tal que el nuevo valor contable asignado a ellos sea su costo o su valor neto de realización revisado, el menor. Por ejemplo, esto puede ocurrir cuando un artículo del inventario que está reconocido a su valor neto de realización debido a una disminución en su precio de venta, todavía se tiene en existencia en el inventario en un periodo posterior y su precio de venta se ha incrementado en éste. 62

El importe de cualquier castigo a los inventarios para valuarlos a su valor neto de realización y todas las pérdidas de inventarios deben reconocerse como costo de ventas en el periodo en que ocurren los castigos y las pérdidas. El importe de cualquier reversión de algún castigo de inventarios, como resultado de incrementos en el valor neto de realización debe reconocerse como una disminución del costo de ventas en el periodo en el que ocurre la reversión. 63

NORMAS DE PRESENTACIÓN

La presentación en el estado de posición financiera³ de los inventarios y de las estimaciones creadas sobre ellos debe hacerse clasificándolos como integrantes de los activos a corto plazo (circulantes) a menos que, debido a la naturaleza de las operaciones de la entidad, ésta tenga en existencia inventarios que serán realizados o utilizados después de doce meses posteriores a la fecha del estado de posición financiera o en un plazo que exceda al ciclo normal de operaciones de la entidad, según sea el caso. 64

En el cuerpo del estado de posición financiera o en las notas a los estados financieros deben presentarse los diferentes rubros que integran los inventarios y sus correspondientes estimaciones con el suficiente detalle para mostrar cada rubro de acuerdo con la naturaleza de sus integrantes. Esos rubros, por ejemplo, pueden ser materias primas y materiales; producción en proceso, artículos semi-terminados, artículos terminados; anticipos a proveedores y mercancías en tránsito. 65

NORMAS DE REVELACIÓN

En los estados financieros o en sus notas debe revelarse la siguiente información: 66

a) Las políticas contables adoptadas para la valuación de los inventarios, así como los

³ De acuerdo con las NIF A-3, *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros* y A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*, este estado también puede denominarse balance general o estado de situación financiera.

métodos de asignación del costo utilizados;

- b) las razones de las variaciones significativas en los rubros de inventarios;
- c) el importe contable de los inventarios, reconocidos a su valor razonable menos los costos a incurrir para realizar su venta, a que se refiere el párrafo 6 inciso b);
- d) el importe de los inventarios reconocido como costo de ventas durante el periodo;
- e) el importe reconocido en resultados, de acuerdo con esta NIF, correspondiente a bajas significativas en el costo de operación de la planta, como consecuencia de la no utilización, total o parcial, de las instalaciones productivas;
- f) el importe de estimaciones y castigos de inventarios reconocidos en el periodo;
- g) el importe de cualquier reversión reconocida en el periodo de estimaciones y castigos de inventarios reconocidas en periodos anteriores;
- h) las circunstancias o eventos que originaron la reversión de castigos de inventarios, de acuerdo con el párrafo 61,
- i) una descripción de cualquier cambio del método de valuación o de asignación de costo de inventarios; y
- j) los gravámenes existentes sobre los inventarios y/o si éstos han sido cedidos en garantía, haciendo referencia al pasivo correspondiente.

Debe revelarse el importe de inventarios reconocido como costo de ventas durante el periodo, separándolo de aquellos costos previamente incluidos en la valuación de los inventarios que han sido vendidos y de gastos (costos) indirectos y costos no frecuentes de producción no asignados a los inventarios. Si en el costo de ventas se incluyen además del costo de los inventarios vendidos otras partidas significativas, tales como costo de distribución, deben revelarse.

67

Algunas entidades adoptan una clasificación por naturaleza para la presentación de sus costos y gastos en el estado de resultados. En este caso, no se presenta el rubro de costo de ventas, y en lugar de éste la entidad debe revelar un análisis de los gastos utilizando una clasificación con base en la naturaleza de ellos y mostrar los costos reconocidos como gastos por materias primas, gastos de mano de obra y otros gastos junto con el importe del cambio neto en inventarios en el periodo.

68

VIGENCIA

Las disposiciones contenidas en esta NIF entran en vigor para ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2011.

69

Esta NIF deja sin efecto el Boletín C-4, *Inventarios*.

70

TRANSITORIOS

Los inventarios que se presenten en los estados financieros de periodos anteriores que se incluyen para efectos comparativos, de acuerdo con la NIF B-1 deben presentarse ajustándolos retrospectivamente para dar efecto en ellos a las nuevas disposiciones contenidas en esta NIF y revelarse en sus notas lo referente a éstas.

71

Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF C-4

Esta Norma de Información Financiera C-4 fue aprobada por unanimidad por el Consejo Emisor del CINIF que está integrado por:

Presidente: C.P.C. Felipe Pérez Cervantes.

Miembros: C.P.C. J. Alfonso Campaña Roiz.
C.P.C. Luis Antonio Cortés Moreno.
C.P.C. Elsa Beatriz García Bojorges.
C.P.C. Juan Mauricio Gras Gas.