

Lejcampasto
①

Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración



**TRATAMIENTO FISCAL DE CAMBIOS EN EL
METODO DE VALUACION DE INVENTARIOS
EN ESTA EPOCA INFLACIONARIA**

Seminario de Investigación Contable

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A**

ARTURO AGUERO SOLIS

**DIRECTOR DEL SEMINARIO:
C.P. PEDRO CASTOLO NAVA**

MEXICO, D. F.

1979



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

I N D I C E

Pág

INTRODUCCION

1

CAPITULO 1

REPERCUSION DE LA INFLACION EN LOS INVENTARIOS

3

1.1 Conceptos Económicos

4

1.2. La inflación en México

12

1.3. Los inventarios

17

CAPITULO 2

TECNICA CONTABLE

22

2.1. Generalidades

23

2.2. Costos

27

2.3. Sistemas de valuación de inventarios

29

2.4. Métodos de valuación de inventarios

32

CAPITULO 3

TRATAMIENTO FISCAL

51

3.1. Conveniencia de utilizar el método "UEPS"

52

3.2. Ventajas y desventajas

55

3.3. Procedimiento para cambiar el método de valuación

57

3.4. Ejemplo de cambio en el método de valuación de inventarios de Costos Promedios al de "UEPS"

62

BIBLIOGRAFIA

69

INTRODUCCION

La importancia de los inventarios en la determinación contable y fiscal de las utilidades y la situación financiera para las empresas se reconoce hasta el grado que requiere poco énfasis. Una variación en la valuación de inventarios tiene un impacto de uno por uno sobre la utilidad neta y sobre el total de activo circulante.

Los importantes cambios operados en nuestra economía en los últimos años, principalmente por la inflación han venido a plantear, tanto a las autoridades fiscales como a los empresarios y a sus asesores, toda una serie de problemas tributarios.

Ahora bien se ocurre plantear las siguientes preguntas: ¿ Es posible prever el impacto de la inflación en los inventarios? ¿ Existe un problema de valuación de inventarios que nos impida amortiguar el efecto inflacionario? ¿ Son lo suficientemente diferentes los diversos métodos de valuación de inventarios uno del otro de manera que su utilización de como resultado cifras de utilidad significativamente diferentes?

Ante esta situación era urgente que las autoridades fiscales reco-

nocieran y manejaran en forma razonable los mecanismos de ajuste relativos a la valuación de inventarios por el método "UEPS", que tiende a excluir de los resultados las ganancias aparentes por inflación.

El propósito de esta investigación sobre conveniencia de cambiar el método de valuación de inventarios en esta época inflacionaria esta basado en el examen del procedimiento permitido por el segundo párrafo de la fracción II del Artículo 20 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el Artículo 38 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

CAPITULO 1

REPERCUSION DE LA INFLACION EN LOS INVENTARIOS

1. 1. CONCEPTOS ECONOMICOS.

Para hablar de la repercusión de la inflación en los inventarios de una empresa es necesario precisar los conceptos económicos que determinan a ésta y que integran a aquéllos.

Primeramente debemos precisar cuál es el objetivo de la Economía. No es fácil expresar en pocas líneas su objetivo, pero podríamos describirlo en los siguientes términos: el objeto de la economía consiste en organizar científicamente los fenómenos que se verifican en el mundo económico y que están representados por las relaciones productivas sociales que existen entre los hombres con el fin de producir los bienes necesarios para la vida y el desarrollo de la sociedad.

En este mundo económico de libre empresa en que vivimos es un hecho real la existencia de productores que concurren al mercado con el fin de vender sus mercancías.

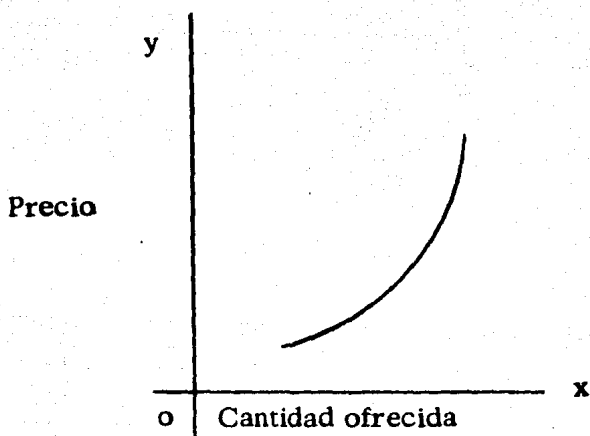
Estas mercancías son precisamente los satisfactores de las necesidades vitales y sociales de la humanidad. La mercancía, por lo tanto, es el producto destinado para el mercado con el fin de ser vendido.

Si nosotros acudimos al mercado a comprar un traje debemos pagar cuatro mil pesos; si queremos comprar ladrillos, debemos gastar

mil trescientos por millar. Esto significa que en el mercado existen los precios, siendo esto una realidad concreta. Esos precios representan -- un nivel de venta y compra de las mercancías.

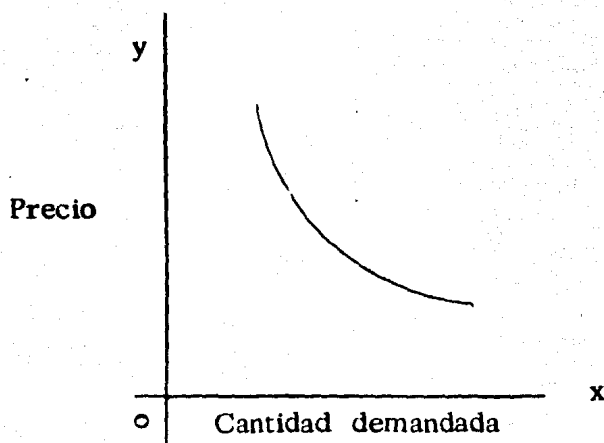
Pero no somos los únicos compradores ni ellos son los únicos vendedores, sino que cada mercancía tiene muchos compradores y vendedores y en virtud de esto se define un punto de encuentro entre vendedores y compradores que representa el precio. Existen sastres que han producido trajes y muchos que quieren comprarlos. Observando el problema del lado de los sastres (Oferentes), tratarán de lograr el precio más alto. Por otro lado, todos sabemos que si el precio de un traje es de tres mil pesos, muchos comprarán uno, cosa que no sucedería si el precio es de seis mil pesos. Es decir, si el precio es alto, la demanda es baja; si el precio es bajo, la demanda es alta.

Representando esta situación gráficamente, empleando las coordenadas cartesianas, obtendremos el siguiente resultado. La abscisa (ox) representa la cantidad de mercancías ofrecidas. La ordenada (oy) indica el precio. El fenómeno se puede graficar como sigue:



Podemos por otra parte, comprobar que mientras más bajo sea el precio de una mercancía, mayor será el número de personas deseosas de comprarla.

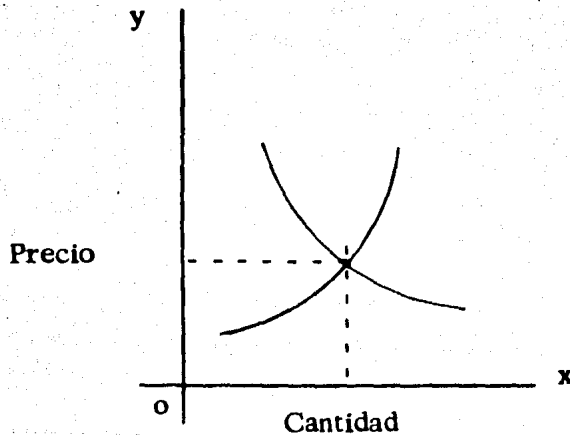
Todos tratarán de pagar la menor cantidad posible de efectivo por un traje, para adquirir con el dinero ahorrado otras mercancías. Es decir, a mayor precio, menor el número de compradores; a menor precio, mayor el número de compradores. Si en abscisa (ox) indicamos la cantidad solicitada y en la ordenada (oy) los precios, la representación gráfica será :



Es pertinente hacer la aclaración que la curva de la demanda no es idéntica para todas las mercancías. Existen mercancías que son compradas en la misma cantidad a pesar del aumento en los precios.

Si sobreponemos los dos gráficos que representan el total de la demanda y oferta relacionados con una mercancía específica, obtendremos una figura que indica el comportamiento de la demanda y la oferta de la mercancía y nos muestra el punto de intersección de ambas líneas.

El punto donde se encuentra la línea de la oferta con la línea de la demanda determina el precio de una mercancía por un período breve. Esto es una afirmación pero no es la explicación de la formación del precio.



Al hablar del precio debemos hablar del fundamento del mismo: --
la producción de mercancías, la cual es obra del trabajo humano.

Considerando históricamente las relaciones de intercambio de mercancías desde las comunidades primitivas, donde se dividían la cría de ganado y la agricultura, hasta la producción industrial de nuestros días, el cambio se convierte en un fenómeno general y asume al dinero como su intermediario.

Un producto se convierte en mercancía cuando no tiene valor de uso para la persona que lo produce con el fin de intercambiarlo. Así las tribus de pastores comienzan a producir un excedente que cambian por los productos agrícolas que necesitan. Sin embargo el desarrollo en la divi-

sión del trabajo imposibilitaba cada vez más el cambio directo de una mercancía por otra, ocasionando que las mercancías se cambien por una mercancía que desempeñe el papel de equivalente general único.

Esta función fue desempeñada gradualmente por los metales notables: plata y oro. Cuando la función de equivalente recae establemente en una mercancía, el oro por ejemplo, surge la forma monetaria del valor. La moneda (dinero) representa la mercancía que es equivalente general de todas las mercancías.

El valor de una mercancía expresado en moneda, se denomina precio. El precio es, pues, la expresión monetaria del valor de las mercancías. Es evidente que el dinero es una mercancía como las otras, por lo que las variaciones del nivel general de los precios dependen de los cambios en el valor del dinero y de las oscilaciones del valor de las mercancías.

El dinero, como equivalente general y medida del valor de todas las mercancías, representado por unidades de una dimensión o de un peso definido, cumple el papel de patrón de los precios.

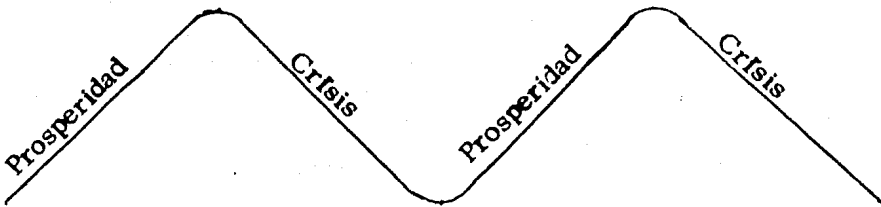
En términos generales el dinero cumple en la economía basada en el intercambio las siguientes funciones: medida de valor, medio de cir-

culación, medio de acumulación de tesoros, y finalmente medio de pago.

El análisis de los economistas nos indica que el desenvolvimiento de nuestra economía, basada en el libre cambio o de libre empresa, no es lineal, sino ondular: estas ondas son llamadas cíclicas. A cada fase de la onda cíclica económica se le ha dado un nombre. Existe una fase de expansión o ascenso: Aumentan los precios, las cantidades producidas, los medios monetarios y de pago en circulación, las ganancias, los salarios. La fase de ascenso llega a alcanzar un máximo llamado prosperidad.

En la otra fase de la onda cíclica todos los índices económicos -- disminuyen.

El cambio de tendencia es brusco y se manifiesta en la crisis económica, que es una ruptura violenta del equilibrio precedente. Tal movimiento puede ser gráficamente representado de la manera siguiente:



La fase de ascenso de un momento del ciclo económico implica el desarrollo de nuevas inversiones. Estas inversiones ocasionarán un desarrollo del sector productivo.

La demanda de medios de producción, en este momento, crece, aumentando la producción, la ocupación de obreros. De esta forma parece que el desarrollo de la producción no tiene límites. Más de pronto hace su aparición la crisis ocasionando que las empresas más débiles desaparezcan, se despidan a los obreros, se reducen las inversiones, aumentan los precios de las materias primas o de los productos, aumentan los costos porque las instalaciones son utilizadas cada vez menos respecto a su capacidad productiva, se niegan aumentos de salarios o se reducen los salarios reales. Sin embargo, toda mercancía debe ser vendida a un precio que cubra el costo de producción y rinda una ganancia. En nuestra economía de libre empresa toda inversión de capital se convierte en mercancía, de modo que al final del ciclo económico productivo, al ser vendida una mercancía, la inversión readquirirá su forma monetaria. Sin embargo por efectos de la crisis la forma monetaria de la inversión o capital, al ser recuperado, ya no tiene valor intrínseco sino nominal y por lo tanto vincula la inversión a fluctuaciones de los precios durante el curso y al final del proceso productivo.

Situándonos en nuestra época y observando la situación económica

mundial nos damos cuenta que vivimos una fase de crisis. Por ésto, según los economistas, el mundo está sufriendo la espiral inflacionaria - más aguda desde la Segunda Guerra Mundial. Al término de esta guerra surgió un período de crecimiento hasta alcanzar la prosperidad. Esta situación creó una confianza ilimitada en la economía. Sin embargo en la presente década se está sufriendo una crisis que ha dejado la estructura de la economía mundial mal parada. Esta crisis ha traído una inflación descontrolada y originada principalmente por la recesión, aumento de los energéticos y escasez de alimentos.

Una vez descritos los elementos que participan en la vida económica mundial y las fuerzas que los interrelacionan dentro del sistema económico de libre empresa, afectado actualmente por una fase de crisis de los ciclos económicos, podríamos explicar a la inflación como un aumento sostenido y generalizado en el nivel general de precios. Es te proceso se ha traducido fundamentalmente en un deterioro del poder adquisitivo de la moneda, lo que en última instancia representa un exceso de circulante en relación a los bienes que se producen. Todo esto será mejor comprendido al analizar causas y efectos de la inflación en un país en particular: México.

1.2. LA INFLACION EN MEXICO

La inflación, descrita en los términos anteriores, ha provocado -

en diversos sectores de la población desconfianza y temor al futuro, acumulando inventarios, aumentando gastos, existiendo fugas con respecto a capitales, se ha desalentado el ahorro y la inversión.

La actual inflación ha originado amplios estudios sobre las diversas causas de la misma. Unos estudios las atribuyen a causas fundamentalmente externas tales como escasez de materias primas que se importan, incremento constante de los energéticos, desconcierto monetario internacional (devaluaciones y revaluaciones), huracanes, terremotos y las sequías que han provocado un problema real de escasez de productos alimenticios.

Otros estudios se inclinan por las causas internas, como podrían ser: Baja productividad en los sectores agropecuario e industrial, aumento de precios y salarios, el enorme desempleo, regulación del precio de venta de algunos productos, la actividad financiera del estado -- cuando provoca que el aumento en la tasa de crecimiento de la oferta monetaria supere el aumento en la tasa de crecimiento del producto.

En opinión de la mayoría de los economistas la presente inflación tan pronunciada por la que atraviesa nuestro país ha sido originada por los déficits presupuestales del Estado.

El Estado es un sistema compuesto de normas de derecho establecidas para asegurar las funciones, existencia y progreso de la sociedad. A fin de poder realizar sus funciones esenciales lleva a cabo diversas -- funciones. La división de las mismas depende de los diferentes actos jurídicos emanados de las actividades de gobierno que son:

- * La función legislativa
- * La función ejecutiva
- * La función jurisdiccional.

El poder ejecutivo realiza funciones del estado y las lleva a cabo - por medio de las diversas actividades y una de ellas es la actividad financiera.

La actividad financiera desarrolla al estado con objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines. Así pues esta actividad se compone de tres fases:

- Primera fase: obtener los elementos económicos estableciendo gravámenes, explotando sus bienes, cobrando por una serie de prestaciones en servicios, financiamientos, etc., pero es principalmente por medio de los impuestos que obtiene sus ingresos.

- Segunda fase: manejar los recursos obtenidos, administrar y ex

plotar sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente.

- Tercera fase: Realizar erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas. la prestación de servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones del estado, todo -- ello de acuerdo con un presupuesto.

Ahora bien, a partir de 1973 el estado ha provocado un desequilibrio económico a causa de un desmedido aumento de su gasto, que superó los ingresos, originando en los últimos años crecientes déficits presupuestales que han sido cubiertos por medio del endeudamiento externo y la emisión de nuevas cantidades de circulante, o sea inflación. Esta - inflación se reflejó en un aumento general de los precios.

El siguiente ejemplo del Lic. Luis Pazos, autor del libro "Devaluación y Estatismo en México", nos ilustrará como la inflación (aumento de circulante) genera el aumento de precios:

$$MV = PT$$

Esta fórmula es conocida como de Fisher y las literales representan lo siguiente:

M = Moneda

V = Velocidad con que se utiliza M

P = Precio

T = Cantidad

Suponiendo un aumento a la moneda, se modificará alguno de los otros factores. Si se incrementa la cantidad de bienes y servicios (T) - en proporción parecida al aumento de la moneda, el precio de bienes y servicios (P) tiende a quedarse estable; pero si no hay aumento en la cantidad de bienes y servicios, entonces tendrá que aumentarse el precio de los mismos. El aumento del precio produce un aumento en la velocidad o sea en las veces que se utiliza el dinero. Este aumento en la velocidad ocasiona un nuevo aumento del precio, ocasionando la disminución de la cantidad de bienes y servicios, lo que propicia un nuevo motivo de alza de precios. Esto es, el aumento de circulante motiva un aumento de la demanda, y al aumentar la demanda con mayor rapidez que la oferta los precios se disparan.

El disparo de los precios a causa del proceso inflacionario ocasiona que el dinero pierda valor. Concretando, diremos que el peso mexicano se devaluó, entendiendo esta devaluación como una pérdida de su poder adquisitivo o sea que se disminuye la cantidad de bienes y servicios que son susceptibles de ser adquiridos con dinero.

El gobierno mexicano al excederse en su gasto público se vió en la necesidad de solicitar créditos al extranjero, pero esta medida no solucionó el problema y optó por aumentar el circulante, lo que se tradu-

jo, como ya mencionamos, en un alza general de los precios.

El gasto público cuando no tiene un ingreso real que lo respalde - ocasiona un déficit presupuestal. El gobierno mexicano, al aplicar la - teoría keynesiana de demanda agregada, trató de disminuir el desem- - pleo y dinamizar el desarrollo económico en los momentos de crisis. Sin embargo el aumento de burócratas y de inversiones en obras o proyectos que no son productivos crean la inflación y su consecuencia in- mediata: el alza general de los precios.

1. 3. LOS INVENTARIOS

El valor monetario de los inventarios es una de las partidas im- portantísimas dentro del activo circulante de una empresa, puesto que - los inventarios de apertura y cierre de cada ejercicio juegan un papel - muy definido en la determinación de las utilidades. Cualquier varia- - ción que afecte a los inventarios repercutirá en el resultado de las uti- lidades de una empresa en su período contable.

La utilidad es un elemento inseparable del concepto de inventario. Puesto que la administración de una empresa requiere de un proceso -- continuo de planeación y esfuerzo para lograr utilidades, necesita cono

cer la proyección de la relación costo/precio. De esta manera conocerá el grado hasta el cual los precios de venta proporcionarán excedentes sobre los costos unitarios para cubrir los gastos de mercadotecnia y de administración y todavía obtener una utilidad. La pérdida en la venta del producto o del servicio resultará del precio de venta o del costo de los insumos (compras de materias primas, pago de salarios, adquisición de gastos de producción, administración, venta y financieros.).

Estos insumos relacionados directamente con el costo de ventas o de producción y que no son utilizados en el período económico se convierten en inventarios.

Los inventarios representarán principalmente los costos de adquisición de materias primas, la transformación de éstos en productos en proceso y artículos terminados. Correlacionando adecuadamente los inventarios con el costo de lo vendido y a éste con los ingresos podremos determinar correctamente las utilidades en las empresas comerciales o industriales.

Sin embargo el proceso inflacionario ha afectado tanto a la empresa grande como a la pequeña principalmente en las inversiones en inven

tarios. Los efectos de la inflación en los inventarios son dos fundamentalmente: fluctuaciones en los precios y fluctuaciones en las cantidades

Si aumentan los precios o costos nuestros inventarios tienden a disminuir en unidades. El aumento de costos en inventarios se debe, entre otras causas, a la escasez real o ficticia de las materias primas ocasionando un aumento en los costos de adquisición; a los ajustes periódicos de sueldos encareciendo la mano de obra; y por último a que los proveedores reducen sus plazos de pago y restringen el descuento.

Los efectos de estas fluctuaciones pueden ser aminorados valuando adecuadamente los inventarios, es decir, fijar su precio, seleccionando el método más adecuado entre los diversos métodos de valuación disponible, que serán tratados en el capítulo siguiente.

" La valuación de los inventarios divide los costos históricos de materias primas, productos y servicios adquiridos para el proceso productivo o para llevar a cabo las operaciones propias del ejercicio contable en : (1) la parte que se asigna como costo de lo vendido y (2) la parte que debe diferirse como costo del inventario al período futuro en el que podrá realizarse la utilidad por los artículos no vendidos actualmente." * Las bases para la contabilización de los inventarios . AICPA ---

IMCP. México 1973.

Así pues la desviación en el cálculo del precio o costo de los factores del costo de lo vendido o de los inventarios podría reflejarse en un error de importancia en la utilidad que muestren los estados financieros. Por ejemplo, una empresa muestra un inventario de un millón de pesos y una utilidad de cincuenta mil pesos, una variación, por la inflación, del cinco por ciento de más o de menos en el inventario, sería lo suficientemente importante para duplicar o suprimir esa utilidad.

Lo anterior obliga a la Contaduría Pública a buscar soluciones, como parte de su responsabilidad social, tratando que la información financiera, de ser posible, se presente en unidades monetarias de igual valor adquisitivo, que eviten la descapitalización de la empresa dentro de los principios de contabilidad y apegada a una planeación financiera.

Desarrollar las prácticas contables, dentro de una política financiera y fiscal, es responsabilidad del contador público para atacar el fenómeno inflacionario. El presente punto ofrece en forma tentativa al-

gunas medidas para atenuar la inflación en la empresa.

1. - Mayor inversión en inventarios.

Con esto se pretenderfa lograr mejores precios y descuentos por compras de volumen; abatir costos de producción; y repercutir los efectos de la inflación a los clientes, vfa aumento de precios de venta.

Cabe señalar que las compras en exceso afectarán la liquidez de la empresa y elevarán los gastos de almacenamiento, lo que resultaría contraproducente.

2. - Cambio de método de valuación de inventarios a UEPS.

En este método el costo de lo vendido se basa en los precios más recientes. Su tendencia a la reducción de utilidades y en consecuencia a un pago del Impuesto Sobre la Renta más realista hace recomendable su implantación en una época inflacionaria. Este punto es tema central del presente trabajo.

CAPITULO 2

TECNICA CONTABLE

2. 1. GENERALIDADES.

El objetivo de este capítulo consiste en presentar un estudio general de los sistemas y métodos de valuación de inventarios de carácter alternativo con que cuenta la técnica contable, ya que todas las empresas tienen derecho a elegir los más convenientes, de acuerdo con sus características particulares, tomando en consideración los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para establecer las bases de cuantificación de las operaciones que se realizan en la empresa, relativas al rubro de inventarios, es necesario tomar en cuenta los siguientes principios de contabilidad, enunciados en el boletín referente al Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera:

"PERIODO CONTABLE. - La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren; por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben

identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen."

Generalmente el período convencional que la empresa utiliza en vida económica es el año ya sea natural o no. Por otra parte el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta obliga a los causantes del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas a contabilizar sus operaciones en ejercicios que no excederán de doce meses.

"REALIZACION. - La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan."

"Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados: (A) cuando han efectuado transacciones con otros entes económicos, (B) cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes o (C) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios."

Como un ejemplo de eventos externos a la entidad tenemos la de-

valuación o revaluación de una moneda extranjera, los cambios en el poder adquisitivo de la moneda, los efectos de una huelga general, etc.

"VALOR HISTORICO ORIGINAL. - Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les haga perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca."

"REVELACION SUFICIENTE. - La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad."

" CONSISTENCIA . - Los usos de la información contable requieren que se siga procedimientos de cuantificación que permanezcan en el -- tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplica-- ción de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación - para , mediante la comparación de los estados financieros de la enti - dad , conocer su evolución y , mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa".

"Cuando haya un cambio que afecta la comparabilidad de la infor- mación debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio pro- duce en las cifras contables . Lo mismo se aplica a la agrupación y - presentación de la información."

Por la naturaleza de la cuenta de inventario, su presentación en el balance general debe hacerse dentro del activo circulante, detallan- do las partidas que lo componen según se trate de empresas industria- les o comerciales. En virtud de los procedimientos alternativos que - pueden usarse para la valuación de inventarios, éstos se presentarán - en el balance general con la indicación del sistema y método de valua- ción.

El empleo alternativo de ciertas políticas contables es un hecho importante en la determinación de los resultados de operación y de la situación financiera de una entidad económica, por lo mismo resulta esencial su revelación, formando parte de los estados financieros, explicando en sus casos los motivos del cambio de aplicación de una regla particular, política o procedimiento contable de un período a otro.

Siendo los principios de contabilidad generalmente aceptados son relativamente objetivos, pues, la aceptación de un principio de contabilidad como generalmente aceptado en circunstancias particulares requiere de juicio.

2.2. COSTO

Lo describiremos como la combinación de mercancías y servicios, que abarca todas las actividades internas dirigidas al lucro, se trate de compra/venta o manufactura.

Para la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el costo de adquisición o producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo es la regla de valuación para los inventarios, esto significa en principio, la suma de 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. Habrá ocasiones en que circunstancias especiales formarán parte del costo de los inventarios, tales como: capacidad de producción no utilizada, castigo de inventarios por lento movimiento de los mismos o por obsoletos, desperdicios anormales de materias primas; sin embargo, si se consideran excesivos, deberán llevarse a los resultados del periodo contable.

En el registro de los costos, en el proceso productivo, se registrarán todas las operaciones realizadas desde la adquisición de la materia prima, hasta su transformación en artículo de consumo o de servicio. El costo de producción está formado por tres elementos: materia prima, mano de obra y gastos indirectos de producción.

Para el maestro Del Rio... "la contabilidad de costos tiene como objetivos el establecer control de las operaciones y de los gastos, información amplia y oportuna, determinación correcta del costo unitario, fijación del precio de venta, normas o políticas de operación o explotación, valuación de inventarios de artículos terminados, en proceso y, costo de producción de lo vendido"*

COSTOS I. Cristobal del Rio G. México 1975.

En sí la contabilidad de costos proporciona a la empresa el costo total de fabricación de un producto o de suministrar un servicio.

Por su parte la contabilidad general o financiera se ocupa de la clasificación, registro e interpretación de las transacciones económicas, de manera que puedan prepararse periódicamente estados financieros que indiquen bien los resultados históricos de esas transacciones o la situación financiera de la empresa al cierre del período contable.

2.3. SISTEMAS DE VALUACION.

Para la determinación del costo de los inventarios, la contabilidad cuenta con los siguientes sistemas de valuación, los que se pueden clasificar con base en los puntos de vista siguientes:

A) En atención a las erogaciones incurridas en el costo:

1. - Costeo absorbente. Se integra con todas aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo, tales como: materia prima, mano de obra y gastos indirectos y directos de fa--

bricación, que pueden ser variables o fijos.

- 2. - Costeo directo.** En la integración del costo de producción deben tomarse en cuenta los siguientes elementos: la materia prima consumida y la mano de obra y gastos de fábrica que varían en relación a los volúmenes producidos.

El costeo directo permite obtener información sobre la utilidad marginal, sin embargo deben tomarse en cuenta los costos variables de distribución y financieros para fijar el precio de venta, la obtención y planeación de utilidades, etcétera.

B) En atención al momento de obtención:

- 1. - Costos históricos.** Consiste en acumular al inventario los elementos del costo incurridos para la adquisición o producción de artículos. Esto significa que el costo se obtiene después de que el producto ha sido manufacturado.

2. - Costos predeterminados. Estos se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos.

De acuerdo con la forma en que se determinen los costos predeterminados, pueden clasificarse en:

- a) Costos estimados. - Se basan principalmente en la determinación de los costos con base en la experiencia de años anteriores o en estimaciones hechas por expertos en el ramo. Es decir que su cálculo se basa en conocimientos empíricos y persigue como objetivo pronosticar el valor y cantidad de los elementos del costo de producción. La característica fundamental de los costos estimados es que siempre deben ser ajustados a los históricos, pues con este sistema sólo sabemos cuánto puede costar un artículo.

- b) Costos estándar. - Se basan principalmente en investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto en particular y la experiencia, representando por lo tanto una medida de eficiencia.

El costo estándar se basa en la obtención de reglas y normas fijas par el uso de materiales, la utilización del área de trabajo, usos de máquinas y herramientas, etc., el aprovechamiento de tiempos y movimientos de los obreros, reducir al mínimo el tiempo ocioso. A una norma de este tipo se le llama estándar técnico. Estos estándares son importantísimos para alcanzar los niveles óptimos de producción y se encuentran implantados en todas las empresas modernas.

Así pues el costo estándar es el cálculo hecho con bases estándares sobre cada uno de los elementos del costo, con el fin de determinar lo que un producto debe costar en condiciones normales y eficientes de operación.

2.4. METODOS DE VALUACION.

El boletín C-4 de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, señala que los inventarios, independientemente de que se manejen tanto por costeo absorbente como por costeo directo y ya sea por costos históricos o predeterminados, podrán ser valuados conforme a los siguientes métodos:

1. - Costos identificados
2. - Detallistas

3. - Costo promedio
4. - Primeras entradas primeras salidas (PEPS)
5. - Ultimas entradas primeras salidas (UEPS)

Costos identificados. - Este método valua los inventarios al precio de factura mediante la cual fueron comprados. La utilización del mencionado método para fijar el costo de cada una de las unidades en inventarios está restringida ya que, en numerosos casos, es prácticamente imposible efectuar la identificación de las unidades inventariadas con la factura de compra correspondiente.

Detallistas. - En este método, el importe de los inventarios es obtenido valuando las existencias a precios de venta y deduciendoles los factores de margen de utilidad bruta, para obtener el costo por grupo de artículos.

Este método es usado ampliamente por las grandes empresas que se dedican a la venta al menudeo (tiendas de departamentos, de autoservicio, etc.), por la facilidad de calcular el costo de venta y el valor de los inventarios. Este método no es más que un intento para aprovechar la circunstancia de que la mercancía que se vende al menudeo es etiquetada artículo por artículo, con el precio de venta correspondiente, -

con el fin de crear un procedimiento eficaz de valuar los inventarios y un sistema de controlar las existencias. Las empresas industriales, - que transforman los materiales con alteraciones de importancia, no podrán aplicar este método, pues solo es aplicable a mercancías que se venden tal como se adquieren.

Para obtener resultados óptimos con la aplicación de este método se deberá poner atención en el manejo de facturas, marcado de la mercancía, informe sobre alzas de precios marcados.

El siguiente ejemplo muestra en forma sencilla la mecánica de este método:

	COSTO	PRECIO DE DETALLE	MARGEN	% DEL MARGEN
Inventario inicial	\$14,000.	\$20,000.	\$ 6,000.	30
Compras del ejercicio	<u>21,000.</u>	<u>30,000.</u>	<u>9,000.</u>	30
	\$35,000.	50,000.	15,000.	30
Ventas del ejercicio	<u>16,800.</u>	<u>24,000.</u>	<u>7,200.</u>	30
Inventario final	<u>\$18,200.</u>	<u>\$26,000.</u>	<u>\$ 7,800.</u>	30

El importe del inventario se obtiene valuando las existencias a precio de detalle (venta) y deduciendo los factores del margen de utilidad.

Para tener un adecuado control del método de detallistas deben establecerse grupos homogéneos de artículos, a los cuales se les asigna su precio de venta tomando en consideración el costo de compra y el margen de utilidad aprobado.

Para la operación de este método, es necesario cuidar los siguientes aspectos:

- a) Control y revisión de los márgenes de utilidad bruta, considerando tanto las nuevas compras, como los ajustes al precio de venta.
- b) Agrupación de artículos homogéneos
- c) Control de los trasposos de artículos entre departamentos o grupos.
- d) Inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las cuentas y en su caso hacer los ajustes que procedan.

Costos promedio. - Uno de los métodos que se ponen en práctica para determinar la cifra de costo de venta es el costo promedio, el

cual está determinado por la aplicación de una regla aritmética. El promedio podría determinarse con base en precios unitarios o con base al costo total de compras.

A continuación se presenta un ejemplo de cálculo de costo promedio, en función a los siguientes datos:

<u>FECHA DE ENTRADA</u>	<u>UNIDADES ADQUIRIDAS</u>	<u>PRECIO</u>	<u>COSTO TOTAL</u>
Enero 4/79	100	\$ 40.00	\$ 4,000.00
" 11/79	175	40.25	7,043.75
" 20/79	100	41.00	4,100.00
" 30/79	<u>125</u>	<u>41.75</u>	<u>5,218.75</u>
	500	\$163.00	\$20,362.50
	===	=====	=====

Existencias al 31 de enero: 290 unidades.

1. - Promedio aritmético simple. Se determina dividiendo la suma de precios por artículo entre el número de operaciones efectuadas. El resultado será el siguiente:

$$\frac{\$163.00}{4} = \$ 40.75 \text{ por unidad.}$$

El inventario valuado sobre esta base, importará la cantidad --
de \$ 11, 817. 50

$$\$40.75 \times 290 \text{ unidades} = \$ 11, 817. 50$$

2. - Promedio aritmético general. Resulta de dividir el costo to
tal de todas las compras entre el número de unidades adquiridas. El
resultado será el siguiente:

$$\frac{\$20, 362. 50}{500 \text{ unidades}} = \$ 40.725 \text{ por unidad}$$

El inventario valuado sobre esta base. importará la cantidad --
de \$ 11, 810. 25

$$\$40.725 \times 290 \text{ unidades} = \$ 11, 810. 25$$

La determinación del costo promedio puede ser periódica o cons
tante.

Será constante, cuando por cada nueva adquisición se determine
inmediatamente el nuevo costo promedio.

Será periódica, cuando el costo promedio se obtiene cada mes,
trimestre o semestre.

Se recomienda que el costo promedio se determine por el promedio aritmético general y en forma constante cuando los precios fluctuen frecuentemente, como se detalla en el "cuadro demostrativo de la aplicación del método de valuación de costos promedios", que aparece en la siguiente página.

**CUADRO DEMOSTRATIVO DE LA APLICACION
DEL METODO DE VALUACION "COSTOS PROMEDIOS"**

FECHA	P L A C A S "GE"			COSTO UNITARIO		V A L O R E S		
	ENTRADAS	SALIDAS	EXISTENCIAS	ADQUISICION	PROMEDIO	DEBE	HABER	SALDO
Enero 4/79	100		100	\$40.00		\$4,000.00		\$ 4,000.00
" 6/79		50	50		\$40.00		\$2,000.00	2,000.00
" 11/79	175		225	40.25	40.19	7,043.75		9,043.75
" 15/79		75	150		40.19		3,014.58	6,029.17
" 20/79	100		250	41.00	40.52	4,100.00		10,129.17
" 28/79		85	165		40.52		3,443.91	6,685.26
" 30/79	125		290	41.75	41.05	5,218.75		11,904.01
			===					=====

Primeras entradas primeras salidas. - La característica del método "PEPS" consiste en considerar que los primeros artículos comprados son siempre los primeros que se venden quedando así valuado el inventario con el costo de los últimos productos. Dicho de otra forma, cuando no es posible determinar a que remesa pertenecen los artículos que existen en almacén, se da por sentado que los mismos que primero ingresaron en el almacén, son los que en primer término salen de éste. Así pues se estima que las existencias provienen de las compras más recientes, por haberse agotado las anteriores, de modo que según los datos que hemos utilizado para estudiar el método de costos promedios, de las 290 unidades en existencia al 31 de enero: 65 unidades tendrán que valuarse a base de \$40.75; las 100 unidades siguientes a base de \$41.00 y las 125 unidades restantes a base de \$41.75, de esta manera el valor del inventario al 31 de enero se calculará así:

125 unidades x \$41.75 =	\$ 5, 218.75
100 unidades x \$41.00 =	4, 100.00
<u>65 unidades x \$40.25 =</u>	<u>2, 616.25</u>
290	\$11, 935.00
===	=====

Para los fines de la cifra de costo en que han de basarse los cargos al costo de lo vendido, el coeficiente de \$40.00 (compra del 4 de enero) ha de emplearse hasta que se agoten las primeras 100 unidades; el --

de \$40.25 hasta que se entreguen las 175 unidades siguientes; el de --
\$41.00 hasta que se concluyan las 100 unidades que le siguen; y el de -
\$41.75 mientras no se vendan las 125 últimas unidades recibidas.

Teniendo a la vista la tarjeta auxiliar de almacén, se comprenderá a primera vista la operación de este sistema. Véase gráficamente sus resultados en el cuadro demostrativo correspondiente, en la siguiente página.

El hecho de que no se lleve un sistema de inventarios perpetuos, no impide que se lleve este método de valuación, pues teniendo a la vista las facturas últimamente recibidas, se puede hacer el costeo necesario.

El método "PEPS" puede recomendarse; en términos generales, por las siguientes ventajas:

1. - El inventario se toma de manera sistemática con base en los registros existentes, y su resultado es un valor de costo, sin que este incluya beneficios o quebrantos que no se hayan realizado.

2. - El inventario resultante suele guardar bastante concordancia con las valuaciones corrientes de mercado a la fecha de balance.

3. - El supuesto movimiento de la mercancía a través de la em--

presa, representa una condición a la cual debe ceñirse la gerencia tan estrechamente como sea posible.

Su desventaja particular consiste en que al determinar la utilidad se comparan precios de enajenación actuales con costos de producción o venta antiguos, lo que repercute en incrementos ficticios en la utilidad, por los que, una vez cubierto el Impuesto sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las Utilidades, los recursos remanentes son insuficientes para reponer el inventario. Este método es aconsejable cuando los precios son estables, pues con el actual problema inflacionario se nos presenta la siguiente situación:

<u>TARJETA DE ALMACEN</u>						
<u>P L A C A</u>		<u>"GE"</u>	<u>Costo de</u>	<u>V A L O R E S</u>		
<u>Entradas</u>	<u>Salidas</u>	<u>Existencia</u>	<u>Adquisición</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>	<u>Saldo</u>
26		26	\$ 8.	\$208.		\$208.
52		78	10.	520.		728.
	26	52	8.		\$208.	520.
		==				===

Suponiendo que el precio de venta es de \$9. ; el ingreso total sería el siguiente:

26 unidades x \$9.	=	\$234.
Costo de las 26 unidades	=	<u>208.</u>
Utilidad por aplicar		\$26. =====

BALANCE GENERAL

Cuentas por cobrar	\$234.	Proveedores	\$520.
Inventario	<u>520.</u>	Capital	<u>234.</u>
	\$754. =====		\$754. =====

Puesto que se vendió a \$ 9. cada unidad y se obtuvo \$26. de utilidad, los cuales se distribuyeron al fisco, a los trabajadores y a los accionistas. si en este momento se quisiera reponer esas 26 unidades -- con el producto de la enajenación anterior, no sería posible, pues si -- ahora el costo de adquisición es de \$10. y no de \$ 8., se notara que hay insuficiencia de dinero.

Con el uso de este método se pueden generar utilidades ficticias, por lo que no resulta recomendable definitivamente en épocas inflacionarias.

CUADRO DEMOSTRATIVO DE LA APLICACION
DEL METODO DE VALUACION " PEP S "

F E C H A	P L A C A S "GE"			COSTO UNITARIO ENTRADAS DE ADQUISICION	V A L O R E S		
	ENTRADAS	SALIDAS	EXISTENCIA		DEBE	HABER	SALDO
Enero 4/79	100		100	\$ 40.00	\$ 4,000.00		\$ 4,000.00
" 6/79		50	50	40.00		\$ 2,000.00	2,000.00
" 11/79	175		225	40.25	7,043.75		9,043.75
" 15/79		<u>75</u> 50	175	40.00		2,000.00	7,262.50
		25	150	40.25		1,006.25	6,037.50
" 20/79	100		250	41.00	4,100.00		10,137.50
" 28/79		85	165	40.25		3,421.25	6,716.25
" 30/79	125		<u>290</u>	41.75	5,218.75		<u>11,935.00</u>

Últimas entradas primeras salidas - Este método representa una concepción opuesta a la del "PEPS", y su teoría es que las mercancías salidas del almacén se toman de las entregas últimamente recibidas, - por lo cual el precio de aquellas mercancías vendidas ha de calcularse a base del costo de estas últimas remesas. Con arreglo a este método, a las salidas se fija el precio de costo de las remesas últimamente recibidas, hasta agotar la cantidad de ésta; y si la salida excede a la última remesa, se toma el precio de la inmediatamente anterior y así sucesivamente. Fundándonos en los datos que hasta aquí se han utilizado para demostrar los métodos de valuación, se presenta el cuadro demostrativo correspondiente al finalizar el presente punto.

Este método de valorar los artículos se asemeja más que ningún otro al de existencia base. Uno de los principales fines del método es reducir al mínimo los beneficios y pérdidas anormales producidos por los cambios que se registran durante los ciclos económicos. Este método da por entendido que las mercancías en inventario al finalizar el ejercicio económico son las mismas que había al principio del período, salvo que estas últimas existencias sean inferiores, caso en el cual han de tomarse las compras de principio de período en la extensión en que se necesite.

Es conveniente hacer notar que el método "UEPS" no es de aplicación general, sino especial. Hay ciertas empresas en las que resulta conveniente, como por ejemplo, en aquellas en las cuales se manejan artículos uniformes. La finalidad del método "UEPS" es aplicar los costos de venta actuales a las ventas actuales, reduciendo el efecto que sobre las utilidades tienen las fluctuaciones en el valor de las existencias, con la consecuente protección financiera de la empresa durante las épocas inflacionarias.

CUADRO DEMOSTRATIVO DE LA APLICACION
DEL METODO DE VALUACION "UEPS"

F E C H A	P L A C A S "GE"			C O S T O U N I T A R I O		V A L O R E S		
	ENTRADAS	SALIDAS	EXISTENCIAS	DE ADQUISICION	DEBE	HABER	SALDO	
Enero 4/79	100		100	\$ 40.00	\$ 4,000.00		\$ 4,000.00	
" 6/79		50	50	40.00		\$ 2,000.00	\$ 2,000.00	
" 11/79	175		225	40.25	7,043.75		9,043.75	
" 15/79		75	150	40.25		3,018.75	6,025.00	
" 20/79	100		250	41.00	4,100.00		10,125.00	
" 28/79		85	165	41.00		3,485.00	6,640.00	
" 30/79	125		<u>290</u>	41.75	5,218.75		<u>11,858.75</u>	

A continuación se presenta una comparación entre los valores del inventario según se haya aplicado el método de valuación: Promedio, "PEPS" o "UEPS".

<u>M E T O D O</u>	<u>EXISTENCIA</u>	<u>V A L O R</u>
"PEPS"	290 us.	\$ 11, 935. 00
"PROMEDIO"	290 us.	11, 904. 01
"UEPS"	290 us.	11, 854. 75

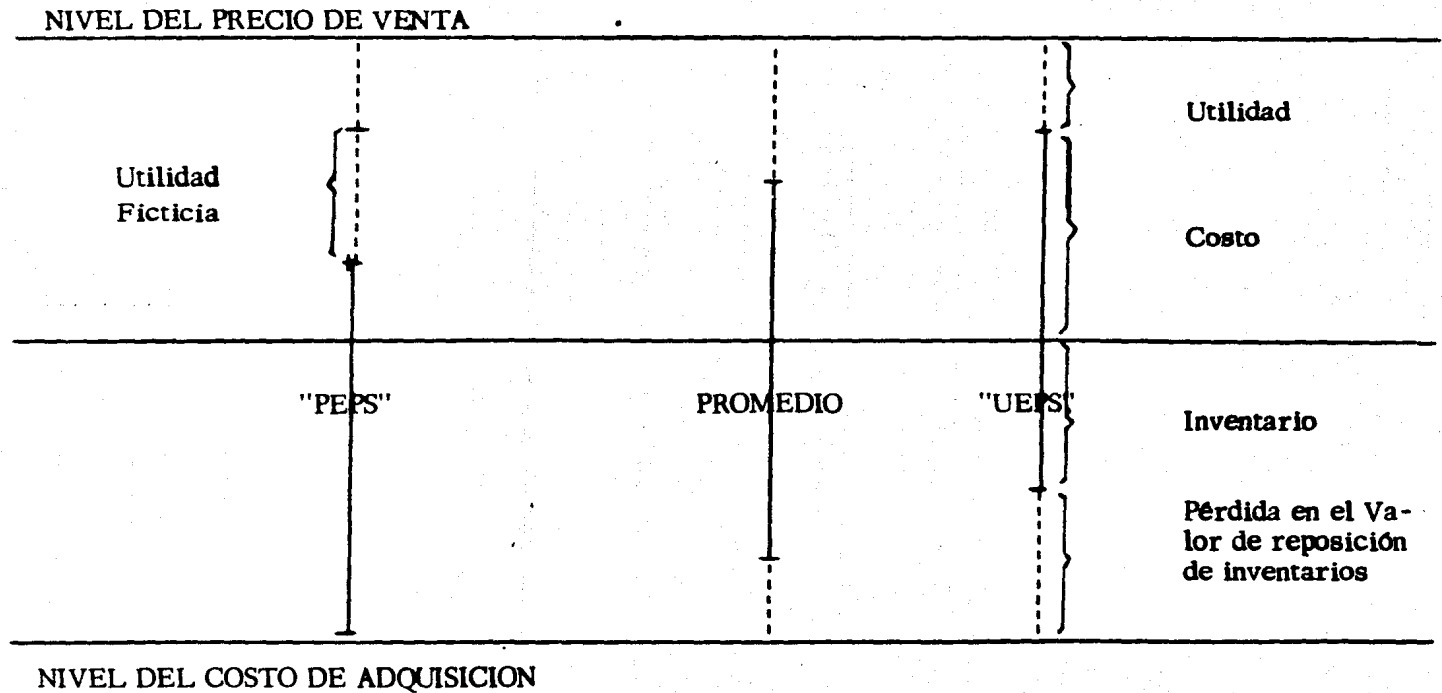
Como se podrá observar los métodos de valuación de inventarios que se apliquen influyen en forma determinante en el valor del inventario y consecuentemente en el resultado del ejercicio económico y en la posición financiera de la empresa. Para una comprensión panorámica, se presenta un cuadro gráfico en la página siguiente en donde se podrá observar dos cosas muy importantes.

Primera. En el método "UEPS" existe una diferencia que llamamos "Pérdida en el valor de reposición de inventarios", pero esta pérdida es aparente ya que se encuentra protegida por los cargos hechos al costo, relacionando costos actuales con ingresos actuales.

Segunda. En el método "PEPS" anotamos una diferencia llamada "utilidad ficticia" generada por relacionar ingresos actuales con costos

antiguos, esto nos lleva a una descapitalización por pago de I. S. R., -
P. T. U. y dividendos en exceso, que impide la adecuada reposición de
inventarios.

**CUADRO COMPARATIVO DE LOS METODOS DE VALUACION
Y REPERCUSION EN EL COSTO Y UTILIDADES**



CAPITULO 3

TRATAMIENTO FISCAL

3. 1. CONVENIENCIA DE UTILIZAR EL METODO "UEPS."

La Ley del Impuesto Sobre la Renta grava principalmente la renta, que es el valor monetario del aumento neto del poder económico de un — causante entre dos puntos de tiempo.

La renta es la fuente normal de los impuestos. La renta gravable, — para efectos del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, esta constituida esencialmente por la diferencia entre los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas por esta Ley, realizados durante el ejercicio fiscal.

Los ingresos acumulables en efectivo, en especie o en crédito, para efectos del Título II de la Ley, deberán de provenir de la realización — de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca.

Dentro de las deducciones, una de las más importantes es la que se refiere al costo de las mercancías. La misma Ley señala que para determinar el costo de las mercancías se debe seguir lo que la técnica contable llama sistema de valuación de costeo absorbente, que está basado en — costos históricos para su elaboración. Este sistema podrá ser variado — por el de costos estimados o estándar, condicionado a que al cierre del — ejercicio se ajuste al costo histórico y se indique este hecho en la declara-

ración del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas del ejercicio de - que se trate. Los inventarios finales podrán quedar valuados a costos es- timados o estándar, siempre que las partidas que los integren no excedan del valor de reemplazo.

La Ley, por medio de su Reglamento, señala que las empresas in- dustriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, integrarán el costo de los - productos que vendan considerando los siguientes elementos:

I - Importe neto de las materias primas y materiales consumidos - en la producción.

II. - Mano de obra directa.

III. - Gastos indirectos inherentes a la producción.

Las empresas comerciales dedicadas a la venta de productos, de- terminarán el costo de lo vendido sumando al inventario inicial el costo de adquisición de las mercancías compradas en el ejercicio que abarque la declaración y al resultado se deducirá el importe del inventario prac- ticado al final del ejercicio.

Las compras netas como elemento del costo de ventas de las mer- cancías y productos vendidos se determinará disminuyendo del costo de - adquisición las rebajas, devoluciones, descuentos y bonificaciones.

Por otro lado, la Ley nos indica que dentro del sistema de costeo absorbente solo se permitirá la valuación de inventarios mediante los siguientes métodos:

- a). - Costos identificados.
- b). - Costos promedios.
- c). - Primeras entradas, primeras salidas.
- d). - Ultimas entradas, primeras salidas.
- e). - Detallistas.

Así pues, el valor del inventario se puede calcular de varias formas según el método de valuación de inventarios, por lo que al seleccionar un método, como principal objetivo se debe escoger aquel que, bajo las circunstancias económicas actuales, refleje de una manera más objetiva la utilidad periódica.

Apoyándonos en lo expuesto en el Capítulo II y en el cuadro comparativo de los métodos de valuación, que muestran los efectos que producen sobre los resultados y los costos la aplicación de los métodos (costos promedios, "PEPS" y "UEPS"), se propone que las empresas que tengan implantado el método de valuación de sus inventarios de costo promedios o el de primeras entradas primeras salidas lo cambien por el de últimas entradas, primeras salidas ("UEPS"), Esto es aceptando fiscal-

mente y reglamentado por el artículo 38 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en relación con el artículo 20, fracción II, de la propia Ley.

El efecto del método "UEPS" sobre las utilidades es correlacionar los costos que se han incurrido más recientemente en producción o en mercancía contra la utilidad sobre ventas del año actual. Porque los precios de las compras más recientes son utilizados tanto para valuar el costo de los materiales consumidos como el costo de los artículos vendidos y en ambos casos el cargo se aproximará bastante a los costos de mercado que existen al finalizar el período contable. Este cargo significa que las salidas de almacén están valuadas a los últimos precios de adquisición, que llevan incorporados los aumentos provocados por la inflación.

3.2. VENTAJAS Y DESVENTAJAS

Antes de exponer el procedimiento que han de seguir los causantes que quieran cambiar el método de valuación de sus inventarios al de "UEPS" es necesario dar una breve descripción de las ventajas y desventajas del mencionado método.

VENTAJAS:

1. - Siendo un método aceptado fiscalmente, permite disminuir el pago del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas por el incremento del valor de los insumos aplicados a resultados a través del costo. Esto significa que el pago del impuesto es más justo al aplicarse a una utilidad real.
2. - Asigna al costo de producción o de ventas el valor más reciente de los materiales consumidos o de los productos adquiridos. Lo que permite presentar un costo de producción o venta más real, facilitando la toma de decisiones con respecto al precio de venta, lo que es de suma importancia cuando el valor del material es proporcionalmente alto dentro del costo de un artículo.
3. - Permite mostrar resultado más conservadores, que garantizan la recuperación de los costos actuales de los productos vendidos. Por lo cual al aplicar el aumento en el costo de los artículos producidos o adquiridos durante el período fiscal, disminuye la utilidad y en consecuencia, se evita la descapitalización al pagar menos impuestos y reparto de utilidades a trabajadores y accionistas sobre ganancias ficticias.
4. - Hace posible la medición del incremento en los costos de adquisición, lo que permite tomar decisiones oportunas para la

busqueda de materiales o artículos sustitutos económicos, -
abandonando líneas de producción, cambiando diseños, etc.

DESVENTAJAS :

1. - En los ciclos económicos en que se disminuyen los precios, la aplicación de este método origina un aumento de la utilidades.
2. - En el estado de posición financiera no se refleja el valor real actual de los inventarios. No es relevante su aplicación en artículos de alta rotación y bajos niveles de inventarios.
3. - Se distorsiona el activo circulante en cuanto que los inventarios están valuados a un costo bajo, lo cual no refleja la situación actual de ellos.
4. - Cuando el número de artículos diferentes es muy elevado, la implantación del método es muy compleja.

3.3. PROCEDIMIENTO PARA CAMBIAR EL METODO DE VALUACION

A partir del 19 de octubre de 1977, la Ley del Impuesto Sobre la Renta se vió complementada con el nuevo Reglamento, cuya finalidad ha sido precisar las situaciones fiscales de modo que el cumplimiento de la Ley sea más efectivo.

Dentro de estos preceptos, el artículo 38 del Reglamento señala -

el procedimiento que debe seguir el causante que, teniendo implantado el método de valuación de Costos promedios o el de Primeras entradas primeras salidas (PEPS), solicite cambiarlo por el de Ultimas entradas primeras salidas (UEPS).

En primer lugar el causante deberá solicitar por escrito, ante la autoridad administradora competente, la autorización para cambiar al método de valuación "UEPS".

La Dirección General de Administración Fiscal Central o las Administraciones fiscales regionales correspondientes podrán dar su autorización para efectuar el cambio de método siempre y cuando se cumplan los supuestos términos, condiciones y procedimientos siguientes:

A) Cuando los inventarios de los tres últimos ejercicios hayan mantenido el mismo factor de rotación, o que la diferencia que presenten sea inferior al 25% del factor de rotación indicado.

Con esto se trata de beneficiar a aquellas empresas que no hayan especulado con sus inventarios.

Por otra parte el factor de rotación deberá ser presentado en unidades y no en valores o forma monetaria.

B) Se establece la obligación de llevar durante tres años tanto el

método de Costos promedios como el de Ultimas entradas primeras salidas, y durante cuatro años, si cambia el método de Primeras entradas primeras salidas por el de Ultimas entradas primeras salidas.

C) Del total que arroje el inventario final valuado con el método anterior, se disminuirá el total que se obtenga al valuar el inventario final con el método "UEPS".

Se creará una cuenta de "Activo compensable para efectos fiscales", que se incrementará con el resultado de la resta anterior durante cuatro ejercicios a partir de aquél en que se efectuó el cambio, si éste es de Promedios a "UEPS", y durante cinco ejercicios si el cambio es de "PEPS" a "UEPS", conforme a los siguientes porcentos:

a) De Costos promedios a "UEPS"

	Porcentaje de incremento.
Ejercicio 1°.....	100%
Ejercicio 2°.....	75%
Ejercicio 3°.....	50%
Ejercicio 4°.....	25%

b) De "PEPS" a "UEPS"

	Por ciento de incremento.
Ejercicio 1°	100%
Ejercicio 2°	80%
Ejercicio 3°	60%
Ejercicio 4°	40%
Ejercicio 5°	20%

La cuenta de "activo compensable para efectos fiscales" es una --- cuenta de orden por lo que se colocará al pie del estado de posición financiera.

Para determinar el monto del incremento anual del "activo compensable para efectos fiscales" se valorará el inventario final del primero, - segundo, tercero o cuarto ejercicio posterior al en que se efectuó el cambio, tanto con el método de valuación que se había utilizado, como con el nuevo método autorizado, restando del importe que arroje este último - el obtenido con el inventario final valuado con el método anterior. El resultado obtenido se disminuirá con el importe que se hubiese determinado en el ejercicio anterior y la diferencia se multiplicará por el porcentaje que le corresponda según el ejercicio de que se trate para obtener el incremento de la partida compensable.

El remanente (25% ó 20% restante en el primer ejercicio después

del cambio) despues de calcular el incremento del activo compensable, será deducible del ingreso global del ejercicio a que corresponda.

D) El saldo que representa la cuenta de "Activo compensable para efectos fiscales", podrá deducirse del ingreso global gravable de --- cualquiera de los diez años posteriores a aquél en que se hubieran considerados como incremento anual, siempre que el inventario final de -- cualquiera de dichos años resulte inferior al inventario final que sirvió de base al adoptarse el nuevo método.

E) Si en el plazo de diez años mencionados en el punto anterior, no se hubiera afectado la deducción, únicamente podrá deducirse contra el ingreso global gravable del período de liquidación de la empresa.

F) Se establece también la obligación de conservar los documentos de los inventarios valuados, tanto con el método de valuación utilizado en el momento de la solicitud, como con el nuevo método autorizado, durante los cinco años siguientes a aquél en que se haya efectuado la última aplicación contra el ingreso global gravable, o en su caso, el período de liquidación.

3.4. EJEMPLO DE CAMBIO EN EL METODO DE VALUACION DE INVENTARIOS DE COSTOS PROMEDIOS AL DE "UEPS".

A) Determinación de la rotación de inventarios, presentada en unidades.

$$\frac{\text{Inv. Inic.} + \text{Inv. Fin.}}{2} = \text{Promedio de inventarios}$$

$$\frac{\text{Costo de Ventas}}{\text{Promedio de Inv.}} = \text{Rotación de inventarios}$$

B) Obligación de llevar durante tres años el método anterior como el método autorizado, según los siguientes datos supuestos:

DATOS (\$ 000)		
INVENTARIOS FINALES VALUADOS A :		
EJERCICIO	COSTOS	
	PROMEDIOS	"UEPS"
1978	9,000	8,000
1979	11,800	10,000
1980	14,500	12,000
1981	17,300	14,000

C) Creación e incremento de la cuenta " Activo compensable para efectos fiscales ", y determinación de la partida deducible fiscalmente:

1. - Obtención de la diferencia que exista entre los inventarios valuados por ambos métodos.

EJERCICIO	DIFERENCIA DE METODO A METODO
1978	1, 000
1979	1, 800
1980	2, 500
1981	3, 300

2. - Obtención de la diferencia que exista entre los ejercicios para determinar el incremento de la partida compensable.

EJERCICIO	DIFERENCIA DE EJERCICIO A EJERCICIO	PORCIENTO DE INCREMENTO	IMPORTE
1978	1, 000	100 %	1, 000
1979	800	75 %	600
1980	700	50 %	350
1981	800	25 %	200

3. - Por último, se determinará la partida deducible fiscalmente .

Se obtiene de restar de la diferencia de ejercicio a ejercicio el importe del incremento de la partida compensable.

EJERCICIO	DIFERENCIA DE EJERCICIO A EJERCICIO	IMPORTE DE LA PARTIDA COMPENSABLE	IMPORTE DE LA PARTIDA DEDUCIBLE
1978	1,000	1,000	--o--
1979	800	600	200
1980	700	350	350
1981	800	200	600

Con la obtención del importe de la partida deducible fiscalmente, se puede determinar el efecto de la misma en la causación del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas, el pago de la Participación de los Trabajadores en la Utilidades y en la utilidad distribuible, como en seguida se ejemplificará con un caso hipotético:

COMPANÍA DICALI, S. A.

Estado de Resultados Proforma

Datos (\$000)

EJERCICIO	1978	1979	1980	1981
Ingresos Propios	27, 000.	29, 700.	32, 000.	34, 500
Costo de Ventas	<u>20, 700.</u>	<u>23, 000.</u>	<u>25, 000.</u>	<u>27, 000</u>
Utilidad Bruta	6, 300	6, 700	7, 000.	7, 500
Gasto de Operación	<u>1, 000.</u>	<u>1, 100</u>	<u>1, 250</u>	<u>1, 330</u>
Utilidad de Operación	5, 300	5, 600	5, 750	6, 170
Partida deducible fiscalmente por cambio en el método de valuación de inventarios	<u>--o--</u>	<u>200</u>	<u>350</u>	<u>600</u>
Base Gravable	5, 300	5, 400	5, 400	5, 570
I. I. G. E. (42%)	2, 226	2, 268	2, 268	2, 339
P. T. U. (8%)	<u>424</u>	<u>432</u>	<u>432</u>	<u>446</u>
Utilidad Neta	<u><u>2, 650</u></u>	<u><u>2, 700</u></u>	<u><u>2, 700</u></u>	<u><u>2, 785</u></u>
Ahorro obtenido en el pago de I. I. G. E. y P. T. U.	<u>--o--</u>	100	175	300

C O N C L U S I O N E S

La Inflación se explica como un exceso de circulante en relación a los bienes que se producen. Su proceso, se ha traducido fundamentalmente en un deterioro en el poder adquisitivo de la moneda. La inflación representa en sí, un aumento sostenido y generalizado en el nivel de precios.

La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan.

Cuando la operación de un negocio incluya la propiedad de un inventario de mercancías, será necesario, para fines de una contabilidad apropiada, que se valgan de una forma adecuada. Estos inventarios son básicos para el balance y para la determinación periódica de la utilidad.

El inventario está constituido por los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta.

Uno de los objetivos de la valuación de inventarios es la determinación correcta de la utilidad mediante el proceso de relacionar los cos

tos adecuados con los ingresos.

La medición o cuantificación contable no debe obedecer a un modelo rígido, sino que requiere de la utilización de un criterio general para elegir entre alternativas que se presentan como equivalentes, tomando en consideración los elementos de juicio disponible.

El valor de los inventarios se puede determinar bajo cualquiera de varios métodos (Promedios, Identificados, Detallistas, PEPS y UEPS); al seleccionar un método el principal objetivo debe ser el escoger aquel -- que, bajo la situación económica actual refleje más claramente la utilidad periódica.

Los métodos para valuar los inventarios deben aplicarse consistentemente y revelarse en los estados financieros. Un cambio en dichos métodos puede tener un efecto importante sobre la interpretación de los estados financieros, tanto antes como después de ese cambio y, por lo tanto, en el caso de un cambio deberá manifestarse su índole y su efecto, - en caso de ser importante, sobre la utilidad.

Las empresas a través del método "UEPS" han podido cargar los aumentos de precios ocurridos en el ejercicio vigente a las utilidades de

ese mismo ejercicio, ya que dicho método tiene la característica de correlacionar costos actuales con ingresos actuales, evitando utilidades ficticias. Al obtenerse utilidades más reales el pago del Impuesto Sobre la Renta es justo.

Los causantes del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas que reconocen los beneficios fiscales que contiene el método "UEPS" se muestran renuentes a pagar el precio que significa el aumento del flujo de efectivo a través del ahorro del Impuesto Sobre la Renta, Participación de los Trabajadores en las Utilidades y Dividendos. Es decir el pago del Impuesto Sobre la Renta disminuirá, pero a la vez los informes anuales a los accionistas trabajadores y acreedores declararán utilidades menores. Sin embargo, una empresa que tenga necesidad de cambiar al método "UEPS" al disminuir sus ganancias declaradas podría hacer que aumentarse el valor de mercado de sus acciones con los consiguientes beneficios:

- | | |
|----------------|--|
| Trabajadores : | Conservación de la fuente de trabajo, |
| Accionistas : | Protección de su inversión |
| Acreedores : | Los créditos están asegurados por haber pagos en exceso de I. S. R., P. T. U., Dividendos. |

B I B L I O G R A F I A

- ADMINISTRACION Y CONTABILIDAD DEL COSTO DE PRODUCCION.** López Hidalgo, Orlando. México: The University Society Mexicana. Segunda edición.
- BASES PARA LA CONTABILIZACION DE LOS INVENTARIOS, LAS**-----
Barden, Horace G. Tr. Ivonne Navarrete de Ricossa. México:-----
I.M.C.P. 1978
- CONTABILIDAD ECONOMICA,** Powelson, John P. Tr. Herminia Ramón.
México: F.C.E. 1973
- COSTOS I y II .** Río González, Cristobal del. México: Ediciones Contables y Administrativa, 1975.
- DEVALUACION Y ESTADISTMO EN MEXICO.** Pazoz, Luis, México:-----
Diana. 1976
- DICCIONARIO DE CONTABILIDAD, ORGANIZACION, ADMINISTRACION, CONTROL Y CIENCIAS AFINES.** Seoane, Joaquín R. Buenos Aires. Segunda edición.
- INTRODUCCION A KEYNES.** Prebich, Raúl. México: F.C.E. 1971
- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO.** México: Ediciones contables y administrativa. 1979
- MANUAL DE ECONOMIA POLITICA.** Lapidus y ostrovitianov. Tr. Marta Hernecker. Chile: Universitarias. 1971.

**NOTAS DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y ADMINISTRATIVO. Pérez
de León, Enrique. Jr. México: Editora de Periódicos La Prensa.
1975**

**PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD: Boletines A-1, A-3, A-4, A-5, A-6,
A-7 y C-4. México: I.M.C.P. 1973**