

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN**



ANALISIS CONTABLE Y FISCAL DEL COSTO DE VENTAS

Tesis que para obtener el grado de

MAESTRO EN CONTADURÍA

Presenta:

Leobardo Tenorio Chávez

Director de tesis:

Mtro. Sergio Octavio Vázquez López

Mexicali, Baja California, México

Junio de 2005

RESUMEN

Esta tesis trata el tema de la deducción del costo de ventas en lugar de la deducción de las compras, originada por la reforma fiscal para el ejercicio de 2005, prevista en el Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día primero de diciembre de 2004.

La deducción de las compras, autorizada por la Ley del Impuesto Sobre la Renta desde el ejercicio de 1987 hasta el ejercicio 2004, ocasionó que las pequeñas y medianas empresas utilizaran sistemas de costos globales e incompletos para la determinación del costo de ventas. Las nuevas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicables a partir del ejercicio 2005, hacen necesario retomar el estudio de la Contabilidad de Costos, de los Sistemas de Costos y del Control de Inventarios.

Este estudio está estructurado en tres capítulos. En el Capítulo I se plantea el tema de la investigación, sus objetivos, importancia, limitaciones y la propuesta metodológica.

En el Capítulo II se hace un análisis del marco teórico que sustenta el estudio del costo de ventas. Se trata el punto de vista administrativo, describiendo definiciones del costo, métodos, técnicas, procedimientos y sistemas para su determinación. Enseguida se expone la normatividad de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados relacionados con el tema. Por último, se aborda el tratamiento fiscal del costo de ventas, tanto de las disposiciones de la Ley como de las disposiciones transitorias de la misma.

El propósito de este Capítulo II es hacer énfasis en los distintos enfoques que tiene el costo de ventas: el enfoque administrativo cuya finalidad es optimizar los recursos de la empresa, el enfoque financiero que se propone informar a terceros basado en la normatividad de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y el enfoque fiscal que tiene por objetivo cumplir con las obligaciones fiscales formales y el pago del impuesto.

En el Capítulo III se desarrollan casos prácticos que ejemplifican en forma concreta los distintos sistemas de costos; se presentan de manera comparativa el tratamiento contable y el tratamiento fiscal del costo de ventas. Se trata ampliamente los efectos de la aplicación práctica de la reforma fiscal respecto al inventario al 31 de diciembre de 2004 de acuerdo a las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

INDICE

Página

RESUMEN

CAPITULO I INTRODUCCION

1.1	Planteamiento del problema	4
1.2	Objetivos de la investigación	5
1.3	Importancia y limitaciones del estudio	5
1.4	Metodología	6

CAPÍTULO II ANALISIS DEL COSTO

2.1	Antecedentes	7
2.2	Aspectos Contables del Costo	9
2.2.1	Concepto de Costos	9
2.2.2	Clasificación del los Costos	9
2.2.3	Sistemas de Costos	11
2.2.4	El Costo y los Principios de Contabilidad	17
2.3	Aspectos Fiscales del Costo	27
2.3.1	Antecedentes	27
2.3.2	Deducción del Costo de Ventas	29
2.3.3	El Inventario Acumulable	34
2.3.4	La inconstitucionalidad de la Reforma	39
2.3.5	Reglas Misceláneas relativas al Costo de Ventas	41

CAPÍTULO III CASOS PRACTICOS

3.1	Caso comparativo entre el Sistema de costeo Absorbente y el Sistema de Costeo Directo	51
3.2	Caso de aplicación del Sistema de Costeo Absorbente	51
3.3	Caso de aplicación del Sistema de Costeo Directo	54
3.4	Caso de aplicación del Sistema de Costos Estándar	56
3.5	Caso comparativo entre el costo de ventas contable y el procedimiento del articulo 45-B	60
3.6	Caso comparativo entre el costo de ventas contable y el procedimiento del articulo 45-C	62
3.7	Caso para determinar el Inventario Base y el Inventario Acumulable	65
3.8	Caso para determinar el Inventario Base y el Inventario Acumulable. Inventario Acumulable igual a cero	78
	CONCLUSIONES	82
	FUENTES CONSULTADAS	83

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta para volver al antiguo régimen de deducción del costo de ventas, sin duda ocasionará problemas a las empresas en sus flujos de efectivo, en sus controles administrativos y de incremento en sus costos de operación.

Por otra parte, dado que por muchos años no se tenía ninguna obligación fiscal de llevar un sistema de costos, la mediana y pequeña empresa dejó de aplicar las técnicas de costos en la determinación del costo de ventas, lo que hace indispensable retomar el estudio de estos temas.

Las diferentes formas de definir y evaluar el costo de ventas desde el punto de vista contable y fiscal ocasionan mucha confusión entre los usuarios de la información.

A través de este caso de estudio, se abordará el tema del costo de ventas desde el punto de vista contable y enseguida se tratará el aspecto fiscal de la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en particular la reforma al Artículo 29, fracción II; el cual trata sobre la deducción del costo de ventas, sustituyendo la deducción de las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados; la Sección III Del costo de lo vendido; así como las disposiciones transitorias del Artículo Tercero del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial el día 1º de diciembre de 2004.

La teoría contable, mediante los principios de contabilidad generalmente aceptados, establece las reglas de valuación y presentación que deben observarse para el correcto registro de las operaciones que se producen en la determinación del costo de ventas. La información sobre estas operaciones se presenta mediante los estados financieros básicos.

Por su parte las autoridades fiscales, a través de disposiciones legales establecen las normas que deben observarse para cumplir debidamente con la determinación del costo de ventas y no necesariamente coinciden con las reglas contables, lo que ocasiona la necesidad de elaborar una conciliación contable-fiscal.

El presente trabajo trata de explicar el manejo que cada enfoque da al costo de ventas, explicar sus diferencias, sus analogías y la conciliación de la información entre estos criterios, pero fundamentalmente, conocer el efecto concreto que la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta producirá en las finanzas de las empresas en general.

1.2 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Este trabajo de investigación se propone alcanzar los objetivos siguientes:

- ◆ Analizar los distintos sistemas de costos desde el punto de vista administrativo y su aplicación en la determinación del costo de ventas.
- ◆ Revisar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados relacionados con la determinación del costo de ventas.
- ◆ Determinar que disposiciones fiscales y legales establecen normas que deben observarse para cumplir debidamente con las operaciones relativas al costo de ventas.
- ◆ Destacar los efectos, negativos o positivos, que provoca la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación al costo de ventas, en la situación financiera de las empresas afectadas.
- ◆ Presentar casos prácticos que ejemplifiquen las diferencias y analogías entre el tratamiento contable y fiscal del costo de ventas.

1.3 JUSTIFICACIÓN

El costo de ventas constituye una de las deducciones de mayor importancia en gran número de empresas, principalmente para el régimen industrial de nuestro país.

La anticipación del Impuesto Sobre la Renta que la reforma ocasiona, sin duda repercutirá en la liquidez de las empresas y en sus planeaciones a corto y largo plazo.

Las nuevas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicables a partir del ejercicio 2005, hacen necesario retomar el estudio de la Contabilidad de Costos, de los Sistemas de Costos y del Control de Inventarios.

La legislación fiscal difiere sustancialmente de los criterios que los Principios de Contabilidad establecen sobre el costo de ventas, tanto en la definición, tratamiento de la depreciación, criterios de valuación de inventarios, sistemas de costo, ya que el objetivo de la información para efectos fiscales es la de recaudar impuestos, es decir, tiene un objetivo específico y no el de proporcionar información general a terceros.

El propósito de este trabajo es analizar los criterios contables relativos al costo de ventas bajo el contexto de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, ejemplificando su aplicación en casos prácticos y comparar su

resolución con la que resulte de aplicar los criterios de la legislación fiscal y así poder conocer los efectos financieros que las divergencias entre ambos criterios producen en la información financiera.

Es también propósito de esta investigación que se constituya en una monografía que proporcione la información requerida por los diferentes usuarios sobre el tema de del costo de ventas y los efectos de la reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta sobre este tema.

1.4 METODOLOGÍA

Esta tesis se elaboró mediante la revisión de los textos que exponen la teoría de costos, el análisis de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados para determinar la normatividad relacionada con el costo de ventas en cuanto a la valuación y presentación de la información en los estados financieros básicos y sus notas.

Se logró ampliar el contenido teórico a través de libros especializados en esta materia de estudio, así como bibliografía personal. Uno de los materiales más valiosos que utilicé en esta tesis es la información publicada en las revistas especializadas en temas fiscales y los portales de Internet de autores independientes, así como la información publicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para cubrir el enfoque fiscal del tema, procedí a revisar los conceptos más importantes que expone la legislación fiscal federal, concretamente en el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sus reglamentos, la Resolución Miscelánea, decretos, acuerdos y jurisprudencias relacionadas con el tema.

Para una mejor comprensión del caso de estudio consideré necesario esquematizar el procedimiento de valuación y presentación de la información a través de casos prácticos.

CAPÍTULO II. ANÁLISIS DEL COSTO

2.1 ANTECEDENTES

La Economía es la ciencia que estudia la actividad humana dedicada a la producción de satisfactores de las necesidades sociales, es decir, a la producción de bienes y servicios.

La Economía se rige por el principio económico del mayor beneficio con el mínimo esfuerzo; esto se logra produciendo los bienes o servicios al menor costo posible.

Para cumplir con este principio fundamental, la Ciencia Económica organiza su actividad y constituye entidades económicas, integradas con recursos humanos, recursos técnicos y recursos materiales, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fueron creadas.

Para lograr su cometido de optimizar recursos, la Ciencia Económica pide auxilio a la Administración, que es el conjunto de técnicas de planeación y control que permiten lograr la eficiencia y la eficacia en las entidades económicas.

La Administración se encarga de optimizar todos los recursos con los que cuenta la entidad, tanto los recursos humanos, los recursos técnicos y los recursos materiales.

La parte de la Administración que se encarga del estudio de los recursos materiales se llama Finanzas, su objetivo es optimizar la obtención y aplicación de esta clase de recursos.

Para obtener la información financiera, las Finanzas se auxilian a su vez de la Contabilidad, que es la técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.

A su vez, la Contabilidad se divide en Contabilidad Financiera cuyo objetivo es proporcionar información para efectos externos a la entidad económica a través de los estados financieros básicos y en Contabilidad de Costos cuyo objetivo es proporcionar información para usos internos de planeación y control.

En el Cuadro 1 de la página 21 se expone en forma esquemática esta relación entre Economía, Administración, Finanzas, Contabilidad General y Contabilidad de Costos.

La información que se deriva de los datos contables tiene por lo menos tres enfoques diferentes:

- 1) Proporcionar información interna relativa al control y planeación para optimizar la operación de la entidad. Las bases para conocer si se ha logrado optimizar los recursos, las establecen las técnicas administrativas cuantitativas o modelos matemáticos (Costos, Análisis de Proyectos de Inversión, Punto de Equilibrio, Presupuestos, Análisis de Operaciones y demás métodos administrativos).
- 2) Proporcionar información general a terceros a través de los estados financieros básicos. El criterio para determinar si la información financiera de los estados financieros básicos es la correcta, lo establecen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (hoy denominados Normas de Información Financiera).
- 3) Proporcionar información para el cumplimiento de las obligaciones fiscales. El fundamento para saber si la información para el pago de impuestos y el cumplimiento de las obligaciones fiscales es la correcta, lo establecen las leyes fiscales.

Lo anterior puede entenderse mejor a través del ejemplo siguiente:

Se adquiere una maquinaria por \$ 10,000,000 y de acuerdo al gerente de producción su vida útil será de cinco años sin valor de desecho.

Desde el punto de vista contable la depreciación es un procedimiento que tiene como fin distribuir de una manera sistemática y razonable el costo de los activos entre la vida útil o entre unidades producidas en base al costo histórico. Si en nuestro ejemplo suponemos que la vida útil será de cinco años, la depreciación anual sería de \$2,000,000, misma que deberá reexpresarse.

Desde el punto de vista fiscal la depreciación constituye una deducción fiscal y debe aplicarse el porcentaje que la propia Ley señala; si la Ley establece el 10% de depreciación sobre el valor deducible, el importe sería de \$1,000,000, misma que deberá actualizarse.

Desde el punto de vista de planeación administrativa, al contralor le interesa el costo de reposición que tendrá la maquinaria dentro de cinco años y propone formar una reserva para reposición de activos; si el costo de reposición se estima que será de \$15,000,000, la depreciación anual deberá ser de \$3,000,000.

Tenemos tres valores diferentes:

Depreciación Contable	\$ 2,000,000
Depreciación Fiscal	\$ 1,000,000
Depreciación Administrativa	\$ 3,000,000

¿Cuál es el valor correcto?

Desde luego, los tres valores son correctos desde el punto de vista en que se determinan y son útiles para los fines específicos en que se aplican.

Es fundamental entender los diferentes enfoques que pueden darse sobre una misma operación financiera e identificar el criterio adecuado para valorarla y así evitar errores de interpretación.

En este capítulo se tratará en primer término el enfoque contable, haciendo un resumen de los diferentes conceptos del costo, posteriormente se abordará el tratamiento que establecen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados respecto al costo y finalmente se analizarán las disposiciones fiscales relativas a este tema.

2.2 ASPECTOS CONTABLES DEL COSTO

2.2.1 CONCEPTO DEL COSTO

La Teoría Económica reconoce dos conceptos de costos: el Costo de Sustitución o Desplazamiento y el Costo de Inversión.

El Costo de Sustitución o Costo de Desplazamiento se presenta cuando se está tomando en la entidad económica la decisión para seleccionar la actividad a que se va a dedicar entre varias alternativas y representa el costo de las alternativas que no se seleccionaron. Por ejemplo, una empresa tiene las alternativas de producir calzado para hombre, para mujer o para niños. Si decide producir calzado para mujer, su Costo de Sustitución es el no producir calzado para hombre y para niños. La alternativa seleccionada se convierte siempre en Costo de Inversión.

El Costo de Inversión representa el valor de los recursos que se utilizan para producir un bien o un servicio y está representado por la materia prima directa, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación incurridos.

2.2.2 CLASIFICACIÓN DEL COSTO DE INVERSIÓN

Existen múltiples puntos de vista para clasificar los costos de inversión, a continuación se exponen las clasificaciones más relevantes.

2.2.2.1 Desde el punto de vista de la actividad económica que realiza la entidad económica, los costos se clasifican en:

Costo de Explotación

Es el que se presenta en las industrias extractivas, tanto de recursos renovables como no renovables.

Costo de Transformación

Se presenta en las empresas que elaboran nuevos productos partiendo de materias primas y agregándoles el costo de la mano de obra y de los costos indirectos de fabricación.

Costo de Adquisición

El que se incurre en las empresas comerciales que adquieren productos terminados para su venta.

Costo de Operación

Representa las erogaciones necesarias que realizan las empresas dedicadas a la prestación de un servicio.

El Cuadro 2 en la página 22 (Cristóbal del Río, Costos I, 2001, Pág. III-5) expone muy claramente esta clasificación.

2.2.2.2 Desde el punto de vista de la función a que se aplican en la entidad:

Costo de Ventas

Es el importe a precios de adquisición o producción de los artículos o de los servicios vendidos.

Costo de Producción

Representa el costo de todas las operaciones realizadas desde la adquisición de las materias primas, hasta su transformación en un artículo de consumo, o en la prestación de un servicio.

Costo de Distribución

Se integra por todas las erogaciones realizadas desde el control del almacén de productos terminados, la realización de la venta, hasta la recuperación del efectivo.

Costo Administrativo

Representa el importe de las erogaciones por las actividades necesarias para verificar que se realicen de la mejor manera las operaciones de la empresa.

Costo Integral de Financiamiento

Es el importe neto de la función financiera, es decir, los ingresos por créditos otorgados menos los gastos por los créditos recibidos.

El Cuadro 3 de la página 23 (Cristóbal del Río, Costos I, 2001, Pág. II-16) presenta en forma resumida esta clasificación.

2.2.3 SISTEMAS DE COSTOS

El sistema es un conjunto de procedimientos sometidos a un orden y enlace que nos produce la impresión de una unidad perfectamente deslindada.

El sistema de costos incluye todas las técnicas y procedimientos implantados en una entidad económica, para producir en forma ordenada y estructurada, información cualitativa y cuantitativa sobre la producción de un producto o la prestación de un servicio.

Para definir el sistema de costos implantado en una entidad económica, es necesario considerar, cuando menos, los puntos de vista siguientes:

1. Procedimientos para el Control de las Operaciones
 - 1.1 Por Ordenes de Producción
 - 1.2 Por Procesos
2. Técnicas de Valuación de Operaciones
 - 2.1 Costos Históricos o Reales
 - 2.2 Costos Predeterminados
 - 2.2.1 Estimados
 - 2.2.2 Estándar
3. Métodos de Control de los Inventarios
 - 3.1 Completo (Sistema de Inventarios Constantes o Perpetuos)
 - 3.2 Incompleto (Sistema Analítico o Pormenorizado)
4. Métodos de Valuación de Inventarios
 - 4.1 PEPS
 - 4.2 UEPS
 - 4.3 PROMEDIO
 - 4.4 IDENTIFICADO
 - 4.5 DETALLISTA
5. Método de Análisis
 - 5.1 Costeo Absorbente (MPD, MOD, CI)
 - 5.2 Costeo Directo o Variable (MPD, MOD, CIV)

Si acudimos a una empresa, por ejemplo, a una fábrica de marcos de madera, podemos definir el sistema de costos implantado diciendo:

El sistema de costos establecido en esta empresa está integrado por el procedimiento de ordenes de producción, por la técnica de valuación histórica, el método de control de inventarios incompleto, el método de valuación de inventarios UEPS y el método de costeo absorbente.

A continuación se describen cada uno de estos métodos, técnicas y procedimientos.

Procedimiento de Costos por Órdenes de Producción

Se aplica, generalmente, a empresas que producen por lotes, con variación de unidades elaboradas y en las cuales es posible aplicar los costos de Materia Prima Directa, Mano de Obra Directa, por ejemplo: empresas que producen muebles, juguetes, maquinaria, ropa, barcos, etc. Cada orden constituye un documento en el que se acumulan los tres elementos del costo de inversión. El manejo de este sistema puede verse en el diagrama del Cuadro 4 en la página 24 (Cristóbal del Río, Costos I, 2001, Pág. VI-12)

Procedimiento de Costos por Procesos

Se emplea en aquellas empresas cuya producción es continua, en masa, uniforme, existiendo uno o varios procesos para la transformación de la materia prima en un producto terminado, por ejemplo: fundición, petroquímica, cementera, vidriera, papelera, etc. El costo unitario se obtiene dividiendo el costo total de producción acumulado en cada proceso, entre las unidades equivalentes producidas. El diagrama del Cuadro 5 en la página 25 (Cristóbal del Río, Costos I, 2001, Pág. VII- 7) muestra su funcionamiento.

Técnicas de Valuación de Operaciones

Costos Históricos o Reales

Las operaciones se cuantifican según la cantidad de efectivo que se afecte o su equivalente en el momento en que se consideren realizadas contablemente. Esta técnica presenta problemas de información oportuna ya que el costo se conoce al final del período contable en que se termina de elaborar el producto o de prestar el servicio.

Costos Predeterminados

- a) **Estimados.-** Los costos se calculan sobre bases empíricas antes de producir el producto o prestar el servicio. El objeto de la estimación es conocer en forma aproximada cual será el costo de producción del artículo

o la prestación del servicio para efectos de cotizaciones a los clientes. Indican lo que el artículo terminado o el servicio prestado puede costar y siempre deben ajustarse al costo histórico.

- b) Estándar.-** Los costos se calculan sobre bases científicas de cada uno de los elementos del artículo a producir o del servicio a prestar, por tal motivo indica lo que deben costar y representar una medida de eficiencia, una meta a que hay que llegar. El costo histórico debe ajustarse al estándar y las desviaciones eliminarse a través del costo de ventas como un costo del período contable. El costo estándar puede ser fijo, es el que se establece como índice de comparación estadística y representa el costo ideal sin ninguna ineficiencia. El costo estándar circulante es el que se utiliza como meta a alcanzar y si toma en cuenta deficiencias normales de operación, su fórmula es:

$$E_c = \frac{O + 4N + P}{6}$$

En donde:

E_c = Estándar circulante

N = Costo normal

O = Costo óptimo

P = Costo pésimo

El Caso 3.4 del Capítulo III ejemplifica este método.

Métodos de Control de Inventarios

Es necesario aclarar que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados no definen ni explican los procedimientos para el registro de inventarios y del costo de ventas, sin embargo, la técnica contable reconoce los métodos siguientes:

Global o Mercancías Generales

Consiste en registrar todas las operaciones de compraventa de mercancías en una cuenta denominada precisamente "mercancías generales", y registrar las adquisiciones a precio de costo y las salidas a precio de venta. Actualmente este método no se utiliza.

Analítico o Pormenorizado

Consiste en abrir una cuenta especial para cada tipo de operación de compraventa de mercancías realizada:

- a) Inventarios (necesidad de levantamiento físico al cierre).
- b) Compras.
- c) Gastos de compras,
- d) Devoluciones sobre compras
- e) Rebajas sobre compras
- f) Ventas.
- g) Devoluciones sobre ventas.
- h) Rebajas sobre ventas
- i) Costo de ventas

Este método no permite un control, tanto de las materias primas, la producción en proceso como de los productos terminados, ya que las deficiencias son absorbidas por el inventario final, es por ello que se le considera como método incompleto.

Inventarios Perpetuos.

Consiste en abrir una cuenta especial para el control del inventario, una para el costo de ventas y una cuenta para las operaciones de ventas:

1. Almacén (su saldo indica el inventario que debe existir en la empresa)
2. Costo de ventas (cada operación se valúa a precio de adquisición o producción)
3. Ventas (su saldo representa las ventas netas)

Se registran a precio de costo las operaciones de compra o producción en una cuenta de almacén y por las salidas se afecta la cuenta de costo de ventas, de tal manera que se pueda conocer en cualquier momento el importe del inventario y del costo de ventas.

Este método permite el control administrativo de los inventarios y del costo de ventas y por esto se le conoce como método completo.

Métodos de Valuación de Inventarios

El Boletín C-4 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados trata el tema de Inventarios, enseguida se expone su contenido tomando ciertas libertades en su redacción.

Tanto por costeo absorbente como por costeo directo y ya sea por costos históricos o predeterminados, los inventarios pueden valuarse conforme a los métodos siguientes:

- Costo Identificado
- Costo Promedio
- Primeras Entradas, Primeras Salidas
- Últimas Entradas, Primeras Salidas
- Detallista

Costo Identificado.

Por sus características es factible que ciertos artículos se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o producción.

Costo Promedio

Como su nombre lo indica, la forma de determinarlo es sobre la base de dividir el importe acumulado de las erogaciones aplicable, entre el número de artículos adquiridos o producidos.

Primeras Entradas, Primeras Salidas, 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 de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

Últimas Entradas, Primeras Salidas, el Método (UEPS)

Este método consiste en suponer que los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que siguiendo este método, las existencias al finalizar el ejercicio quedan prácticamente registradas a los precios de adquisición o producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados el costo de ventas es el más actual.

Detallista

En este método, el importe de los inventarios es obtenido valuando las existencias a precio de venta y deduciéndoles los factores de margen de utilidad bruta, para obtener el costo por grupos de artículos.

Selección del Sistema o Método de Valuación

Cada empresa debe seleccionar los sistemas y métodos de valuación que más se adecuen a sus características y aplicarlos en forma consistente, a no ser que se presenten cambios que obliguen a seleccionar otro método.

Modificación a la Regla de Valuación

Tomando en cuenta que los inventarios pueden sufrir variaciones importantes por cambios en los precios de mercado, obsolescencia y lento movimiento de los artículos que forman parte del mismo, es indispensable, para cumplir con el principio de realización, que se modifiquen las cifras que arrojan la valuación al costo sobre las siguientes bases: 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.

Valor de Mercado

Es el costo de reposición, ya sea por compra directa o producción. Se obtiene de las siguientes maneras: de cotizaciones y precios de factura de los proveedores; de cotizaciones que aparecen en publicaciones especializadas, si se trata de artículos o mercancías cotizadas en el mercado, etcétera.

Valor de Realización

Se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta, tales como: impuestos, regalías, comisiones, etcétera.

Valor Neto de Realización

Se obtiene restándole al valor de realización un porcentaje razonable de utilidad.

El Cuadro 6 en la página 26 ejemplifica la forma de seleccionar estas alternativas.

Obtención del Costo de Reposición

Deberán seguirse las bases del sistema y método que esté implantado, por ejemplo, no es correcto que se calcule el costo de reposición sobre bases del costeo absorbente, cuando se está utilizando costeo directo.

Métodos de Análisis del Costo de Producción

Costeo Absorbente

Se integra con todas aquellas erogaciones directas e indirectas que se considere fueron incurridas en el proceso productivo. La asignación del costo al producto, se hace combinando los gastos incurridos en forma directa, con los gastos de otros procesos relacionadas con la producción (Materia prima, Mano de obra y Gastos Indirectos, sean fijos o variables). Ver el Caso 3.2 del Capítulo III.

Costeo Directo

La integración del costo de producción considera los siguientes elementos: Materia Prima Consumida, Mano de Obra y Gastos de Fábrica que varían en relación a los volúmenes producidos. Ver el Caso 3.3 del Capítulo III.

2.2.4 El Costo y los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

Antecedentes

La Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha tenido la función, entre otras, de publicar una serie de boletines sobre el tratamiento que se debe dar a los conceptos que integran los estados financieros, con la finalidad de dar una base más firme tanto a los contadores que producen la información contable como a los interesados en la misma, evitando o reduciendo la discrepancia de criterios que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

A partir de julio de 2004 esta función la asume el Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF), convirtiéndose los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Normas de Información Financiera, sin embargo, hasta la fecha el CINIF ha adoptado el criterio de respetar todos los boletines emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Para facilitar el estudio y aplicación de los diferentes boletines, estos se clasifican en las siguientes series:

- Serie A** Principios Contables Básicos.
- Serie B** Principios Relativos a Estados Financieros en General.
- Serie C** Principios Aplicables a Partidas o Conceptos Específicos.
- Serie D** Problemas Especiales de Determinación de Resultados.
- Serie E** Reglas Particulares para Industrias Especializadas.

La aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados debe hacerse en forma integral, pero hay criterios que son aplicados a temas específicos, como es el caso del Costo de Ventas.

En el *Boletín A-3 "Realización y período contable"*, se establece "en términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron independientemente de la fecha en que se paguen".

En el *Boletín A-11 "Definición de conceptos básicos"*, se señala que para fines de estados financieros por costo debe entenderse el valor de los recursos que se entregan o prometen entregar a cambio de un bien o un servicio.

El *Boletín B-3 "Estado de resultados"*, señala que el costo de lo vendido muestra el costo de producción o adquisición (empresas de transformación o comercialización), de los artículos vendidos que generaron los ingresos reportados en el renglón de ventas.

En las empresas de servicio, el costo de los servicios prestados está integrado por aquellos costos que se identifican razonablemente en forma directa, con la prestación de los servicios.

El *Boletín C-4 "Inventarios"*, como ya se señaló anteriormente, establece las definiciones de conceptos básicos, los sistemas de costos, los métodos de control y reglas de valuación y presentación de inventarios.

Alcance del Boletín C-4

Las reglas particulares de aplicación de los Principios de Contabilidad que se mencionan en este boletín, se aplican únicamente a empresas industriales y comerciales, no aplican a empresas de servicios, constructoras, extractivas, etc.

Inventarios

Lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como materias primas, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancías o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones.

Reglas de Valuación

En la cuantificación de las operaciones de inventarios, es necesario tomar en cuenta los Principios del Período Contable, Realización, del Valor Histórico Original y Consistencia.

El Inventario es el costo de adquisición o producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo, lo que 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.

La materia prima y los materiales son los costos de adquisición, más todas las erogaciones necesarias hasta colocarlos en el sitio en que van a ser usados en el proceso de fabricación, tales como: fletes, seguros, impuestos de importación, gastos aduanales, acarreos y otros.

Las mercancías en tránsito son los artículos que se compran libre a bordo proveedor, deben registrarse en una cuenta de tránsito para su control e información. Los gastos de compra y traslado son acumulables a los costos aquí registrados.

Los anticipos a proveedores se presentan en las empresas que tengan que efectuar desembolsos por este concepto, deberán registrarlos dentro del capítulo general de inventarios en una cuenta específica, siempre y cuando se refiera al tipo de artículos que aquí se mencionan. Esta operación también puede ser con el agente aduanal.

El costo de producción representa el importe de los distintos elementos del costo que se originan para dejar un artículo disponible para su venta o para ser usado en un posterior proceso de fabricación.

No deben afectar el costo de producción, la capacidad de producción no utilizada, el castigo de inventarios ni los desperdicios anormales de materia prima.

La producción en proceso se presenta por la naturaleza continua del proceso de fabricación y la necesidad de preparar información periódica, contablemente debe efectuarse un corte de operaciones y por tanto, los artículos que aún no estén terminados se valorarán en proporción al grado de avance que tengan.

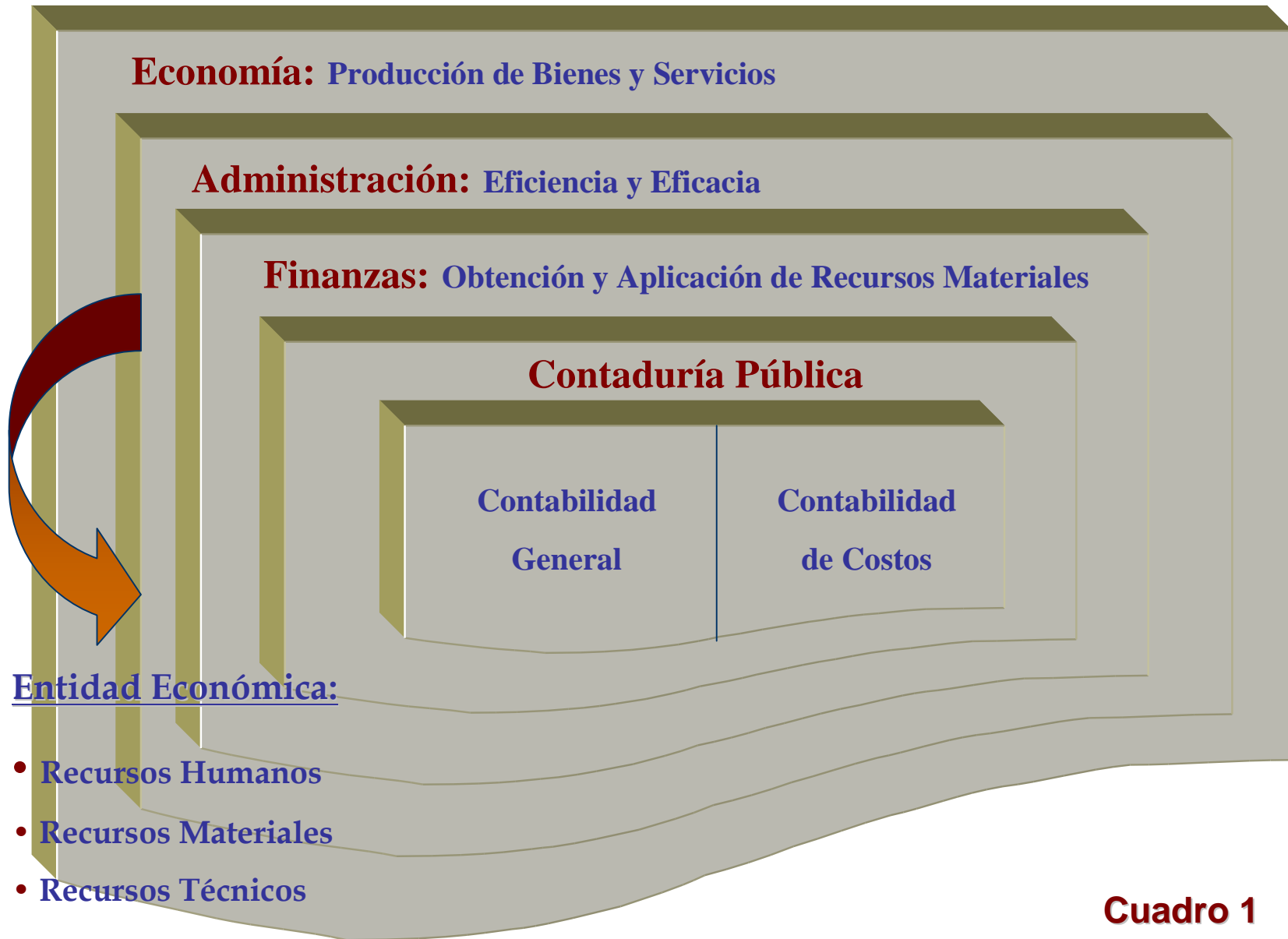
Los artículos terminados son los artículos que se destinarán a la venta dentro del curso normal de operaciones y el importe registrado equivaldrá al costo de producción tratándose de industrias y al de adquisición si se trata de comercios. Los artículos terminados entregados en consignación y demostración forman parte del inventario.

Reexpresión del Inventario y del Costo de Ventas.

Independientemente del procedimiento y método que se utilice, es necesario actualizar el valor del inventario y del costo de ventas de acuerdo a las recomendaciones contenidas en el Boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera".

Este método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, trata de valorar al inventario con una unidad de medida que conserve su poder adquisitivo, mediante el uso de un factor derivado del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

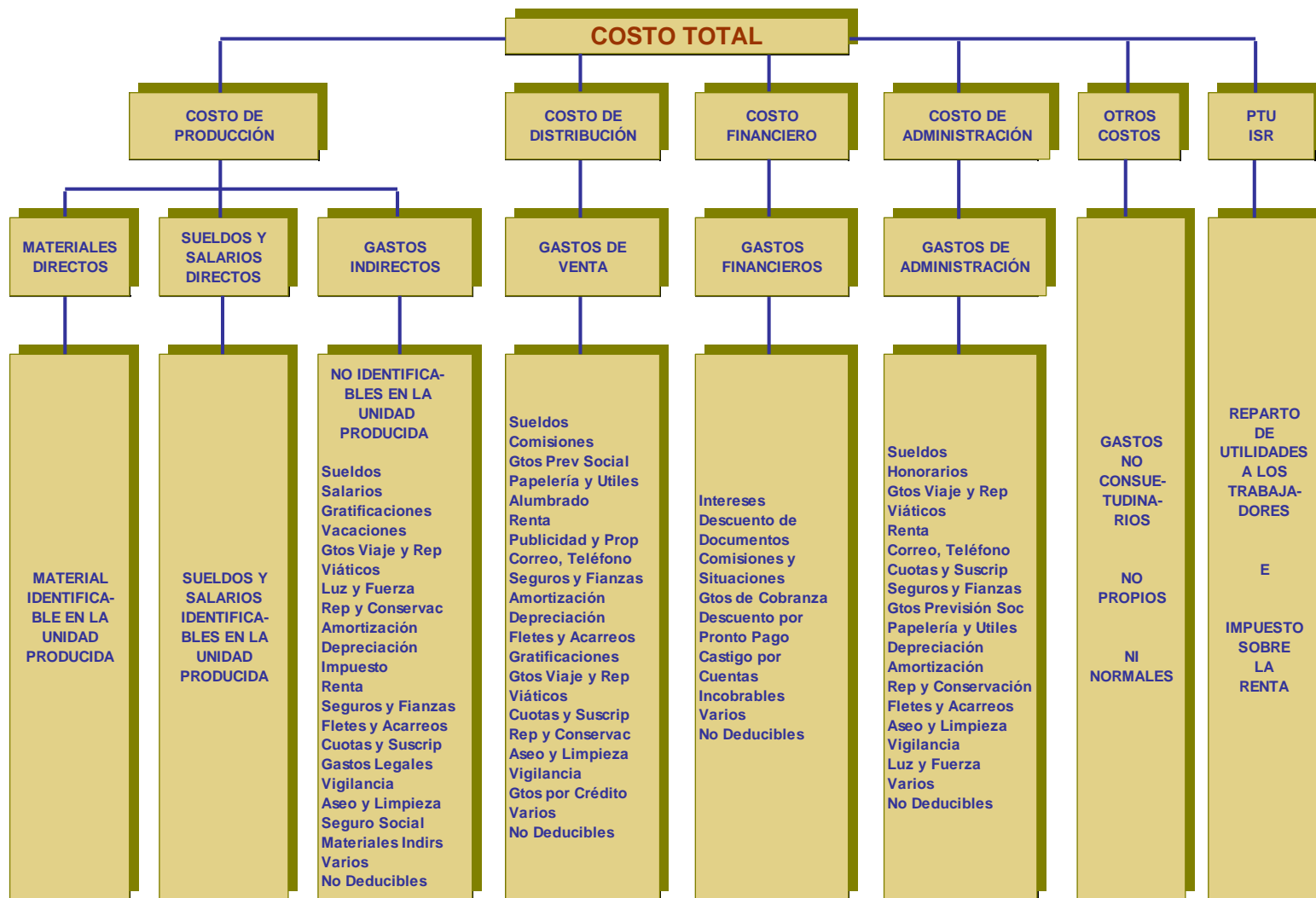
Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados relacionados con el Costo de Ventas, son congruentes con la finalidad de optimizar los recursos materiales de la entidad y unifican los criterios para producir información objetiva y confiable para los usuarios de la misma.



Cuadro 1

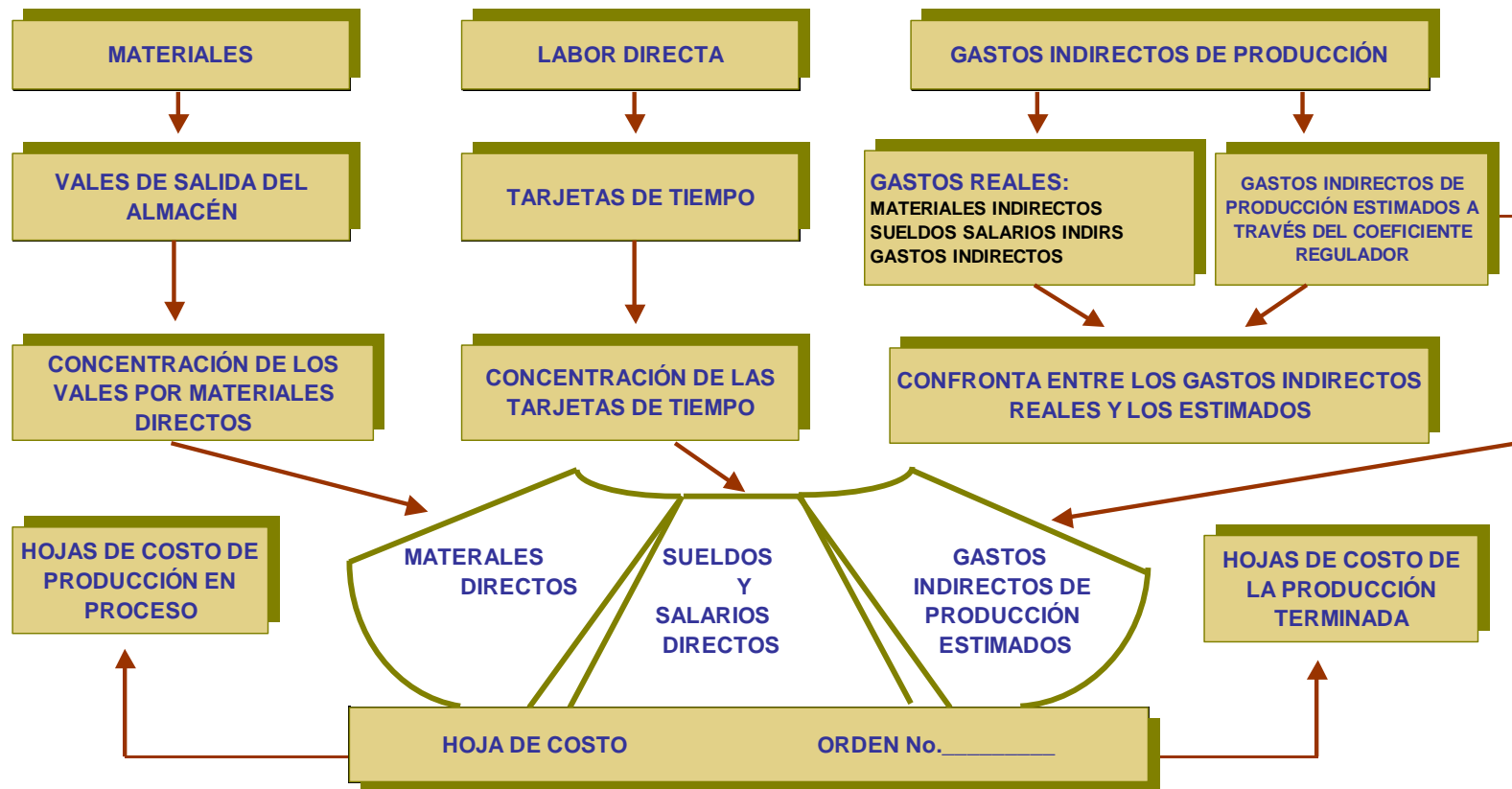
CLASIFICACIÓN DE INDUSTRIA, COMERCIO, Y SERVICIO CON ACTIVIDAD, COSTOS Y UNIDAD				
ENTIDAD	ACTIVIDAD		COSTOS DE	UNIDAD BÁSICA DE COSTOS
	GENERAL	ESPECÍFICA		
I. Industria 1. Extractiva A) Recursos no Renovables B) Recursos Renovables	Explotación directa de recursos naturales	Minería (no renovable): * Petróleo * Canteras Agricultura Ganadería Pesca Bosques	Explotación	Barril Tonelada Producto o múltiplo Unidad de ganado Tonelada, Kgs. Metro³ de madera
II. De Transformación	Modificación de las características físicas y/o químicas del material, por medio de adición, ensamble de materiales, hasta lograr el satisfactor	A) Compra del material B) Transformación en C) Distribución D) Administración E) Financiación	Adquisición Fabricación Distribución Servicio: * Administración * Financiación	Artículo o múltiplo del mismo (pieza, kilogramo, litro, ciento, millar, tonelada, etc.)
II. Comercio	Intermediario en el en el espacio	Compra-Venta de artículos	Adquisición, distribución, administración, financiación	Artículo o múltiplo del mismo
III. Servicio 1. Públicos	Atención a necesidades generalizadas de la comunidad	Energía Eléctrica Teléfono Agua Gas Hospitales, etc.	Operación	Kilovatio hora. Llamada Metro³ Litros y Kilo Paciente-día, operación,
2. Créditos Seguros Fianzas	Intermediario en Crédito Intermediario en Riesgos Intermediario en	Operación bancaria Operación de seguros Operación de fianzas	Operación	Cta. de cheques manejada, Póliza de seguro expedida Póliza fidelidad exped.,
3. Transporte	Intermedio	Pasaje Carga	Operación	Pasajero – kilómetro Tonelada-kilómetro
4. Otros (Hoteles, restaurantes, etc)	Variada	Diversa	Operación	Cuarto, día, comida, etc.

Cuadro 2



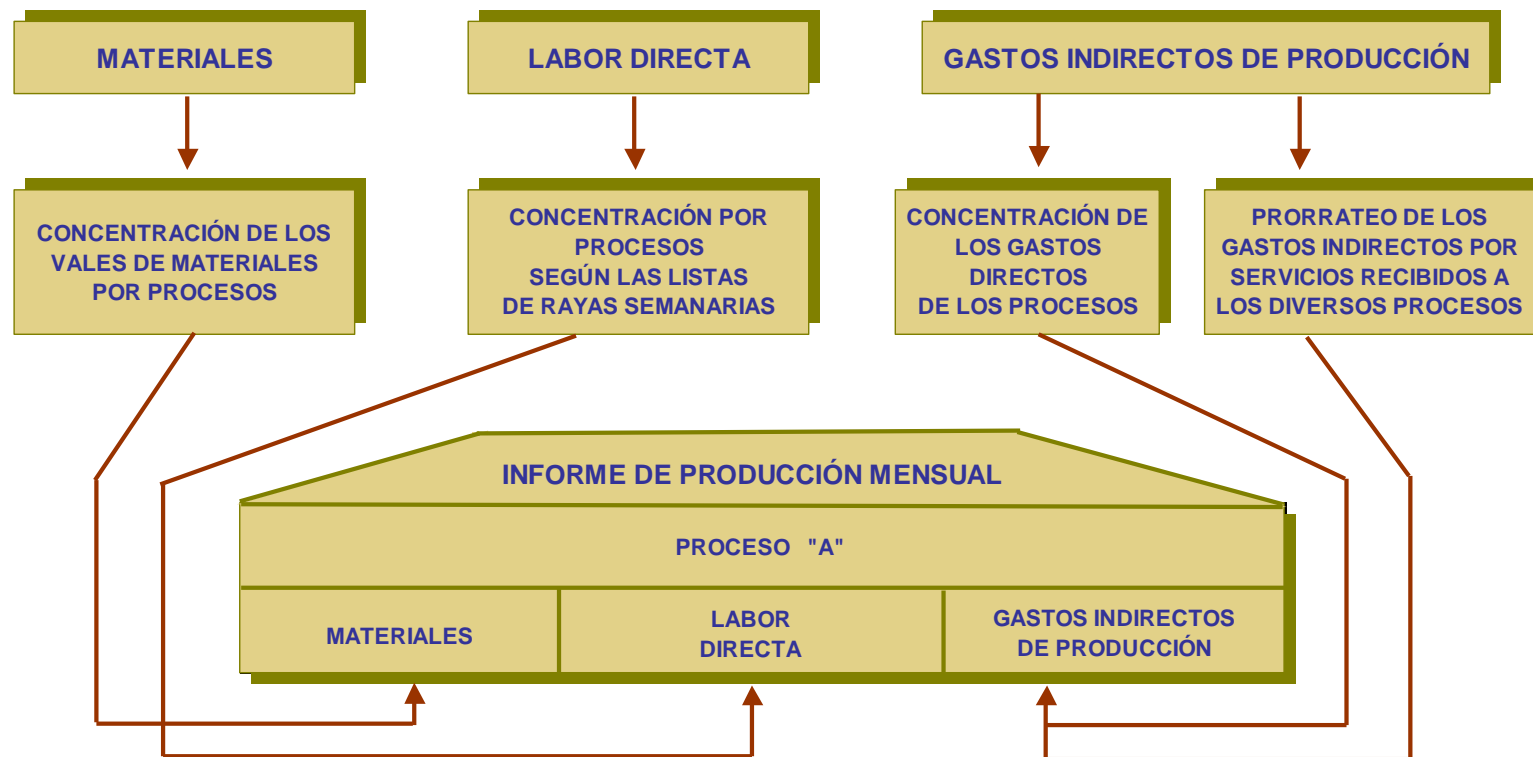
Cuadro 3

DIAGRAMA DE LA CONCENTRACIÓN DE LOS ELEMENTOS DEL COSTO EN EL PROCEDIMIENTO DE ÓRDENES DE PRODUCCIÓN



Cuadro 4

DIAGRAMA DE LA CONCENTRACIÓN DE LOS FACTORES DEL COSTO EN EL PROCEDIMIENTO POR PROCESOS



Cuadro 5

Este cuadro fue tomado del Boletín C-4 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

	1	2	3	4
Costo	\$ 1.00 *	\$ 1.00	\$ 1.00	\$ 1.00
Costo de reposición	1.05	0.98 *	0.99	0.94
Valor de realización	1.24	1.15	0.95 *	1.20
Valor neto de realización	0.99	0.91	0.75	0.95 *
* Importe para efectos de valuación de inventarios				
Determinación del valor de realización y neto de realización:				
	1	2	3	4
Precio de venta	\$ 1.30	\$ 1.20	\$ 1.00	\$ 1.25
Gastos directos de venta	0.05	0.05	0.05	0.05
Valor de realización	1.25	1.15	0.95	1.20
Porcentaje de utilidad	0.26	0.24	0.20	0.25
Valor neto de realización	\$ 0.99	\$ 0.91	\$ 0.75	\$ 0.95

Cuadro 6

2.3 ASPECTOS FISCALES DEL COSTO DE VENTAS

2.3.1 ANTECEDENTES

El tratamiento del costo de ventas en la Ley de Impuesto Sobre la Renta se ha modificado en la misma forma que ha evolucionado históricamente la propia Ley, fue durante el periodo post revolucionario cuando en la política fiscal se operó una transformación radical con el Impuesto del Centenario de 1921, que inició la implantación del Impuesto Sobre la Renta en México. La codificación de dichos impuestos se presenta de acuerdo con un criterio cronológico, en la siguiente forma:

- Ley de 20 de julio de 1921.
- Ley de 21 de febrero de 1924 y su Reglamento.
- Ley de 18 de marzo de 1925 y los Reglamentos de 22 de abril de 1925 y de 18 de febrero de 1935.
- Ley de 31 de diciembre de 1941 y su Reglamento.
- Ley de 31 de diciembre de 1953 y su Reglamento.

La vigencia por casi diecisiete años de la Ley expedida en 1925, retocada a través de una serie de reformas, hizo urgente la aprobación de un nuevo texto que incluyera "con criterio sistemático" todas las normas referentes a la materia, lo que dió lugar a la Ley de 31 de diciembre de 1941, aplicada desde el 1.º de enero del año siguiente.

Finalmente, la Ley de 1941 sufrió sus últimas reformas el 29 de diciembre de 1952 las cuales abarcaron no sólo el Impuesto Sobre la Renta, sino el Impuesto Sobre Utilidades Excedentes.

El Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1941 siguió los lineamientos del Reglamento anterior en cuanto a su división lógica y a la forma de presentar las materias de que trata, sólo que se hicieron algunas adiciones a los textos, en concordancia con las modificaciones que había sufrido la Ley.

Se mejoraron las normas de vigilancia fiscal sobre las contabilidades, de tal suerte que no se admitían gastos que no estuvieran consignados en su asiento respectivo aún cuando hubiera documentos que los acreditaran, ni se autorizaban deducciones de cantidades correspondientes a otros ejercicios, del que comprendiera la declaración.

Posteriormente, en diciembre de 1949, se implantó una nueva serie de reformas al Reglamento, entre las cuales se destaca la del Artículo 27, Fracción VII, destinada a regular la determinación del costo para los causantes con ingresos mayores de cinco millones de pesos, con lo cual se abrió un régimen de mayor control para estos causantes, obligándolos a llevar, mediante los registros necesarios, una contabilidad de costos, con sus peculiaridades para comerciantes, industriales, agricultores y ganaderos.

El Reglamento de la Ley de 1953, al igual que la Ley, modificó su estructura, siguiendo los lineamientos de la Ley que reglamenta. En distintos capítulos se agruparon las normas de carácter procesal y adjetivo que señalan la manera de cumplir con las obligaciones establecidas en la Ley. Se hacen referencias a cada una de las cédulas, siguiendo el orden lógico del movimiento de todo negocio, desde el nacimiento, desarrollo y extinción de las obligaciones previstas, para lo cual se va desde el aviso de apertura, las declaraciones y manifestaciones anuales, hasta la clausura de los negocios.

Este último renglón está íntimamente ligado a la Cédula II y se introdujo una importante innovación: sin que se pretenda imponer a los causantes la obligación de llevar sistemas complicados de contabilidad de costos, se les pide que acompañen a su declaración, un estado que, mediante una clasificación de los elementos del costo, en sus renglones principales de materias primas y materiales directos, de mano de obra directa, y de gastos indirectos de fabricación, referidos a los estados característicos del desarrollo de la fabricación, demuestren la forma como se integra el costo de lo vendido.

Con esta reforma se facilitarán notablemente las auditorías fiscales, las cuales se harán más rápidas en beneficio mutuo, puesto que las autoridades podrán abatir el rezago en calificaciones, en la medida en que éstas puedan realizarse más rápidamente y los industriales no verán entorpecido el movimiento normal de sus empresas, con la presencia dilatada, de los agentes fiscales en sus departamentos de contabilidad.

Las normas creadas sobre los costos se clasifican según los diferentes tipos de industria: las de transformación, las extractivas, las dedicadas al ensamble y de los demás tipos genéricos. Esta importante innovación se consultó, como las demás reformas de la Ley, con los representantes de las agrupaciones industriales.

La deducción del costo de lo vendido no es, pues, un concepto fiscal nuevo: en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta 1986, se permitía la deducción del costo de ventas. Es interesante que en esta Ley se permitía la determinación del costo de ventas mediante los procedimientos de inventarios perpetuos, analítico o pormenorizado, y de mercancías generales. La Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del primero de enero del año 2005, solo permite la utilización del procedimiento de inventarios perpetuos.

A partir de 1987, se permitía deducir las adquisiciones de materia prima, productos semiterminados o productos terminados disminuidas de las devoluciones, descuentos y bonificaciones del ejercicio.

El cambio en la deducción de las compras en lugar del costo de ventas presentó el problema de que el inventario que se tenía al 31 de diciembre de 1986, aun no se había deducido fiscalmente.

En la disposición transitoria de 1987, Artículo 6º, Fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se estableció la deducción de los inventarios, el menor entre el del 31 de diciembre de 1986 y de 1990.

En la regla miscelánea 106 de 1993, se estableció la deducción de los citados inventarios en treinta ejercicios, contados a partir de 1992, en una cantidad actualizada equivalente, en cada ejercicio de 3.33% del monto que fuere menor entre el inventario al 31 de diciembre de los ejercicios de 1986 y 1988.

2.3.2 DEDUCCIÓN DEL COSTO DE VENTAS

La reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su Artículo 29, Fracción II, trata sobre la deducción del costo de ventas, sustituyendo la deducción de las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados prevista en la misma fracción antes de la reforma.

La normatividad para regular el costo de ventas se encuentra en la Sección III Del Costo de lo Vendido, adicionada al Capítulo II del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; reforma publicada mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial el día 1 de diciembre de 2004.

La Sección III Del Costo de lo Vendido, consta de los artículos 45-A al 45-I, en los que se establecen múltiples disposiciones que resultan complejas en cuanto a su interpretación y aplicaciones prácticas, dado que muchos términos no se encuentran definidos en la Ley, teniendo que recurrir a la técnica contable para su definición.

El Artículo 45-A coincide con el Boletín C-4 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados que reconoce también el sistema absorbente y las técnicas de valuación históricas y predeterminadas. Sin embargo, el método de costeo directo propuesto en este artículo, no permite la utilización de técnicas predeterminadas, estimadas o estándar, y no se podrá utilizar hasta que se publiquen las disposiciones del Reglamento de la Ley. En la Ley vigente hasta el 31 de diciembre de 1986 solamente se permitía el método de costeo directo a los exportadores.

El Caso 3.1 del Capítulo III ejemplifica la diferencia entre el sistema de costeo absorbente y el sistema de costeo directo.

El Artículo 45-B establece que las personas morales que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

- I. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.
- II. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

La redacción de este artículo se presta a confusiones ya que puede interpretarse que únicamente forman parte del costo de ventas, el costo de adquisición de las mercancías y los gastos incurridos en su adquisición sin tomar en cuenta los inventarios. Sin embargo, las dudas se despejan cuando se considera que la Ley del impuesto Sobre la Renta únicamente reconoce el procedimiento de inventarios perpetuos, en el cual las adquisiciones y gastos de adquisición se cargan a la cuenta de Almacén y de ahí se da salida a la cuenta de Costo de ventas, representando el saldo del Almacén el inventario final.

El Caso 3.5 del Capítulo III presenta una comparación entre la forma de determinar el costo de ventas de acuerdo a Principios de Contabilidad y de acuerdo a lo dispuesto en este artículo.

El Artículo 45-C dispone que los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo anterior, para lo cual habrá que acudir a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación en lo relativo a la definición de enajenación y a la clasificación de empresas, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

- I. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.
- II. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.
- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.
- IV. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley.

Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.

Para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate.

El utilizar depreciaciones fiscales en lugar de las contables ocasiona que se tengan que llevar dos registros para el inventario debido a que los costos unitarios contables serán siempre diferentes a los fiscales. Otro elemento que influye para que se presenten estas diferencias, son las adquisiciones no deducibles. El Caso 3.6 del Capítulo III, ejemplifica esta problemática.

El Artículo 45-D establece que los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, determinarán el costo de las mercancías conforme a lo establecido en la misma Ley del Impuesto Sobre la Renta y dispone que el costo de las mercancías que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, estará a lo dispuesto en el Artículo 31 Fracción XV de esta Ley que permite la deducción del monto de dichas adquisiciones que haya sido declarado con motivo de la importación.

El tratamiento fiscal para ventas en abonos y arrendamiento financiero lo determina el Artículo 45-E. Para ser congruente con la deducción del costo de ventas en lugar de las compras, disponiendo que los contribuyentes que realicen enajenaciones a plazo o que celebren contratos de arrendamiento financiero y opten por acumular como ingreso del ejercicio, los pagos efectivamente cobrados o la parte del precio exigible durante el mismo, deberán deducir el costo de lo vendido en la proporción que represente el ingreso percibido en dicho ejercicio, respecto del total del precio pactado o de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso, según se trate, en lugar de deducir el monto total del costo de lo vendido al momento en el que se enajenen las mercancías. El Artículo Tercero Transitorio en su Fracción VII establece el tratamiento que debe darse a la parte que ya se hubiera deducido hasta el ejercicio fiscal 2004.

El Artículo 45-F dispone que para determinar el costo de lo vendido de la mercancía:

- a)** Se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.
- b)** En ningún caso se dará efectos fiscales a la reevaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.

Este artículo no especifica a que procedimientos se refiere, puede interpretarse que es a los sistemas de costeo absorbente o costeo directo ya que para valuar inventarios utiliza el término "métodos". No existe en la Ley del Impuesto Sobre la Renta definiciones de "sistema", "procedimiento", "método". Tampoco se

especifica que se entiende por “reevaluación”, ya que de acuerdo a principios de contabilidad, los inventarios y el costo se reexpresan, no se revalúan.

El Artículo 45-G dispone que los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

- I. Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS).
- II. Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS).
- III. Costo Identificado.
- IV. Costo Promedio.
- V. Detallista.

Cuando se opte por utilizar alguno de los métodos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria. En los términos que establezca el Reglamento de esta Ley se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

Los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valorar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento de esta Ley. La opción a que se refiere este párrafo no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la Fracción XVIII del Artículo 86 de esta Ley.

Una vez elegido el método en los términos de este artículo, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados en este artículo, podrán seguir utilizándolo para valorar sus inventarios para efectos contables, siempre que lleven un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el método de valuación que utilice en los términos de este artículo. La cantidad que se determine en los términos de este párrafo no será acumulable o deducible.

Cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se genere una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.

Este artículo complica en forma exagerada el manejo administrativo de los inventarios y al dejar al arbitrio de las autoridades hacendarias el establecimiento de los métodos a aplicar, sin duda que los harán tan complicados como el Anexo 24 publicado en la Miscelánea Fiscal de Comercio Exterior en años anteriores.

El Artículo 45-H, en concordancia con el Boletín C-4 de principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, dispone que cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

- I. El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.
- II. El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.
- III. El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

Cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los términos del Artículo 215 de esta Ley, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las Fracciones I, II y III, del Artículo 216 de la misma.

Los contribuyentes obligados a presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales o que hubieran optado por hacerlo, deberán informar en el mismo el costo que consideraron de conformidad con este artículo, tratándose de contribuyentes que no presenten estados financieros dictaminados deberán informarlo en la declaración del ejercicio.

Este artículo, en lo relativo al costo de adquisición o de mercado el que sea menor, establece lo mismo que el Boletín C-4 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Ver el Cuadro 6 de la página 26 de este Capítulo II. Por otra parte, la obligación de informar operaciones con partes relacionadas ya estaba previsto en la Ley antes de la reforma y coincide con la normatividad establecida en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Por último, el Artículo 45-I señala que cuando los contribuyentes, con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos establecidos en el Artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, sólo se podrán deducir en el ejercicio en el que se acumule el ingreso por la prestación del servicio, valuados conforme a cualquiera de los métodos establecidos en el Artículo 45-G de esta Ley.

Los bienes a que se refiere este artículo son sin duda los que directamente se relacionan con el servicio prestado y no deben confundirse con bienes que se utilicen para mantenimiento o uso de la empresa. El Artículo 17 del Código Fiscal de la Federación regula esta situación.

2.3.3 EL INVENTARIO ACUMULABLE

El cambio de la deducción de las compras por la deducción del costo de ventas, ocasiona que el inventario al 31 de diciembre de 2004 que ya ha sido deducido fiscalmente como compra, sea un ingreso cien por ciento gravable al momento de su enajenación. Las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta tratan de aminorar este impacto. A continuación se presenta el texto de Ley y se hace referencia a los casos prácticos del Capítulo III que ejemplifica su aplicación.

Artículo Tercero. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

- IV.** Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.

Los efectos de las disposiciones de esta fracción son:

- a)** No podrá deducirse el inventario al 31 de diciembre de 2004 dado que ya se dedujo como compra del ejercicio fiscal en que se adquirió.
 - b)** Deducir el inventario al 31 de diciembre de 2004 siempre y cuando se acumule dicho inventario conforme a lo dispuesto en la Fracción V.
 - c)** Si no se opta por acumular el inventario, deberá considerarse que lo primero que se enajena en el ejercicio 2005, son las existencias del inventario al 31 de diciembre de 2004, acumulándose el ingreso sin deducción del costo.
- V.** Los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, deberán determinar el inventario base considerando el valor de los inventarios que tengan a dicha fecha, utilizando el método de primeras entradas primeras salidas.

Los casos 3.7 de la página 65 y 3.8 de la página 78 del Capítulo III ejemplifican su determinación.

El inventario acumulable se obtendrá disminuyendo del inventario base a que se refiere el párrafo anterior, los conceptos señalados en los incisos a), b) y c) de esta fracción:

- a)** El saldo pendiente por deducir al 1 de enero de 2005 que en su caso tengan en los términos de las fracciones II y III del Artículo Sexto Transitorio del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986, reformado el 31 de diciembre de 1988 y de la regla 106 de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de mayo de 1993.
- b)** Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 de las utilidades fiscales. Las pérdidas fiscales que se disminuyan en los términos de este inciso, ya no se podrán disminuir de la utilidad fiscal en los términos del Artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- c)** Tratándose de contribuyentes que tengan en sus inventarios bienes que hayan importado directamente, la diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de dichos bienes de los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación que tuvieron en los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2003, siempre que la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2004 sea mayor a la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2003. La diferencia que resulte en los términos de este inciso, se acumulará en el ejercicio de 2005. Los casos 3.7 página 65 y el caso 3.8 página 78 muestran el procedimiento para su determinación.

El inventario acumulable en cada ejercicio se determinará multiplicando el valor del inventario acumulable, por el por ciento de acumulación que corresponda al índice promedio de rotación de inventarios calculado por el período correspondiente a los años de 2002 a 2004, o de acuerdo al que se determine cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, conforme a la siguiente tabla:

Índice promedio de rotación de inventarios	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
	Por ciento en el que se acumulan los inventarios											
Más de 15	25.00	25.00	25.00	25.00								
De más de 10 a 15	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00							
De más de 8 a 10	20.00	20.00	20.00	20.00	10.00	10.00						
De más de 6 a 8	20.00	15.00	15.00	15.00	15.00	10.00	10.00					
De más de 4 a 6	16.67	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	8.33				
De más de 3 a 4	15.00	14.00	13.00	12.00	11.11	10.00	9.00	8.00	7.89			
De más de 2 a 3	14.00	13.00	12.00	11.00	10.00	9.00	9.00	8.00	7.00	6.00		
De más de 1 a 2	13.00	12.50	12.00	11.00	10.00	9.09	8.00	7.00	6.50	6.00	4.91	
De más de 0 a 1	12.00	11.50	11.00	10.00	9.00	8.33	8.33	8.00	7.00	6.00	5.00	3.84

Para determinar el índice promedio de rotación de inventarios del período comprendido por los años de 2002 a 2004, o el que corresponda cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, se estará a lo siguiente:

Por cada uno de los años de que se trate se restarán de las adquisiciones de mercancías, así como de las materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre los mismos, de conformidad con la Fracción II del Artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004.

- I. Para determinar el inventario promedio anual de cada uno de los años de que se trate, se dividirá entre dos, la suma del inventario inicial y final de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que el contribuyente haya utilizado en su actividad empresarial, valuados conforme al método que tenga implantado.
- II. El índice de rotación de inventarios por cada año será el cociente que resulte de dividir el monto que se obtenga conforme al inciso i), entre el monto calculado de acuerdo al inciso ii).
- III. El índice promedio de rotación de inventarios del período de que se trate se determinará sumando el índice de rotación de inventarios para cada uno de los años del período citado, entre el número de años que corresponda a dicho período.

Los casos 3.7 de la página 65 y 3.8 de la página 78 ejemplifican este procedimiento.

Los contribuyentes que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre del año de que se trate con respecto al inventario base a que se refiere esta fracción, deberán determinar el monto que deban acumular en el ejercicio de que se trate conforme a lo siguiente:

1. Para determinar el monto de acumulación de ejercicios posteriores, se calculará la proporción que represente el inventario reducido respecto al inventario base, el por ciento así obtenido se multiplicará por el inventario acumulable y al monto que resulte se le aplicará el por ciento que le corresponda de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios multiplicado dicho por ciento por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación.
2. Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, los contribuyentes disminuirán del inventario acumulable, el monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores a la reducción de inventarios determinada conforme al numeral anterior y las acumulaciones efectuadas en años anteriores a dicha reducción.
3. En los ejercicios posteriores a aquel en el que se reduzca por primera vez el inventario, se estará a lo siguiente:
 - I. Cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea inferior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, se aplicará lo dispuesto en dichos numerales.
 - II. Cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea superior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, para calcular la proporción a que se refiere el numeral 1 se considerará este último inventario y el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación incluirá el año por el que se efectúe el cálculo. Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en que se reduzca el inventario y en los posteriores, se dividirá la cantidad obtenida en el numeral 1 entre el número de años pendientes de acumular, incluido el año por el que se efectúe el cálculo.

El caso 3.7 de la página 65 muestra este procedimiento.

Tratándose de escisión de sociedades, las sociedades escidentes y escindidas acumularán el inventario acumulable pendiente de acumular en la proporción en la que se divida la suma del valor de los inventarios entre ellas y conforme a los por cientos que correspondan a la escidente en los términos de la tabla de acumulación.

En el caso de fusión de sociedades, la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, continuará acumulando los inventarios correspondientes a las sociedades que se fusionan, en los mismos términos y plazos establecidos en la presente fracción, en los que los venían acumulando las sociedades fusionadas y, en su caso, la sociedad fusionante.

En el caso de que la sociedad fusionante tenga pérdidas fiscales pendientes de aplicar al 31 de diciembre de 2004, las sociedades fusionadas deberán acumular en el ejercicio en el que ocurra la fusión, sus inventarios acumulables pendientes de acumular.

Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes deberán acumular a la utilidad fiscal la doceava parte del inventario acumulable multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago. Además, en el ejercicio de 2005, se acumulará mensualmente la doceava parte de la diferencia que resulte en los términos del inciso c) de esta fracción multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago.

- VI.** Tratándose de enajenaciones a plazo realizadas hasta el 31 de diciembre de 2004, por los contribuyentes que hayan ejercido la opción de considerar como ingreso la parte del precio cobrado durante el ejercicio, en los términos del Artículo 18, Fracción III, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no considerarán deducible el costo de ventas de dichas mercancías.

- VII.** Para los efectos del Artículo 45-E de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes que hubieran celebrado contratos de arrendamiento financiero y hubieran efectuado la deducción a que se refería la Fracción II del Artículo 29 de la citada Ley en los términos del Artículo 35 de la misma, vigentes hasta el 31 de diciembre de 2004, no podrán deducir la parte proporcional que ya hubieran deducido hasta el 31 de diciembre de 2004. La parte proporcional pendiente de deducir que tengan con posterioridad a dicha fecha, la deducirán de conformidad con lo dispuesto a la Sección III, Capítulo II del Título II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin perjuicio de lo dispuesto en la Fracción V de este artículo.

- VIII.** Lo dispuesto en la Fracción XXII del Artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta será aplicable a las adquisiciones efectuadas a partir del 1º de enero de 2005.

- IX.** Los contribuyentes deberán levantar un inventario físico de sus mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, al 31 de diciembre de 2004, pudiendo optar por utilizar el inventario físico que hubieran levantado con anterioridad a dicha fecha sin que exceda de un plazo de 30 días, siempre que se consideren los movimientos efectuados durante dicho plazo. El inventario físico se deberá valorar utilizando el Método de Primeras Entradas Primeras Salidas y la Información de dicho inventario se deberá

conservar a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el Artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

El inventario físico que se levante en los términos de esta fracción, servirá de base para los subsecuentes inventarios de existencia que se deben levantar en los términos de las disposiciones fiscales aplicables.

- X. Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el Artículo 225 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, podrán optar por acumular conforme a lo dispuesto en el Fracción IV de este artículo, el inventario que tengan al 31 de diciembre de 2004, respecto de los terrenos que hubiesen adquirido para destinarlos a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios o acumular el inventario a que se refiere esta fracción conforme enajenen los terrenos, sin que en ningún caso la acumulación del ingreso se realice en un período menor al número de años de acumulación a que se refiere la fracción V de este artículo. En ambos casos, podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen dichas mercancías en los términos establecidos en la Fracción IV de este artículo.

2.3.4 Inconstitucionalidad de las disposiciones de la reforma al Impuesto Sobre la Renta relacionadas con el costo de ventas

Las opiniones de los abogados fiscalistas relativas a las disposiciones de la reforma a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, particularmente al Costo de Ventas y al Inventario Acumulable de las disposiciones transitorias de la propia Ley, son en el sentido de que dichas reformas son anticonstitucionales, fundamentando su dicho en lo siguiente:

Todo el sistema fiscal mexicano se fundamenta en la Fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece:

Son obligaciones de los mexicanos ...

- IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que para que se cumpla con la garantía de justicia tributaria se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales:

- 1 Que la contribución se encuentre establecida en la Ley.
- 2 Que sea proporcional y equitativa.
- 3 Que se destine a cubrir el gasto público.

Además el Artículo 14 de la misma Constitución señala que a los ordenamientos jurídicos no puede dárseles efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Con fundamento en lo anterior, la reforma al Artículo 29 Fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta viola el principio de equidad tributaria ya que cambia el sistema de deducción de las compras por el de costo de lo vendido solamente a las personas morales del régimen general del Título II y lo sigue permitiendo a las personas morales del régimen simplificado y a las personas físicas.

Por otra parte, el Capítulo II, Sección III Del costo de lo vendido, viola el principio de legalidad ya que no definen diversos conceptos que son esenciales para el correcto cumplimiento de la obligación fiscal, tales como: inventarios, costo de lo vendido, métodos de valuación de inventarios, sistemas de costos.

Las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta también violan el principio de legalidad al obligar al contribuyente a levantar y valorar su inventario al 31 de diciembre de 2004, siendo que la reforma entra en vigor el día primero de enero de 2005, dando así efecto retroactivo a la ley.

Otra disposición transitoria que viola los principios constitucionales es la relativa al cálculo del inventario base, ya que se obliga a los importadores directos a acumular en 2005 la diferencia de sus inventarios promedios de los años 2003 y 2004.

Los medios de defensa que puede interponer el afectado son:

- a) *Amparo Indirecto*: Procede contra las leyes que por su sola expedición causan perjuicio al particular. Se promueve ante el Juzgado de Distrito en Materia Administrativa. Debe interponerse la demanda dentro de los treinta días hábiles a partir de la entrada en vigor la Ley o dentro de los quince días después del primer acto concreto de aplicación. Estos plazos concluyeron, el primero, en el mes de febrero y, el segundo, en el mes de abril de 2005.
- b) *Juicio de Nulidad*: Procede contra la determinación de la autoridad que en uso de sus facultades de comprobación establezca créditos fiscales en contra del contribuyente. Debe presentarse ante la Sala Regional competente dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la notificación de la resolución que se impugna. Este caso se presenta si el contribuyente, por ejemplo, no se ampara contra la Ley y no obstante dedujo las compras en lugar del costo de ventas.
- c) *Amparo Directo*: Procede contra las resoluciones definitivas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Debe presentarse ante la sala responsable que emitió la sentencia dentro de los quince días hábiles siguientes a la notificación de la resolución.

Cada empresa debe valorar la conveniencia de interponer algún medio de defensa contra las disposiciones fiscales del costo de ventas si considera que se afectan sus intereses patrimoniales y jurídicos.

2.3.5 REGLAS MISCELÁNEAS RELATIVAS AL COSTO DE VENTAS

La Séptima Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre de 2004 adiciona las reglas 3.4.20, 3.4.21, 3.4.22 y 3.4.23 relativas al Inventario Base, estableciendo lo siguiente:

La Regla 3.4.20 dispone que no se considerará dentro del costo promedio mensual de los inventarios de bienes importados directamente por el contribuyente a que se refiere dicho precepto legal, los bienes que se hayan importado bajo el Régimen de Importación Temporal o se encuentren sujetos al Régimen de Depósito Fiscal, en los términos de la Ley Aduanera, esto debido a que de acuerdo con el tratamiento fiscal que la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece sobre este tema, solo son deducibles hasta que se retornan al extranjero.

La Regla 3.4.21 se refiere a la determinación del inventario base, estableciendo la alternativa de valuar el inventario al 31 de diciembre de 2004 considerando el costo de la última compra del mismo ejercicio fiscal para los contribuyentes a que se refiere el Artículo 45-B y el último costo de producción para los contribuyentes a que se refiere el Artículo 45-C.

La Regla 3.4.22 permite no considerar dentro del inventario base a las mercancías obsoletas o de lento movimiento que tengan al 31 de diciembre de 2004. Esta regla no define que se debe entender por “mercancía obsoleta” o de “lento movimiento”.

La Regla 3.4.23 permite levantar el inventario físico de mercancías al 31 de diciembre de 2004 con sesenta días anteriores o noventa posteriores, siempre que se agreguen o eliminen los movimientos ocurridos a partir del levantamiento físico.

La Novena Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 17 de marzo de 2005 reforma la Regla 3.4.21 y adiciona las reglas 3.4.26, 3.4.27, 3.4.28, 3.4.29, 3.4.30 y 3.4.31 relacionadas con el inventario base, como sigue:

Se reforma la Regla 3.4.21 para establecer que se podrá determinar el valor del inventario base utilizando el método de inventarios que se haya utilizado para efectos contables, siempre que se mantenga en uso durante los siguientes cinco años.

Se adiciona la Regla 3.4.26 para aclarar que las mercancías que se hayan adquirido de personas físicas o de personas morales del régimen simplificado que

no se hubiesen pagado en el ejercicio, podrán deducirse en el ejercicio en que se paguen.

La Regla 3.4.27 permite no incluir las adquisiciones que se hayan importado bajo el Régimen de Importación Temporal, de Depósito Fiscal o que se hubieran mantenido en el extranjero, en la determinación del inventario acumulable, siempre que formen parte del inventario base.

La Regla 3.4.28 da la opción de utilizar la diferencia que resulte de disminuir del inventario al 31 de diciembre de 2004 el inventario al 31 de diciembre de 2003, ambos valuados al precio de la última compra del ejercicio 2004, en sustitución del procedimiento establecido en la Fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Esta diferencia será la que se acumule en 2005.

La Regla 3.4.29 aclara que las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores se actualizarán hasta el último mes de 2004, lo mismo para el saldo pendiente de deducir del inventario a que se refiere el inciso a) de la Fracción V del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En la Regla 3.4.30 se establece un procedimiento para hacer deducibles las adquisiciones de mercancías a personas físicas o de personas morales del Régimen Simplificado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, consistente en llevar un registro de “compras por pagar”.

La Regla 3.4.31 dispone que cuando se tengan mercancías con valor unitario superior a cincuenta mil pesos y por lo tanto están obligados a utilizar el método de costo identificado y además manejen otras mercancías que no alcancen dicho monto, podrán utilizar otro método de valuación de inventarios de los señalados en el Artículo 45-G de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para estas mercancías.

La Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 30 de mayo del 2005. Inicia su vigencia a partir del 1 de junio de 2005 y se mantendrá hasta el 31 de marzo del 2006.

Los cambios más importantes que contempla relativos al costo de lo vendido se presentan a continuación, analizando cada una de estas disposiciones haciendo los comentarios que consideremos pertinentes:

Se mantiene la Regla 3.4.1 para establecer la opción de deducir el inventario, el que sea menor, del ejercicio 1986 o de 1988, en los mismos términos en que se ha publicado con anterioridad. Solo es aplicable esta regla para los contribuyentes que no optaron por la acumulación del inventario base en los términos de la Fracción V del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La Regla 3.4.4 señala que los contribuyentes que en el ejercicio del 2004 hubieran adquirido mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados de personas físicas o de personas morales del régimen simplificado, para ser utilizados en la prestación de servicios, en la fabricación de bienes o para ser enajenados, y cuyos pagos por la adquisición de lo mismo no hubieran sido efectivamente erogados en ese ejercicio, podrán deducir el monto de dichas adquisiciones en el ejercicio en que se efectuó el pago, siempre que se hubiera cumplido con los demás requisitos establecidos en las disposiciones aplicables.

La Regla 3.4.5 establece que los contribuyentes que en el ejercicio fiscal del 2004 hayan adquirido bienes sujetos al Régimen de Importación Temporal, para ser utilizados en la prestación de servicios, en la fabricación de bienes o para ser enajenados, y que conforme al Artículo 31 Fracción VX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor en dicho año, no los hubiera podido deducir en ese ejercicio, podrán no incluir dichas adquisiciones en el inventario base siempre que dichas adquisiciones sean parte de dicho inventario. En este caso, estas adquisiciones serán deducibles en el ejercicio en el que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera. Lo mismo aplica para las adquisiciones de bienes que en el ejercicio de 2004 se hubieran encontrado sujetas al régimen de depósito fiscal, así como de aquellas que se hubieran mantenido fuera del país en dicho ejercicio, siempre que dichas adquisiciones formen parte de su inventario base.

La Regla 3.4.16 señala que para los efectos del segundo párrafo del Artículo 45-A, los contribuyentes que determinen el costo de las mercancías que enajenen, así el de las que integran el inventario final del ejercicio de que se trate, aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, e identificarán y agruparán los gastos de fabricación indirectos que varíen en relación con los volúmenes producidos, en fijos o variables, tomando en consideración todos los aspectos que puedan influir en su determinación, los gastos fijos no formarán parte del costo de lo vendido del ejercicio. Se considera gastos fijos aquellas erogaciones que son constantes e independientes de los volúmenes producidos.

Se ratifica mediante la Regla 3.4.17 lo ya establecido anteriormente, relativo a que los contribuyentes que se dedican a actividades comerciales u otras actividades, a que se refieren los Artículos 45-B y 45-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que adquieren bienes de los señalados en la Fracción I de dichos preceptos, de personas físicas y de los contribuyentes del régimen simplificado a que se refiere el Capítulo VII de Título II de la misma Ley, podrán deducir en el ejercicio 2005 el costo de lo vendido de dichas adquisiciones siempre que reúnan los requisitos establecidos en el citado ordenamiento, aún cuando no se cumpla con lo dispuesto en la Fracción IX del Artículo 31 de la citada Ley, para estos efectos llevarán un registro de "compras por pagar", que se adicionará con el monto de las adquisiciones de los bienes a que se refiere esta regla, pendientes de pagar efectuadas en el ejercicio de 2005 y se disminuirá con el monto de las citadas adquisiciones efectivamente pagadas durante dicho ejercicio; el monto de las adquisiciones de los bienes a que se refiere esta regla se considerará dentro del

costo de lo vendido del ejercicio del 2005, y el saldo que se tenga al cierre del mismo ejercicio en este registro se disminuirá del costo de lo vendido del citado ejercicio.

Mediante la Regla 3.4.18 se establece que los contribuyentes que lleven a cabo actividades comerciales y otras actividades, para determinar el costo de lo vendido deducible, consideran únicamente las partidas que conforme a lo establecido en los Artículos 45-B y 45-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta correspondan a cada actividad que desarrollen.

La Regla 3.4.19 establece una opción para los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que realicen las actividades empresariales a que se refiere el Artículo 16 del Código Fiscal de la Federación y obtengan ingresos por cobrar total o parcialmente el precio a la contraprestación pactada o por concepto de anticipo relacionadas directamente con dichas actividades y no hayan expedido el comprobante que ampare el precio o la contra prestación pactada o no se hayan enviado o entregado materialmente o prestado el servicio. En lugar de considerar como ingreso acumulable el precio total de la venta o de la prestación de servicios, podrán considerar como ingresos acumulables del ejercicio el saldo que por los mismos conceptos tengan al cierre del ejercicio de que se trate, pudiendo deducir, en este caso el costo de lo vendido estimado que corresponda a dichos cobros o anticipos.

El saldo de registro a que se refiere el párrafo anterior se incrementará con el monto de los cobros totales o parciales y con los anticipos que se reciban durante el citado ejercicio en los términos del inciso c) de la Fracción I del Artículo 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y por los cuales no se hayan expedido comprobantes o enviado o entregado materialmente el bien o se haya prestado servicio, y se disminuirá con el importe de dichos montos cuando se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada, se envíe o se entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio, según corresponda y por los cuales se recibieron los cobros parciales o totales o los anticipos señalados.

Los ingresos que se cobren total o parcialmente, o el anticipo recibido, deberán acumularse tanto para efectos de los pagos provisionales como para el cálculo de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio de que se trate, cuando se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada, se envíe o se entregue materialmente el bien o cuando se entregue el servicio.

El costo de lo vendido estimado correspondiente al saldo de registro de los cobros totales o parciales y de los anticipos que se tengan al cierre del ejercicio de que se trate, que no estén en los supuestos de que se hayan expedido el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada, se envíe o se entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio, se determinará aplicando al saldo del registro, a que se refiere el segundo párrafo de esta regla, el factor que se obtenga de dividir el monto del costo de lo vendido deducible del

ejercicio de que se trate, entre la totalidad de los ingresos obtenidos en ese mismo ejercicio por concepto de prestación de servicios o por enajenación de mercancías, según sea el caso.

En los ejercicios inmediatos siguientes a aquel en que se opte por aplicar lo dispuesto en el primer párrafo de esta regla, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables el saldo del registro que se hubiera acumulado, y el costo de lo vendido estimado del costo de lo vendido deducible, calculados en los términos de esta regla, correspondiente al ejercicio inmediato anterior.

Lo dispuesto en esta regla no será aplicable a los contribuyentes que celebren contratos de obra mueble o inmueble a que se refiere el Artículo 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La Regla 3.4.20 establece la posibilidad para los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que no estén en su posibilidad de identificar el valor de las adquisiciones materias primas, productos semiterminados y productos terminados, con la producción de mercancía o con la prestación de un servicio, según corresponda y que se dedique a la prestación de servicios de hospedaje o que proporcionen servicios de salones de belleza y peluquería y siempre que con los servicios mencionados se proporcionen bienes en los términos del Artículo 45-I de la citada Ley así como los contribuyentes que se dediquen a la elaboración y venta de pan, pasteles y canapés, para determinar el costo de lo vendido deducible, correspondiente a la enajenación de los bienes o prestación de servicios a que se refiere esta regla, podrán determinar dicho costo por medio de un control de inventarios que permita identificar por cada tipo de productos, o mercancías, las unidades y precios que le correspondan, considerando el costo de las materias primas, productos semiterminados y productos terminados, de acuerdo con lo siguiente:

- I. De las existencias en materias primas, productos semiterminados y productos terminados al inicio del ejercicio.
- II. De las adquisiciones netas de materias primas productos semiterminados y productos terminados efectuadas durante el ejercicio
- III. De las existencias de materias primas, productos semiterminados y productos terminados al final del ejercicio.

El costo de las existencias de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, suministrados para la enajenación, producción o prestación de servicios, será el que resulte de disminuir a la suma de las cantidades que correspondan conforme a las Fracciones I y II de esta regla, la cantidad que corresponda a la Fracción III de la misma.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere esta regla, deberán levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, en los términos de la Fracción V del Artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Se permite mediante la Regla 3.4.21 la opción de no llevar el control de inventarios perpetuos, para las tiendas de autoservicio o departamentales al señalar que los contribuyentes que de conformidad con la Fracción V, del Artículo 45-G, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, hubieran optado por emplear el método de valuación de inventario detallista y enajenen mercancías en tiendas de autoservicio o departamentales, podrán no llevar el sistema de control de inventarios perpetuos a que se refiere la Fracción XVIII del Artículo 86 de la Ley mencionada, solo por aquellas mercancías que se encuentren en el área de ventas al público, siempre que el costo de lo vendido deducible así como el valor de los inventarios de dichas mercancías se determine identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos de acuerdo con lo siguiente:

- I. Se valuarán las existencias de las mercancías al inicio y al final del ejercicio considerando el precio de enajenación vigente, según corresponda, disminuído del porcentaje de utilidad bruta con el que opera el contribuyente en el ejercicio por cada grupo o departamento. El inventario final del ejercicio de que se trate será el inventario inicial del siguiente ejercicio.
- II. Determinarán en el ejercicio el importe de las transferencias de mercancías que se efectúen de otros departamentos o almacenes que tenga el contribuyente al área de ventas al público, valuadas conforme al método que hayan adoptado para el control de sus inventarios en dichos departamentos o almacenes.

El costo de lo vendido deducible será la cantidad que se obtenga de disminuir el valor de las existencias de las mercancías determinadas al inicio del ejercicio, de conformidad con lo dispuesto en la Fracción I de esta regla, adicionadas del importe de las transferencias de mercancías a que se refiere la Fracción II de esta misma regla, el valor de las existencias de las mercancías determinadas al final del ejercicio conforme a lo señalado en la Fracción I de la misma.

En la Regla 3.4.22 se establece la opción para los contribuyentes que manejen diferentes tipos de inventarios; utilizar para valuar dichos inventarios cualquiera de los métodos de valuación establecidos en el Artículo 45-G de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, excepto tratándose de mercancías cuyo costo exceda de \$ 50,000.00 y tenga número de serie, a las cuales les será aplicable el método de costo identificado.

La Regla 3.4.23 establece la opción para los contribuyentes que hayan efectuado enajenaciones a plazo en los términos del Artículo 14 del Código Fiscal de la Federación y de conformidad con el Artículo 18, Fracción III, segundo párrafo,

de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y al 31 de diciembre de 2004 tengan ingresos pendientes de acumular por haber optado por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio la parte del precio cobrado durante el mismo, en lugar de considerar como no deducible el costo de ventas de dichas mercancías, lo podrán deducir, aplicando al costo de adquisición o producción de las mercancías enajenadas a plazos, la proporción que representen los ingresos pendientes de acumular respecto del precio de venta pactado de dichas mercancías, siempre que el importe deducido en los términos de esta regla se incluya en el inventario base a que se refiere la Fracción V del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2005, tanto para los efectos de la declaración anual, como para los efectos de los pagos provisionales.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere esta regla, que no hayan considerado el importe deducido en los términos de la misma, para efectos de los pagos provisionales del ejercicio, deberán presentar declaración complementaria por cada uno de los pagos provisionales correspondientes de enero a abril de 2005, con la actualización y los recargos que en su caso le correspondan.

La Regla 3.4.24 señala que los contribuyentes que hubieran optado por aplicar lo dispuesto en la regla 3.4.23, que realicen enajenaciones a plazo en los términos del Artículo 14 del Código Fiscal y opten por considerar como ingreso del ejercicio los pagos efectivamente cobrados durante el mismo, en lugar de deducir el costo de lo vendido en los términos del Artículo 45-E de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo podrán determinar conforme a lo siguiente:

- I. Sumarán el costo de lo vendido no deducido de las mercancías enajenadas a plazo pendiente de cobro al inicio del ejercicio y el costo de lo vendido deducible de las mercancías enajenadas a plazo en el ejercicio.
- II. El resultado obteniendo conforme a la fracción anterior se dividirá entre el monto total del precio de enajenación de dichas mercancías.
- III. El costo de lo vendido deducible del ejercicio de que se trate será el monto que se obtenga de multiplicar a los ingresos acumulables del ejercicio por concepto de enajenaciones a plazo el cociente que se obtenga conforme a la Fracción II de esta regla.

Lo dispuesto en esta regla también será aplicable a aquellos contribuyentes que no hubieran optado por aplicar lo dispuesto en la Regla 3.4.23 de esta Resolución, únicamente por las enajenaciones a plazo que efectúen a partir del 1 de enero de 2005 y para aquellos que inicien actividades en el citado ejercicio. En estos casos para determinar el cociente a que se refiere la Fracción II de esta regla, únicamente considerarán el costo de lo vendido deducible y el precio de enajenación de las mercancías enajenadas a plazo en el citado ejercicio.

La Regla 3.4.26 establece que cuando las constructoras de desarrollos inmobiliarios tomen la opción de deducir el terreno en el ejercicio de su adquisición, de conformidad con lo dispuesto en la Fracción III del Artículo 225 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el ingreso acumulable se determinará aplicando 3% al monto deducido que corresponda al terreno no enajenado.

La Regla 3.4.27 establece la opción para las constructoras que lleven a cabo desarrollos inmobiliarios y que apliquen lo dispuesto en el Artículo 225 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y determinen el ingreso acumulable de 3%, de no considerar el ingreso acumulable a que se refiere dicho párrafo en los pagos provisionales correspondientes al ejercicio inmediato posterior a aquel en el que se adquirió el terreno de que se trate.

La Regla 3.4.28 establece que los contribuyentes que ejerzan la opción de acumular sus inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004, podrán determinar el valor del inventario base a que se refiere la Fracción V del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2005, usando el método de valuación de inventarios que hayan utilizado para estos efectos contables en la determinación del valor de dicho inventario, siempre que el método utilizado sea uno de los señalados en el Artículo 45-G de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y se utilice este mismo método de valuación de inventarios durante un periodo mínimo de cinco ejercicios.

La Regla 3.4.29 establece que cuando los contribuyentes disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre del año de que se trate, en ejercicios posteriores a 2004, con respecto al inventario base determinado al 31 de diciembre de 2004, y determinen un monto acumulable en el ejercicio en el que reduzcan su inventario, considerarán dicho monto únicamente para la determinación de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio de que se trate.

La Regla 3.4.30 establece que cuando los contribuyentes determinen la diferencia promedio de las compras de importación de septiembre a diciembre de 2003 en comparación con las del 2004 por el mismo período, de conformidad con el inciso c) de la Fracción V del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2005, no se considerarán dentro del costo promedio mensual de los inventarios de bienes importados directamente por el contribuyente los bienes que se hayan importado bajo el Régimen de Importación Temporal o se encuentren sujetos al Régimen de Depósito Fiscal, en los términos de la Ley Aduanera.

La Regla 3.4.31 establece la opción para los contribuyentes de determinar el inventario base a que se refiere la Fracción V del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2005, disminuyendo, del mismo, el valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento que se tengan al cierre del ejercicio 2004.

La Regla 3.4.32 establece que los contribuyentes para determinar el inventario acumulable, en los términos de la Fracción V del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2005, podrán optar por disminuir del inventario base, en lugar de la diferencia promedio de las compras de importación de septiembre a diciembre de 2003 contra las de 2004 que se hubiera obtenido de conformidad con el procedimiento establecido en el inciso c) de la citada Fracción V, la diferencia que se obtenga de disminuir de los inventarios de bienes que hubieran importado directamente que tuvieran al 31 de diciembre de 2004, valuados al precio de la última compra de dicho ejercicio, los inventarios que de los mismos bienes hubieran tenido al 31 de diciembre de 2003, también valuados al precio de la última compra de 2004, siempre que en este caso el monto de los inventarios de bienes importados directamente en 2004, sea mayor que el monto de los inventarios de bienes importados directamente en 2003, ambos valuados al precio de la última compra de 2004.

La diferencia que se disminuya en los términos de esta regla, será la que se acumule en el ejercicio de 2005, en lugar de la diferencia determinada en los términos del inciso c) de la Fracción V del Artículo Tercero mencionado

La Regla 3.4.33 establece que para determinar el inventario acumulable a que se refiere la Fracción V del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se estará a lo siguiente:

El saldo de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 se actualizará en los términos del cuarto párrafo del Artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, incluyendo las pérdidas fiscales hasta el último mes del ejercicio de 2004.

El saldo pendiente de deducir al 1º de enero de 2005, del inventario menor de 1986 o 1988, a que se refiere el inciso a) de la Fracción V del Artículo Tercero Transitorio de la Fracción V del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se actualizará desde diciembre de 1986 o 1988, según la fecha a la que corresponda el inventario y hasta el último mes del ejercicio de 2004.

El Artículo Décimo Sexto Transitorio establece que los contribuyentes que a la entrada en vigor de esta resolución no hubiesen deducido el importe de las semillas, frutos oleaginosos, aceite vegetal crudo, trigo molido y consumido, algodón despepitado en hueso o en pluma, utilizado por los propios contribuyentes para producir aceites, grasas vegetales, pasta para alimentos balanceados, harina, galletas, pastas o pacas de algodón para su posterior enajenación, por haber ejercido la opción prevista en la Regla 3.6.5 de la Resolución Miscelánea vigente hasta el 31 de mayo de 2002, podrán efectuar la deducción del inventario de dichos productos que tuvieran al 31 de Mayo de 2002 cuando consuman las semillas, frutos oleaginosos, aceite vegetal crudo, trigo y el algodón despepitado en hueso o en pluma, aplicando el procedimiento establecido en la citada Regla 3.6.5.

El Artículo Vigésimo Transitorio de establece que los contribuyentes que no hubieran ejercido la opción de acumular los inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004, de conformidad con lo dispuesto en las Fracciones IV y V del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, podrán ejercer la citada opción a más tardar el último día de junio de 2005.

Cuando se ejerza esta opción, los contribuyentes deberán acumular a la utilidad fiscal determinada para los efectos de los pagos provisionales, la parte del inventario acumulable que les corresponda de conformidad con el último párrafo de la Fracción V del Artículo Tercero Transitorio de la LISR.

El impuesto que resulte deberá enterarse con la actualización y los recargos determinados de conformidad con las disposiciones fiscales aplicables. Para estos efectos, los contribuyentes deberán presentar conjuntamente con el pago provisional de junio de 2005, las declaraciones complementarias correspondientes a cada uno de los pagos provisionales de enero a mayo de 2005.

Las reglas publicadas hasta el mes de junio de 2005 son una demostración de la cantidad de dudas, por parte de los contribuyentes, que han surgido de la interpretación y aplicación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus disposiciones transitorias. Urge una reforma a la reforma para que los contribuyentes puedan regirse por la Ley y no por disposiciones del poder Ejecutivo.

CAPÍTULO III. APLICACIONES PRÁCTICAS

En este Capítulo III se ejemplifican los casos más relevantes de los distintos sistemas de costos, así como de implicaciones fiscales en la deducción del costo de ventas, y por último se exponen casos integrales de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta relativas el inventario al 31 de diciembre de 2004.

3.1 Caso comparativo entre el Sistema de Costeo Absorbente y Costeo Directo.

ELEMENTO	COSTEO ABSORBENTE			COSTEO DIRECTO	GASTOS DE OPERACIÓN
	FIJOS	VARIABLES	TOTAL	VARIABLES	FIJOS
MATERIA PRIMA		5,000.00	5,000.00	5,000.00	
MANO DE OBRA		3,500.00	3,500.00	3,500.00	
GASTOS DE FABRICACIÓN	900.00	600.00	1,500.00	600.00	900.00
COSTO DE PRODUCCIÓN			10,000.00	9,100.00	900.00

Como puede observarse, la diferencia entre ambos sistemas es el importe de los gastos de fabricación fijos. Los Gastos de Fabricación, también llamados Gastos Indirectos, Gastos Fabriles, Cargos Indirectos de Producción, es el elemento más complejo del Costo de Producción. El comportamiento de algunos gastos indirectos como semifijos o semivARIABLES requiere la utilización de técnicas algo complejas para su determinación, por ejemplo, regresión lineal simple o múltiple.

La ventaja fiscal de este método es que se carga al Gasto de Operación el costo fijo y son mayores las deducciones fiscales del ejercicio.

3.2 Aplicación práctica del Sistema de Costeo Absorbente, Base Histórica.

A continuación se presenta un caso de costos por procesos absorbente, histórico, incompleto, utilizando en forma comparativa los métodos de valuación de inventarios PEPS, UEPS Y PROMEDIO.

El cuadro siguiente muestra los costos históricos incurridos en la producción de un volumen de 3,220 unidades, así como el costo unitario.

CONCEPTO	COSTO DE PRODUCCIÓN	NÚM. UNIDADES	COSTO UNITARIO
MATERIA PRIMA	19,320.00	3,220	6.0000
MANO DE OBRA	80,500.00	3,220	25.0000
COSTOS INDIRECTOS	56,200.00	3,220	17.4534
SUMA	156,020.00	3,220	48.4534

A continuación, se muestra la valuación del inventario que se tenía al inicio del período con un costo de \$ 30.00 por unidad, así como la valuación de las unidades producidas a un costo de \$ 48.4534 por unidad. Se plantea la determinación del inventario final de producción terminada así como el costo de la producción vendida en función del método de valuación que se utilice.

CONCEPTO	NÚM. UNIDADES	COSTO UNITARIO	IMPORTE
INVENTARIO INICIAL	500	30.0000	15,000.00
(+) PRODUCCIÓN	3220	48.4534	156,020.00
INVENTARIO DISPONIBLE	3720	45.9731	171,020.00
(-) INVENTARIO FINAL	1000	(?)	(?)
(=) UNIDADES VENDIDAS	2720	(?)	(?)

El cálculo siguiente muestra la determinación del costo de ventas mediante los tres métodos históricos de valuación.

SE TOMA DE:	UNIDADES VENDIDAS	COSTO UNITARIO	MÉTODOS DE VALUACIÓN			VALUACIÓN DEL COSTO DE VENTAS	
			PEPS	PROM	UEPS		
INVENTARIO INICIAL (VENDIDO)	500	30.0000	15,000				
PRODUCCIÓN (VENDIDO)	2220	48.4534	107,566				
SUMA	2720		122,566				
INVENTARIO DISPONIBLE (VENDIDO)	2720	45.9731		125,046			
PRODUCCIÓN (VENDIDO)	2720	48.4534			131,793		

El siguiente cuadro muestra la valuación del inventario final utilizando, igual que en el cuadro anterior, los tres métodos de valuación.

SE TOMA DE:	UNIDADES VENDIDAS	COSTO UNITARIO	MÉTODOS DE VALUACIÓN			VALUACIÓN DEL INVENTARIO FINAL
			PEPS	PROM	UEPS	
PRODUCCIÓN	1000	48.4534	48,453.42			
INVENTARIO DISPONIBLE	1000	45.9731		45,973.12		
INVENTARIO INICIAL	500	30.0000			15,000.00	
PRODUCCIÓN	500	48.4534			24,226.71	
SUMA	1000				39,226.71	

En base a la información anterior, se presenta un estado de resultados donde pueden observarse las diferencias entre el costo de ventas determinado con cada uno de los métodos. El Criterio Prudencial de Aplicación de las Reglas Particulares de la Teoría Básica de la Contabilidad, recomienda utilizar la alternativa que menos optimismo refleje, en nuestro caso sería el método UEPS ya que es el costo más alto y por lo tanto la utilidad es más conservadora.

ESTADO DE RESULTADOS			
CONCEPTO	COSTEO ABSORBENTE HISTÓRICO		
	PEPS	PROM	UEPS
VENTAS	272,000.00	272,000.00	272,000.00
INVENTARIO INICIAL	15,000.00	15,000.00	15,000.00
COSTO DE PRODUCCIÓN	156,020.00	156,020.00	156,020.00
INVENTARIO FINAL	48,453.42	45,073.12	39,226.71
COSTO DE VENTAS	122,566.58	125,046.88	131,793.29
UTILIDAD BRUTA	149,433.42	146,953.12	140,206.71

3.3 Aplicación del Sistema de Costeo Directo, Base Histórica.

Este apartado muestra un caso de aplicación del método de costeo directo para poder apreciar la diferencia en comparación con el método de análisis absorbente.

El siguiente cuadro muestra los costos históricos incurridos, la determinación del costo unitario y la separación de los costos indirectos fijos y variables, separando los costos fijos en la determinación del costo unitario, los cuales serán llevados a resultados del periodo.

CONCEPTO	COSTOS VARIABLES	COSTOS FIJOS	COSTO DE PRODUCCIÓN	UNIDADES	COSTO UNITARIO	GASTOS DEL PERÍODO
MATERIA PRIMA	19,320.00		19,320.00	3,220	6.0000	
MANO DE OBRA	80,500.00		80,500.00	3,220	25.0000	
COSTOS INIRECTOS	46,200.00	10,000.00	46,200.00	3,220	14.3478	10,000.00
SUMA	146,020.00	10,000.00	146,020.00	3,220	45.3478	10,000.00

A continuación, se muestra la valuación del inventario que se tenía al inicio del periodo con un costo de \$ 30.00 por unidad, así como la valuación de las unidades producidas a un costo de \$ 48.3478 por unidad. Se plantea la determinación del inventario final de producción terminada así como el costo de la producción vendida en función del método de valuación que se utilice.

CONCEPTO	UNIDADES	COSTO UNITARIO	IMPORTE
INVENTARIO INICIAL	500	30.0000	15,000.00
(+) PRODUCCIÓN	3220	45.3478	146,020.00
INVENTARIO DISPONIBLE	3720	43.2849	161,020.00
(-) INVENTARIO FINAL	1000	(?)	(?)
(=) UNIDADES VENDIDAS	2720	(?)	(?)

El cálculo siguiente muestra la determinación del costo de ventas mediante los tres métodos históricos de valuación de inventarios, como puede observarse, se sigue la misma mecánica que con el método absorbente, ya que únicamente se eliminan los costos fijos en la determinación del costo unitario.

SE TOMA DE:	UNIDADES VENDIDAS	COSTO UNITARIO	METODOS DE VALUACIÓN			VALUACIÓN DEL COSTO DE VENTAS
			PEPS	PROM	UEPS	
INV. INICIAL (VENDIDO)	500	30.0000	15,000.00			
PRODUCCIÓN (VENDIDO)	2220	45.3478	100,672.17			
SUMA	2720		115,672.17			
INV. DISPONIBLE (VENDIDO)	2720	43.2849		117,735.05		
PRODUCCIÓN (VENDIDO)	2720	45.3478			123,346.09	

El siguiente cuadro muestra la valuación del inventario final utilizando, igual que en el cuadro anterior, los tres métodos de valuación históricos.

SE TOMA DE:	UNIDADES VENDIDAS	COSTO UNITARIO	METODOS DE VALUACIÓN			VALUACIÓN DEL INVENTARIO FINAL
			PEPS	PROM	UEPS	
PRODUCCIÓN	1000	45.3478	48,347.83			
INVENTARIO DISPONIBLE	1000	43.2849		43,284.9462		
INVENTARIO INICIAL	500	30.0000			15,000.00	
PRODUCCIÓN	500	45.3478			22,673.91	
SUMA	1000				37,673.91	

Se presenta en seguida un estado de resultados donde pueden observarse las diferencias entre el costo de ventas determinado con cada uno de los métodos de valuación de inventarios y la comparación entre el método de costo directo y el método absorbente.

ESTADO DE RESULTADOS			
CONCEPTO	COSTEO ABSORBENTE HISTÓRICO		
	PEPS	PROM	UEPS
VENTAS	272,000.00	272,000.00	272,000.00
INVENTARIO INICIAL	15,000.00	15,000.00	15,000.00
COSTO DE PRODUCCIÓN	146,020.00	146,020.00	146,020.00
INVENTARIO FINAL	45,327.83	43,284.95	37,673.91
COSTO DE VENTAS	115,672.17	117,735.05	123,346.09
UTILIDAD MARGINAL	156,327.83	154,264.95	148,653.91
COSTO FIJO	10,000.00	10,000.00	10,000.00
UTILIDAD BRUTA	146,327.83	144,264.95	138,653.91
DIFERENCIA CONTRA ABSORBENTE	3,105.59	2,688.17	1,552.80

3.4 Aplicación del Sistema de Costos Estándar.

El siguiente es un caso de costos estándar, con la finalidad de compararlo con los dos casos anteriores y poder distinguir las diferencias entre estos métodos en su mecánica de aplicación.

El cuadro a continuación presenta la determinación del costo unitario estándar circulante, que como se expone en el Capítulo II, es el que se utiliza en la práctica.

CONCEPTO	KGS - HRS POR UNIDAD	UNIDADES PRODUCIDAS	COSTO UNITARIO		IMPORTE	COSTO ESTÁNDAR UNITARIO
			KGS	PRECIO		
MATERIA PRIMA	5	120	600	2.00	1,200.00	10.00
MANO DE OBRA	5	120	600	1.50	900.00	7.50
COSTOS INDIRECTOS	5	120	600	2.00	1,200.00	10.00
SUMA					3,300.00	27.50

Este cuadro presenta los costos históricos o reales del producto.

CONCEPTO	KGS - HRS POR UNIDAD	UNIDADES	COSTO UNITARIO		IMPORTE	COSTO ESTÁNDAR UNITARIO
			KGS	PRECIO		
MATERIA PRIMA	5	225	1125	2.10	2,362.50	10.50
MANO DE OBRA	5.022222	225	1130	1.55	1,751.50	7.78
COSTOS INDIRECTOS		225			2,300.00	10.22
SUMA					6,414.00	28.51

El movimiento de la producción del ejercicio se presenta a continuación:

CONCEPTO	UNIDADES	% AVANCE	UNIDADES EQUIVALENTES
INVENTARIO INICIAL DE PRODUCCIÓN EN PROCESO	0	0%	0
COSTO INCURRIDO	250		225
INVENTARIO FINAL DE PRODUCCIÓN EN PROCESO	50	50%	25
COSTO DE PRODUCCIÓN TERMINADA	200	100%	200
INVENTARIO INICIAL DE PRODUCCIÓN TERMINADA	0	100%	0
COSTO DE PRODUCCIÓN TERMINADA	200	100%	200
INVENTARIO FINAL	100	100%	100
COSTO DE VENTAS	100	100%	100
PRECIO DE VENTA UNITARIO	40.00		

En seguida se presenta la valuación de la producción terminada a costo estándar.

ELEMENTO	KGS – HRS	UNIDADES	TOTAL KGS	CUOTA	IMPORTE	COSTO ESTÁNDAR
MATERIA PRIMA	5	200	1000	2.00	2,000.00	10.00
MANO DE OBRA	5	200	1000	1.50	1,500.00	7.50
COSTOS INDIRECTOS	5	200	1000	2.00	2,000.00	10.00
SUMA					5,500.00	27.50

La valuación de la producción en proceso a costo estándar, queda como sigue:

ELEMENTO	KGS – HRS	UNIDADES	TOTAL KGS HRS	CUOTA	IMPORTE	COSTO ESTÁNDAR
MATERIA PRIMA	5	25	125	2.00	250.00	10.00
MANO DE OBRA	5	25	125	1.50	187.50	7.50
COSTOS INDIRECTOS	5	25	125	2.00	250.00	10.00
SUMA					687.50	27.50

La valuación de la producción vendida se determina como sigue:

ELEMENTO	UNIDADES	COSTO ESTÁNDAR UNITARIO	IMPORTE
MATERIA PRIMA	100	10.00	1,000.00
MANO DE OBRA	100	7.50	750.00
COSTOS INDIRECTOS	100	10.00	1,000.00
SUMA		27.50	2,750.00

El análisis de las variaciones entre el costo estándar y el costo real se presenta a continuación:

ELEMENTO	COSTO	CANTIDAD KGS-HRS	CTO POR KG-HR	IMPORTE
MATERIA PRIMA	ESTÁNDAR	1,125	2.00	2,250.00
	REAL	1,125	2.10	2,362.50
VARIACIÓN		0	0.10	112.50
PROMEDIO CANTIDAD		1,125		
PROMEDIO PRECIO			2.05	
VARIACIÓN		0	112.50	112.50
MANO DE OBRA	ESTÁNDAR	1,125	1.50	1,687.50
	REAL	1,130	1.55	1,751.50
VARIACIÓN		5	0.05	64.00
PROMEDIO CANTIDAD		1,127.50		
PROMEDIO PRECIO			1.525	
VARIACIÓN		7.625	56.375	64.00
COSTOS INDIRECTOS	ESTÁNDAR	1,125	2.00	2,250.00
	REAL	1,130	2.04	2,300.00
VARIACIÓN		5	0.04	50.00
PROMEDIO CANTIDAD		1,127.50		
PROMEDIO PRECIO			2.018	
VARIACIÓN		10.088	39.912	50.00
TOTAL				226.50

Se presenta en seguida un estado de resultados donde pueden observarse que el costo de ventas se determina con el costo unitario estándar y las variaciones se eliminan contra el costo de ventas del período.

CONCEPTO	IMPORTE
VENTAS	4,000.00
COSTO ESTÁNDAR DE LA PRODUCCIÓN VENDIDA	2,750.00
DESVIACIÓN ENTRE EL COSTO ESTÁNDAR Y EL HISTÓRICO	226.50
COSTO HISTÓRICO DE LA PRODUCCIÓN VENDIDA	2,976.50
UTILIDAD BRUTA	1,023.50

3.5 Comparación entre la Determinación del Costo de Ventas Contable y el Procedimiento del Artículo 45-B

La interpretación literal del Artículo 45-B hace suponer que para efectos fiscales solo se deben considerar las adquisiciones y gastos de adquisición de las mercancías sin tomar en cuenta los inventarios. Esto se presenta cuando utilizamos el procedimiento analítico para la determinación del costo de ventas, como sigue:

CONCEPTO	COSTO DE VENTAS CONTABLE			CONCEPTO	COSTO DE VENTAS FISCAL		
VENTAS NETAS			1,000	VENTAS NETAS			1,000
INVENTARIO INICIAL		150					
COMPRAS	860			ADQUISICIONES DE MERCANCÍAS	860		
DEV REB Y DESC SOBRE COMPRAS	(70)			DEV REB Y DESC SOBRE COMPRAS	(70)		
GASTOS DE COMPRA	130			GASTOS DE COMPRA	130		
COMPRAS NETAS		920		COMPRAS NETAS		920	
DISPONIBILIDAD TOTAL		1070		DISPONIBILIDAD TOTAL		920	
INVENTARIO FINAL		270					
COSTO DE VENTAS			800	COSTO DE VENTAS			920
UTILIDAD BRUTA			200	UTILIDAD BRUTA			80

Como puede observarse, el costo de ventas fiscal sería igual a las compras del ejercicio, como antes de la reforma. Sin embargo, el Artículo 86, fracción XVIII de la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece la obligación de utilizar el sistema de inventarios perpetuos y mediante este sistema el costo de ventas se determina cargando a la cuenta Costo de Ventas el importe de las Salidas de Almacén y abonándolo a la cuenta de Almacén, como sigue:

CONCEPTO	COSTO DE VENTAS CONTABLE		CONCEPTO	COSTO DE VENTAS FISCAL
VENTAS NETAS	1000		VENTAS NETAS	1000
COSTO DE VENTAS	(800)		COSTO DE VENTAS	(800)
UTILIDAD BRUTA	200		UTILIDAD BRUTA	200

El efecto de utilizar el sistema de inventarios constantes puede observarse más claramente en el siguiente ejemplo, ya que el movimiento para determinar el costo de ventas se realiza en la cuenta de Almacén y de ahí se traspasa a la cuenta de Costo de Ventas, como se muestra a continuación:

Se tiene un inventario inicial de 150, se adquirieron mercancías por 860, los gastos sobre compras son 130, las rebajas, devoluciones y descuentos sobre compras suman 70, el costo de ventas, determinado por cada operación aplicando lo previsto en el sistema de inventarios constantes, es de 800.

	ALMACÉN			COSTO DE VENTAS			VENTAS			VARIAS CUENTAS	
II)	150		70 (3 4)	800			1000 (5 3)		70	860	(1
1)	860		800 (4						1000	130	(2
2)	130										
	<u>1,140</u>		<u>870</u>								
IF)	270										

Las disposiciones del Artículo 45-B hacen suponer que debe determinarse el costo de ventas por cada operación de compra-venta de mercancías, como se realiza cuando se aplica el método de inventarios constantes o perpetuos.

3.6 Comparación entre la Determinación del Costo de Ventas Contable y el Procedimiento del Artículo 45-C

Para efectos de ilustración, se presenta la determinación del costo de ventas contable utilizando el sistema analítico con la finalidad de comparar los conceptos contables con los fiscales.

CONCEPTO			CONCEPTO		
COSTO DE VENTAS CONTABLE			COSTO DE VENTAS FISCAL		
INV. INICIAL DE PRODUCCIÓN EN PROCESO		60,000	INV. INICIAL DE PRODUCCIÓN EN PROCESO		60,000
INV INICIAL DE MATERIAS PRIMAS DIRECTAS	300,000		INV INICIAL DE MATERIAS PRIMAS DIRECTAS	300,000	
			ADQ DE MATERIAS PRIMAS, PRODUCTOS		
COMPRAS DE MATERIA PRIMA DIRECTA	850,000		SEMITERMINADOS Y TERMINADOS	850,000	
DEV REB Y DESC SOBRE COMPRAS	(35,500)		DEV REB Y DESC SOBRE COMPRAS	(35,500)	
GASTOS DE COMPRA	120,500		GASTOS DE COMPRA	120,500	
COMPRAS NETAS		935,000	COMPRAS NETAS		935,000
DISPONIBILIDAD TOTAL		1,235,000	DISPONIBILIDAD TOTAL		1,235,000
INVENTARIO FINAL DE MATERIA PRIMA		(280,000)	INVENTARIO FINAL DE MATERIA PRIMA		(280,000)
MATERIA PRIMA UTILIZADA EN EL PERÍODO		955,000	MATERIA PRIMA UTILIZADA EN EL PERÍODO		955,000
MANO DE OBRA DIRECTA		131,667	REMUNERACIONES POR SALARIOS DIRECTOS		131,667
GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN		258,700	GASTOS DIRECTOS DE FABRICACIÓN		187,500
DEDUCCIÓN DE INVERSIONES (CONTABLE)	37,810		DEDUCCIÓN DE INVERSIONES (FISCAL)		57,810
OTROS GASTOS INDIRECTOS	220,890		GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN		43,390
COSTO INCURRIDO		1,345,367	COSTO INCURRIDO		1,375,367
COSTO TOTAL DE PRODUCCIÓN		1,405,367	COSTO TOTAL DE PRODUCCIÓN		1,435,367
INV. FINAL DE PRODUCCIÓN EN PROCESO		(150,000)	INV. FINAL DE PRODUCCIÓN EN PROCESO		(150,000)
COSTO DE PRODUCCIÓN		1,255,367	COSTO DE PRODUCCIÓN		1,285,367
INV. INICIAL DE PRODUCCIÓN TERMINADA		275,000	INV. INICIAL DE PRODUCCIÓN TERMINADA		275,000
INV. FINAL DE PRODUCCIÓN TERMINADA		(320,000)	INV. FINAL DE PRODUCCIÓN TERMINADA NO VENDIDA		(320,000)
COSTO DE VENTAS		1,210,367	COSTO DE VENTAS FISCAL		1,240,367

Los conceptos fiscales son muy semejantes a los contables en cuanto a terminología, pero en cuanto a contenido difieren en las depreciaciones de inversiones y en los gastos e inversiones no deducibles.

Esta comparación de conceptos utilizando el sistema analítico es solamente para ilustración, ya que el Artículo 86, Fracción XVIII de la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece la obligación de utilizar el sistema de inventarios perpetuos y mediante este sistema el costo de ventas se determina como sigue:

CONCEPTO	COSTO DE VENTAS CONTABLE		CONCEPTO	COSTO DE VENTAS FISCAL	
INV. INICIAL DE PRODUCCIÓN EN PROCESO		60,000	INV. INICIAL DE PRODUCCIÓN EN PROCESO		60,000
COSTO INCURRIDO		1,345,367	COSTO INCURRIDO		1,345,367
			DEPRECIACIÓN FISCAL	57,810	
			DEPRECIACIÓN CONTABLE	37,810	
			DIFERENCIA		20,000
INV. FINAL DE PRODUCCIÓN EN PROCESO		(150,000)	INV. FINAL DE PRODUCCIÓN EN PROCESO		(150,000)
COSTO DE PRODUCCIÓN		1,255,367	COSTO DE PRODUCCIÓN FISCAL		1,275,367
INVENTARIO INICIAL DE PRODUCCIÓN TERMINADA		275,000	INV. INICIAL DE PRODUCCIÓN TERMINADA		275,000
INVENTARIO FINAL DE PRODUCCIÓN TERMINADA		(320,000)	INV. FINAL DE PRODUCCIÓN TERMINADA NO VENDIDA		(320,000)
COSTO DE VENTAS		1,210,367	COSTO DE VENTAS FISCAL		1,230,367

Igual que en el caso anterior, utilizando un ejemplo práctico puede entenderse la mecánica de la determinación del costo de ventas de acuerdo con el Artículo 45-C, como sigue:

Se tiene un saldo inicial de producción en proceso de 60,000, un saldo inicial en el Almacén de Materias Primas de 300,000, y en el Almacén de Productos Terminados un saldo inicial de 275,000. Se adquieren en el período 800,000 de materia prima, se erogan 120,000 por gastos de adquisición de materia prima, las rebajas, descuentos y devoluciones sobre compras de materia prima suman 120,500, la materia prima utilizada es por la cantidad de 955,000, determinada por cada operación de salida del Almacén de Materias Primas. La mano de obra importa 131,667 y los gastos indirectos son 258,700. El inventario final de producción en proceso suma 150,000. El costo de la producción vendida, determinado por cada operación, suma 1,210,367.

INTEGRACIÓN DEL INVENTARIO DE PRODUCCIÓN EN PROCESO

	INICIAL	FINAL
MATERIA PRIMA DIRECTA	42,591	106,470
MANO DE OBRA DIRECTA	5,872	14,685
GASTOS INDIRECTOS	11,537	28,845
SUMA	60,000	150,000

INVENTARIO DE PRODUCCIÓN EN PROCESO				ALMACÉN DE MATERIAS PRIMAS				MATERIA PRIMA DIRECTA				MANO DE OBRA DIRECTA			
S 1)	60,000	60,000	(1	S 1)	300,000	35,500	(3	1)	42,591	891,121	(8	1)	5,872	122,854	(8
9)	150,000			2)	850,000	955,000	(5	5)	955,000	106,470	(9	6)	131,667	14,685	(9
				4)	120,500										
	210,000	60,000			1,270,500	990,500			997,591	997,591			137,539	137,539	
		150,000				280,000				-				-	

GASTOS INDIRECTOS				ALMACÉN DE PRODUCTOS TERMINADOS				COSTO DE VENTAS				VARIAS CUENTAS			
1)	11,537	241,392	(8	S 1)	275,000	1,210,367	(10	10)	1,210,367			3)	35,500	635,000	(S 1
7)	258,700	28,845	(9	8)	1,255,367									850,000	(2
														120,500	(4
	270,237	270,237			1,530,367	1,210,367								131,667	(6
		-				320,000								11,537	(6
														258,700	(7

En este caso, el control de las materias primas se realiza en la cuenta de Almacén de Materias Primas y debe hacerse por cada operación de entrada o salida. La producción en proceso se controla mediante las cuentas de Materia Prima Directa, Mano de Obra Directa y Gastos Indirectos. Estas cuentas se cancelan al final del período contra el Almacén de Productos Terminados y contra el Inventario de Producción en Proceso. En la Cuenta de Almacén de Productos Terminados se determina el costo de cada operación cargándose a la cuenta de Costo de Ventas.

3.7 Aplicación del Procedimiento para determinar el Inventario Base y el Inventario Acumulable.

La empresa Alfa, S.A. de C.V., cuyo nombre es ficticio pero las cantidades y los casos que se presentan son reales, se dedica a la comercialización de productos de papelería y útiles de oficina, la mayoría de los productos que enajena son de procedencia extranjera, tiene pérdidas de ejercicios anteriores e inició sus operaciones en el ejercicio fiscal de 1998.

La información que fue necesario recabar de la empresa para desarrollar nuestro caso, es la siguiente:

Datos generales:

Costo de Ventas:	Años					
	2002	%	2003	%	2004	%
Inventario inicial	12,975,485	23%	14,895,630	25%	16,503,085	23%
Compras mcías. Importadas	56,871,843	100%	58,941,387	100%	69,975,402	99%
Gastos sobre compras	1,797,332	3%	1,690,667	3%	1,769,923	3%
Inventario final	(14,895,630)	-26%	(16,503,085)	-28%	(17,599,048)	-25%
COSTO DE VENTAS	56,749,030	100%	59,024,599	100%	70,649,362	100%

El procedimiento para el caso que nos ocupa, tiene las siguientes etapas:

1. Determinación del Inventario Base

El Artículo Tercero, Fracción V de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece la obligación de determinar el Inventario Base considerando el valor de los inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004, utilizando el método PEPS. La Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004 en su Regla 3.4.22 permite disminuir el valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento que se tengan al cierre del ejercicio de 2004. La Regla 3.4.23 permite considerar el inventario físico levantado con posterioridad al 31 de diciembre de 2004, sin que exceda de un plazo de

noventa días, siempre que se elimine los movimientos efectuados durante dicho plazo. Asimismo, podrán considerar los inventarios levantados con anterioridad al primero de enero de 2005, sin que exceda de un plazo de sesenta días, siempre que se consideren los movimientos efectuados durante dicho período. La Novena Resolución de Modificaciones a la Miscelánea de 2004 en su Regla 3.4.27 dispone que los bienes adquiridos sujetos al Régimen de Importación Temporal y que no hayan sido deducidos en ese ejercicio podrán no incluirse en el inventario base. El importe del inventario base, tomando en cuenta lo anterior, es de 17,599,048.

2. Determinación del Inventario Acumulable

En nuestro caso es necesario determinar primero la diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de procedencia extranjera del ejercicio 2003 y 2004, como sigue:

	<u>Ejercicio 2003:</u>				OPCIÓN 1 Art. 3 Transitorio Fracc. V,	OPCIÓN 2 Regla 3.4.32 MF 2005
	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre		
Inventario inicial (1)	15,383,371	15,730,594	16,943,456	18,662,562		
Inventario final	(15,730,594)	(16,943,456)	(18,662,562)	(16,503,085)		
Costo promedio mensual	15,556,982	16,337,025	17,803,009	17,582,823	67,279,839	16,503,085

	<u>Ejercicio2004:</u>			
	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
Inventario inicial (1)	18,475,499	17,776,525	18,680,583	19,063,422
Inventario final	(17,776,525)	(18,680,583)	(19,063,422)	(17,599,048)
Costo promedio mensual	18,126,012	18,228,554	18,872,002	18,331,235

Costo Promedio Mensual Mercancías de Importación 2004	6,277,964	1,095,963
--	------------------	------------------

La opción más conveniente es la señalada en la Miscelánea ya que representa una cantidad significativamente menor.

Con los datos anteriores se tienen todos los elementos para determinar el Inventario Acumulable, como sigue:

Determinación del Inventario Acumulable al 31 de Diciembre de 2004

	<u>Importe</u>	<u>Fundamento Legal</u>
Valor del inventario al 31 de Diciembre de 2004	17,599,048	Art. 3 Trans. LISR, F V 1p RM 3.4.22, 3.4.23 Y 3.4.27
Menos :		
El saldo pendiente por deducir al 01-Ene-05 que en su caso tengan en los términos de las Fracciones II y III del Artículo Sexto Transitorio del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el DOF el 31-Dic-86, reformado el 31-Dic-88 y de la Regla 106 de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de Mayo de 1993. En nuestro caso no aplica esta disposición.	0	Art. 3 Trans. LISR, F V a) RM 3.4.1
Menos :		
Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de Diciembre de 2004 de las utilidades fiscales. (Las pérdidas que se disminuyan, ya no se podrán disminuir de la utilidad fiscal en los términos del Art. 61 de la LISR) La regla 3.4.29 permite la actualización hasta diciembre de 2004.	3,191,435	Art. 3 Trans. LISR, F V b) RM 3.4.29
<i>Como este cálculo se hará para la Declaración Anual de 2005 (marzo 06) se podrá adicionar la pérdida fiscal 2004, en caso de tenerla, y la actualización de las pérdidas será hasta diciembre de 2004.</i>	2,726,479	
Menos :		
Tratándose de contribuyentes que tengan en sus inventarios bienes que hayan importado directamente, la diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de dichos bienes de los últimos 4 meses del ejercicio fiscal de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación que tuvieron en los últimos 4 meses del ejercicio fiscal de 2003, siempre que la suma del costo promedio mensual del ejercicio 2004 sea mayor a la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2003. La Regla 3.4.20 de la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2004, permite no considerar dentro del costo promedio mensual de los inventarios de bienes importados directamente por el contribuyente, los bienes que se hayan importado bajo el régimen de importación temporal o se encuentren sujetos al Régimen de Depósito Fiscal. La Regla 3.4.28 de la Novena Resolución, permite valuar los inventarios con la última compra de 2004.	1,095,963	Art. 3 Trans. LISR, F V c) RM 3.4.20, RM 3.4.28
Inventario Acumulable	<u>10,585,171</u>	

El siguiente paso es determinar el inventario acumulable anual.

Se determina el índice de rotación de inventarios con base a los últimos tres ejercicios como se muestra a continuación:

Concepto	Años			Fundamento Legal
	2002	2003	2004	
i) Compras Netas	58,669,175	60,632,054	71,745,325	Art. 3 Trans. LISR, F V inciso i)
ii) Inventario Promedio Anual	13,935,558	15,699,358	17,051,067	Art. 3 Trans. LISR, F V inciso ii)
iii) Índice de Rotación Anual (i entre ii)	4.21	3.86	4.21	Art. 3 Trans. LISR, F V inciso iii)
iv) Índice Promedio de Rotación de Inv.	4.09			Art. 3 Trans. LISR, F V inciso IV)

Los porcentajes de acumulación de inventarios correspondientes al Índice Promedio de Rotación son:

Índice Promedio Rotación Inventario	Año	Número de años	% en que se acumulan	% acumulado	Inventario Acumulable
De más de 4 a 6 (5.65)	2005	1	16.67	16.67	1,764,548
	2006	2	12.50	29.17	1,323,146
	2007	3	12.50	41.67	1,323,146
	2008	4	12.50	54.17	1,323,146
	2009	5	12.50	66.67	1,323,146
	2010	6	12.50	79.17	1,323,146
	2011	7	12.50	91.67	1,323,146
	2012	8	8.33	100.00	881,745
			100.00		10,585,171

3. Determinación de los Pagos Provisionales

Para efectos de los pagos provisionales del ejercicio 2005, el inventario acumulable anual se divide entre los doce meses del ejercicio y deberá aplicarse en forma acumulada en cada uno de los meses. El cuadro siguiente muestra el efecto en el pago provisional como resultado de aplicar este procedimiento.

INTEGRACIÓN DE PAGOS PROVISIONALES ISR Ejercicio 2005

	Ene	Feb	Mar	Abr	May	Jun	Jul	Ago	Sep	Oct	Nov	Dic	Total
INGRESOS PROPIOS:													
VENTAS TIJUANA	4,759,834	5,161,827	4,331,161	4,068,447	4,522,984	4,059,232	4,759,834	5,161,827	4,331,161	4,068,447	4,522,984	4,059,232	53,806,970
VENTAS ENSENADA	536,967	558,539	530,377	581,184	663,833	672,336	536,967	558,539	530,377	581,184	663,833	672,336	7,086,475
VENTAS MEXICALI	1,870,096	1,707,407	2,403,713	2,276,329	2,131,098	2,012,457	1,870,096	1,707,407	2,403,713	2,276,329	2,131,098	2,012,457	24,802,201
GANANCIA CAMBIARIA	62,512	222,472	65,864	206,851	261,513	182,745	62,512	222,472	65,864	206,851	261,513	182,745	2,003,914
INTERESES POR CH DEVUELTOS	313	333	2,005	1,000	1,100	500	313	333	2,005	1,000	1,100	500	10,502
RENDIMIENTOS BANCARIOS	5,176	51	53	93	63	100	5,176	51	53	93	63	100	11,069
VARIOS (FINANCIEROS)	48	0	0	0	13,147	24	48	0	0	0	13,147	24	26,438
OTROS INGRESOS (ACT DE IMPTOS)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ANTIPO DE CLIENTES	165,888	0	96,580	0	194,196	0	165,888	0	96,580	0	194,196	0	913,329
Ingresos Mensuales	7,400,835	7,650,629	7,429,753	7,133,904	7,787,935	6,927,394	7,400,835	7,650,629	7,429,753	7,133,904	7,787,935	6,927,394	
Ingresos Nominales	7,400,835	15,051,464	22,481,216	29,615,120	37,403,055	44,330,449	51,731,284	59,381,913	66,811,666	73,945,569	81,733,504	88,660,898	88,660,898
Coefficiente de Utilidad	0.1250	0.1250	0.1250	0.1250	0.1250	0.1250	0.1250	0.1250	0.1250	0.1250	0.1250	0.1250	0.1250
Utilidad Fiscal	9,252	18,817	28,105	37,024	46,760	55,421	64,673	74,237	83,526	92,445	102,181	110,841	110,841
Inventario Acumulable	162,270	324,541	486,811	649,082	811,352	973,623	1,135,893	1,298,163	1,460,434	1,622,704	1,784,975	1,947,245	1,947,245
Pérdida Amortizable													
Utilidad Fiscal total	171,523	343,358	514,917	686,106	858,112	1,029,043	1,200,566	1,372,401	1,543,960	1,715,149	1,887,155	2,058,086	2,058,086
Tasa de ISR	0.30	0.30	0.30	0.30	0.30	0.30	0.30	0.30	0.30	0.30	0.30	0.30	0.30
Impuesto Acumulado	51,457	103,007	154,475	205,832	257,434	308,713	360,170	411,720	463,188	514,545	566,147	617,426	617,426
I.A. Mensual Actualizado	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588
Número de Meses	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	12
I.A. Acumulado	53,588	107,175	160,763	214,351	267,939	321,526	375,114	428,702	482,289	535,877	589,465	643,053	643,053
Mayor entre los dos	53,588	107,175	160,763	214,351	267,939	321,526	375,114	428,702	482,289	535,877	589,465	643,053	643,053
Pagos Efectuados		53,588	107,175	160,763	214,351	267,939	321,526	375,114	428,702	482,289	535,877	589,465	643,053
Total A pagar	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	0
Total pagado	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	53,588	643,053
Diferencia	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

4. Régimen de Transición:

Cuando se disminuya el inventario de un ejercicio posterior en relación al inventario base, deberá aplicarse el procedimiento siguiente:

Ejercicio 2006:

Fundamento Legal

Suponiendo que el valor del Inventario 2006 DISMINUYA con respecto al inventario base al 31 de diciembre del ejercicio fiscal 2004

Art. 3 Trans. LISR UP

Inventario Base (al 31 de Diciembre de 2004)

1.- Para determinar el monto de acumulación de ejercicios posteriores, se calculará la proporción que represente el inventario reducido respecto al inventario base.

Inventario al 31-Dic-06	14,599,048	Art. 3 Trans. LISR UP Numeral 1
entre:	<u>0.83</u>	
Inventario Base (31-Dic-04)	17,599,048	

El % así obtenido se multiplicará por el inventario acumulable

Inventario Acumulable (2004)	10,585,171
(X) Proporción	<u>0.83</u>
Resultado	<u>8,780,783</u>

Y al monto que resulte se le aplicará el % que le corresponda de acuerdo con el Índice Promedio de Rotación de Inventarios multiplicado dicho % por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la Tabla de Acumulación.

Resultado anterior		8,780,783
% de acumulación de 2006		12.50%
(X) Número de años pendientes de acumular según tabla		
	2007	12.50 70.83%
	2008	12.50
	2009	12.50
	2010	12.50
	2011	12.50
	2012	8.33
Monto pendiente de Acumular de Ej. Posteriores		<u>6,219,429</u>

2.- Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, los contribuyentes disminuirán del Inventario Acumulable, el monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores a la reducción de inventarios determinada conforme al numeral anterior y las acumulaciones efectuadas en años anteriores a dicha reducción.

Art. 3 Trans. LISR UP núm. 2

Inventario Acumulable	10,585,171
(-) Monto pendiente de acumular	6,219,429
(-) Inventario acumulado en 2005	<u>1,764,548</u>
Inventario Acumulable 2006	<u>2,601,194</u>

Ejercicio 2007:

Fundamento Legal

Suponiendo que el valor del Inventario 2007 SEA INFERIOR al primer inventario reducido

(Art. 3 Trans. núm. 3 inciso i)

- 1.- Para determinar el monto de acumulación de ejercicios posteriores, se calculará la proporción que represente el inventario reducido respecto al inventario base,

Inventario al 31-Dic-07	13,599,048	_____	(Art. 3 Trans. LISR UP
entre:		<u>0.77</u>	núm. 1)
Inventario Base (31-Dic-04)	17,599,048		

El % así obtenido se multiplicará por el inventario acumulable

Inventario Acumulable (2004)	10,585,171
(X) Proporción	<u>0.77</u>
Resultado	<u>8,179,320</u>

Y al monto que resulte se le aplicará el % que le corresponda de acuerdo con el Índice Promedio de Rotación de Inventarios multiplicado dicho % por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la Tabla de Acumulación.

Resultado anterior		8,179,320
% de acumulación de 2007	12.50%	
(X) Número de años pendientes de acumular según tabla		_____
2008	12.50	58.33%
2009	12.50	
2010	12.50	
2011	12.50	
2012	8.33	_____
Monto pendiente de Acumular de Ej. Posteriores		<u>4,770,997</u>

- 2.- Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, los contribuyentes disminuirán del inventario acumulable, el monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores a la reducción de inventarios determinada conforme al numeral anterior y V.

(Art. 3 Trans. LISR UP núm. 2)

Inventario Acumulable	10,585,171
(-) Monto pendiente de acumular	4,770,997
(-) Inventario acumulado en 2005	1,764,548
(-) Inventario acumulado en 2006	<u>2,601,194</u>
Inventario Acumulable 2007	<u>1,448,431</u>

Ejercicio 2008:

Fundamento Legal

Suponiendo que el valor del Inventario 2008 SEA
MAYOR al primer inventario reducido

(Art. 3 Trans. núm. 3
inciso i)

- 1.- Para determinar el monto de acumulación de ejercicios posteriores, se calculará la proporción que represente el inventario reducido respecto al inventario base.

Inventario al 31-Dic-08	14,099,048	_____	(Art. 3 Trans. LISR UP
entre:		<u>0.80</u>	núm. 1)
Inventario Base (31-Dic-04)	17,599,048		

El % así obtenido se multiplicará por el inventario acumulable

Inventario Acumulable (2004)	10,585,171
(X) Proporción	<u>0.80</u>
Resultado	<u>8,480,052</u>

Y al monto que resulte se le aplicará el % que le corresponda de acuerdo con el Índice Promedio de Rotación de Inventarios multiplicado dicho % por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la Tabla de Acumulación.

Resultado anterior		8,480,052
% de acumulación de 2008	12.50%	
(X) Número de años pendientes de acumular según tabla	_____	
2009	12.50	45.83%
2010	12.50	
2011	12.50	
2012	8.33	_____
Monto pendiente de Acumular de Ej. Posteriores		<u>3,886,408</u>

- 2.- Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, los contribuyentes disminuirán del inventario acumulable, el monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores a la reducción de inventarios determinada conforme al numeral anterior y las acumulaciones efectuadas en años anteriores a dicha reducción.

(Art. 3 Trans. LISR UP
núm. 2)

Inventario Acumulable	10,585,171
(-) Monto pendiente de acumular	3,886,408
(-) Inventario acumulado en 2005	1,764,548
(-) Inventario acumulado en 2006	2,601,194
(-) Inventario acumulado en 2007	<u>1,448,431</u>
Inventario Acumulable 2008	<u>884,590</u>

Ejercicio 2009:

Fundamento Legal

**Suponiendo que el valor del Inventario 2009 SEA
MAYOR al inventario base**

Art. 3 Trans. núm. 3 inciso i)

- 1.- Para determinar el monto de acumulación de ejercicios posteriores, en donde el inventario final sea mayor al inventario base, se estará a lo siguiente:

Inventario al 31-Dic-09	19,950,310
Inventario Base (31-Dic-04)	17,599,048

Se multiplicará el inventario acumulable por el % correspondiente de acuerdo a la tabla

Inventario Acumulable (2004)	10,585,171
(X) Proporción acumulable 2009	<u>12.50%</u>
Inventario Acumulable 2009	<u>1,323,146</u>

Ejercicio 2010:

Fundamento Legal

**Suponiendo que el valor del Inventario 2010 SEA
MAYOR al inventario base**

Art. 3 Trans. núm. 3 inciso i)

- 1.- Para determinar el monto de acumulación de ejercicios posteriores, en donde el inventario final sea mayor al inventario base, se estará a lo siguiente:

Inventario al 31-Dic-10	21,440,680
Inventario Base (31-Dic-04)	17,599,048

Se multiplicará el inventario acumulable por el % correspondiente de acuerdo a la tabla

Inventario Acumulable (2004)	10,585,171
(X) Proporción acumulable 2010	<u>12.50%</u>
Inventario Acumulable 2010	<u>1,323,146</u>

Ejercicio 2011:

Fundamento Legal

Suponiendo que el valor del Inventario 2011 SEA MAYOR al primer inventario reducido

Art. 3 Trans. núm. 3 inciso i)

- 1.- Para determinar el monto de acumulación de ejercicios posteriores, se calculará la proporción que represente el inventario reducido respecto al inventario base.

Inventario al 31-Dic-11	11,009,836	
entre:		Art. 3 Trans. LISR UP
		<u>0.63</u> núm. 1
Inventario Base (31-Dic-04)	17,599,048	

El % así obtenido se multiplicará por el inventario acumulable

Inventario Acumulable (2004)	10,585,171
(X) Proporción	<u>0.63</u>
Resultado	<u>6,622,006</u>

Y al monto que resulte se le aplicará el % que le corresponda de acuerdo con el Índice Promedio de Rotación de Inventarios multiplicado dicho % por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la Tabla de Acumulación.

Resultado anterior		6,622,006
% de acumulación de 2011		12.50%
(X) Número de años pendientes de acumular según tabla		<u> </u>
	2012	8.33 <u>8.33%</u>
Monto pendiente de Acumular de Ej. Posteriores		<u>551,613</u>

- 2.- Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, los contribuyentes disminuirán del Inventario Acumulable, el monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores a la reducción de inventarios determinada conforme al numeral anterior y V.

Art. 3 Trans. LISR UP núm. 2

Inventario Acumulable	10,585,171
(-) Monto pendiente de acumular	551,613
(-) Inventario acumulado en 2005	1,764,548
(-) Inventario acumulado en 2006	2,601,194
(-) Inventario acumulado en 2007	1,448,431
(-) Inventario acumulado en 2008	884,590
(-) Inventario acumulado en 2009	1,323,146
(-) Inventario acumulado en 2010	<u>1,323,146</u>
Inventario Acumulable 2011	<u>688,502</u>

Ejercicio 2012:

Fundamento Legal

Suponiendo que el valor del Inventario 2012 SEA MAYOR al primer inventario reducido

Art. 3 Trans. núm. 3 inciso i)

- 1.- Para determinar el monto de acumulación de ejercicios posteriores, se calculará la proporción que represente el inventario reducido respecto al inventario base.

Inventario al 31-Dic-12	12,616,523	
entre:		Art. 3 Trans. LISR UP <u>0.72</u> núm. 1
Inventario Base (31-Dic-04)	17,599,048	

El % así obtenido se multiplicará por el inventario acumulable

Inventario Acumulable (2004)	10,585,171
(X) Proporción	<u>0.72</u>
Resultado	<u>7,588,368</u>

Y al monto que resulte se le aplicara el % que le corresponda de acuerdo con el Índice Promedio de Rotación de Inventarios multiplicado dicho % por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la Tabla de Acumulación.

Resultado anterior	7,588,368
% de acumulación de 2012	8.33%
(X) Número de años pendientes de acumular según tabla	<u>0.00%</u>
Monto pendiente de Acumular de Ej. Posteriores	<u>0</u>

- 2.- Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, los contribuyentes disminuirán del Inventario Acumulable, el monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores a la reducción de inventarios determinada conforme al numeral anterior y las acumulaciones efectuadas en años anteriores a dicha reducción.

Art. 3 Trans. LISR UP
núm. 2

Inventario Acumulable	10,585,171
(-) Monto pendiente de acumular	0
(-) Inventario acumulado en 2005	1,764,548
(-) Inventario acumulado en 2006	2,601,194
(-) Inventario acumulado en 2007	1,448,431
(-) Inventario acumulado en 2008	884,590
(-) Inventario acumulado en 2009	1,323,146
(-) Inventario acumulado en 2010	1,323,146
(-) Inventario acumulado en 2011	<u>688,502</u>
Inventario Acumulable 2012	<u>551,613</u>

CUADRO RESUMEN DE LA ETAPA DE TRANSICION

Inventario Base 69,275,445
 Inventario Acumulable 890,476

CONCEPTO	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	
Inventario Final		14,599,048	13,599,048	14,099,048	19,950,310	21,440,680	11,009,836	12,616,523	
> que el inventario base		0	0	0	19,950,310	21,440,680	0	0	
< que el inventario base (reducido)		14,599,048	13,599,048	14,099,048	0	0	11,009,836	12,616,523	
% de acumulación de inventario s/tabla	16.67%	12.50%	12.50%	12.50%	12.50%	12.50%	12.50%	8.33%	<u>100.00%</u>
Inventario acumulable (A)	<u>10,585,171</u>	<u>10,585,171</u>	<u>10,585,171</u>	<u>10,585,171</u>	<u>10,585,171</u>	<u>10,585,171</u>	<u>10,585,171</u>	<u>10,585,171</u>	
Menos:									
Monto pendiente de acumular en ejercicios posteriores		6,219,429	4,770,997	3,886,408			551,613	0	
Acumulación de inventarios de ejercicios anteriores		1,764,548	4,365,743	5,814,174			9,345,056	10,033,558	
Subtotal a restar (B)	<u>0</u>	<u>7,983,977</u>	<u>9,136,740</u>	<u>9,700,581</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>9,896,669</u>	<u>10,033,558</u>	
Diferencia (A-B)	<u>10,585,171</u>	<u>2,601,194</u>	<u>1,448,431</u>	<u>884,590</u>	<u>10,585,171</u>	<u>10,585,171</u>	<u>688,502</u>	<u>551,613</u>	
CANTIDAD ANUAL A ACUMULAR:									
Inventarios > al inventario base	1,764,548				1,323,146	1,323,146			4,410,841
Inventarios < al inventario base		2,601,194	1,448,431	884,590			688,502	551,613	6,174,330
									<u>10,585,171</u>

3.8 Aplicación del Procedimiento para determinar el Inventario Base y el Inventario Acumulable. Inventario Acumulable igual a cero.

La empresa Beta, SA de CV, igual que en el caso anterior, el nombre es ficticio pero las cantidades y las operaciones que se presentan son reales, se dedica a la comercialización de productos destinados a la alimentación, la mayoría de los productos que enajena son de procedencia extranjera mismos que importa directamente, tiene pérdidas de ejercicios anteriores e inicio sus operaciones en el ejercicio fiscal de 1997.

La información que fue necesario recabar de la empresa para desarrollar este caso, es la siguiente:

Datos generales:

Costo de Ventas:

	Años					
	2002	%	2003	%	2004	%
Inventario inicial	18,266,468	17%	19,173,621	15%	24,065,133	13%
Compras mcías. Nacionales	22,964,760	21%	19,533,835	15%	18,352,387	10%
Compras mcías. Importadas	81,586,456	76%	107,003,969	84%	195,208,861	102%
Descuentos y devoluciones sobre compras	(1,662,578)	-2%	(746,329)	-1%	(4,977,850)	-3%
Gastos sobre compras	4,142,733	4%	6,541,200	5%	27,548,814	14%
Impuestos de importación	816,472	1%	215,081	0%	559,206	0%
Inventario final	(19,173,621)	-18%	(24,065,133)	-19%	(69,275,445)	-36%
COSTO DE VENTAS	106,940,690	100%	127,656,244	100%	191,481,106	100%

El procedimiento tiene las siguientes etapas:

1. Determinación del Inventario Base

El Artículo Tercero, Fracción V de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece la obligación de determinar el Inventario Base considerando el valor de los inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004, utilizando el método PEPS. La Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004 en su Regla 3.4.22 permite disminuir el valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento que se tengan al cierre del ejercicio de 2004. La Regla 3.4.23 permite considerar el inventario físico levantado con posterioridad al 31 de diciembre de 2004, sin que exceda de un plazo de noventa días, siempre que se elimine los movimientos efectuados durante dicho plazo. Asimismo, podrán considerar los inventarios levantados con anterioridad al primero de enero de 2005, sin que exceda de un plazo de sesenta días, siempre que se consideren los movimientos efectuados durante dicho período. La Novena

Resolución de Modificaciones a la Miscelánea de 2004 en su Regla 3.4.27 dispone que los bienes adquiridos sujetos al Régimen de Importación Temporal y que no hayan sido deducidos en ese ejercicio podrán no incluirse en el inventario base. El importe del Inventario Base asciende a 69,275,445. Esta empresa aumentó considerablemente el inventario final al 31 de diciembre de 2004 en relación con los de ejercicios anteriores, por la ampliación de sus operaciones debido a la apertura de sucursales en otras ciudades.

2. Determinación del Inventario Acumulable

Es necesario determinar primero la diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de procedencia extranjera del ejercicio 2004 y 2003, como sigue:

	<u>Ejercicio 2003:</u>				OPCIÓN 1 Art. 3 Transitorio Frac. V,	OPCIÓN 2 Regla 3.4.32 MF 2005
	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre		
Inventario inicial (1)	19,394,315	20,253,633	19,744,937	21,607,954		
Inventario final	20,253,633	19,744,937	21,607,954	22,194,087		
Costo promedio mensual	19,823,974	19,999,285	20,676,445	21,901,020	82,400,725	22,194,087

	<u>Ejercicio 2004:</u>				OPCIÓN 1 Art. 3 Transitorio Frac. V,	OPCIÓN 2 Regla 3.4.32 MF 2005
	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre		
Inventario inicial (1)	40,930,931	34,505,501	48,168,974	61,552,880		
Inventario final	34,505,501	48,168,974	61,552,880	69,275,445		
Costo promedio mensual	37,718,216	41,337,238	54,860,927	65,414,162	199,330,543	69,275,445

Costo Promedio Mensual Mercancías de Importación 2004	116,929,818	47,081,358
--	--------------------	-------------------

La opción señalada en la Ley resulta irracional, ya que la diferencia es mayor que el inventario base. La diferencia de acuerdo a la regla miscelánea parece más razonable.

Con los datos anteriores se tienen todos los elementos para determinar el Inventario Acumulable, como sigue:

Determinación del Inventario Acumulable al 31 de Diciembre de 2004

	<u>Importe</u>	<u>Fundamento Legal</u>
Valor del inventario al 31 de Diciembre de 2004	69,275,445	Art. 3 Trans. LISR, F V 1p RM 3.4.22, 3.4.23 Y 3.4.27
Menos:		
El saldo pendiente por deducir al 01-Ene-05 que en su caso tengan en los términos de las Fracciones II y III del Artículo Sexto Transitorio del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el DOF el 31-Dic-86, reformado el 31-Dic-88 y de la Regla 106 de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de Mayo de 1993. En nuestro caso no aplica esta disposición.	0	Art. 3 Trans. LISR, F V a) RM 3.4.1
(-) Menos:		
Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de Diciembre de 2004 de las utilidades fiscales. Las pérdidas que se disminuyan, ya no se podrán disminuir de la utilidad fiscal en los términos del Art. 61 de la LISR La Regla 3.4.29 permite la actualización hasta diciembre de 2004.	8,002,590	Art. 3 Trans. LISR, F V b) RM 3.4.29
Como este cálculo se hará para la Declaración Anual de 2005 (marzo 06) se podrá adicionar la pérdida fiscal 2004, y la actualización de las pérdidas será hasta diciembre de 2004.	14,191,496	
(-) Menos:		
Tratándose de contribuyentes que tengan en sus inventarios bienes que hayan importado directamente, la diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de dichos bienes de los últimos 4 meses del ejercicio fiscal de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación que tuvieron en los últimos 4 meses del ejercicio fiscal de 2003, siempre que la suma del costo promedio mensual del ejercicio 2004 sea mayor a la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2003. La Regla 3.4.20 de la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal 2004, permite no considerar dentro del costo promedio mensual de los inventarios de bienes importados directamente por el contribuyente, los bienes que se hayan importado bajo el Régimen de Importación Temporal o se encuentren sujetos al Régimen de Depósito Fiscal. La regla 3.4.28 de la Novena Resolución, permite valorar los inventarios con la última compra de 2004.	47,081,358	Art. 3 Trans. LISR, F V c) RM 3.4.20, RM 3.4.28
La diferencia que resulte en los términos de este inciso, se acumulará en el ejercicio de 2005.		
Costo Promedio Mensual Inventarios Importación 2004	69,275,445	
Mayor que:		
Costo Promedio Mensual Inventarios Importación 2003	22,194,087	
Diferencia	<u>47,081,358</u>	
(=)	Inventario Acumulable	<u><u>0</u></u>

Debido a que la aplicación de todas las pérdidas fiscales producirían un saldo negativo en el inventario acumulable, se aplica únicamente la cantidad necesaria para igualar a cero este importe. Las pérdidas de ejercicios anteriores remanentes, pueden aplicarse en los ejercicios siguientes. El efecto puede observarse en el cuadro siguiente:

CONCEPTO	CON OPCIÓN	SIN OPCIÓN
INVENTARIO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004	69,275,445	69,275,445
INVENTARIO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2003	22,194,087	
DIFERENCIA	47,081,358	
PÉRDIDAS TOTALES	67,155,104	67,155,105
PÉRDIDAS APLICADAS	22,194,086	
PÉRDIDAS POR APLICAR	44,961,018	
UTILIDAD ACUMULABLE	2,120,340	2,120,340
IMPUESTO A PAGAR	636,102	636,102

En este caso particular como el inventario acumulable es igual a cero, no afecta los pagos provisionales del ejercicio por este concepto, ni se tendrán efectos fiscales en ejercicios posteriores en que se disminuya el inventario. En la declaración anual de 2005 se vería afectada por los 2,120,340 más el margen de utilidad con que se venda el inventario.

El universo de empresas que se tomaron de base para desarrollar el procedimiento de la determinación del Inventario Base y del Inventario Acumulable fue de 17, cada una presentó situaciones particulares que no permiten generalizar la información obtenida.

CONCLUSIONES

- ◆ Los sistemas para obtener la información sobre el costo de un producto o la prestación de un servicio, para efectos internos de control y planeación en la empresa, no deben tener limitaciones que obstaculicen el objetivo primordial de optimizar los recursos y producir un producto o prestar un servicio al menor costo posible.
- ◆ La información financiera que se produce en la empresa para efectos externos a través de los estados financieros básicos, debe observar la normatividad que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados establecen para lograr su objetivo de unificar la información y hacerla comparable con la de otras empresas similares. Las discrepancias entre la información financiera básica y la información para efectos administrativos de control y planeación, así como la información para efectos fiscales, debe seguirse conciliando a través de notas a los estados financieros, como ha sido hasta ahora, dada la imposibilidad de uniformar la información que se produce desde tres puntos de vista y objetivos diferentes.
- ◆ La intención de las autoridades fiscales de imponer sistemas, procedimientos y técnicas para la determinación del costo de ventas, dificultan la optimización de los recursos de la empresa y no toma en cuenta que el sistema de información en cada empresa debe ser el adecuado a sus necesidades particulares de operación. La deducción de las compras elimina este problema.
- ◆ La Ley del Impuesto Sobre la Renta es omisa en cuanto a la definición de varios conceptos relativos al costo de ventas y no hace referencia a la fuente de información a que pueda acudir el contribuyente para tener certeza en su interpretación. Es recomendable la utilización de Normas de Información Financiera que sean publicadas por el Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF), ya que este organismo está integrado por las instituciones que conocen y utilizan un criterio independiente para la elaboración de la información financiera.
- ◆ Las disposiciones del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta presentan situaciones tan complejas que las reglas misceláneas publicadas hasta el mes de junio de 2005 es una demostración de la cantidad de dudas, por parte de los contribuyentes, que han surgido de la interpretación y aplicación de dichas disposiciones. Urge una reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y a los artículos transitorios de la misma para que los contribuyentes puedan regirse por la Ley y no por disposiciones del Poder Ejecutivo.

FUENTES CONSULTADAS

OBRAS

Curiel Villasear Omar. Principios Tributarios Fiscales ISEF. 2001. México

Del Río González Cristóbal. Costos I (Históricos) Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. de C. V. México, D. F. 2000

Del Río González Cristóbal. Costos II (Predeterminados, de Operación y de Producción en Común o Conjunto) Internacional Thomson Editores, S. A. de C. V. México, D. F. 2000

Del Río González Cristóbal. Costos III (Variable, Los Costos Tradicionales y Actual, Sistema de Costos, J.I.T Justo a Tiempo, Benchmarking, Costos ABC, Contabilidad o Control durante el Proceso de Fabricación Throughput, Costo del Ciclo de Vida de los Productos, Análisis de la Cadena de Valor, Costos Integral-Conjunto, Crítica a la Contabilidad de Costos Tradicional, Implantación del Sistema de Costos, Toma de Decisiones, Planeación y Dirección Estratégicas, Casos en Costos) Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. de C. V. México, D. F. 2000

Del Río González Cristóbal. Costos para Administradores y Dirigentes. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. de C. V. México, D. F. 2000

Duarte Olvera Felipe, Administración Estratégica de Costos. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Editorial LITOGRAF, S. A. México. 2001

Flores Rodríguez Jesús, Navarrete Zavala Mario, Díaz Palacios Ricardo, Castro Peralta José Luis, Zurita Franco Dulce María. Costo de lo Vendido. Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S. A. de C. V. México, D. F. 2005

Hernández Rodríguez Jesús F., Costo de Ventas Fiscal. Editores Unidos, S. A. de C. V. México, D. F. 2005

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. La Contabilización de los Activos Depreciables. Editorial LITOGRAF, S. A. México. 1977

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Editorial LITOGRAF, S. A. México. 2004

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Teoría de la Contabilidad Financiera. Edición del IMCP. México. 1999

Kohler Eric L. Diccionario para Contadores. Unión Tipográfica Editorial Hispano – Americana, S. A. de C. V. México 1998

Macías Pinera Roberto, Santillana González Juan Ramón. El Análisis de los Estados Financieros. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S. A. de C. V. México, D. F. 2000

Molina Aznar Víctor E., Administración de Almacenes y Control de Inventarios. Impresos 2000, S. A. de C. V. México, D. F. 2005

Moreno Fernández Joaquín A. Las Finanzas en las Empresas. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México, D. F. 1996

Pérez Chávez José, Campero Guerrero Eladio, Fol Olguín Raymundo. Contabilidad Fiscal. Editores Unidos, S. A. de C. V. México, D. F. 2004

Sui Villanueva Carlos, Huerta Ríos Ernestina, Marquet Venegas Luis. Arrendamiento Financiero. Estudio Contable. Fiscal y Financiero. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Editores e Impresores FOC, S. A. de C. V. México. 1999

CURSOS Y CONFERENCIAS

Aspectos Contables y Fiscales de los Inventarios y del Costo de Ventas. Curso. C. P. C. Sergio Vázquez López. Febrero 2005.

Reformas Fiscales 2005. Colegio de Contadores Públicos de Baja California, A. C. Noviembre 2004

Reformas Fiscales 2005. Asociación Mexicana de Contadores Públicos, Colegio Profesional de Tijuana, B. C., A. C. Enero 2005.

Reformas Fiscales 2005. Baker & McKenzie de México, S. C. Enero 2005.

Taller “Costo de Ventas”. Actualización Continua, A. C. Febrero 2005.

LEGISLACION

Código Fiscal de la Federación. Dofiscal Editores 2005. México.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Trillas Décimo Séptima Edición 2003. México,

Ley del Impuesto al Activo. Dofiscal Editores 2005. México

Ley de Impuesto Sobre la Renta. Dofiscal Editores 2005. México

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Dofiscal Editores 2005. México

Resolución Miscelánea para el ejercicio 2004, Séptima y Novena Resoluciones que la modifican.

Resolución Miscelánea para el ejercicio 2005.