

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA

FACULTAD DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE MEXICALI



TRATAMIENTO CONTABLE Y FISCAL DEL COSTO DE VENTA

T e s i s

Que para obtener el grado de
MAESTRÍA EN CONTADURÍA

Presenta:

MA. DEL SOCORRO BARRAZA PÉREZ

Directora:

M. I. ESTHER EDUVIGES CORRAL QUINTERO

Mexicali, Baja California, México

Noviembre de 2006

ÍNDICE

	Página
INTRODUCCIÓN	
Planteamiento del problema.....	7
Objetivos.....	9
Justificación.....	10
Metodología.....	10
CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES Y GENERALIDADES	
1.1. Antecedentes fiscales del costo de venta.....	13
1.2. Definición de costo de venta.....	14
1.3. Definición de adquisición (compra).....	15
1.4. Diferencia entre adquisición (compra) y costo de venta.....	15
1.4.1. El comerciante.....	15
1.4.2. El industrial.....	16
1.4.3. El de servicio.....	16
CAPÍTULO 2. TRATAMIENTO CONTABLE DEL COSTO DE VENTA	
2.1. Contabilidad	18
2.2. Contabilidad de costos.....	18
2.3. Contabilidad administrativa.....	18
2.4. Contabilidad financiera.....	18
2.5. Clasificación de los costos desde diferentes puntos de vista.....	20
2.5.1. Por su control contable.....	22
2.5.2. Por la materia prima y el proceso utilizado.....	23
2.5.3. Por el momento en que se determina.....	27
2.5.4. Por su clasificación en fijos y variables.....	31
2.5.5. Clasificación de los sistemas de costos en atención a la acumulación de costos por áreas de responsabilidad o por actividades.....	33
2.6. Métodos de valuación de inventarios.....	34

2.6.1. Costo promedio.....	34
2.6.2. Ultimas entradas primeras salidas (UEPS).....	35
2.6.3. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).....	35
2.6.4. Costos identificados.....	35
2.6.5. Detallista.....	35

CAPÍTULO 3. TRATAMIENTO FISCAL DEL COSTO DE VENTA

3.1. Deducción del costo de las mercancías que se enajenen, así como de las que integren el inventario final del ejercicio.....	37
3.2. Aplicación del sistema de costeo directo.....	37
3.3. Que considerarán dentro del costo los contribuyentes dedicados a la adquisición y enajenación de mercancías (comerciantes).....	38
3.4. Determinación fiscal del costo de venta para contribuyentes que Realicen actividades industriales y de servicios.....	38
3.4.1. Que deberán considerar dentro del costo, los contribuyentes que realicen actividades industriales y de servicios.....	39
3.4.2. Determinación del costo del ejercicio artículo 45-C para contribuyentes que realicen actividades industriales y de servicios.....	40
3.5. Determinación del costo de las mercancías para los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.....	41
3.6. Deducción del costo de lo vendido de manera proporcional al ingreso tratándose de enajenaciones a plazo y contratos de arrendamiento financiero.....	41
3.7. Cambio de opción para determinar el costo de lo vendido y requisitos para cambiarse.....	42
3.8. Métodos de valuación de inventarios	42
3.9. Que costo se aplicará cuando el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o de reposición.....	44

3.10. Como se deducirá el costo cuando los contribuyentes, con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos del artículo 17 segundo párrafo del Código Fiscal.....	45
3.11. Disposiciones transitorias del Impuesto Sobre la Renta 2005 publicadas en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 1 de diciembre de 2004.....	46
3.11.1. Inventarios al 31 de diciembre de 2004.....	46
3.11.2. Opción en el tratamiento de los inventarios al 31 de diciembre de 2004.....	47
3.11.2.1. Inventarios en base tradicional vigentes hasta 1986.....	50
3.11.2.2. Perdidas fiscales pendientes de amortizar.....	51
3.11.2.3. Inventarios de importaciones.....	51
3.11.2.4. Inventario acumulable	53
3.11.2.5. Determinación del índice promedio de rotación.....	54
3.11.2.6. Disminución del valor de los inventarios.....	56
3.11.2.7. Escisión y fusión.....	58
3.11.2.8 No aplica la deducción del costo de lo vendido en enajenaciones a plazo.....	59
3.11.2.9. Costo de lo vendido en arrendamiento financiero.....	60
3.11.2.10. A que adquisiciones será aplicable lo dispuesto en el artículo 31 F XXII.....	60
3.11.2.11. Opción para determinación del inventario.....	61
3.12. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.....	61

CAPÍTULO 4. CASOS PRÁCTICOS

4.1. Caso práctico 1, sistema de costeo absorbente en base a costos históricos.....	64
4.2. Caso práctico 2, sistema de costeo directo en base a costos históricos.....	67
4.3. Caso práctico 3, costo de venta para empresas comerciales.....	70
4.4. Caso práctico 4, costo de venta para empresas industriales.....	71
4.5. Caso práctico 5, métodos de valuación de inventarios.....	73

4.5.1. Método de valuación de inventarios, primeras entradas primeras salidas (PEPS).....	73
4.5.2. Método de valuación de inventarios, últimas entradas primeras salidas (UEPS).....	75
4.5.3. Método de valuación de inventarios, costos identificados.....	76
4.5.4. Método de valuación de inventarios, costos promedios.....	78
4.5.5. Método de valuación de inventarios, detallista.....	79
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	83
FUENTES DE CONSULTA.....	87

INTRODUCCIÓN

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Una de las reformas fiscales en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), del 2005 y que continúa vigente en 2006 es la obligación de deducir el costo de venta y no el de las adquisiciones de mercancías, lo cual propicia en los contribuyentes a los que afecta este cambio, problemas en la determinación y cálculo del mismo, así como al resultado fiscal de estos.

En 1987 se reforma la LISR, modificando la determinación del costo de venta como deducción autorizada en esa época, por el de deducir simplemente las adquisiciones de mercancía. Esto no representó problema alguno en ese momento para los contribuyentes obligados a este cálculo, sino por el contrario, facilitó éstos y propició la inversión en mercancías, ya que si un contribuyente; quería disminuir su base gravable, adquiriría mas inventarios así reducía su pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR), por el contrario con la nueva reforma, se crea un grave problema para la mayoría de los contribuyentes entre otros el inventario final con que cuentan del 2004.

Hasta 1986 se aplico como deducción el costo de venta y no las adquisiciones, y al no existir una disposición específica en la Ley para determinarlo, se aplicaban los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), específicamente el boletín C-4 de Inventarios, esto permitía desde el punto de vista contable tener cierta libertad bajo reglas específicas para poder efectuar cambios en los métodos de valuación de inventarios y de registros contables de las operaciones con mercancías, que afectaban al resultado del ejercicio de la empresa, que por lo general disminuía sus utilidades y como consecuencia el Impuesto Sobre la Renta; al observar esto la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), y para hacer más transparente estas operaciones, reformó la Ley eliminando como deducción el costo de venta para hacer deducible sólo las adquisiciones de mercancías, por el período de 1987 a 2004.

La SHCP, a través de los legisladores, constantemente están modificando las leyes fiscales tratando de llenar los vacíos que estos dejan en la ley, y que utilizan los contribuyentes en su favor, la reforma a hacer deducible el costo de venta implica en la actualidad para muchas empresas obligadas al cálculo, un costo muy alto e inequitativo.

El costo de venta en las empresas representa un costo administrativo para las mismas, ya que por motivo de que en 18 años solo se dedujeron las adquisiciones las empresas dejaron en muchos de los casos de determinar el costo de lo vendido siendo un carga el tener que implantar nuevamente estos sistemas.

Los PCGA formulados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), a partir del 01 de enero de 2006, son sustituidos por el de Normas de Información Financiera (NIF), establecidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF), que se constituye en mayo de 2002 como resultado de la alianza de varios organismos, entre ellos el IMCP, la página electrónicas de CINIF es www.cinif.org.mx

Actualmente los que fueron lo boletines de la serie "A" ya han sido cambiados por las NIF A que tratan el Marco Conceptual, así como el boletín B-1 sobre Cambios contables y correcciones de errores, los demás boletines se encuentran en proceso de cambio o en auscultación por lo que su aplicación a la fecha aun no se a modificado, incluyendo el boletín C-4 de inventarios.

Así mismo tratamos que sistema de registro de mercancías, es el más apropiado desde el punto de vista contable y fiscal, para cada tipo de contribuyente, dependiendo de su actividad comercial o industrial este; que método de valuación de inventarios se recomienda, ultimas entradas primeras salidas (UEPS), primeras entradas primeras salidas (PEPS), costo identificado, costo promedios o

detallista, y determinar si la empresa emplea costos históricos o predeterminados.

La carga fiscal del costo de venta que se aplica a partir de 2005 se refleja directamente en el resultado de la empresa, ya que es deducible en el ejercicio en el que se acumulan los ingresos derivados de la enajenación de bienes, obteniendo como resultado una base gravable mayor a la que de 1987 a 2004 se determinaba en el esquema de la deducibilidad de las adquisiciones, por lo tanto desde el punto de vista fiscal estudiamos como afecta y como se calcula.

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

Analizar la determinación contable y fiscal del costo de venta e identificar la mejor opción que debe de aplicar el contribuyente según sus necesidades.

OBJETIVOS ESPECIFICOS:

1. Clasificar y delimitar desde el punto de vista contable, los diferentes métodos de valuación de inventarios que existen para su control.
2. Analizar los sistemas de registro de las operaciones con mercancías y como determinar cual le conviene aplicar a cada empresa, según sus necesidades de información.
3. Caracterizar los casos en que una empresa utiliza costos históricos o reales y predeterminados.
4. Identificar cuando se aplica el sistema de costeo absorbente o el sistema de costeo directo, dependiendo de la clasificación de los costos en variables y fijos, y

en su acumulación ya sea solo costos variables como es el caso del costeo directo o costos variables y fijos en el costeo absorbente.

5. Determinar el costo de lo vendido desde el punto de vista fiscal en la LISR, su Reglamento, disposiciones transitorias para 2005 y adecuaciones y modificaciones que se han publicado en el Diario Oficial de la Federación.

6. Desarrollar casos prácticos para determinar el costo de venta para efectos fiscales y así ejemplificar su cálculo.

JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

Por la reforma de 2005 y que continúa vigente en 2006, donde se modifica el costo de venta es importante analizar como se determina fiscalmente, para demostrar como afecta al resultado fiscal de los contribuyentes obligados a efectuarla.

Al conocer como afecta el costo de venta al contribuyente obligado, podrá contar con información suficiente y competente para tomar una decisión respecto a la mejor opción que le da la LISR.

Algunos contribuyentes por cumplir con los aspectos fiscales olvidan aplicar al elaborar la Información Financiera las NIF, motivo por el cual también es conveniente el estudio contable de la determinación del costo de venta.

METODOLOGÍA

Llevamos a cabo investigación bibliográfica, tanto en libros, revistas especializadas en los temas fiscales y contables y tesis que se refieren al costo de lo vendido.

Se analizó la Ley del Impuesto Sobre la Renta del año 2005 y 2006 en donde se encuentra la reforma para hacer deducible el costo de venta.

Se revisaron las disposiciones transitorias para el ejercicio de 2005, así como el Reglamento de la LISR 2006 respecto al costo de venta.

Se investigó sobre este tema en Internet en las direcciones específicas sobre aspectos contables y fiscales del costo de venta.

Se elaboraron ejercicios prácticos para determinar el costo de venta a través de los diferentes métodos contables que existen.

Se desarrollaron ejercicios prácticos para determinar fiscalmente el costo de venta.

CAPÍTULO 1. ANTECEDENTES Y GENERALIDADES

1.1. ANTECEDENTES FISCALES DEL COSTO DE VENTA

Hasta 1986 la LISR permitió la deducción del costo de venta, pero a partir de 1987 a 2004 la ley cambio para sólo permitir las deducciones de adquisiciones de mercancías. El 01 de diciembre de 2004 se publico en el Diario Oficial de la Federación las reformas para el ejercicio fiscal del 2005 y que continúan vigentes en 2006, en donde nuevamente se cambia a la deducibilidad del costo de lo vendido representando un serio problema para los contribuyentes obligados.

Mediante el artículo sexto transitorio de la LISR vigente para 1987, se estableció la deducción de los inventarios al 31 de diciembre de 1986, permitiendo la deducción del importe menor de los inventarios antes señalados que el contribuyente tuviere al 31 de diciembre de 1986 o de 1988.

En 1993 mediante regla miscelánea (106), modificada en varias ocasiones en ese ejercicio se estableció finalmente que se efectuara la deducción de los citados inventarios en 30 ejercicios contados a partir de 1992, en una cantidad actualizada equivalente, en cada ejercicio de 3.33% del monto que fuere menor entre los ejercicios de 1986 y 1988.

Asimismo dicha regla establece que cuando los contribuyentes cambien de actividad preponderante, entren en liquidación, o de personas físicas que dejen de realizar actividades empresariales, pueden efectuar la deducción del saldo pendiente de deducir.

Para las personas morales, a partir del 01 de enero de 2005, la deducción de adquisiciones de mercancías (compras) se sustituye por la deducción del costo de venta, este costo será deducible en el ejercicio en el que se acumulan los ingresos derivados de la enajenación de bienes. Las personas físicas con actividades empresariales continuarán con la deducción de compras que efectúen en el ejercicio.

Este nuevo sistema de deducciones, en este caso el costo de lo vendido, se encuentra ajustado a las disposiciones constitucionales, este sistema se creo para quedarse, ya que al pertenecer nuestro país a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) misma que es una organización internacional intergubernamental que reúne a los países más industrializados de economía de mercado, al cual se incorporó México a partir de 1994 a través de convenio publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el 5 de julio de 1994 nuestro país es el único que hasta el ejercicio fiscal 2004 tenía establecido como sistema de deducciones “las adquisiciones” lo cual por recomendación de la OCDE, se adopta el sistema de deducciones “del costo de lo vendido” para uniformar los criterios de los demás países miembros de dicha organización.

1.2. DEFINICIÓN DE COSTO DE VENTA

El boletín C-4 de Inventarios, de las Normas de Información Financiera (NIF) 2006 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, establece que: “el rubro de inventarios lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta tales como: materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancía o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones”.

El mismo boletín señala las reglas de valuación para inventarios, definiendo que costo 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

1.3. DEFINICIÓN DE ADQUISICIÓN (COMPRA)

El diccionario Océano de la lengua española, define adquirir como: ganar, conseguir una cosa por el trabajo, compra o cambio.

Por lo tanto la adquisición o compra la constituye el importe pagado por las mercancías o materiales adicionando los fletes y acarreos, impuestos de importación en su caso y cualquier otra erogación que se realice al efectuar la compra.

1.4. DIFERENCIA ENTRE ADQUISICION (COMPRA) Y COSTO DE VENTA

El costo de venta o costo de lo vendido, como su nombre lo dice es el costo de la mercancía que ya se vendió y que no se encuentra en los inventarios de la empresa y el costo de adquisición es la mercancía adquirida que puede haber sido vendida o aún permanecer en los inventarios.

1.4.1. EL COMERCIANTE

Para las empresas que se dedican al comercio, las compras y sus costos consideran lo siguiente:

- Adquiere los artículos objeto de la venta en cierto estado, para venderlos en las mismas condiciones, aparte de que en ocasiones les da mayor presentación, generalmente por medio de envolturas; pero en todo caso su control no es demasiado complicado, precisamente porque lo revende no sufre modificación.
- Conoce de inmediato el costo del artículo sujeto a la venta.
- Su utilidad esta regulada por la habilidad que tenga para vender.

1.4.2. EL INDUSTRIAL

Las empresas industriales deben considerar dentro de su costo de producción lo siguiente:

- Compra material, mismo que va a transformar en un artículo diferente, dispuesto para la venta.
- Tiene mayores dificultades para determinar sus costos
- Finalmente es además comerciante
- Tiene regulada su utilidad por la capacidad que tenga para producir y vender los artículos.

1.4.3. EL DE SERVICIO

- Aún cuando su contabilidad de costos puede pensarse que es similar a la del industrial, en realidad es diferente, a pesar de que también tenga función de producción (en este caso de servicio) ya que resulta ser muy variada,
- Puesto que en lo referente al industrial, el material es el elemento esencial para la producción en cambio en el de servicio no, además de ser diferente, dependiendo del servicio que se preste: contabilidad, auditoría, fiscal, costos, luz, transporte, hotelería, hospitales, publicidad, comunicación, otros.

CAPÍTULO 2. TRATAMIENTO CONTABLE DEL COSTO DE VENTA

2.1. CONTABILIDAD

La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, concepto emitido en las Normas de Información Financiera A-1, "Estructura de las Normas de Información Financiera".

2.2. CONTABILIDAD DE COSTOS

Es una rama de la contabilidad general, que clasifica, acumula y registra, todas aquellas erogaciones relacionadas con los costos de producción y operación, con el fin de obtener algo y facilitar la toma de decisiones según Cristóbal del Río González

2.3. CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA

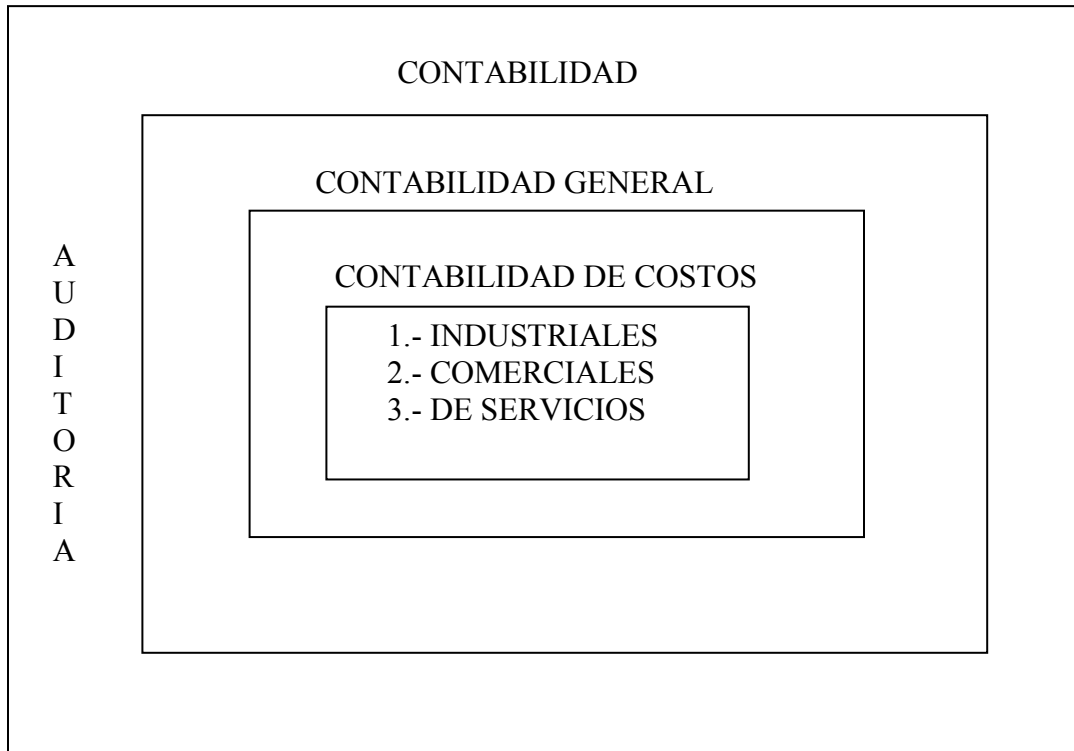
"Es un sistema de información al servicio de las necesidades de la administración, destinado a facilitar las funciones de planeación, control y toma de decisiones". Es un sistema de información para objetivos y usuarios internos de la administración, definición de David Noel Ramírez Padilla.

2.4. CONTABILIDAD FINANCIERA

" Es un sistema orientado a proporcionar información cuantificable en unidades monetarias a terceras personas relacionadas con la empresa, como son: accionistas, instituciones de crédito, inversionistas, etcétera ". Es un sistema de

información para objetivos y usuarios externos, del libro Contabilidad Administrativa de David Noel Ramírez Padilla.

CONTADURIA PÚBLICA



2.5. CLASIFICACIÓN DE LOS COSTOS DESDE DIFERENTES PUNTOS DE VISTA:

I).- Clasificación de los sistemas de costos desde el punto de vista de su control contable	A) Incompleto	Se basa en el procedimiento pormenorizado para el manejo de la materia prima, producción en proceso y artículos terminados
	B) Completo	Se basa en el procedimiento de inventarios perpetuos para el manejo de la materia prima, producción en proceso y artículos terminados
II).- Clasificación de los sistemas de costos desde el punto de vista de la característica de la materia prima y el producto elaborado	A) Por ordenes de producción	<ul style="list-style-type: none"> • Por clases
	B) Por procesos	<ul style="list-style-type: none"> • Por operaciones • Procesos consecutivos • Procesos paralelos • Producción conjunta

III).- Clasificación de los sistemas de costos desde el punto de vista del momento en que se determinan	A) Históricos o reales	Son aquellos que se obtienen después de que el producto ha sido elaborado.
	B) Predeterminados	<ul style="list-style-type: none"> • Estimados • Estándar
IV).- Clasificación de los sistemas de costos en atención al estudio y aplicación de los costos en variables y fijos.	A) Costeo variable o directo	<p>Incluye solo costos variables de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Producción • Operación
	B) Costeo absorbente	<p>Incluye costos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fijos y • Variable
V).- Clasificación de los sistemas de costos en atención a la acumulación de costos por áreas de responsabilidad o por actividades	A) Costos departamentales	<ul style="list-style-type: none"> • Departamentos de servicios • Departamentos Productivos
	B) Costeo basado en actividades	<ul style="list-style-type: none"> • Activity based costing o costos ABC

2.5.1. POR SU CONTROL CONTABLE

La clasificación de los costos desde el punto de vista de su control contable como se deben de registrar, se divide en dos:

1. Sistema completo de costos
 2. Sistema incompleto de costos
-
1. El sistema completo de costos proviene del sistema de inventarios perpetuos o continuos en donde utilizamos tres cuentas básicamente: ventas, costo de ventas y almacén, este se utiliza en empresas comerciales que venden el producto en las mismas condiciones en que lo adquirieron, por lo tanto en una industria tendríamos tres tipos diferentes de almacén los cuales serian: almacén de materias primas, almacén de producción en proceso y almacén de artículos terminados.
 2. En el sistema incompleto de costos su antecesor es el sistema analítico o pormenorizado que se utiliza en empresas comerciales, aquí se utiliza una cuenta para cada una de las operaciones con mercancías, como son: inventarios, compras, gastos sobre compras, rebajas sobre compras, devoluciones sobre compras, ventas, devoluciones sobre ventas, rebajas sobre ventas, devoluciones sobre ventas. En una industria se tendrían todas estas cuentas además de los tres inventarios los cuales son: Inventario de materia prima, inventario de producción en proceso e inventario de artículos terminados.

2.5.2. POR LA MATERIA PRIMA Y EL PROCESO UTILIZADO

La clasificación de los costos desde el punto de vista de la materia prima utilizada y el proceso a seguir, se divide en dos:

1. Costos por ordenes de producción
2. Costos por procesos

1. Los costos por ordenes de producción es un sistema de acumulación de costos en el cual se expide una orden de producción para elaborar determinado producto el cual tiene características muy específicas y especiales que ha solicitado el cliente.

Es aquel procedimiento de control de las operaciones productivas que se aplica, generalmente, a las industrias que producen por lotes, con variación de unidades producidas; ejemplo: mueblería, ensambladoras, juguetería, astilleros y otros. El costo unitario de producción se obtiene dividiendo el costo de cada orden, entre las unidades elaboradas por cada una de ellas.

Este procedimiento de control se emplea principalmente en las industrias que realizan órdenes especiales, o que fabrican productos sobre pedido (no necesaria ni exclusivamente), y también en aquéllas en las cuales es posible separar los costos de la materia prima directa y de la mano de obra directa (costo primo), en cada orden de fabricación.

Características

El procedimiento de control de las operaciones productivas por ordenes de producción, es aquel que permite reunir, separadamente, cada uno de los elementos del costo para cada orden de trabajo, terminada o en proceso.

Este procedimiento, se caracteriza por la posibilidad de lotificar y subdividir la producción, de acuerdo con las necesidades graduales establecidas por la dirección de la empresa, o más concretamente, por el departamento de planeación de producción y control de inventarios.

Para iniciar cualquier actividad productiva dentro de este procedimiento, es necesario emitir una "orden de producción" específica para los departamentos productivos, que establezcan la cantidad de los artículos a elaborarse según el pedido del cliente, o simplemente para existencia en el almacén de artículos terminados.

Cada orden de producción constituye un documento en el que se acumularán los costos de los materiales, costos del trabajo y gastos indirectos fabricación, para que una vez concluida, se determine el costo unitario del producto, mediante una división del costo acumulado en cada orden entre el total de unidades producidas en cada una de las mismas.

El procedimiento por "ordenes de producción", es el que proporciona mayor exactitud en la determinación de los costos unitarios, pero no siempre es el que más se emplea, dado que depende en gran parte de la forma de operar de la compañía.

Su principal inconveniente es el de resultar más oneroso, administrativamente, que el otro procedimiento (procesos) ya que exige un gran trabajo para obtener precisión en sus detalles.

Sin embargo, es el procedimiento clásico para explicar la técnica de la determinación del costo, porque cada factor del mismo se acumula a la orden correspondiente.

Ventajas y desventajas:

Ventajas:

- A) Da a conocer con todo detalle el costo de producción de cada orden de producción, básicamente el costo directo.
- B) Se sabe el valor de la producción en proceso, sin necesidad de estimarla, ni de efectuar inventarios físicos.
- C) Esta ventaja es correlativa de las anteriores, pues se conoce con todo detalle el costo de producción; por lo tanto será fácil hacer estimaciones futuras con base en los costos anteriores.
- D) Al conocerse el valor de cada artículo, lógicamente se puede saber la utilidad o pérdida bruta de cada uno de ellos.
- E) Mediante este procedimiento es posible controlar las operaciones, aun cuando se presenten multiplicidad de producciones, diferentes entre sí, como sería en una mueblería que produce mesas sillas, roperos.
- F) La elaboración no es necesariamente continua, por lo tanto, el volumen de producción es más susceptible de planeación y control en función de los requerimientos de cada empresa.

Desventajas:

- A) Su costo administrativo es alto a causa de la gran minucia que se requiere para obtener los datos en forma detallada, mismos que deben aplicarse a cada "orden de Producción".

B) En virtud de esa labor meticulosa, se requiere mayor tiempo para precisar los costos de producción, razón por la cual los que se proporcionan a la dirección posiblemente resulten extemporáneos.

C) Existen ciertas dificultades cuando, sin terminar totalmente la orden de producción, es necesario hacer entregas parciales, ya que el costo total de la orden se obtiene hasta el final del período de producción.

2. Costos por procesos es un sistema de acumulación de costos en donde los costos se van acumulando de un departamento a otro y a otro y así sucesivamente hasta terminar el producto, dividiéndose el costo total de la producción de cada departamento entre el número de artículos elaborados en cada uno de ellos.

Todos los productos son iguales, es producción en masa y el proceso en muchas ocasiones no puede ser detenido para costear, así que los contadores debemos de auxiliarnos de estimaciones a los costos en proceso.

Las empresas que utilizan este sistema son aquellas cuya producción no se puede ajustar a lotificación, cambios frecuentes e interrupciones propias de las órdenes de producción.

Este tipo empresas industriales que utilizan el sistema lineal y/o producción en masa, no es práctico ni factible seccionar la producción.

Las características generales de este sistema son:

- No se puede identificar con exactitud que cantidad de artículos deben producirse, ni se identifican exactamente que cantidad de mano de obra y materiales se aplicaron a cada lote de artículos. Los materiales fluyen en forma permanente y se sujetan a la misma serie de procesos de producción constante hasta quedar íntegramente transformados.

- El cierre de los períodos de costos generalmente no implica suspensión alguna de las actividades de fabricación.
- Se tiene que computar la cuantificación de la producción en proceso para lo cual hay que ayudarse de estimaciones efectuadas por el área técnica.
- Se debe de integrar el costo cuando un artículo pasa a través de varios procesos consecutivos y al no poderse relacionar los costos incurridos con partidas específicas de artículos, todos los costos incurridos en uno o varios procesos deben aplicarse a la totalidad de la producción. El costo se acumula a través de los procesos correspondientes.

2.5.3. POR EL MOMENTO EN QUE SE DETERMINA

La clasificación de los costos desde el punto de vista del momento en que se determinan, se divide en dos.

1. Históricos o reales
2. Predeterminados

1. Los costos históricos o reales como su nombre lo indica, es el costo real que ya aconteció que ya se ha llevado a cabo o realizado.
2. Los costos predeterminados se clasifican a su vez en dos:
 - A. Estimados
 - B. Estándar

El costo estándar indica lo que debe costar un artículo, con base en la eficiencia de trabajo normal de una empresa, por lo que al comparar el costo histórico con el estándar, las desviaciones indican las deficiencias o superaciones perfectamente definidas y analizadas.

El costo estándar es de alta precisión, es una meta a lograr, es una medida de eficiencia, en sumo, indica lo que debe costar algo, por lo que a la diferencia entre el costo estándar y el histórico, se le nombra *desviación*, por ser más preciso y dar idea de que se salió de una línea, patrón o medida.

Los costos estándar se clasifican en dos grupos:

- 1) Costos estándar circulantes o ideales
- 2) Costos estándar básicos o fijos

1) Los costos estándar circulares o ideales, son aquellos que representan metas por alcanzar, en condiciones normales de la producción, sobre bases de eficiencia; es decir representan patrones que sirven de comparación para analizar y corregir los costos históricos. Los costos estándar de este tipo, se encontrarán sujetos a rectificaciones si las condiciones que se tomaron como base para su cálculo han variado (son los más utilizados).

2) Los costos estándar básicos o fijos, representan medidas fijas que sólo sirven como índice de comparación y no necesariamente deben ser cambiados, aun cuando las condiciones del mercado no han prevalecido.

Características de los costos circulares y básicos

<u>Circulares o ideales</u>	<u>Básicos o fijos</u>
Condiciones normales	Sin considerar ineficiencias; sirven como medida de comparación
Considerando Ineficiencia	100% de eficiencia
Menos del 100% de eficiencia	Representan una medida de comparación
Representan una meta a alcanzar	

Es necesario formular una *hoja de costos* para cada producto, considerando los elementos del costo, mismos que se pueden precisar como sigue:

- A.- Determinación de materiales directos
- B.- Determinación del costo del Trabajo
- C.- Determinación de los gastos indirectos de fabricación

Casos en que es aconsejable la utilización de la técnica de valuación estándar.

- A).- Cuando las operaciones de fabricación no son complejas.
- B).- Cuando los artículos a fabricar son poco numerosos, de estilos, tamaños o formas similares.
- C).- Cuando la experiencia indica pocas y no elevadas variaciones, tanto de un período a otro, como del mismo lapso.
- D).- Generalmente, después de tener la experiencia del costo histórico
- E).- Cuando sus costos de implantación y administración sean económicamente justificables.
- F).- Generalmente después de haber tenido en práctica la técnica de valuación estimada.

Se puede definir, que todo estándar es una estimación en el fondo pero no toda estimación es un estándar

Diferencias entre los Costos estimados y los estándar

<ul style="list-style-type: none">■ <u>Estimados</u>■ Los costos estimados se ajustan a los Históricos■ Las variaciones modifican el costo estimado mediante una rectificación a las cuentas afectadas■ El estimado se basa en experiencias adquiridas y un conocimiento de la empresa■ Es más barata su implantación y más caro su sostenimiento■ El costo estimado indica lo que “puede” costar un producto.■ El costo estimado es la técnica primaria de valuación predeterminada■ Para la implantación del costo estimado, no es indispensable un extraordinario control interno	<ul style="list-style-type: none">■ <u>Estándar</u>■ Los costos históricos se ajustan a los Estándar■ Las desviaciones no modifican al costo estándar, deben analizarse para determinar sus causas. ■ El estándar hace estudios profundos, científicos para fijar sus cuotas.■ Es más cara su implantación y más barato su sostenimiento.■ El costo estándar indica lo que “debe” costar un producto.■ El costo estándar es la técnica máxima de valuación predeterminada■ Para la implantación del costo estándar es indispensable un extraordinario control interno.
---	---

Mecánica contable de los costos estándar, la cuenta base para el registro es *costos estándar de producción en proceso* u otra equivalente, ya sea que se lleven en una sola cuenta o bien que se utilice una cuenta para cada elemento del costo.

Existen tres métodos para el registro contable de los costos estándar:

Método “A”. La cuenta de producción en proceso, se carga a costos históricos, y se acredita por la producción terminada y por la producción que quedó en proceso, a base de costo estándar. La desviación se obtiene y analiza al final del período de producción.

Método “B”. La cuenta de producción en proceso, se carga y se acredita a costo estándar, obteniéndose las desviaciones simultáneamente con la producción.

Método “C”. La cuenta de producción en proceso, se carga y se acredita a costos históricos y estándar, las desviaciones se obtienen al final del período de producción.

2.5.4. POR SU CLASIFICACIÓN EN FIJOS Y VARIABLES

Clasificación de los sistemas de costos en atención al estudio y aplicación de los costos en variables y fijos, se divide en dos:

1. Costeo absorbente
2. Costeo directo o variable

1. El costeo absorbente es el más usado con fines externos e incluso para tomar decisiones en la mayoría de las empresas latinoamericanas.

Este método incluye en el costo del producto todos los costos de la función productiva, independientemente de su comportamiento fijo o variable. Los costos fijos de producción se relacionan con la capacidad instalada y ésta, a su vez, está en función de un periodo determinado, pero jamás del volumen de producción. El hecho de contar con determinada capacidad instalada genera costos fijos que, independientemente del volumen que se produzca permanecen constantes en un periodo determinado.

2. Costeo directo, los costos fijos de producción se relacionan con la capacidad instalada y ésta, a su vez, está en función de un periodo determinado, pero jamás del volumen de producción. El hecho de contar con determinada capacidad instalada genera costos fijos que, independientemente del volumen que se produzca permanecen constantes en un periodo determinado.

Diferencias entre ambos métodos:

- El sistema de costeo directo considera los costos fijos de producción como costos del período, mientras que el costeo absorbente los distribuye entre las unidades producidas.
- Para valorar los inventarios, el costeo directo sólo considera los costos variables; el costeo absorbente incluye ambos. Esto repercute en el balance general.
- La forma de presentar la información en el estado de resultados es diferente, ya que en el sistema de costeo absorbente se determina el costo de producción utilizando costos variables y fijos, y en el sistema de costeo directo se determina el costo de producción con solo costos variables. Arrojando ambos estados distintos resultados.
- De acuerdo con el método de costeo absorbente, las utilidades pueden ser cambiadas de un período a otro con aumentos o disminuciones en los inventarios. Se aumenta la utilidad incrementando los inventarios finales y se reduce realizando la operación contraria. Esta diferencia, según el método de costeo que se utilice, puede dar origen a las siguientes situaciones:

A).- La utilidad será mayor en el sistema de costeo directo si el volumen de ventas es mayor que el volumen de producción. En el costeo absorbente, la producción y los inventarios de artículos terminados disminuyen.

B).- Mediante el costeo absorbente la utilidad será mayor si el volumen de ventas es menor que el volumen de producción. En el costeo directo, la producción y los inventarios de artículos terminados aumentan.

C).- Ambos métodos reportan utilidades iguales cuando el volumen de ventas coincide con el volumen de producción.

2.5.5. CLASIFICACIÓN DE LOS SISTEMAS DE COSTOS EN ATENCIÓN A LA ACUMULACIÓN DE COSTOS POR ÁREAS DE RESPONSABILIDAD O POR ACTIVIDADES.

La clasificación de los costos en atención a la acumulación de costos por áreas de responsabilidad o por actividades se divide en dos:

1. Costos departamentales
2. Costeo por actividades (costos ABC)

1 Los costos departamentales pueden ser por departamentos de servicios o departamentos productivos, en donde se determinan y acumulan los costos de cada uno de estos departamentos.

2. El costeo por actividades o costos ABC, es una metodología que mide el costo y el desempeño de las actividades, recursos y objetos de costos, los recursos son asignados a las actividades, las actividades son asignadas a los objetos de costo basándose en su uso.

La diferencia que existe entre el costeo tradicional y el ABC se puede resumir en tres aspectos fundamentales:

- 1) En el costeo tradicional, se supone que los objetos de costos consume los recursos pero en el ABC se supone que los objetos de costos consume actividades.
- 2) El costeo tradicional utiliza la asignación de bases por volumen, mientras que el ABC utiliza los “*costs – drivers*” a niveles diferentes.
- 3) El costeo tradicional esta orientado según la estructura de una organización mientras que el ABC esta orientado hacia los procesos.

2.6. METODOS DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS

En el boletín C-4 de la Normas de Información Financiera, trata sobre los inventarios y nos enumera los siguientes métodos de valuación de los mismos:

- Costo promedio
- Ultimas entradas primeras salidas (UEPS)
- Primeras entradas primeras salidas (PEPS)
- Costos identificados
- Detallistas

2.6.1. COSTO PROMEDIO

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

2.6.2. ÚLTIMAS ENTRADAS PRIMERAS SALIDAS (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 venta es el más actual.

2.6.3. PRIMERAS ENTRADAS PRIMERAS SALIDAS (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 el costo de venta es el que corresponde al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

2.6.4. COSTOS IDENTIFICADOS

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

2.6.5. 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.

CAPÍTULO 3. TRATAMIENTO FISCAL DEL COSTO DE VENTA

Se reforma para el ejercicio fiscal del 2005 que continua vigente para 2006, el artículo 29 Fracción II, del título II, capítulo II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), que trata acerca de las deducciones autorizadas, específicamente del costo de lo vendido, para lo cual se crea una nueva sección III “del costo de lo vendido” que comprende del artículo 45 A al 45 I.

3.1. DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LAS MERCANCIAS QUE SE ENAJENEN ASI COMO DE LAS QUE INTEGREN EL INVENTARIO FINAL DEL EJERCICIO

El artículo 45-A de la ley indica que el costo de venta de la mercancía vendida y el costo del inventario final del ejercicio se determinará por medio del sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. El costo de venta se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la venta de los bienes de que se trate

Cabe mencionar que el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, es de procedencia contable y no fiscal ya que se encuentra contenido en el boletín C.4 de inventarios, de las normas de información financiera (NIF), mismo que se analiza en el punto 2.5.4 numeral 1 del capítulo segundo de este trabajo

3.2. APLICACIÓN DEL SISTEMA DE COSTEO DIRECTO

Se podrá utilizar el sistema de costeo directo con base en costos históricos para determinar el costo y se deberá considerar para realizarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos indirectos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre y cuando se cumpla con lo dispuesto por el reglamento de la LISR.

Nuevamente la ley nos remite a las NIF boletín C-4 de inventarios donde nos especifica como se norma el sistema de costeo directo el cual se encuentra señalado en el punto 2.5.4 numeral 2 del capítulo segundo de este trabajo.

3.3. QUE CONSIDERARÁN DENTRO DEL COSTO LOS CONTRIBUYENTES DEDICADOS A LA ADQUISICIÓN Y ENAJENACIÓN DE MERCANCÍAS (COMERCIANTES)

Los comerciantes cuya actividad es solo la de comprar y vender mercancías, considerarán únicamente dentro del costo según lo indica el artículo 45-B de la ley, lo siguiente:

I.- El importe de las adquisiciones de mercancías

(-)

Monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones
sobre las compras efectuadas en el ejercicio

II. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las
mercancías en condiciones para ser enajenadas

3.4. DETERMINACIÓN FISCAL DEL COSTO DE VENTA PARA CONTRIBUYENTES QUE REALICEN ACTIVIDADES INDUSTRIALES Y DE SERVICIOS

El artículo 45-C estipula cuales serán los pasos a seguir para el cálculo fiscal del costo de venta de los contribuyentes dedicados a actividades industriales y de servicios.

Si bien la industria de la transformación obligadamente para fines financieros debe de determinar su costo de producción, así mismo las persona morales dedicadas a la prestación de servicios también conlleva la necesidad financiera de determinar el costo del servicio prestado.

3.4.1. QUE DEBERAN CONSIDERAR DENTRO DEL COSTO, LOS CONTRIBUYENTES QUE REALICEN ACTIVIDADES INDUSTRIALES Y DE SERVICIOS

Los contribuyentes que se dedican a la industria de la transformación y de servicios consideraran únicamente dentro del costo según lo requiere el artículo 45-C de la ley lo siguiente:

- I. Las adquisiciones de:
 - Materias primas (materiales)
 - Productos semiterminados (producción en proceso)
 - Productos terminados (artículos terminados)

(-)

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:
 - 1.- la producción (en este caso la deducción que se señala sería la mano de obra directa) o
 - 2.- la prestación de servicios (deducción de sueldos y salarios directos)

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 (equipo fabril) o la prestación de servicios (activos fijos), calculada conforme a la sección II, del capítulo II, del título II de la LISR 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 que tratan acerca de la deducción inmediata.

Señala el artículo 45-C “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.”

3.4.2. DETERMINACIÓN DEL COSTO DEL EJERCICIO ARTICULO 45-C PARA CONTRIBUYENTES QUE REALICEN ACTIVIDADES INDUSTRIALES Y DE SERVICIOS

“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.”

Del presente artículo 45-C se puede apreciar que los elementos del costo para este tipo de entidades de alguna manera guardan similitud con el sistema de costeo establecido en el boletín C-4 de las NIF, sin embargo cabe señalar que no

se están aplicando al cien por ciento, pues no se incluyen los inventarios iniciales de productos terminados ni los inventarios iniciales de la producción en proceso, lo cual en algunos casos va a resultar gravoso para el contribuyente pues tendrá que deducir un costo menor al que tendría derecho si se le permitiera también incluir los inventarios iniciales.

3.5. DETERMINACIÓN DEL COSTO DE LAS MERCANCIAS PARA LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAÍS

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, según el artículo 45-D, determinarán el costo de las mercancías conforme a lo establecido en dicha ley, es decir no hay un tratamiento especial para estos.

Tratándose del costo de las mercancías que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación lo cual significa que estarán a lo dispuesto en el artículo 31 fracción XV de la ley

3.6. DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO DE MANERA PROPORCIONAL AL INGRESO TRATÁNDOSE DE ENAJENACIONES A PLAZO Y CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO.

El artículo 45-E de la ley señala 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 los vendido al momento en el que se enajenen las mercancías.

Para que se considere realizada una enajenación a plazos deberán reunirse los requisitos establecidos en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación (CFF), que a la letra dice lo siguiente:

”Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A de este Código”.

3.7. CAMBIO DE OPCIÓN PARA DETERMINAR EL COSTO DE LO VENDIDO Y REQUISITOS PARA CAMBIARSE

En el artículo 45-F de la ley, establece que para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, deberá aplicarse el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un período mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de la LISR, en este mismo artículo se establece que no tendrá efecto fiscal alguno la reevaluación de los inventarios normados en el boletín B-10 de las NIF, ni el costo de lo vendido, por lo que estos solo tendrán efectos financieros.

3.8. METODOS DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS

Indica el artículo 45-G que los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

- I. Primera entradas primeras salidas (PEPS)
- II. Últimas entradas primeras salidas (UEPS)
- III. Costo identificado
- IV. Costo promedio
- V. Detallista

Nos señala que cuando se opte por utilizar alguno de los métodos a que se refieren las fracciones I (PEPS) y II (UEPS), 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 la Ley se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción de costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

Asimismo 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 valuar 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 la LISR. La opción a que nos ofrece 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 de valuación de inventarios para efectos fiscales, se deberá utilizar el mismo durante un período mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados con anterioridad, podrán seguir utilizándolo para valuar 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 utilicen en los

términos de las fracciones I a la V. La cantidad que se determine en los términos de este párrafo (la diferencia entre ambos métodos) no será acumulable o deducible.

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

3.9. QUE COSTO SE APLICARÁ CUANDO EL COSTO DE LAS MERCANCÍAS SEA SUPERIOR AL PRECIO DE MERCADO O DE REPOSICIÓN

Según el artículo 45-H, 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, (métodos para determinar precios de transferencia).

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 el artículo 45-H, tratándose de contribuyentes que no presentan estados financieros dictaminados deberán informarlo en la declaración del ejercicio.

3.10. COMO SE DEDUCIRÁ EL COSTO CUANDO LOS CONTRIBUYENTES, CON MOTIVO DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROPORCIONEN BIENES EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 17 SEGUNDO PARRAFO DEL CÓDIGO FISCAL

Nos indica el artículo 45-I, que cuando los contribuyentes con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos establecidos en el artículo 17, segundo párrafo, del CFF, 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 la Ley.

El artículo 17 segundo párrafo del CFF a la letra señala “Cuando con motivo de la prestación de un servicio se proporcionen bienes o se otorgue su uso o goce temporal al prestatario, se considerará como ingreso por el servicio o como valor de éste, el importe total de la contraprestación a cargo del prestatario, siempre que sean bienes que normalmente se proporcione o se conceda su uso o goce con el servicio de que se trate.”

3.11. DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 2005 PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN (DOF) EL 1 DE DICIEMBRE DE 2004

Con las disposiciones transitorias (DT) de 2005 y que continúan vigentes en el 2006, el legislador pretende complementar la reforma fiscal del costo de venta, y da una serie de precisiones, para darle al contribuyente las reglas a seguir en materia de la nueva modalidad de deducción, de tal forma que se establece en estas la obligación de acumular el inventario al 31 de diciembre de 2004 por cualquiera de las modalidades ahí establecidas.

En el artículo tercero de las DT para el 2005 dice en relación con las modificaciones a que se refiere el artículo primero de este decreto, que se estará a lo siguiente:

3.11.1. INVENTARIOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004

En la fracción IV del nos indica que 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.

De acuerdo con lo establecido en esta fracción IV del artículo tercero transitorio para 2005, tenemos que las personas morales, tienen las siguientes opciones y obligaciones:

El inventario al 31 de diciembre de 2004 que se enajene a partir de 2005 no tiene costo de lo vendido, esto por motivo de que ya se dedujo vía adquisiciones en el 2004 o años anteriores.

Si se puede deducir el costo de lo vendido del inventario al 31 de diciembre de 2004 a partir del 2005, siempre que acumulen el inventario de conformidad con lo establecido en la fracción V de este artículo tercero transitorio.

Si no se opta por acumular el inventario las personas morales considerarán que lo primero que se enajene durante el 2005 corresponde al inventario de 2004, como si se utilizara el método de valuación PEPS, hasta agotarlo en su totalidad.

3.11.2. OPCIÓN EN EL TRATAMIENTO DE LOS INVENTARIOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004

Si los contribuyentes optan por acumular sus inventarios, deberán aplicar lo establecido en la fracción V del artículo tercero de las DT para 2005. Misma que indica que 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.

Inventario base

(=)

Valor de los inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004

utilizando el método PEPS

Lo dispuesto en el párrafo anterior obliga a los contribuyentes a recalcular sus inventarios, ya que si una persona moral ha venido valuando sus inventarios bajo el método de costos promedio o de UEPS, tendrán que efectuar el cambio correspondiente valuando sus existencias por el método de PEPS.

Como complemento a lo mencionado en el párrafo anterior, el 28 de diciembre de 2004, se publicó en el DOF, la séptima resolución de modificaciones a la resolución miscelánea para 2004, en la cual se incluyen diversas aclaraciones a varios de los temas que fueron objeto de la reforma fiscal de 2005 y que continúan vigentes en 2006.

“Para aquellos contribuyentes que opten por acumular el valor de sus inventarios al 31 de diciembre de 2004, se señala lo siguiente:

Para determinar el valor de los inventarios al 31 de diciembre de 2004 en lugar de utilizar el método de valuación PEPS, los contribuyentes podrán determinar dicho valor considerando el costo de adquisición de la última compra realizada o bien el último costo de producción correspondiente a 2004, por cada tipo de mercancía, siempre que el número de unidades adquiridas o producidas representen el 50% del total de las existencias por cada tipo de mercancía al 31 de diciembre de 2004. En este caso, el inventario así valuado se considerará como inventario inicial para 2005.

Esta opción no será aplicable para aquellos contribuyentes que utilicen el método de costo identificado para valuar sus inventarios.”

Se puede observar que se pueden valuar los inventarios al 31 de diciembre de 2004 a la última compra con la condición de que el número de unidades adquiridas o producidas representen el 50% del total de las existencias por cada tipo de mercancía, esto es comprensible porque de lo contrario estarían valuándose los inventarios incorrectamente.

En el segundo párrafo de la fracción V indica que:

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

$$\begin{array}{r} \text{Inventario acumulable} \\ (=) \\ \text{Inventario base a que se refiere el párrafo anterior} \\ (-) \\ \text{los conceptos señalados en los incisos} \\ \text{a), b) y c) de esta fracción.} \end{array}$$

Para determinar el inventario base de acumulación al 31 de diciembre de 2004, para el ejercicio fiscal de 2005 y subsecuentes, una vez que se haya obtenido el inventario al 31 de diciembre de 2004 se le restan los conceptos relativos a el inventario base tradicional vigente hasta 1986, las pérdidas fiscales pendientes de amortizar, el diferencial promedio de los inventarios de importación, así como la disposición publicada en el DOF el 28 de diciembre de 2004 la cual dispone que también podrá disminuirse del total del inventario, las mercancías obsoletas o de lento movimiento que se tengan al cierre del ejercicio.

$$\begin{array}{r} \text{Inventario base de acumulación} \\ (=) \\ \text{Inventario al 31 de diciembre de 2004} \\ (-) \\ \text{Inventario base tradicional vigente hasta 1986} \\ \text{Pérdidas fiscales pendientes de amortizar} \\ \text{Mercancías obsoletas o de lento movimiento} \end{array}$$

3.11.2.1. INVENTARIOS EN BASE TRADICIONAL VIGENTES HASTA 1986.

Recordemos que el esquema de deducción del costo de ventas existió anteriormente hasta el año de 1986, mismo que desaparece en la reforma fiscal de 1987.

Atendiendo a esta reforma fiscal de 1987, algunos contribuyentes se quedaron con inventarios pendientes de deducir. Por lo cual se estableció un mecanismo de deducción de estos inventarios que quedaron pendientes de deducir, a través de la resolución miscelánea, en treinta ejercicios contados a partir del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1992, en una cantidad equivalente, en cada ejercicio al 3.33% del monto de la deducción que les correspondió actualizada desde el mes de diciembre de 1986 o 1988, según sea el caso y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por que se efectúa la deducción correspondiente.

El inciso a) de la fracción V indica lo siguiente:

- 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 DOF el 19 de mayo de 1993.

De acuerdo a este inciso a), se permite efectuar la deducción total del saldo aún no deducido de esos inventarios pendientes de deducir, permitiéndose entonces su deducibilidad total.

3.11.2.2. PÉRDIDAS FISCALES PENDIENTES DE AMORTIZAR

El inciso b) de la fracción V señala lo siguiente:

- b) Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 de las utilidades fiscales. Las pérdidas fiscales que se disminuyen 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.

Al permitir la disminución de las pérdidas fiscales del inventario al 31 de diciembre de 2004, dará como resultado, que no se acumule la totalidad de esos inventarios, ya que existe una presunción de que con motivo de la adquisición de inventarios se obtuvo una pérdida fiscal y al disminuirlas de esos inventarios, si bien es cierto no dará lugar a un pago de ISR hasta por el importe de las pérdidas fiscales, también es cierto que con posterioridad ya no se podrán disminuir dichas pérdidas fiscales de utilidades futuras.

Un gran beneficio porque como podrá verse al acogerse a esta opción, permitirá al contribuyente deducir el costo de ventas del inventario al 31 de diciembre de 2004 que se enajene a partir del ejercicio fiscal 2005.

3.11.2.3. INVENTARIOS DE IMPORTACIONES

El inciso c) de la fracción V indica lo siguiente:

- 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 resulta en los términos de este inciso, se acumulará en el ejercicio de 2005.

Como determina el inciso c), se podrá disminuir de la totalidad de sus inventarios, 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.

Debemos de considerar que la cantidad que se disminuya del inventario total al 31 de diciembre de 2004, deberá acumularse en el ejercicio 2005.

Esta diferencia podrá disminuirse del inventario base siempre que la sumas del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2004 sea mayor a la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2003.

En la ley no precisa que ocurrirá si la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal 2004 es menor a la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal 2003, deducimos que se deberá considerar el resultado como "0" es decir, no habrá cantidad alguna que se pueda disminuir.

El efecto fiscal de disminuir del inventario el diferencial de los promedios de inventarios de importación y posteriormente acumularlos en el 2005 no produce ningún beneficio pues al disminuirse no paga ISR pero lo pagará cuando se acumule en el 2005 así lo único que se logra con esto es diferir la carga impositiva pero no se elimina.

3.11.2.4. INVENTARIO ACUMULABLE

El “inventario acumulable” en cada ejercicio se determinará multiplicando el valor de este, por el porcentaje de acumulación que corresponda al índice promedio de rotación de inventarios.

La proporción acumulable del “inventario acumulable” se difiere incluso hasta en doce años, la determinación del índice promedio de rotación de inventarios, se calcula por los ejercicios fiscales correspondientes a 2002, 2003 y 2004.

Así lo determina el inciso d) del artículo tercero de las DT, que a la letra dice:

- d) 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.

Tabla aplicable para determinar el valor del inventario acumulable:

I. P. R. I.	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2103	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 5	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	10.00	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	11.5	11.00	10.00	9.00	8.33	8.33	8.00	7.00	6.00	5.00	3.84

3.11.2.5. DETERMINACIÓN DEL ÍNDICE PROMEDIO DE ROTACIÓN

Para determinar el índice promedio de rotación 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:

- I. 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.

Adquisiciones netas

(=)

Adquisiciones de mercancías, materias primas,
productos semiterminados o terminados

(-)

Devoluciones, descuentos y bonificaciones
sobre los mismos

- II. 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 el método que tenga implantado.

Debemos de observar que la aplicación del método PEPS o última compra solo es obligatorio para integrar el inventario al 31 de diciembre de 2004, para efectos de

la determinación del índice promedio de rotación de inventarios no importa que método de valuación de inventarios haya utilizado el contribuyente

$$\begin{array}{r} \text{Inventario inicial} \\ (+) \\ \text{Inventario final} \\ (+) \\ \text{Entre 2} \\ (=) \\ \text{Inventario promedio} \end{array}$$

III. 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)

Lo que significa que se tienen que dividir las “adquisiciones netas” entre el “inventario promedio”, y se obtiene con ello el “índice de rotación de inventarios”.

$$\begin{array}{r} \text{Adquisiciones netas} \\ (-) \\ \text{Inventario promedio} \\ (=) \\ \text{Índice de rotación de inventarios} \end{array}$$

Debemos de observar que para determinar la rotación de inventarios por cada ejercicio fiscal, la LISR no considera dentro de los inventarios de productos terminados los productos producidos sino únicamente los adquiridos, lo cual para empresas industriales sin lugar a dudas variará sustancialmente la determinación de la rotación de inventarios ya que ahora tendrán dos factores de rotación de inventarios uno para efectos financieros y otro exclusivamente para efectos fiscales

Ya obtenido y calculado las rotaciones de inventarios por los ejercicios 2002, 2003 y 2004, habrá que determinar el “índice promedio de rotación de inventarios”, mismo que se obtendrá de la siguiente forma:

- IV. 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.

Índice promedio de rotación de inventarios

(=)

Índice de rotación de inventarios de 2002

Índice de rotación de inventarios de 2003

Índice de rotación de inventarios de 2004

(+)

Entre no de años que corresponda

Dicho período (tres años)

El índice de rotación de inventarios servirá para ubicarlo en la tabla de acumulación del inventario acumulable de conformidad con lo establecido en la fracción V del artículo tercero de las disposiciones transitorias del ISR para 2005.

3.11.2.6. DISMINUCIÓN DEL VALOR DE LOS INVENTARIOS

Si se opta por ésta opción de acumulación de los inventarios se estará a lo siguiente:

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 la fracción V, 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 efectuó 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 efectuó el cálculo.

3.11.2.7. ESCISIÓN Y FUSIÓN

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 ocurre 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 comprendido 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 V multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago.

3.11.2.8. NO APLICA LA DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO EN ENAJENACIONES A PLAZO

La fracción tercera del artículo 18 de la LISR establece que en el caso de enajenaciones a plazo los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o bien, solamente la parte del precio cobrado durante el mismo, a esta opción de acumulación del ingreso, la fracción VI de las disposiciones transitorias establece lo siguiente:

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 LISR, no considerarán deducible el costo de ventas de dichas mercancías.

En el artículo 14 del CFF nos especifica cuando una operación es una enajenación a plazos.

“Se entiende que efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiere más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 29-A de este código”.

3.11.2.9. COSTO DE LO VENDIDO EN ARRENDAMIENTO FINANCIERO

El artículo 45-E de la LISR establece 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.

La fracción VII del artículo tercero de las DT para 2005, al respecto indica lo siguiente:

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 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”.

3.11.2.10. A QUE ADQUISICIONES SERÁ APLICABLE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 31 F XXII

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 1 de enero de 2005.

3.11.2.11. OPCIÓN PARA DETERMINACIÓN DEL INVENTARIO

La fracción IX de las DT para 2005 señala lo siguiente:

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 IX, servirá de base para los subsecuentes inventarios de existencias que se deben levantar en los términos de las disposiciones fiscales aplicables.

3.12. REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En el capítulo II de las deducciones, sección I de las deducciones en general, artículo 26 del Reglamento de la LISR, señala las opciones que tienen los contribuyentes para efectos de devoluciones, descuentos o bonificaciones que se efectúen con posterioridad al segundo mes del cierre del ejercicio.

Tratándose de devoluciones, descuentos o bonificaciones que se efectúen con posterioridad al segundo mes del cierre del ejercicio, en el cual se acumuló el ingreso o se efectuó la deducción por adquisiciones, los contribuyentes podrán:

I.- Restar para los efectos de la fracción I del artículo 29 de la Ley, el total de las devoluciones, descuentos o bonificaciones, de los ingresos acumulados en el ejercicio en el que se efectúen, en lugar de hacerlo en el ejercicio en el que se acumuló el ingreso del cual derivan.

II.- Restar para los efectos de la fracción II del artículo 29 de la Ley, el total de las devoluciones, descuentos o bonificaciones referidas a sus adquisiciones, de las deducciones autorizadas del ejercicio en que aquéllas de lleven a cabo, en lugar de hacerlo en el ejercicio en que se efectuó la deducción de la cual derivan. La opción prevista en esta fracción, sólo podrá ejercer cuando:

a).- El monto de las devoluciones, descuentos o bonificaciones, en caso de aplicarse en el ejercicio en que se efectuó la adquisición, no modifique en más de un 10% el coeficiente de utilidad determinado en los términos del artículo 14 de la Ley, que se esté utilizando para calcular los pagos provisionales del ejercicio en que se efectuó la devolución, el descuento o bonificación, o

b).- El monto de las devoluciones, descuentos o bonificaciones que se efectúen, de aplicarse en el ejercicio en que se realizaron las adquisiciones, no tenga como consecuencia determinar utilidad fiscal en lugar de la pérdida fiscal determinada. En el caso de descuentos o bonificaciones que se otorguen al contribuyente por pronto pago o por alcanzar volúmenes de compra previamente fijados por el proveedor, se podrá ejercer la opción, no obstante que no se realicen los supuestos previstos en los incisos a) y b) que anteceden.

CAPÍTULO 4. CASOS PRÁCTICOS

4.1. CASO PRÁCTICO 1, SISTEMA DE COSTEO ABSORBENTE EN BASE A COSTOS HISTÓRICOS

En el costeo absorbente para determinar el costo de producción, se incluyen costos variables y fijos.

Como estudiamos en el capítulo I, los tres elementos del costo son:

1.- Materia prima directa (MPD)
2.- Mano de obra directa (MOD)
3.- Gastos Indirectos de fabricación (GIF)

Los tres elementos del costo se dividen en dos:

1.- Costos variables
2.- Costos fijos

La clasificación de los tres elementos del costo en fijos y variables es la siguiente:

Costo variables	Materia prima directa
	Mano de obra directa
	Gastos indirectos de fabricación variables
Costos fijos	Gastos indirectos de fabricación fijos

El costo de producción bajo el costeo absorbente en base a costos históricos esta integrado por:

	Materia prima directa
Más	Mano de obra directa
Igual	Costo primo
Más	GIF fijos y variables
Igual	Costo de producción

Ejemplo de asignación de costos:

	Materia prima directa	\$50,000.00
Más	Mano de obra directa	40,000.00
Igual	Costo primo	\$90,000.00
Más	GIF fijos y variables	10,000.00
Igual	Costo de producción	\$100,000.00

Si el total del costo absorbente de los artículos producidos es de \$100,000.00 y la producción total es de 1,000 artículos, el costo unitario será de \$100.00

	Costo absorbente de artículos terminados	\$ 100,000.00
Entre:	Unidades producidas	1,000
Igual	Costo unitario	\$ 100.00

El artículo 45-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que:

“El costo de venta de la mercancía vendida y el costo del inventario final del ejercicio se determinara por medio del sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. El costo de venta se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la venta de los bienes de que se trate “

Lo señalado anteriormente nos da varias combinaciones posibles en cuanto a sistemas de costos, que la empresa puede utilizar, las cuales son las siguientes:

1.- Sistema de costeo absorbentes sobre la base de costos históricos
2.- Sistema de costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados estándar
3.- Sistema de costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados estimados

Para determinar el costo de lo vendido entonces tenemos que atender el artículo 45-A, esto es deducir la parte proporcional del costo unitario multiplicado por el número de unidades enajenadas y ese importe será el único que deberá deducirse en el ejercicio fiscal en el que se realiza la enajenación y no cuando se efectuó la erogación para efecto de la fabricación de esos productos.

Continuando con el ejemplo antes citado, en caso de que se hayan enajenado 200 artículos de los 1,000 producidos y si estos se enajenan en \$200.00 cada uno, fiscalmente tenemos una deducción de \$20,000.00 a valor de producción sobre costeo absorbente, quedando en el almacén de artículos terminados 800 artículos con un valor de producción de \$80,000.00, como se muestra a continuación:

Determinación del saldo del inventario final en el almacén de artículos terminados:

	Total de artículos	1,000
Menos	Artículos enajenados	200
Igual	Inventario final	800

Determinación del costo de la mercancía enajenada 2006:

	Total artículos enajenados	200
Por	Costo unitario del artículo	\$100.00
Igual	Costo de los artículos enajenados	\$ 20,000.00

Determinación del resultado fiscal 2006

	Ingresos por enajenación de artículos 2006	\$ 40,000.00
Menos	Costo de los artículos enajenados 2006	\$ 20,000.00
Igual	Utilidad por enajenación de los artículos 2006	\$ 20,000.00

Como se observa con este nuevo sistema de deducciones se podrá deducir solamente el costo de la mercancía enajenada ocasionando con ello como en el caso que nos ocupa que exista una utilidad que genera un pago del ISR y ya no se incurrirá en pérdidas fiscales como sucedía en el período de 1987 a 2004, al invertir las utilidades en adquisiciones de mercancías.

Esto es en el ejercicio fiscal de 2006 solo se deducirán \$20,000.00 y en el período 1987 a 2004, se podía deducir \$100,000.00, que fue el costo total de la producción. Ocasionando que con esta nueva modalidad, se pague ISR, a pesar

de que el contribuyente haya realizado una inversión en la producción de sus artículos para posteriormente enajenarlos.

Lo anterior queda ejemplificado con la siguiente tabla:

		2006	1987 a 2004
	Ingresos del ejercicio	\$40,000.00	\$ 40,000.00
Menos	Deducciones:		
	Costo de lo vendido	\$20,000.00	No aplica
	Adquisiciones	No aplica	\$100,000.00
Igual	Base del ISR	\$20,000.00	(\$ 80,000.00)
Por	Tasa ISR 2006	29%	29%
	ISR a pagar	\$ 5,800.00	\$ 0.00

Como puede observarse con la nueva reforma se determina un resultado fiscal por el cual debe de pagarse \$5,800.00 de ISR, en cambio con la deducción de las adquisiciones que se realizaba en el período de 1987 a 2004 en el mismo caso se obtenía pérdida fiscal.

4.2. CASO PRÁCTICO 2, SISTEMA DE COSTEO DIRECTO CON BASE EN COSTOS HISTÓRICOS.

Continuando con el análisis práctico del artículo 45-A en su segundo párrafo, se dispone lo siguiente:

“Se podrá utilizar el sistema de costeo directo con base en costos históricos para determinar el costo y se deberá considerar para realizarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos indirectos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre y cuando se cumpla con lo dispuesto por el reglamento de la LISR”.

El sistema de costeo directo incluye para determinar el costo de producción solo costos variables, los cuales como se describió anteriormente están en función de las unidades producidas o lo que es lo mismo con el volumen producido.

El costo de producción bajo el costeo directo esta integrado por:

	Materia prima directa consumida
Más	Mano de obra directa, que varié al volumen producido
Igual	Costo primo
Más	GIF variables, que varié al volumen producido
Igual	Costo de producción variable

A continuación presentamos un caso práctico:

Caso práctico de costeo absorbente y costeo directo

La compañía Alaska, S. A. obtuvo la siguiente información financiera del ejercicio 2006	
Ventas	300,000 unidades
Producción	320,000 unidades
Capacidad normal	400,000 unidades
Costos fijos de producción	\$ 1,000,000.00
Costos variables de producción	\$ 15.00
Gastos de administración y venta fijos	\$ 200,000.00
Gastos de administración y venta variables	\$ 1.00
Precio de venta	\$ 50.00
Inventario inicial	50,000
Inventario final	130,000

Compañía México, S. A.			
Estado de resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2006			
Costeo absorbente			
Ventas	300000	\$50	\$ 15,000,000.00
(-) Costo de ventas			
Inventario inicial	50,000	\$ 17.50	\$ 875,000.00
Producción	<u>320,000</u>	\$ 17.50	<u>\$ 5,600,000.00</u>
Inventario disponible	370,000	\$ 17.50	\$ 6,475,000.00
Inventario final	<u>130,000</u>	\$ 17.50	<u>\$ 2,275,000.00</u>
Costo de venta sin ajuste			\$ 4,200,000.00
ajuste			<u>\$ 200,000.00</u>
costo de venta ajustado			<u>\$ 4,400,000.00</u>
Utilidad Bruta			\$ 10,600,000.00
(-) Gastos de operación			
Gastos de administración y venta fijos		\$ 200,000.00	
Gasto de administración y venta variables		<u>\$ 300,000.00</u>	<u>\$ 500,000.00</u>
Utilidad operación			\$ 10,100,000.00

Compañía México, S. A.
Estado de resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2006
Costeo directo

ventas	300000	\$	50.00			\$ 15,000,000.00
(-) Costo de venta						
Inventario inicial	50,000	\$	15.00	\$	750,000.00	
Producción	<u>320000</u>	\$	15.00	\$	<u>4,800,000.00</u>	
Inventario disponible	370,000	\$	15.00	\$	5,550,000.00	
Inventario final	130,000	\$	15.00	\$	<u>1,950,000.00</u>	
Costo de venta sin ajuste				\$	3,600,000.00	
ajuste						
costo de venta ajustado						<u>\$ 3,600,000.00</u>
Margen de contribución de la producción						\$ 11,400,000.00
Gastos de administración y venta variables						<u>\$ 300,000.00</u>
Margen de contribución total						\$ 11,100,000.00
(-) Gastos fijos						
Costos fijos de producción				\$	1,000,000.00	
Gastos de administración y venta fijos				\$	<u>200,000.00</u>	\$ 1,200,000.00
Utilidad operación						\$ 9,900,000.00

Operaciones:

Tasa fija			<u>\$1,000,000</u>	\$	2.50		
			400000				
tasa fija	\$		2.50				
c. v. producción	\$		<u>15.00</u>				
c. u. producción	\$		17.50				
ajuste =		400000		320000	\$	2.50	
ajuste =				80000	\$	2.50	
ajuste =					\$	200,000.00	

4.3. CASO PRÁCTICO 3, COSTO DE VENTA PARA EMPRESAS COMERCIALES

Para determinar el costo de venta en las empresas comerciales no se integra el inventario inicial ni el final de conformidad con lo establecido en el artículo 45-B, esto es:

		Importe de la adquisición
(-)		Devoluciones, descuentos y bonificaciones En el ejercicio
(+)		Gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías En condiciones de ser enajenadas
(=)		Costo de adquisición

COMPARACIÓN ENTRE LA DETERMINACIÓN DEL COSTO DE VENTAS CONTABLE Y EL PROCEDIMIENTO DEL ARTÍCULO 45-B

COSTO DE VENTA CONTABLE		
	VENTAS NETAS	\$5,000.00
	INVENTARIO INICIAL	\$1,000.00
(+)	COMPRAS	\$ 3,000.00
	DEV. REB. Y DESCUENTOS	
(-)	S/COMPRAS	\$ 50.00
(+)	GASTOS DE COMPRA	<u>\$ 200.00</u>
(=)	COMPRAS NETAS	<u>\$3,150.00</u>
	INVENTARIO DISPONIBLE	\$4,150.00
(-)	INVENTARIO FINAL	<u>\$ 500.00</u>
(=)	COSTO DE VENTA	<u>\$3,650.00</u>
	UTILIDAD BRUTA	\$1,350.00

COSTO DE VENTA FISCAL		
	VENTAS NETAS	\$5,000.00
	INVENTARIO INICIAL	
(+)	COMPRAS	\$ 3,000.00
	DEV. REB. Y DESCUENTOS	
(-)	S/COMPRAS	\$ 50.00
(+)	GASTOS DE COMPRA	<u>\$ 200.00</u>
(=)	COMPRAS NETAS	<u>\$3,150.00</u>
	INVENTARIO DISPONIBLE	\$3,150.00
(-)	INVENTARIO FINAL	<u> </u>
(=)	COSTO DE VENTA	<u>\$3,150.00</u>
	UTILIDAD BRUTA	\$1,850.00

Como observamos no se determina de la misma forma el costo de venta para efectos contables y el costo de venta para efectos fiscales, del cuadro comparativo se desprende que el costo de venta fiscal sería igual a las compras del ejercicio, como antes de la reforma en el período 1987-2004, para este tipo de empresas.

4.4. CASO PRÁCTICO 4, COSTO DE VENTA PARA EMPRESAS INDUSTRIALES

Los elementos del costo para efectos fiscales para empresas industriales, de alguna manera guarda más similitud con el sistema de costeo utilizado o establecido en el boletín C-4 de Inventarios de las NIF, sin embargo cabe señalar que no es 100% igual, ya que no se incluyen los inventarios iniciales de productos terminados y de producción en proceso, lo cual en algunos casos puede resultar gravoso para el contribuyente pues tendrá que deducir un costo menor al que tendría derecho si se le permitiera también incluir los inventarios iniciales, como se ejemplifica en el siguiente caso práctico:

Determinación del costo de ventas de conformidad con las NIF boletín C-4 de inventarios:

COMPAÑÍA X, S. A.			
ESTADO DE COSTO DE PRODUCCION DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006			
INVENTARIO INICIAL DE MATERIA PRIMA			\$ 1,000,000.00
COMPRAS NETAS			
COMPRAS	\$5,000,000.00		
GASTOS SOBRE COMPRAS	\$ 50,000.00		
COMPRAS TOTALES	\$5,050,000.00		
DEVOLUCIONES SOBRE COMPRAS	\$ 100,000.00		\$ 4,950,000.00
MATERIA PRIMA DISPONIBLE			\$ 5,950,000.00
INVENTARIO FINAL DE MATERIA PRIMA			\$ 900,000.00
COSTO DE MATERIA PRIMA DISPONIBLE			\$ 5,050,000.00
MANO DE OBRA DIRECTA			\$ 1,500,000.00
COSTO PRIMO			\$ 6,550,000.00
GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACION			\$ 1,000,000.00
COSTO TOTAL INCURRIDO			\$ 7,550,000.00
INVENTARIO INICIAL DE PRODUCCIÓN PROCESO			\$ 1,500,000.00
PRODUCCION PROCESO DISPONIBLE			\$ 9,050,000.00
INVENTARIO FINAL DE PRODUCCIÓN PROCESO			\$ 750,000.00
COSTO PREDETERMINADO			\$ 8,300,000.00
INVENTARIO INICIAL DE ARTS. TERMINADOS			\$ 2,000,000.00
INENTARIO DE ARTS. TERMINADOS PREDETERM.			\$10,300,000.00
INVENTARIO FINAL DE ARTS. TERMINADOS			\$ 3,000,000.00
UTILIDAD BRUTA			\$ 7,300,000.00

Determinación del costo de venta conforme al artículo 45-C

COMPAÑÍA X, S. A.			
ESTADO DE COSTO DE PRODUCCION DEL 01 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006			
INVENTARIO INICIAL DE MATERIA PRIMA			\$ 1,000,000.00
COMPRAS NETAS			
COMPRAS	\$5,000,000.00		
GASTOS SOBRE COMPRAS	\$ 50,000.00		
COMPRAS TOTALES	\$5,050,000.00		
DEVOLUCIONES SOBRE COMPRAS	\$ 100,000.00		\$ 4,950,000.00
MATERIA PRIMA DISPONIBLE			\$ 5,950,000.00
INVENTARIO FINAL DE MATERIA PRIMA			\$ 900,000.00
COSTO DE MATERIA PRIMA DISPONIBLE			\$ 5,050,000.00
MANO DE OBRA DIRECTA			\$ 1,500,000.00
COSTO PRIMO			\$ 6,550,000.00
GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACION			\$ 1,000,000.00
COSTO TOTAL INCURRIDO			\$ 7,550,000.00
INVENTARIO INICIAL DE PRODUCCIÓN PROCESO			
PRODUCCION PROCESO DISPONIBLE			\$ 7,550,000.00
INVENTARIO FINAL DE PRODUCCIÓN PROCESO			\$ 750,000.00
COSTO PREDETERMINADO			\$ 6,800,000.00
INVENTARIO INICIAL DE ARTS. TERMINADOS			
INVENTARIO DE ARTS. TERMINADOS PREDETER.			\$ 6,800,000.00
INV. FINAL DE ARTS. TERMINADOS			\$ 3,000,000.00
UTILIDAD BRUTA			\$ 3,800,000.00

4.5. CASO PRÁCTICO 5, METODOS DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS

Indica el artículo 45-G que los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

- VI. Primera entradas primeras salidas (PEPS)
- VII. Últimas entradas primeras salidas (UEPS)
- VIII. Costo identificado
- IX. Costo promedio
- X. Detallista

Nos señala que cuando se opte por utilizar alguno de los métodos a que se refieren las fracciones I (PEPS) y II (UEPS), 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 la Ley se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción de costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

4.5.1. MÉTODO DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS, PRIMERAS ENTRADAS PRIMERAS SALIDAS (PEPS)

En el método de valuación de inventarios, primeras entradas primeras salidas (PEPS), al determinar el costo de venta este queda valuado al costo de los primeros artículos que ingresaron al almacén, y el inventario final de mercancías queda valuado al precio de la última compra. Por lo que da como resultado que el costo de venta quede a un costo inferior al costo del inventario final y este a su vez queda valuado a un precio más alto.

Supongamos una empresa que cuenta con un inventario inicial de 1000 unidades del producto "X", con un costo unitario de \$100.00, la cual compra posteriormente 500 de estas unidades a un precio de \$110.00 y por último vende 1000 unidades, el costo de venta quedaría como sigue:

Tarjeta de almacén método PEPS

CONCEPTO	ENTRADA	SALIDA	EXIST.	C. U.	C. P.	DEBE	HABER	SALDO
INV. INIC.	1000		1000	\$100		\$100,000		\$100,000
COMPRA	500		1500	\$110		55,000		155,000
VENTA		1000	1000	\$100			\$100,000	55,000

Costo de venta:

1.- Inventario inicial 100 unidades a \$100 = \$100,000.00

Valor del Inventario Final: \$ 55,000.00

El resultado de la empresa queda como sigue:

	Ventas (1000 unidades a \$200 c. u.)	\$ 200,000
(-)	Costo de ventas	<u>100,000</u>
(=)	Utilidad bruta	\$ 100,000

4.5.2. MÉTODO DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS, ÚLTIMAS ENTRADAS PRIMERAS SALIDAS (UEPS)

En el método de valuación de inventarios por el método de últimas entradas primeras salidas (UEPS), el costo de la mercancía vendida se valúa al precio de la última compra, por lo tanto el costo queda valuado a precios actuales, por el contrario el inventario final se valúa al precio de las primeras compras y esto da como resultado que este queda valuado a un costo bajo.

Continuando con el ejemplo anterior y aplicando el método UEPS al mismo, da el siguiente resultado:

Tarjeta de almacén método UEPS

CONCEPTO	ENTRADA	SALIDA	EXIST.	C. U.	C. P.	DEBE	HABER	SALDO
INV. INIC.	1000		1000	\$100		\$100,000		\$100,000
COMPRA	500		1500	\$110		55,000		155,000
VENTA		1000	1000	\$100			\$105,000	50,000

Costo de venta:

1.- Compra	500 unidades a \$110 =	\$ 55,000
2.- Inventario Inicial	500 unidades a \$100 =	<u>50,000</u>
Venta	1000 unidades	\$ 105,000
Valor del inventario final		\$ 50,000

El resultado de la empresa queda como sigue:

	Ventas (1000 unidades a \$200 c. u.)	\$ 200,000
(-)	Costo de ventas	<u>105,000</u>
(=)	Utilidad bruta	\$ 95,000

4.5.3. METODO DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS, COSTOS IDENTIFICADOS

El tercer párrafo del artículo 45-G de la LISR establece que 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 costos identificados. Por lo tanto en las empresas en donde el costo se identifica plenamente con el artículo que se esta enajenando por ley se debe utilizar este método.

Este método se utiliza en empresas en donde el costo del artículo o producto que se enajena esta completamente identificado, ejemplos de este tipo de negociaciones son: industria automotriz, joyerías, astilleros, entre otros.

Para ejemplificar este método citaremos operaciones de una empresa automotriz, en donde: adquiere para la venta un lote de automóviles, 5 del modelo A, 2006 con un costo de \$100,000.00, cada uno, 3 del modelo B, 2006 a un costo de \$200,000.00, cada uno y 4 del modelo C, 2006 a un costo de \$150,000.00, cada uno, de los cuales se enajena 3 del modelo A, 2006 en \$150,000.00 cada uno, 3 del modelo C, 2006 en \$250,000.00, cada uno, las operaciones quedan como sigue:

Tarjeta almacén: Automóvil modelo A 2006

Fecha	Concepto	Entrada	Salida	Saldo	Costo	Debe	Haber	Saldo
01-01-06	Compra	5		5	\$100,000	\$500,000		\$500,000
15-01-06	Venta		3	2	\$100,000		\$300,000	\$200,000

Tarjeta almacén: Automóvil modelo B 2006

Fecha	Concepto	Entrada	Salida	Saldo	Costo	Debe	Haber	Saldo
01-01-06	Compra	3		3	\$200,000	\$600,000		\$600,000

Tarjeta almacén: Automóvil modelo C 2006

Fecha	Concepto	Entrada	Salida	Saldo	Costo	Debe	Haber	Saldo
01-01-06	Compra	4		4	\$150,000	\$600,000		\$600,000
15-01-06	Venta		3	1	\$150,000		\$450,000	\$150,000

El resultado de la empresa queda como sigue:

Venta de automóviles	\$ 1'200,000.00
Costo identificado	<u>750,000.00</u>
Utilidad bruta	\$ 450,000.00

4.5.4. MÉTODO DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS, COSTOS PROMEDIOS

En el método de valuación de inventarios de costos promedios, se determina como su nombre lo dice un costo promedio, que se obtiene de dividir el saldo del inventario entre el total de unidades disponibles. Esto da como resultado que el costo de venta y el valor del inventario final queden valuados a un costo promedio.

A continuación siguiendo con el ejemplo anterior determinamos el costo de venta y el valor del inventario final por este método:

Tarjeta de almacén método costos promedio

CONCEPTO	ENTRADA	SALIDA	EXIST.	C. U.	C .P.	DEBE	HABER	SALDO
INV. INIC.	1000		1000	\$100	\$100	\$100,000		\$100,000
COMPRA	500		1500	\$110	103.3	55,000		155,000
VENTA		1000	1000	\$100	103.3		\$103,333	51,667

Costo de venta:

1000 unidades vendidas a \$103.3 = \$103,333

Valor del inventario final \$ 51,667

El resultado de la empresa queda como sigue:

	Ventas (1000 unidades a \$200 c. u.)	\$ 200,000
(-)	Costo de ventas	<u>105,000</u>
(=)	Utilidad bruta	\$ 95,000

4.5.5. MÉTODO DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS, DETALLISTA

Señala el artículo 45 G párrafo IV, 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 la LISR. La opción a que nos ofrece 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.

Bajo este método de valuación de inventarios detallista, el costo de venta se obtiene por márgenes de utilidad, es decir, productos de la misma similitud, naturaleza y costo deberán tener el mismo margen de utilidad ya que resulta prácticamente imposible llevar el control de esta mercancía por medio de tarjetas de almacén.

Este método de valuación por lo general se utiliza en supermercados, fruterías, papelerías entre otros, supongamos una empresa cuyas ventas fueron las siguientes:

Venta de frutas y verduras	\$ 100,000
Venta de jugos	20,000
Venta de cereales	<u>50,000</u>
Ventas totales	\$ 170,000

La empresa tiene un margen de utilidad en frutas y verduras del 10%, en jugos del 15% y en cereales del 5%, por lo que el costo de venta, queda determinado de la siguiente forma:

Costo de venta de frutas y verdura	\$ 90,000
Costo de venta de jugos	17,000
Costo de venta de cereales	<u>47,500</u>
Costo de venta total	\$ 154,500

El resultado de la empresa queda como sigue:

Ventas totales	\$ 170,000
(-) Costo de venta	<u>154,500</u>
(=) Utilidad bruta	\$ 15,500

SE DEBERÁ UTILIZAR EL MISMO MÉTODO POR CINCO EJERCICIOS.

Una vez elegido el método de valuación de inventarios para efectos fiscales, se deberá utilizar el mismo durante un período mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados con anterioridad, podrán seguir utilizándolo para valuar 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 utilicen en los términos de las fracciones I a la V. La cantidad que se determine en los términos de este párrafo (la diferencia entre ambos métodos) no será acumulable o deducible.

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

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

PRIMERA. Para la determinación del impuesto sobre la renta en el derecho mexicano, a partir de 1987 hasta 2004, fueron deducibles únicamente las adquisiciones de mercancías; esto, propiciaba que los contribuyentes ya no determinaran para efectos fiscales el costo de venta.

SEGUNDA. El criterio de establecer como deducción el costo de lo vendido, se determino con apego a las disposiciones constitucionales. Consideramos que difícilmente podrá cambiarse este criterio, porque es de ámbito internacional, y a sido recomendado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), el aplicar este sistema.

México forma parte de la OCDE, la cual es una organización internacional intergubernamental que reúne a los países más industrializados de la economía de mercado, al cual se incorporó nuestro país a partir de 1994 a través de convenio publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el 5 de julio.

En el momento de su incorporación, México no tenía instalado el sistema de deducción del costo de lo vendido, pero debido a la política internacional de la OCDE, nuestro país empezó a aplicar en enero de 2005, este sistema para uniformar los criterios con los demás países miembros de esta organización.

TERCERA. Sin embargo con las disposiciones fiscales vigentes a partir de enero de 2005, se reformo la LISR, motivo por el cual a partir de esta fecha, se tuvo que implantar nuevamente los métodos de costeo, lo cual resulta oneroso para el contribuyente.

CUARTA. El cambio de la deducción de las adquisiciones (compras), por la del costo de venta, ocasionó que el inventario existente en las empresas hasta el 31 de diciembre de 2004 , el cual ya había sido deducido fiscalmente como compra,

se convirtiera en un ingreso cien por ciento gravable al momento de su enajenación. Para esto las disposiciones transitorias de la LISR para 2005 tratan de aminorar este impacto.

QUINTA. A la reforma fiscal anterior se agrega el cambio a los PCGA emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), los cuales han sido sustituidos por el de Normas de Información Financiera (NIF), establecidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF), que se constituye en mayo de 2002 como resultado de la alianza de varios organismos, entre ellos el IMCP.

Actualmente, los que fueron los boletines de la serie “A”, han sido sustituidos por las NIF “A” los cuales tratan el Marco Conceptual, así como el boletín B-1 sobre “Cambios Contables y Correcciones de Errores”; los demás boletines se encuentran en proceso de cambio o en auscultación, por lo que su aplicación a la fecha aun no se ha modificado, incluyendo el boletín C-4 de inventarios.

RECOMENDACIÓN

UNICA. Para determinar el método de costeo que más conviene a la empresa deben tomarse en cuenta varios factores que se enumeran a continuación:

1. Se tendrá que diferenciar, si la actividad de la empresa es comercial, industrial o de servicios; de aquí se desprende su giro principal, si es de transformación o de compra-venta.
2. Cuando la actividad es comercial, puede utilizar uno de los cinco métodos de valuación de inventarios que permite aplicar la LISR, tomando en cuenta el tipo de mercancía que comercializa: si es un producto perecedero o no lo

es, si su costo es identificable o no se puede identificar, o maneja porcentajes de utilidad en sus productos.

3. Cuando la actividad es industrial, la LISR permite utilizar el sistema de costeo absorbente, sobre la base de costos históricos o predeterminados, así como aplicar el sistema de costeo directo con base en costos históricos; se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos indirectos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de la LISR. Por lo general este tipo de empresas ya tienen establecidos sus métodos de costeo, de no ser así la empresa elegirá el que le proporcione los mejores resultados desde el punto de vista contable-fiscal.

FUENTES DE CONSULTA

FUENTES DE CONSULTA

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

- Comisión de Principios de Contabilidad. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Editorial del IMCP, México, 2004.
- Del Río, Cristóbal. Costos I. : Editorial Thomson, México, 2003
- Del Río, Cristóbal. Costos II. Editorial Thomson, México, 2003
- Del Río, Cristóbal. Costos III. Editorial ECAFSA, México, 1998
- Normas de Información Financiera (NIF), Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), Editorial del IMCP, México, 2006.
- Ramírez, David Noel. Contabilidad Administrativa. Editorial Mc Graw-Hill, México, 2002.
- Reyes, Oswaldo. Pérez, José. Costo de lo vendido y valuación de inventarios 2005. Mexicali, México, 2005.
- Tenorio, Leobardo. (2005). Tesis, Análisis contable y fiscal del costo de venta. Ensenada, México, 2005.

FUENTES ELECTRÓNICAS

- www.cinif.org.mx
- www.imcp.org.mx

FUENTES NORMATIVAS

- Ley del Impuesto Sobre la Renta 2005, Compendio Tributario correlacionado. Editorial, EDIFUSA, México, 2005.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta 2006, Fisco Agenda, Editorial ISEF, México, 2006
- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Fisco Agenda, Editorial ISEF, México, 2006.