



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

L I C E N C I A D O E N C O N T A D U R Í A

P R E S E N T A N:

VERÓNICA PAZ CRUZ

ALEJANDRO CRUZ OLVERA

ASESOR: L.C. ALEJANDRO RODRIGO BAUTISTA CRUZ

CUAUTILÁN IZCALLI, EDO. DE MÉXICO JUNIO 2006



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



FES CUATITLÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

AGRADECIMIENTOS

ALEX Y VERO

A dios y a la virgen María.

Por manifestar su amor para mi en los momentos de felicidad y de tristeza, que me hacen seguir luchando por mis objetivos; y ser esa estrella que ilumina mi camino y darme la fe y la confianza para poder llegar a este momento tan importante en mi vida.

A la Universidad Nacional Autónoma de México.

Por permitirme ser parte de esta máxima casa de estudios.

“Por mi raza hablara el espíritu”

A la Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán.

Por que en sus aulas obtuve conocimiento y tuve el agrado de conocer a grandes personas.

Al Honorable jurado.

C.P. Gustavo Aguirre Navarro quien sin conocernos nos brindo su apoyo y dedicación para que este trabajo fuera mejor.

M.A. Ma. Esther Monroy Baldi por sus consejos y su gran disposición.

L.C. Alejandro Rodrigo Bautista Cruz por su ayuda para realizar nuestra tesis y dedicación al brindarnos sus conocimientos y eso solo lo describe como un gran profesionista y una excelente persona, muchas gracias.

L.C. Ricardo Avila Ayala por sus palabras de aliento y su disposición.

L.C. José Manuel Vela Moreno por su atención.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

AGRADECIMIENTOS

Primeramente quiero agradecerle a Dios y a la Virgen de Guadalupe, por haberme dado como padre a Vaudencio Cruz M. y como madre a María del Carmen Olvera H. quienes me han educado y cuidado con todo su amor y comprensión durante el transcurso de mí vida; y por darme la fuerza espiritual que se necesita, para terminar todas las cosas que me propongo hacer en la vida.

A mis padres Vaudencio Cruz M. y María del Carmen Olvera H. por apoyarme en toda mí trayectoria como estudiante, en la cual me apoyaron sin exigirme nada a cambio, salvo el ver terminada mí carrera, por la confianza y motivación que me dieron para terminar mis estudios académicos; también por apoyarme mucho para salir adelante con mi familia y para que esta tesis fuera terminada con éxito. A ellos les estaré eternamente agradecido y en duda el resto de mí vida, ¡GRACIÁS PAPÁS!.

A mí familia, por estar conmigo cuando necesito la ayuda de ella y por ser la unidad que da confianza y seguridad a todas las personas para alcanzar las metas propuestas.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

A mí amiga Verónica Paz Cruz, por confiar en mí y permitirme trabajar con ella en la elaboración de esta tesis, con la cual nos titularemos, a pesar de las dificultades por las que pasamos en el proceso de su elaboración.

A mis amigos y compañeros de la facultad de contaduría y administración, por darme su amistad y permitirme haber pasado grandes momentos con ellos, a la hora de estudiar o cuando nos divertíamos en alguna reunión.

Alejandro Cruz Olvera



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

AGRADECIMIENTOS

A mi mami.

A ti que la armonía de la vida se concentro en tu vientre,
formando mí ser con tu inagotable amor de madre,
Ayudándome a levantarme de mis caídas con tus sonrisas.

La criatura que siempre alimentaste con tu sangre y tus sueños,
El objetivo esta cumplido aun que tu cuerpo no este presente.
Se que siempre en donde quiera que este, tu estarás ahí,
y siempre vivirás en mí.

Por que en mi alma y mí corazón que fue forjado por tu sangre
eternamente estará tu presencia y tu esencia.

Te amo mami.

A ti papá.

Por tu inagotable esfuerzo, tus consejos y tu sabiduría ante la vida,
que me ayudaron a ser una mujer de bien, y por que lo más maravilloso y
grande en la vida es admirar a un padre. **Te amo**

A Mi hermano.

Mauricio siempre pensé que la competitividad surgió efecto para
nosotros dos, te reconozco que seas el mayor por que siempre te admire y
serás un prototipo a seguir para mí. Te amo.

Alejandro. Sin conocernos mucho, logramos ser un gran equipo. Por que
se que comenzar esta al alcance de todos, pero continuar distingue a los
hombres de carácter como tú.



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

A Eva.

La diferencia que existe entre un hermano de sangre y un amigo es que al amigo lo puedes escoger tú.

A pesar de los conflictos y las diferencias el gran lazo de amistad, confianza y de cariño siempre fue más grande. Gracias por tus palabras de aliento y tus sabios consejos, sobre todo por tu amistad y entrega incondicional, por abrirme las puertas de tu casa y tu familia. Te quiero mucho.

A mí tía Nata

El carácter se forma a través del tiempo y las circunstancias que se viven; el más grande valor de una persona es su presencia en cualquier situación de la vida, gracias por estar en todo momento.

A Sinthia

Gracias por compartir momentos tan agradables en la facultad pero sobre todo por impulsar a tus amigos, se que siempre contaré contigo.

“Sé grande en actos como lo has sido en pensamientos”
Shakespeare.

Verónica Paz Cruz



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

DEDICATORIAS

Esta tesis se la dedico a mis padres Vaudencio Cruz M. y Maria del Carmen Olvera H., por todo el apoyo que me brindaron y por todo lo que invirtieron en mí, como muestra de que sus sacrificios no fueron en vano y que se utilizaron para formar un buen profesionista.

También quiero dedicar esta tesis, con todo el amor del mundo, a mis hijos Jonathan Cruz R. y Lizbeth Cruz R., para que la tomen como un elemento de motivación y de ejemplo a seguir cuando ellos comiencen su vida estudiantil.

A mis hermanos para que este logro alcanzado sirva de impulso y motivación, para la superación personal de cada uno de ellos en todos los aspectos de sus vidas.

Alejandro Cruz Olvera



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

DEDICATORIAS

A mí mami Guillermina Cruz Cruz.

Incondicionalmente permaneció a mí lado, **y se que estará por que siempre vivirá en mi corazón**

A mí papi Reynaldo Paz Pablo

Por tu apoyo inagotable, **en cualquier circunstancia de la vida.**

A mí hermano Mauricio Paz Cruz

Por tú apoyo incondicional, **por que me haz enseñado que debo ser firme entre las corrientes, y siempre ser yo misma en cualquier escenario.**

A Pablo

Que sin ser mí hermano de sangre para mí lo serás, por que desde que tengo uso de razón estuviste conmigo, y te digo que la vida siempre nos dará lecciones que aprender y a tu lado las he vivido y faltan mas por entender, y una de ellas es **aprender a no desistir.** Te quiero mucho y eres muy importante para mí.

A Eduardo y Ximena.

Por el intento de ser un ejemplo para ustedes, **a pesar de las inconvenientes que pueda tener la vida.**

A Mary

El valor de una amistad y de un cariño sincero no se cuenta con el tiempo que compartimos, por que cuando se llega el momento es bien disfrutado, gracias por tu amistad incondicional.



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

A Luci

La madurez se adquiere con la experiencia de la vida y eso tú y yo lo sabemos, y a un que se muestre el lado frío de nuestra persona, conocemos el lado humano y sensible que existe dentro de nosotros, gracias por permitirme conocer esa parte de tí. Te amo

A Wendy

Una gran sonrisa a pesar de cualquier contrariedad puede hacer la gran diferencia; gracias por tu cariño, comprensión. La sinceridad y honestidad es lo necesario para una gran amistad.

Juana e Ivette.

Siempre contar con personas tan sinceras, y de grandes valores es de gran suerte para quien las tiene. Soy afortunada al contar con ustedes.

Armando

Simplemente por el orgullo que siento de ser tú amiga.

Mima

La virtud de las personas solo podemos verlas al no cegarnos, tu persona desprende tranquilidad y paz para quienes te escuchan, gracias por abrirme tu corazón.

A Elizabeth, Paula, Leticia, Manuel, Rocío, Andrés, Marco, Rubén, Julio, Víctor, quienes en algún momento de mi vida estuvieron ahí aportando sus conocimientos y compartiendo algunos fragmentos de su vida.

Verónica Paz Cruz



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

ÍNDICE

ABREVIATURAS

OBJETIVOS

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO 1. CONTABILIDAD DE COSTOS

- 1.1 Antecedentes
- 1.2 Postulados básicos de acuerdo a las Normas de Información Financiera
- 1.3 Definición de la contabilidad de costos
- 1.4 Objetivos de la contabilidad de costos
- 1.5 Acepciones de la palabra costo
- 1.6 Diversas acepciones de los costos.
- 1.7 Costo de adquisición de lo vendido, costo de producción y costo del servicio rendido
- 1.8 Estado de costo de producción y ventas
- 1.9 Diferencia entre costo y gasto
- 1.10 Ventajas e inconvenientes de la contabilidad de costos
- 1.11 Elementos del costo de lo vendido
- 1.12 Clasificación de los costos
- 1.13 Valuación de los inventarios

CAPÍTULO 2. SISTEMAS DE COSTOS

- 2.1 Antecedentes del costeo
- 2.2 Aplicación de la contabilidad de costos a los diferentes tipos de empresas
- 2.3 Sistemas de costos por órdenes de producción y procesos productivos
- 2.4 Clasificación del sistema de costos en cuanto al momento en que se determinan
- 2.5 Métodos de costeo



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

-
- 2.6 Costeo absorbente
 - 2.7 Costeo directo o variable
 - 2.8 Diferencias entre ambos métodos: variable y absorbente
- CAPÍTULO 3. RÉGIMEN FISCAL

- 3.1 Antecedentes del costo de ventas fiscal
- 3.2 Exposición de motivos del poder ejecutivo para la deducción del costo de lo vendido
- 3.3 Reforma fiscal de la deducción de compras por costo de lo vendido
- 3.4 Régimen fiscal de la adquisición de mercancías de importación y destrucción o donación de mercancías
- 3.5 Título II, Capítulo II, Sección III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del costo de lo vendido
- 3.6 Disposiciones transitorias de la Ley del ISR para el costo de lo vendido

CAPÍTULO 4. COMPARACIÓN DE DISPOSICIONES FISCALES

- 4.1 Disposiciones fiscales 1986
- 4.2 Disposiciones fiscales 2005
- 4.3 Costo de ventas contable y fiscal

CASO PRÁCTICO

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

ABREVIATURAS

RSI	Rendimiento Sobre la Inversión.
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
NIF	Normas de Información Financiera.
LISR	Ley del impuesto Sobre la Renta.
RM	Resolución Miscelánea.
RRM	Reglamento de la Resolución Miscelánea.
UEPS	Últimas Entradas Primeras Salidas.
PEPS	Primeras Entradas Primeras Salidas.
CFF	Código Fiscal de la Federación.
INIF	Interpretaciones a las Normas de Información Financiera.
CPC	Comisión de Principios de Contabilidad.
CINIF	Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

OBJETIVOS

- Ø Presentar de forma clara y precisa el procedimiento requerido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para llevar a cabo la deducción del costo de lo vendido y los inventarios.
- Ø Destacar la importancia del manejo de los inventarios de acuerdo a las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para que puedan ser deducibles.
- Ø Mencionar los diferentes tipos de valuación para los inventarios de acuerdo a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ø Explicar qué costo se aplicará cuando el costo de las mercancías sea superior al precio del mercado o de reposición para efectos de la deducción.
- Ø Conocer la forma en que se determinará el costo de las mercancías para los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
- Ø Dar una perspectiva a aquellas personas que deseen conocer más de este tema o que se quieran iniciar en él.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

INTRODUCCIÓN

La necesidad de una Reforma Fiscal que permita crecer a tasas superiores es de vital importancia, ya que con esto se podría cumplir con las demandas y necesidades del país.

Por estos motivos y aun cuando ya se ha tratado por distintos medios incrementar los ingresos sólo se contemplan las Reformas Fiscales como método cómodo y práctico de cumplir dichas demandas y necesidades, por ello sólo podríamos plantearnos la pregunta; ¿En verdad los contribuyentes están preparados para aplicar las reformas fiscales impuestas por las autoridades?, las que argumentan que las reformas fiscales son indispensables para el país y para su crecimiento; y que la deducción de las compras como anteriormente se realizaba se permitía por la inflación que tenía el país por lo cual al disminuir ésta considerablemente era necesario volver al esquema implementado de 1958 hasta el año de 1986.

En concordancia a las reformas fiscales implementadas para el año 2005 y la que llama más aun la atención “el costo de lo vendido” de el cual hace mención la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 2005 en su Título II, Sección III, Artículos 45 - A al 45 - I.

La importancia de la aplicación e interpretación correcta de dicha Ley para los contribuyentes es de sumo valor y necesaria para cumplir con las obligaciones que le imponga la autoridad fiscal y esto no contrarreste la información de sus estados financieros, ya que el costo de la mercancía



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

vendida representa la deducción más importante para fines de la determinación del Impuesto Sobre la Renta para todas las empresas ya sean éstas comerciales e industriales, entre otras.

Es por ello que el presente trabajo pretende describir la aplicación correcta en cuanto se refiere al costo de lo vendido fiscal y recopila en forma analítica el costo de las mercancías conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados; los distintos métodos de valuación de los inventarios permitido por la LISR.

En el primer capítulo se mencionan los antecedentes que dan pie a que se lleve a cabo la contabilidad de costos y su relación con los postulados básicos que se encuentran en las Normas de Información Financiera que regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas; la definición de la contabilidad de costos y sus objetivos así como la diferencia entre el costo y el gasto para el mejor entendimiento de los lectores.

Por lo que se refiere al capítulo segundo, hacemos alusión a los diferentes tipos de entidades económicas que existen en México; también hacemos mención de los diferentes sistemas de costo y sus métodos de costeo, y los métodos de valuación de inventarios; en una visión muy general para poder entrar de lleno al tema que nos compete que es el costo de lo vendido fiscal.

Por lo que en el capítulo tercero nos enfocamos a lo que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta y, de forma específica, en un apartado resulta



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

interesante en este precepto que los gastos realizados forman parte del costo del producto elaborado o comercializado, y el cual se podrá deducir hasta que el citado producto se venda, una vez refiriéndonos a los gastos que puedan incurrirse. Se desglosa también qué elementos forman parte de éste y que variabilidad podrán tener en lo que se refiere a esta reforma.

Así como examinaremos los requisitos legales que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta para la deducibilidad con lo que respecta al costo de lo vendido fiscal, que es lo que principalmente nos atañe, de la importancia que tiene la importación, desintegración y donación de mercancías dentro de nuestros inventarios y principalmente las disposiciones de la LISR; también mencionamos como un tema importante el impacto económico-administrativo que tendrá dicha reforma en los contribuyentes y se realiza un análisis profundo de la importancia de regresar a las sanas prácticas contables donde se tenía implantado un buen sistema de costos contable.

En el capítulo cuatro, hacemos mención de las disposiciones fiscales del año de 1986 en comparación con las disposiciones del año 2005; así como señalar la importancia de la conciliación contable y fiscal respecto al costo de lo vendido.

Por último y de forma muy clara, se realiza un caso práctico; el cual para su mejor comprensión en lo que se refiere a las aplicaciones prácticas para llegar a un precepto, se desglosa claramente en el Capítulo 3 tema 3.6 paso a paso el desarrollo para poder obtener dos supuestos, los cuales serán la



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

aplicación de la acumulación o no de los inventarios como lo establece el artículo 3º de la de las disposiciones transitorias de la Ley del impuesto Sobre la Renta y con ello ampliar nuestra conclusión.



FES CUATITLÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

CAPÍTULO 1

CONTABILIDAD DE COSTOS

1.1 Antecedentes

“En el siglo XIX, cuando los empresarios de la época se dieron cuenta de que ya no era posible dejar a la deriva del mercado la situación financiera de la empresa, la contabilidad de costos surge como respuesta a la necesidad de mejorar los índices de eficiencia con los que se operaba dentro de cada empresa, con la intención de conducir los cambios financieros dentro de la misma. Lo acostumbrado era responder a los cambios del mercado, el nuevo objetivo de la época, aún actual, es entender mejor al mercado y actuar antes de que sea demasiado tarde para responder a las tendencias del mismo. En pocas palabras, los empresarios decidieron actuar internamente en sus organizaciones para dirigirlas tanto financiera como operativamente.

En esa época, las empresas no contaban con un plan de trabajo; simplemente buscaban responder a la demanda del mercado conforme fuera variando a lo largo del tiempo. El objetivo principal era incrementar la producción para no perder ventas. Se prestaba poca atención a los costos y al uso eficiente de recursos; se creía que el mejor método administrativo era el control centralizado de los procesos de producción y la especialización en la fabricación de un solo producto. La intención de enfocar todos los esfuerzos hacia el proceso de producción, era mantener un flujo constante de unidades terminadas, para poder satisfacer la demanda del mercado.



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

Las empresas de la época eran primordialmente, las fábricas textiles o manufactureras de productos elaborados en la Gran Bretaña y en los Estados Unidos. Al tiempo de que los empresarios en estos países lograron mantener constante su flujo de producción, se dieron cuenta de los grandes beneficios que se podían obtener con la reducción de costos y el incremento de la eficiencia en sus procesos. El reflejo de una mejora en estas dos actividades fue inmediato en la rentabilidad de la empresa y los nuevos objetivos de las organizaciones fueron adecuándose a estas funciones y surgió otra gran necesidad, vigente hoy en cualquier organización: la necesidad de obtener información.

La estrategia seguida por estos empresarios es conocida como obtención de economías de escala, que significa la obtención de reducciones en los costos de producción cuando un producto se fabrica en grandes volúmenes. Las empresas del siglo XIX, empezaron a hacerse más eficientes con muy poca y mala información, que era recolectada principalmente en el mercado con su precio de venta y sus registros en libros con el método de la partida doble. La información se concentraba en obtener los costos de los materiales, la mano de obra y las erogaciones relacionadas con la fabricación, utilizados durante el periodo de producción. La mejor forma con la que se podía recaudar información de los costos de los insumos, era el precio de mercado de los materiales y la mano de obra utilizada para la producción.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

La preocupación de los empresarios era obtener el costo unitario de cada prenda de ropa producida en su fábrica; este costo era utilizado para evaluar los precios en el mercado y para poder negociar descuentos en ventas grandes. Los costos unitarios no se utilizaban para la valuación de inventarios y sólo tomaban en cuenta la materia prima y la mano de obra utilizadas. A finales del siglo XIX, los reportes de costos incluían los costos incurridos para la fabricación de las prendas. El costo se calculaba asignando en los diferentes estilos de ropa producidos, los costos totales de producción de acuerdo al peso y a la cantidad de hilo utilizado en cada prenda producida.

El costo unitario del producto, también servía a los empresarios para evaluar la productividad de los obreros en el proceso de producción en periodos similares de tiempo. Si el costo unitario de producción se incrementaba de un periodo a otro, mientras que el costo de los insumos se mantenía constante, entonces el incremento indicaba que se habían desperdiciado los recursos durante el proceso de producción: en otras palabras, que no se había mantenido el nivel de eficiencia en la empresa. La información obtenida de la eficiencia de los obreros era utilizada para fijar las metas de producción al principio del periodo y para presionar a los obreros para que logaran el objetivo establecido. Al final de la etapa, se comparaban las metas establecidas con la producción lograda por la empresa.

El enfoque de la contabilidad era obtener el costo de conversión de la materia prima en el producto terminado. Después de los sistemas de costos implantados por las fábricas de textiles, en la misma época, el Sr. Andrew



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

Carnegie implantó un nuevo sistema de control de costos en su fábrica de acero. El sistema que diseñó consistió en la recolección de datos de todos los costos relacionados con los procesos de producción. Así, cada departamento en el proceso de producción tenía la obligación de contabilizar el monto y el costo de los materiales y la mano de obra que utilizaba para la producción de cada orden. La empresa tenía la política de no aceptar un pedido hasta que los costos del mismo fueran estimados. Al mismo tiempo, el costo de cada hoja de acero producida servía al Sr. Carnegie para medir el desempeño de cada departamento y cada gerente de departamento. Estos controles sobre los costos permitieron que la empresa respondiera más rápidamente que sus competidores a cambios en los precios del acero, lo que representaba una ventaja para el Sr. Carnegie.

En la misma época, se desarrollaba también la industria ferroviaria, con la peculiaridad de que en este caso se calculaba el costo de un servicio ofrecido, no como en los otros casos que se calculaba el costo de un producto fabricado. Esta situación complicaba considerablemente el cálculo del costo, al tomar en cuenta las distancias y la distribución geográfica de las vías. La base que se utilizó en esta industria fue el cálculo del costo de tonelada por cada milla recorrida, con un rango establecido para gastos de operación, elaborado con base en un estudio previo. Este elemento servía como herramienta de comparación de las variaciones de lo establecido en el rango y lo que realmente ocurría.

La principal preocupación de los empresarios en el siglo XIX, fue la de conocer con certeza el costo de conversión o el costo de ofrecer un servicio



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATITLÁN

dentro de una empresa. Ellos mismos se dieron cuenta de que este costo podía ser utilizado como herramienta para comparar la eficiencia de la empresa o departamento, dependiendo el caso. Conforme avanzaba el siglo XIX, se fueron complicando los sistemas de producción, situación que originó que los administradores y dueños de las empresas demandaran mayor información y de mejor calidad. A la búsqueda de esta información a finales del siglo XIX, se le conoce como etapa de la administración científica.

Con la necesidad de mejorar la información, durante la penúltima década del siglo XIX, los ingenieros de la industria metalmeccánica diseñaron un sistema de contabilidad cuyo objetivo era fijar los materiales y mano de obra requeridos durante un periodo de producción: a la materia prima y mano de obra predeterminadas se le conocen como requerimientos estándares. Además, el nuevo sistema contable les permitía conocer todos los costos de materiales y mano de obra necesarios para fabricar un producto. Para predeterminar los requerimientos estándares de materia prima y mano de obra, los administradores necesitaban información estadística de periodos de producción anteriores. Lo importante es que ésta es la primera ocasión en la historia en la que se utilizan datos de hechos anteriores para la planeación de la producción.

El sistema de control de la empresa avanzó en forma considerable, ya que los requerimientos estándares facilitaron las comparaciones con los recursos realmente utilizados durante el proceso de producción. Alexander Hamilton Church, mejoró considerablemente el sistema, su aportación fue el tratar de evaluar la utilidad total de la empresa en su conjunto. Church



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

justificó su objetivo diciendo que se deben relacionar los costos de todos los productos fabricados por una empresa, con la suma de las utilidades obtenidas por las ventas de cada producto.

El sistema de Church fue muy bueno, pero tenía un problema: no consideró a los costos indirectos de fabricación, el elemento indispensable para poder determinar la utilidad total de una empresa. Posteriormente, incluyó en su sistema contable una relación con todos los costos en los que se incurrían para fabricar un artículo.

Con el principio del siglo XX, las estructuras organizacionales de las empresas comenzaron a cambiar, dejaron de ser empresas especializadas en una sola actividad, como las textiles o acereras, para convertirse en empresas que desarrollaban diversas actividades. Este cambio se originó por distintas razones. Los empresarios de principios del siglo XX, se dieron cuenta que la distribución era rentable y que a los distribuidores no les interesaba promocionar especialmente ningún producto, particularmente los que ellos fabricaban. Esto originó que los empresarios crearan sus propios canales de distribución para poder atender mejor a la demanda del mercado y, al mismo tiempo, incrementar sus utilidades.

Lo mismo sucedió cuando las empresas demandaban grandes cantidades de materia prima; la decisión de los empresarios en este caso, fue comprar a sus proveedores o crear fábricas de su propia materia prima. La estrategia seguida por los empresarios de principio del siglo XX es conocida como integración vertical: cuando una empresa desarrolla su propia abastecedora



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATITLÁN

de materia prima, se dice que se integró verticalmente hacia atrás en el proceso de producción, mientras que cuando una empresa genera sus propios canales de distribución se dice que se integró verticalmente hacia delante.

El reto inmediato para una empresa con una estructura integrada verticalmente, es no caer en la burocracia común en que caen las grandes empresas. Esta situación la enfrentaron los administradores de la época, creando oficinas centrales con departamentos especializados por áreas, es decir, el departamento de finanzas, de compras, de ventas, de producción, de distribución, etcétera. La intención de una estructura organizacional de este tipo era que el director de cada departamento siguiera administrando a su área de la manera antigua, como las empresas del siglo XIX, que se especializaban en el desarrollo de una sola actividad.

Con esta organización, la empresa obtenía los más altos estándares de eficiencia y eficacia. Los dueños de las empresas se preocupaban por aprovechar al máximo la sinergia generada por cada departamento y lograban que las utilidades de toda la firma fueran más grandes que la suma de las utilidades de cada empresa por separado. Esto se lograba mediante lo que hoy se conoce como economías de alcance. Las economías de alcance permiten obtener una reducción total en los costos cuando un grupo de productos son fabricados por una sola empresa, en vez de que sean producidos, en las mismas cantidades, por empresas independientes. La empresa pionera en obtener estas ventajas y desarrollar nuevas medidas de desempeño, a principios de siglo fue "DuPont Powder Company".



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

DuPont creó un sistema de presupuestos, con el fin de controlar el flujo de recursos en toda la organización. Una de las más importantes innovaciones financieras que se generó a principios de siglo por la misma empresa fue una nueva medida de desempeño, el Rendimiento Sobre la Inversión.

El RSI, fue creado con el fin de comparar el desempeño de cada división o departamento de la empresa con el de la empresa en su conjunto. Este sistema de control fue creado con el objeto de alinear o hacer iguales las metas de cada departamento con las metas de toda la empresa. La gran ventaja del RSI, es que mide la eficiencia con la que se está utilizando el capital invertido en una empresa o en un departamento de la empresa, entonces dejó de ser sólo un elemento comparativo, para convertirse en una herramienta de guía para la misma.

El RSI, permite comparar proyectos de inversión, es decir, si se tiene la posibilidad de destinar recursos a dos divisiones de la empresa, se puede medir en cuál de las dos se espera obtener un mayor RSI y asignar los recursos a ésta. Lo que se logra con ésta medida es una asignación eficiente de recursos. Se escoge la inversión más rentable. El RSI, también permite elaborar un análisis del financiamiento que se necesita para desarrollar nuevas oportunidades de negocio. Con la utilización del RSI, los primos DuPont llegaron a una conclusión vigente actualmente: consideraron que la verdadera utilidad no era la diferencia entre el costo del producto y el precio de venta, sino la tasa de rendimiento del dinero invertido en la empresa.



FES CUATITLÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

DuPont también desarrolló métodos de control para sus procesos de fabricación. Elaboró dos reportes que se generaban mensualmente: el primero, registraba todas las operaciones realizadas durante los procesos de producción de un artículo. En el segundo, tomaban en cuenta los precios y volúmenes de ventas, y se restaban de los costos obtenidos en el primer reporte. El primer reporte facilitaba el control de la producción de cada división de la compañía, ya que la información era repartida a los gerentes de la división y los gerentes corporativos de la empresa. La intención del reporte era hacer comparaciones para conocer la eficiencia de los molinos de la compañía. El segundo reporte sólo se repartía a los gerentes corporativos de la empresa, con el objetivo de conocer el RSI, por producto, por línea de producto o por división, dependiendo el caso. Es importante darse cuenta que esta información permitía el sano desarrollo de la empresa a lo largo del tiempo, porque la composición de la información permitía que los dueños de la empresa conocieran la rentabilidad de los productos que fabricaban.

En la década de los 20, General Motors facilitó la coordinación y el control de toda la empresa, lo que se tradujo en el cumplimiento de su meta principal: incrementar la riqueza de los accionistas de la firma. El objetivo era lograr el más alto RSI, a largo plazo, con un crecimiento razonable. Sin embargo, existía un obstáculo para lograr sus objetivos: la estructura de costos era extremadamente rígida, con costos fijos altos. Esto ocasionaba que la utilidad y el RSI de los fabricantes de automóviles, dependiera de las fluctuaciones de fabricación y del promedio anual de capacidad instalada.



FES CUATITLÁN

Para contrarrestar estos efectos, GM incluyó en su pronóstico, además del volumen de producción esperado por división, un pronóstico de operaciones calculado con el volumen estándar de producción (80% de la capacidad de producción) y el cálculo de un precio estándar para cada producto (el necesario para obtener 20% de RSI). El pronóstico de operaciones de GM también contaba con un sistema de reportes de ventas, e introdujo a la contabilidad financiera la figura del presupuesto flexible.

El presupuesto flexible permite estimar los costos esperados para un rango determinado de actividad. Se utiliza en la planeación de operaciones de una empresa. El presupuesto flexible muestra diferentes escenarios con el comportamiento de los costos en distintos volúmenes de producción, los que ayudan a reducir la incertidumbre natural en un proceso de planeación. Asimismo, como elemento de control al final del periodo de operaciones, permite comparar los costos presupuestados contra los costos reales. La gran ventaja es que al utilizar el presupuesto flexible, la información que se compara es consistente ya que los costos de producción real se comparan contra los costos de un volumen de producción similar. Cuando es utilizado como elemento de control, el presupuesto flexible permite conocer las posibles causas por las que no se están logrando los objetivos planeados.

Para 1930, DuPont y General Motors habían desarrollado la contabilidad de costos de acuerdo a sus necesidades de información, para lograr obtener mejores resultados en sus empresas, mediante adecuados procesos de planeación y control, que permitieron mantener los más altos índices de productividad y eficiencia. Después de conocer el desarrollo financiero de



FES CUATILÁN

estas empresas, no es tan sorprendente lo que son hoy: DuPont, a casi 100 años de su fundación, sigue siendo empresa líder en la fabricación de muchos artículos de uso industrial y doméstico. General Motors, con ciertos problemas a lo largo del presente siglo, se ha mantenido como empresa líder en la fabricación de automóviles.

Las estrategias de obtención de economías de escala y economías de alcance, seguidas por los empresarios a finales del siglo XIX y en las primeras décadas del siglo XX, demandaban información precisa para la toma de decisiones y el control de las operaciones de la empresa. Esta demanda de información generó que los directivos de las empresas revisaran minuciosamente el costo de cada producto fabricado. Para obtenerlo, se le daba seguimiento a todas las operaciones que la empresa desempeñaba para obtener el artículo terminado.

Con la expansión de las empresas y el desarrollo de múltiples productos y líneas de producción, obtener información precisa del costo de cada producto se volvió una actividad muy cara. Cercano a los años 30, desaparecieron los sistemas de costeo por producto o por línea de productos, por lo costoso que era procesar toda la información necesaria para obtener el costo unitario de cada producto. En esa misma fecha, los dueños de las empresas empezaron a ceder el control de las operaciones diarias a administradores profesionales y para monitorear su desempeño, empezaron a solicitar que se auditaran todos los reportes contables producidos en cada división de la empresa.

Lo costoso que se volvió procesar la información contable y la creciente



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATITLÁN

demanda de reportes auditados, empezó a generar que la información de costos se convirtiera únicamente en los reportes financieros de las empresas; entonces, surgió la idea de la valuación de inventarios para presentarla en los informes financieros, con la noción de que esta actividad permitiría conocer los costos de producción de los artículos fabricados.

Lo importante para obtener la valuación de inventarios fue obtener el monto total de los costos incurridos en cada periodo de operaciones. Esta información es útil pero de ninguna manera permite conocer las causas por las que se generan los costos, ya que éstos se presentan como un agregado de actividades. Para obtener el valor de los inventarios, no hay necesidad de seguir minuciosamente el desarrollo de cada producto a lo largo de los sistemas de fabricación. Lo necesario es obtener el monto correcto de todos los costos utilizados durante dicho proceso. El resultado obtenido del agregado de costos se resta al agregado de ventas y así se obtiene la utilidad bruta de la empresa.

La gran diferencia de la valuación de inventarios para reportarlos como información financiera, con los sistemas de costeo utilizados a principios del siglo XX, es el tratamiento de los Costos Indirectos de Fabricación. Por las necesidades de información, en las primeras décadas del siglo, todos los costos eran asignados como costos directos de producción, siguiendo cada actividad desarrollada para producir un artículo. En otras palabras, no existían los costos indirectos de fabricación ya que se seguían todas las actividades necesarias para desarrollar el producto y se asignaban los costos conforme iban sucediendo; cuando se tenía el producto terminado, todos los



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

costos ya estaban asignados.

Al mostrarse la información a manera de reportes financieros, se presentan agregados. En este caso, el costo de producción se obtiene sumando la cantidad de dinero necesaria para desarrollar cualquier actividad en la cadena de producción, y para llegar a este resultado no es necesario seguir los procesos de producción. Una vez que se obtiene el agregado, hay costos que no se pueden asociar directamente con la fabricación de algún producto; estos costos se conocen como costos indirectos de fabricación. En ese momento, los administradores empezaron a asignar los costos indirectos de fabricación en función de diferentes bases, como las horas de mano de obra o las horas máquina utilizadas para fabricar un producto.

Además de lo costoso del procesamiento de datos para obtener la información contable y la necesidad de que los reportes fueran auditados, los académicos de la época contribuyeron mucho a que se substituyera la contabilidad de costos para el control y la toma de decisiones de las empresas por el entonces moderno sistema de valuación de inventarios. A partir de 1940, las universidades del mundo enseñaban a los alumnos las técnicas necesarias para la valuación de inventarios. Así, la valuación de inventarios se convirtió en la única actividad desempeñada por la contabilidad de costos, ya que era el único sistema que permitía conocer los costos de producción.

Pocos avances ha tenido la contabilidad desde que los reportes financieros se convirtieron en la principal actividad del contador público.



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATITLÁN

Dentro de los avances que más destacan son la introducción en 1950, de los flujos de efectivo descontados para proyectar inversiones. En este periodo de estancamiento, diferentes autores universitarios crearon las clasificaciones de costos que actualmente se utilizan. El desarrollo de estas clasificaciones es el intento por devolver a la contabilidad de costos su razón principal de existir, que es facilitar los procesos de control y toma de decisiones dentro de una empresa.

La clasificación de costos variables y costos fijos fue la primera que se desarrolló. Los costos fijos son costos que, en total, permanecen constantes a lo largo de determinado periodo de tiempo, además se considera que son independientes al nivel de actividades de producción de la empresa. Los costos fijos son un parámetro de referencia cuando se desarrolla una estrategia de economías de escala; ya que el costo unitario de producción va disminuyendo conforme se aumentan los volúmenes de fabricación de determinado producto. Por otro lado, los costos variables varían en proporción directa a los cambios en el nivel de producción de la empresa.

Además de los costos fijos y los costos variables, existen los costos mixtos; éstos se componen parte por costos fijos y parte por costos variables. Un ejemplo muy claro de este tipo de costos es el pago a los vendedores de una empresa cuando una parte de sus ingresos la integran un salario fijo y la otra parte una compensación por cada venta realizada.

Existe otra clasificación de costos que expresamente sirve para el proceso de planeación de una empresa. Los costos evitables son los que



FES CUATITLÁN

dependen de una decisión y los costos inevitables, como su nombre lo dice, no los puede evitar alguna decisión de un directivo de la empresa. Los costos hundidos son los recursos utilizados previamente al inicio del ciclo de operaciones de una empresa. Estos costos no pueden ser alterados por ninguna decisión de algún directivo.

El costo de oportunidad es una herramienta de decisión cuando se tiene que escoger entre proyectos mutuamente excluyentes. Así, el costo de oportunidad es el costo de no escoger la mejor alternativa posible (de entre dos o más alternativas). Así si por ejemplo, cuando se tiene que escoger entre el proyecto A y el proyecto B, cada uno con rendimientos de 12 y 10 respectivamente, el costo de oportunidad de escoger el proyecto A es de 10, ya que representa el costo de no haber escogido B.

Con el objeto de poder fincar responsabilidades sobre las personas que incurren en los costos, existe otra clasificación que facilita el control de las empresas. Los costos no controlables, son los que no dependen del control de un administrador de empresas, como por ejemplo una devaluación. Los costos controlables son lo opuesto, es decir, los que se pueden controlar por un administrador, como los requerimientos de materia prima para cierto proceso.

Conforme se fue incrementando la necesidad de información, se comenzó a regular la información financiera en los Estados Unidos. La regulación comenzó en la década de los años 30, con la constitución del Instituto Americano de Contadores Públicos. El instituto emitió los Boletines de



FES CUATITLÁN

Investigación Contable. De 1939 a 1960 se publicaron 50 boletines. De 1960 a 1973 el Instituto Americano de Contadores Públicos, a través de su Consejo de Principios Contables, publicó cuatro declaraciones y treinta y un opiniones conocidas como los APB's. En 1973 se creó el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera. Actualmente, esta institución es la responsable de las normas de contabilidad financiera en los Estados Unidos”¹.

En México, en la década de los años sesenta, se creó el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, encargado de emitir los boletines que regulan los reportes financieros en nuestro país. La regulación se hace a través de las normas y criterios que emite la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP. Los cuales fueron sustituidos en el año 2006 por las norma de información financiera. Las NIF regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas en un lugar y fecha determinados que son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera. Las NIF se clasifican en:

Marco Conceptual

NIF A-1 Estructura de las normas de información financiera.

NIF A-2 Postulados básicos.

NIF A-3 Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros.

NIF A-4 Características cualitativas de los estados financieros.

¹ Felipe Duarte Olvera, Administración Estratégica de Costos, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Primera Edición agosto de 2001.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

NIF A-5 Elementos básicos de los estados financieros.

NIF A-6 Reconocimiento y valuación.

NIF A-7 Presentación y revelación.

NIF A-8 Supletoriedad.

NIF Particulares

NIF B-1 Cambios contables y corrección de errores.

Boletines en vigor de la CPC del IMCP:

Serie B Principios relativos a estados financieros en general.
(excepto los Boletines B-1 y B-2)

Serie C Principios aplicables a partidas o conceptos
específicos.

Serie D Problemas especiales de determinación de
resultados.

Serie E Normas aplicables a las actividades especializadas
de distintos sectores.

INIF – Interpretaciones a las NIF .

Las NIF, dictan las normas que rigen la actividad contable en nuestro país, como anteriormente comentamos los principios de contabilidad generalmente aceptados, fueron sustituidos por los postulados básicos señalados en el boletín A-1, esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera; como aquéllas que establecen las bases concretas que deben



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

observarse para reconocer contablemente los elementos que integran los estados financieros en un momento determinado y que comprenden normas de valuación, presentación y revelación, emitidos por el CINIF.



FES CUATILÁN

1.2 Postulados básicos de acuerdo a las Normas de Información Financiera

En el estudio y aplicación de la contabilidad de costos, también se debe observar y respetar todo lo referente a los postulados básicos, de las normas de información financiera.

Los postulados básicos se encuentran en la NIF A-2 en la cual su objetivo es definirlos como los fundamentos que rigen el ambiente en el que opera el sistema de información contable y surgen como generalizaciones o abstracciones del entorno económico en el que se desenvuelve el sistema de información contable; los cuales se derivan de la experiencia, de las formas de pensamiento y políticas impuestos por la práctica de negocios en un sentido amplio, y se aplican en congruencia con los objetivos de la información financiera y sus características cualitativas.

A continuación presentamos una breve explicación, de cada uno de los postulados básicos que deben aplicarse:

Ø Sustancia económica

“La sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad.



FES CUATITLÁN

Ø Entidad económica

La entidad económica es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros (conjunto integrado por actividades económicas y recursos), conducidos y administrados por un único centro de control que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada; la personalidad de la entidad económica es independiente de la de sus accionistas, propietarios o patrocinadores.

Se considera que una unidad es identificable en los siguientes casos:

- Existe un conjunto de recursos disponibles, con estructura y operación propia, encaminados al cumplimiento de fines específicos y,
- Se asocia con un único centro de control que toma decisiones con respecto al logro de fines específicos.

Clasificación de las entidades económicas atendiendo a su finalidad

§ *Entidad lucrativa* — cuando su principal propósito es resarcir y retribuir a los inversionistas su inversión, a través de reembolsos o rendimientos,

§ *Entidad con propósitos no lucrativos* — cuando su objetivo es la



FES CUATILÁN

consecuencia de los fines para los cuales fue creada, principalmente de beneficio social, sin que se busque resarcir económicamente las contribuciones a sus patrocinadores.

∅ Negocio en marcha

La entidad económica se presume en existencia permanente, dentro de un horizonte de tiempo ilimitado, salvo prueba en contrario, por lo que las cifras en el sistema de información contable representan valores sistemáticamente obtenidos, con base en las NIF.

En tanto prevalezcan dichas condiciones, no deben determinarse valores estimados provenientes de la disposición o liquidación del conjunto de los activos netos de la entidad.

∅ Devengación contable

Los efectos derivados de las transacciones que lleva a cabo una entidad económica con otras entidades, de las transformaciones internas y de otros eventos, que la han afectado económicamente, deben reconocerse contablemente en su totalidad, en el momento en el que ocurren, independientemente de la fecha en que se consideren realizados para fines contables.

∅ Asociación de costos y gastos con ingresos



FES CUATILÁN

Los costos y gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en un periodo, independientemente de la fecha en que se realicen.

∅ Valuación

Los efectos financieros derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, deben cuantificarse en términos monetarios, atendiendo a los atributos del elemento a ser valuado, con el fin de captar el valor económico más objetivo de los activos netos.

∅ Dualidad económica

La estructura financiera de una entidad económica está constituida por los recursos de los que dispone para la consecución de sus fines y por las fuentes para obtener dichos recursos, ya sean propias o ajenas.

∅ Consistencia

Ante la existencia de operaciones similares en una entidad, debe corresponder un mismo tratamiento contable, el cual debe permanecer a través del tiempo, en tanto no cambie la esencia económica de las operaciones”².

² Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C., Normas de Información Financiera, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Primera Edición enero 2006.



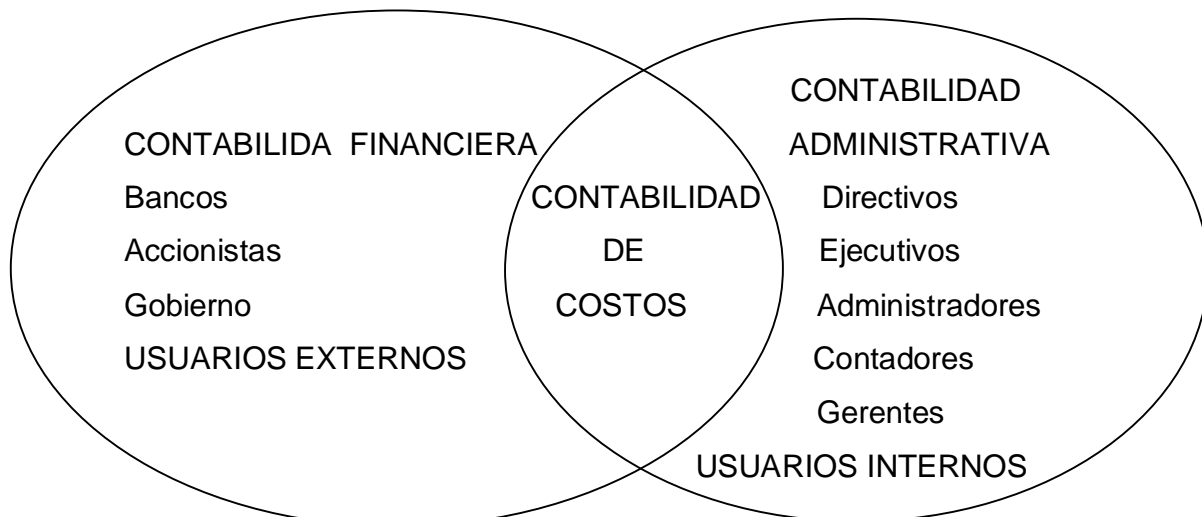
FES CUATILÁN

1.3 Definición de la contabilidad de costos

Antes de definir a la contabilidad de costos, debemos dejar bien claro que se entiende por contabilidad. De acuerdo con la NIF A-1 la cual, define a la contabilidad como “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”³.

“La contabilidad de costos satisface diferentes necesidades de la contabilidad financiera y de la contabilidad administrativa. La primera es la que se utiliza para fines externos a la organización, es decir sus usuarios pueden ser: bancos, accionistas, gobierno, etcétera. La segunda es la que se utiliza dentro de la organización y sus usuarios pueden ser: administradores, contadores públicos, empleados, etcétera.

El siguiente esquema ilustra la posición de la contabilidad de costos con respecto a la contabilidad financiera y a la contabilidad administrativa.



³ Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C., Normas de Información Financiera, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Primera Edición enero 2006.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

La información que provee la contabilidad de costos se utiliza para fines externos e internos. Cuando se utiliza para fines internos nos otorga las bases para los procesos de planeación, control y toma de decisiones. Cuando se utiliza para fines externos, se mide el costo de producción según lo determinan las Normas de Información Financiera. Las reglas de valuación se encuentran en el boletín C-4, Inventarios, vigente desde enero de 1974.

Se puede fácilmente deducir, que la Contabilidad de Costos no sólo se refiere a lo fabril, como generalmente se piensa, porque dicha contabilidad tuvo su origen en la industria, en nuestra época, tiene un campo más amplio, puesto que se aplica en cualquier tipo de actividad, económica o no (comercio, servicio e industrial)”⁴.

De todo lo anterior se puede concluir y de acuerdo con nuestros días, que la Contabilidad de Costos es: una área de la contabilidad general que comprende la sistematización y procesamiento de información financiera que se utiliza para la evaluación de los costos de producción.

Otras definiciones se presentan a continuación:

“La contabilidad de costos es un sistema de información empleado para predeterminar, registrar, acumular, controlar, analizar, direccionar, interpretar e informar todo lo relacionado con los costos de producción, distribución, administración y financiamiento”⁵.

⁴ Felipe Duarte Olvera, Administración Estratégica de Costos, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Primera Edición agosto de 2001.

⁵ Del Río González Cristóbal, Costos 1, Introducción al Estudio de la Contabilidad y Control de los Costos Industriales, Ecasa, México 1996.



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

“La contabilidad de costos industriales es un área de la contabilidad que comprende la predeterminación, acumulación, registro, distribución, información, análisis e interpretación de los costos de producción, de distribución y de administración”⁶.

“La contabilidad de costos es el conjunto de técnicas y procedimientos que se utilizan para cuantificar el sacrificio económico incurrido por un negocio para generar ingresos o fabricar inventarios. Contablemente, un sacrificio económico está representado por el valor del recurso que se consume o se da a cambio para recibir un ingreso. En contabilidad de costos se cuantifican los sacrificios económicos utilizados para generar ingresos. Se puede afirmar que la contabilidad de costos se encarga de proporcionar la información necesaria para calcular la utilidad y valorar inventarios. También es útil para la fijación de precios y el control de las operaciones de corto, mediano y largo plazo”⁷.

⁶ Ortega Pérez de León Armando, Contabilidad de Costos, Limusa, 6ta. Edición, México de 2000.

⁷ Torres Salinas Aldo, Contabilidad de Costos, McGraw-Hill, 1ra. Edición, México de 2000.



FES CUATILÁN

1.4 Objetivos de la contabilidad de costos

Los fines que persigue la contabilidad de costos, se pueden resumir en:

∅ “El control de las operaciones y de los gastos

Tener implantada una contabilidad correcta de costos, trae consigo, para su realización, un control adecuado de las operaciones efectuadas, lo cual redundará en mejoras, aumento de eficiencia, que obviamente se traducen en reducción de gastos, tanto de Costos de Producción, Distribución, Financiación y Administración. En esas condiciones, la mayoría de las empresas que suelen tener cambios en los productos, en los métodos de fabricación y venta, en el personal, etcétera, exigen una técnica eficaz para el control de sus operaciones y una buena determinación de sus costos, siendo un propósito constante de las empresas en actividad competitiva, bajar sus costos, con eficiencia en el trabajo, substituyendo materiales, reduciendo los gastos fijos, y modificando una serie de factores que dan lugar a una superación absoluta.

∅ Información amplia y oportuna

Las operaciones y costos controlados, suministran información para realizar tomas de decisiones que redundan en el mejor aprovechamiento de sus bienes y recursos, efectuar estudios, así como la consecución de cualquiera de los aspectos referentes al control y minimización de costos citados anteriormente. La más fiel y precisa representación que puede



FES CUATITLÁN

obtenerse del funcionamiento y desarrollo de los trabajos de una empresa industrial, la proporcionan los informes de costos adecuadamente preparados, los cuales muestran los datos esenciales, en forma tal, que los responsables de esas labores pueden saber en un momento dado, el punto exacto en el cual deberán fijar preferentemente su atención.

Los costos reflejan su valor en relación a la utilidad, con base en los datos suministrados, y en la medida que los directivos hagan uso de esa información. De ahí que el Contador de Costos deba poner sumo cuidado en los informes, mismos que deben ser adecuados, precisos, puntuales, claros y bien presentados.

Ø La determinación correcta del costo unitario

Puede decirse que el principal objetivo de los costos es la determinación correcta del costo unitario (que es de donde se desprende la gran gama de toma de decisiones, como puede ser la reducción del costo y por ende la obtención de utilidades) lo cual trae consigo la información amplia y oportuna, así como el control de las operaciones. Igualmente, una vez determinado el costo unitario correcto, se pueden fijar precios de venta, aunque sujetos a la oferta y la demanda, valuación de productos terminados, en proceso, determinación del costo de producción de lo vendido, también ayuda a las políticas de operación de acuerdo con el mercado, el aspecto financiero de expansión, de planeación de utilidades, producir, comprar, mandar a maquilar, etcétera.



FES CUATILÁN

A muchos productos se les fija el precio de venta, tomando como base el costo real o el predeterminado, y la utilidad deseada, tal es el caso de artículos especiales o que no están sujetos a la oferta y la demanda. Igualmente, una vez determinado el costo unitario correcto, se pueden tomar decisiones sobre hacer o comprar, fijar políticas de explotación, de operación, como pueden ser:

- La determinación del punto de equilibrio económico.
- El aprovechamiento de la capacidad productiva por tipo de artículos o líneas, o bien dejar de producir.
- Decidir cerrar la fábrica o seguir operando, realizar expansión o contracción, o continuar igual.
- Decidir si determinadas piezas es preferible comprarlas o fabricarlas, e incluso sobre productos terminados.

Con lo anterior se puede concluir que las cifras de costos, desarrolladas sobre bases sólidas y cumpliendo con sus objetivos, generalmente habrán de reflejarse en una utilidad efectiva.

De estos objetivos principales se pueden derivar una serie de subobjetivos, entre los que destacan los siguientes:

- § Fijación de precios de venta.
- § Normas o políticas de operación o explotación.
- § Valuación de artículos terminados.
- § Valuación de artículos en proceso.
- § Determinación del costo de producción de lo vendido.
- § Tomar decisiones sobre comprar, fabricar o mandar a maquilar.
- § Indicativos para la planeación y control presupuestal de utilidades”⁸.

⁸ Del Río González Cristóbal, Costos 1, Introducción al Estudio de la Contabilidad y Control de los Costos Industriales, Ecasa, México 1996.



FES CUATILÁN

1.5 Acepciones de la palabra costo

“La palabra costo tiene dos acepciones básicas:

La primera, puede significar la suma de esfuerzos y recursos que se han invertido para producir algo; así, por ejemplo, se dice: “su examen le costó dos días de estudio”, lo que significa que utilizó dos días para poder presentarlo.

La segunda acepción se refiere a lo que se sacrifica o se desplaza en lugar de la cosa elegida; en este caso, el costo de una cosa equivale a lo que se renuncia o sacrifica con el objeto de obtenerla, así por ejemplo: “su examen le costó no ir a la fiesta”, quiere expresar que el precio del examen fue no haberse divertido.

El primer concepto, aun cuando no se aplicó al aspecto fabril, expresa los factores técnicos e intelectuales de la producción o elaboración, y el segundo manifiesta las consecuencias obtenidas por la alternativa elegida”⁹.

⁹ Del Río González Cristóbal, Costos 1, Introducción al Estudio de la Contabilidad y Control de los Costos Industriales, Ecasa, México 1996.



FES CUATITLÁN

1.6 Diversas acepciones de los costos

“Costo de inversión. Es el costo de un bien, que constituye el conjunto de esfuerzos y recursos realizados con el fin de producir algo, la inversión está representada en tiempo, esfuerzo o sacrificio, y recursos o capitales. La producción de un bien requiere un conjunto de factores integrales, que son:

- ∅ Cierta clase de materiales.
- ∅ Un número de horas de trabajo-hombre, remunerables.
- ∅ Maquinaria, herramienta, etcétera, y un lugar adecuado en el cual se lleve a cabo la producción.

Estos factores pueden ser físicos o de otra naturaleza, pero su común denominador es la moneda como unidad de medida. Por lo tanto, el Costo de Inversión representa los factores técnicos medibles en dinero, que intervienen en la producción, presuntamente recuperable a través del precio de venta.

Costo de desplazamiento o de sustitución. En la moderna teoría económica el costo significa desplazamiento de alternativas, o sea que el costo de una cosa es el de aquella otra que fue escogida en su lugar. Si se eligió algo, su costo estará representado por lo que ha sido sacrificado o desplazado para obtenerlo. Constantemente el sujeto está tomando decisiones frente a varias alternativas; por ejemplo, cuando un estudiante se decide por la carrera de licenciado en contaduría, en lugar de la de filósofo, entonces el no ser filósofo es el costo de la carrera de contaduría. Elegida la



FES CUATITLÁN

alternativa, entonces se convierte en costo de inversión.

Costo incurrido. Se conoce con este nombre a la inversión del Costo de Producción puramente habida en un período determinado. Es decir, que sólo refleja valores de inversión efectuados exclusivamente en un lapso. Lo anterior indica que el Costo Incurrido no incluye valores de producción que correspondan a otro ejercicio, como lo es el Inventario Inicial de Producción en Proceso.

Costos fabriles y no fabriles. El costo de producción o de fabricación está formado por tres elementos básicos: materiales, salarios, y otros costos de fabricación o producción. El costo unitario de fabricación sirve para determinar el valor de elaboración de los productos terminados, de los que están en proceso de transformación, y de los vendidos; los dos primeros se presentan en el documento de posición financiera en el capítulo de inventarios, y el último en el estado de resultados. El costo no fabril se aplica a todas las inversiones que no corresponden a la producción del algún artículo, lo cual indica que no se realizan actividades de transformación. El análisis del costo es un examen de erogaciones, como son las compras, los gastos sobre compras, sobre ventas, los de administración, los de financiamiento, y otros gastos que pueden existir en empresas dedicadas a vender un producto o a prestar un servicio.

Costo total. El costo, económicamente hablando, representa, en términos generales, toda la inversión necesaria para producir y vender un artículo; ahora bien, este costo se puede dividir en: costo de producción, costo de distribución, costo administrativo, costo financiero, otros gastos, reparto de



FES CUATITLÁN

utilidades a los trabajadores e impuesto sobre la renta, todos estos integran el Costo Total de una entidad o empresa; estas partes se explican en seguida:

∅ Costo de producción. Representa todas las operaciones realizadas desde la adquisición del material, hasta su transformación en artículo de consumo o de servicio, integrado por tres elementos o factores que a continuación se mencionan:

- Material.- Es el elemento que se convierte en un artículo de consumo o de servicio. También equivocadamente conocido como “materia prima”, porque “prima” quiere decir “primaria-o” y el material no siempre es primero, o ya tiene alguna transformación, no es virgen u original. El material, cuando se le puede identificar por su monto y/o tangibilidad en un artículo elaborado, se le conoce como Material Directo, excepto cuando su apreciación en el artículo producido se dificulta, o su valor no justifica un procedimiento laborioso y en ocasiones demasiado costoso, para precisarlo en éste.
- Salarios.- Es el esfuerzo humano necesario para la transformación del material. También se le conoce con los siguientes nombres: “mano de obra”, “salarios devengados”, “trabajo”, “costo del trabajo” y “labor”. Cuando el costo de los salarios se puede precisar, en cuanto a su monto, en la unidad producida, se le identifica con los nombres antes citados, pero



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

agregándole la palabra “directa-o”. Cuando es factible cuantificar los dos elementos anteriores en la unidad producida, son directos del costo, precisamente porque su aplicación es específica a la unidad.

- Costos indirectos de producción.- Son los elementos necesarios para la transformación del material, tal y como son: el lugar donde se trabaja, el equipo, las herramientas, la luz y fuerza, combustibles, lubricantes, teléfonos, etcétera. También se le conoce con las siguientes denominaciones: “costos de producción”, “costos indirectos de fabricación”, “costos indirectos de producción”, “costos indirectos de fabricación”, “cargos indirectos de fabricación”. Los tres elementos anteriores (material, salarios y costos indirectos de producción) son importantes e indispensables para la elaboración de un artículo de consumo o de servicio, y su cuantificación se hace por medio del común denominador llamado moneda. Por lo tanto el costo de producción, está formado por el material directo, los salarios directos, y los costos indirectos de producción.
- Costo primo.- Es la suma de los elementos directos del costo, es decir, el conjunto formado por el material directo y por los salarios directos, por lo que su nombre correcto es: costo directo, y no costo primo que nada indica.
- Costo de transformación o de conversión.- Está integrado



FES CUATITLÁN

por la adición de los salarios, y los costos indirectos de producción, ya que son quienes mutan el material directo. Es necesario aclarar que no se debe confundir el costo de transformación con el costo de producción, ya que este último está formado por los tres elementos del costo (material directo, labor directa y costos indirectos de producción) y el costo de transformación, sólo por los dos finales (salarios directos y costos indirectos de producción).

- ∅ Costo de distribución. Está integrado por las operaciones comprendidas, desde que el artículo de consumo o de uso se ha terminado, almacenado, controlado, hasta ponerlo en manos del consumidor. El nombre de la cuenta con que se controla este costo es gastos de venta.
- ∅ Costo financiero. Está integrado normalmente por los gastos para allegarse fondos, como son: intereses, descuento de documentos, comisiones y sustituciones, gastos de cobranza, castigo por cuentas incobrables, básicamente, que en muchos casos pertenecen al costo de distribución, o al costo administrativo, en otros casos al costo de producción o al de inversiones a más de un año.



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

-
- ∅ Costo de administración. Comprende todas las demás partidas normales, propias o consuetudinarias, no localizadas en los costos de producción, distribución y financieros; o dicho de otra manera, está formado por las operaciones después de la entrega del bien de servicio de uso al cliente, hasta que se reciba en la caja o se deposite en el banco, el importe, a precio de venta del bien respectivo, así como las demás partidas administrativas no incluidas en el costo de producción, distribución y financiero. Es decir, resulta ser un gasto indirecto de servicio, para estos últimos tres costos. El nombre de la cuenta con que se controla este costo es gastos de administración.

 - ∅ Otros costos. Comprende todas aquellas partidas no propias ni indispensables para el desarrollo de las actividades de la empresa, las cuales no son consuetudinarias, no normales, y por lo tanto difíciles de preverse, ya que no se sabe cuáles serán y cuándo acontecerán, pero una vez sucedidas sí forman parte del costo total de la entidad. Ejemplo de estos costos son: los casos fortuitos o de fuerza mayor, como una huelga, un incendio, un temblor, una inundación, etc.

 - ∅ Reparto de utilidades a los trabajadores e impuesto sobre la renta. En el caso de haber utilidades, estas partidas naturalmente, también forman parte del costo total de la entidad¹⁰.

¹⁰ Del Río González Cristóbal, Costos 1, Introducción al Estudio de la Contabilidad y Control de los Costos Industriales, Ecasa, México 1996.



FES CUATILÁN

1.7 Costo de adquisición de lo vendido, costo de producción y costo del servicio rendido

“Se refiere a las expresiones que comúnmente, y en forma equivocada se conocen como “costo de lo vendido” o como “costo de ventas”, que significan en palabras más sencillas o menos técnicas “lo que costó el haber vendido”, o sea el costo total, y no se quiere decir eso.

Con base en lo visto hasta el momento, las expresiones “costo de ventas y costo de lo vendido” están mal usadas, ya que el comerciante, para vender la mercancía, debe primero adquirirla, teniendo entonces un costo de adquisición, además debe realizar gastos de venta, de administración, financieros, y quizá otros gastos, impuesto sobre la renta y reparto de utilidades a los trabajadores, hasta lograr la cobranza, lo cual indica que con ese cúmulo de gastos se está en presencia del costo total, o sea que el costo de lo vendido o de ventas, es el costo total, o “lo que costó el haber vendido”. Pero el significado a la expresión “costo de lo vendido o de ventas”, equivocadamente se le identifica con la expresión correcta, en el costo del comerciante con “costo de adquisición de lo vendido” y con referencia al industrial con “costo de producción de lo vendido”

Por lo expuesto, no se deben usar más los términos “costo de ventas” y “costo de lo vendido”, porque presentan un error garrafal respecto a la técnica de costos, con referencia a lo que se desea decir, utilizando las expresiones adecuadas y correctas para las comercializadoras (costo de adquisición de lo vendido), para el industrial (costo de producción de lo vendido), para el



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

servidor (costo del servicio rendido); además de ser claras, dado que intrínsecamente abarcan lo que se quiere decir, y por si solas se entienden”¹¹.

¹¹ Del Río González Cristóbal, Costos 1, Introducción al Estudio de la Contabilidad y Control de los Costos Industriales, Ecasa, México 1996.



FES CUATILÁN

1.8 Estado de costo de producción y ventas

El estado de costos de producción. Es un documento contable financiero, que presenta todas las operaciones realizadas, en un periodo determinado, desde la adquisición de material hasta su transformación en un artículo de consumo o de servicio, listo para su venta. Dicho estado es propio de las industrias manufactureras, el cual muestra dos costos importantes: El de ventas y el de producción formándose este último por: materia prima, mano de obra y cargos indirectos de producción.

Este Estado tiene como objetivo mostrar cómo se ha determinado el monto del costo de la producción elaborada, de los servicios prestados o de las operaciones comerciales.

El estado de costo de producción y ventas, en su estructura más amplia, comprende tres capítulos principales:

- ∅ Costo de las materias primas empleadas en la producción.
- ∅ Costo de la producción terminada.
- ∅ Costo de producción de los artículos vendidos.
- Costo de la materia prima directa empleada en la producción. Si observamos cuidadosamente el movimiento elemental de la cuenta del almacén de materias primas, reflejado en el esquema respectivo, nos daremos cuenta de que el costo de los materiales directos usados en la producción puede determinarse en la siguiente forma:



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

	Inventario inicial de materias primas
Más:	Costo de materias primas recibidas (compras)
Igual:	Materias primas disponibles
Menos:	Inventario final de materias primas
Igual:	Costo total de materias primas utilizadas
Menos:	Costo de materias primas indirectas utilizadas
Igual:	Costo de materias primas directas utilizadas en la producción

El análisis de la cifra del costo de materias primas directas utilizadas –que la contabilidad de costos proporciona sin necesidad de efectuar las operaciones a que se refiere el primer capítulo del estado de costo de producción y ventas- , muestra una visión panorámica del movimiento general de las materias primas durante el período, reflejando la magnitud de los inventarios iniciales y finales de materiales, el costo de los materiales recibidos en el almacén y el de los directos e indirectos usados en la producción.

- Costo de la producción terminada. Constituye el segundo capítulo del estado que nos ocupa y es, indudablemente, el núcleo del mismo estado. Refleja la mecánica del costo de producción, acumulado en la cuenta de producción en proceso. Observemos, en primer término, la gradual acumulación del costo de producción a través de sus tres elementos (movimiento deudor de la cuenta de producción en proceso) que, adicionado del correspondiente al inventario inicial de artículos en proceso y disminuido del relativo al inventario final de artículos en



FES CUATITLÁN

proceso, se traduce en el costo de la producción terminada en el período que pasa al almacén final de artículos elaborados. En consecuencia, este segundo capítulo de nuestro estado queda compuesto en la siguiente forma:

	Costo de materias primas directas utilizadas
Más:	Total de Mano de obra utilizada
Menos:	Mano de obra indirecta utilizada
Igual:	Mano de obra directa utilizada
Igual:	Costo primo de producción procesada
Más:	Cargos indirectos de producción
Igual:	Costo de la producción procesada
Más:	Inventario inicial de producción en proceso
Igual:	Producción en proceso disponible
Menos:	Inventario final de producción en proceso
Igual:	Costo de la producción terminada

- Costo de la producción vendida. Este capítulo representa la fase final del estado y tiene una completa similitud con el de la formación del costo de ventas en las empresas comerciales, ya que ambos casos se refieren al movimiento en el almacén de artículos terminados, sólo que mientras en las empresas comerciales las entradas a dicho almacén provienen de las mercancías recibidas de los proveedores, en las industrias de transformación las entradas se originan por la producción terminada en la fábrica. En consecuencia, en las industrias manufactureras el tercer



FES CUATITLÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

capítulo de nuestro estado presenta la siguiente forma:

	Costo de la producción terminada
Más	Inventario inicial de producción terminada
Igual	Costo de la producción terminada disponible
Menos	Inventario final de producción terminada
Igual	Costo de la producción vendida

Si enlazamos los tres capítulos en que hemos dividido el estado de costo de producción y ventas, tendremos la forma completa de presentación de dicho estado. La cual es la siguiente:

TENARIS, S.A. DE C. V.

Estado de costo de producción y ventas del _____ al _____ de 2006.

	Inventario inicial de materias primas		\$ 500,000
Más:	Costo de materias primas recibidas		900,000
Igual:	Materias primas disponibles		\$1,400,000
Menos:	Inventario final de materias primas		925,000
Igual:	Total de materias primas utilizadas		\$ 475,000
Menos:	Costo de materias primas indirectas utilizadas		50,000
Igual:	Costo de materias primas directas utilizadas		\$ 425,000
	Total de mano de obra utilizada	\$330,000	
Menos:	Mano de obra indirecta utilizada	80,000	
Igual:	Mano de obra directa utilizada		250,000
Más:			
Igual:	Costo primo de la producción procesada		\$ 675,000
Más:	Cargos indirectos de producción		375,000
Igual:	Costo de la producción procesada		\$1,050,000
Más:	Inventario inicial de producción en proceso		200,000
Igual:	Producción en proceso disponible		\$1,250,000
Menos:	Inventario final de producción en proceso		100,000
Igual:	Costo de la producción terminada		\$1,150,000
Más:	Inventario inicial de producción terminada		1,200,000
Igual:	Producción terminada disponible		\$2,350,000
Menos:	Inventario final de producción terminada		1,550,000
Igual:	Costo de la producción vendida		\$ 800,000



FES CUATILÁN

1.9 Diferencia entre costo y gasto

El costo y el gasto se pueden entender como el sacrificio realizado, los cuales se pueden medir en unidades monetarias, mediante la reducción de activos o el aumento de pasivos en el momento en que se obtiene el beneficio. En el momento de la adquisición se incurre en el costo, el cual puede beneficiar al periodo en que se origina o a uno o varios periodos posteriores a aquel en que se efectuó. Por lo tanto, costo y gasto es lo mismo, pero las diferencias fundamentales entre ellos son:

- ∅ La función a la que se les asigna. Los costos se relacionan con la función de producción, mientras que los gastos lo hacen con las funciones de distribución, administración y financiamiento.
- ∅ Tratamiento contable. Los costos se incorporan a los inventarios de materias primas, producción en proceso y artículos terminados y se reflejan como activo dentro del Balance General; los costos de producción se llevan al estado de resultados mediatamente y paulatinamente; es decir, cuando y a medida que los productos elaborados se venden, lo cual afecta el renglón costo de los artículos vendidos. Los gastos de distribución, administración y financiamiento no corresponden al proceso productivo, es decir, no se incorporan al valor de los productos elaborados, sino que se consideran costos del periodo; por ello, se llevan al estado de resultados inmediata e íntegramente en el periodo en que se incurren.



FES CUATILÁN

1.10 Ventajas e inconvenientes de la contabilidad de costos

Pueden indicarse las siguientes ventajas que ponen de manifiesto la importancia de este tipo de contabilidad, como instrumento necesario para tener informada a la dirección de la empresa en sus distintos niveles de conducción:

- ∅ La obtención del costo de los artículos fabricados y vendidos sin necesidad de realizar el inventario físico, permite lograr costos unitarios más exactos, cuyo conocimiento trae aparejado, además de la valoración sistemática y objetiva de los inventarios y la obtención de resultados más correctos y periódicos, la fijación de razonables precios de venta –dentro de las limitaciones del mercado- así como el conocimiento de la rentabilidad de los productos o líneas de productos.
- ∅ Permite el análisis de los costos de manera tal que puedan determinarse los correspondientes a la operación de cada departamento, centros o secciones en que se divide la fábrica, clasificando sus componentes por su naturaleza objetiva, por su carácter de asignables directamente al mismo o por ser distribuirles, por su grado de variabilidad y por su condición de ser controlables o no por los responsables.
- ∅ Facilita una adecuada coordinación entre las políticas de compra, producción y venta.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

-
- Ø Desarrolla medidas de salvaguarda en la prevención y eliminación de fugas y filtraciones, a través de un mejor control interno en las áreas fabril, de ventas y administrativa.
 - Ø Informar acerca del lugar donde se originó el costo con el fin de controlarlo, en estrecha vinculación con lo precedente dando cuenta de la acción ejercida por cada responsable y de los aspectos de su gestión.
 - Ø A través de la delimitación de responsabilidades contribuye a un rendimiento creciente en cada una de las áreas de actividad existentes bajo el mando de sus respectivos jefes.
 - Ø Permite una planeación racional de las utilidades de la empresa.
 - Ø Facilita la elaboración de presupuestos.
 - Ø Permitir, mediante el empleo de estándares de costos o costos tipos y su comparación con los efectivos, la determinación del grado de eficiencia logrado, manteniendo informada a la dirección respecto de las desviaciones de manera que puedan efectuarse las correcciones no bien aparezca el hecho anormal o en el plazo más cercano a ello.
 - Ø Mantener informada a la gerencia de producción mediante adecuados y oportunos informes del costo resultante de todos los aspectos que



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

significan ineficiencias, tales como ociosidad del equipo y de la mano de obra, producción defectuosa, costo de los materiales estropeados, etc.

- ∅ Coadyuva a las funciones de auditoría, a garantizar medios de control más adecuados.
- ∅ Conduce a la simplificación de los procesos fabriles y de distribución, mediante el estudio analítico de los distintos elementos que integran el costo.

Las desventajas de la contabilidad de costos pueden sintetizarse en una sola: su propio COSTO, o sea, el de su instalación y funcionamiento, que representan erogaciones en: personal, equipo de oficina, papelería, trámites administrativos, etc.

Cabe señalar, finalmente, que el mayor costo administrativo, consecuencia de llevar el sistema de la manera en que se ha concebido, se hallará plenamente justificado cuando los beneficios que reporta resulten superiores al incremento mencionado en los costos.



FES CUATILÁN

1.11 Elementos del costo de lo vendido

Empresas con actividades comerciales

Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, determinarán su costo de ventas de la siguiente forma:

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

Lo anterior significa lo siguiente:

	Compras
Menos:	Devoluciones sobre compras
Menos:	Descuentos sobre compras
Menos:	Rebajas sobre compras
Igual a:	Compras netas
Mas:	Gastos sobre compras
Igual a:	Costo de adquisición de lo vendido
Entre:	Número de unidades
Igual a:	Costo unitario



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

Empresas con actividades de transformación

Los contribuyentes que realicen actividades de transformación de materias primas en un artículo terminado listo para su venta o servicio, determinarán su costo de producción de esos artículo elaborados de la siguiente manera:

- Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.
- Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción.
- Los conceptos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción.
- La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios.

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.



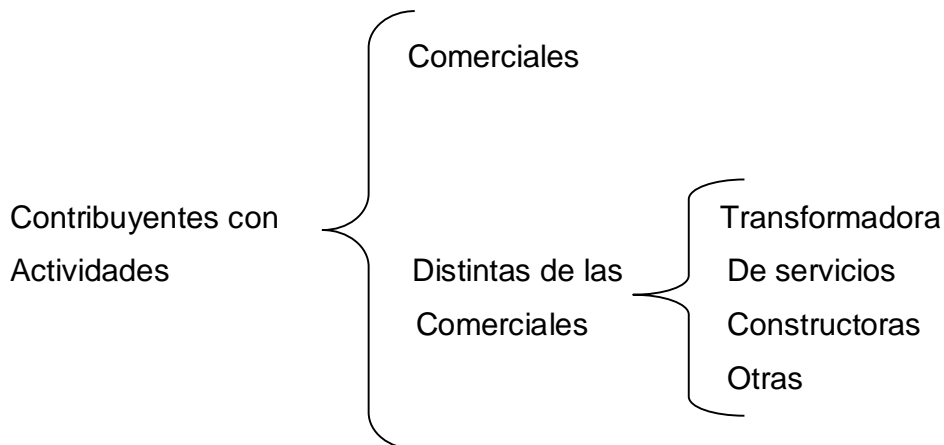
FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

En este caso, el costo de producción se integra de la siguiente manera:

	Materias primas (directas)
Mas:	Remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados (mano de obra directa)
Mas:	Cargos indirectos de producción
Igual:	Costo de producción incurrido

Por otra parte, de acuerdo con lo anterior, las empresas quedan clasificadas para efectos contables de la siguiente forma:



Prestación de servicios

En efecto, al señalar contribuyentes distintos de los que realicen



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

actividades comerciales, cabe una amplia gama de contribuyentes. Por otra parte, debemos señalar de manera expresa la prestación de servicios. En este caso, es importante retomar el señalamiento del Boletín B-3 en su párrafo 20 de las NIF en donde establece que:

En las empresas de servicios, el costo de los servicios prestados está integrado por aquellos costos que se identifican razonablemente en forma directa, con la prestación de los servicios. En esta condición, se considera que el costo de ventas se integra de la siguiente manera:

	Remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados relacionados directamente con la prestación de servicios
Mas:	Gastos netos directamente relacionados con la prestación de servicios
Mas:	Deducción de inversiones directamente relacionadas con la prestación de servicios
Igual:	Costo del servicio rendido

Constructoras

Respecto de las empresas constructoras es necesario señalar que el boletín D – 7 establece en sus párrafos 1, 2 y 3 que:

Debido a la complejidad e incertidumbre inherentes a la contabilización



FES CUATILÁN

de las operaciones asociadas con contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital, así como a la utilización de diversos tipos de contratos para su construcción y fabricación y, atendiendo a las condiciones actuales en las que se desarrollan dichos contratos, se hizo necesaria la creación de un Boletín que uniforme la aplicación de principios para su contabilización.

El aspecto que caracteriza la contabilización de los contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital, es la adecuada distribución de los ingresos y sus costos relacionados entre distintos periodos contables.

Al respecto debemos considerar lo establecido por la NIF A-2 Devengación Contable, que señala que “los efectos derivados de las transacciones que lleva a cabo una entidad económica con otras entidades, de las transformaciones internas y de otros eventos que la han afectado económicamente deben reconocerse contablemente en su totalidad en el momento en el que ocurren independientemente de la fecha en que se consideren realizados para fines contables”¹².

No obstante lo anterior, estas empresas de acuerdo con la clasificación hecha, quedan comprendidas entre aquellas que son distintas de las comerciales y por lo tanto se sujetan a la mencionada clasificación.

¹² Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C., Normas de Información Financiera, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Primera Edición enero 2006.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

1.12 Clasificación de los costos

Su Identificación

Costos directos. Son aquellos costos que se pueden identificar o cuantificar plenamente con los productos terminados o áreas específicas.

Costos indirectos. Son aquellos que no se pueden identificar o cuantificar plenamente con los productos terminados o áreas específicas.

El periodo en que se llevan al
Estado de Resultados

Costos del producto (costos). Son aquellos costos que están relacionados con la función producción. Se incorporan a los inventarios de: materia prima, producción en proceso y artículos terminados.

Costos del periodo (gastos). Son aquellos que se identifican con intervalos de tiempo y no con los productos elaborados.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

Comportamiento con respecto al volumen
de producción o venta de artículos

Costos fijos. Son aquellos que permanecen constantes en su magnitud dentro de un periodo determinado, independientemente de los cambios registrados en el volumen de operaciones realizadas.

Costos variables. Son aquellos costos cuya magnitud cambia en razón directa al volumen de las operaciones realizadas.

Costos semifijos. Son aquellos que tienen elementos tanto fijos como variables.



FES CUATILÁN

1.13 Valuación de los inventarios

Es de reconocerse que el inventario tiene un valor en pesos, por lo que las empresas emplean diversas formas para llegar al valor global del inventario. Para tal situación son diversos los caminos que se pueden seguir para llegar al valor global señalado, no obstante que se determine un valor para cada unidad, lo cual es la base de la valuación del inventario.

En el ámbito comercial nacional e internacional, existen diversos métodos entre los que se pueden citar los que señala el artículo 45-G de la LISR y que son retomados del boletín C-4 de las normas de información financiera.

De acuerdo con el boletín C-4 de las NIF, en su párrafo 28 reconoce los siguientes métodos de valuación. "Tanto por costeo absorbente como por costeo directo y ya sea que se manejen por costos históricos o predeterminados, los inventarios pueden valuarse conforme a los siguientes métodos:

Costo identificado

Por las características de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o producción. Es decir, que se identifica con exactitud; por ejemplo el costo de una casa.

Costo promedio



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

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

Primeras entradas primeras salidas

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

Es conveniente destacar que el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan y que para una correcta asignación del costo deben establecerse las diferentes capas del inventario según las fechas de adquisición o producción.

A través de este método, en época de alza de precios, puede originarse que las utilidades representadas por incrementos del renglón de inventarios, se deban al aumento en los costos de adquisición o producción y no a aumentos en el número de unidades.

Últimas entradas primeras salidas



FES CUATITLÁN

El método "UEPS" 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 los costos son más actuales.

Como en el caso del sistema "PEPS", el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan y también deben establecerse las diferentes capas del inventario según las fechas de adquisición o producción, para una correcta asignación del costo. A través de la aplicación de este método, puede llegarse el caso de que por las fluctuaciones en los precios de adquisición y producción, el costo asignado al inventario difiera en forma importante de su valor actual.

Detallistas

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

Es decir, se obtiene aplicándole al precio de venta el factor de margen de utilidad bruta, determinando así el costo del artículo. Por ejemplo: en las tiendas departamentales, si el precio de adquisición es de \$ 10,000.00 y se desea una utilidad de \$ 4,000.00, se tendrá que vender en \$ 14,000.00. Por



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

lo tanto:

$10,000.00 / 14,000.00 = 71.5\%$ que representa el costo.

Las empresas que se dedican a la venta al menudeo (tiendas de departamentos, ropa, de descuento, etc.) son las que utilizan generalmente este método, por la facilidad que existe para determinar su costo de venta y sus saldos de inventario.

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

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

- Ø Control y revisión de los márgenes de utilidad bruta, considerando tanto las nuevas compras, como los ajustes al precio de venta.
- Ø Agrupación de artículos homogéneos.
- Ø Control de los traspasos de artículos entre departamentos o grupos.
- Ø Inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las cuentas y en su caso hacer los ajustes que procedan¹³.

¹³ Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C., Normas de Información Financiera, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Primera Edición enero 2006.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

CAPÍTULO 2

SISTEMAS DE COSTOS

2.1 Antecedentes del costeo

A principios del siglo XX el método de costeo utilizado era el absorbente o total. Eso se debía a que el tratamiento contable tradicional se dedicaba a salvaguardar los activos utilizados, los cuales se controlaban a través de estados de resultados, prestando poca atención a los problemas específicos de información para la toma de decisiones administrativas. Sin embargo, al incrementarse el nivel de complejidad de las organizaciones, se hizo hincapié en la preparación de informes que proveyeran y facilitaran la información para la toma de decisiones y la planeación a largo plazo.

Hacia 1930 surgió una alternativa al método de costeo absorbente, la cual lleva el nombre de costeo directo o también costeo variable. No se puede afirmar que el costeo directo sea mejor que el absorbente. Cada uno de ellos tienen una misión especial que cumplir: el costeo directo ayuda a la administración en su tarea mientras que el costeo absorbente informa a los usuarios externos. Pero es innegable que conceptualmente alguno de ellos debe estar mal; los dos no pueden ser correctos porque no puede haber dos verdades, es decir, no podemos afirmar que un producto tiene dos diferentes costos.

La economía globalizada es un hecho en todas las organizaciones, así, la



FES CUATITLÁN

supervivencia no sólo exige el desarrollo de productos innovadores, sino también la eliminación de esfuerzos inútiles y lo peor que una empresa con problemas pueda hacer, es implementar reducciones generales de costos, porque esto, disminuye todas las actividades, tanto las beneficiosas como las perjudiciales, también esa reducción general, puede hacer disminuir actividades vitales, y empeorar el rendimiento; es por ello, que las reducciones indebidas pueden generar un deterioro innecesario, se puede orientar a las organizaciones, para que redistribuyan sus recursos, con el fin de que mejoren su rendimiento, ya que en una organización en la cual se mejora la cadena de valores, estará en condiciones de incrementar sus ventajas competitivas, en materia de costos y calidad en la medida que pueda satisfacer las expectativas de los clientes.

Hoy más que nunca las empresas necesitan establecer con mayor precisión sus costos, descubrir oportunidades para mejorarlas, requiere mejorar su toma de decisiones y preparar y actualizar sus planes de negocios. La nueva situación refleja, que la comprensión de las actividades fundamentales, los costos, la estructura y la estrategia de una organización, se traducirá en el mejoramiento del diseño y efectividad de la misma y especialmente, del cálculo de los costos de los productos y servicios, elementos que posibilitarán el éxito de cualquier estrategia.

2.2 Aplicación de la contabilidad de costos a los diferentes tipos de



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
 PARA LA EMPRESA COMERCIAL
 TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

empresas

La aplicación de la contabilidad de costos no se limita a una industria específica, por lo que para su comprensión de los distintos sistemas de contabilidad de costos será necesario conocer los distintos tipos de industrias, para poder aplicar un sistema que sea funcional para las necesidades de cada una de ellas, por eso es necesario conocer la clasificación de las empresas.

CLASE DE EMPRESAS	ACTIVIDAD ECONÓMICA GENERAL	ACTIVIDAD ESPECÍFICA	TIPO DE COSTOS	PRINCIPAL UNIDAD DE COSTEO
Recursos renovables Recursos no renovables	Explotación directa de los recursos naturales	-Agricultura -Bosques -Ganadería -Pesca -Minería -Petróleo -Canteras	Explotación	-Producto -Metros cúbicos -Unidad -Tonelada -Barril
Transformación	Mutación de las características físicas y/o químicas de recursos naturales y de bienes, para la satisfacción de las necesidades humanas	-Compra de materia prima. -Transformación en productos elaborados. -Distribución de los productos terminados	-Compra -Producción -Distribución	-Pieza -Ciento -Millar -Kilogramo -Tonelada -Litro
Comercio	Servicio de intermediario en el tiempo y espacio	Compra venta de artículos elaborados	-Compra -Distribución	Artículo o múltiplo de artículo
Transporte	Servicio intermedio en el espacio	-Pasaje -Carga	Operación	-Pasajero -Kilómetro -Tonelada



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

Otros servicios públicos	Servicios de atención a necesidades de la comunidad muy generalizadas	-Energía eléctrica -Teléfonos -Agua -Gas -Hospitales	Operación	-Kilovatio -Metros cúbicos -Llamada -Litro -Día -Paciente
Créditos	Servicio intermediario en créditos	Operación bancaria	Operación	Cuenta de cheques, etc.
Seguros	Servicio intermediario en riesgos	Operación de seguros		Pólizas
Fianzas	Servicio intermediario en garantías	Operación en finanzas		

La industria extractiva ocupa el primer lugar, por ser las que tienen un contacto directo con los recursos naturales, su característica común es la obtención de bienes de la naturaleza, a través de una explotación, planeada y sistemática.

Cuando en estas industrias se aplican las técnicas y movimientos inherentes a la contabilidad de costos, los costos respectivos reciben la denominación genérica de “costos de explotación” y las unidades base para determinar los costos unitarios correspondientes varían de acuerdo con el tipo de industria en particular de que se trate.

La industria de transformación representa diferentes infinidades de mutación de los recursos naturales y de bienes en otros bienes que se adapten a las necesidades de los seres humanos. A este tipo de industria se le adjudican tres tipos de costos de compra, producción y distribución.



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

Las industrias del comercio se dedican principalmente a la compra-venta de bienes terminados; estas empresas actúan como intermediario, permitiendo al público consumidor adquirir los recursos que requiere a medida de sus necesidades y en los lugares próximos a donde los requiere o se encuentre. En esta industria también son aplicables los costos de compra y distribución de acuerdo a sus necesidades de cada una de ellas.

En las industrias de transporte, su función principal es prestar o vender un servicio al público para que satisfaga sus necesidades que pueden o no ser su principal necesidad para el consumidor; en este tipo de industrias los costos a utilizar son los “costos de operación” y la unidad es variada dependiendo de las operaciones que sean efectuadas por cada una de las industrias.

En las empresas que operan en el ramo de crédito, seguros y fianzas, cuya actividad está regulada por organismos oficiales especializados, por leyes y reglamentaciones específicas. Su función de intermediaria en el crédito y en los riesgos es muy clara y las empresas involucradas comprenden a todas las instituciones de crédito, con sus modalidades consiguientes, así como a las compañías de seguros, en los ramos de la vida y los ramos de las finanzas, en todas ellas es factible la actividad de los costos y la obtención de costos unitarios por cuentas distintas.

La importancia de las industrias es de vital importancia para todos los países por que es el que impulsa la economía de todos y cada uno de ellos,



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

así entonces cuando un país posee únicamente recursos naturales y los explota, pero carece de las industrias capaces de transformarlos en los bienes requeridos para los consumidores, es necesario que exporte sus recursos a otros países que sí cuenten con los medios de transformación adecuados para que ya elaborados los readquiera, a un precio muy superior al que los obtuvo. Esta diferencia deberá cubrir los costos derivados del esfuerzo humano, y capital utilizado en la transformación, así como la utilidad de los empresarios que coordinaron los esfuerzos de producción.

De esta manera podemos sintetizar la diferencia que limita a los países a tener industrias de transformación o de comercialización. La primera está constituida por la compra de materia prima, cuyo costo se forma por el precio neto de facturación, de los proveedores, más todas las erogaciones concernientes al traslado de estas materias primas, la función concluye en el momento en que dichos materiales llegan al almacén de materias primas de la empresa y se encuentran en condiciones de utilizarse en la producción.

La segunda función que es propiamente la que implica la fase adicional, la manufactura misma, comprende el conjunto de erogaciones relacionadas con la guarda, custodia, y conservación de los materiales en el almacén; la transformación de éstos en productos elaborados, mediante la incorporación del esfuerzo humano, del mecánico y de erogaciones relacionadas con la planta fabril en que se realiza la manufactura y con el desarrollo de ésta concluye en el instante en que los artículos elaborados se transportan al almacén de productos terminados listos para su venta.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

La tercera función abarca la suma de erogaciones referentes a la guarda, custodia y conservación de los productos elaborados; su publicidad y promoción, los gastos del departamento de ventas y su personal, el embarque, despacho y entrega de estos productos a la clientela; la administración general; el financiamiento de las operaciones y la cobranza a los clientes respectivos. Este conjunto de actividades, plenamente coincidente con la fase final de las que desarrollan las empresas comerciales; de esta manera hemos encontrado que los gastos se agrupan en: gastos de venta, gastos de administración y gastos financieros.

Con el estudio y conociendo las necesidades de las diferentes industrias podremos iniciar un análisis de los distintos sistemas para la aplicación de los costos de las distintas industrias.



FES CUATITLÁN

2.3 Sistemas de costos por órdenes de producción y procesos productivos

Para la determinación y aplicación de un sistema de costos es necesario tomar en cuenta varios aspectos que nos permitirán implantar un sistema de costos adecuado y que satisfaga las necesidades de la industria, pero que sea funcional también para la obtención de información en forma oportuna y cumpla con los requisitos pedidos por las autoridades fiscales del país en el que se encuentre la industria.

Sistemas de costos por órdenes de producción. Este sistema es establecido en las industrias que tienen producción de carácter interrumpido, lotificado, diversificado, que responda a órdenes e instrucciones concretas y específicas de producir uno o varios artículos o un conjunto similar de lo mismo. Por lo que para controlar cada partida de artículos se requiere de la emisión de una orden de producción en la que se acumulen los tres elementos del costo de producción. Por lo que en este sistema el costo unitario de producción se obtiene al dividir el costo total de producción entre el total de unidades producidas de cada orden.

Sistemas de costos por procesos. Este sistema es establecido cuando la producción se desarrolla en forma continua e ininterrumpida, mediante una afluencia constante de materiales a los procesos transformativos. La manufactura genera grandes volúmenes de productos similares, a través de una serie de etapas de producción llamadas procesos. Los costos de producción se acumulan para un periodo específico por departamento, procesos o centros de costos. La asignación de costos a un departamento es un paso intermedio, pues el objetivo último es determinar el costo unitario total de producción.



FES CUATITLÁN

2.4 Clasificación del sistema de costos en cuanto al momento en que se determinan

Los costos de producción pueden determinarse con posterioridad a la conclusión del periodo de costos, durante el transcurso del mismo o con anterioridad a él. En el primer caso los costos se llaman históricos, en el segundo y tercero se llaman costos predeterminados independientemente de que se manejen por el sistema de órdenes de producción o por procesos.

Sistema de costos históricos o reales. Cuando se emplea un sistema de órdenes de producción o uno de procesos, y se espera la conclusión de cada período de costos para acumular los costos totales y determinar los costos unitarios respectivos. La causa por la cual es necesario dentro de este sistema, esperar la conclusión del periodo de costos para determinar los costos de producción de los artículos terminados en el, se centra en la necesidad de acumular los cargos indirectos a lo largo del periodo, acumulación que, incluye el conjunto de erogaciones indirectas de fabricación, consumos, de materias primas y mano de obra indirectas, ajustes por depreciación, amortización y aplicación de activos fijos, cargos diferidos y costos fabriles pagados por anticipado.

En el sistema de costos históricos o reales, los costos unitarios de los artículos elaborados en cada periodo tendrán que conocerse, necesariamente varios días después de la elaboración del producto, lo cual representa serios inconvenientes, desde el punto de vista de la oportunidad de la información sobre los costos, así como sólo permite conocer el costo unitario de los



FES CUATILÁN

artículos producidos a través de diferentes periodos.

Sistemas de costos predeterminados. Surge de la necesidad de contar con información oportuna y anticipada a los costos de producción, y de tener un control más afectivo de los costos de producción mediante comparaciones de costos unitarios, que puedan establecerse en costos actuales y pretéritos. Existen dos modalidades iniciales dentro de los sistemas de costos predeterminados, independientemente que se refieran al sistema por órdenes o por procesos productivos.

- ∅ Predeterminación del tercer elemento de costo. Esta variante describe que los cargos indirectos son precisamente los que no pueden asignarse inmediatamente a cada producto o grupo de productos elaborados debido a la necesidad de acumularlos previamente, lo que no puede realizarse totalmente sino hasta el cierre de cada periodo de costos, una vez afectadas las aplicaciones y operados los ajustes necesarios.
- ∅ Predeterminación íntegra de los tres elementos del costo. Consiste en la predeterminación de los tres elementos del costo, con el fin de conocer anticipadamente los costos de producción para la política de precios, cotizaciones, etc., y permitir un control completo sobre los costos de producción mediante comparación entre costos históricos actuales, referidos a los tres elementos y costos predeterminados de cada uno de ellos.



FES CUATILÁN

Dentro de esta determinación íntegra de los costos, aplicable a un sistema de costos por órdenes de producción como al de procesos surgen a su vez dos nuevas modalidades, representativas de otros tantos sistemas.

- Sistemas de costos estimados. Se caracteriza por una determinación un tanto general y poco profunda, basada fundamentalmente en la experiencia y modificada por cierta anticipación de las condiciones y costos de producción futuros. En este sistema las diferencias encontradas denominadas variaciones, se tendrán que ajustar a la realidad debido a su carencia de validez.

Cuando la empresa requiere conocer con anticipación los costos de producción engranados a un sistema de presupuestos en vía de alcanzar los costos estándar, lógicamente cuando ya se haya implantado la técnica histórica de costos, cuando los artículos que producimos se puedan agrupar en estilos, tamaños, formas similares y podamos tener nuestras operaciones, medirlas en términos de tiempo y por último cuando las operaciones de producción no sean demasiado complejas.

- Sistemas de costos estándar. Requiere de estudios científicos completos, análisis sistemáticos de las condiciones de eficiencia en la producción y de los costos respectivos. En este sistema las diferencias encontradas son llamadas desviaciones y se interpretan como deficiencias o sobre-eficiencias en la operación real y no deben afectar los costos de producción predeterminados y se deberán contabilizar como pérdidas o utilidades.



FES CUATILÁN

Siempre existirán diferencias en los precios de las materias primas, salarios y de los costos indirectos. Es por eso que, los costos que varían mucho, no son de utilidad para los directores de empresas en muchas de sus funciones como:

- § Presupuestos
- § Planeación futura, eficiencia, etc.

El estándar es una medida que se utiliza en nuestro medio y cuya aceptación se ha hecho muy popular. El costo estándar indica lo que debe costar algo, con base en la eficiencia de trabajo normal en una empresa; por lo tanto, al compararlo con el costo histórico, las desviaciones indican deficiencias o superaciones que deben ser definidas y analizadas. El estándar representa un valor típico del costo de un producto y se usa para lograr los fines de la gerencia y para decisiones y control de costos. Los patrones de eficiencia se miden por medio de los costos estándar. Es necesario que existan anteriormente:

Costos Históricos-----Costos Estima-----Costos Estándar

Es indudable que las condiciones que existan en cada empresa, marcan la pauta para decidir qué procedimiento se va a utilizar y qué técnica de valuación es la más recomendable; todo es cuestión de la habilidad individual de cada empresa.



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATITLÁN

La definición del costo en las Normas de Información financiera en el Boletín C-4 en su párrafo 10 nos enuncia: “Basados en los conceptos anteriores, las reglas de valuación para inventarios 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 directamente o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o de venta”¹⁴. Es importante que acudamos a las NIF (Normas de información Financiera) que están en vigencia, para la aclaración de definiciones que en las leyes fiscales no se tienen, esto para armonizar las leyes fiscales. Existen dos procedimientos para determinar el costo de lo vendido el primero conforme al artículo 45-B, 45-C y 45-E de la Ley del ISR y como segundo procedimiento la fracción V del Artículo Tercero Transitorio de la Ley del ISR. El costo de lo vendido aplica para diversos tipos de empresas como es el caso de los que se dedican a las actividades comerciales, Servicios, Producción, enajenaciones a plazo y arrendamiento financiero.

¹⁴ Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C., Normas de Información Financiera, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Primera Edición enero 2006.



FES CUATILÁN

2.5 Métodos de costeo

Costo tradicional. Es comúnmente usado; consiste en que el costo de producción está integrado por los materiales directos, el costo del trabajo directo y los costos indirectos de producción. El costo tradicional es también llamado costo absorbente, porque integra en cada costo los conceptos fijos y variables que les corresponde, pero no forman parte de los costos de producción ni de distribución, sus costos respectivos financieros y de administración.

Costo variable. Es un método de análisis que toma como base el estudio de los gastos en fijos y variables. El costo variable no es absorbente, porque no se integran a los costos de producción ni de distribución los costos fijos, ni los financieros, ni los administrativos.



FES CUATILÁN

2.6 Costeo absorbente

Dentro de la contabilidad de costos tradicional, todos los costos de fabricación se incluyen en el costo de un producto para propósitos de costos de inventario, así como se excluyen todos los conceptos que no son de fabricación. Este método se conoce como costeo absorbente o costeo total. La característica básica del sistema de costos por absorción es la distinción que se hace entre el producto y los costos del período.

El costeo absorbente es el sistema de costeo más utilizado para fines externos e incluso para la toma de decisiones; trata de incluir dentro del costo del producto todos los costos de la función productiva, independientemente de su comportamiento fijo o variable. El argumento en que se basa dicha inclusión es que para llevar a cabo la actividad de producir se requiere de ambos. Los que proponen este método argumentan que ambos tipos de costos contribuyeron para la producción y, por lo tanto, deben incluirse los dos, sin olvidar que los ingresos deben cubrir los variables y los fijos, para reemplazar los activos en el futuro.

Los que proponen el método de costeo variable afirman que los costos fijos de producción se relacionan con la capacidad instalada y ésta, a su vez, está en función dentro de un periodo determinado, pero jamás con el volumen de producción. El hecho de contar con una determinada capacidad instalada genera costos fijos que, independientemente del volumen que se produzca, permanecen constantes en un periodo determinado. De ahí que para costear bajo este método se incluyan únicamente los costos variables, los costos fijos



FES CUATITLÁN

de producción deben llevarse al periodo, es decir, enfrentarse a los ingresos del año de que se trate, lo que trae aparejado que no se le asigne ninguna parte de ellos al costo de las unidades producidas.

Este sistema trata de incluir dentro del costo del producto todos los costos de la función productiva, independientemente de su comportamiento fijo o variable. El argumento en que se basa dicha inclusión es que, para llevar a cabo la producción, se requiere de ambos. El uso de este sistema implica aplicar la totalidad de las cargas fabriles mensuales a la producción realizada en ese lapso. Ello da lugar a la paradoja de tener costos elevados en periodos de bajo volumen y costos reducidos en meses de alta producción. Para valorar los inventarios, considera tanto los costos variables como los fijos. Bajo este sistema, la utilidad es afectada por la producción, así como por las ventas.

Ventajas y limitaciones de su aplicación

Ventajas:

- ∅ Permite medir la incidencia de cambios bruscos en los costos fijos.
- ∅ Permite conocer y precisar la incidencia de las erogaciones de estructura en los costos unitarios.

Limitaciones:

- No ofrece demasiado control sobre los costos del periodo.
- Al darle mayor importancia a las utilidades contables a largo plazo que a las utilidades en efectivo, no es especialmente útil para la fijación de precios a largo plazo, caso en el cuál son más adecuados los datos de las utilidades en efectivo.
- En industrias con productos múltiples impide formular una inteligente estrategia de precios, al no poder discernir los datos del problema con suficiente exactitud.



FES CUATILÁN

2.7 Costeo directo o variable

Denominado también costeo variable o costeo marginal, es un método de la contabilidad de costos que se basa en el análisis del comportamiento de los costos de producción y operación, para clasificarlos en costos fijos y costos variables, con el objeto de proporcionar suficiente información relevante a la dirección de la empresa para su proceso de planeación estratégica.

Ventajas del costeo variable

- ∅ Facilita la planeación.
- ∅ La preparación del estado de resultados facilita a la administración la identificación de las áreas que afectan más significativamente a los costos y así tomar decisiones adecuadas.
- ∅ El análisis marginal de las diferentes líneas que se elaboran, ayuda a la administración a escoger la composición óptima que deberá ser la pauta para que el departamento de ventas alcance su objetivo.
- ∅ El análisis marginal de las líneas ayuda a determinar cuáles de ellas deben apoyarse y cuáles deben ser eliminadas.
- ∅ El análisis marginal de las diferentes líneas ayuda a evaluar opciones respecto a reducción de precios, análisis costo beneficio, descuentos especiales.
- ∅ Elimina fluctuaciones en los costos por efecto de los diferentes volúmenes de producción.
- ∅ Elimina el problema de elegir bases para prorratear los costos fijos ya que su distribución es subjetiva.



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATITLÁN

-
- ∅ Facilita la rápida valuación de los inventarios, al considerar sólo los costos variables, los cuales se pueden medir.
 - ∅ Suministra un mejor presupuesto de flujo de efectivo.
 - ∅ Ante una recesión es un instrumento de apoyo para determinar estrategias para optimizar la capacidad instalada.

Desventajas del costeo variable

- La separación de costos fijos y variables es una actividad muy compleja, si no se realiza con mucho cuidado genera errores en la valuación de los inventarios y por consiguiente en la determinación de la utilidad.
- El uso del análisis marginal a largo plazo puede ser perjudicial para fijar los precios a corto plazo, bajándolos en ocasiones con el fin de que generen un mínimo margen de contribución.



FES CUATILÁN

2.8 Diferencias entre ambos métodos: variable y absorbente

- ∅ El sistema de costeo variable, considera los costos fijos de producción como costos del periodo, mientras que el costeo absorbente los distribuye entre las unidades producidas.
 - ∅ Para valuar los inventarios, el costeo variable sólo contempla los costos variables; el costeo absorbente incluye ambos; esto repercute en el Balance General.
 - ∅ La forma de presentación de la información en el estado de resultados.
 - ∅ Bajo el método de costeo absorbente las utilidades pueden ser cambiadas de un periodo a otro con aumentos o disminución de los inventarios. Se aumenta la utilidad incrementando los inventarios finales y se reduce llevando a cabo la operación contraria.
-
- La utilidad será mayor en el sistema de costeo variable, 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.
 - En el costeo absorbente la utilidad será mayor si el volumen de ventas es menor que el volumen de producción. En el costeo variable la producción y los inventarios de artículos terminados aumentan.
 - En ambos métodos tenemos utilidades iguales, cuando el volumen de ventas coinciden con el volumen de producción.

El costeo variable tiene las siguientes limitaciones que se enuncian a continuación:



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

-
- § Una perfecta división entre costos variables y costos fijos.
 - § Linealidad en el comportamiento de los costos.
 - § El precio de venta, los costos fijos dentro de una escala relevante y el costo variable por unidad permanecen constante.

Relación de ambos sistemas de costeo (Variable vs. Absorción) para brindar información con fines diferentes

Bajo el método de costeo absorbente las utilidades pueden ser cambiadas de un periodo a otro con aumentos o disminuciones de inventarios. Esta diferencia, según el método de costeo utilizado, puede dar lugar a diversas situaciones, a saber:

SITUACIÓN	VARIABLE	ABSORCIÓN
Volumen de ventas > volumen de producción	La utilidad es mayor	La producción y los inventarios de productos terminados disminuyen
Volumen de ventas < volumen de producción	La producción y los inventarios de artículos terminados aumentan	La utilidad es mayor
Volumen de ventas = volumen de producción	Iguales utilidades	

La diferencia sustancial reside en cómo considerar a los costos fijos de producción: si costos de productos o del periodo, lo que origina diferentes valuaciones en los inventarios y, por lo tanto, en la utilidad.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

CAPÍTULO 3 RÉGIMEN FISCAL

3.1 Antecedentes del costo de ventas fiscal

Después de aproximadamente 17 años, regresa a la LISR el COSTO DE VENTAS como deducción fiscal. En efecto, desde la reforma a la citada ley en el año 1987, año en que se incorporan las compras como deducción en sustitución del citado costo y con la posterior reforma del año 1988, año en que se elimina de manera definitiva lo que se conocía en el periodo de transición como “base tradicional”, en que por supuesto se deducía el costo de ventas, la profesión se olvidó de la determinación del costo de ventas para efectos fiscales y la manera de determinarlo para deducirlo de los ingresos acumulables.

Las nuevas generaciones no han vivido en estos años de deducción de compras, la problemática que se genera con la deducción del costo de ventas, por ejemplo, en estos años los contadores nos hemos preocupado por que las compras reúnan los requisitos de ley y, los gastos también sin considerar una deducción parcial que esté directamente unida al costo de cada producto que se está enajenando y por lo tanto, la deducción es directa. Ahora los gastos siguen la suerte del costo de ventas, es decir, si las erogaciones realizadas forman parte del costo del producto producido o comercializado, se podrá deducir hasta que el citado producto se venda.



FES CUATITLÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

Este cambio ha generado grandes discusiones entre los especialistas y los profesionistas. Por una parte, se mira con agrado el retorno a un esquema más cercano a nuestras sanas prácticas contables y por supuesto, a la normatividad en materia contable, llámense “Normas de Información Financiera”, o cualquier otro nombre. En el otro extremo, los que miran con preocupación y desagrado este retorno del costo de ventas por lo complejo que se torna el tema a la falta de pericia y manejo, ante todo en empresas medianas y pequeñas, quienes no cuentan con una infraestructura para la determinación de un adecuado costo de ventas, pero que además argumentan que el costo de ventas fiscal, jamás será similar al costo de ventas contable. Ante tal situación en efecto, habrá que generar una conciliación que requerirá un trabajo adicional a los profesionistas.

Esta reforma fiscal representará una pesada carga administrativa para las personas morales que tributan en el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sobre todo cuando su sistema de costo no sea el permitido por la autoridad fiscal, costeo absorbente, o cuando utilice un sistema de últimas entradas primeras salidas (UEPS), porque para determinar el inventario base al 31 de diciembre de 2004 se especifica que deberá determinarse con el sistema de primeras entradas primeras salidas (PEPS), cuando el contribuyente tenga una serie de inventarios que haga complicado determinar dicho inventario base por mencionar algunas situaciones.

En algunos casos el efecto fiscal-financiero que representa este cambio de deducción autorizada será representativo, y si aunado a lo anterior no se aplicó el Boletín D – 4 para determinar el impuesto sobre la renta, el



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

impuesto al activo y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, diferido por utilizar la deducción compras por costo de ventas y, en consecuencia, no se registró el pasivo por los conceptos diferidos, y se falsearon las utilidades en los ejercicios anteriores, tendrá mayor impacto.

No obstante lo anterior, es de reconocerse que después de 17 años de haber dejado de lado la práctica y el estudio de los costos, en el ámbito profesional, éste representa un nuevo reto para los profesionales de la contaduría; por que hay que recordar que las disposiciones existentes hasta el años 1986, no contenían tantos conceptos inflacionarios como los que existen en este año 2005 y que comienzan desde su incorporación en el año de 1987.



FES CUATILÁN

3.2 Exposición de motivos del poder ejecutivo para la deducción costo de lo vendido

Cuando se conoció la propuesta de reformas fiscales para 2005 enviada por el Poder Ejecutivo al Congreso de la Unión, resultó una sorpresa poco agradable la pretensión de cambiar la deducción autorizada de compras a costo de ventas, como era hasta el ejercicio de 1986. Se esperaba que no fuera aceptada ni en la Cámara de Diputados ni en la de Senadores, y mayor fue la sorpresa cuando ambas la aprobaron.

De acuerdo con la exposición de motivos, el ejecutivo manifestó que la modificación al régimen de deducción de adquisiciones atiende a que: “todas las sociedades mercantiles llevan un sistema de costeo para valuar sus inventarios para efectos contables, sin embargo, para efectos fiscales al deducirse la adquisición de compras provoca una complejidad administrativa a los contribuyentes. En ese sentido, con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes y de empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso, se propone retornar al esquema de deducción de costo de lo vendido”.

En congruencia con lo señalado anteriormente, se adicionó en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Sección III del Capítulo II en el Título II “Del Costo de lo Vendido”, donde se señalan las obligaciones que deberán cumplir los contribuyentes a efecto de llevar a cabo la deducción del costo de ventas a partir del ejercicio de 2005.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

En dichas disposiciones se estableció que el inventario que mantengan los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004 no podrá ser considerado como parte del costo de ventas determinado a partir del ejercicio de 2005, ya que dicho inventario fue deducido por el contribuyente bajo el régimen de deducción de adquisiciones.

No obstante lo anterior, las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establecen un régimen opcional consistente en la acumulación de los inventarios antes señalados conforme a la mecánica establecida en dicho ordenamiento; en caso de ejercer la opción establecida, el contribuyente podrá efectuar la deducción de los inventarios existentes al 31 de diciembre de 2004 como parte del costo de ventas determinado a partir de 2005.

A continuación transcribimos los tres primeros párrafos de la Exposición de Motivos del Ejecutivo para sustentar este cambio.

Motivo: complejidad administrativa

Hoy en día, todas las sociedades mercantiles llevan un sistema de costeo para valuar sus inventarios para efectos contables, sin embargo, para efectos fiscales al deducirse la adquisición de compras provoca una complejidad administrativa a los contribuyentes.

El motivo de este cambio de deducción compras a costo de lo vendido, lo argumentan diciendo que para efectos contables se lleva un sistema de



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATITLÁN

costeo y para efectos fiscales se deducen las compras, lo cual se traduce en una complejidad administrativa. Viéndolo desde el punto de vista administrativo, no existe tal complejidad, ya que la determinación del costo de ventas para la empresa industrial o comercial depende de su sistema de costeo de acuerdo con factores financieros y de información, y el grado de complejidad administrativo dependerá de la actividad de las empresas y de sus operaciones, no así la determinación de las compras para efectos fiscales, lo cual resulta un renglón relativamente fácil de determinar, porque para determinar el costo de lo vendido se requiere también el dato de las compras realizadas durante el ejercicio.

Objetivo: simplificar carga administrativa

En ese sentido, con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes y de empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso, se propone retornar al esquema de deducción de costo de lo vendido.

El objetivo de este cambio de deducción compras a costo de lo vendido, lo argumentan diciendo que se empatará la determinación de la deducción costo de lo vendido, tanto para efectos contables como para efectos fiscales. Esto, en algunos casos, será todo lo contrario, en lugar de simplificar la carga administrativa la hará más compleja porque puede darse el caso de contribuyentes que utilizan el sistema de costeo variable o directo sobre bases históricas o predeterminadas para efectos contables, mismos que no está permitido del todo en este cambio fiscal, porque habrá que realizar



FES CUATITLÁN

ciertos ajustes, ya que se establece como único sistema de costeo el absorbente sobre base histórica o predeterminada; esto ocasionará tener que llevar los dos sistemas de costeo, uno para efectos contables y otro para efectos fiscales.

Con este cambio realmente existirá una complejidad administrativa, como se enunció en el párrafo anterior y no se logrará la simplificación administrativa.

Ya que tanto los costos fijos como variables deben ser deducibles con un sistema de costeo u otro, la pregunta lógica es ¿cuál es la diferencia entre el sistema de costeo absorbente y directo? Al respecto podemos decir que debemos observar los siguientes puntos:

- Ø Al cambiar la deducción de compras a costo de lo vendido, lo que puede deducirse es el costo de lo vendido de los bienes efectivamente enajenados, los cuales incluyen tanto costos fijos como variables de manera unitaria. Esta premisa la cumple cabalmente el costeo absorbente, no así el costeo variable o directo, porque el total de costos fijos se mandan directamente al resultado del ejercicio, independientemente de que los bienes hayan sido efectivamente enajenados o no, lo cual fiscalmente no será posible deducir en el ejercicio, porque tendrá que ser el costo de lo vendido con el sistema de costeo absorbente, que incluye los costos fijos y variables unitarios de los bienes efectivamente enajenados. En otras palabras, la diferencia entre el costeo absorbente y el variable o directo es el desfase de la aplicación



FES CUATILÁN

de los costos fijos al resultado del ejercicio; el costeo absorbente reconoce los costos fijos del inventario en el momento de la enajenación del mismo, mediante el costo de lo vendido; y el costeo variable o directo los reconoce precisamente en el momento de realización, que no tiene nada que ver con el momento del reconocimiento del costo de lo vendido por la enajenación de los bienes correspondientes.

- ∅ La valuación de inventarios con el costeo absorbente y variable representa un valor diferente, porque con el costeo absorbente se reflejarán los costos fijos y variables, y en el caso del costeo variable o directo sólo contempla los costos variables.
- ∅ La utilidad contable determinada con el sistema de costeo absorbente será mayor que la determinada con el sistema de costeo variable, porque como se dijo, el costeo variable manda al resultado del ejercicio los costos fijos totales del ejercicio en el momento de su realización.

Antes alta inflación y ahora inflación controlada

La deducción de compras se estableció cuando la inflación llegó a 2 dígitos y fue una medida tendiente a que la misma falseara la utilidad de las empresas. Hoy día, con una inflación controlada, se puede regresar al costo de lo vendido.

El motivo para haber cambiado la deducción de costo de lo vendido por compras en 1987 fue la inflación, que llegó a 2 dígitos, así como apoyar financieramente a los contribuyentes; en su momento fue un cambio muy bien recibido por dichos contribuyentes. Fue una manera de falsear las



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

utilidades, como bien lo dice este tercer párrafo, ya que desde la fecha del cambio mencionado y hasta el momento, generó un ahorro fiscal-financiero temporal para las personas morales, equivalente a la tasa del ISR y la PTU vigente en cada uno de los años respectivos aplicada sobre el importe del inventario final correspondiente. Lo que realmente estaba pasando era un diferimiento del ISR y la PTU, como atinadamente lo establece el Boletín D – 4, porque se convirtió en una diferencia temporal gravable, que ahora con el cambio de deducción de compras a costo de lo vendido se verá gravado el saldo del inventario al 31 de diciembre de 2004, como lo establecen las disposiciones del Artículo Tercero Transitorio, de la LISR en sus fracciones IV y V.



FES CUATITLÁN

3.3 Reforma fiscal de la deducción de compras por costo de lo vendido

A continuación presentamos los cambios establecidos en el rubro de deducciones para el ejercicio 2005, de acuerdo con el artículo 29 de la LISR.

Como se puede observar, en la LISR, el cambio más trascendente es el referente a la fracción II, "compras", como nombramos los contadores de manera concreta a esta fracción, por el concepto de "costo de lo vendido".

El último párrafo de este artículo, en 2004, establecía que podían deducirse los anticipos de gastos y compras; al desaparecer la deducción de compras por costo de lo vendido en 2005, en consecuencia lógica tiene que modificarse el párrafo referido para eliminar como deducibles los anticipos de compras. Al modificarse este párrafo también se modifica el artículo 31, fracción XIX, de la LISR, requisitos de deducibilidad de anticipos.

El primer párrafo de esta fracción se modifica para el ejercicio 2005, a fin de adecuar los requisitos de deducibilidad aplicables solamente de los anticipos para gastos; y se agrega un segundo párrafo a esta fracción para establecer que la presentación de las declaraciones informativas, en este caso de proveedores, a petición de la autoridad, como lo establece el artículo 86, fracción VIII, de la LISR, no se considera motivo para hacer no deducibles los anticipos de gastos, siempre y cuando se presenten dichas declaraciones en tiempo y forma de conformidad con el artículo mencionado anteriormente.



FES CUATILÁN

En el artículo 32 de la LISR, conocido como no deducibles, se adiciona la fracción XXVII que textualmente dice lo siguiente: “No forman parte del costo de lo vendido los anticipos por las adquisiciones de las mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados o por los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción o la prestación de servicios a que se refieren los artículos 45-B y 45-C de esta Ley. Dichos anticipos tampoco formarán parte del costo de lo vendido a que se refiere la fracción II del artículo 29 de esta Ley.

El párrafo anterior especifica que los anticipos efectuados para compras o gastos relacionados con el costo de lo vendido no serán deducibles en el momento en que se realice el anticipo, sino hasta el momento en que se convierta en costo de lo vendido, y tampoco serán deducibles como anticipos de gastos de acuerdo con el artículo 29, fracción II, de la LISR.

Requisitos de las compras y gastos para ser deducibles vía costo de lo vendido

Para los efectos de esta fracción, el monto total de las adquisiciones o de los gastos, se deducirán en los términos de la Sección III del Título II de esta Ley, siempre que se cuente con el comprobante que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, y éste reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Los anticipos para compras y gastos relacionados con costo de lo



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

vendido serán deducibles precisamente vía costo de lo vendido, siempre y cuando se cuente con el comprobante requisitado fiscalmente, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación.

Ejercicio de no deducibilidad

Los conceptos no deducibles a que se refiere esta Ley, se deberán considerar en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido. Los conceptos relacionados con el costo de lo vendido, que no cumplan con los requisitos de deducibilidad de acuerdo con el artículo 31 de la LISR, deberán considerarse como conceptos no deducibles en el ejercicio en que se realice la erogación y no cuando se convierta en costo de lo vendido.



FES CUATITLÁN

3.4 Régimen fiscal de la adquisición de mercancías de importación y destrucción o donación de mercancías

Adquisición de mercancías de importación

Aunque para el ejercicio fiscal 2005 ya no son deducibles las compras, sino el costo de lo vendido, existen ciertos preceptos fiscales a observar relacionados con mercancías, como adquisición de mercancías de importación y destrucción o donación de mercancías.

Se modifica la fracción XV del artículo 31 de la LISR; a continuación presentamos el texto vigente para el ejercicio fiscal 2005: “Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación”

Con la modificación de la deducción de compras por costo de lo vendido, el texto de esta fracción se ve drásticamente reducido, pues este tipo de adquisiciones, cualquiera que sea su régimen de importación, serán deducibles vía el costo de lo vendido, siempre y cuando se hayan cumplido los requisitos legales para su importación, mismos que están establecidos en la Ley Aduanera, y además se considerará como monto de adquisición el valor declarado con motivo de la importación.



FES CUATITLÁN

Requisitos legales de importación

Los requisitos legales de importación, cualquiera que sea su régimen, están establecidos en el artículo 36, fracción I, de la Ley Aduanera: “Quienes importen o exporten mercancías están obligados a presentar ante la aduana, por conducto de agente o apoderado aduanal, un pedimento en la forma oficial aprobada por la Secretaría. En los casos de las mercancías sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias cuyo cumplimiento se demuestre a través de medios electrónicos, el pedimento deberá incluir la firma electrónica que demuestre el descargo total o parcial de esas regulaciones o restricciones. Dicho pedimento se deberá acompañar de:

- a) La factura comercial que reúna los requisitos y datos que mediante reglas establezca la Secretaría, cuando el valor en aduana de las mercancías se determine conforme al valor de transacción y el valor de dichas mercancías exceda de la cantidad que establezcan dichas reglas.
- b) El conocimiento de embarque en tráfico marítimo o guía en tráfico aéreo.
- c) Los documentos que comprueben el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias a la importación, que se hubieran expedido de acuerdo con la Ley de Comercio Exterior, siempre que las mismas se publiquen en el Diario Oficial de la Federación y se identifiquen en términos de la fracción arancelaria y de la nomenclatura que les corresponda conforme a la tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación.



FES CUATILÁN

- d) El documento con base en el cual se determine la procedencia y el origen de las mercancías para efectos de la aplicación de preferencias arancelarias, cuotas compensatorias, cupos, mercado de país de origen y otras medidas **que al efecto se establezcan, de conformidad con las disposiciones aplicables.**
- e) El documento en el que conste la garantía otorgada mediante depósito efectuado en la cuenta aduanera de garantía **a que se refiere el artículo 84-A de esta Ley, cuando el valor declarado sea inferior al precio estimado que establezca dicha dependencia.**
- f) El certificado de peso o volumen **expedido por la empresa certificadora autorizada por la Secretaría mediante reglas, tratándose del despacho de mercancías a granel en aduanas de tráfico marítimo, en los casos que establezca el Reglamento.**
- g) La información que permita la identificación, análisis y control que señale la Secretaría mediante reglas.

En el caso de mercancías susceptibles de ser identificadas individualmente, deberán indicarse los números de serie, parte, marca, modelo o, en su defecto, las especificaciones técnicas o comerciales necesarias para identificar las mercancías y distinguirlas de otras similares, cuando dichos datos existan, así como la información a que se refiere el inciso g). Esta información podrá consignarse en el pedimento, en la factura,



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATITLÁN

en el documento de embarque o en relación anexa que señale el número de pedimento correspondiente, firmada por el importador, agente o apoderado aduanal. No obstante lo anterior, las maquiladoras o las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, no estarán obligadas a identificar las mercancías cuando realicen importaciones temporales, siempre que los productos importados sean componentes, insumos y artículo semiterminados, previstos en el programa que corresponda, cuando estas empresas opten por cambiar el régimen de importación definitiva deberán cumplir con la obligación de citar los números de serie de las mercancías que hubieren importado temporalmente”.

Valor en aduana

El monto de las adquisiciones de importación para efectos del artículo 31, fracción XV, de la LISR, será el valor declarado con motivo de la importación, para esto habrá que remitirse a los artículos 64, 65 y 66 de la Ley Aduanera. A continuación transcribimos los artículos mencionados.

Artículo 64. “La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable.

El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, salvo lo dispuesto en el artículo 71 de esta ley.



FES CUATITLÁN

Se entiende por valor de transacción de las mercancías a importar, el precio pagado por las mismas, siempre que concurren todas las circunstancias a que se refiere el artículo 67 de esta ley, y que éstas se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, precio que se ajustará, en su caso, en los términos de lo dispuesto en el artículo 65 de esta Ley.

Se entiende por precio pagado el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste”.

Integración del valor de transacción

Artículo 65. “El valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado, el importe de los siguientes cargos:

- I. Los elementos que a continuación se mencionan, en la medida en que corran a cargo del importador y no estén incluidos en el precio pagado por las mercancías:
 - a) Las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra.
 - b) El costo de los envases o embalajes que, para efectos aduaneros, se considere que forman un todo con las mercancías de que se trate.
 - c) Los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales.



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATITLÁN

-
- d) Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías hasta que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de esta Ley.
- II. El valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el importador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos, para su utilización en la producción y venta para la exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio pagado:
- a) Los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas.
- b) Las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas.
- c) Los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas.
- d) Los trabajos de ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, planos y croquis realizados fuera del territorio nacional que sean necesarios para la producción de las mercancías importadas.
- III. Las regalías y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el importador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que dichas regalías y derechos no estén incluidos en el precio pagado.



FES CUATILÁN

IV. El valor de cualquier parte del producto de la enajenación posterior, cesión o utilización ulterior de las mercancías importadas que se reviertan directa o indirectamente al vendedor. Para la determinación del valor de transacción de las mercancías, el precio pagado únicamente se incrementará de conformidad con lo dispuesto en este artículo, sobre la base de datos objetivos y cuantificables”.

Conceptos que no integran el valor de transacción

Artículo 66. “El valor de transacción de las mercancías importadas no comprenderá los siguientes conceptos, siempre que se desglosen o especifiquen en forma separada del precio pagado:

- I. Los gastos que por cuenta propia realice el importador, aun cuando se pueda estimar que benefician al vendedor, salvo aquellos respecto de los cuales deba efectuarse un ajuste conforme a lo dispuesto por el artículo 65 de esta Ley.
- II. Los siguientes gastos, siempre que se distingan del precio pagado por las mercancías importadas:
 - a) Los gastos de construcción, instalación, armado, montaje, mantenimiento o asistencia técnica realizados después de la importación en relación con las mercancías importadas.



FES CUATILÁN

-
- b) Los gastos de transporte, seguros y gastos conexos tales como manejo, carga y descarga en que se incurra con motivo del transporte de las mercancías, que se realicen con posterioridad a que se den los supuestos a que se refiere la fracción I del artículo 56 de esta Ley.
 - c) Las contribuciones y las cuotas compensatorias aplicables en territorio nacional, como consecuencia de la importación o enajenación de las mercancías.
- III. Los pagos del importador al vendedor por dividendos y aquellos otros conceptos que no guarden relación directa con las mercancías importadas.

Para los efectos de lo señalado en este artículo, se considera que se distinguen del precio pagado las cantidades que se mencionan, se detallan o especifican separadamente del precio pagado en la factura comercial o en otros documentos comerciales”.

Destrucción y donación de mercancías

Para establecer los requisitos de deducibilidad de mercancía destruida o donada por el cambio de la deducción de compras por costo de lo vendido, se adiciona la fracción XXII al artículo 31 de la LISR, que establece lo siguiente:

“Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas



FES CUATITLÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley”.

Para dar de baja del inventario bienes deteriorados o que han perdido su valor, actualmente existe el artículo 87 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que da la opción de efectuar la destrucción o donación de los bienes referidos presentando el aviso correspondiente. Por el cambio de la deducción autorizada compras por costo de lo vendido, la destrucción o donación de los bienes, en los términos mencionados, será deducible en el ejercicio en que se efectúe.

“Los contribuyentes podrán efectuar la deducción a que se refiere el párrafo anterior, siempre que tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud, antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a esta Ley, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de esta Ley”.

Como toda regla tiene una excepción, el párrafo anterior de este artículo viene a ser precisamente la excepción a este artículo, esto es, tratándose de bienes básicos para subsistencia humana en materia de alimentación o salud, antes de proceder a su destrucción, deberán ser ofrecidos a



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

donatarias autorizadas dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación o salud. Actualmente existe el artículo 88 del RLISR, en el cual se establece el procedimiento para cumplir con lo mencionado anteriormente.



FES CUATILÁN

3.5 Título II, Capítulo II, Sección III, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta: del Costo de lo Vendido

A continuación presentamos el texto y algunos comentarios de los nuevos artículos que se incluyen en la Sección III, Costo de lo Vendido.

Artículo 45 - A. Costeo absorbente histórico o predeterminado.

“El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

En el caso de que el costo se determine aplicando 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 costos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta Ley”.

El sistema de costeo permitido para efectos fiscales, de acuerdo con este artículo, es el absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. El costo de lo vendido se deducirá en el ejercicio en que se acumulen los ingresos por enajenación de bienes. Si el contribuyente utiliza para efectos contables-financieros el sistema de costeo directo, deberá considerar la variación en relación con los volúmenes producidos, en los



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

elementos del costo de producción: materia prima consumida, mano de obra y costos indirectos de fabricación, cumpliendo con las disposiciones del RISR. Actualmente todavía no existe tal disposición en el reglamento mencionado, habrá que esperar la publicación de las disposiciones a que se hace referencia.

Artículo 45 – B Y 45 – C. Costo de lo vendido de empresas comerciales y empresas industriales.

Empresas con actividades comerciales

El artículo 45 – B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece: los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

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



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

Lo anterior significa lo siguiente:

Compras	\$ 1,000,000.00
Menos	
Devoluciones sobre compras	120,000.000
Menos	
Descuentos sobre compras	100,000.00
Menos	
Rebajas sobre compras	10,000.00
Igual a compras netas	\$ 770,000.00
Más	
Gastos sobre compras	30,000.00
Costo de adquisición de lo vendido	\$ 800,000.00
Entre	
Número de unidades	10,000
Igual a costo unitario	\$ 80.00

En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.



FES CUATILÁN

Empresas con actividades de transformación

En el artículo 45 – C de la misma ley establece: los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45 – B, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

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

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

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



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATITLÁN

En este caso, el artículo 45 – C considera que el costo de ventas se integra de la siguiente manera:

	Materias primas (directa)
Mas:	Remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados (mano de obra directa)
Mas:	Deducción de inversiones directamente relacionadas con la prestación
Igual:	Costo de la producción vendida

En forma general, tomando en cuenta todos los elementos que conforman el estado de costo de producción y venta, se presentaría de la siguiente forma:

	Inventario inicial de materias primas	X	
Más:	Compras de materias primas	X	
Igual:	Materias primas disponibles	X	
Menos:	Inventario final de materias primas	X	
Igual:	Total de materias primas utilizadas	X	
Más:	Mano de obra	X	
Más :	Gasto indirectos de fabricación	X	
Igual:	Costo de producción procesada		X



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

Más:	Inventario inicial de producción en proceso		X
Igual:	Producción en proceso disponible		X
Menos:	Inventario final de producción en proceso		X
Igual:	Costo de la producción terminada		X
Más:	Inventario inicial de artículos terminados		X
Igual:	Artículos terminados disponibles		X
Menos:	Inventario final de artículos terminados		X
Igual:	Costo de producción de lo vendido		X

Prestación de servicios

En efecto, como se puede observar en el artículo 45 – C, al señalar contribuyentes distintos de los que realicen actividades comerciales, cabe una amplia gama de contribuyentes. Por otra parte, debemos observar que tanto la fracción II, III y IV señalan de manera expresa la prestación de servicios. En este caso, es importante retomar el señalamiento del Boletín B–3 en su párrafo 20 de las NIF en donde establece que:

En las empresas de servicios, el costo de los servicios prestados está integrado por aquellos costos que se identifican razonablemente en forma directa, con la prestación de los servicios. En esta condición, el artículo 45 – C de la LISR considera que el costo de ventas se integra de la siguiente manera:



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

	Remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados relacionados directamente con la prestación de servicios
Mas:	Gastos netos directamente relacionados con la prestación de servicios
Mas:	Deducción de inversiones directamente relacionadas con la prestación de servicios
Igual:	Costo del servicio rendido

Artículo 45 – D. Residentes en el extranjero.

“Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, determinarán el costo de las mercancías conforme a lo establecido en esta Ley. Tratándose del costo de las mercancías que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, estarán a lo dispuesto en el artículo 31 fracción XV de esta Ley”.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, determinarán el costo de lo vendido de acuerdo con estas disposiciones, y tratándose de mercancías que reciban del extranjero deberán ser comprobados los requisitos legales de importación y el valor de adquisición será el valor con motivo de la importación, como lo establece el artículo 31, fracción XV, de la LISR.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

Artículo 45 – E. Enajenaciones a plazos y arrendamiento financiero.

“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 misma 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”.

Enajenaciones a plazos.

Cuando opten por acumular el ingreso efectivamente cobrado durante el ejercicio, de acuerdo con el artículo 18, fracción III, de la LISR, deducirán el costo de lo vendido correspondiente a la proporción del ingreso que acumulen.

Deberá entenderse por enajenaciones a plazo lo que establece el artículo 14, antepenúltimo párrafo, del CFF, que implica cumplir con tres características básicas: 1) la operación se realice con público en general. 2) más de 35% del precio se difiera para después del sexto mes. 3) el plazo pactado exceda de 12 meses.



FES CUATITLÁN

Arrendamiento financiero.

Cuando opte por acumular el ingreso exigible durante el ejercicio, de acuerdo con el artículo 18, fracción III, de la LISR, deducirán el costo de lo vendido correspondiente a la proporción del ingreso que acumulen.

Para el concepto de arrendamiento financiero deberá atenderse lo que establece el artículo 15, 1er. párrafo, del CFF: “para efectos fiscales, arrendamiento financiero es el contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso, obligándose esta última a liquidar, en pagos parciales como contraprestación, una cantidad en dinero determinada o determinable que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios y a adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales que establece la Ley de la materia”.

Las opciones terminales que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, están establecidas en el artículo 45 de la misma Ley que a la letra dice: “cuando en los contratos de arrendamiento financiero se haga uso de alguna de sus opciones, para la deducción de las inversiones relacionadas con dichos contratos se observará lo siguiente:

- I. Si se opta por transferir la propiedad del bien objeto del contrato mediante el pago de una cantidad determinada, o bien, por prorrogar el contrato por un plazo cierto, el importe de la opción se considerará complemento del monto original de la inversión, por lo que se deducirá



FES CUATILÁN

en el por ciento que resulte de dividir el importe de la opción entre el número de años que falten para terminar de deducir el monto original de la inversión.

- II. Si se obtiene participación por la enajenación de los bienes a terceros, deberá considerarse como deducible la diferencia entre los pagos efectuados y las cantidades ya deducidas, menos el ingreso obtenido por la participación en la enajenación a terceros.”

Artículo 45 – F. Consistencia del procedimiento del costeo.

“Para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

En ningún caso se dará efectos fiscales a la reevaluación de los inventarios o del costo de lo vendido”.

Artículo 45 – G. Métodos de valuación de inventaros.

Por lo que se refiere a este artículo, también ya fue estudiado y comentado en el subcapítulo 1.13 del capítulo uno de esta tesis.



FES CUATITLÁN

Artículo 45 – H. Costo de lo vendido superior al precio de mercado.

“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”.

Enajenaciones entre partes relacionadas

“Cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los términos del artículo 215 de la LISR, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II y III, del artículo 216 de la misma, que establecen:



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

I. Método de precio comparable no controlado, que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

II. Método de precio de reventa, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

III. Método de costo adicionado, que consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para los efectos de esta fracción, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas”.



FES CUATILÁN

Información del costo de ventas

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

Quando el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o reposición se estará a lo siguiente:

- ∅ Primero deberá definirse lo que se entiende por valor de reposición, valor de realización y valor neto de realización.

Valor de reposición = costo de adquisición o producción.

Valor de realización = precio normal de enajenación menos gastos directos de enajenación.

Valor neto de realización = precio normal de enajenación menos gastos directos de enajenación menos porcentaje de utilidad habitual.

- ∅ Deberá tomarse el valor de reposición, valor de realización o valor neto de realización, de acuerdo con las siguientes premisas:

- Valor de reposición \leq valor de realización y, valor de reposición $>$ valor neto de realización.



FES CUATITLÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

-
- Valor de realización < valor de reposición.
 - Valor neto de realización > valor de reposición.

A continuación presentamos un ejemplo numérico de la aplicación de los supuestos de este artículo:

Datos:

Costo de ventas	\$ 5,750
Precio de enajenación o venta	5,000
Gastos directos de enajenación o venta	250
Porcentaje de utilidad	35%
Utilidad	2,013
Valor de reposición	5,400

Valor de reposición = \$ 5,400

Valor de realización = precio normal de enajenación - gastos directos de venta

Valor de realización = \$ 5,000 - \$ 250 = \$ 4,750

Valor neto de realización = precio normal de enajenación - gastos directos de venta - porcentaje de utilidad

Valor neto de realización = \$ 5,000 - \$ 250 - \$ 2,013 = \$ 2,737



FES CUATILÁN

§ Valor de reposición \leq valor de realización y, valor de reposición $>$ valor neto de realización

$$5,400 \leq 4,750 \quad \text{y} \quad 5,400 > 2,737$$

Este supuesto no se cumple, ya que el valor de reposición es mayor que el valor de realización.

§ Valor de realización $<$ valor de reposición

$$4,750 < 5,400$$

Este supuesto sí se cumple.

§ Valor neto de realización $>$ valor de reposición

$$2,737 > 5,400$$

Este supuesto no se cumple.

De acuerdo con los datos del pequeño ejemplo anterior, el valor del costo de lo vendido equivale a los \$ 4,750.



FES CUATILÁN

Artículo 45 – I. Deducción de bienes proporcionados en prestación de servicios

“Cuando los contribuyentes, con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos establecidos en el artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, sólo se podrán deducir en el ejercicio en el que se acumule el ingreso por la prestación del servicio, valuados conforme a cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 45 – G de esta Ley”.

Cuando en la prestación de servicios el contribuyente proporcione bienes al prestatario, de acuerdo con el artículo 17, segundo párrafo, del CFF, el costo de estos bienes podrá deducirse en el ejercicio en que se acumule el ingreso respectivo, valuando estos bienes de acuerdo con el artículo 45 – G de la LISR, esto es: PEPS, UEPS, Costo Identificado, Costo Promedio o Detallista.

El artículo 17, segundo párrafo, del CFF establece lo siguiente: “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 proporcionen o se conceda su uso o goce temporal con el servicio de que se trate”.

Un ejemplo de este supuesto es el servicio de mantenimiento automotriz, en donde se proporcionan las refacciones, aceites, líquidos y aditivos, entre otros, utilizados para realizar dicho servicio.



FES CUATILÁN

3.6 Disposiciones transitorias de la Ley del ISR para el Costo de lo Vendido

A continuación, presentamos el texto y un análisis de las disposiciones transitorias de la LISR, vigente para el 2005.

Artículo tercero

Fracción IV. No deducibilidad del inventario al 31 de diciembre de 2004 del costo de ventas

“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”.

Esta fracción de entrada establece que no serán deducibles las existencias que tengan los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004. Esto es lógico, debido a que la deducción autorizada desde 1987 y que está vigente para este ejercicio son las compras, por tanto, ya se tuvo la deducción autorizada correspondiente, y por ende, al cambiar la deducción de compras por costo de lo vendido ya no existiría deducción por aplicar al



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATITLÁN

enajenar los inventarios que se tengan al cierre del presente ejercicio fiscal y, en consecuencia, la enajenación de dicho inventario representa solamente un ingreso acumulable en su momento.

Como lo anterior puede representar un efecto fiscal y, en consecuencia, financiero drástico para los contribuyentes, la misma fracción establece una opción para la acumulación del inventario que se tenga al 31 de diciembre de 2004 y deducir el costo de lo vendido conforme se enajenen las mercancías correspondientes. La opción a que hace referencia se establece en la fracción V de estas disposiciones.

Si no se opta por acumular el inventario referido, se considerará que lo primero que se enajena son las adquisiciones realizadas antes del 1 de enero de 2005, en otras palabras el inventario al 31 de diciembre de 2004. La fracción V la vamos a analizar mediante esquemas, ejemplos numéricos y comentarios; para lograr un mayor entendimiento e interpretación vamos a dividir la fracción en cuatro partes.

Primera parte

Fracción V. Opción de acumulación del inventario al 31 de diciembre de 2004; inventario base al 31 de diciembre del 2004 utilizando PEPS

“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 acumulable

“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”:



FES CUATITLÁN

Saldo por deducir del inventario de 1986, al 1 de enero de 2005

- a) “El saldo pendiente por deducir al 1 de enero de 2005 que en su caso tengan en los términos de las fracciones II y III del Artículo Sexto Transitorio del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986, reformado el 31 de diciembre de 1988 y de la regla 106 de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de mayo de 1993”.

Pérdidas fiscales

- b) “Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 de las utilidades fiscales. Las pérdidas fiscales que se disminuyan en los términos de este inciso, ya no se podrán disminuir de la utilidad fiscal en los términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta”.

Diferencia de promedio mensual de importaciones directas

- 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



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

mayor a la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal 2003. la diferencia que resulte en los términos de este inciso, se acumulará en el ejercicio 2005”.

Determinación del inventario acumulable

“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 periodo correspondiente a los años 2002 a 2004, o de acuerdo al que se determine cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, conforme a la siguiente tabla”:

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



FES CUATILÁN

Interpretación

Determinación del inventario base

El inventario base al 31 de diciembre deberá ser valuado utilizando el método de primeras entradas primeras salidas (PEPS).

Determinación del valor del inventario acumulable

Inventario base al 31 de diciembre de 2004 utilizando PEPS

Menos: a) Saldo por deducir del inventario 1986 al 1 de enero de 2005*

Menos: b) Pérdidas fiscales por aplicar al 31 de diciembre de 2004**

Menos: c) Diferencia del promedio mensual de importaciones directas***

Igual a: Inventario acumulable

Por: Porcentaje de tabla de acumulación que corresponda al índice promedio de rotación de inventarios 2002-2004

Igual a: Inventario acumulable en cada ejercicio del 2005 al 2016

* Para estos efectos, en la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2004 la regla 3.4.1. señala que "dicha deducción se efectuará 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 conforme a lo señalado por la regla 106, actualizado desde el mes de diciembre de 1986 ó 1988, según sea el caso y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se efectúa la deducción correspondiente.

** Las pérdidas deberán ser actualizadas de acuerdo con el artículo 61 de la LISR.

*** Se determinará de la siguiente manera: costo promedio mensual de inventarios importados en los últimos cuatro meses de 2004 menos costo promedio mensual de inventarios en los últimos cuatro meses de 2003 igual a diferencia positiva se acumula en el ejercicio 2005.



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

A continuación presentamos un ejemplo numérico:

Inventario acumulable

Inventario base al 31 de diciembre del 2004 utilizando PEPS	\$1,000,000
Menos: saldo por deducir del inventario de 1986 al 1-01-05	150,000
Menos: pérdidas fiscales por aplicar al 31 de diciembre del 2004	280,000
Menos: diferencia del promedio mensual de importaciones directas	155,000
Igual a: inventario acumulable a los demás ingresos	\$ 415,000
Diferencia del promedio mensual de importaciones directas:	
Costo promedio mensual de los últimos cuatro meses de 2004	\$ 350,000
Costo promedio mensual de los últimos cuatro meses de 2003	195,000
Diferencia	\$ 155,000

Segunda parte

Índice promedio de rotación de inventarios

“Para determinar el índice promedio de rotación de inventarios del periodo 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:



FES CUATILÁN

Compras netas 2002-2004

- 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.

Inventario promedio anual 2002-2004

- 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 al método que tenga implantado.

Índice de rotación de inventarios anual 2002-2004

- iii. El índice de rotación de inventarios para 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.



FES CUATITLÁN

Índice promedio de rotación de inventarios 2002-2004

- iv. El índice promedio de rotación de inventarios del periodo de que se trate se determinará sumando el índice de rotación de inventarios para cada uno de los años del periodo citado, entre el número de años que corresponda a dicho periodo.

Interpretación

- i. Compras netas 2002-2004

Las compras netas se determinarán de la siguiente forma:

Compras

Menos: **Devoluciones, rebajas y descuentos sobre compras**

Igual a: **Compras netas**

Deben considerarse los datos por los ejercicios comprendidos de 2002 a 2004.

- ii. Inventario promedio anual 2002-2004

Se determinará sumando el inventario inicial del ejercicio más el inventario final del ejercicio, y el resultado dividirlo entre dos. Deben considerarse los datos por los ejercicios comprendidos de 2002 a 2004.



FES CUATILÁN

iii. Índice de rotación de inventarios anual 2002-2004

Se obtendrá dividiendo las compras netas entre el inventario promedio anual. Deben considerarse los datos por los ejercicios comprendidos de 2002 a 2004.

iv. Índice promedio de rotación de inventarios 2002-2004

Se determina sumando el índice de rotación anual de los años 2002-2004 y dividiendo el resultado entre el número de años. El número de años debe ser mínimo uno y máximo tres, pues está considerándose el período de 2002 a 2004.

A continuación presentamos un ejemplo numérico, que es la continuación de la información manejada en la determinación del inventario acumulable.

Determinación de las compras netas 2002-2004

Conceptos	Año 2002	Año 2003	Año 2004
Compras	6,400,000	7,600,000	9,200,000
Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos	768,000	912,000	1,104,000
Igual a: compras netas	5,632,000	6,688,000	8,096,000



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

Determinación del inventario promedio anual 2002-2004

Conceptos	Año 2002	Año 2003	Año 2004
Inventario inicial del ejercicio	1,066,667	640,000	633,333
Mas: Inventario final del ejercicio	640,000	633,333	613,333
Igual:	1,706,667	1,273,333	1,246,667
Entre:	2	2	2
Igual a: Inventario promedio anual	853,333	636,667	623,333

Determinación del índice de rotación anual

Conceptos	Año 2002	Año 2003	Año 2004
Compras netas	5,632,000	6,688,000	8,096,000
Entre: Promedio de inventarios	853,333	636,667	623,333
Igual a: Índice de rotación de inventarios	7	11	13



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

Determinación del índice promedio de rotación de inventarios

Años	Índices
2002	7
2003	11
2004	13
Suma de índices de rotación anual de inventarios 2002-2004	31
Entre:	3
Igual a: índice promedio de rotación de inventarios	10

Una vez que se han determinado el inventario acumulable y el índice promedio de rotación de inventarios, puede determinarse el monto del inventario acumulable y el número de ejercicios en que se acumulará, de acuerdo con la tabla de acumulación, tal como lo presentamos a continuación:



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATITLÁN

Inventario acumulable	415,000
Índice promedio de rotación de inventarios	10
Ejercicio 2005	20%
Inventario acumulable 2005	83,000
Ejercicio 2006	20%
Inventario acumulable 2006	83,000
Ejercicio 2007	20%
Inventario acumulable	83,000
Ejercicio 2008	20%
Inventario acumulable	83,000
Ejercicio 2009	10%
Inventario acumulable	41,500
Ejercicio 2010	10%
Inventario acumulable	41,500
Total inventario acumulable	415,000

Las cantidades de acumulación que se determinan para cada ejercicio, según corresponda, no variarán si los inventarios finales en cada uno de los ejercicios de acumulación no cambia respecto del inventario base del 31 de diciembre de 2004, en caso contrario tendrá que aplicarse el párrafo siguiente de esta fracción de análisis.

Los porcentajes de acumulación se obtienen de la tabla de acumulación que se incluye en esta fracción de análisis, y depende del índice promedio de rotación de inventarios.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

Para nuestro ejemplo numérico, que tiene un índice promedio de rotación de inventarios de 10, se ubica en el segundo renglón de esta tabla, por tanto, se acumulará de 2005 a 2010, en una proporción de 20% de 2005 a 2008 y de 10% de 2009 a 2010”.

Tercera parte

Disminución de inventarios al cierre de los ejercicios siguientes

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

Proporción de inventario reducido y monto pendiente de acumular

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 porcentaje por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación.



FES CUATITLÁN

Determinación de la cantidad acumulable

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.

Reducciones posteriores a la primera

3. En los ejercicios posteriores a aquel en el que se reduzca por primera vez el inventario, se estará a lo siguiente:

- i. Cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea inferior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, se aplicará lo dispuesto en dichos numerales.
- ii. Cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea superior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, para calcular la proporción a que se refiere el numeral 1 se considerará este último inventario y el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación incluirá el año por el que se efectúe el cálculo. Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en que se reduzca el inventario y en los posteriores, se dividirá la cantidad obtenida



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

en el numeral 1 entre el número de años pendientes de acumular, incluido el año por el que se efectúe el cálculo”.

Interpretación

1. Proporción de inventario reducido

Se determina dividiendo el inventario reducido entre el inventario base, el resultado así obtenido se multiplica por cien y el resultado será igual a la proporción de inventario reducido.

Monto pendiente de acumular

Inventario acumulable

Por: porcentaje de inventario reducido

Igual a: monto

Por: porcentaje de tabla de acumulación por años pendientes de acumular

Igual a: monto pendiente de acumulación

2. Determinación de la cantidad acumulable

Inventario acumulable (segundo párrafo de esta fracción)

Menos: **Monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores**

Menos: **Acumulaciones efectuadas en años anteriores**

Igual a: **Cantidad acumulable**



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

3. Reducciones posteriores a la primera

- ∅ Si el monto del inventario reducido es inferior al monto del inventario reducido por última vez, se aplicará el procedimiento de los numerales 1 y 2.
- ∅ Si el monto del inventario reducido es superior al monto del inventario reducido por última vez, se estará a lo siguiente:
 - Para determinar la proporción de inventario reducido, se tomará el último inventario reducido.
 - Se considerará el número de años pendientes de acumular, incluyendo el año en que se realiza la disminución, y se sumarán los porcentajes de acumulación de la tabla, correspondientes a los años a que se hace referencia.

Continuando con la información que se ha estado manejando para el ejemplo numérico, a continuación presentamos los procedimientos a seguir en los casos de disminución del inventario en los ejercicios 2008 y 2009, con respecto al inventario base del 31 de diciembre del 2004.



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

Disminución de inventario: ejercicio 2008

Inventario base al 31 de diciembre de 2004 utilizando PEPS	1,000,000
Inventario base al 31 de diciembre de 2008	800,000
Proporción de inventario reducido	
Inventario reducido	800,000
Entre: Inventario base	1,000,000
Igual a: Cociente	0.80
Por: Cien	100
Igual a: Proporción de inventario reducido	80%
Monto pendiente de acumular	
Inventario acumulable	415,000
Por: Proporción de inventario reducido	80%
Igual a: Monto	332,000
Por: Porcentaje de tabla de acumulación por años pendientes de acumular	20%
Igual a: Monto pendiente de acumulación	66,400
Determinación de cantidad acumulable	
Inventario acumulable	415,000
Menos: Monto pendiente de acumulación	66,400
Menos: Acumulaciones efectuadas en años anteriores	249,000
Igual a: Cantidad acumulable en el ejercicio 2008	99,600



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

Disminución de inventario: ejercicio 2009

Inventario base al 31 de diciembre de 2004 utilizando PEPS	1,000,000
Inventario base al 31 de diciembre de 2009	600,000
Proporción de inventario reducido	
Inventario reducido	800,000
Entre: Inventario base	1,000,000
Igual a: Cociente	0.80
Por	100
Igual a: Proporción de inventario reducido	80%
Monto pendiente de acumular	
Inventario acumulable	415,000
Por: Proporción de inventario reducido	80%
Igual a: Monto	332,000
Por: Porcentaje de tabla de acumulación por años pendientes de acumular	20%
Igual a: Monto pendiente de acumulación	66,400
Entre: Número de años pendiente de acumular	2
Igual a: Inventario acumulable en el ejercicio 2009 y siguientes	33,200



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

Determinación de la cantidad acumulable

Inventario acumulable	415,000
Menos: Monto pendiente de acumulación	33,200
Menos: Acumulaciones efectuadas en años anteriores	348,600
Igual a: Cantidad acumulable en el ejercicio 2009	33,200

Resumen de inventario acumulable por ejercicio

Inventario acumulable en 2005	83,000
Inventario acumulable en 2006	83,000
Inventario acumulable en 2007	83,000
Inventario acumulable en 2008	99,600
Inventario acumulable en 2009	33,200
Inventario acumulable en 2010	33,200
Total inventario acumulable	415,000
Menos: Inventario acumulable	415,000
Igual a: Diferencia	0

En el ejemplo de disminución del inventario final del ejercicio 2009 con referencia al inventario base del 31 de diciembre de 2004, se hacen los siguientes comentarios:



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

En el caso uno, el monto de reducción del inventario en 2008 fue de \$200,000 y en 2009 de \$400,000; por tanto, el monto reducido en 2009 fue mayor que en 2008, corresponde aplicar el procedimiento establecido en la fracción V, tercer párrafo, numeral 3, punto ii; los detalles son los siguientes:

- Ø Para determinar la proporción de inventario reducido se tomará el monto de la última reducción, en este caso el de 2008 que es de \$800,000.
- Ø Se considera la suma de porcentaje pendientes de acumular, incluyendo el de 2009, esto significa sumar $10\% + 10\% = 20\%$.
- Ø El monto pendiente de acumular se dividirá entre dos, porque son los años pendientes de acumular, dando un resultado de acumulación anual de \$33,200.

Es difícil que en cada ejercicio de acumulación de inventario pueda mantenerse el mismo valor del inventario final comparado con el inventario base del 31 de diciembre de 2004, por cuestiones operativas, financieras y empresariales, entre otras; así que este procedimiento tendrá que aplicarse tantas veces como se modifique el inventario final de cada uno de los ejercicios de acumulación, que dependen del índice promedio de rotación de inventarios y la aplicación de la tabla de acumulación.

Cuarta parte



FES CUATILÁN

Escisión de sociedades

“Tratándose de escisión de sociedades, las sociedades escidente 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 en los términos de la tabla de acumulación”.

Fusión de sociedades

“En el caso de fusión de sociedades, la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, continuará acumulando los inventarios correspondientes a las sociedades que se fusionan, en los mismos términos y plazos establecidos en la presente fracción, en los que los venían acumulando las sociedades fusionadas y, en su caso, la sociedad fusionante. En el caso de que la sociedad fusionante tenga pérdidas fiscales pendientes de aplicar al 31 de diciembre de 2004, las sociedades fusionadas deberán acumular en el ejercicio en el que ocurra la fusión, sus inventarios acumulables pendientes de acumular”.

Acumulación en pagos provisionales

“Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes deberán acumular a la utilidad fiscal la doceava parte del inventario acumulable multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago. Además,



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATITLÁN

en el ejercicio de 2005, se acumulará mensualmente la doceava parte de la diferencia que resulte en los términos del inciso c) de esta fracción multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago”.

Interpretación

Acumulación en pagos provisionales

Pago provisional de enero de 2005	
Ingresos nominales del periodo	
Por: Coefficiente de utilidad	
Igual a: Utilidad fiscal estimada	
Mas: Doceava parte del inventario acumulable por número de Meses del pago provisional	6,917
Mas: Doceava parte de fracción V, c) (diferencia del promedio mensual de compras importadas directamente 2003-2004) por número de meses del pago provisional	12,917
Igual a: Utilidad fiscal total para pagos provisionales	
Menos: Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores actualizadas por aplicar	
Igual a: Base para pagos provisionales	
Por: Tasa del ISR	
Igual a: ISR causado para pagos provisionales	
Menos: Pagos provisionales anteriores	
Igual a: ISR a cargo o a favor	



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

Fracción VI. Enajenaciones a plazos

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

Deberá entenderse por enajenaciones a plazo lo que establece el artículo 14, antepenúltimo párrafo, del CFF, que implica cumplir con tres características: 1. La operación se realice con público en general, 2. Más de 35% del precio se difiera para después del sexto mes, y 3. El plazo pactado exceda de 12 meses.

Fracción VII. Arrendamiento financiero

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



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

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”.

Para el concepto de arrendamiento financiero deberá atenderse lo que establece el artículo 15, primer párrafo, del CFF: “Para efectos fiscales, arrendamiento financiero es el contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso, obligándose esta última a liquidar, en pagos parciales como contraprestación, una cantidad en dinero determinada o determinable que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios y a adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales que establece la Ley de la materia”.

Los contribuyentes que hayan celebrado contratos de arrendamiento financiero y hayan optado por acumular lo exigible de acuerdo con el artículo 18, fracción III, primer párrafo, de la LISR, y hubieran hecho deducibles las compras correspondientes de acuerdo con el artículo 35 de la ley mencionada, vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, que establecía la deducción de dichas compras en la misma proporción que representaba el ingreso acumulable del ejercicio respecto del total de pagos por el plazo inicial forzoso, deducirán la parte pendiente de deducción como costo de lo vendido, en los términos del artículo 45-E de la Ley mencionada; esto es, deducirán el costo de lo vendido en la proporción que represente el ingreso percibido en el ejercicio.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

Fracción VIII. Deducibilidad de destrucción y donación de adquisiciones a partir de 2005

“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”.

Fracción IX. Inventario al 31 de diciembre de 2004 con método PEPS

“Los contribuyentes deberán levantar un inventario físico de sus mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, al 31 de diciembre de 2004, pudiendo optar por utilizar el inventario físico que hubieran levantado con anterioridad a dicha fecha sin que exceda de un plazo de 30 días, siempre que se consideren los movimientos efectuados durante dicho plazo. El inventario físico se deberá valorar utilizando el método de primeras entradas primeras salidas y la información de dicho inventario se deberá conservar a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

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



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

CAPÍTULO 4

COMPARACIÓN DE DISPOSICIONES FISCALES

4.1 Disposiciones fiscales 1986

Costeo absorbente

Histórico o predeterminado

Art. 29 El costo de las mercancías que se enajenen, así como de las que formen el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, excepto cuando esta ley (ISR) prevea específicamente que se siga el sistema de costeo directo. En todo caso, el costo se deducirá conforme se acumulen los ingresos relativos.

Costo superior al de mercado o reposición

Cuando el costo de las mercancías, integrado a base de costos históricos o predeterminados, sea superior al de mercado o reposición podrá considerarse, previo aviso a la SHCP, el que corresponda de los siguientes valores.

- ∅ Valor de reposición. El de reposición sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

- Ø Valor de realización. El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea menor al de reposición.
- Ø Valor neto de realización. El neto de realización, que es el equivalente del precio normal de enajenación y menos el porcentaje de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

Opción de no determinar el costo en agricultura, ganadería o pesca

Los contribuyentes que se dediquen a la agricultura, ganadería o pesca, podrán dejar de determinar el costo de las mercancías que enajenen, en este caso, deducirán en el ejercicio en que se efectúen, los gastos correspondientes a dichas mercancías.

Costo de actividades comerciales

Art. 32. Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la enajenación de mercancías considerarán dentro del costo lo siguiente:

Mercancías. Las adquisiciones de mercancías, excluyendo el valor de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

Gastos. Los gastos incurridos para dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

Costo de actividades industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas

Art. 33. Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el Art. 32, considerarán dentro del costo lo siguiente:

Materias primas y productos semiterminados o terminados.

I.-Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, excluyendo el valor de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos.

II.-Salarios directos. Las remuneraciones por servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción.

III.-Depreciaciones y amortizaciones. Deducción en el ejercicio por inversiones directamente relacionadas con la producción.

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



FES CUATILÁN

Mercancías enajenadas y producción en proceso. Para determinar el costo del ejercicio se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada así como el de la producción en proceso, a la terminación del ejercicio.

Otras erogaciones. Las erogaciones directamente relacionadas con la producción incluyendo entre otras las siguientes:

- a) Materiales indirectos.
- b) Primas por seguros.
- c) Fletes y acarreos.
- d) Mantenimiento y conservación.
- e) Contribuciones federales del distrito federal, estatales y municipales.
- f) Asistencia técnica transferencia de tecnología y regalías.
- g) Los pagos de uso o goce temporal de bienes.

Costo para establecimientos de residentes en el extranjero

Art. 37. Los establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el extranjero, determinarán el costo conforme a lo establecido en esta Ley, excepto en lo relativo al costo de las mercancías que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, en este caso se tomará como base para determinar el costo, el valor de las mercancías para efecto del impuesto general de importación de la mercancía, sin perjuicio de las facultades a que se refiere el Art. 65 de esta ley.



FES CUATILÁN

Costo de enajenaciones a plazos y de arrendamiento financiero

Art. 30. Los contribuyentes que realicen enajenaciones a plazos celebren contratos de arrendamiento financiero y que opten por acumular como ingreso del ejercicio, los pagos efectivamente cobrados durante el mismo, respecto de las mercancías que se enajenen a plazos o que se den en arrendamiento financiero, calcularán el costo conforme a lo siguiente:

Por ciento de costo.- Al término del ejercicio fiscal calcularán el por ciento que representa el costo de los bienes enajenados a plazos o sujetos a contrato de arrendamiento financiero, durante el mismo, dividiendo dicho costo entre el precio total de dichas enajenaciones.

Deducción del costo.- Deducirán de las cantidades que efectivamente hubieran cobrado durante el ejercicio provenientes de enajenaciones a plazos o de los contratos de arrendamiento financiero, celebrados en dicho ejercicio y en los anteriores, el costo que les corresponda según el ejercicio en que se hubiera celebrado la enajenación o el contrato de arrendamiento financiero.

Cálculo del costo.- Este costo será la cantidad que resulte de aplicar el por ciento a que se refiere la fracción I de este artículo a los pagos que efectivamente hubieran cobrado por concepto de enajenación a plazos o por contrato de arrendamiento financiero, efectuados en dicho ejercicio.



FES CUATITLÁN

Créditos incobrables.- En caso de que no se obtuviera la cantidad total de los pagos ni la recuperación del bien, se podrán reducir cuando transcurra el plazo de prescripción o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro, las cantidades que resulten de aplicar al saldo deudor el por ciento a que se refiere la fracción I de este artículo, correspondiente al ejercicio en que hubiera realizado la enajenación que les dio origen.

Recuperación de bienes por incumplimiento de contratos.- En el caso de incumplimiento de contratos de bienes enajenados a plazos cuando el enajenante recupere el bien, lo incluirá nuevamente en el inventario al precio original de costo, deduciendo únicamente al demérito real que haya sufrido, o aumentado el valor de las mejoras, en su caso.

Costeo directo para exportadores

Art. 40 Los exportadores, que cumplan con los requisitos que al efecto señale el reglamento de esta Ley, podrán adoptar el sistema de costeo directo con base en costos históricos en lugar del costeo absorbente. En el ejercicio en el cual se realice el cambio, deducirán la diferencia que resulte entre el costeo absorbente y el directo como sigue:

Deducción de diferencias entre costeo directo y costeo absorbente.- En el ejercicio en el cual se realice el cambio se deducirá la cantidad que resulte de aplicar el monto de la diferencia de que se trata el factor que se obtenga mediante el siguiente procedimiento:



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATITLÁN

-
- a) Se dividirá el monto de las enajenaciones totales de los productos exportados en el ejercicio en el cual se efectuó el cambio de sistema de costeo entre el importe total de las enajenaciones del mismo ejercicio.
- b) El resultado obtenido conforme al inciso anterior se multiplicará por la suma de 1.0 más el incremento promedio de las exportaciones de los últimos cuatro ejercicios, incluido aquel en que se efectúe el cambio. En caso de que las exportaciones se hubieran realizado en número de ejercicios se tomarán en cuenta sólo éstos. Entre el monto de las efectuadas en el primero de los ejercicios a que se refiere el inciso b) a la cifra obtenida se le restará 1.0 y ese resultado se dividirá entre el número de ejercicios a que se refiere el inciso citado menos uno. El incremento promedio estará limitado a:

Cuando el resultado de la división a que se refiere el inciso a) sea:	El incrementado promedio máximo aplicable será de:
Hasta .25	1.0
Más de .25	1.0
y hasta .30	.09
Más de .30	.09
Más de .30	.08
Y hasta .40	.08
Más de .40	.08
Y hasta .60	.05
Más de .60	El que se obtenga



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATITLÁN

En caso de que no exista incremento en las exportaciones se considerará que el incremento promedio es igual a cero. El factor resultante de las operaciones a que se refiere el primer párrafo del inciso b) en ningún caso podrá aplicarse en exceso a 1.0.

La parte no deducida de la utilidad fiscal en el ejercicio en el cual se realice el cambio, se aplicará contra la utilidad o la pérdida fiscal de los ejercicios siguientes, como a continuación se indica:

Si el factor a que se refiere el inciso a) es:	Factor aplicable anualmente
Hasta 0.1	0.1
Más de 0.1	0.1
Y hasta 0.2	El que resulte
Más de 0.2	0.2

Determinación del costo deducible

Art. 36. Para determinar el costo deducible en el ejercicio, los contribuyentes procederán conforme a lo siguiente:

Costo conforme a inventarios perpetuos.- Cuando lleven el procedimiento de control de inventarios perpetuos, el costo se obtendrá de los registros contables, sin necesidad de comparar los inventarios inicial y



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

final. Lo dispuesto en esta fracción no libera del cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 58 fracción VII de esta Ley.

Costo conforme al sistema de detallistas.- Cuando emplean el método de detallistas para la valuación de sus inventarios, para calcular el costo deducible procederán de la siguiente forma:

- a) Valuarán las existencias al inicio del ejercicio a precio de enajenación.
- b) Determinarán el importe de las adquisiciones de mercancías en el ejercicio.
- c) Valuarán las existencias a la terminación del ejercicio a precio de enajenación.
- d) Aplicarán a la cantidad obtenida conforme al inciso a) de esta fracción, el por ciento o los por cientos de utilidad bruta con el que opera el contribuyente en el ejercicio.
- e) A la cantidad obtenida en los términos del inciso c) de esta fracción, se aplicará el por ciento o los por cientos de utilidad bruta con el que opera el contribuyente en el ejercicio. El costo deducible será la cantidad que se obtenga de restar a la suma de los resultados de los incisos a), b) y e) de esta fracción los correspondientes conforme a los incisos c) y d) de la misma.



FES CUATITLÁN

Costo conforme al sistema pormenorizado o analítico.- Cuando lleven el procedimiento de control de inventarios pormenorizado o analítico, se considera el costo de la mercancías:

- a) Que formen parte del inventario inicial del ejercicio.
- b) Las que estén en proceso de producción al inicio del ejercicio.
- c) Las adquiridas o producidas durante el ejercicio.
- d) Las que estén en proceso de producción al término del ejercicio.
- e) Las que formen parte del inventario final del ejercicio. El costo deducible sería el que resulte de sumar las cantidades que correspondan conforme a los incisos a), b) y c) de esta fracción y restándole al resultado las cantidades que correspondan conforme a los incisos d) y e) de la misma.

Costo conforme al sistema de mercancías generales.- Cuando lleven el procedimiento de control de inventarios de mercancías generales podrán dejar de determinar el costo de las mercancías que enajene y, en este caso, deducirían en el ejercicio en que se efectúen. El importe de la compra de las mercancías los gastos correspondientes a las mismas. Cuando opten por determinar el costo, deberán hacerlo conforme a la fracción II de este artículo, practicando descuentos físicos de existencias.



FES CUATILÁN

Costo de minerales preciosos

Artículo 34. Los contribuyentes que extraigan minerales preciosos, previo aviso a la autoridad correspondiente, y siempre que se observe el mismo procedimiento año con año, podrán optar por determinar el costo de enajenación conforme al siguiente procedimiento:

I.- Valuarán la producción terminada y los inventarios iniciales y finales a valor de realización. Este procedimiento no podrá variarse durante el periodo que abarque la declaración.

II.- Los inventarios valuados conforme a la fracción anterior, se adicionarán con los costos incurridos relacionados directamente con la producción, obteniéndose de esta manera el costo de enajenación.

Costo de extracción con transformación de minerales

Art. 35 Tratándose de contribuyentes que se dediquen a la extracción de minerales que además transformen los productos obtenidos; calcularán el costo de extracción de dichos productos conforme les corresponda según su naturaleza, y por lo que respecta a la transformación de los mismos se calculará conforme a lo establecido en esta Ley para actividades industriales, considerando en este último caso como materias primas a los productos extraídos.



FES CUATILÁN

4.2 Disposiciones fiscales 2005

Del costo de lo vendido

Art. 45 - A. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso el costo se deducirá en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate. En el caso de que el costo se determine aplicando 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 costos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con el reglamento establecido en esta ley (ISR).

Costo superior al de mercado o reposición

Art. 45 - H. Cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio del mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

1. Valor de reposición. El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.
2. Valor de realización. El de realización que es el precio normal de



FES CUATILÁN

enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al de reposición.

3. Valor neto de realización. Es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el porcentaje de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, es superior al valor de realización, si es superior al valor de reposición.

Cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los términos del Art. 215 de esta ley (ISR), se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II y III, del Art. 216 de la misma.

Costo de actividades comerciales

Art. 45 - B. Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán dentro del costo lo siguiente:

Mercancías. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuadas en el ejercicio.

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



FES CUATILÁN

Costo de actividades industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas

Art. 45 - C. Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el Art. 45-B de esta ley (ISR), considerarán únicamente dentro del costo:

Materias primas y productos semiterminados o terminados.

I.- Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.

II.- Mano de obra. Las remuneraciones por servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.

III.- Gastos netos. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones y devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

IV.- Deduciones de inversiones. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios. Calculada conforme a la sección II, del título II de esta ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los Art. 220 y 221 de dicha ley.



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATITLÁN

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

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

Costo para establecimientos de residentes en el extranjero

Art. 45 - D. Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, determinarán el costo de las mercancías conforme a lo establecido en esta Ley. Tratándose del costo de las mercancías que reciban de la oficina central de otro establecimiento o de otro contribuyente ubicado en el extranjero, estarán a lo dispuesto en el Art. 31 fracción XV de esta Ley.

Costo de enajenaciones a plazos y de arrendamiento financiero

Art. 45 - E 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



FES CUATILÁN

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 que se enajenen las mercancías.

Consistencia en la determinación del costo

Art. 45 - F Para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el reglamento de esta Ley. En ningún caso se dará efectos fiscales a la reevaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.

Art. 45 - G. Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

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



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

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

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

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

Una vez elegido el método en los términos de este artículo, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados en este artículo podrán seguir utilizándolo para 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 utilice en los términos de este artículo. La cantidad que se



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

determine en los términos de este párrafo no será acumulable o deducible.

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

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

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



FES CUATITLÁN

4.3 Costo de ventas contable y fiscal

Las personas morales deberán implementar los sistemas de costos permitidos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y hacerlos efectivos mediante una buena contabilidad de costos.

Así mismo la Ley hace alusión y ofrece la opción en las fracciones IV y V del Artículo Tercero transitorio, 2005 de efectuar en pago de Impuesto Sobre la Renta que se había venido difiriendo en un mínimo de cuatro años y un máximo de doce, según el promedio de rotación de inventarios de los ejercicios 2002 a 2004.

Los contribuyentes deberán presentar su declaración anual del ejercicio 2005, en el cual tendrán que determinar su resultado fiscal considerando como una de las deducciones autorizadas de los ingresos el costo de lo vendido correctamente calculado.

Los contribuyentes que ya han implementado su sistema de costos mediante una contabilidad podrán determinar el costo de ventas contable y tendrán una buena base para determinar el costo de ventas fiscal. Por lo que cabe realizar la pregunta ¿el costo de ventas fiscal y el costo de ventas contable no es igual? En algunos casos así será pero en otros habrá alguna diferencia que conciliar.

El costo de lo vendido para efectos contables deberá atender a las reglas financieras que se consideren necesarias y adecuadas para la correcta determinación de su utilidad bruta. Sin embargo para efectos fiscales deberán atender las disposiciones para determinar esa deducción autorizada señalada en la fracción II del Artículo 29 de la LISR, que se denomina costo de lo vendido.

Sería una coincidencia que los montos de la utilidad contable y de la



RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

FES CUATILÁN

utilidad fiscal fueran idénticos. Lo mismo sucederá con el costo de lo vendido para efectos contable y fiscal, lo que obligará a todos los contribuyentes que reduzcan este rubro a conciliar ambos costos en virtud de la diferencia que seguramente presentarán. A continuación se presentan algunos puntos de estas diferencias.

- Ø Utilizar un método de valuación de inventarios distinto para efectos contables y fiscales.
- Ø Cambiar el método de evaluación de inventarios antes del periodo mínimo de cinco años.
- Ø No tomar la opción de acumular el inventario final 2004
- Ø Tener partidas que integren el costo de lo vendido que no reúnan los requisitos fiscales.
- Ø Tener partidas que integren el costo de lo vendido que no sean deducibles.
- Ø Tomar la opción de acumular los ingresos a la exigibilidad o al cobro.
- Ø Considerar en el costo de lo vendido erogaciones cuya deducibilidad esté condicionada al pago efectivo.
- Ø Adquisiciones realizadas en 2004 cuya deducción está condicionada al pago efectivo.
- Ø Considerar revaluaciones en la determinación del costo de lo vendido contable.
- Ø Utilizar un sistema de costeo distinto a los permitidos por la LISR o no aplicarlo en el periodo máximo exigido por está.
- Ø Depreciación y amortización contable que integran el costo de lo vendido contable, determinada sobre bases diferentes a las señaladas en la LISR para la deducción de inversiones.

Tenaris, S. A. DE C. V.	
Determinación del Inventario Base al 31 de diciembre de 2004	
El inventario base al 31 de diciembre de 2004, son los inventarios que se tengan a esa fecha valuados con el método, de valuación de mercancías, de Primeras Entradas Primeras Salidas.	
Inventario Base al 31 de diciembre de 2004 utilizando PEPS	\$932,560.00

Tenaris, S. A. DE C. V.	
Determinación del Inventario Acumulable	
El inventario acumulable se obtendrá disminuyendo del inventario base, (a) el saldo por deducir del inventario de 1986 al 1 de enero de 2005, (b) las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 de las utilidades fiscales, (c) la diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de importación de los últimos cuatro meses de los ejercicios fiscales de 2004 y 2003, siempre que la suma del costo promedio mensual del ejercicio 2004 sea mayor.	
Inventario Base al 31 de diciembre de 2004 utilizando PEPS	\$932,560.00
Menos: (a) Saldo por deducir del inventario de 1986 al 1 de enero de 2005	150,000.00
Menos: (b) Pérdidas fiscales por aplicar al 31 de diciembre de 2004	532,420.00
Menos: (c) Diferencia del promedio mensual de importaciones directas*	0.00
Igual a: Inventario Acumulable	\$250,140.00
Determinación del promedio mensual de importaciones directas	
Costo promedio mensual de importaciones de los últimos cuatro meses de 2004	0.00
Menos: Costo promedio mensual de importaciones de los últimos cuatro meses de 2003	0.00
Igual a: Diferencia del promedio mensual de importaciones*	0.00

Tenaris, S. A. DE C. V.	
Determinación del Inventario Acumulable en Cada Ejercicio	

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

Para poder determinar el inventario acumulable en cada ejercicio, primero debemos obtener el índice promedio de rotación de inventarios, calculado por el periodo correspondiente a los años de 2002 a 2004. Pero a su vez, para determinar éste índice necesitamos calcular las compras netas, el inventario promedio anual y el índice de rotación de inventarios por cada año de que se trate; de acuerdo con los incisos i), ii), iii) y iv) del tercer párrafo de la Fracción V, del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias 2005.

Primero determinamos las compras netas las cuales se calculan de la siguiente manera.

Tenaris, S. A. DE C. V.				
Determinación de las compras netas del periodo 2002 a 2004				
	Concepto	Ejercicios		
		2002	2003	2004
	Compras	\$13,887,304.50	\$14,788,785.73	\$15,741,741.85
Menos:	Devoluciones, rebajas y descuentos sobre compras	1,597,654.50	1,701,364.73	1,810,996.85
Igual a:	Compras netas del ejercicio	\$12,289,650.00	\$13,087,421.00	\$13,930,745.00

Luego calculamos el inventario promedio anual por los años de 2002 a 2004 como se muestra a continuación.

Tenaris, S. A. DE C. V.				
Determinación del inventario promedio anual del periodo 2002 a 2004				
	Concepto	Ejercicios		
		2002	2003	2004
Mas:	Inventario inicial de mercancías	\$765,325.00	\$825,736.00	\$941,286.00
	Inventario final de mercancías	825,736.00	941,286.00	932,560.00
Igual a:	Total	\$1,591,061.00	\$1,767,022.00	\$1,873,846.00
Entre:	Dos	2	2	2
Igual a:	Inventario promedio anual	\$795,530.50	\$883,511.00	\$936,923.00

Con los datos obtenidos en los dos cuadros anteriores determinamos el índice de rotación de inventarios

Tenaris, S. A. DE C. V.				
Determinación del índice de rotación de inventarios del periodo 2002 a 2004				
	Concepto	Ejercicios		
		2002	2003	2004
Entre:	Compras netas del ejercicio	\$12,289,650.00	\$13,087,421.00	\$13,930,745.00
	Inventario promedio anual	795,530.50	883,511.00	936,923.00
Igual a:	Índice de rotación de inventarios por cada año	15.45	14.81	14.87

Una vez determinados los índices de rotación de inventarios por año, calcularemos el índice promedio de rotación de inventarios correspondiente al periodo de 2002 a 2004.

Tenaris, S. A. DE C. V.		
Determinación del índice promedio de rotación de inventarios del periodo 2002 a 2004		
	Años	Índices
	2002	15.45
	2003	14.81
	2004	14.87
Suma:	de índices de rotación anual de inventarios 2002-2004	45.13
	Entre	3
Igual a:	índice promedio de rotación de inventarios	15.04

Una vez determinados el inventario acumulable y el índice promedio de rotación de inventarios correspondiente al periodo 2002 a 2004, calcularemos el inventario acumulable en cada ejercicio de acuerdo con la tabla de acumulación que aparece en el segundo párrafo de la Fracción V, del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias 2005.

Tenaris, S. A. DE C. V.					
Determinación del inventario acumulable en cada ejercicio					
Inventario acumulable		\$250,140.00			
Índice promedio de rotación de inventarios		15.04			
Años	Ejercicios	Porcentaje	Acum. Anual	Acum. Mens.	
1	2005	25%	\$62,535.00	\$5,211.25	
2	2006	25%	62,535.00	5,211.25	
3	2007	25%	62,535.00	5,211.25	
4	2008	25%	62,535.00	5,211.25	
Total			\$250,140.00		



Las cantidades de acumulación que se determinaron para cada ejercicio, no cambiarán si los inventarios finales en cada uno de los ejercicios de acumulación no cambian respecto del inventario base al 31 de diciembre de 2004, en caso de que cambiaran se tendrá que aplicar el párrafo cuarto de la Fracción V, del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias 2005.

Ahora supongamos que en el ejercicio 2006, hay una reducción del inventario final con relación al inventario base al 31 de diciembre de 2004, para determinar el monto de acumulación en los ejercicios posteriores se aplicará lo siguiente. En primer lugar se determina la proporción del inventario reducido respecto al inventario base al 31 de diciembre de 2004.

Tenaris, S. A. DE C. V.	
Determinación de la proporción del inventario reducido en el ejercicio 2006	
Disminución del Inventario Ejercicio 2006	
Inventario base al 31 de diciembre de 2004 utilizando PEPS	\$932,560.00
Inventario base al 31 de diciembre de 2006	732,560.00
Inventario reducido	732,560.00
Entre: Inventario base	932,560.00
Igual: Cociente	0.79
Por: Cien	100
Igual: Proporción de inventario reducido	79%

Una vez determinada la proporción del inventario reducido, se procede a calcular el monto pendiente de acumulación en los años siguientes como a continuación se presenta.

Tenaris, S. A. DE C. V.	
Determinación del monto pendiente de acumulación en los años siguientes	
Inventario acumulable	\$250,140.00
Por: Proporción de inventario reducido	79%
Igual: Monto	\$197,610.60
Por: Porcentaje de tabla de acum. por años pend. de acumular (25% X 2)	50%
Igual: Monto pendiente de acumulación	\$98,805.30

Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, se procederá como sigue:

Tenaris, S. A. DE C. V.	
Determinación de la cantidad acumulable en el ejercicio 2006	
Inventario acumulable	\$250,140.00
Menos: Monto pendiente de acumulación	98,805.30
Menos: Acumulaciones efectuadas en años anteriores	62,535.00
Igual: Cantidad acumulable en el ejercicio 2006	\$88,799.70



Si después de esta reducción el inventario final de los demás ejercicios permaneciera constante, la tabla de acumulación quedaría como se muestra a continuación:

Tenaris, S. A. DE C. V.				
Tabla de acumulaciones por los años de 2005 a 2008				
Años	Ejercicios	Porcentaje	Acum. Anual	Acum. Mens.
1	2005	25%	\$62,535.00	\$5,211.25
2	2006		88,799.70	7,399.98
3	2007	98,805.30 / 2	49,402.65	4,116.89
4	2008	98,805.30 / 2	49,402.65	4,116.89
Total			\$250,140.00	

Pero como es muy probable que los inventarios finales de los demás ejercicios, no sean constantes se procede a realizar otros cálculos, para determinar la acumulación de inventarios en los ejercicios faltantes; lo anterior es por presentarse reducciones de inventarios posteriores a la primera y se procederá como a continuación se menciona.

Tenaris, S. A. DE C. V.	
Determinación de la proporción del inventario reducido en el ejercicio 2007	
Disminución del Inventario Ejercicio 2007	
Inventario base al 31 de diciembre de 2004 utilizando PEPS	\$932,560.00
Inventario base al 31 de diciembre de 2007	832,560.00
Inventario reducido	832,560.00
Entre: Inventario base	<u>932,560.00</u>
Igual: Cociente	0.89
Por: Cien	<u>100</u>
Igual: Proporción de inventario reducido	89%

Una vez determinada la proporción del inventario reducido, se procede a calcular el monto pendiente de acumulación en los años siguientes como a continuación se presenta.

Tenaris, S. A. DE C. V.	
Determinación del monto pendiente de acumulación en el año siguiente	
Inventario acumulable	\$250,140.00
Por: Proporción de inventario reducido	89%
Igual: Monto	<u>\$222,624.60</u>
Por: Porcentaje de tabla de acum. por años pend. de acumular (25%)	25%
Igual: Monto pendiente de acumulación	<u>\$55,656.15</u>

Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, se procederá como sigue:

Tenaris, S. A. DE C. V.	
Determinación de la cantidad acumulable en el ejercicio 2007	
Inventario acumulable	\$250,140.00
Menos: Monto pendiente de acumulación	55,656.15
Menos: Acumulaciones efectuadas en años anteriores	<u>151,334.70</u>
Igual: Cantidad acumulable en el ejercicio 2007	\$43,149.15



En nuestro caso, en el ejercicio 2007 se presenta una segunda disminución del inventario final con respecto, al inventario base al 31 de diciembre de 2004; por lo que se aplicará el mismo procedimiento que se aplicó en la primera parte de este caso, el cual se describió anteriormente, lo anterior porque el monto del inventario reducido del ejercicio 2007 fue de \$100,000.00 y que es menor al monto del inventario reducido del ejercicio 2006 que fue de \$200,000.00, en este caso estamos en el supuesto que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el punto j. del numeral 3 del párrafo cuarto, de la Fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias 2005. Con lo anterior nuestra tabla de acumulaciones de inventarios para los años de acumulación serán los siguientes:

Tenaris, S. A. DE C. V.				
Tabla de acumulaciones por los años de 2005 a 2008				
Años	Ejercicios	Porcentaje	Acum. Anual	Acum. Mens.
1	2005	25%	\$62,535.00	\$5,211.25
2	2006		88,799.70	7,399.98
3	2007		43,149.15	3,595.76
4	2008		55,656.15	4,638.01
Total			\$250,140.00	

Ahora vamos a suponer que en el ejercicio 2007, se presenta una disminución del inventario final con respecto al inventario base al 31 de diciembre de 2004, en el cual el monto del inventario reducido es mayor que el monto del inventario reducido en el ejercicio 2006; en este caso estaremos en el supuesto del punto jj. del numeral 3 del párrafo cuarto, de la Fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias 2005, en este caso se procederá de la siguiente forma. Como el monto del inventario reducido en el ejercicio 2007 es de \$300,000.00 y el monto del inventario reducido en el ejercicio 2006 es de \$200,000.00, tomaremos el importe del inventario final del ejercicio 2006 para nuestros nuevos cálculos tal y como se describe a continuación:

Tenaris, S. A. DE C. V.	
Determinación de la proporción del inventario reducido en el ejercicio 2007	
Disminución del Inventario Ejercicio 2007	
Inventario base al 31 de diciembre de 2004 utilizando PEPS	\$932,560.00
Inventario base al 31 de diciembre de 2007	632,560.00
Inventario reducido	732,560.00
Entre: Inventario base	932,560.00
Igual: Cociente	0.79
Por: Cien	100
Igual: Proporción de inventario reducido	79%



CASO PRÁCTICO

Una vez determinada la proporción del inventario reducido, se procede a calcular el monto pendiente de acumulación en los años siguientes como a continuación se presenta.

Tenaris, S. A. DE C. V.	
Determinación del monto pendiente de acumulación en los años siguientes	
Inventario acumulable	\$250,140.00
Por: Proporción de inventario reducido	79%
Igual: Monto	<u>\$197,610.60</u>
Por: Porcentaje de tabla de acum. por años pend. de acumular (25% X 2)	50%
Igual: Monto pendiente de acumulación	<u>\$98,805.30</u>
Entre: Número de años pendiente de acumular	2
Igual: Inventario acumulable en el ejercicio 2007 y 2008	<u>\$49,402.65</u>

Con esta nueva disminución del inventario final del ejercicio 2007, con respecto al inventario base al 31 de diciembre de 2004; nuestra tabla de acumulaciones por año quedará modificada como se presenta a continuación:

Tenaris, S. A. DE C. V.				
Tabla de acumulaciones por los años de 2005 a 2008				
Años	Ejercicios	Porcentaje	Acum. Anual	Acum. Mens.
1	2005	25%	\$62,535.00	\$5,211.25
2	2006		88,799.70	7,399.98
3	2007		49,402.65	4,116.89
4	2008		49,402.65	4,116.89
Total			<u>\$250,140.00</u>	



Tenaris, S. A. DE C. V.

Determinación de los pagos provisionales del ejercicio 2005 con acumulación de inventarios

Conceptos		Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio
	Ingresos nominales	\$3,661,715	\$6,758,837	\$9,628,565	\$13,273,283	\$17,473,251	\$21,213,206
Por:	Coefficiente de utilidad	0.0401	0.0401	0.0401	0.0401	0.0401	0.0401
Igual:	Utilidad fiscal estimada	\$146,835	\$271,029	\$386,105	\$532,259	\$700,677	\$850,650
Mas:	Doceava parte del inventario acumulable por número de meses del pago provisional	5,211	10,423	15,634	20,845	26,056	31,268
Mas:	Doceava parte de la diferencia del promedio mensual de compras de importación, por número de meses del pago	0	0	0	0	0	0
Menos:	Pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores por aplicar	44,368	88,737	133,105	177,473	221,842	266,210
Igual:	Utilidad fiscal total para pagos provisionales	\$107,678	\$192,715	\$268,634	\$375,630	\$504,892	\$615,707
Por:	Tasa de ISR	30%	30%	30%	30%	30%	30%
Igual:	ISR causado para pagos provisionales	\$32,303	\$57,815	\$80,590	\$112,689	\$151,468	\$184,712
Menos:	Pagos provisionales anteriores	0	32,303	25,512	55,078	57,611	93,857
Igual:	ISR a cargo o a favor	\$32,303	\$25,512	\$55,078	\$57,611	\$93,857	\$90,855

Conceptos		Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
	Ingresos nominales	\$24,831,241	\$28,090,352	\$31,451,870	\$34,934,819	\$38,030,132	\$40,930,372
Por:	Coefficiente de utilidad	0.0401	0.0401	0.0401	0.0401	0.0401	0.0401
Igual:	Utilidad fiscal estimada	\$995,733	\$1,126,423	\$1,261,220	\$1,400,886	\$1,525,008	\$1,641,308
Mas:	Doceava parte del inventario acumulable por número de meses del pago provisional	36,479	41,690	46,901	52,113	57,324	62,535
Mas:	Doceava parte de la diferencia del promedio mensual de compras de importación, por número de meses del pago	0	0	0	0	0	0
Menos:	Pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores por aplicar	310,578	354,947	399,315	443,683	488,052	532,420
Igual:	Utilidad fiscal total para pagos provisionales	\$721,633	\$813,166	\$908,806	\$1,009,315	\$1,094,280	\$1,171,423
Por:	Tasa de ISR	30%	30%	30%	30%	30%	30%
Igual:	ISR causado para pagos provisionales	\$216,490	\$243,950	\$272,642	\$302,795	\$328,284	\$351,427
Menos:	Pagos provisionales anteriores	90,855	125,635	118,315	154,327	148,468	179,816
Igual:	ISR a cargo o a favor	\$125,635	\$118,315	\$154,327	\$148,468	\$179,816	\$171,611

Quando se opta por acumular los inventarios que se tienen al 31 de diciembre de 2004; la acumulación para efectos de pagos provisionales consistirá en sumar a la utilidad fiscal estimada, la doceava parte del inventario acumulable multiplicada por el número de meses del pago provisional y la doceava parte de la diferencia del promedio mensual de compras de importación, multiplicada por el número de meses del pago provisional; tal y como se muestra en la cédula que se presenta en la parte superior.



FES CUATITLÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

CONCLUSIÓN

Una vez analizados los requisitos fiscales que impone la Ley del Impuesto Sobre la renta para la deducción del costo de ventas y con lo que respecta al fisco, no ofrece facilidad alguna a los contribuyentes quienes por 20 años abandonaron en lo elemental el sistema de costos; y en consecuencia la contabilidad de dichos costos, ahora en el año 2005 debieron implementar lo permitido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y hacerlos efectivos mediante una buena contabilidad de estos para llevar un buen control y registro de acuerdo a sus necesidades particulares y en específico de cada organización.

Por lo que podemos concluir que el presente trabajo presenta en forma clara el procedimiento requerido por la LISR para llevar a cabo la deducción del costo de lo vendido; también exponemos lo que tendría mayor complicación en cuanto al costo de lo vendido, y es principalmente en la reducción de los inventarios al menos en lo que respecta al ejercicio 2005 y anteriores como lo señala en las fracciones IV y V de su artículo 3º transitorio, 2005 de la LISR de efectuar el pago de Impuesto Sobre la Renta que se difería por un mínimo de 4 años y en un máximo de 12 según el promedio de rotación de los inventarios según los ejercicios 2002-2004; así de esta manera cumplimos el objetivo de destacar la importancia de los inventarios.

De la misma manera habría que analizar que no sólo basta con la acumulación o no de inventarios si no que se tendría que tomar en cuenta que si bien para los pagos provisionales bastaba sólo con señalar algún



FES CUATITLÁN

concepto de los inventarios; para la elaboración de la declaración anual deberíamos tomar en cuenta la conciliación contable y fiscal en la cual también involucra al citado costo de lo vendido sólo con el fin de presentar la información financiera necesaria, clara, verídica y cualitativa con la finalidad de ser una herramienta útil que permita analizar el comportamiento económico financiero de la entidad, su estabilidad y vulnerabilidad así como su efectividad y eficiencia que ayude a la toma de decisiones de los usuarios generales.

El cambio de esquema no sólo afecta la deducción de las compras, sino que también afecta la deducción de otros elementos que integran el costo de lo vendido, de igual manera la determinación del costo de las mercancías para los residentes en el extranjero con establecimientos permanentes en el país, mismos que también ya no podrán efectuarse cuando se hayan realizado, sino que se deducirán, al igual que las compras, hasta que los bienes hayan sido enajenados; los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas, cuando se trata de contribuyentes que realizan actividades comerciales de compra venta de mercancías, los sueldos, gastos y depreciaciones directamente relacionados con la producción de bienes o con la prestación de servicios, incluso aquellos que guarden una relación indirecta con la producción.

En el caso práctico nos podemos dar cuenta que cada una de las organizaciones debe analizar que opción le es mas conveniente o tomar o no la opción descrita en el artículo 3º transitorio de la LISR, en nuestro caso verificamos que es conveniente ejercer dicha opción ya que es la mejor; por que es menor el pago con respecto a la otra opción que hay que hacer de



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

Impuesto Sobre la Renta.

Mientras no se cumpla con el requisito de enajenar los bienes, tanto las compras como los sueldos, gastos y depreciaciones que integren el costo de lo vendido, no podrán ser deducidos, aun y cuando hayan sido erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio.

Nos queda claro que la reforma fiscal de la deducción del costo de ventas es una medida meramente recaudatoria la cual podría ser irrelevante para la obtención de grandes contribuciones debido a su complejidad y a su sin razón ya que en lugar de facilitar el pago de las contribuciones las complica de sobremanera a los contribuyentes.

Por lo que no nos parece justo que la carga fiscal sea siempre sobre los mismos contribuyentes, ya que de esa manera nunca va alcanzar el dinero ni va hacer suficiente los aumentos de los impuestos disfrazados de reformas fiscales. Es urgente que se obligue a todos los mexicanos que tengan ingresos a contribuir con el gasto público, acabar con privilegios fiscales, que haga eficaz a los burócratas de hacienda, que se acabe con los formatos de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

Por último sólo debemos de tomar en cuenta que no podremos interponer juicios de amparo ante una Ley que a un que no muy bien planeada, habría que regresar a las sanas prácticas contables, de esta manera damos cumplimiento a los objetivos antes planteados.



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

BIBLIOGRAFÍA

- Ø ZORRILLA Arena, Santiago, Guía para elaborar una tesis, México, Mc Graw Hill, 1992
- Ø DUARTE Olvera, Felipe, Administración estratégica de costos como base para la obtención de ventajas competitivas, México IMPC A.C., 2001
- Ø CARDENAS Nápoles, Raúl, Contabilidad de costos 3, IMPC A.C., México 2000
- Ø DEL RIO González, Cristóbal. Costos 1, Introducción al estudio de la contabilidad y control de los costos industriales, México, ECASA, 2000
- Ø DEL RIO González, Cristóbal, Costos 2, Predeterminados, de operación, de producción en común o conjunta, México, ECASA,2000
- Ø DEL RIO González, Cristóbal. Costos 3, Variable de distribución ,administración y toma de decisiones, México, ECASA,2001
- Ø ORTEGA Pérez de León, Armando, Contabilidad de costos, México, Limusa 2000
- Ø DOMINGUEZ Luis, Tratado de contabilidad de costos, Buenos Aires Argentina, 1992

- Ø Fisco agenda 2005, México, 2005 Ediciones fiscales ISEF
- Ø Código fiscal de la federación, Editorial Porrúa, México, 2005



FES CUATILÁN

RÉGIMEN FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO
PARA LA EMPRESA COMERCIAL
TENARIS S.A. DE C.V.

-
- Ø Prontuario de actualización fiscal PAF, Costo de lo vendido de personas morales, Revista número 365, Gasca Sicco
 - Ø Boletín de investigación fiscal 2005, Régimen fiscal aplicable al costo de ventas e inventarios para el ejercicio 2005, Colegio de contadores públicos de México afiliado al IMPC
 - Ø Boletín de la Comisión de Investigación Fiscal. Num.171. Colegio de contadores públicos de México.
 - Ø Nuevo Consultorio Fiscal. Num. 297, 396. UNAM

 - Ø www.sat.gob.mx
 - Ø www.nuevoconsultoriofiscal.com