



**Universidad Nacional Autónoma de México**

**Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración**

**Tesina**

**Título de la Tesina**

**Paralelismo entre la determinación del costo de los servicios LISR y  
NIF C-4 Inventarios**

**Que para obtener el grado de:**

**Especialista en: Fiscal**

**Presenta: María del Rocío Hernández Romero**

**Tutor: C.P.M.D.F. y L.D. Jorge Santamaría García**

**México, D.F., a 28 de Noviembre de 2012.**



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.

**Objetivo general:**

Develar el paralelismo existente entre la determinación del costo de los servicios establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta y el derivado de la aplicación de la Norma de Información Financiera NIF C – 4 ‘Inventarios’.

**Objetivos Específicos:**

- Esquematizar y describir el proceso para la determinación del costo de los servicios deducible de la base del impuesto sobre la renta corporativo.
- Analizar el contenido de la Norma de Información Financiera NIF C – 4 ‘Inventarios’ para comparar el procedimiento ahí establecido en la determinación del costo de los servicios.
- Comparar y develar las principales coincidencias entre los dos sistemas de determinación del costo de los servicios y apreciar si corre entre ambos procedimientos un paralelismo así como mostrar las divergencias en un esquema de conciliación de bases.

**Palabras clave**

- ♦ **Paralelismo.** Identidad entre dos formas de concebir la misma cosa, es decir, la simple y necesaria identidad de la substancia consigo misma (Cortissoz, 2000).
- ♦ **Costo.** Es el valor de los recursos que se entregan o prometen entregar a cambio de un bien o un servicio adquirido por la entidad, con la intención de generar ingresos (NIF A-5, p.57).
- ♦ **Costo de ventas.** Es la aplicación a resultados del costo correspondiente a los artículos o servicios vendidos (NIF C-4, p.30.1 inciso f).
- ♦ **Norma de Información Financiera.** Se refiere al conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales y particulares, emitidos por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de las Normas de Información Financiera, A.C (CINIF.), que 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 (NIF A-1, p.6).

- ♦ **Servicio.** Es un hacer con un valor específico y no un dar. Desde el punto de vista económico, el servicio es todo lo que brinda una función intangible al adquirente, que no incluye un producto y que puede caracterizarse como una actividad que involucra una obligación de hacer. (Anteproyecto de Código Civil y Comercial de la Nación de Argentina, 2012, p.180).

## Índice

Introducción .....	6
Justificación.....	7
<b>Capítulo 1. Marco jurídico fiscal .....</b>	<b>8</b>
1.1. Definición y sujetos de la contribución .....	8
1.2. Elementos del Impuesto sobre la Renta .....	10
1.3. De los ingresos acumulables en general y momento de acumulación .....	11
1.4. De las deducciones en general .....	13
<b>Capítulo 2. De las empresas de servicios .....</b>	<b>14</b>
2.1. Concepto y clasificación de empresa .....	14
2.2. De los bienes y servicios .....	15
2.3. Clasificación de los servicios .....	17
<b>Capítulo 3. Generalidades de los costos.....</b>	<b>19</b>
3.1. Concepto de costo .....	19
3.2. Diferencia entre costo y gasto .....	20
3.3. Medición de los costos .....	21
3.4. Elementos del costo.....	22
3.5. Costos en empresas prestadoras de servicios y sus sistemas de valuación.....	22
<b>Capítulo 4. Determinación del costo de servicios derivado de aplicación de la NIF C-4.....</b>	<b>26</b>
4.1. Principales cambios del Boletín C-4 a NIF C- 4 .....	26
4.2. Concepto de costo de ventas.....	28
4.3. Inventarios y normas de valuación .....	28
4.4. Fórmulas de asignación del Costo.....	31
4.5. Inventarios de prestadores de servicios .....	32
<b>Capítulo 5. Determinación de la deducción del costo de los servicios .....</b>	<b>34</b>
5.1. Antecedentes .....	34
5.2. Sistemas para la determinación del costo de las mercancías .....	35
5.3. Elementos integrantes del Costo empresas Comercializadoras.....	37
5.4. Elementos integrantes del Costo empresas de Transformación y Servicios.....	38
5.5. Métodos de valuación de Inventarios .....	39

<b>Capítulo 6. Paralelismo y conciliación entre el costo de servicios contable y el costo de servicios fiscal</b>	<b>41</b>
6.1. Diferencias y similitudes entre bases de determinación.....	41
6.2. Conciliación entre el costo de venta fiscal y contable.....	42
6.3. Paralelismo entre bases de determinación del costo de servicios.....	45
Conclusión.....	46
Referencias bibliográficas .....	49

## Introducción

En el presente trabajo se expone la metodología a seguir para la determinación del costo de los servicios, tanto para efectos fiscales de acuerdo a lo que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, como para efectos contables con fundamento en la Norma de Información Financiera C-4 “Inventarios”, que hasta el año 2010 no contemplaba dentro de su alcance a las empresas prestadoras de servicios, pero que a partir del 1 de enero de 2011 las incluye, lo cual las obliga a determinar el costo de los servicios vendidos y a llevar una cuenta de inventarios por servicios. Lo anterior con el objeto de analizar si existe un paralelismo entre la determinación de ambas bases.

Se inicia el estudio con un breve repaso referente al marco jurídico fiscal del cual se deriva la obligación de contribuir al gasto público, mencionando en el capítulo primero los sujetos de la contribución, los elementos del Impuesto sobre la renta, así como los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, dentro de las cuales encontramos al costo de ventas, que es el tema que nos ocupa.

Para tener un panorama inicial al tema en estudio, en el segundo capítulo se desarrolla el tema de las empresas de servicios para explicar en qué consiste un servicio y los tipos de servicios que se pueden otorgar, así mismo, en el capítulo tercero nos enfocamos a analizar las generalidades de los costos con el objeto de conocer la definición, sus elementos y su medición, dedicándole un subcapítulo especial a los costos de las empresas prestadoras de servicios y sus sistemas de valuación.

Adicionalmente se inicia el análisis de las disposiciones fiscales y contables referente a la determinación del costo de los servicios, explicando en el capítulo cuarto lo que establece la normatividad contable en la Norma de Información Financiera C-4 “Inventarios” en relación al tema en estudio, y en el capítulo quinto lo relacionado con las disposiciones fiscales de acuerdo a lo estipulado en la sección III del capítulo II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Finalmente se esquematiza y aborda el tema de las diferencias y similitudes entre las bases de determinación, así como la conciliación entre el costo de servicios contable y el costo de servicios fiscal deducible para efectos del Impuesto sobre la Renta, con el objetivo de develar si existe o no un paralelismo entre ambas bases.

## Justificación

El 1 de enero de 2011 entró en vigor la nueva Norma de Información Financiera que regula el rubro de inventarios, la NIF C-4 “Inventarios”, que sustituyó al Boletín C-4, esto como resultado de la convergencia que se pretende obtener para que las Normas de Información Financiera (NIF) mexicanas se encuentren alineadas con las Normas Internacionales de Información Financiera, como respuesta a la creciente globalización de los mercados.

La NIF C-4 contiene reformas importantes en materia de costos e inventarios, entre las cuales destaca la inclusión de los prestadores de servicios dentro del alcance de la norma, para que éstos integren a su información financiera el rubro de inventarios por servicios, tal como se establece en las normas internacionales. Derivado de esto, ahora dichas empresas deberán determinar el costo total de los servicios producidos para registrarlos en una cuenta de balance como “inventarios por servicios en proceso” y aplicarlo al resultado del ejercicio hasta el momento en que se realice la venta, para lo cual se tendrá que valorar el costo del servicio vendido.

Lo anterior conlleva a cuestionarse sobre el cómo se van a valorar los servicios, cuya tipología es abundante debido a las diversas características que pueden tener, así, encontramos servicios puros como los de consultoría, medicina, transporte, etc., y servicios que se acompañan de algunos bienes como los de hotelería y restaurantes.

Por otro lado, la legislación fiscal considera al costo de lo vendido como una deducción autorizada que se podrá disminuir del ingreso gravable del contribuyente, y lo regula en un apartado especial dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en donde encontramos la metodología a seguir para la integración y valuación del costo.

Tanto la normatividad contable como la fiscal incluyen dentro de sus preceptos el procedimiento para la determinación del costo de los servicios, así como el momento en que podrán aplicarse a resultados o disminuirse de los ingresos acumulables como una deducción autorizada, por lo que la importancia del presente estudio radica en dar a conocer al contribuyente dicha metodología, así como la diferencia que hay entre ambas bases y las opciones que tiene para determinar el costo por el servicio prestado, esto con la finalidad de que le permita tomar decisiones sobre el monto y el momento en que deberá efectuar las erogaciones relacionadas con la prestación del servicio, para que pueda deducirlas cuando obtenga el ingreso sin que se vea afectado su resultado fiscal.



## Capítulo 1. Marco jurídico fiscal

### 1.1. Definición y sujetos de la contribución

El fundamento legal que da origen a imponer algún tributo se encuentra establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 31 Fracción IV que a la letra dicta:

ARTICULO 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Del anterior precepto se desprende la obligación de contribuir al gasto público a través de los tributos o contribuciones, que bajo la idea de Margain Manautou citado por Arrijo Vizcaino (2002, p. 162) “representan el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.

Partiendo de dicha definición, el doctor Arrijo Vizcaino (2002, p.163) explica que los elementos que integran la contribución son:

1. *La existencia de un vínculo jurídico.* La piedra angular de nuestra disciplina está constituida por el principio de legalidad, según el cual ningún órgano o funcionario hacendario puede llevar a cabo acto alguno para el cual no se encuentre previa y expresamente facultado por una ley aplicable al caso; en tanto que los contribuyentes sólo deben cumplir con las obligaciones y ejercitar los derechos que las propias leyes aplicables establezcan. En esas condiciones, todo tributo debe, estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado.
2. *El Estado como sujeto activo.* Toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de

dar, hacer o prestar que dicha obligación trae aparejado. En este caso, la entrega de las aportaciones económicas que se contienen en cualquier tributo se efectúa en favor del Fisco (Estado), que es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones.

3. *Los particulares como sujetos pasivos.* Como contrapartida, toda obligación también implica un sujeto pasivo, que es aquel a cuyo cargo se encuentra el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar. Son los particulares, ciudadanos, gobernados o administrados, los que, agrupados bajo la denominación común de contribuyentes, deben contribuir, en los casos señalados por las leyes aplicables, por tanto, asumen el papel de sujetos pasivos.
4. *El pago o cumplimiento* de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. El propósito fundamental perseguido por la relación jurídico-tributaria es el de dotar al Estado de los medios y recursos para sufragar gastos públicos y poder así atender las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente, los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico.

Por otra parte en el Artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación expresa quiénes poseen el carácter de sujetos pasivos de la obligación tributaria al señalarse que: “Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...” Del precepto legal transcrito, desprendemos la existencia de dos tipos de sujetos pasivos: personas físicas y personas morales, sean nacionales o extranjeras, y en el caso de las personas físicas, cualquiera que sea su edad, sexo, estado civil, ocupación, domicilio, etcétera (Arrijo Vizcaino 2002, p. 168).

El maestro Arrijo Vizcaino (2002) explica que por persona física se entiende todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones, lo cual amplía enormemente el concepto, pues aun los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo o contribución. En tanto que las personas morales están constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en donde tengan establecidos su domicilio social (p.168).

## 1.2. Elementos del Impuesto sobre la Renta

El título I de la Ley del Impuesto sobre la Renta contiene las disposiciones generales que se aplicarán a todos los títulos de la ley, siempre y cuando no haya una disposición específica. En este título se expresa quiénes son los sujetos obligados al pago del impuesto, así como el objeto y la base. Con base en dichas disposiciones y tomando las ideas de Chapoy B. y Gil Valdivia (1981) se puede reconocer como elementos del impuesto sobre la renta los siguientes:

- SUJETO

Son sujetos del impuesto de que se trata, respecto de todos sus ingresos gravables, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan:

- ✓ Las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana
- ✓ Los extranjeros residentes en México y las personas morales de nacionalidad extranjera establecidas en el país,
- ✓ Las agencias o sucursales establecidas en la república por empresas extranjeras.

Son sujetos del Impuesto Sobre la Renta respecto de sus ingresos gravables procedentes de fuente de riqueza situadas en territorio nacional:

- ✓ Los extranjeros residentes en el extranjero,
- ✓ Las personas morales de nacionalidad extranjera no establecidas en el país.

- OBJETO

El objeto del Impuesto Sobre la Renta está constituido por los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, por los obtenidos por personas físicas y por los percibidos por Asociaciones y Sociedades de carácter civil.

- BASE

La base para la determinación del impuesto en el caso que nos ocupa, que son las personas morales, representa la diferencia entre los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas por la propia ley. En caso de pérdidas de operación ocurridas en ejercicios anteriores o de PTU pagada en el ejercicio, adicionalmente se disminuirá dichos conceptos del ingreso global gravable. Lo anterior con fundamento en el artículo 10 de la LISR.

### 1.3. De los ingresos acumulables en general y momento de acumulación

El artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero, en:

- Efectivo,
- En bienes,
- En servicio,
- En crédito o
- De cualquier otro tipo

Para el caso de las personas morales del régimen general, no se consideran ingresos del contribuyente los que obtenga por:

- Aumento de capital,
- Por pago de la pérdida por sus accionistas,
- Por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad
- Por utilizar para valorar sus acciones el método de participación<sup>1</sup> ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.
- Dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México.

Por su parte, los artículos 18 y 19 de la ley en estudio, indica el momento en que se considerarán acumulables los ingresos derivados de la prestación de servicios, estableciendo que éstos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

- Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:
  - a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.
  - b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.

---

<sup>1</sup> Consiste en valorar al costo de adquisición, las inversiones en acciones ordinarias en circulación de subsidiarias o asociadas y agregar la parte proporcional de las utilidades; o bien, deducir la parte proporcional de las pérdidas, que estas tengan en fecha posterior a la que se realizaron las inversiones.

- e) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.
- Ingresos por la prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles y de ingresos por el servicio de suministro de agua potable para uso doméstico o de recolección de basura doméstica que obtengan los organismos descentralizados, los concesionarios, permisionarios o empresas autorizadas para proporcionar dichos servicios, se considera que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.
  - Contratos de obra inmueble, considerarán acumulables los ingresos provenientes de dichos contratos, en la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro, siempre y cuando el pago de dichas estimaciones tengan lugar dentro de los tres meses siguientes a su aprobación o autorización; de lo contrario, los ingresos provenientes de dichos contratos se considerarán acumulables hasta que sean efectivamente pagados. Los contribuyentes que celebren otros contratos de obra en los que se obliguen a ejecutar dicha obra conforme a un plano, diseño y presupuesto, considerarán que obtienen los ingresos en la fecha en la que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro, siempre y cuando el pago de dichas estimaciones tengan lugar dentro de los tres meses siguientes a su aprobación o autorización; de lo contrario, los ingresos provenientes de dichos contratos se considerarán acumulables hasta que sean efectivamente pagados, o en los casos en que no estén obligados a presentarlas o la periodicidad de su presentación sea mayor a tres meses, considerarán ingreso acumulable el avance trimestral en la ejecución o fabricación de los bienes a que se refiere la obra. Los ingresos acumulables por contratos de obra a que se refiere este párrafo, se disminuirán con la parte de los anticipos, depósitos, garantías o pagos por cualquier otro concepto, que se hubiera acumulado con anterioridad y que se amortice contra la estimación o el avance. Asimismo, considerarán ingresos acumulables, cualquier pago recibido en efectivo, en bienes o en servicios, ya sea por concepto de anticipos, depósitos o garantías del cumplimiento de cualquier obligación, o cualquier otro.

#### **1.4. De las deducciones en general**

Para la determinación del impuesto sobre la renta a cargo de los contribuyentes personas morales, además de conocer qué se considera ingreso acumulable, es necesario mencionar las deducciones generales a que tienen derecho el contribuyente de disminuir a su ingreso, entendiéndose por deducción, de acuerdo a una tesis del Seminario Judicial de la Federación (1992) como “aquella partida que la ley permite restar de los ingresos acumulables para así conformar la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto”.

Los conceptos generales que podrán disminuirse del ingreso acumulable de las empresas que prestan servicios, con fundamento en el artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta son:

- I.** Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
- II. El costo de lo vendido.**
- III.** Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- IV.** Las inversiones.
- V.** Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor
- VI.** Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad.
- VII.** Las cuotas pagadas por los patrones al IMSS, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.
- VIII.** Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno.
- IX.** El ajuste anual por inflación que resulte deducible.

Las deducciones antes mencionadas son en general las que un contribuyente que presta servicios podrá disminuir de sus ingresos acumulables, sin embargo, en el presente trabajo nos enfocaremos únicamente en el estudio de la deducción del costo de lo vendido.

## Capítulo 2. De las empresas de servicios

### 2.1. Concepto y clasificación de empresa

Desde la perspectiva económica, y rescatando las ideas de Echeverría (1994, p. 103) se puede definir a la empresa como la unidad económica que transforma los recursos en productos o servicios, la cual dispone de los recursos económicos, financieros y humanos, y los combina con eficiencia para dar una respuesta satisfactoria a las demandas de la sociedad.

Ahora bien, para efectos fiscales de acuerdo al artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, se considera empresa la persona física o moral que realice actividades empresariales: comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas; ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; entendiéndose por actividades comerciales, las que establece el artículo 75 del Código de Comercio que engloba a las empresas prestadoras de servicios.

Retomando la clasificación que hacen Hernández Rodríguez y Ángeles Hernández (2006), las empresas se clasifican de acuerdo con la actividad económica que realizan en:

➤ La *industrial* se divide en dos grandes grupos:

- 1) *Extractiva*: cuya finalidad es conseguir el producto de la naturaleza (petróleo, minerales, agricultura, ganadería, pesca, explotación de bosques).
- 2) *Transformación*: modifica las características físicas y/o químicas del material, por medio de adición o cambio, hasta obtener un producto terminado. Asimismo se pueden dividir en tres grupos:
  - Las que producen por medio de ensamble de partes hasta obtener un artículo que se considere producto terminado.
  - Las que someten el material a un proceso constante de transformación, agregándole más materiales teniendo la característica de que su producción es continua y se refiere a un periodo uniforme para todo el volumen de producción.
  - Las mixtas que se basan en la combinación de las dos anteriores enunciadas.

- Las empresas *comerciales* se dedican a ser intermediarias entre los productores y consumidores de bienes, ya que no contribuyen en la elaboración o fabricación de ellos.
- Las de *servicios* se puede decir que su finalidad es apoyar a las industrias y comercios en la realización de sus operaciones, proporcionándoles asesoría, transporte, publicidad, implantación de sistemas, etc.

## 2.2. De los bienes y servicios

Según Billene (1999) “la satisfacción de las necesidades humanas exige la producción de bienes y servicios, y para ello es preciso el empleo de recursos productivos y de bienes elaborados” (p.93). Es por esto que toda actividad empresarial conduce a un producto, que puede ser un bien o un servicio.

Los bienes y servicios son aquellos que generamos en las distintas actividades económicas con el fin de suplir una necesidad o un deseo. Se comercian en el mercado en donde el precio de los bienes y servicios se define no por la cantidad de trabajo que implican si no por la importancia de estos para los sujetos así el intercambio de estos se da en un precio que sea mutuamente beneficioso para ambas partes, vendedor y comprador (Nicholson, 2007).

El economista Nicholson (2007) menciona que los bienes son mercancías (tangibles) producidas con el fin de satisfacer una necesidad latente, son producidos en las distintas actividades primarias o secundarias y pueden ser de acuerdo a su función bienes de consumo, bienes intermedios o bienes de capital:

- *Bienes de consumo*: son aquellos que satisfacen directamente las necesidades de los sujetos y que han sido transformados para su consumo final.
- *Bienes intermedios*: son bienes que al transformarlos se obtiene bienes de consumo final, son bienes producidos por en el sector primario.
- *Bienes de capital*: son bienes cuyo fin es permitir la producción de otros bienes o servicios.

Por el contrario, los servicios según Nicholson (2007), son las distintas actividades que buscan satisfacer las necesidades de los sujetos. Estos son propios de la actividad económica del sector terciario de la economía en donde se brindan los diferentes servicios como: educación, banca, seguros,



salud, comunicaciones, transporte, seguridad, entre otros. Así, se considera a los servicios como bienes intangibles, es decir el equivalente no material de un bien.

El servicio, según lo definen en el Anteproyecto de Código Civil y Comercial de la Nación de Argentina (2012) representa “un hacer con un valor específico y no un dar” (p.180). Desde el punto de vista económico, “el servicio es todo lo que brinda una función intangible al adquirente, que no incluye un producto”. Desde el punto de vista del receptor, la actividad es intangible, se agota con el consumo inicial y desaparece. No obstante, se observa que en algunos servicios públicos (teléfonos, electricidad), se da una cosa a cambio de un precio, lo que puede generar confusiones; lo que nos lleva a inducir que hay diferentes tipos de servicios, pero el servicio puro implica únicamente una obligación de hacer (intangible) más no de entregar (tangible).

Los bienes y servicios se producen mediante la utilización de recursos que los economistas llaman factores de la producción, los cuales de acuerdo a Muñoz (2007, p. 3) se agrupan en cuatro grandes categorías:

- ♦ *Tierra*: Se considera tierra a los “dones de la naturaleza” que se utilizan para producir bienes y servicios. En economía, la tierra es aquello que en el lenguaje cotidiano se llama *recursos naturales*. Este término engloba el suelo, los metales preciosos, el petróleo, el gas, carbón, el agua y el aire.
- ♦ *Trabajo*: Es el tiempo y el esfuerzo que la gente dedica a producir bienes y servicios. Este incluye el esfuerzo físico y mental de quienes laboran en el campo, las construcciones, las fábricas, los comercios y las oficinas.
- ♦ *Capital*: Representa las herramientas, instrumentos, máquinas, edificios y otras construcciones que las empresas utilizan para producir bienes y servicios en lo que se denomina capital. En el lenguaje cotidiano, este término también suele usarse para referirse al dinero, las acciones y los bonos. Si bien estos objetos constituyen un capital financiero, y juegan un papel importante al permitir que la gente realice préstamos a las empresas y así poder proveerlas con recursos financieros, no son utilizados para poder producir bienes y servicios. Dado que no son recursos productivos, no son capital.
- ♦ *Habilidades empresariales*: Representa el conjunto de recursos humanos que coordina y organiza la tierra, el trabajo y el capital. Los empresarios aparecen con nuevas ideas acerca de qué producir y cómo hacerlo, toman decisiones de negocios y se enfrentan con los riesgos que surgen a partir de éstos.

### 2.3. Clasificación de los servicios

Kloter citado en Ildefonso (2005, p.27), distingue cuatro categorías de productos, menciona que pueden ser:

- *Bienes tangibles puros*, como el jabón o la sal que no incorporan servicios.
- *Bienes tangibles con algún servicio* que los mejora, por ejemplo ordenadores con un servicio de instalación y consulta. El objeto de la venta es el bien tangible pero junto a él se ofrece un servicio adicional.
- *Servicios acompañados de algunos bienes* como el transporte aéreo que incluye almuerzo a bordo. El objeto de la venta es intangible pero junto a él se ofrecen bienes tangibles.
- *Servicios puros*, como el cuidado de niños, consultorios médicos, consultorías o conciertos, sin soporte tangible adicional.

Tratándose de los servicios, no existen criterios únicos para clasificarlos, hay diversas acepciones que segmentan los tipos de servicios que se ofrecen, Ildefonso (2005, p.27) presenta algunas clasificaciones de entre las cuales se destacan las siguientes:

- *Por su naturaleza*. Es la que se fija en la naturaleza de los servicios, es decir observa el objeto de su actividad:
  - Servicio de salud
  - Servicio financiero
  - Servicios profesionales
  - Servicios de hostelería, viajes y turismo
  - Servicios relacionados con el deporte, el arte y la diversión.
  - Servicios proporcionados por los poderes públicos o semipúblicos y organizaciones sin ánimo de lucro.
  - Servicios de distribución, alquiler y leasing.
  - Servicios de educación e investigación.
  - Servicios de telecomunicaciones.

- Servicios personales y de reparaciones y mantenimiento.

➤ *Por el sector de actividad.* Se basa en el destino de los productos y el carácter de la prestación individual o colectiva:

- *Servicios de distribución.* Persiguen poner en contacto a los productores como consumidores. Ejemplo: los servicios de transporte.
- *Servicios de producción.* Se suministra a las empresas o a los consumidores. Ejemplo: servicios bancarios.
- *Servicios sociales.* Se prestan a las personas de forma colectiva. Ejemplo: atención médica.
- *Servicios personales* cuyos destinatarios son las personas físicas. Ejemplo: servicio doméstico.

## Capítulo 3. Generalidades de los costos

### 3.1. Concepto de costo

Dentro de la literatura encontramos diversas definiciones del término “costo” desde un enfoque económico, contable o financiero, entre las cuales destacan:

- ✓ Costo es el sacrificio, el esfuerzo económico que debe realizarse para alcanzar un objetivo, tal como adquirir materiales, fabricar un producto, venderlo, prestar un servicio, obtener fondos para financiarse, etc. Es decir, que el concepto clave en la definición del costo es *la existencia de un insumo (consumo) de determinados elementos valorables económicamente, realizado para lograr un objetivo también económico* ( Faga, Ramos Mejía, 2006).
- ✓ El costo de un factor de producción es el pago necesario para mantenerlo dentro su uso actual (Nicholson, 2007).
- ✓ Costo es la sumatoria de todos los pagos y causaciones en que se incurre, para la producción de un artículo o prestación de un servicio independiente de los gastos de administración y venta (Rodríguez Vera, 2007).
- ✓ Costo es el desembolso que reportará un beneficio futuro, por consiguiente es capitalizable (Berrío Guzmán, Castrillón Cifuentes, 2008).
- ✓ El costo representa lo que se ha pagado por un bien o servicio, que si está consumido es gasto, pero que si no está consumido es activo (Calleja, 2001).
- ✓ Si hubiera que definir a los costos en sólo dos palabras, diríamos: “SACRIFICIO ECONÓMICO” (Rodríguez A., s.f.).

Si bien existen múltiples definiciones de costos, la siguiente formulada por el profesor Ricardo Billene (1999), sintetiza fielmente el concepto y sus elementos componentes: “El costo representa los *recursos*

*económicos* que han sido, deben o deberían *sacrificarse* en el desarrollo de las *actividades* tendientes a alcanzar un *fin determinado*” (p. 96).

En una cátedra de Costos impartida por la Universidad del Centro de la Provincia de Buenos Aires, Rodríguez (s.f.), describe los elementos que se desprenden del concepto anterior y que se deberán analizar para comprender mejor el concepto de costo:

- *Recursos económicos*: se refiere a los recursos como la tierra, el trabajo y el capital, tal como materias primas, insumos, mano de obra, recursos financieros, máquinas, tiempo de trabajo de personas, entre otros.
- *Sacrificio*: en el caso de insumos y materias primas, se refiere a la extinción que se produce en su primer uso (consumo); en el caso de bienes de uso (máquinas, por ejemplo) se refiere al desgaste o agotamiento que sufren; si nos referimos a la mano de obra, se hace referencia a la imposibilidad de utilizar las horas para otro fin (costo de oportunidad).
- *Actividades*: el acto de consumir o utilizar, se realiza a través de actividades, sean estas productivas, comerciales, administrativas, financieras u otras.
- *Fin determinado*: es el objetivo de los costos; todas las actividades se hacen en función de un fin u objetivo final, y una vez seleccionado el objetivo, se acumularán todos los recursos económicos que se sacrificaron para obtener tal fin.

### **3.2. Diferencia entre costo y gasto**

Por ser conceptualmente muy parecidos, el término de costo y gasto suelen confundirse muy a menudo, por lo que la Suprema Corte de justicia de la Nación en su gaceta XXVI emitió una Jurisprudencia en la que establece la diferencia entre ambas acepciones, que a la letra señala:

...el patrimonio de las empresas no se ve menoscabado o disminuido por la sola erogación efectuada como gasto para la obtención de insumos para los bienes o servicios destinados a su comercialización o transformación, puesto que tan sólo se transforma el concepto de activo que detenta la empresa. En cambio, la alteración en el haber patrimonial de la empresa se aprecia cuando se obtienen los ingresos producto de su actividad comercial, dado que es en

ese momento cuando deben confrontarse los ingresos obtenidos con el costo que representó su obtención. (septiembre 2007, p.299)

De lo anterior se concluye que el factor que determina si es un ingreso o un gasto, se encuentra en la modificación del haber patrimonial, un gasto no modifica el patrimonio dado que sólo se convierte el activo, pasa de ser un activo de efectivo a ser un activo del rubro de inventarios, activo fijo, etc, pero no hay un decremento en el haber patrimonial; por el contrario, cuando se obtienen los ingresos para los cuales se efectuaron los gastos, ahora sí se confronta el gasto en el que se incurrió contra dicho ingreso, convirtiéndose en costo y afectando el patrimonio del sujeto puesto que tendremos una utilidad o una pérdida que incrementará o decrementará el patrimonio.

### **3.3. Medición de los costos**

Billene (1999) explica que el concepto intuitivo de costos nos lleva a pensar en la realización de esfuerzos para lograr algún objetivo determinado, en cuyo proceso deben conseguirse, utilizarse o consumirse recursos productivos (tierra, trabajo, capital, tiempo) que por su naturaleza son escasos; concepto que no difiere en mucho con las posiciones doctrinarias de otros autores, por lo que el autor considera que la diferencia fundamental radica en la medición de dichos costos, entendiendo por tal al “inventario de recursos económicos sacrificados en el logro de un objetivo, y la valuación monetaria a asignar a cada uno de los recursos utilizados y consumidos, como así también al objetivo final” (p. 89). Por ejemplo:

- Obtener consenso en si la elaboración de un artículo “X” consumió energía eléctrica o no, representa el primer problema de medición: Inventariar los recursos sacrificados en la producción del bien o servicio.
- Luego de identificado el recurso utilizado o consumido, el problema es ya de magnitud física; es decir, cuánto consumió del recurso económico la producción del bien o servicio.
- Por último, determinar el valor monetario del recurso consumido nos representa otra complicación más.

Con este ejemplo, Billene (1999, p.89) pretende mostrar que el concepto de costos es por lo general de carácter “universal”, sin embargo el problema en materia de costos radica en la determinación de los esfuerzos y recursos que se utilizan y consumen, así como el valor de éstos.

### 3.4. Elementos del costo

En cualquier costo concurren dos o tres elementos que lo integran. El número de elementos dependerá de si se trata del costo de un producto manufacturado, de una comercialización o de un servicio. Castrillón (2010, p.4) define estos elementos como:

- ♦ *Materiales directos*. Son aquellos materiales que se pueden cuantificar e identificar directamente con el producto.
- ♦ *Mano de obra directa*. Es la mano de obra que se puede identificar con el bien fabricado, que se emplea en la fabricación del producto.
- ♦ *Costos Indirectos de Fabricación*. Son aquellos que concurren a la elaboración del producto pero que no se pueden identificar con él. Agrupan desembolsos de producción que no son fácilmente asignables a cada unidad producida o servicio prestado.

### 3.5. Costos en empresas prestadoras de servicios y sus sistemas de valuación

Hasta hace poco tiempo, la contabilidad de costos ha estado ligada en la mayoría de los casos a los procesos de manufactura, sin embargo hoy en día la normatividad ha establecido lineamientos para que las empresas de servicios implementen un sistema de contabilidad de costos, lo que ha llevado al estudio de los sistemas de acumulación y valuación de costos en estas entidades, encontrando inconvenientes y dificultades para efectuar dicha valuación, dado que hay una gran variedad de servicios con características diversas y que por tanto no se pueden establecer métodos universales que sean aplicables para todas. Así recordamos que tenemos servicios puros (servicios médicos, de consultoría), servicios principales acompañados de bienes y servicios menores (hospitales, hoteles, restaurante), así como bienes tangibles acompañados de un servicio (computadora y servicio de asistencia técnica y garantías).

Molina de Paredes y Morillo Moreno, escriben un artículo “*Sistemas de acumulación de costos para empresas de servicio*”, en el cual describen las características de las empresas de servicio, así como los elementos que integran el costo del servicio y los sistemas de valuación comúnmente utilizados para la respectiva valuación. En su estudio, destacan lo siguiente:

- ✓ Las empresas de servicio presentan un proceso de conversión o transformación, es decir, la concurrencia de insumos y una serie de pasos organizados para satisfacer necesidades, a

través de un producto.

- ✓ El producto ofrecido se caracteriza por ser intangible lo cual induce a su consumo inmediato, y a que el cliente esté presente en el proceso o al final del mismo (interacción) en la mayoría de los casos, a diferencia de las empresas manufactureras y comercializadoras.
- ✓ Generalmente las empresas de servicio poseen una gran inversión en maquinarias, equipos e instalaciones; por ejemplo una empresa de transporte aéreo, sin embargo los clientes no seleccionan a la compañía de este tipo por sus aviones, sino por otros aspectos como la puntualidad, calidad, atención a bordo, y otros.
- ✓ Los elementos del costo lo integran:
  - ♦ *Mano de obra directa*. La existencia de un consumo inmediato en las empresas de servicio, que implica que un cliente participe en el proceso de transformación, genera en muchos casos un elevado uso de mano de obra directa por parte de la empresa. El vínculo entre empresa y cliente, en las empresas manufactureras y comercializadoras se da a través del producto, mientras que en las empresas de servicio se da a través de personas.
  - ♦ *Gastos Indirectos*. Las empresas de servicio, generalmente presentan altos niveles de costos indirectos, es decir, costos no asociados fácilmente con los servicios prestados, como depreciaciones, arrendamientos, servicio de mantenimiento técnico, suministros y otros, dado los altos niveles de propiedad, planta y equipo presentes en su estructura de inversión.
  - ♦ *Materia Prima*. No puede hablarse de inventarios de materia prima o de insumos en las empresas de servicio, no es apropiado por cuanto no la transforman en producto tangible. La mayoría de las empresas de servicio tienen almacenados algunos insumos para prestar el servicio, como las peluquerías (cosméticos, y otros), laboratorios de estudios médicos (compuestos químicos, inyectoras, y otros), éstos insumos disponibles para ser usados suelen presentarse como gastos pagados por anticipado, puesto que generalmente se consumen durante un ejercicio económico. Otras empresas de servicio también comercializan con productos tangibles, en estos casos la empresa funciona también como una comercializadora, que valora inventarios y determina el costo de los productos vendidos.



✓ Los sistemas de valuación del costo aplicables para las empresas que prestan servicios dependiendo del tipo de servicio, pueden ser:

- ♦ *Sistemas por órdenes específicas de trabajo.* Las empresas de servicio presentan productos intangibles diversos, esta variabilidad depende de quién los proporciona, del momento, del lugar en que son prestados, y por supuesto de las exigencias del cliente, en muchas oportunidades. Esto conduce a que muchas empresas de servicio como los hoteles, talleres mecánicos, restaurantes, clínicas, escritorios jurídicos, y otros utilicen para costear los servicios ofrecidos un sistema por órdenes específicas de trabajo, que consiste en un sistema utilizado para acumular los costos de producción de acuerdo a las especificaciones del cliente, de manera que los costos demandados por cada trabajo se van acumulando para cada uno. Cada cliente demanda un trabajo distinto que amerita actividades diferentes, en cuanto a nivel de detalle, (tiempo de trabajo, tipo de personal, insumos).

Cada trabajo se convierte en un objeto de costos al cual se le asignan costos, tanto directos como indirectos. Por ello, se debe cuantificar bien la mano de obra directa y los costos indirectos correspondientes a cada servicio, también se utilizan materiales que pueden ser asociados fácilmente con el objeto de costos, tal es el caso de los servicios principales acompañados de bienes; por ejemplo, en un restaurante a la carta los ingredientes usados para la elaboración de cada plato, son considerados material directo representando una porción importante de los costos totales del servicio. En otros casos, por ejemplo, el papel de oficina en un consultorio médico, que contiene la información del diagnóstico, es considerado de valor insignificante respecto al valor agregado por el trabajo intelectual del médico, por ello el costo de este material es asumido como indirecto.

- ♦ *Sistema de costos por procesos.* Existen algunas empresas de servicio a las cuales no les resulta económicamente factible hacer un seguimiento del servicio prestado a cada cliente, como en el caso de una sala de cine o un banco. Tal seguimiento es imposible dado que son miles los clientes a los cuales se ofrece un servicio similar; la determinación del costo del servicio prestado a cada cliente a través de un seguimiento sería ilógico y poco significativo, puesto que los costos para atender a cada uno de los clientes, durante un período de tiempo, sería el mismo. Este tipo de empresas, utilizan

un sistema de costos por proceso que es un sistema en el cual los costos de un producto se le asignan a todas las unidades similares y luego se calculan los costos unitarios promediados. Por ejemplo, una sala de cine desea conocer el costo ocasionado por cada cliente, el sistema de costos por proceso totaliza los costos de la sala, durante cierto período de tiempo, y los promedia entre el número de clientes atendidos durante el mismo período; así se obtiene un costo unitario promedio, por cuanto todos los clientes recibieron el mismo servicio.

- ♦ *Costo Basado en Actividades (ABC)*. Parte de la premisa de que cada servicio implica un costo distinto dependiendo de la actividad demandada para prestarlo, y como en estos tipos de empresa las actividades generadoras de costos indirectos es lo esencial, (ventas, sistemas de información, cuentas por pagar, mercadotecnia, diseño, procesamiento de órdenes y control de calidad) hace falta una metodología para entender las actividades indirectas. Esta metodología es precisamente el sistema de costeo ABC, cuya importancia radica en utilizar medidores (drivers) para determinar recursos requeridos según la actividad y lo que necesitamos costear (cost object): productos, procesos, líneas de productos/clientes.

El sistema de costeo basado en actividades, es un método que primero acumula los costos de cada actividad en una organización, y luego aplica los costos de las actividades a los productos, los servicios u otros objetos de costos mediante el uso apropiado de factores relacionados con el origen de dichos costos.

Una vez conocidos los costos de las actividades, éstos son asignados a cada uno de los servicios prestados por la empresa a través de inductores o medidas de actividad, los cuales se definen como factores que inciden directamente en el nivel de costos de una actividad, y permite vincular el costo de las diferentes actividades a los servicios que se han beneficiado con dichas actividades.

- ✓ El sistema de acumulación de costos debe ser diseñado de acuerdo a las características del servicio ofrecido, por ello se dice que la contabilidad de costos se adapta a las organizaciones de servicio con modificaciones planificadas, todo con miras a determinar los costos del período.

## **Capítulo 4. Determinación del costo de servicios derivado de aplicación de la NIF C-4**

Una vez estudiadas las generalidades de los costos nos remitimos a la normatividad contable mexicana para abordar el tema del cual es objeto el presente trabajo, y así definir cómo deberían determinar el costo por servicios las empresas que a partir del año 2011 están sujetas a la aplicación de la NIF C-4 “Inventarios”.

### **4.1. Principales cambios del Boletín C-4 a NIF C-4**

El 1 de enero de 2011 entró en vigor la nueva norma que regula el rubro de inventarios, la NIF C-4 “Inventarios”, que fue el resultado de converger con la normatividad internacional, pasando de ser un Boletín a ser ya una Norma de Información Financiera, como respuesta a la creciente globalización de los mercados financieros para que las Normas de Información Financiera (NIF) mexicanas se encuentren alineadas con las Normas Internacionales de Información Financiera.

El Boletín C-4, “Inventarios” fue emitido e inició su vigencia el 1° de enero de 1974. En ese Boletín se aceptaron el costeo directo como un sistema de valuación de inventarios y el método de últimas entradas primeras salidas como un método de valuación de inventarios; en ese Boletín también se establecieron las normas particulares relativas a inventarios de entidades industriales y comerciales, con excepción de las de servicio, constructoras, extractivas, etcétera.

En el párrafo IN2 de la NIF C-4, se expone la razón de las modificaciones efectuadas a la norma y explica que considerando su objetivo de convergencia con las del International Accounting Standards Board (IASB), el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) consideró conveniente sustituir el Boletín C-4 con una Norma de Información Financiera (NIF) sobre inventarios en la que se adoptaran las normas establecidas en la actual Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 2, Inventarios. Como se comenta en el párrafo anterior, el Boletín C-4 aceptaba el sistema de costeo directo y el método de últimas entradas primeras salidas para la valuación de inventarios. La normatividad vigente emitida por el IASB no acepta a ninguno de ellos.

Así mismo, dentro de la introducción de la NIF C-4 se resumen los principales cambios en relación con los pronunciamientos anteriores, los cuales son:

- Se eliminan:
  - a) *El coste directo como un sistema de valuación.* El sistema de coste directo requiere que el costo de producción (o de fabricación) se determine tomando en cuenta únicamente los costos variables de fabricación que varían en relación con los volúmenes producidos. Los costos fijos de fabricación se reconocen como un costo del periodo, se excluyen del costo de producción y se incluyen en los resultados de aquél en que se incurren.
  - b) *El método de valuación de últimas entradas primeras salidas (“UEPS”).* Este método supone que los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción son los primeros en salir; mediante la aplicación de este método, al finalizar el ejercicio las existencias quedan prácticamente reconocidas a los precios de adquisición o de producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales. El uso del método UEPS puede dar lugar a que por las fluctuaciones en los precios de adquisición, el costo asignado al inventario difiera en forma importante de su valor actual.
- El Boletín C-4 establecía que, bajo ciertas circunstancias, el costo de adquisición de los inventarios se modificara sobre la base del “Costo o valor de mercado, el que sea menor, excepto que: (1) el valor de mercado no debe exceder del valor de realización y que (2) el valor de mercado no debe ser menor que el valor neto de realización.” La NIF C-4, establece que esa modificación debe hacerse únicamente sobre la base del valor neto de realización.
- La NIF C-4 establece normas para la valuación de los inventarios de prestadores de servicios las cuales no se incluían en el Boletín C-4.

## 4.2. Concepto de costo de ventas

Para efectos de la aplicación de las Normas de Información Financiera en la determinación del costo por servicios, dichas disposiciones definen lo que se considera costo y costo de venta, puntualizando:

- ♦ *Costo* es el valor de los recursos que se entregan o prometen entregar a cambio de un bien o un servicio adquirido por la entidad, con la intención de generar ingresos (NIF A-5, p.57).
- ♦ *Costo de ventas*. Es la aplicación a resultados del costo correspondiente a los artículos o servicios vendidos (NIF C-4, p.30.1, inciso f).

Así, tenemos que contablemente, el costo implica los recursos que se entregan o prometen entregar con el objeto de generar ingresos, definición similar a las antes estudiadas, en las cuales se destacó que el costo representa “los *recursos económicos* que han sido, deben o deberían *sacrificarse* en el desarrollo de las *actividades* tendientes a alcanzar un *fin determinado*” (Billene, 1999), en este caso, el fin determinado es la obtención del ingreso. Por su parte el costo de venta se determina cuando se vende el bien o el servicio, para calcular el costo en el que se incurrió en producir éstos.

## 4.3. Inventarios y normas de valuación

Derivado de que las prestadoras de servicios ya son sujetas a llevar la cuenta de inventarios y aplicar lo establecido en la NIF C-4, se presentan a continuación las generalidades reguladas en esta norma contable para la determinación del valor de los inventarios por prestación de servicios que como se explicó en el capítulo 2, el servicio es considerado un producto que de acuerdo a esta nueva disposición deberá ser valuado e integrar el inventario.

La NIF en el párrafo 30.1 inciso h, define a los inventarios como activos no monetarios sobre los cuales la entidad ya tiene los riesgos y beneficios:

- i. adquiridos y mantenidos para su venta en el curso normal de las operaciones de una entidad; (productos termiandos)

- ii. en proceso de producción o fabricación para su venta como productos terminados; (productos en proceso)
- iii. en forma de materiales a ser consumidos en el proceso productivo o en la prestación de los servicios. (materia prima)

La norma indica que el costo de los inventarios debe comprender todos los *costos de compra y producción* en que se haya incurrido para darles su ubicación y condición actuales.

El *costo de compra* de los artículos en inventarios debe incluir el precio de compra erogado en la adquisición, los derechos de importación y otros impuestos (diferentes a aquéllos que posteriormente la entidad recupera de las autoridades impositivas), los costos de transporte, almacenaje, manejo, seguros y todos los otros costos y gastos directamente atribuibles a la adquisición de artículos terminados, materiales y servicios. Los descuentos, bonificaciones y rebajas sobre compras y cualesquiera otras partidas similares deben restarse al determinar el costo de compra (NIF C-4, p. 44.2.1.).

El *costo de producción* (de fabricación o de transformación) representa el importe de los distintos elementos del costo que se originan para dejar un artículo disponible para su venta o para ser usado en un posterior proceso de fabricación. El costo de producción incluye los costos relacionados directamente con las unidades producidas, tales como materia prima y/o materiales directos y mano de obra directa. También comprende los gastos indirectos de producción, fijos y variables, que se incurren para producir los artículos terminados (costo absorbente). (NIF C-4, p. 44.2.1.).

Los *elementos que integran el costo de producción* de los artículos, con fundamento en el párrafo 44.3.2 de la norma en estudio son: materia prima y materiales directos, mano de obra directa y gastos indirectos de producción.

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

- b) *Mano de obra directa*. También denominada trabajo directo. En este elemento del costo de producción, debe reconocerse el importe incurrido por el trabajo utilizado directamente en la producción.
- c) *Gastos indirectos de producción*. También se denominan gastos de producción y deben reconocerse en este elemento del costo todos los costos y gastos que se incurren en la producción pero que por su naturaleza no son aplicables directamente a ésta. Los gastos indirectos de producción normalmente se clasifican en material indirecto, mano de obra indirecta y gastos indirectos y todos ellos a su vez en *fijos* y *variables*.
- ♦ Los *gastos indirectos fijos de producción* son aquellos que permanecen relativamente constantes, independientemente del volumen de producción, tales como la depreciación o arrendamiento, el costo de administración de la planta, entre otros. La asignación de estos gastos debe hacerse con base en la capacidad normal de producción de las instalaciones.
  - ♦ Los *gastos indirectos variables* de producción son aquellos que varían en proporción con el volumen de producción, tales como los materiales indirectos y la mano de obra indirecta.

Para determinar el costo de producción no es factible definir una metodología única que sea aplicable en todos los casos, por lo que cada entidad, de acuerdo con su estructura y características, debe efectuar esa determinación.

La determinación del costo de los inventarios debe hacerse utilizando algún método de valuación establecido en la NIF referida, estos métodos representan el conjunto de procedimientos que se utilizan para valorar los inventarios que de acuerdo al párrafo 44.8 podrán ser:

- *Costo de Adquisición*. Es el importe pagado de efectivo o equivalente por un activo o un servicio al momento de su adquisición.
- *Costo estándar*. Costos determinados anticipadamente tomando en consideración los niveles normales de utilización de materia prima, materiales, mano de obra y gastos de fabricación y la eficiencia y la utilización de la capacidad de producción instalada; sujetos a revisión y ajuste.

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

#### 4.4. Fórmulas de asignación del Costo

El costo unitario de los inventarios debe asignarse utilizando alguna de las siguientes fórmulas que se enlistan en la norma:

- *Costos identificados*. El costo de los inventarios de partidas que normalmente no son intercambiables entre sí y de artículos o servicios producidos y segregados para proyectos específicos debe asignarse utilizando la identificación específica de sus costos individuales. La asignación específica de costos significa atribuir estos costos a partidas identificadas del inventario. Este es el tratamiento apropiado para partidas que se segregan para un proyecto específico, sin tomar en cuenta si esas partidas fueron compradas o producidas por la entidad (párr.46.1.2.1)
- *Costos promedios*. De acuerdo con la fórmula de costos promedios, el costo de cada artículo debe determinarse mediante el promedio del costo de partidas similares al inicio de un periodo y el costo de partidas similares compradas o producidas durante éste. El promedio debe calcularse periódicamente o a medida en que entren nuevos artículos al inventario, ya sea adquiridos o producidos (párr.46.1.3.1).
- *Primeras entradas Primeras Salidas (PEPS)*. Se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir; por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio quedan reconocidas a los últimos precios de adquisición o de producción, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y a las primeras compras o costos de producción del ejercicio (párr.46.1.4.1).



#### 4.5. Inventarios de prestadores de servicios

Antes de que entrara en vigor la NIF C-4, las empresas prestadoras de servicios no llevaban una cuenta de inventarios por servicios, todos los gastos efectuados para la obtención de sus ingresos los consideraban parte del resultado del ejercicio en el momento en el que los efectuaban, mientras que con las nuevas disposiciones de la NIF, los gastos se acumularán en una cuenta de activo a través del inventario y se mandarán a resultados a través del costo, hasta el momento en que se venda el servicio; por lo que se deberá valorar dicho inventario para determinar el costo que se aplicará en cada venta.

Los inventarios de prestadores de servicios, de acuerdo a lo establecido en la norma en el párrafo 44.5, deben valorarse a sus *costos de producción*, los cuales consisten principalmente en:

- ✓ *Mano de obra* y otros costos del personal directamente involucrado con la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión
- ✓ *Gastos indirectos* relacionados con el servicio.

La mano de obra y otros costos correspondientes al personal de ventas y de administración no deben incluirse en los inventarios de prestadores de servicios y deben reconocerse como gastos en el periodo en que se incurren. Los costos de estos inventarios no deben incluir márgenes de utilidad ni gastos indirectos no atribuibles a los servicios que normalmente los prestadores de éstos consideran en los precios que cargan a sus clientes.

Una vez descritos los elementos que formarán parte del costo de producción del servicio y que a su vez integrarán el inventario, surgen las siguientes preguntas: ¿cómo se van a valorar dichos elementos? y ¿qué fórmula se empleará para asignar el costo correspondiente al ingreso obtenido?

La respuesta que deriva del presente estudio es que los métodos y fórmulas descritas en la NIF C-4 no son aplicables a todos los tipos de servicios prestados, tal es el caso de la fórmula del PEPS y precios promedios, que resulta impráctico aplicar en empresas que prestan servicios puros en las cuales su principal elemento integrante del costo es la mano de obra directa; cada empresa deberá utilizar el método que se adapte a sus necesidades y características, partiendo del análisis de las características propias del servicio prestado, pues este puede ser desarrollado por pedidos u órdenes de trabajo como es el caso de

las consultorías, o con proceso continuo como los teatro, cines, hoteles, etc.; y apegándonos a lo que establece la norma en el párrafo 44.3.10 que a la letra dice: *“Para determinar el costo de producción no es factible definir una metodología única que sea aplicable en todos los casos, por lo que cada entidad, de acuerdo con su estructura y características, debe efectuar esa determinación.”*

Ahora, recordando que una de las modificaciones realizadas al Boletín C-4 que con el objetivo de converger con la normatividad internacional pasó a ser la NIF C-4, fue la inclusión de los prestadores de servicios dentro del alcance de la norma, para que éstos integren a su información financiera el rubro de inventarios por servicios, tal como se establece en las normas internacionales, específicamente en la IAS 2 (International Accounting Standard); al generarse controversia respecto de cómo valuar un inventario por servicios, recurrimos a la norma que dio origen a las modificaciones realizadas a la norma local, encontrando en el párrafo 19 lo siguiente:

En el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán en el costo de los inventarios, sino que se contabilizarán como gastos del periodo en el que se hayan incurrido.

La interpretación que se deriva del precepto anterior, es que los inventarios se valuarán a su costo de producción, siempre y cuando el prestador de servicios tenga inventarios, de lo contrario no lo obliga, sin embargo, la frase *“en el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios”* no se incluyó en la NIF C-4 por lo que la interpretación de ésta, es que todas las prestadoras de servicios deberán llevar un inventario de servicios.

## Capítulo 5. Determinación de la deducción del costo de los servicios

Ya una vez analizado el tratamiento que la normatividad contable le da al costo de los servicios, en el presente capítulo abordaremos el tratamiento fiscal que la Ley del Impuesto Sobre la Renta le da a dicho costo, considerándolo como una deducción autorizada (visto en el capítulo 1) en el momento en que el contribuyente que otorga el servicio, acumule los ingresos derivados de la prestación del servicio.

Dentro de este estudio observaremos que la metodología establecida para la determinación del costo de lo vendido del ejercicio se asemeja a la metodología contable, dado que está diseñada bajo el supuesto de que los contribuyentes preparan su información financiera apeguándose a las Normas de Información Financiera, en cumplimiento al requisito que establece la fracción IV del artículo 31 LISR, de que la deducción debe estar debidamente registrada en contabilidad. Cabe señalar que la normatividad fiscal no se ajustó a los cambios en la norma contable que regula el costo de venta.

### 5.1. Antecedentes

Hasta el año 2004, las empresas podían hacer deducibles las compras que hicieran en el ejercicio para determinar su utilidad o pérdida fiscal, con lo cual determinarían su resultado fiscal, sin embargo, las autoridades tributarias detectaron abusos respecto al tipo de deducción que se señala ya que los contribuyentes compraban mercancías para incrementar sus inventarios, con lo cual tendrían más deducciones que disminuirían la base de cálculo del ISR y a la vez tendrían un IVA acreditable, e incluso podría derivar en un saldo favor o en una pérdida; disminuyendo así el pago real del ISR del ejercicio.

Así las cosas, para la reforma fiscal de 2005, se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 29 fracción II, sustituyendo la deducción de compras, para cambiar al sistema de deducciones de *costo de lo vendido*; dando origen a su vez a la sección denominada “*Del Costo de lo Vendido*”, conformada por los artículos 45-A al 45-I de la Ley del ISR

Para determinar el costo de lo vendido el legislador da nueve artículos en los cuales indica cómo se integrará el costo de lo vendido, haciendo una división entre empresas comerciales y “de actividades distintas” de las comerciales, qué métodos de costo usar (directo o absorbente, sobre históricos o predeterminados), cómo valorar el costo; y en disposiciones transitorias cómo manejar los inventarios finales a 2004 para su deducción o acreditamiento para los ejercicios posteriores.

La parte esencial del manejo del costo de lo vendido es que será deducible únicamente al momento de la enajenación, no antes, por lo cual las empresas tendrán la deducción no de manera inmediata, provocando una distorsión de las erogaciones realizadas, ya que financieramente fueron erogadas en su momento, pero la deducción será hasta que se realice la enajenación. Dejando a las empresas con una carga tributaria mayor a la que sus erogaciones y flujo de efectivo representan en el período respectivo. Esto deriva en un castigo para el contribuyente, el cual está limitado a deducir hasta enajenar. (Mendoza González, s.f.)

## 5.2. Sistemas para la determinación del costo de las mercancías

El artículo 45-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta especifica que los sistemas que las personas morales deberán emplear para la determinación del costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, podrán ser:

- Sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados.
- Sistema de costeo directo con base en costos históricos.

Así mismo, dicho precepto establece que” *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*”, por tanto, recordando lo visto en el capítulo 1, en el caso de las prestadoras de servicio como regla general, se considera acumulable cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

- ✓ Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada,
- ✓ Se preste el servicio, o
- ✓ Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada aun cuando provenga de anticipos

Nótese que éste artículo únicamente regula los sistemas para la determinación del costo de las mercancías que se enajenan y que sigue considerando el sistema de costo directo como un método de valuación del inventario independientemente de que las Normas de Información Financiera ya no lo contemple para efectos contables.

Pérez Chávez y Fol Olguín (2010) explican en qué consisten los sistemas y bases antes mencionadas, definiendo al sistema de *costo absorbente* como “aquel que se integra de todas aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere son incurridos en el proceso productivo” (p.120). La asignación del costo al producto, se hará combinando los gastos incurridos en forma directa, con los gastos de otros procesos o actividades relacionadas con la producción. Por tanto, los elementos que integran el costo, utilizando este sistema son: Materia prima, mano de obra, gastos directos e indirectos de fabricación, sean fijos o variables.

Por el contrario, explican que el costo bajo el *sistema de costo directo*, debe tomar en consideración los elementos siguientes para su determinación: materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos (p.120). Así tenemos que la diferencia entre ambos sistemas son los gastos indirectos fijos, que el sistema absorbente los incluye dentro del costo y por el contrario, el sistema directo los excluye considerándolos como gastos del periodo y no como parte integrante del costo.

Refiriéndose a las bases, Pérez Chávez y Fol Olguín (2010 p.121) mencionan que el registro de las cuentas de inventarios por medio de los costos históricos consiste en acumular los elementos del costo que se han incurrido en la adquisición o producción de artículos. Por su parte, los costos predeterminados se calculan antes de comenzar la producción de los artículos y se clasifican en dos clases:

- ♦ *Costos estimados*. Se basan en la determinación de los costos con base en la experiencia de los anteriores o en estimaciones hechas por expertos en el ramo.
- ♦ *Costos estándar*. Se basan en la determinación de los costos mediante investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto y la experiencia

### 5.3. Elementos integrantes del Costo empresas Comercializadoras

La Ley del Impuesto sobre la Renta en el Artículo 45-B establece qué elementos integrarán el costo para efectos fiscales, tratándose de contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías. Éstos 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.

Las comercializadoras según lo estudiado en el capítulo 2, son aquellas que se dedican a ser intermediarias entre los productores y consumidores de bienes, ya que no contribuyen en la elaboración o fabricación de ellos, por lo que la materia prima no forma parte de su costo, y su valuación sería en base al costo de compra y no de producción de acuerdo a lo establecido en la norma contable. A manera de comprender mejor el precepto anterior, se presenta esquematizado de la siguiente manera:

1. Determinación del Costo de lo vendido deducible contribuyentes con actividades comerciales

	Inventario inicial de mercancías <sup>(1)</sup>
Más:	Adquisiciones netas de mercancías (disminuido con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones)
Más:	Gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas
Igual:	Costo del ejercicio <sup>(2)</sup>
Menos:	Costo de la mercancía no enajenada en el ejercicio (inventario final de mercancías)
Igual:	Costo de lo vendido deducible del ejercicio

Notas: <sup>(1)</sup> Siempre que el contribuyente hubiere optado por acumular su inventario al 31 de diciembre de 2004, según lo dispuesto por las fracciones IV y V, del Artículo Tercero Transitorio de la LISR para 2005

<sup>(2)</sup> Su monto dependerá del método de valuación de inventarios elegido por el contribuyente

La acumulación a que hace referencia la nota 1, consiste en una opción que le daban a los contribuyentes que tuvieran existencias al 31 de diciembre del 2004 y que ya no podían deducir como costo de lo vendido dicha mercancía, dado que ya la habían deducido como compras en el ejercicio 2004 o en ejercicios anteriores. La opción consistía en una mecánica para acumular el saldo en inventarios y así poder deducir el costo de dichos inventarios conforme se enajenaran las mercancías.

#### **5.4. Elementos integrantes del Costo empresas de Transformación y Servicios**

En el subcapítulo anterior analizamos la determinación del costo de lo vendido deducible tratándose de empresas de comercialización, por lo que en el presente estudiaremos la mecánica a aplicar para los contribuyentes que realicen actividades distintas, entendiéndose como tales a las de producción o prestación de servicios, que son objeto del presente estudio.

Con fundamento en el artículo 45-C LISR, los contribuyentes cuya actividad sea la prestación de servicios, 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, 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 los porcentos máximos de deducción.
- V. 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, para que quede como costo deducible, el que corresponde a los ingresos acumulados del periodo.

Los elementos que integran el costo de lo vendido fiscal de los contribuyentes que prestan servicios, son la mano de obra directa, los gastos directos e indirectos y la deducción de las inversiones relacionadas con la prestación del servicio, y a manera de esquematizar lo anterior, presentamos la siguiente fórmula de determinación del costo de lo vendido deducible:

2.

Determinación del Costo de lo vendido deducible contribuyentes con actividades distintas a las comerciales (producción o servicio)

	Inventario inicial de materias primas, producción en proceso y artículos terminados <sup>(1)</sup>
<b>Más:</b>	Adquisiciones netas de materias primas, productos semiterminados o productos terminados (disminuido con las devoluciones, descuentos y bonificaciones) <sup>(2)</sup>
<b>Más:</b>	Remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados <sup>(2) (3)</sup>
<b>Más:</b>	Gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones <sup>(2) (3)</sup>
<b>Más:</b>	Deducción de las inversiones <sup>(2) (3) (4)</sup>
<b>Menos:</b>	Costo de la mercancía no enajenada en el ejercicio (inventario final de artículos terminados)
<b>Menos:</b>	Costo de la producción en proceso al cierre del ejercicio (inventario final de producción en proceso)
<b>Igual:</b>	Costo de lo vendido del ejercicio <sup>(5)</sup>

Notas: <sup>(1)</sup> Siempre que el contribuyente hubiere optado por acumular su inventario al 31 de diciembre de 2004, según lo dispuesto por las fracciones IV y V del Artículo Tercero Transitorio de la LISR para 2005

<sup>(2)</sup> Cuando dicho concepto guarde una relación "indirecta" con la producción, formará parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción

<sup>(3)</sup> Directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios

<sup>(4)</sup> Calculada conforme a lo dispuesto por la LISR y siempre que se trate de bienes por los cuales no se optó por aplicar la deducción inmediata

<sup>(5)</sup> Su monto dependerá del método de valuación de inventarios elegido por el contribuyente

**Fuente:** Revista IDC No. 125. 2006

## 5.5. Métodos de valuación de Inventarios

Al igual que la NIF C-4, el artículo 45-G LISR indica los métodos de valuación de inventarios que se podrán emplear para determinar el valor del inventario que disminuido a través del costo una vez que se ha obtenido el ingreso correspondiente, en cuyos métodos se encuentra el UEPS, que para efectos contables ha sido eliminado. Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación, algunos ya revisados en el capítulo 4:

- I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).
- II. Últimas entradas primeras salidas (UEPS).



**III.** Costo identificado.

**IV.** Costo promedio.

**V.** Detallista.

El método PEPS, costo promedio, costo identificado y detallista, ya se explicaron en el capítulo anterior, dado que para la norma contable los considera también dentro de sus métodos de valuación, y en el que difieren es en el método UEPS, que Pérez Chávez y Fol Olguín (2010) definen como:

El método de valuación 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 las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los precios de adquisición o producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos de venta son más actuales (p.133).

Suele ser confuso distinguir entre lo que se considera un sistema de valuación de inventarios y un método de valuación. La diferencia existente entre éstos, según Pérez Chávez y Fol Olguín (2010, p.126) radica en que, los sistemas de valuación establecen los elementos que deben incluirse dentro del costo de los bienes que integran los inventarios (entradas al almacén), en tanto que los métodos de valuación, se refieren a la forma en que el costo del bien previamente valuado mediante el sistema elegido, se debe de identificar con el ingreso obtenido al momento de la venta (salida de almacén).

## Capítulo 6. Paralelismo y conciliación entre el costo de servicios contable y el costo de servicios fiscal

### 6.1. Diferencias y similitudes entre bases de determinación

Para efectos de realizar el comparativo entre la determinación del costo de servicios fiscal y contable, veamos la siguiente tabla de comparación, en la cual podemos observar que son más las similitudes que las diferencias existentes entre ambas metodologías, sin embargo al analizar a detalle cada elemento se encuentran diferencias derivadas de las disposiciones establecidas en la LISR.

3

Diferencias y similitudes entre la metodología de determinación del costo de los servicios

<b>DETERMINACIÓN DEL COSTO DE SERVICIOS LISR</b>		<b>DETERMINACIÓN DEL COSTO DE SERVICIOS NIF C-4</b>	
<b>1. BASE</b>		<b>1. BASE</b>	
Adquisiciones netas de materias primas, productos semiterminados o productos terminados (disminuido con las devoluciones, descuentos y bonificaciones)			
Más:	Remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados relacionados directamente con la prestación del servicio	Más:	Mano de obra y costos del personal directamente involucrado con la prestación del servicio
Más:	Gastos directos e indirectos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones	Más:	Gastos indirectos relacionados con el servicio
Más:	Deducción de las inversiones		
Igual:	<b>Inventario de servicio</b>	Igual:	<b>Inventario de servicio en proceso</b>
Menos:	Costo de la mercancía no enajenada en el ejercicio (inventario final de artículos terminados)	Menos:	Costo de la mercancía no enajenada en el ejercicio (inventario final de artículos terminados)
Menos:	Costo de la producción en proceso al cierre del ejercicio (inventario final de producción en proceso)	Menos:	Costo de la producción en proceso al cierre del ejercicio (inventario final de producción en proceso)
Igual:	<b>Costo de lo vendido (servicio) del ejercicio</b>	Igual:	<b>Costo de lo vendido (servicio) del ejercicio</b>
<b>SISTEMA DE VALUACIÓN DE INVENTARIO</b>		<b>SISTEMA DE VALUACIÓN DE INVENTARIO</b>	
Costo Absorbente		Costo Absorbente	
Costo Directo			
		<b>MÉTODOS DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS</b>	
		Costo de adquisición	
		Costo estándar	
		Detallistas	
<b>MÉTODOS DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS</b>		<b>FÓRMULAS DE ASIGNACIÓN DEL COSTO</b>	
Costos identificados		Costos identificados	
Costos promedios		Costos promedios	
Primeras Entradas Primeras Salidas "PEPS"		Primeras Entradas Primeras Salidas "PEPS"	
Últimas Entradas Primeras Salidas "UEPS"			
Detallistas			

Fuente: propia del autor

Dentro de las principales diferencias que encontramos entre la determinación del costo de servicios fiscal y el costo de servicio contable, tenemos que la ley del ISR hace referencia a los tres elementos integrantes del costo: materia prima, mano de obra y gastos indirectos, mientras que la NIF C-4 únicamente contempla la mano de obra y los gastos indirectos. Así mismo, tal como se comentó en capítulos anteriores, a partir del año 2011 en la normatividad contable desaparece el sistema de costo directo, por lo que otra diferencia encontrada es que la LISR aún lo contempla como un sistema de valuación de inventarios.

En lo que se refiere a los métodos de valuación de inventarios, el boletín C-4 contemplaba los mismos que la LISR, pero con la nueva NIF C-4 se efectuaron algunos cambios empezando por la denominación, ahora hace una división en métodos de valuación y fórmulas de asignación del costo. Dentro de los métodos contempla al detallista y en las fórmulas incluye el costo promedio, el identificado y el PEPS, dejando fuera el método UEPS, tal como se comentó en el capítulo 4.

## **6.2. Conciliación entre el costo de venta fiscal y contable**

Conciliar implica componer y ajustar dos o más proposiciones o doctrinas contrarias entre sí, en el caso planteado se trata de llegar a un mismo resultado, identificando aquellos elementos que difieren entre ambos procedimientos, esto es, entre la determinación del costo de lo vendido contable y el fiscal (IDC 125, 15 enero 2006).

En virtud de que el costo de lo vendido contable se determina de conformidad con reglas financieras y el costo de lo vendido que puede deducirse para efectos del ISR, con disposiciones fiscales -que si bien parten de reglas financieras contienen lineamientos que hacen diferir ambos conceptos - es necesario elaborar una conciliación de ambos costos (Valle Solís, 2005 ).

Valle Solís escribe dos artículos en los cuales propone un esquema de conciliación del costo de lo vendido contable y fiscal, similar al de la conciliación entre la utilidad contable y fiscal, partiendo de un listado de las posibles diferencias entre los mencionados costos, que pueden ser (2005, p.14):

- ✓ Utilizar un método de valuación de inventarios distinto para efectos contables y fiscales

- ✓ No tomar la opción de acumular el inventario final 2004
- ✓ Tener partidas que integren el costo de lo vendido que no reúnan todos los requisitos fiscales
- ✓ Tener partidas que integren el costo de lo vendido que sean no deducibles
- ✓ Tomar la opción de acumular los ingresos a la exigibilidad o al cobro
- ✓ Considerar en el costo de lo vendido erogaciones cuya deducibilidad esté condicionada al pago efectivo.
- ✓ Adquisiciones realizadas en 2004 cuya deducción está condicionada al pago efectivo.
- ✓ Considerar revaluaciones dentro de la determinación del costo de lo vendido contable.
- ✓ Utilizar un sistema de costeo distinto a los permitidos por la LISR o no aplicarlo en el periodo mínimo exigido por ésta
- ✓ 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

La contadora y especialista fiscal Valle Solís (2005), explica que sólo que hubiera una total coincidencia los montos de la utilidad contable y de la utilidad fiscal serían idénticos. Lo mismo sucederá con el costo de lo vendido para efectos contables y fiscales, lo que obligará a todos los contribuyentes que deduzcan este rubro a conciliar ambos costos en virtud de las diferencias que seguramente presentarán, es por esto, que derivado de las diferencias antes enlistadas, propone una fórmula de conciliación, de la cual retomo los conceptos que aplicarían a los contribuyentes personas morales prestadores de servicios para elaborar una fórmula de conciliación aplicable a éstos, quedando de la siguiente manera:

4

**Conciliación del costo de lo vendido (servicios) contable -fiscal**

<b>Costo de lo Vendido Contable</b>		
<b>( - )</b>	<b>Partidas Contables no Fiscales</b>	
	Partidas no deducibles.	LISR Artículo 32
	Partidas que no reúnen requisitos fiscales.	LISR Artículo 31
	Operaciones con Personas Físicas y otras personas, pendientes de pago efectivo al cierre del ejercicio.	LISR Artículo 31, fracción IX
	Diferencias por utilizar un sistema de costeo diferente a los autorizados por el Artículo 45-A de la LISR.	LISR Artículo 45-A
	Diferencias por utilizar un método de valuación de inventarios diferente a los autorizados por el Artículo 45-G de la LISR.	LISR Artículo 45-G, párrafo 5º
	Depreciación y amortización de activos utilizados en la producción de bienes o prestación de servicios.	LISR Artículo 45-C, fracción IV
	Revaluación de inventarios y del costo de lo vendido.	LISR Artículo 45-F, párrafo 2º
<b>( + )</b>	<b>Partidas Fiscales no Contables</b>	
	Operaciones con Personas Físicas pendientes de pago efectivo, de ejercicios anteriores, incluyendo el de 2004.	LISR Artículo 31, fracción IX Regla 3.4.17
	Deducción de inversiones utilizadas en la producción de bienes o prestación de servicios, de conformidad con la Sección II, del Capítulo II, del Título II de la LISR.	LISR Artículo 45-C, fracción IV
<b>( = )</b>	<b>Costo de lo Vendido Fiscal</b>	

Fuente: Propia del autor basada en C.P.C. y E.F. Martha A. Valle Solís. Nuevo Consultorio Fiscal 388

### **6.3. Paralelismo entre bases de determinación del costo de servicios**

El Diccionario de Filosofía Latinoamericana, expresa la definición que Soler Ricaurte hace con respecto al paralelismo, “paralelismo es la relación que implica cierto grado de semejanza en la estructura de obras o en el desarrollo del pensamiento de autores o movimientos filosóficos, cada uno de los cuales es, al menos, relativamente independiente del otro” (1960).

Por su parte Spinoza (2000) define al paralelismo como “la identidad entre dos formas de concebir la misma cosa, es decir, la simple y necesaria identidad de la substancia consigo misma”.

Derivado del estudio de los capítulos anteriores, y de la acepción del término paralelismo, se puede concluir que si existe un paralelismo entre las bases de determinación del costo de servicios establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta y el derivado de la aplicación de la NIF C-4 “Inventarios”, dado que hay un cierto grado de semejanza en la estructura de ambas bases. Los elementos que integran el costo, así como los métodos, sistemas y fórmulas de valuación coinciden, salvo por las diferencias que derivaron del cambio en las Normas de Información Financiera en el apartado inventarios, modificación que en la normatividad fiscal no adaptaron, haciendo referencia específicamente a la eliminación del sistema de costo directo y al método de valuación “UEPS”.

Asimismo, hay divergencia derivada de los lineamientos específicos que las disposiciones fiscales establecen y que causan diferencias en la determinación del costo de lo vendido contable y fiscal para el caso específico de las prestadoras de servicio, pero la idea substancial y haciendo una interpretación teleológica de la legislación fiscal, considero que la intención del legislador era asemejar la metodología de determinación del costo de lo vendido a la metodología derivada de la aplicación de las Normas de Información Financiera.

## Conclusión

Derivado del estudio realizado, y del sentido del término “paralelismo”, se puede concluir que si existe un paralelismo entre las bases de determinación del costo de servicios establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta y el derivado de la aplicación de la NIF C-4 “Inventarios”, dado que hay un cierto grado de semejanza en la estructura de ambas bases. Los elementos que integran el costo, así como los métodos, sistemas y fórmulas de valuación coinciden, salvo por las diferencias que se derivaron del cambio en las Normas de Información Financiera en el año 2011, modificación que en la normatividad fiscal no aplicaron, haciendo referencia específicamente a la eliminación del sistema de costo directo y al método de valuación “UEPS”, que la LISR aún contempla como parte de sus métodos y sistemas de valuación.

Sin embargo, a pesar del paralelismo existente entre las bases de determinación del costo de lo vendido contable y fiscal para el caso específico de las prestadoras de servicio, surgen diferencias entre el costo determinado en cada procedimiento, diferencias que se derivan de los lineamientos específicos que las disposiciones fiscales establecen, tal es el caso de los gastos no deducibles, los requisitos de las deducciones, la deducción de activo fijo, entre otros, por lo que resulta necesario hacer una conciliación de bases.

Haciendo una interpretación teleológica de la legislación fiscal en comento, considero que la intención del legislador era asemejar la metodología de determinación del costo de lo vendido a la metodología derivada de la aplicación de las Normas de Información Financiera, dado que al ser ésta una deducción autorizada para efectos fiscales, podrá deducirse siempre y cuando cumpla con el requisito que establece la fracción IV del artículo 31 LISR, de estar debidamente registrada en contabilidad, y para que se cumpla esto, deberá apegarse a lo que establece la NIF C-4.

El presente análisis se inició por la inquietud que generó la inclusión de los prestadores de servicio dentro del alcance de la NIF C-4, para que éstos integren a su información financiera el rubro de inventarios por servicios, tal como se establece en las normas internacionales. Derivado de esto, ahora dichas empresas deberán determinar el costo total de los servicios producidos para registrarlo en una cuenta de balance como “inventarios por servicios en proceso” y aplicarlo al resultado del ejercicio hasta el momento en que se realice la venta, para lo cual se tendrá que valorar el costo del servicio vendido.

Lo anterior conlleva a cuestionarse sobre el cómo se van a valorar los servicios, cuya tipología es abundante por las diversas características que tienen, así, encontramos servicios puros como los de consultoría y servicios que se acompañan de algunos bienes como los de hotelería y restaurantes. El estudio realizado nos llevó a apreciar que la normatividad contable establece métodos de valuación y fórmulas de asignación del costo, sin embargo, éstos no son aplicables para todos los tipos de servicios, dado que el enfoque de la valuación va más relacionado con las empresas de transformación o comercialización. Como ejemplo tenemos el caso de la fórmula del PEPS y precios promedios, que resulta impráctico aplicar en empresas que prestan servicios puros, en las cuales su principal elemento integrante del costo es la mano de obra directa; cada empresa deberá utilizar el método que se adapte a sus necesidades y características, partiendo del análisis de las características propias del servicio prestado, pues este puede ser desarrollado por pedidos u órdenes de trabajo como es el caso de las consultorías, o con proceso continuo como los teatro, cines, hoteles, etc.; y apeándonos a lo que establece la NIF C-4 en el párrafo 44.3.10 que a la letra expresa: *“Para determinar el costo de producción no es factible definir una metodología única que sea aplicable en todos los casos, por lo que cada entidad, de acuerdo con su estructura y características, debe efectuar esa determinación.”*

Por otro lado, la legislación fiscal considera al costo de lo vendido como una deducción autorizada que se podrá disminuir del ingreso gravable del contribuyente, y lo regula en un apartado especial dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en donde encontramos la metodología a seguir para la determinación del costo, que al igual que la NIF, no es clara al especificar los métodos de valuación y los sistemas de asignación del costo que deberán aplicarse a los servicios, sólo menciona los elementos que integrarán dicho costo pero la mayoría de las disposiciones van enfocadas a la enajenación y producción de mercancías.

Si iniciamos el estudio partiendo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que nos permite deducir el costo del servicio vendido determinado conforme a la sección III del Título II, y nos topamos con el problema de no saber cómo valorar el costo de un determinado servicio porque la ley no es clara o porque lo señalado ahí resulta inaplicable para nuestro caso en particular, podemos recurrir al derecho federal común o en su caso al concepto técnico, en donde se engloban las Normas de Información Financiera. Si dentro de la norma encontramos que los métodos, sistemas o fórmulas de valuación tampoco nos son aplicables, empleamos un Principio general del derecho<sup>2</sup> que dice que *“Nadie está obligado a lo*

---



*imposible*”, por lo tanto se podrán aplicar los métodos que en la contabilidad de costos existan y que se ajusten a las necesidades de cada contribuyente.

Finalmente, recordando que una de las modificaciones realizadas al Boletín C-4 que con el objetivo de converger con la normatividad internacional pasó a ser la NIF C-4, fue la inclusión de los prestadores de servicios dentro del alcance de la norma, tal como se establece en las normas internacionales, específicamente en la IAS 2 (International Accounting Standard); al generarse controversia respecto de cómo valorar un inventario por servicios, recurrimos a revisar dicha norma que dio origen a las modificaciones realizadas a la norma local, de cuyo estudio derivó la interpretación de que los inventarios se valorarán a su costo de producción siempre y cuando quien preste el servicio tenga inventarios, esto con fundamento en el párrafo 19 de la NIC 2 que expone “*en el caso de que un prestador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción*” así que de acuerdo a la clasificación vista de los diferentes tipos de servicios y con fundamento en el precepto mencionado, sólo las empresas que otorgan servicios acompañadas de un bien, aplicarían lo establecido en la norma. Sin embargo, este párrafo no se incluyó tal cual en la NIF C-4 por lo que la interpretación de ésta, es que todas las prestadoras de servicios deberán llevar un inventario de servicios.

---

<sup>2</sup> Los Principios Generales del Derecho permiten comprender todo el conjunto normativo no formulado, o sea, aquél impuesto por la comunidad que no se manifiesta en forma de ley o de costumbre. Estos principios generales, base sobre la que descansa la organización jurídica, cumplen una triple función: son fundamento del orden jurídico, orientan la labor interpretativa y actúan como fuente en el caso de insuficiencia de la Ley y de la costumbre (Queralt, Lozano, Poveda, 2008)

## Referencias bibliográficas

### Libros Físicos:

1. Calleja Bernal, Francisco Javier (2001). Contabilidad de costos. México. Editorial Pearson Educación.
2. Flores Rodríguez Jesús, Navarrete Zavala Mario A., Díaz Palacios Ricardo, José Luis Castro Peralta, Dulce María Zurita Franco. (2005). Costo de lo vendido. Alternativas fiscales y aplicación práctica. México, Editorial Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A de C.V.
3. Hernández Rodríguez, Jesús F, Hernández Xavier Ángeles (2005). Casos prácticos para la determinación de Costo de Venta Fiscal 2006. México. Editorial ISEF.
4. Horngren, Charles T, Foster, George. (1991). Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial. México. 6ª. Edición. Editorial Prentice Hall Hispanoamericana S.A.
5. Lang, Theodore (1994). Manual del contador de Costos. México. Editorial Limusa, S.A. de C.V.
6. Martínez, Enrique, Ortiz R, Teodoro (1992). Manual del contador Tomo I. México. Editorial Limusa, S.A. de C.V.
7. Pérez Chávez José, Fol Olguín Raymundo (2010). Análisis integral de las deducciones, 7ª edición, México. Tax Editores Unidos, S.A. de C.V.
8. Queralt Juan Martín, Lozano Serrano Carmelo, Poveda Blanco Francisco (2008). Derecho tributario. España. Editorial Aranzadi, S.A. Thomson.
9. Rodríguez Vera Ricardo. (2007). Costos aplicados a Hoteles y Restaurantes. Bogotá. Ecoe Ediciones.

### Libros Electrónicos:

1. Aguilar Gutiérrez Antonio (1965). Panorama del derecho mexicano Tomo II. Instituto del derecho comparado No. 4, México. Recuperado de: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/591/9.pdf>.
2. Arrijo Vizcaino, Adolfo (2003). Derecho Fiscal. México. Editorial Themis.
3. Berrío Guzmán Deysi, Castrillón Cifuentes Jaime (2008). Costos para gerenciar organizaciones manufactureras, comerciales y de servicios. Barranquilla, Ediciones Uninorte. Recuperado de: <http://books.google.com.mx/books?id=HMgm0g4VopYC&printsec=frontcover&dq=costos&hl=es&sa=X&ei=CUMNUM3eNerB2QXZqoHoBA&ved=0CDAQ6AEwATgK>

4. Billene Ricardo A. (2007). Costos para fincas y bodegas. Editorial de la Universidad del Aconcagua. 1ª edición. Recuperado de:  
[http://bibliotecadigital.uda.edu.ar/objetos\\_digitales/162/libros-costosfincasybodegas.pdf](http://bibliotecadigital.uda.edu.ar/objetos_digitales/162/libros-costosfincasybodegas.pdf)
5. Billene Ricardo A. (1999). Análisis de costos. Un enfoque conceptual para el análisis y control de costos. Argentina. Ediciones Jurídicas. Recuperado de:  
<http://books.google.com.mx/books?id=p5FEJAZLFwEC&printsec=frontcover&dq=costos&hl=es&sa=X&ei=X1KNUK3iK4js2QXk4IDjQAO&ved=0CE8Q6AEwBzgK>
6. Bravo Arteaga Juan Rafael (1997). Nociones fundamentales del Derecho tributario. Colombia. Ediciones Rosaristas. Recuperado de:  
<http://books.google.com.mx/books?id=Ax7ocvalhc4C&pg=PA156&dq=principios+generales+de+l+derecho&hl=es&sa=X&ei=qgWUUI-wCoLy2QWz0oCIAg&ved=0CDwO6AEwBjgK#v=onepage&q=principios%20generales%20del%20derecho&f=false>
7. Castrillón Cifuentes Jaime. (2010). Costos para gerenciar servicios de salud. Barranquilla. Ediciones Uninorte. Recuperado de: <http://books.google.com.mx/books?id=QqogX-vh6M4C&printsec=frontcover&dq=costos&hl=es&sa=X&ei=4F-NUI2fKcae2wW154G4BQ&ved=0CFgQ6AEwCDgU#v=onepage&q=costos&f=false>
8. Chapoy B, Dolores Beatriz, Gil Valdivia, Gerardo. (1981). Introducción al derecho mexicano. México. UNAM. Recuperado de: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/747/4.pdf>
9. Cuevas Carlos Fernando. (2001). Contabilidad de costos. Enfoque gerencial y de gestión. Pearson Educación de México. Recuperado de:  
[http://books.google.com.mx/books?id=DFL2U3dCmRsC&printsec=frontcover&hl=es&source=gb\\_s\\_ge\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q&f=false](http://books.google.com.mx/books?id=DFL2U3dCmRsC&printsec=frontcover&hl=es&source=gb_s_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false)
10. Cuevas, Francisco José (2002). Control de costos y gastos en los restaurantes. México. Editorial Limusa, S.A. de C.V. Recuperado de:  
<http://books.google.com.mx/books?id=QII5DonAH5oC&printsec=frontcover&dq=costos&hl=es&sa=X&ei=X1KNUK3iK4js2QXk4IDQAO&ved=0CD0Q6AEwAzgK>
11. Hernández Rodríguez Jesús F. (2005). Estudio práctico del costo de ventas fiscal para empresas constructoras. Editorial ISEF. Recuperado de: <http://books.google.com.mx/books?id=Oemg-x0CHkMC&printsec=frontcover&dq=costo+de+venta&hl=es&sa=X&ei=4ySNULfjAaXQ2AWhtlCoBA&ved=0CDcQ6AEwAQ>
12. Muñoz Mercedes. (2007). Macroeconomía: Versión para Latinoamérica. 7ª edición, Editorial Pearson Educación de México, S.A de C.V. Recuperado de:  
[http://books.google.com.mx/books?id=NCMmkjTxKa4C&printsec=frontcover&hl=es&source=gb\\_s\\_ge\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q&f=false](http://books.google.com.mx/books?id=NCMmkjTxKa4C&printsec=frontcover&hl=es&source=gb_s_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false)
13. Nicholson Walter (2007). Teoría Microeconómica: Principios Básicos Y Ampliaciones. Cengage learning Editores. Recuperado de: <http://books.google.com.mx/books?id=D-tRgvKyrikC&pg=PA213&dq=microeconomia+costo+de+servicios&hl=es&sa=X&ei=SAySUKa>

[LJMSbqwHokYGIaG&ved=0CDMQ6AEwAw#v=onepage&q=microeconomia%20costo%20de%20servicios&f=false](http://books.google.com.mx/books?id=9EoUE4ZbhG0C&printsec=frontcover&dq=costos&hl=es&sa=X&ei=eT6NUM6zB5C42QXliIDwDw&ved=0CE4Q6AEwBg#v=onepage&q=costos&f=false)

14. Ramos Mejía Mariano Enrique y Faga Héctor Alberto (2006). *Cómo conocer y manejar sus costos para tomar decisiones rentables*. Buenos Aires. Recuperado de: <http://books.google.com.mx/books?id=9EoUE4ZbhG0C&printsec=frontcover&dq=costos&hl=es&sa=X&ei=eT6NUM6zB5C42QXliIDwDw&ved=0CE4Q6AEwBg#v=onepage&q=costos&f=false>

## Revistas

1. Díaz González Luis Raúl. *Principios Generales del derecho*. Nuevo Consultorio Fiscal No. 427. Recuperado de: [www.consultoriofiscalunam.com.mx/enviar.php?type=2&id=722](http://www.consultoriofiscalunam.com.mx/enviar.php?type=2&id=722)
2. Gómez Restrepo Carlos Arturo. (1999). *Costos en entidades prestadoras de servicios*. Revista INNOVAR, revista de ciencias Administrativas y sociales No. 14. Recuperado de: [www.revistas.unal.edu.co/index.php/innovar/article/.../25060](http://www.revistas.unal.edu.co/index.php/innovar/article/.../25060)
3. IDC No. 125. (2006). *Deducción anual del costo de lo vendido y partidas en la conciliación contable fiscal*. Recuperado de: <http://www.idconline.com.mx/media/2010/11/22/cp06-deduccion-anual-del-costo-de-lo-vendido.pdf>
4. Valle Solís Martha A. *Conciliación entre el costo de lo vendido contable y fiscal*. Nuevo Consultorio Fiscal No. 388. Recuperado de: [www.consultoriofiscalunam.com.mx/enviar.php?type=2&id=129](http://www.consultoriofiscalunam.com.mx/enviar.php?type=2&id=129)
5. Valle Solís Martha A. *El costo de ventas contable y el costo de ventas fiscal: diferencias notables y su conciliación*. Nuevo Consultorio Fiscal No. 396. Recuperado de: [www.consultoriofiscalunam.com.mx/enviar.php?type=2&id=278](http://www.consultoriofiscalunam.com.mx/enviar.php?type=2&id=278)

## Otras fuentes:

1. Anteproyecto de Código Civil y Comercial de la Nación (2012). Argentina. Recuperado de: <http://es.scribd.com/doc/87370258/122/Contrato-de-servicios-profesionales>
2. Ayala Gámez M.E., Hernández Ramírez F.J., Serpas Moreira LC, “*Análisis de la normativa internacional, inventarios y su aplicación en las pequeñas y medianas empresas dedicadas al comercio de electrodomésticos en la ciudad de San Miguel*”. (tesis inédita de licenciatura). Universidad de Oriente. Recuperado de: [http://www.univo.edu.sv:8081/tesis/018178/018178\\_Cap5.pdf](http://www.univo.edu.sv:8081/tesis/018178/018178_Cap5.pdf).

3. Bogotá emprende. Cámara de Comercio de Bogotá. *Cómo definir los costos de tu empresa* (2009) Recuperado de: [http://www.bogotaemprende.com/documentos/como\\_definir\\_los\\_costos.PDF](http://www.bogotaemprende.com/documentos/como_definir_los_costos.PDF)
4. Diccionario de Filosofía Latinoamericana. *Paralelismo*. Recuperado de: <http://www.cialc.unam.mx/pensamientoycultura/biblioteca%20virtual/diccionario/paralelismo.htm>.
5. Mendoza González Edgar y L.D. Arturo Pérez Sánchez (Publicado el 21 Junio 2011). *Costo de lo vendido: consideraciones financieras y fiscales*. Blog del Instituto de Especialización para Ejecutivos, S.C. Descargado 1/11/2012 de <http://blog.iee.com.mx/wordpress/?p=298>
6. Molina de Paredes Olga Rosa, Coromoto Morillo Moreno Marysela. *Sistemas de acumulación de costos para empresas de servicio*. Recuperado de: [http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/17217/1/morillo\\_molina\\_acumulacion.pdf](http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/17217/1/morillo_molina_acumulacion.pdf)
7. Rodríguez Gabriel A. *Costos*. Universidad Nacional del Centro de la Provincia de Buenos Aires (UNICEN). Cátedra Organización y Gestión de Empresas. Recuperado de: [http://www.vet.unicen.edu.ar/html/Areas/Economia%20y%20Admin%20Rural/Material/Nuevo/MATERIAL%20DE%20APOYO%20\\_%20COSTOS\\_%20Lic%20en%20Tecnologia%20Alimentos.pdf](http://www.vet.unicen.edu.ar/html/Areas/Economia%20y%20Admin%20Rural/Material/Nuevo/MATERIAL%20DE%20APOYO%20_%20COSTOS_%20Lic%20en%20Tecnologia%20Alimentos.pdf)
8. Seminario Judicial de la Federación, Tesis Aislada “*Ley del Impuesto sobre la Renta, deducciones contempladas en la*” 8a. Época; T.C.C.; Tomo X, Julio de 1992; Pág. 382
9. Spinoza Carlos Cortissoz. *Interpretación de la doctrina del Paralelismo*. Universidad Nacional. Saga Número 2/II/2000. Recuperado de: [http://www.saga.unal.edu.co/etexts/PDF/saga2/Cortissoz\\_spinoza.pdf](http://www.saga.unal.edu.co/etexts/PDF/saga2/Cortissoz_spinoza.pdf)