

**Lo que usted va a identificar con este apunte, en forma general, es lo que son los costos, tanto en una empresa comercial, como en una industrial, acompañado de una serie de casos prácticos para su mejor entendimiento.**

### **Los costos en una industria y en una empresa comercial.**

Las empresas comercializadoras se enfocan en el manejo y control del costo de compra de los productos que venden, en los costos de distribución y los costos de administración, incluso, cuando también se requiere obtener mejores costos de compra de proveedores y control de la inversión en sus inventarios.

En una **empresa comercial** los pasos son los siguientes:

1. Proveedor surte al...
2. Almacén. La empresa vende al...
3. Cliente
4. El proveedor origina gastos de compra de materia prima.
5. Al vender al cliente se originan gastos de venta y distribución.
6. Todo lo anterior está englobado en los gastos de administración.

En una **empresa industrial**, los pasos son los siguientes:

1. El proveedor surte materia prima.
2. La materia prima va al almacén de materia prima. En los puntos 1 y 2 se originan gastos de compra.
3. Del almacén de materia prima pasa al proceso de producción, donde hay mano de obra de los obreros, uso de las instalaciones, uso de maquinaria y equipo, utilización de insumos varios.
4. Una vez terminado el producto pasa al almacén de productos terminados.
5. Del almacén de productos terminados se vende al cliente y ello origina gastos de venta y gastos de distribución.
6. Los cinco pasos anteriores involucran gastos de administración.

El sistema de costos, por sistema se dividen en:

1. **Procedimientos.**
  - a. Órdenes de producción – clases
  - b. Procesos productivos - operaciones
2. **Técnicas.**
  - a. Histórica.
  - b. Predeterminada. 1.- Estimados 2 Estándar
3. **Métodos de análisis.**
  - a. Absorbente.
  - b. Variable.

Los **Procedimientos** van en relación directa con la forma de producción, es decir, si las producciones en serie, el procedimiento lógico sería por procesos productivos, y dependiendo del análisis podría ser a nivel de operaciones realizadas en cada proceso productivo.

Si la empresa trabaja bajo pedido o por lotes, el procedimiento aplicable será por **órdenes de producción** y en caso **de lograr a varios artículos en una orden de producción, sería por clases**. Si se trabaja con base en pedidos, cada uno integraría una orden con las especificaciones del cliente.

Las **Técnicas** van acorde con el tiempo de registro y obtención de la información y es histórica cuando se realizan las operaciones después de realizadas.

En la técnica Predeterminada, **los costos son calculados anticipadamente**, previo a la realización de operaciones, para dar mayor oportunidad a la información y contribuir a la planeación de las operaciones.

Es **Estimada**, cuando los cálculos se realizan sobre la base de la experiencia y una proyección a futuro.

El **estándar**, cuando los cálculos efectúan sobre plataforma, en cuyo caso se considera que representan lo que “debe ser”.

Los **métodos de análisis** se refieren al comportamiento de los costos respecto a su relación con el volumen de producción o comercialización, considerando los costos como variables. En los datos de fabricación existen gastos variables que se mueven proporcionalmente al volumen de producción y otros gastos son fijos aquellos que siempre permanecen constantes independientemente del se produzca.

Esta clasificación de **fijos y variables** se aplica a los gastos de fabricación, administración y distribución. Es por esto que se habla de volumen de fabricación para los primeros, y volumen de operación por lo que toca los gastos de operación que son ventas y administración.

El **costeo variable** es cuando en el **costo unitario se consideran solamente los costos variables**; y el **costeo absorbente** cuando en el **costo unitario se incluyen los costos fijos y costos variables**. Si utilizamos el **costeo variable -separación de fijos y variables-** los fijos siempre van **directo a resultados sin pasar por el costo unitario, convirtiéndose en costos del período y nunca del producto, como es el caso del costo absorbente que incluye ambos en el costo unitario**.

## **Sistema de Producción Intermitente**

### **Concepto**

El sistema de producción intermitente es la producción por lotes en la que hay necesidad de señalar el nivel de producción de cada uno de dichos lotes y programar los recursos que van a ser necesitados. Por lo general las empresas fabrican una gran cantidad de variedad de productos en pequeños lotes.

Como ejemplos de la producción intermitente, tenemos a la fabricación de muebles, camisas, zapatos, libros, tubos de acero y otros, y tratándose de servicios, instalación de tomas de agua, pavimentación, tratamientos de belleza, consultorías de todo tipo, etcétera.

En este tipo de producción los costos son muy altos debido a que los recursos humanos y mecánicos permanecen mucho tiempo inactivos al estar cambiando los programas o bien debido a que algunos programas no los necesitan utilizar en su totalidad y por lo tanto hay desperdicios y por consecuencia el costo se incrementa.

De la misma forma, el costo del manejo de los materiales es muy alto debido a que siguen diferentes itinerarios provocados por cambios en los programas de producción. Los inventarios de materiales y de productos terminados también son muy altos. Los de materiales porque no es fácil prever sus necesidades y en los productos terminados porque van a depender de la demanda que no siempre es sencillo estimar. El control de la producción se complica debido a los cambios en las líneas de producción.

### **Pronóstico.**

Los programas de producción se elaboran tomando como base una meta anual esta meta anual depende del pronóstico que se realice de la demanda, tomando como antecedente los resultados y la tendencia de los ejercicios anteriores. Un pronóstico es una extrapolación a corto plazo de los resultados normalizados, conservando su tendencia natural.

Existen muchas técnicas para hacer pronósticos, desde las más sencillas hasta las más sofisticadas, por lo que usted deberá seleccionar cuál de ellas es la que le resulta más adecuada a su caso particular. Algunas formas de calcular estas cifras de probabilidades futuras son las siguientes:

### **Promedio simple de tres puntos.**

Es un promedio móvil de las tres últimas demandas obtenidas. Se usa en las series cíclicas y series lineales siempre y cuando sean a corto plazo, como es el caso de los pronósticos semanales o mensuales.

$$\text{Pronóstico} = \frac{D_2 + D_1 + D_0}{3}$$

De donde:

**D2** = Demanda de dos periodos anteriores.

**D1** = Demanda de un periodo anterior.

**D0** = Demanda del período actual

Lo recomendable es no utilizar menos de tres períodos. Por ejemplo, planeamos la demanda de los últimos tres meses:

| Mes     | Cantidad Demandada |  |
|---------|--------------------|--|
| Enero   | 52                 |  |
| Febrero | 73                 |  |
| Marzo   | 45                 |  |
|         |                    |  |
|         |                    |  |

$$\text{Pronóstico para abril} = \frac{52 + 73 + 45}{3} = 56.7$$

Para el pronóstico de mayo tomaremos los tres meses anteriores, considerando que a pesar de que para el mes de abril se pronosticaron 56.7 el resultado real fue de 96, por lo tanto tendríamos:

$$\text{Pronóstico para mayo} = \frac{\sum (73 + 45 + 96)}{3} = 71.3$$

### Regresión Lineal

Es la interpolación de una recta entre las demandas reales para extrapolarla a una fecha futura y obtener el pronóstico lineal. En otras palabras, es una normalización de las demandas para poder visualizar su tendencia.

$$Y' = a(x) + b$$

Esta fórmula está ligada al trabajo del administrador que debe conseguir sus metas. Esta fórmula nos proporciona informes sobre la dirección que están tomando los resultados y le permite tomar medidas correctivas en forma oportuna.

La pendiente o inclinación de la recta se obtiene con la siguiente fórmula:

$$a = \frac{n(\sum x y) - \sum x(\sum y)}{n(\sum x^2) - \sum x(\sum x)}$$

Y el punto de intersección de la recta con la ordenada de origen está dado por la fórmula:

$$b = \frac{\sum y - a(\sum x)}{n}$$

La fórmula de la Recta tiene doble utilidad: por una parte sirve para normalizar los resultados y por otra parte se utiliza para hacer los pronósticos. Esta fórmula se recomienda para hacer los pronósticos de las series lineales a mediano y largo plazo, como es el caso de la demanda anual.

Ejemplo:

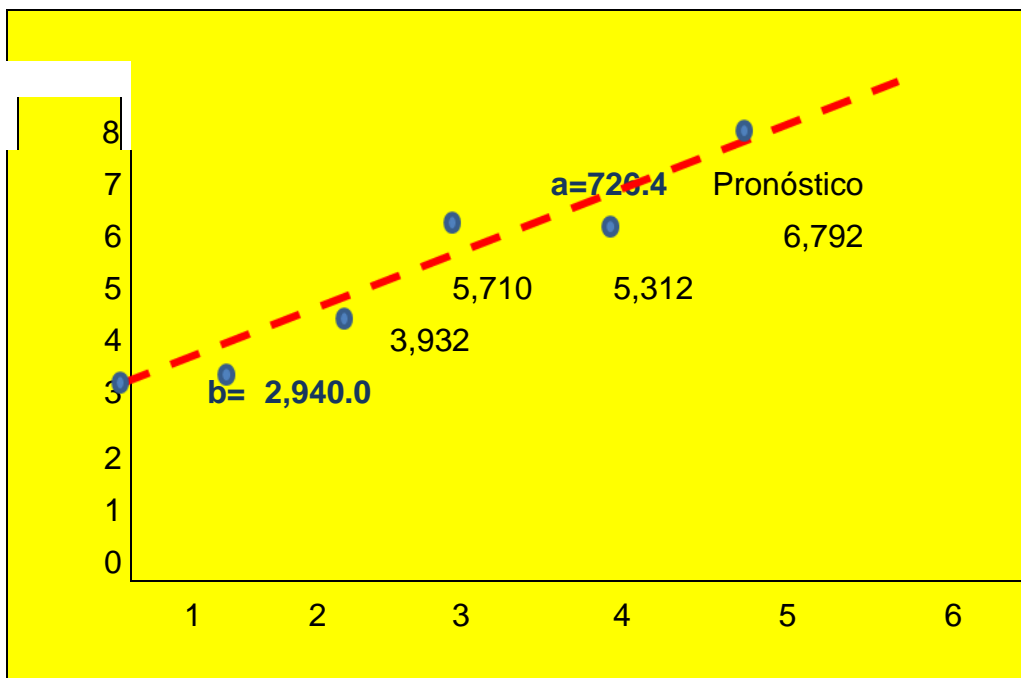
|          | <b>Año</b> | <b>Demanda</b> | <b>2</b>  |               |
|----------|------------|----------------|-----------|---------------|
|          | <b>x</b>   | <b>Y</b>       | <b>x</b>  | <b>(xy)</b>   |
|          | <b>1</b>   | <b>3,850</b>   | <b>1</b>  | <b>3,850</b>  |
|          | <b>2</b>   | <b>3,932</b>   | <b>4</b>  | <b>7,864</b>  |
|          | <b>3</b>   | <b>5,710</b>   | <b>9</b>  | <b>17,130</b> |
|          | <b>4</b>   | <b>5,312</b>   | <b>16</b> | <b>21,248</b> |
|          | <b>5</b>   | <b>6,792</b>   | <b>25</b> | <b>33,960</b> |
| <b>∑</b> | <b>15</b>  | <b>25,596</b>  | <b>55</b> | <b>84,052</b> |

$$a = \frac{5(84,052) - 15(25,596)}{5(55) - 15(15)} = 726.4$$

Y el punto de intersección de la recta con la ordenada de origen está dado por la fórmula:

$$b = \frac{25,596 - 726.4(15)}{5} = 2,940$$

$$Y_6 = (726.46 \times 6) + 2,940 = 7,298.40$$



**Interpretación de los resultados:**

- Las ventas tuvieron un incremento de  $a = 726.4$  en los 5 años de estudio.
- El incremento se obtuvo a partir de una venta de 2,940 normalizada en el año cero (b).
- Se tiene un pronóstico de venta de 7,298.4 para el sexto año.

Ejercicio para resolver en clase.

|          | <b>Año</b> | <b>Demanda</b> | <b>2</b> |             |
|----------|------------|----------------|----------|-------------|
|          | <b>x</b>   | <b>y</b>       | <b>x</b> | <b>(xy)</b> |
|          | <b>1</b>   | <b>3,850</b>   |          |             |
|          | <b>2</b>   | <b>4,620</b>   |          |             |
|          | <b>3</b>   | <b>5,544</b>   |          |             |
|          | <b>4</b>   | <b>6,653</b>   |          |             |
|          | <b>5</b>   | <b>7,983</b>   |          |             |
| $\Sigma$ | <b>15</b>  | <b>28,650</b>  |          |             |

### **Estado del costo de producción y de ventas.**

Para determinar el costo de producción, la fórmula es la siguiente:

|       |   |
|-------|---|
|       | Inventario inicial en el almacén de materia prima |
| Más:  | Compras netas de materia prima.                   |
| =     | Materia prima disponible.                         |
| Menos | Inventario final de materia prima.                |
| =     | Materia prima utilizada.                          |
| Más   | Mano de obra directa.                             |
| =     | Costo primo.                                      |
| Más:  | Gastos de fabricación                             |
| =     | Costo de producción.                              |

El **Costo de producción** es la suma de los **3** elementos del costo, **materia prima**, **mano de obra**, **gastos de fabricación**, por un período específico, es decir aquellos en que incurrieron durante un lapso determinado, por eso también se les llama costos incurridos.

En una **empresa comercial el costo de ventas obtiene prácticamente en forma directa**, ya que el costo de adquisición de lo vendido se conoce el momento y sólo se modifica otros datos de compra, como son fletes, gastos aduanales. Sin embargo, en una empresa industrial, después de obtener el costo de producción donde se inicia tomando la materia prima del propio **almacén de materia prima**, hay que considerar el paso por los otros dos almacenes, es decir el **almacén de producción en proceso y el almacén de producción terminada**.

Por lo que después de obtener el costo del período, tendría que determinarse el costo de ventas sobre la base de lo vendido de la siguiente manera:

|               |  |
|---------------|--|
| <b>Más:</b>   | Inventario inicial de producción en proceso          |
| <b>=</b>      | Costos incurridos del periodo.                       |
| <b>Menos</b>  | Producción en proceso disponible.                    |
| <b>=</b>      | Inventario final de producción en proceso.           |
| <b>Más</b>    | Producción terminada.                                |
| <b>=</b>      | Inventario inicial de producción terminada.          |
| <b>Menos:</b> | Producción terminada disponible.                     |
| <b>=</b>      | Inventario final de producción terminada.            |
| <b>=</b>      | Costo de Ventas o costo de producción de lo vendido. |

Para la obtención del costo de producción y la obtención del costo de producción de lo vendido o de ventas, se reúnen en un Estado Financiero secundario, que recibe el nombre de Estado del costo producción y costo de producción de lo vendido.

Es indispensable elaborarlo **antes** del estado resultados en el caso de una empresa industrial.

## Elementos del costo.

### Materia prima directa.

La **materia prima directa** es el primer elemento del costo y se refiere a aquella que es **plenamente identificable en el producto**, por ejemplo, en una **mesa es la madera** la materia prima que se está utilizando.

A diferencia de la materia prima directa, la materia prima indirecta es aquella que no puede identificarse enteramente con el producto, que en este mismo ejemplo, la materia prima indirecta sería el pegamento.

Identificar material como directo o en su caso indirecto, tiene que ver con la forma o el proceso de fabricación.

Por ejemplo, piense usted en hamburguesas, la salsa *catsup* que agrega el cocinero, se considera como gasto indirecto si es que lo hace manualmente; pero si lo hace con una máquina previamente calibrada, dicho aderezo se debe considerar como materia prima directa, ya que se puede identificar con exactitud la cantidad exacta que se pone en cada hamburguesa.



**Es muy importante considerar cuál es el costo que se eroga para controlar los materiales, ya que habrá ocasiones en que una materia prima pudiera ser directa, pero, el costo de controlarla, resultaría mucho más caro que el beneficio obtenido. (Recuerde el dicho mexicano “El caldo no debe ser más caro que las albóndigas”).**

**Otro ejemplo, son por ejemplo, los clavos o tornillos empleados en la fabricación de una mesa; si la mesa se vende en piezas para ser armada por el comprador, se conocerá exactamente cuántas piezas incluye cada unidad, pero si se arma en la planta, es posible que algunos clavos o tornillos se desperdicien al ser colocados, quizá, porque al ser clavados se enchuequen, y en este caso es conveniente considerarlos como material indirecto.**

**Los gastos de fabricación o cargos indirectos no son identificables directamente con el producto, sino que son asignados a ellos a través de prorratesos primarios y secundarios. La clave entonces, para considerar una materia prima material como directo: *que se pueda identificar plenamente en el producto.***

**El importe de la materia prima adquirida se encuentra en el renglón de inventario de materia prima, y se refiere al primer almacén. Para algunos tipos de industria manufacturera, representará un componente del costo de producción muy importante, por su monto o por ser lo que se debe identificar plenamente su producto.**

**En la *planeación y control de este elemento del costo* se involucran varios departamentos de la empresa, tales como: compras, almacén y producción, más contabilidad, y se utilizan diferentes formatos para su registro contable.**

**Lo que usted va a conocer en seguida, es lo que se conoce como “Proceso de Compra” y al mismo tiempo forma parte de una Técnica de Auditoría indispensable en cualquier empresa, que se conoce como “CONTROL INTERNO”, que no es otra cosa que un procedimiento que garantiza el correcto funcionamiento de la operación de un departamento o dirección determinada y de toda la empresa como una organización. Sin este proceso sería imposible que una compañía pudiese tener un control adecuado y protección de todas sus operaciones.**

### **Proceso de compra.**

- 1. Solicitud de compra** solicitada por el almacén de materia prima.
- 2. Orden de compra.** Solicitud autorizada por la dirección de producción.
- 3. Pedido.** Mismo que está en poder del proveedor.
- 4. Remisión.** Documento (ahora manejado electrónicamente) de entrega del proveedor al almacén, revisión de control de calidad para su aprobación. Si es aceptada el almacenista recibe la mercancía y la acomoda en el almacén. Por otra parte, una copia de la factura (electrónica) se le envía contabilidad y la factura original entregada por el proveedor se envía a cuentas por pagar que la maneja administrativamente el departamento de Tesorería para la programación de su pago.

Las solicitudes de compra las utiliza el almacén, cuando a través de sus controles, detecta que la existencia corresponde al punto del orden, marcando su registro conforme a las políticas de la empresa y tiempos de entrega del proveedor.

Cualquier compra debe estar avalada por la Dirección de Producción y aprobada por la Dirección de Finanzas (Contraloría, Tesorería, Contabilidad y Presupuestos) ya que podrían existir razones por las que el material ya no pueda ser utilizado, o bien, que se vaya a utilizar en cantidades menores a las previstas, como puede ser el cambio, por un material sustituto, o una disminución en los programas de fabricación, etc.

Una vez aprobada la solicitud de compra, ésta se convierte en una orden de compra, que a su vez se convierte en un pedido. Cuando el material sea entregado, debe ser avalado por el área de control de calidad para confirmar que las especificaciones del pedido son correctas.

Por lo general el almacenista controla la existencia en unidades, su entrada y salida, puntos de reorden, y solicitudes de compra.

**Compras controla las entradas en unidades y precios; Contabilidad registra las entradas, salidas y existencias, tanto en unidades como el valor, utilizando los datos de la factura y de los registros de inventarios; Tesorería maneja la programación de los pagos de las facturas en revisión.**

**El precio de compra de materia prima se incrementa por los gastos que genera la compra, tales como gastos aduanales, transporte, seguros y otros.**

**Estos costos deberán verse reflejados en el costo final de la materia prima y materiales, es porque esto que es su importe de se registra cargando a mercancía en tránsito o al almacén si ya está en la planta al momento de ser contabilizados, obteniendo así el costo neto de la materia prima o de los artículos comprados. De igual forma deben considerarse las rebajas y devoluciones sobre compras para obtener el precio real de cada adquisición en particular.**

**El costo al que se manda la materia prima al año del proceso depende de la técnica empleada para valuación de la misma:**

**A continuación, se enumeran las técnicas más comunes, no sólo para materias primas sino para cualquier almacén ya sea de producción en proceso, producto terminado o parte de compra: PEPS UEPS y Precios Promedio, costeo de empresas detallistas. Estas técnicas deben ser utilizadas consistentemente, es decir no deben estar cambiando para que las cifras sean comparables de un periodo a otro, o de un material a otro. Si se cambian deberá obtenerse autorización de la SHCP y no podrán volverse a cambiar cuando menos en 5 años.**

## **Técnicas de valuación de los almacenes.**

**PEPS (Primeras entradas, Primeras Salidas). FIFO (First In First Out)**  
**En esta técnica se consideran inventario en capas, porque cada compra con sus respectivos gastos, devoluciones y descuentos, forma un estrato específico.**

Estas **capas** saldrán del almacén, en el mismo orden en que entraron al mismo (solo en cuanto a su precio), lo cual no tiene nada que ver con el manejo físico de la mercancía, aunque por lógica, los artículos deberían salir de esa forma.

Ejemplo: el día 10 de noviembre se compraron **100** rollos de la lámina a \$3,000 cada uno y se pagaron \$3,500 por el flete.

A la semana siguiente, el 17 de noviembre se compraron **50** rollos de lámina con un precio de \$3,100 y se pagaron \$1,850 por transporte.

El inventario en este caso particular se integra por dos capas de la siguiente manera:

**Segunda capa**

17 de noviembre

\$155,000 costo de compra (3,100x50)  
\$ 1,850 gastos sobre compra  
156,850 costo total

$\$156,850/50 = \$3137$  por un rollo.

**Primera capa.**

10 de noviembre

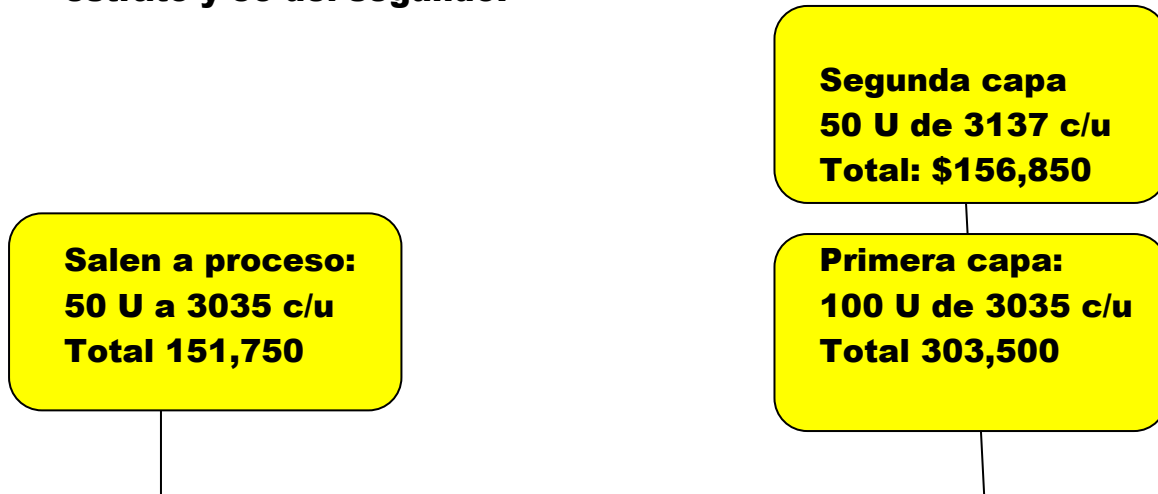
\$300,000 costo de compra  
\$ 3,500 gastos sobre compra  
\$303,500 costo total

$\$303,500/100 = \$3,035$  por rollo.

Observe como el precio por rollo en la primera capa no es de 3,000 sino de \$3,035, ya que los fletes quedan distribuidos entre los hoyos comprados; el costo real de la compra es de \$3,035 por unidad. Lo mismo ocurre con la segunda capa, cuyo precio en vez de \$3,100 es de \$3,137.

Al momento de enviar la materia prima a producción en proceso, se le tiene que dar salida a la capa que entró primero PEPS y posteriormente se le dará salida a los estratos subsecuentes en el mismo orden en el que ingresaron.

Imagine usted que se envían a producción 50 rollos con un costo de \$3035 que es el importe real de las unidades de la primera capa, de tal forma que queda en el inventario 50 rollos del primer estrato y 50 del segundo.



En esta técnica, el inventario queda valuado al precio de las últimas compras realizadas. En el ejemplo anterior si se enviaron a producción 100 U de la primera capa, el inventario quedaría valuado en \$3,137 cada unidad, que es el último precio de compra neto.

Sin embargo, aun cuando el precio se incrementa en la segunda capa, el costo considerado a la producción es menor, es decir \$3,035, por eso en esta técnica de evaluación de la producción se mantienen precios antiguos, generalmente más bajos que los actuales, y el inventario queda a un precio más reciente, conforme a la fecha de la última compra realizada.

Esta técnica entonces por un lado banco el inventario de forma más real, aunque determina bajo el costo de producción, por lo que en una situación económica, en donde los precios van a la alza por la inflación, se presentarían mayores utilidades que las reales, por la disminución en el costo que están a precios antiguos o atrasados, incluso cuando el inventario parezca, montos más veraces.

|   |                      |                 |
|---|----------------------|-----------------|
|   | <b>IIPP</b>          | <b>100,000</b>  |
| + | <b>Costos</b>        | <b>20,000</b>   |
| = | <b>PP disponible</b> | <b>120,000</b>  |
| - | <b>IFPP</b>          | <b>-100,000</b> |
| = | <b>Prod Termin</b>   | <b>20,000</b>   |
| + | <b>IIPT</b>          | <b>50,000</b>   |
| = | <b>PT disponible</b> | <b>70,000</b>   |
| - | <b>IFPT</b>          | <b>-50,000</b>  |
| = | <b>CV/CP y Vtas</b>  | <b>20,000</b>   |

### Registros auxiliares y esquemas de mayor

Las empresas manufactureras para conocer los resultados obtenidos en cada producto, necesitan determinar sus costos de producción y a los mismos, aumentarle sus costos de administración y distribución, financieros y otros costos, hasta llegar a determinar los costos totales; una vez conocidos, les aumentará su *Mark-Up* un margen de utilidad y se calculará su precio de venta, mismo que deberá compararse y revisarse periódicamente. Lo anterior sirve para tener un juicio al normar el criterio de las políticas de precios y descuentos establecidos conociendo los productos que dejar un margen de utilidad en los que dejan pérdida; esto solamente puede llevarse a cabo a través de la contabilidad de costos, que le da una importancia trascendental a la contabilidad general. El industrial fabrica y vende, a diferencia del comerciante que compra los productos ya elaborados. El fabricante tiene que elaborar sus artículos utilizando materias primas, mano de obra, instalaciones, maquinaria y equipo, mantenimiento y todos aquellos costos indirectos inherentes a su funcionamiento. Al conjunto de factores que intervienen en la producción se les llama elemento de costo técnicamente se distinguen como:

**+ Materia prima directa.**  
**+ Sueldos y Salarios directos y/o Mano de Obra Directa.**  
**+ Costos/Gastos Indirectos de Producción/Fabricación**  
**= COSTO DE PRODUCCIÓN**

A la suma de los 3 elementos del costo se le conoce como **costo de producción incurrido**, o sea aquel que se tiene en un período, sin tomar en cuenta la producción en proceso proveniente del período anterior.

**Estado de Costo de Producción correspondiente al mes de: XXX**

|  |                       |
|--|-----------------------|
| <b>Inventario Inicial de Producción en Proceso</b> | <b>110,000</b>        |
| <b>Inventario Inicial de Materias Primas</b>       | <b>20,000</b>         |
| <b>+ Compras de Materias Primas</b>                | <b><u>40,000</u></b>  |
| <b>= Materia Prima Disponible</b>                  | <b>60,000</b>         |
| <b>- Inventario Final de Materias Primas</b>       | <b><u>15,000</u></b>  |
| <b>= Consumo de Materias Primas</b>                | <b>45,000</b>         |
| <b>Sueldos y Salarios</b>                          | <b>35,000</b>         |
| <b>Costos Indirectos de Producción</b>             | <b>60,000</b>         |
| <b>Costo Incurrido de Producción</b>               | <b><u>140,000</u></b> |
| <b>Costo Total de Producción</b>                   | <b>250,000</b>        |
| <b>Menos: inventario final del proceso</b>         | <b><u>30,000</u></b>  |
| <b>Costo de Producción de Artículos Terminados</b> | <b><u>220,000</u></b> |

Con la siguiente información, calcule el Costo de los Artículos Vendidos:

|  |                       |
|--|-----------------------|
| <b>Inventario inicial de artículos terminados</b>      | <b>100,000</b>        |
| <b>Costo de Producción de los Artículos Terminados</b> | <b><u>220,000</u></b> |
| <b>Inventario Final de Artículos Terminados</b>        | <b><u>50,000</u></b>  |

|   |                       |
|---|-----------------------|
| <b>Inventario inicial de artículos terminados</b>           | <b>100,000</b>        |
| <b>Más: Costo de Producción de los Artículos Terminados</b> | <b><u>220,000</u></b> |
| <b>Igual: Arts. Terminados Disponibles para su Vta.</b>     | <b>320,000</b>        |
| <b>Menos: Inventario Final de Artículos Terminados</b>      | <b><u>50,000</u></b>  |
| <b>Igual: Costo de Producción de Artículos Vendidos</b>     | <b><u>270,000</u></b> |

|  |                  |
|--|------------------|
| <b>Ventas Netas</b>                            | <b>1,400,000</b> |
| <b>Costo de Producción y de lo Vendido</b>     | <b>270,000</b>   |
| <b>Gastos de Administración</b>                | <b>350,000</b>   |
| <b>Gastos de Venta y Distribución</b>          | <b>250,000</b>   |
| <b>Costo Int. de Financ. y/o Costo Financ.</b> | <b>260,000</b>   |
| <b>Otros Costos</b>                            | <b>40,000</b>    |

Con información anterior determine el Estado de Resultados, indicando la Utilidad Bruta, la Utilidad de Operación, la Utilidad antes de ISR y PTU y la Utilidad Neta.

| Estado Resultados por el período comprendido del |                                       | al                    |
|--|---------------------------------------|-----------------------|
|  | <b>Ventas Netas</b>                   | <b>1,400,000</b>      |
| <b>Menos:</b>                                    | <b>Costo de Producción lo Vendido</b> | <b><u>270,000</u></b> |
| <b>Igual:</b>                                    | <b>Utilidad Bruta</b>                 | <b>1,130,000</b>      |
| <b>Menos: <u>Gastos de Operación:</u></b>        |                                       |                       |
|  | <b>Gastos de Administración</b>       | <b>350,000</b>        |
|  | <b>Gastos de Venta y Distribución</b> | <b><u>250,000</u></b> |
|  | <b>Total de Gastos de Operación</b>   | <b><u>600,000</u></b> |
| <b>= Utilidad de Operación</b>                   |                                       | <b>530,000</b>        |
|  | <b>Costo de Financiero</b>            | <b>260,000</b>        |
| <b>Menos: Gastos Financieros</b>                 |                                       |                       |
|  | <b>Otros costos</b>                   | <b><u>40,000</u></b>  |
| <b>Utilidad antes de ISR y PTU</b>               |                                       | <b><u>300,000</u></b> |
|  |                                       | <b><u>230,000</u></b> |

Como se puede observar el industrial necesita de una técnica adecuada para determinar sus resultados finales, es por esto que tiene que auxiliarse de la contabilidad de costos, la cual le proporciona todos los datos necesarios para elaborar el Estado de Costo de Producción y su Estado de Resultados.

Los resultados proporcionados por la contabilidad de costos son guías que norman las actividades primero de producción y después de administración, distribución y ventas, hasta lograr la recuperación de la inversión a través de las cuentas.



**¿CUÁLES SON LAS DIFERENCIAS ENTRE COSTO Y GASTO:** (Otro enfoque)

Hay personas que utilizan el término “Gasto” para el comerciante, y usan la palabra “Costo” para el industrial.

De acuerdo con la Teoría de Conjuntos... “Costo es el conjunto de gastos” por lo tanto Gasto, forma parte del Costo.

Es usual utilizar “Gastos de Administración”, “Gastos de Venta”, “Gastos Financieros”, inclusive “Gastos Indirectos de Producción”, al conjunto de erogaciones que se agrupan por sus fines en esas partidas, sin embargo, y con objeto uniformar criterios estableceremos lo siguiente:

Pago del comerciante compra los artículos terminados para revenderlos posteriormente.

Lo que paga por esos artículos es realmente su costo, el precio de venta en muchas ocasiones lo fija el mismo industrial, por lo que únicamente deberá tratar de controlar sus “gastos”, es decir, que éstos tengan una adecuada relación con el Mark-Up deseado, y que no sobrepasen esos márgenes para seguir operando de acuerdo con las políticas de la empresa.

**Ejemplo:**

|               |                                     |                         |             |
|---------------|-------------------------------------|-------------------------|-------------|
|               | <b>Ventas Netas</b>                 | <b>5,000,000</b>        | <b>100%</b> |
| <b>Menos:</b> | <b>Costo de adquisición/ventas</b>  | <b><u>3,000,000</u></b> | <b>60%</b>  |
|               | <b>Utilidad Bruta</b>               | <b>2,000,000</b>        | <b>40%</b>  |
| <b>Menos:</b> | <b>Gastos de Admón./Financieros</b> | <b><u>600,000</u></b>   | <b>12%</b>  |
|               | <b>Utilidad antes de ISR y PTU.</b> | <b><u>1,400,000</u></b> | <b>28%</b>  |

Si la utilidad antes de impuestos debiera ser de acuerdo con las políticas de la empresa de un 28% sus gastos están representando un 12% de las ventas, entonces **el comerciante deberá cuidar que dichos gastos no excedan de ese porcentaje establecido.**

**En cambio, el industrial que compra las materias primas para transformarlas en productos elaborados terminados y que tiene una capacidad determinada de producción de acuerdo con su maquinaria, equipo e instalaciones, tienen la obligación de cuidar inicialmente su costo de producción y posteriormente, los costos de administración, costos de distribución y costos financieros, que todos ellos guarden la debida proporción en relación a sus precios de venta, dejando también un margen razonable de utilidad y/o *Mark-Up* que le permita seguir operando con eficiencia para lograr una explotación económica y lucrativa acuerdo con los fines propios del negocio.**

### **¿Qué oportunidades ofrece la Contabilidad de Costos?**

**La industria necesita cada vez más personas especializadas, tanto los puestos subordinados como en los de supervisión, personas que sepan planear, introducir, auditar e interpretar sistemas de contabilidad de costos.**

**Oportunidad en muchas ramas del comercio, ya que los principios de la contabilidad de costos pueden y a veces deben aplicarse a otras muchas actividades comerciales, principalmente a las que se dedican a la distribución.**

**Los Directores de Ventas, Agentes de Publicidad, Directores Comerciales, Financieros y Banqueros que conocen los principios fundamentales de la Contabilidad de Costos, encuentran una gran ayuda en los libros de la empresa para poder juzgar la situación financiera de la misma.**

### **¿Qué cualidades personales contribuyen al logro del éxito en la contabilidad de costos?**

**Instrucción cultural y científica amplia y sólida para que se produzcan juicios equilibrados y puntos de vista razonables.**

**Capacidad analítica superior al promedio, precisión y exactitud en el trabajo, escrupulosidad, tacto y habilidad, además de ser un gran dominio de las técnicas de comunicación, lecturas, escritura, acción, saber escuchar, comprender y retener.**

**La utilización de un sistema de contabilidad de costos permite llegar a poseer una información completa, detallada y oportuna sobre cualquier factor que afecte a la rentabilidad de un negocio, siendo esto una de las **funciones principales de la contabilidad de costos.****

**¿Cuáles son los objetivos de la contabilidad de costos?**

- 1) Con el empleo de los inventarios perpetuos, se hace posible la preparación mensual los estados de posición financiera y resultados, control de las operaciones y de sus gastos y, permite llegar a precisar con exactitud el costo de cada artículo, tarea, lote o clase los productos manufacturados, permitiendo además, el empleo de costos estimados o los estándares, efectuar comparaciones de los costos reales o históricos los costos estimados en los estándares utilizados, determinando en qué medida ha sido diferente de ejecución efectivamente realizada en la norma utilizada o establecida además, la contabilidad de costos proporciona a los auditores un sistema de verificación interna que ofrece muchas ventajas para normar juicios justos y exactos.**
- 2) Otro objetivo adicional es el de la **fijación de los precios de venta,**(*se elaborará un caso práctico para determinar el precio de venta de un artículo, paso a paso, con herramientas financieras como lo es el “punto de equilibrio”*) conocimiento de los renglones o productos que dejan utilidades y de los que son improductivos, que permiten orientar el esfuerzo en las ventas, estudio y análisis de los costos de administración y distribución, en relación con dichas ventas y el estudio y análisis de los costos contra los presupuestos que se establezcan, lo cual permite adecuar las políticas de ventas.**
- 3) Los costos unitarios permiten la **evaluación oportuna de los inventarios de artículos terminados, los de proceso y los que se lleven al costo de producción de lo vendido.** Mediante el análisis de los costos fijos y variables, es posible la determinación del punto de equilibrio económico que la empresa.**

- 4) **Por lo comentado anteriormente, la *toma de decisiones* juega un *papel muy importante*, permitiendo establecer juicios sobre seguir fabricando un producto o bien dejar de fabricarlo, se establecen decisiones sobre seguir operando o bien cerrar un negocio y se fijan normas de explotación - de acuerdo con la capacidad productiva - de la empresa particular.**
- 5) **En lo que respecta al *volumen físico de la producción, o sea el número de unidades o servicios prestados en un lapso determinado, el volumen de producción influye en los costos, ya que a mayor producción bajan los costos y aumenta la utilidad neta*. La producción se establece de acuerdo con la capacidad y tiempo de producción de la empresa y puede ser en unidades o bien en horas de trabajo directo.**

Tomando en cuenta los **costos fijos** que *permanecen invariables haya o no producción* y los **variables** que *influyen en la producción hasta un punto óptimo después del cual, aun cuando se sigan aumentando, se estanca la producción y empieza a decrecer, por lo que resulta de gran importancia su estudio*, sobre todo por los ingenieros encargados de la producción de la fábrica los **costos variables se refieren básicamente, la materia prima, mano de obra directa**, mismos que no se deben aumentar, si no es con absoluto conocimiento de la capacidad de producción y de la realización de los productos de acuerdo con el departamento de ventas de la empresa.

### **¿Es el costo?**

Es la suma de las inversiones que se han efectuado los elementos que concurren en la producción y venta de un artículo o desarrollo de la función.

### **¿Qué es costo de oportunidad?**

Cuando se toma una decisión empeñarse en determinada alternativa, se abandonan los posibles beneficios de otras opciones, entonces el beneficio que se pierde, el descartar la siguiente mejor alternativa, es el costo de oportunidad de la acción escogida, también se le ha llamado:

**Costo desplazamiento o de sustitución:**

**Es el costo de un objeto o de un bien es el de aquella otra que fue escogida en su lugar.**

**¿Es costo incurrido?**

**Es aquel que refleja valores de inversión efectuados exclusivamente en un lapso, sin incluir valores de producción que correspondan a otro periodo.**

**¿Es costo primo?**

**Es aquel que se refiere a la suma de los elementos directos del costo, es decir: Materia Prima Directa más Mano de Obra Directa.**

**¿Qué es costo de transformación?**

**Son los costos indirectos de producción y los sueldos y salarios directos (se puede decir que es la inversión a la metamorfosis de la materia prima).**

**¿Qué es costo de producción o costo de fabricación?**

**Es aquel que está conformado por tres elementos básicos: a) materia prima directa, b) mano de obra directa y C) costos/Gastos indirectos de producción.**

**Estos 3 elementos, sirven para valorar los almacenes de artículos terminados, los inventarios de producción en proceso y el costo de los productos vendidos.**

**¿Qué es costo de administración?**

**Es aquel que está integrado por los costos administrativos ocasionados después de la entrega de los bienes, hasta recibir su valor en efectivo y aquellos comunes a la operación de la empresa no identificables, como son el costo de producción o costo distribución.**

**¿Qué es costo distribución?**

**Es aquel que comprende todas las erogaciones que se efectúen desde que el artículo ha sido terminado, su proceso de venta, hasta ponerlo en manos del último consumidor.**

### **¿Qué es costo financiero?**

**Se refiere a los costos causados por el costo integral así como las comisiones y cargos diversos prestados principalmente por instituciones bancarias.**

**Algunos especialistas indican los costos financieros deben incluirse en su rubro correspondiente, ya sea el costo de producción, de administración, de distribución, que deben llevarse por separado para su importancia, injustamente lo solería cada uno de los rubros mencionados; por lo tanto es conveniente separarlos.**

### **¿Qué es el costo total?**

**Es aquel que está integrado por costo de producción, costo de administración, costos de distribución, costo financiero, entre otros.**

### **¿Qué es costo de ventas/costo de lo vendido?**

**Es el costo total de las ventas o de haber vendido, en el caso de un industrial es el costo de producción lo vendido.**

### **¿Qué es la contabilidad de costos?**

**Es un sistema ordenado de uso de los principios de contabilidad para registrar los costos de explotación de una empresa, de tal manera que las cuentas se llevan en relación con la producción, administración y venta, sirvan a los administradores de la determinación de los costos unitarios y totales, los artículos producidos o servicios prestados, para lograr así un explotación económica, eficiente y lucrativa.**

### **¿Qué es el sistema de costos industriales?**

**Es un conjunto de normas, procedimientos y técnicas que nos indica la forma en que los costos se cargan al producto manufacturado, el control de los inventarios y cómo se pueden determinar los valores de la producción.**

CONTABILIDAD FINANCIERA  
Costos Industriales

|                                |  |   |                                       |  |                     |                                 |
|--------------------------------|--|---|---------------------------------------|--|---------------------|---------------------------------|
| SISTEMA DE COSTOS INDUSTRIALES | I. NORMAS.<br>En cuanto a la forma en que los costos se cargan al producto manufacturado | 1. CARGOS DIRECTOS  | Forma el costo directo o costo primo. | A) Materia Prima directa   | COSTO DE PRODUCCIÓN |                                 |
|                                |  |   | 2. CARGOS INDIRECTOS.                 |  |                     | B) Sueldos y salarios directos. |
|                                |  | II. PROCEDIMIENTOS<br>En cuanto al control de la materia prima, producción en proceso y artículos terminados. | 1. MÉTODO CON INVENTARIOS PERPÉTUOS   | A) Órdenes de Producción   |                     | a) Por lotes.                   |
|                                |  |   |                                       | B) Procesos Productivos  |                     | b) Por clases                   |
|                                |  | III. TÉCNICAS.<br>En cuanto a la forma en que se determina el valor de la producción (Valuación)              | 2. MÉTODO SIN INVENTARIOS PERPÉTUOS   | C) De tipo combinado   |                     | c) Por ensamble o montaje       |
|                                |  |   |                                       | A) Dentro de la contabilidad general utilizando el procedimiento analítico o pormenorizado |                     | a) Por operaciones              |
|                                | 3. HISTÓRICOS O REALES   | 2. PREDETERMINADOS  | A) Estimados                          | a) Ideales   |                     |                                 |
|                                |  |   | B) Estándar                           | b) Fijos   |                     |                                 |
|                                |  |   | 3. COSTO VARIABLE.                    |  |                     |                                 |
|                                | A) Costos Fijos  |   | Cargos directos a resultados          |  |                     |                                 |
|                                | B) Costos Variables  |   | Cargos directos a costos              |  |                     |                                 |

**En este cuadro sinóptico, se muestra todo lo relacionado con los sistemas de costos industriales, empleando diferentes métodos y técnicas de evaluación, según el procedimiento empleado en la empresa en particular, ya sea, por poner en producción o por procesos productivos, siendo la técnica de valuación estimada, el costo variable la producción conjunta.**

**En cuanto al uso de las normas de la contabilidad de costos (NIF's Normas de Información Financiera), se refieren la forma en que los costos se deben cargar al producto manufacturado y esto va a ser en forma directa o bien indirecta, según se trate de elemento del costo que se ha de cargar, es decir: Una de las más importantes preguntas acerca de los costos es su composición, es la materia prima, sueldos y salarios directos, costos indirectos de producción y/o gastos indirectos de fabricación los dos primeros se cargan forma directa de lo que forma el costo primo, los gastos indirectos se cargan en forma indirecta incluyen materiales sueldos y salarios indirectos, y otros gastos necesarios para llevar a cabo la producción, tales como, venta, energía eléctrica, teléfonos, seguros, pensiones y amortizaciones, papelería, refacciones para maquinaria, etcétera.**

**La Materia prima, mano de obra directa y gastos indirectos de fabricación local** forman el costo de producción, al cual se le agregan inventarios iniciales y finales de materia prima, producción en proceso y artículos terminados, con diferentes nombres.

**Costos directos.** No es frecuente que existan gastos directos sobre el producto, sin embargo, podría suceder que un gasto fuese causado un producto en particular y se puede cargar directamente al costo del producto (honorarios de un técnico que repara una máquina que produce específicamente un producto).

**Costos indirectos de producción.** Son aquellos que se efectúan en la ejecución de actos generales de la empresa, relacionados con la producción, como lo son las depreciaciones maquinaria, seguros, luz, venta, teléfonos, papelería, amortizaciones, salarios indirectos, SAR, etc.

## **PROCEDIMIENTOS**

Para poder controlar la **materia prima, producción en proceso de artículos determinados**, puede utilizarse el sistema de inventarios perpetuos, ya sea con el procedimiento de costos por órdenes producción o bien por el procedimiento de **procesos** productivos.

**Inventarios perpetuos.** El método permite conocer en cualquier momento, el valor de los artículos en existencia, sin necesidad de practicar un inventario físico, de tal forma que permite conocer el margen de utilidad bruta por las ventas efectuadas en un período determinado.

### **Partidas contables utilizadas:**

**Cuentas de activo:** Almacén de materias primas.  
Inventario de producción en proceso.  
Almacén de artículos terminados.

**Cuentas de costos:** Producción en proceso.  
Costo de producción de ventas/lo vendido.  
Cuenta puente: Sueldos por aplicar.  
Costos indirectos de producción.



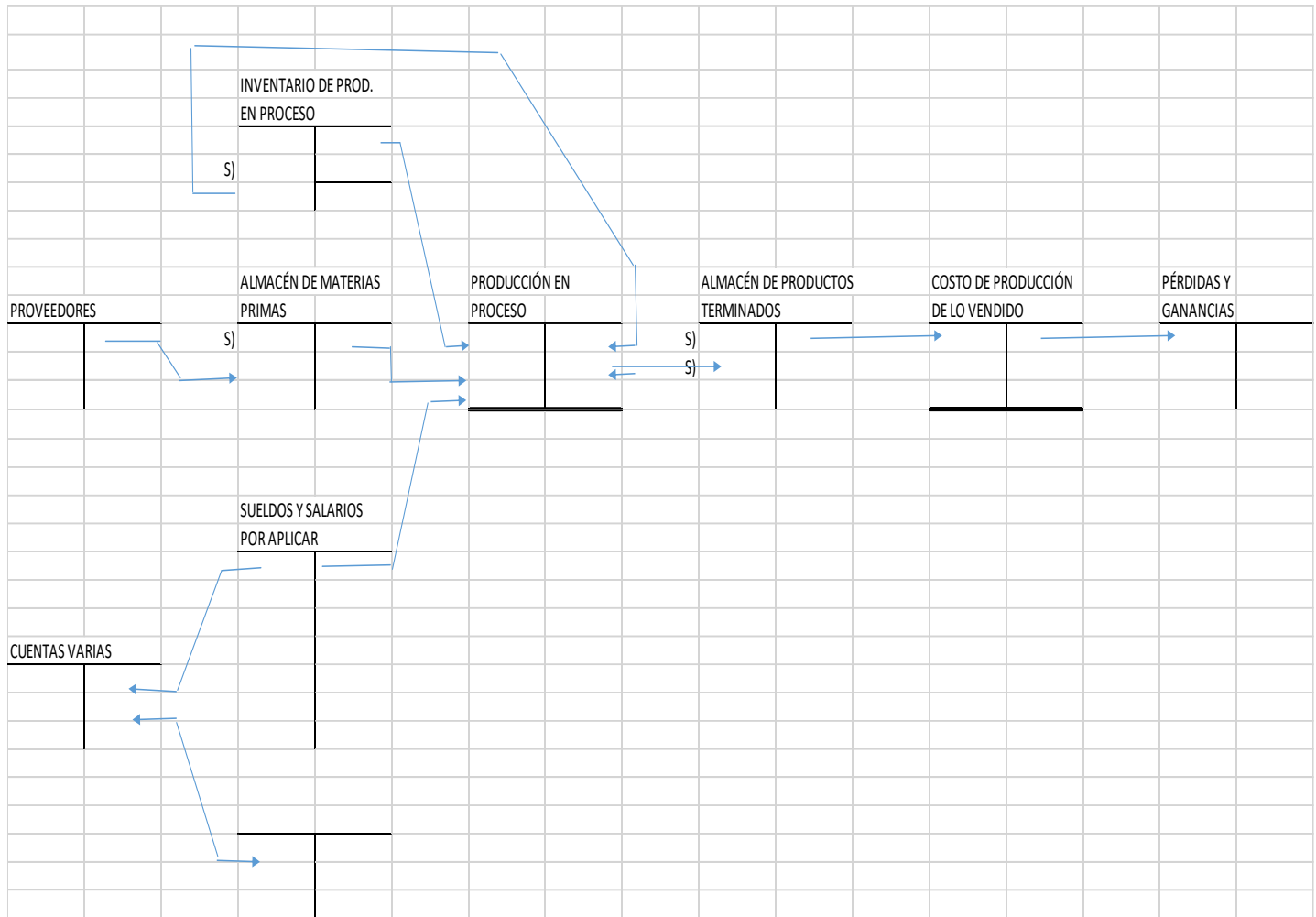
| <b>MOVIMIENTOS DE LAS CUENTAS DE COSTOS</b>  |  |          |   |
|--|--|----------|---|
| <b>ALMACÉN DE MATERIAS PRIMAS</b>  |  |          |   |
| <b>1</b>   | Inventario inicial   | <b>1</b> | Entrega a los departamentos productivos                   |
| <b>2</b>   | Compras, incluyendo gastos                                 |          |   |
| <b>3</b>   | Devoluciones hechas por los departamentos productivos      | <b>2</b> | Devoluciones a proveedores.                               |
| <b>4</b>   | Revaluación por aumentos de precio de mercado              | <b>3</b> | Ajustes por mermas o pérdidas.                            |
| <b>5</b>   | Ajustes de (+) vs inventario físico                        | <b>4</b> | Venta de materia prima.                                   |
|  |  | <b>5</b> | Ajustes de (-) vs inventario físico                       |
| <b>ALMACÉN DE PRODUCTOS TERMINADOS</b>   |  |          |   |
| <b>1</b>   | Inventario inicial de Arts. Term.                          | <b>1</b> | Costo de producción de los artículos vendidos             |
| <b>2</b>   | Valor de la producción recibida de los Deptos. Productivos | <b>2</b> | Devoluciones de productos terminados por corregir.        |
| <b>3</b>   | Devoluciones de clientes a precio de costo.                | <b>3</b> | Ajustes por mermas o pérdidas.                            |
| <b>4</b>   | Compras de artículos terminados (por excepción)            | <b>4</b> | Importe de los artículos terminados por pérdidas o mermas |
| <b>INVENTARIO DE PRODUCCIÓN EN PROCESO</b>   |  |          |   |
| <b>1</b>   | Inventario inicial   | <b>1</b> | Traspaso del inventario inicial a la                      |
| <b>2</b>   | Inventario FINAL   |          | cuenta de Producción en Proceso                           |
| SU SALDO SIGNIFICA EL VALOR DEL INVENTARIO DE PRODUCCIÓN EN PROCESO AL FINAL DE UN PERÍODO DETERMINADO |  |          |   |
|  |  |          |   |
|  |  |          |   |
|  |  |          |   |

CONTABILIDAD FINANCIERA  
Costos Industriales

| <b>PRODUCCIÓN EN PROCESO</b>  |   |          |  |
|---|---|----------|--|
| <b>1</b>  | Traspaso del inventario inicial de Producción en Proceso  | <b>1</b> | Importe de la producción terminada, con cargo al Almacén de Prod. Terminados |
| <b>2</b>  | M.P. para su transformación   | <b>2</b> | Traspaso del saldo de la cuenta de inventario de producción en proceso.      |
| <b>3</b>  | Sueldos directos  |          |  |
| <b>4</b>  | Costos Indirectos de Producción   |          |  |
| <b>5</b>  | Devoluciones de artículos terminados por la producción sujeta a corrección.   |          |  |
| SU SALDO QUE REPRESENTA EL VALOR DEL INVENTARIO FINAL, DEBERÁ TRASPASARSE A LA CUENTA DE INVENTARIO DE PRODUCCIÓN EN PROCESO              |   |          |  |
| <b>COSTO DE PRODUCCIÓN DE LO VENDIDO</b>  |   |          |  |
| <b>1</b>  | Costo de Prod. de las Ventas.   | <b>1</b> | Traspaso a la cuenta contable de Pérdidas y Ganancias                        |
| <b>2</b>  | Inventario FINAL  |          |  |
| SU SALDO REPRESENTA EL IMPORTE DE LOS ARTÍCULOS VENDIDOS A SU COSTO DE PRODUCCIÓN   |   |          |  |
| <b>SUELDOS Y SALARIOS POR APLICAR</b>   |   |          |  |
| <b>1</b>  | Por la nómina de S y S. Es el importe pendiente de aplicar a los Costos   | <b>1</b> | Por la aplicación a la cuenta de Costos (P. en Proc. Referente a la fábrica) |
| SU SALDO REPRESENTA EL IMPORTE PENDIENTE DE APLICAR EN UN PERÍODO (ESTO ES SOLO EN CASO DE QUE QUEDARA ALGÚN SALDO PENDIENTE POR APLICAR) |   |          |  |
| <b>COSTOS INDIRECTOS DE PRODUCCIÓN</b>  |   |          |  |
| <b>1</b>  | Por el importe de todos los costos ind. de prod. Causados en un período que debe absorber la fabricación de los productos | <b>1</b> | Por la aplicación a la cuenta de Producción en Proceso.                      |
| ESTA CUENTA FORZOSAMENTE SIEMPRE DEBERÁ QUEDAR SALDADA EN CADA UNO DE LOS PERÍODOS DE COSTOS QUE SE ELABOREN                              |   |          |  |

# CONTABILIDAD FINANCIERA

## Costos Industriales



Para determinar el **costo de producción**, la fórmula es la siguiente:

|              |   |
|--------------|---|
|              | Inventario inicial en el almacén de materia prima |
| <b>Más:</b>  | Compras netas de materia prima.                   |
| <b>=</b>     | Materia prima disponible.                         |
| <b>Menos</b> | Inventario final de materia prima.                |
| <b>=</b>     | Materia prima utilizada.                          |
| <b>Más</b>   | Mano de obra directa.                             |
| <b>=</b>     | Costo primo.                                      |
| <b>Más:</b>  | Gastos de fabricación                             |
| <b>=</b>     | Costo de producción.                              |

**Costo de producción** es la suma de los tres elementos del costo, **materia prima**, **mano de obra**, **gastos de fabricación**, por un periodo específico, es decir aquellos en que incurrieron durante un lapso determinado, por eso también se les llama **costos incurridos**.

En una empresa comercial el **costo de ventas obtiene prácticamente en forma directa**, ya que, el costo de adquisición de lo vendido se conoce en el momento y sólo se modifican otros datos de compra, como son fletes, gastos aduanales. Sin embargo, en una empresa industrial, después de obtener el costo de producción, **hay que considerar el paso por los otros dos almacenes, es decir el de producción en proceso y el de producción terminada.**

Por lo que después de obtener el costo del período, tendría que determinar el costo de ventas sobre la base de lo vendido de la siguiente manera:

|        |  |
|--------|--|
| Más:   | Inventario inicial de producción en proceso          |
| =      | Costos incurridos del periodo.                       |
| =      | Producción en proceso disponible.                    |
| Menos  | Inventario final de producción en proceso.           |
| =      | Producción terminada.                                |
| Más    | Inventario inicial de producción terminada.          |
| =      | Producción terminada disponible.                     |
| Menos: | Inventario final de producción terminada.            |
| =      | Costo de Ventas o costo de producción de lo vendido. |

Para la obtención del costo de producción y la obtención del costo de producción de lo vendido o de ventas, se reúnen en un estado financiero que recibe el nombre de Estado del costo producción y costo de producción de lo vendido.

Es indispensable elaborarlo antes del estado resultados en el caso de una empresa industrial.

**ANTES DE ENTRAR AL CONCEPTO DE GASTOS, CONVIENE ESTABLECER LA DIFERENCIA BÁSICA QUE EXISTE ENTRE COSTOS Y GASTOS Y PARA ELLO LA PREGUNTA ES:**

**¿Cuál es la diferencia entre Costos y Gastos?**

### Esquemas de Costos

- **Costo primo:** o primer costo, compuesto por la suma: MATERIALES + MANO DE OBRA.
- **Costo de conversión:** MANO DE OBRA + COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN.
- **Costo de producción:** MATERIALES + MANO DE OBRA + COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN.

| MAT. PRIMA                 | M.O.D.                     | C.I.F. | C.D. | UTILIDADES | BONIFICAC. |
|----------------------------|----------------------------|--------|------|------------|------------|
| <b>Costo primo</b>         |                            |        |      |            |            |
|                            | <b>Costo de conversión</b> |        |      |            |            |
| <b>Costo de producción</b> |                            |        |      |            |            |
| <b>Costo total</b>         |                            |        |      |            |            |
| <b>Precio neto</b>         |                            |        |      |            |            |
| <b>Precio bruto</b>        |                            |        |      |            |            |

- **Gastos:** Son las partidas contables o conceptos contables y financieros que **demandan un proceso de producción y venta**. Se considera un resultado negativo del período al cual corresponden (gastos de administración, que no se activan).
- **Costos:** Son las partidas o conceptos contables y financieros **que son consumidos por la producción de un bien o la prestación de un servicio**. Se convierte en un beneficio empresarial hasta el período de su venta, en el **que se transforman en un resultado negativo**, que comparado con el ingreso que genera la venta, **determina la utilidad bruta**.

El **transcurso del tiempo** es precisamente la variable que ayuda a convertir un Costo de alguna manera en Activo capitalizable, son precisamente los **costos** y por el contrario, aquellos que no reúnen esta condición, constituyen un **gasto**.

**El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, según corresponda en función de su destino.**

**Por lo tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (por ejemplo: fletes, seguros, costos de la función de compras, costos del sector producción), además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración, preparación o montaje.**

**Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado. Esta definición supone adoptar el concepto de costo integral o por absorción.**

**En el largo plazo, todos los costos tienen el mismo destino: resultado negativo.**

**La diferencia radica en el período en que se les considera ya como Resultados, por haberse consumido su potencialidad de servicio.**

**Mientras posean capacidad de generar un ingreso – a través de la venta – los costos constituyen un activo. En cambio, los gastos son conceptos o desembolsos que se agotan en el mismo ejercicio de su devengamiento, y en consecuencia no tienen capacidad para generar ingresos futuros.**

### **Costos, gastos y pérdidas:**

**Los costos** representan una porción del precio de adquisición de artículos, propiedades o servicios, que ha sido diferida o que todavía no se ha aplicado a la realización de ingresos (Activo Fijo e Inventarios).

**Los gastos** son costos que se han aplicado contra el ingreso de un período determinado (sueldos administrativos).

**GASTOS** - Son las erogaciones hechas con motivo de las operaciones de administración, producción, distribución y venta. Normalmente se les clasifica en Gastos de Administración, Venta, Fabricación, Financieros, Otros.

### ¿Cuáles son los PCGA o NIF's aplicables a los Gastos?

**PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD- NIF's.- Criterio Prudencial.-** Los gastos deben registrarse cuando se conocen, no importando que no estén pagados. Del periodo contable significa que deben registrarse en el periodo contable al que correspondan.

### ¿Cuáles son los objetivos de la auditoría aplicables a Gastos?

**OBJETIVOS.-** Verificar que los gastos sean reales, que correspondan al ejercicio en revisión, que estén clasificados en función a su origen y concepto y Determinar los gastos extraordinarios para resaltarlos en el E. de Resultados.

### ¿Cuál es el Control Interno aplicable a Gastos?

**CONTROL INTERNO.-** Deben existir presupuestos de gastos e informe de las variaciones resultante en relación con los gastos reales, exigiéndose explicaciones y responsabilidades a quién corresponda. Deben siempre estar autorizados. El soporte documental debe siempre estar autorizado antes de su desembolso. Su clasificación debe ser vigilada al contabilizarse.

### ¿Cuáles son los procedimientos de auditoría aplicables a Gastos?

**PROCEDIMIENTOS.-** Análisis de variaciones. Verificación del soporte documental. Conexión con otras cuentas. Pruebas Globales (Ej. Comisiones sobre ventas).

## **COSTO DE VENTAS O COSTO DE LO VENDIDO**

**Objetivo general del tema:** Comprender en qué consiste el **Costo de lo Vendido o de Ventas** y cuál es su importancia, ya que representa una de las deducciones y fiscales más importantes, así como su incidencia en el resultado fiscal de las empresas. Al final usted comprenderá:

- A) En qué consiste el costo de ventas y el costo de producción de lo vendido.
- B) Conocer el Sistema de Costos nos permite aplicar la LISR.

Aunque se menciona más adelante, como preámbulo, al reformarse el Artículo 29 Fracción II de la LISR, vigente a partir del 1 enero del año 20XX, al ser reemplazadas las Compras de mercancías por el nuevo concepto de Costo de Ventas o llamado también por el fisco Costo de Producción de lo Vendido, como uno de los conceptos más importantes deducibles, se adicionaron los artículos del 45-A al 45-I, para ser creada la nueva Sección III, del Capítulo II, Título II, denominada “Del Costo de lo Vendido”, misma que en términos generales consiste en considerar el costo erogado incurrido, o dicho de otra manera, en que se invirtió, o bien en su caso, lo que costó a la empresa producir un bien para ponerlo en condiciones de venta.

### **DETERMINACIÓN DEL COSTO DE LAS MERCANCÍAS QUE SE ENAJENEN Y DE LAS QUE INTEGREN EL INVENTARIO FINAL.**

Artículo 45-A: El Costo de las Mercancías que se enajenen, así como en las que integren el inventario final del ejercicio se determinará conforme al **SISTEMA DE COSTEO ABSORBENTE SOBRE LA BASE DE COSTOS HISTÓRICOS O PREDETERMINADOS.**

**¿En qué consiste el Costeo Absorbente o también llamado Costeo Total?**

Consiste en considerar dentro del costo de producción, tanto los Costos Fijos, así como los Costos Variables, ya que ambos contribuyen a realizar la producción.

En este sistema de costeo prorroga o distribuye proporcionalmente el Costo Fijo a la producción, utilizando ciertos criterios, como lo son: número de unidades producidas, horas-máquina, entre otros, lo que repercute en la producción de las unidades fabricadas. Aquellos inventarios o unidades que por cualquier razón no llegan a ser vendidos, permanecen en dicho inventario y por contra, las que sí se venden se convierten de hecho en un Costo de Ventas, que se muestra en el Estado de Resultados.



**¿Cuándo se puede deducir el Costo de Ventas para efectos de la LISR?**

Continuando con lo establecido en la ley del impuesto sobre la renta, el costo debe deducirse sólo en el ejercicio aquél en que se acumulen los ingresos provenientes de la enajenación de los bienes de que se trate.

**¿Cuáles son los Elementos a considerar si se utiliza o aplica el Sistema de Costeo Directo?**

Si aplicamos el sistema de costo directo para calcular el costo en base a costos históricos, deberá considerarse:

La materia prima consumida.

La mano de obra directa.

Los gastos indirectos de fabricación.

De los costos variables cambiarían en relación con los volúmenes, siempre que se cumpla con lo dispuesto en el Reglamento de la LISR.

De acuerdo con el artículo 45-B, todos los contribuyentes que lleven a cabo actividades comerciales consistentes en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo los siguientes elementos:

1. El importe de las compras de mercancías, disminuidas con devoluciones, descuentos y bonificaciones efectuadas en el ejercicio.
2. Los gastos incurridos para comprar y dejar las mercancías en condición de ser vendidas.

**Si el contribuyente fuese una comercializadora ¿Cómo se lleva a cabo la determinación del Costo de Ventas?**

|   |                      |
|---|----------------------|
| Inventario inicial de artículos comprados | 15,000,000           |
| Más:                                      |                      |
| Compra de artículos más gastos incurridos | <u>16,500,000</u>    |
| Artículos disponibles                     | 31,500               |
| Menos:                                    |                      |
| Inventario final de artículos             | <u>3,000</u>         |
| <b>COSTO DE VENTAS</b>                    | <u><b>28,500</b></u> |

El Costo de Ventas determinado debe ser reflejado en Estado de Resultados de la empresa, siendo además una deducción para la determinación de su utilidad fiscal.

### ACTIVIDADES EMPRESARIALES DE TRANSFORMACIÓN (Manufactureras)

**Si el contribuyente fuese una manufacturera ¿Cómo se lleva a cabo la determinación de su Costo de Ventas?**

De acuerdo con el artículo 45-C los contribuyentes que lleven a cabo actividades distintas a las señaladas en el artículo 45-B su costo lo determinarán como sigue:

1. Las compras de materias, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos efectuados en el ejercicio.
2. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados (nómina), relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.
3. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

4. La reducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, de Título II de la el LISR (De las personas morales, de las deducciones, de las inversiones- Deducción de las inversiones) siempre que se trate de bienes por los que se no se optó por aplicar la reducción a la que se refieren los artículos 220 y 221 de la LISR o sea la deducción inmediata.

Cuando tales conceptos 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 deberá excluirse el correspondiente a la mercancía no vendida en el mismo, así como el de la producción en proceso al cierre del ejercicio de que se trate.

En función este último párrafo, se interpreta que las empresas con actividades de transformación, su inventario final o de producción en proceso no deben formar parte del costo de lo vendido y por tanto, mientras no las enajenen, nunca podrán ser deducibles, situación que no menciona el artículo 45-B de para las empresas comercializadoras en donde no se prohíbe deducir las mercancías aún y cuando no hayan sido enajenadas.

Caso práctico, sobre la determinación del costo de ventas en una empresa manufacturera.

**Estado de Costo de Producción y de lo Vendido al 31 de diciembre del 20XX**

| <b>C O N C E P T O</b>                                  | <b>IMPORTE</b> |
|---|----------------|
| Inventario inicial de materia prima                     | 15,000         |
| Más:  |                |
| Compras de materia prima                                | 16,500         |
| Materia prima disponible                                | 31,500         |
| Menos:  |                |
| Inventario final de materia prima                       | 3,000          |
| <b>Materia prima directa utilizada en la producción</b> | <b>28,500</b>  |
| Más:  |                |
| Mano de obra utilizada                                  | 14,400         |
| <b>Costos indirectos</b>                                | <b>36,000</b>  |
| Total de Costos de manufactura                          | 78,900         |
| Más:  |                |
| Inventario inicial de producción en proceso             | 3,000          |
| Total de costos de producción                           | 81,900         |
| Menos:  |                |
| Inventario final de producción en proceso               | 7,500          |
| <b>Costo de artículos producidos</b>                    | <b>74,400</b>  |
| Más:  |                |
| Inventario inicial de productos terminados              | 4,650          |
| Costo de artículos disponibles para la venta            | 79,050         |
| Menos:  |                |
| Inventario final de productos terminados                | 1,860          |
| <b>Costo de Ventas</b>                                  | <b>77,190</b>  |

Dicho costo de ventas debe reflejarse en el estado resultados de la empresa, impactando importe en la utilidad fiscal por ser una deducción de gran importancia.

|                      |   |
|----------------------|---|
| <b>Artículo 45-D</b> | <b>De la determinación del Costo por parte de los residentes en el extranjero</b>   |
| <b>Artículo 45-E</b> | <b>Por las enajenaciones a plazo o contratos de arrendamiento financiero:</b><br><b>1. Cuando se opte por acumular como ingreso sólo los pagos efectivamente cobrados.</b><br><b>2. Cuando se opte por acumular como ingreso del ejercicio sólo la parte del precio exigible.</b> |
| <b>Artículo 45-F</b> | <b>Exactamente el mismo procedimiento para determinar el costo de ventas, excepto que es por un período de 5 años.</b>  |
| <b>Artículo 45-G</b> | <b>Métodos de valuación de inventarios a ser utilizados:</b><br><b>1. PEPS</b><br><b>2. UEPS</b><br><b>3. Costo identificado.</b><br><b>4. Costo promedio.</b><br><b>5. Detallista.</b>   |
| <b>Artículo 45-H</b> | <b>¿Cuando el costo de las mercancías sea superior al precio del mercado o de reposición?</b><br><b>1. Costo de reposición.</b><br><b>2. Costo de realización</b><br><b>3. Costo neto de realización</b>  |
| <b>Artículo 45-I</b> | <b>Prestación de servicios y enajenaciones en operaciones conjuntas</b>   |

**Situaciones especiales:**

El considerar como deducible el costo de ventas y no las compras se inició en el 20XX, en lo que antes la partida deducible más importante era la de compras, sin importar las existencias de inventarios. Ver disposiciones transitorias para otros casos especiales en su artículo tercero y en el impacto para el año 20XX y posteriores.

|              |   |
|--------------|---|
| Fracción IV  | No deducción de las existencias en inventarios que se hubieran tenido al 31 diciembre del año 20XX.<br>Excepciones            |
| Fracción V   | De los contribuyentes que opten por acumular los inventarios al 31 de diciembre del 20XX. Procedimiento.                      |
| Fracción VI  | Enajenaciones a plazo realizadas hasta el 31 diciembre 20XX.  |
| Fracción VII | Contratos de arrendamiento financiero convenidos al 31 diciembre 20XX.  |
| Fracción IX  | Levantamiento de inventarios al diciembre de 20XX, pudiendo utilizar el realizado con anterioridad sin que exceda de 30 días. |

**Resumen:**

A partir del año 20XX, las compras de mercancías ya no son deducibles, situación que existía hasta el año anterior, al ser reemplazada por el costo de lo vendido, siendo para las industrias y prestadoras de servicios el costo incurrido para producir lo que se vendió; y para el caso de las comercializadoras, el costo de ventas que no es sino el costo erogado para comprarlo que se vendió. Tomando importancia el sistema de costo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados y el costeo directo, así como los métodos de valuación de inventarios: PEPS, UEPS, costo identificado, costo promedio y detallista.

**Debe correlacionarse el costo de lo vendido con lo establecido en el reglamento de la ley en sus artículos 69-A al 69-J.**

1. Defina el costo de lo vendido.
2. ¿Cuáles son los sistemas de costos que se pueden aplicar para efectos del impuesto sobre la renta?
3. ¿Qué elementos del costo se consideran para determinar el costo del vendido en una manufacturera?
4. ¿Qué elementos del costo se consideran para determinar el costo lo vendido en una comercializadora?
5. ¿Con base en la LISR que método de valuación de inventarios se puede convenir a las personas morales?

**Valor de Mercado o Costo de Reposición**

Este valor significa adquisición de mercancías o de producción de las mismas, según sea el caso, obteniendo de las cotizaciones que aparecen en publicaciones especializadas, si se trata de artículos mercancías cotizadas en el mercado, de cotizaciones y precios de facturas de los proveedores, o bien de otras fuentes.

Para poder obtener costo de reposición tienen forzosamente que seguirse las bases del sistema y método implantado, lo que significa que no debe calcularse el costo de reposición sobre bases de Costeo Absorbente y cuando se está manejando la operación sobre bases de Costeo Directo.

**Valor de realización**

**Precio normal de venta**  
**Menos:**  
**Gastos de venta**  
**= Valor de realización**

Los gastos directos de venta están constituidos por regalías, franquicias, comisiones, salarios, entre otros.

**Valor Neto de Realización**

**Precio normal de venta**  
**Menos:**  
**Gastos de venta**  
**Margen de utilidad**  
**= Valor neto de realización**



La finalidad de ajustar el costo del inventario de acuerdo a los conceptos anteriores, es el de presentar razonablemente los resultados del ejercicio, y por tanto, cuando el costo de reposición es inferior al valor neto de realización, el ajuste debe hacerse precisamente en el valor neto de realización, con el objeto de no registrar pérdidas en exceso a las que en operaciones normales se obtendrían.

### DISPOSICIONES FISCALES RELATIVAS AL COSTO DE VENTAS

A partir del primero de enero del año 20XX, en base al artículo 29 F-II de la LISR relativa a la posibilidad de detectar una de las deducciones autorizadas de mayor cuantía que tienen las empresas, establece que las deducciones que pueden efectuarse, es precisamente el **Costo de Ventas**. Pareciera que las **Normas de Información Financiera (NIF's)** debieran ser similares a las Fiscales, pero de hecho, hay **grandes discrepancias**.

### Sistemas de Costeo

El artículo 45-A establece teóricamente la existencia de dos sistemas para obtener costo de ventas de las mercancías que se enajena, así como las mercancías que integran el inventario final de cada periodo: a) El **Sistema de Costeo Absorbente** o b) El **Sistema de Costeo Indirecto**.

El **Costeo Absorbente** se determina en base a los costos históricos o predeterminados, ya que absorbe su totalidad los elementos del costo, tomando en cuenta sus elementos que son: **Materia Prima, Mano de Obra y Costos Directos e Indirectos de Fabricación**, mismos que están muy relacionados con los volúmenes de inventario producido, como lo son los costos variables y aquéllos que no tienen tanta importancia respecto de los volúmenes producidos como son los **Costos Fijos**.

Cuando el Costo de Ventas se determina utilizando el Costeo Directo con base en costos históricos, deberá considerarse la materia prima consumida, mano de obra o sea el Costo Primo y solamente aquellos gastos de fabricación que varían en relación con la cantidad de producción. Los gastos fijos se revelan directamente en el Estado de Resultados.

## CONTABILIDAD FINANCIERA

### Costos Industriales

La utilización del sistema del costeo directo está condicionado que se cumplan con las disposiciones de la LISR, que veremos más adelante.

En la regla 3. 14.16 de la resolución miscelánea 2006, se establece que las personas morales que determinen el costo de lo vendido, así como de las que integren el inventario final del ejercicio cuestión, aplicando el sistema de Costeo Directo basado en costos históricos, identificarán y agruparán los gastos de fabricación indirectos que varíen en relación con los volúmenes producidos, en fijos o variables, tomando en cuenta que los gastos fijos (mismos que no varían en función a la producción) no formarán parte del costo de ventas del ejercicio.

Para entender mejor las disposiciones de la LISR en materia de conceptos tales como Costos Variables y Fijos, la SHCP siempre se ha basado en los principios que rigen a la Contaduría Pública para llevar a cabo los ciertos cambios en la LISR, por ello considero necesario hacer un breve paréntesis para introducir al lector en el tema del “Punto de Equilibrio”.

#### Conceptos que integran el Costo

Con base en el artículo 45-B consideremos el siguiente ejemplo:

|   |                |                   |
|---|----------------|-------------------|
| <b>Inventario Inicial de mercancías</b>                     |                | 1,743,400         |
| <b>Más</b>  |                |                   |
| Adquisición de mercancías                                   | 15,474,400     |                   |
| <b>Menos</b>  |                |                   |
| Devoluciones, descuentos,<br>y bonificaciones sobre compras | <u>326,400</u> |                   |
| <b>Compras netas</b>  | 15,148,000     |                   |
| <b>Más</b>  |                |                   |
| Gastos sobre compras  | <u>294,300</u> | <u>15,442,300</u> |
| <b>Mercancías disponibles</b>                               |                | 17,185,700        |
| <b>Menos</b>  |                |                   |
| Inventario final de mercancías                              |                | <u>1,288,600</u>  |
| <b>Costo de lo Vendido</b>                                  |                | <b>15,497,100</b> |

## CONTABILIDAD FINANCIERA

### Costos Industriales

Con el objeto de que sea reconocido fiscalmente la incorporación al costo de lo vendido las **compras de mercancías** y **gastos relacionados** con las mismas, deberán reunir todos los requisitos señalados en ley, de lo contrario las compras y gastos que **no tengan efectos fiscales para su deducción**, producirán un costo mayor al que se determine en la contabilidad.

Esto que acaba de ser comentado, es una de las **discrepancias que se pueden observar al comparar el costo de ventas para efectos contables y el costo de ventas para efectos fiscales**.

El artículo 45-C señala los conceptos que debe ser incorporados únicamente la determinación del Costo de lo Vendido, cuando se trate de actividades diferentes a las comerciales, como lo serían los industriales, mineras, automotrices, construcción, entre otras industrias, de la siguiente forma:

|   |                |                   |
|---|----------------|-------------------|
| Inventario Inicial de materias primas                   |                | 1,827,400         |
| <b>Más</b>  |                |                   |
| Compras de Materia Prima, Productos Terminados          | 24,693,600     |                   |
| <b>Menos</b>  |                |                   |
| Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre compras | <u>474,600</u> |                   |
| <b>Compras Netas</b>                                    |                | <u>24,219,000</u> |
| Materia Prima Disponible                                |                | 26,046,400        |
| <b>Menos</b>  |                |                   |
| Inventario Final de Materias Primas                     |                | <u>1,386,200</u>  |
| <b>Materia Prima Utilizada</b>                          |                | 24,660,200        |
| <b>Más</b>  |                |                   |
| Mano de Obra  | 2,148,600      |                   |
| Costos Directos Netos                                   | 1,648,300      |                   |
| Deducción de inversiones de producción                  | <u>560,400</u> | <u>4,357,300</u>  |
| <b>Costo Primo</b>                                      |                | 29,017,500        |
| <b>Más</b>  |                |                   |
| Inventario Inicial de Producción Proceso                | 683,500        |                   |
| <b>Menos</b>  |                |                   |
| Inventario Final de Producción Proceso                  | <u>594 600</u> | <u>88,900</u>     |
| <b>Costo de Producción</b>                              |                | 29,106,400        |
| <b>Más</b>  |                |                   |
| Inventario Inicial de Producción Terminada              | 844,800        |                   |
| <b>Menos</b>  |                |                   |
| Inventario Final de Producción Terminada                | <u>973,200</u> | <u>(128,400)</u>  |
| <b>Costo de lo Vendido</b>                              |                | <b>28,978,000</b> |

## CONTABILIDAD FINANCIERA

### Costos Industriales

En todos los casos en que existan otros tipos de costos, diferentes a los analizados anteriormente y que guarden relación indirecta con la producción, también deberán formar parte del Costo de Producción en la proporción o porcentaje en que influyan en dicha producción.

Si bien es cierto que el Costo de las Mercancías Vendidas, así como el costo de las que integran el Inventario Final del ejercicio, son determinados por los contribuyentes que llevan a cabo actividades comerciales y no comerciales, lo deberán hacer conforme Sistema de Costeo Absorbente sobre la base de Costos Históricos, según lo reglamenta el título 69-A del RLISR. Por otra parte el 69-B establece que para tener costo de las mercancías vendidas utilizando el Costeo Absorbente, sobre la base de costos predeterminados, deberán aplicarse las siguientes reglas:

1. El costo se aplicará a cada una de las mercancías que produzcan y para cada uno de los elementos del costo.
2. Los costos se determinarán desde el primer mes del ejercicio de que se trate o bien a partir del mes del que se inicie la producción de nuevas mercancías.
3. La variación que exista entre la comparación de los costos históricos contra los costos predeterminados, se asignará proporcionalmente, tanto al costo de las mercancías vendidas, como las que integran el inventario final del ejercicio. Con un margen de diferencia equivalente al 3%, éste se podrá considerar como un ingreso o como un gasto del ejercicio de que se trate.

Es evidente que para efectos fiscales existe una mayor complejidad la determinación del Costo lo Vendido. El hecho de que **existan más conceptos que integran el Costo de Producción**, mayor intervención será necesaria por parte de Contabilidad o bien del Departamento de Costos, **para detectar aquellas partidas que de no reunir los requisitos establecidos en la ley para su deducibilidad, deberán eliminarse del esquema del Costo de Ventas Fiscal:**

- ✚ Las compras no realizadas o indebidamente contabilizadas;
- ✚ Nóminas por el pago de la mano de obra y no sean pagadas a los obreros o trabajadores las cantidades que por concepto de crédito al salario les correspondan recibir, o bien;
- ✚ No haber proporcionado las autoridades fiscales las declaraciones informativas anuales que tengan que ver con los sueldos y salarios;
- ✚ Asimismo, dentro de los gastos de fabricación habrá que determinar la depreciación contable, toda vez que en su lugar se le incorpora la deducción de inversiones por aquellos bienes por los que se optó por aplicar la deducción inmediata, y entre otros, desincorporar aquellos gastos contables que no producen efectos fiscales, e incluir aquellas deducciones que tienen impacto fiscal pero no contable.
- ✚ Por si fuera poco lo mencionado anteriormente, otra medida de control requerido, lo exigen aquellas operaciones realizadas por personas físicas y contribuyentes del régimen simplificado cuyos pagos se deducen cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate.

Para estos efectos, en el artículo 69-E del RLISR se establece que se podrá deducir en el ejercicio, el Costo de lo Vendido respecto de mercancías adquiridas a las personas mencionadas, aun cuando no se hubieran erogado efectivamente, siempre y cuando lleven un registro de las compras como sigue:

Saldo inicial en el ejercicio de compras y servicios por pagar

**Más**

Compras y servicios efectuados en el ejercicio por pagar

**Suma de compras y servicios en el ejercicio**

**Menos**

Compras y servicios efectivamente pagados en el ejercicio

**= Saldo final del ejercicio de compras y servicios por pagar**

El saldo al final del ejercicio de **compras y servicios por pagar** representa el saldo obtenido del registro al cierre del ejercicio de que se trate, y se considerará como registro inicial del ejercicio inmediato posterior, según el artículo 69-E.

Costo de lo vendido

**Más**

Saldo de compras y servicios por pagar al inicio del ejercicio

**Menos**

Saldo al final del ejercicio de compras y servicios por pagar

= Deducción fiscal en el ejercicio del costo de lo vendido

Con la conciliación anterior, se puede **inferir que dentro del costo de lo vendido únicamente se encuentran las erogaciones incurridas efectivamente pagadas.**

Cuando la empresa realiza actividades comerciales o cualquier otra actividad distinta, para terminar el costo de ventas deducible considerará únicamente las partidas que conforme a lo establecido en cada precepto legal correspondan a cada actividad que desarrollen según las regla 3-14.18 de la RMF 20XX

Para determinar el costo del ejercicio, **se excluirá del valor de la mercancía lo siguiente:**

- ✦ Inventario final de materias primas, semiterminados o terminados
- ✦ Inventario final de producción proceso
- ✦ Inventario final de productos terminados

### Costo de Ventas en Cobros y Anticipos hechos por Clientes

En vez de acumular el importe de los ingresos por cobrar, ya sea total o parcialmente el precio de bienes o servicios o bien por concepto de anticipos, podrá considerarse como ingreso acumulable en el ejercicio tan sólo el saldo que por los mismos conceptos se tenga al cierre del ejercicio, como sigue:

Saldo del registro de cobros totales o parciales más anticipos.

**Más:**

Monto de los cobros totales o parciales más los anticipos

**Menos:**

Monto de los comprobantes expedidos por cobros

= Saldo del registro de ingresos cobrados

**Por:**

Factor (1)

**= Estimación del Costo lo vendido**

(1) Para determinar el factor, se aplica la siguiente fórmula:

Costo de lo vendido

Entre:

Ingresos del ejercicio

**= Factor**

El artículo 45-D restringe a los establecimientos permanentes de los residentes en el extranjero sobre aquellas mercancías que reciban de su oficina matriz o de cualquier otro establecimiento que tengan en el extranjero, que de no comprobar que se han cumplido con los requisitos legales para su introducción al país, el costo de las mercancías no será deducible, por lo tanto no formarán parte del costo de producción para efectos fiscales.

### Enajenaciones a plazos

Los contribuyentes que enajenen a plazos, pueden optar por acumular un ingreso acumulable los pagos que efectivamente hubieran cobrado de sus clientes en el ejercicio. Si fuera el caso el costo de ventas que podrá deducirse en el ejercicio, será la parte proporcional que represente dicho costo respecto del ingreso acumulado del mismo.

Las personas morales que tengan ingresos pendientes de acumular por haber optado por considerar como ingreso obtenido el ejercicio la parte del precio cobrado durante el mismo, en lugar de aplicar el procedimiento enunciado en el párrafo anterior, podrán deducir el costo de lo vendido de dichas mercancías conforme a la regla 3.4.23 de la Resolución Miscelánea Vigente, como sigue:

Ingresos pendientes de acumular

Entre:

Precio pactado de las mercancías

= Proporción

Costo de adquisición de las mercancías vendidas a plazos

Por:

Proporción

= **Costo de lo Vendido Deducible**

Aquellos contribuyentes que apliquen esta regla y sigan optando por considerar como ingreso del ejercicio los pagos efectivamente cobrados durante el mismo, en lugar de reducir el costo de lo vendido en los términos del artículo 45-E, lo podrán determinar conforme al siguiente procedimiento:

Costo de lo vendido no deducido de las mercancías enajenadas a plazos aún pendientes de cobro al inicio del ejercicio

Más:

Costo de lo vendido deducible de las mercancías enajenadas a plazos del ejercicio

**Resultado**

Entre:

Monto total del precio de enajenación

= **Cociente (1)**

Para calcular el costo de lo vendido deducible, se aplica la siguiente fórmula:

Ingresos acumulables del ejercicio por concepto de enajenaciones a plazo

Por:

Cociente (1)

= **Costo de lo Vendido Deducible**



### Arrendadoras financieras

Las arrendadoras financieras podrán optar por **acumular en el ejercicio solamente la parte exigible**, de tal manera que para deducir el costo, sólo será la parte proporcional de lo que representa el costo de la mercancía vendida respecto de las contraprestaciones exigibles en el ejercicio.

Por la consistencia en aplicación del procedimiento elegido para determinar el costo de la mercancía vendida en cada ejercicio, el artículo 45-F establece un plazo mínimo de cinco ejercicios, y para poder variar el sistema de evaluación deberán cumplirse con los requisitos establecidos en el RLISR.

### Métodos de valuación inventarios

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación en su artículo 28, se establece que las personas morales que deban llevar contabilidad, tienen que contar con mecanismos para controlar los inventarios y los volúmenes de productos conforman la siguiente:

Artículo 28: “Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

- III. Llevarán un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados según se trate, el cual consistirá en un registro que
- IV. permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto, deberá indicarse si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.

V. Tratándose de personas que enajenen gasolina, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con controles volumétricos y mantenerlos en todo momento en operación...”

Para efectos de control de inventarios y por tanto para la determinación del costo de ventas se adicionó la fracción XVIII al artículo 86 de la LISR, como sigue:

“Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta ley, tendrá las siguientes:

**XVIII. “Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, producción en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Los contribuyentes podrán incorporar variaciones al sistema señalarán esta fracción, siempre y cuando cumplan con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general”.**

Para que las personas morales cumplan plenamente con las obligaciones mencionadas, será indispensable que además de llevar un control de inventarios conforme al sistema de inventarios perpetuos, deberán contar con un método para su valuación. El artículo 45-G, establece los métodos de valuación inventarios, a saber:

**Primeras entradas primeras salidas**

Este método define que las primeras entradas de mercancía son las primeras que se utilizan en el proceso productivo, o bien, las primeras que se enajenan, por tanto, las últimas mercancías que entraron al almacén, son las primeras que quedaron en el inventario al finalizar el ejercicio. En consecuencia, la valuación de dichos inventarios corresponde a los precios de las últimas compras que por capas entraron más recientemente al almacén.

### **Últimas entradas primeras salidas**

Exactamente al revés del método anterior, las mercancías que más recientemente entraron al almacén, representan las primeras mercancías que se utilizaron en el proceso productivo, o bien fueron enajenadas, en tanto que el inventario final del ejercicio corresponderá a las mercancías que se recibieron con fechas más antiguas. En este caso la valuación de los inventarios finales, corresponderá a los costos que con mayor antigüedad entraron en capas al almacén.

Con objeto de controlar objetivamente los inventarios por cualquiera de los métodos anteriores, se deberá llevar por cada tipo de mercancías en forma individual, la definición de las unidades que servirán de base para su cuantificación en cuánto volúmenes y no así por medio de los costos en forma monetaria representen.

En casos especiales cuando en el reglamento de la ley así lo establezca, podrán establecerse facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías en forma individual.

### **Costo identificado**

Las empresas identifican a sus productos por número de serie, por ejemplo, industria automotriz, fabricantes de relojes y joyas, equipo de cómputo, proyectores de imágenes digitales, cámaras fotográficas, cámaras de videofilmación, cámaras de cinematografía, entre otros muchos, se aplica el sistema de costo identificado, siendo obligatoria la aplicación de este sistema cuando los artículos excedan de 50,000 pesos.

### Costo promedio

La razón por la cual la mayoría de las empresas utiliza este sistema es para determinar con cierta facilidad el costo unitario, cada momento en que se modifiquen las existencias durante el ejercicio, dividiendo el importe monetario acumulado de cada producto entre el número total de unidades en existencia del mismo producto, de esta manera se conocerá el costo promedio por unidad a la fecha en que se deba tomar parte de los inventarios en existencia ya sea para enviarlos a producción en proceso o bien para venderlos.

### Detallista

Consiste en determinar la diferencia entre el precio de venta disminuido del margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio, siendo desde el punto de vista administrativo un método práctico al identificar los artículos homogéneos por departamento, sin que esto no libere a dichas empresas de la obligación de llevar un sistema de control de inventarios.

Los contribuyentes que elijan el método más adecuado para valorar su mercancía, cuando menos deberán utilizarlo cinco años. Ahora bien, puede ser que para efectos contables se utilice un método diferente al utilizado para efectos fiscales. Si fuera el caso, deberá llevarse un registro de las diferencias entre ambos métodos. Dichas diferencias no son causales de acumulación o deducción.

En el momento en que se generó una deducción fiscal cuando los contribuyentes tengan la posibilidad de cambiar el método de evaluación inventarios, dicha deducción deberá hacerse en forma proporcional dentro de los cinco ejercicios siguientes.

### Otros métodos valuación

Cuando el **costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o bien la reposición**, podrá considerarse el que corresponda a lo estipulado en el artículo 45-H, como sigue:

CONTABILIDAD FINANCIERA  
Costos Industriales

|                           |           |
|---------------------------|-----------|
| Costo de las mercancías   | 125       |
| Costo de reposición       | 120       |
| Precio de venta           | 140       |
| <b>Menos:</b>             |           |
| Gastos de venta           | <u>24</u> |
| Valor de realización      | 116       |
| <b>Menos:</b>             |           |
| % de utilidad             | <u>18</u> |
| Valor neto de realización | 98        |

**Comparativo**

|                         |      |                                   |
|-------------------------|------|-----------------------------------|
| Costo de las mercancías | >    | Precio de Mercado o Reposición    |
| 125                     |      | 120                               |
| <b>Alternativas</b>     |      |                                   |
| Reposición              | No > | Realización > Neto de Realización |
| 120                     |      | 116 > 98                          |
| <b>Realización</b>      | <    | Reposición                        |
| <b>116</b>              |      | 120                               |
| Neto de realización     | <    | Reposición                        |
| 98                      |      | 120                               |

En este caso concreto, el método que por su naturaleza debiera emplearse, es el de realización, ya que es el único que cumple con el supuesto de ser **menor al de reposición**.

Aquellos contribuyentes, personas morales que presenten dictamen de Estados Financieros para efectos fiscales, tanto los que se encuentran obligados, como los que voluntariamente lo hagan, **deberán informar en dicho dictamen el Costo de lo Vendido que consideraron**. Aquellos contribuyentes que no presenten dicho dictamen, deberán informarlo en la declaración del ejercicio.

Para estos efectos, deberá modificarse el desarrollo electrónico del Sipred como el de la declaración anual correspondiente y estar en la posibilidad de cumplir con dicha información.

Cuando con motivo de la prestación del servicio se proporcionen bienes al prestatario, se considerará como ingreso por el servicio la contraprestación a cargo del prestatario, siempre que sean bienes que normalmente se proporcionen, de acuerdo con el artículo 17 del código fiscal de la federación.

En estos casos, el artículo 45-I establece que sólo se podrán deducir los bienes proporcionados en el ejercicio en el que se acumule en ingresos por la prestación del servicio, valuados con cualquiera de los métodos ya descritos.

### Etapa de transición del costo de lo vendido

A partir del primero de enero del 20XX, entró en vigor el decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la ley del impuesto sobre la renta, en el que se modifica en forma importante el proceso para determinar el resultado fiscal. **El cambio consiste en deducir fiscalmente el costo de las mercancías vendidas, en lugar de las compras de mercancías, materias primas, productos semiterminados o bien terminados**, que estuvo vigente desde el ejercicio de 1987 hasta el ejercicio 20XX.

El impacto que mayor complejidad tiene en dicho cambio, es que **las existencias de inventarios hasta 31 de diciembre 20XX, corresponden a mercancías que habían sido deducidas fiscalmente a través del régimen vigente en aquellos años y por otra parte, dichas existencias serán utilizadas o enajenadas en ejercicios posteriores.**

En este sentido, la fracción IV del artículo tercero de disposiciones transitorias del mencionado decreto, establece que para determinar el costo de lo vendido a partir del primero de diciembre del 20XX, las personas morales no podrán deducir las existencias que formen parte del inventario que hubieran tenido al 31 de diciembre 20XX. Con cierta lógica esta norma evita que los contribuyentes se beneficien con una doble deducción ya que en su momento ya habían efectuado a través de las compras y que, con la deducción del inventario inicial, ya que éste se incorpora en la determinación del costo de lo vendido. Por lo mencionado anteriormente, el costo de lo vendido se determina como sigue:

Compras netas  
Menos:  
Inventario Final de mercancías  
= Costo lo vendido

A pesar de lo mencionado anteriormente, las personas morales podrán optar por acumular los inventarios al 31 diciembre 20XX a partir del ejercicio 20XX en adelante. Con esta alternativa se intenta neutralizar el doble efecto de la deducción, tomando en cuenta que en una primera instancia se acumula el inventario al 31 diciembre del 20XX y por la otra parte, se permite deducir el inventario **inicial** del 20XX, dentro del costo de lo vendido conforme se enajenen las mercancías de acuerdo a lo siguiente:

Inventario inicial de mercancías  
Más:  
Compras netas  
Mercancía disponible  
Menos:  
Inventario final de mercancías  
= Costo de lo vendido

Las personas morales que no opten por acumular los inventarios, considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había comprado con anterioridad al primero de enero del 20XX, hasta agotar sus existencias a esa fecha. Esto significa que por las mercancías vendidas que correspondan al inventario inicial se considerará únicamente el ingreso acumulable sin deducción alguna.

### Opción de acumular el inventario al 31 de diciembre 20XX

Con el objeto de analizar las disposiciones que deberán cumplirse durante el período por el que se deba acumular el monto del inventario practicado el 31 diciembre 20XX, será necesario estudiar los siguientes temas:



**Inventario base**

Las personas morales deberán determinar el inventario base al 31 de diciembre 20XX utilizando el sistema de primeras entradas primeras salidas para efectos de su valuación. Sin embargo, en la séptima resolución miscelánea fiscal publicada el 28 de diciembre 20XX, se establece que para las personas morales que lleven a cabo actividades comerciales, en el sentido de que pueden cambiar el método de evaluación, considerando para ello el costo de adquisición de la última compra correspondiente al 20XX por cada tipo de artículo, siempre que el número de unidades adquiridas de dicha compra representan cuando menos del 50% de las existencias por cada tipo de mercancías al cierre ejercicio.

La misma opción se aplicará a las personas morales no comercializadoras, pero sobre aquellos inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados, considerando el último costo de producción de 20XX, siempre que número de unidades producidas representan cuando menos el 50% de las existencias al cierre de ejercicio.

Las existencias de los dos casos mencionados anteriormente, serán los inventarios iniciales del ejercicio 20XX.

Las personas morales que hubieran optado por acumular el inventario acumulable, podrán optar por valuar el inventario base utilizando el método de valuación inventarios que hayan utilizado para efectos contables, condicionado a que dicho método se utilice durante un período mínimo de cinco años posteriores al ejercicio 20XX, de acuerdo con lo establecido en el artículo tercero fracción V quinto párrafo de disposiciones transitorias 20XX.



El origen del término inventario base proviene de levantar un inventario físico de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que tengan a dicha fecha. En este sentido no obstante que la fracción IX del artículo tercero de disposiciones transitorias 20XX permite utilizar el inventario físico tomado con anterioridad a 30 días, la regla 3.4.23 de la séptima resolución miscelánea del 28 de diciembre 20XX, otorgó la posibilidad de considerar el inventario físico en su caso hubieran tomado con posterioridad a dicha fecha, sin que excediera de 90 días, siempre y cuando eliminaran los movimientos efectuados durante dicho plazo. De igual forma, los contribuyentes pudieron considerar los inventarios que menciona esta regla, en su caso hubieran tomado con anterioridad al primero de enero del 20XX, sin que excediera de un plazo de 60 días, siempre que hubiesen considerado los movimientos efectuados durante dicho período.

Los contribuyentes que teniendo incluido en el inventario base del ejercicio 20XX bienes sujetos al régimen de importación temporal pitex, aún no deducidos, contaron con una alternativa establecida en la regla 3.4.5 de la resolución miscelánea 20XX, en la que se señala que las personas morales podrán no incluir en el inventario base los bienes sujetos al régimen de importación temporal adquiridos en el ejercicio 20XX y que no los hubieran podido deducir en ese ejercicio, toda vez que estas adquisiciones serían deducibles en el ejercicio en que se retornaran al extranjero en los términos de la ley aduanera.

También podrán no incluir las compras de bienes que en el ejercicio 20XX se hubieran encontrado sujetas al régimen de depósito fiscal, o bien, aquellas que se mantuvieran fuera del país en dicho ejercicio, siempre que dichas adquisiciones formaran parte del inventario base. Dichos bienes serán deducibles en el ejercicio en que se enajenen, retornen al extranjero, o bien se retiren del depósito fiscal.

**Inventario Acumulable**

En segundo lugar, procede la determinación de inventario acumulable conforme a lo siguiente:

| <b>Determinación del inventario Acumulable</b>  | <b>Parcial</b> | <b>Parcial</b> | <b>Importe</b>   |
|---|----------------|----------------|------------------|
| Materias primas   |                | 1,827,400      |                  |
| Producción en Proceso   |                | 683,500        |                  |
| Producción Terminada  |                | 844,800        |                  |
|   |                |                | 3,355,700        |
| Inventario Base al 31 de diciembre del 2004 valuado con PEPS                                    |                |                |                  |
| <b>Menos:</b>   |                |                |                  |
| Saldo de inventarios al 31 de diciembre de 1986, pendiente de deducir al 1° de enero del 2005   |                | 284,500        |                  |
| Pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 de las utilidades fiscales |                | 439,400        |                  |
| <b>Inventarios importados directamente</b>  |                |                |                  |
| Costo Promedio de los últimos cuatro meses, 2004  | 885,100        |                |                  |
| <b>Menos:</b>   |                |                |                  |
| Costo promedio de los últimos cuatro meses 2003   | 396,400        | 488,700        | 1,212,600        |
| <b>Acumulación de inventarios</b>   |                |                | <b>2,143,100</b> |

Como puede observarse, al inventario base se le disminuye el saldo pendiente de deducir al primero de enero del 20XX que en su caso tuviera el contribuyente del importe que resultó menor entre los inventarios de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados que se tuvieron en el ejercicio de 1986 o de 1988.

El saldo pendiente deducir al primero de enero del 20XX de los inventarios en cuestión, se actualizarán desde el mes de diciembre de 1986 o 1988, según la fecha a la que corresponda el inventario y hasta el último mes del ejercicio 20XX.

También se podrán disminuir del inventario base las pérdidas fiscales pendientes de aplicar al 31 de diciembre del 20XX, contra las utilidades fiscales. Las pérdidas fiscales deberán estar actualizadas:

1. Si la pérdida fiscal corresponde al propio ejercicio 20XX, la actualización será desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio, hasta el mes de diciembre del mismo año.
2. Cuando la pérdida o parte de ella proviene de ejercicios anteriores, su actualización comprenderá a partir del mes de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio 20XX.

Se entiende que las pérdidas que se hubiesen disminuido del inventario base, ya no podrán disminuirse de las utilidades fiscales de ejercicios posteriores.

La posibilidad actualizar el saldo de los inventarios que se tuvieron en el ejercicio 1986 o 1988, así como las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir, se establecen en la regla 3.4.33

Las personas morales que tengan en sus inventarios bienes que hayan importado directamente, cuentan con otro concepto por el que se verá disminuido el inventario base. Este concepto es la diferencia del costo promedio mensual de los inventarios de bienes importación de los últimos cuatro meses de los ejercicio 2003 y 20XX, cuando promedio mensual de este último año sea mayor.

En la regla 3.4.30 de la resolución miscelánea, se precisa que para determinar el promedio de inventarios de bienes importados no se deberán considerar aquellos bienes importados bajo el régimen de importación temporal con los que estén sujetos al régimen de depósito fiscal.

La incertidumbre jurídica radica en la omisión legislativa de la mecánica o metodología para determinar el promedio de inventarios de bienes de importación, pudiendo implicar diversas interpretaciones por los contribuyentes, sin embargo en la regla 3.4.31 se incluye una opción para determinar la diferencia de inventarios de bienes importados en 20XX y 2003:

**Inventario de bienes importados al 31 de diciembre 20XX**  
**(Cuando sea mayor)**  
**Menos:**  
**Inventario de bienes importados al 31 de diciembre del 2003**  
**= Diferencia que se disminuye del inventario base**

Los inventarios de bienes importados al 31 de diciembre 20XX y al 31 de diciembre del 2003, deberán ser valuados al precio de la última compra del 20XX.

La diferencia que se disminuya será la que se acumule en el ejercicio 20XX, y a falta de exposición de motivos, se supone que se le da un tratamiento fiscal especial obligando las personas morales a su acumulación en ejercicio 20XX, para evitar especulaciones en los precios que le transfieran sobre productos que se reciban de sus partes relacionadas al extranjero.

Para determinar el inventario base, en la regla 3.4.31 permite los contribuyentes la posibilidad de disminuir del mismo, el valor de las mercancías obsoletas o violento movimiento que tuviesen al cierre del ejercicio 20xx.

**CASO PRÁCTICO SOBRE LA “DETERMINACIÓN DEL PRECIO DE VENTA DE UN ARTÍCULO MANUFACTURADO”, PREVIO ESTUDIO DEL PUNTO DE EQUILIBRIO**

**CASO PRÁCTICO DE UN CASH-FLOW O FLUJO DE CAJA**