



# UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

“REPERCUSIONES DE LA ELIMINACIÓN DEL COSTEO DIRECTO DE LA NIF  
C-4 EN LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA 2011”

TESIS

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTA:

CESAR NOÉ QUINTERO ORTIZ

ASESORA:

C.P. YARABÍ ÁVILA GONZÁLEZ

CO-ASESOR:

C a DR. MIGUEL ÁNGEL CALDERON ARREOLA

Morelia, Michoacán Julio de 2012.





Para mis Padres, José Inés y Cristina,

MI logro más grande es tener unos padres como ustedes cada día.

A mi hermana Diana, por tu apoyo fraternal.

A todos mis profesores que contribuyeron a la búsqueda más allá de mis límites.

A tí Xochitl que has creído en mí.

A mi querida facultad que me dió la formación profesional.

**“REPERCUSIONES DE LA ELIMINACIÓN DEL COSTEO DIRECTO DE LA NIF  
C-4 EN LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA 2011”**

**INDICE GENERAL**

<b>CAPÍTULO 1</b> .....	9
METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN Y OBJETIVOS .....	9
1.1 Planteamiento del problema. ....	9
1.2 Preguntas de investigación. ....	13
1.3 Objetivos Generales. ....	13
1.4 Objetivos específicos.....	14
1.5 Justificación.....	14
1.6 Hipótesis de la Investigación. ....	15
1.7 Materiales.....	16
1.8 Instrumentos. ....	16
1.9 Línea de investigación.....	17
1.10 Índice de Abreviaturas.....	17
<b>CAPÍTULO 2</b> .....	19
PANORAMA GENERAL DE LOS COSTOS.....	19
2.1 Antecedentes Históricos. ....	19
2.2 Características generales de los costos. ....	22
2.2.1 Definición. ....	22
2.2.2 Los costos y la contabilidad.....	22
2.2.3 Fases de los costos productivos.....	23

2.2.4 Elementos de costo.....	24
2.2.5 Costo Unitario.....	25
2.3 Costos directos e indirectos.....	25
2.3.1 Costos directos.....	25
2.3.2 Costos indirectos.....	25
2.4 Costos fijos y variables.....	26
2.4.1 Costos fijos.....	26
2.4.2 Costos variables.....	26
2.5 Costos reales o históricos y predeterminados.....	26
2.5.1 Costos reales o históricos.....	27
2.5.2 Costos predeterminados.....	27
2.6 Análisis de los elementos del costo.....	27
2.6.1 Materiales.....	27
2.6.1.1 Directos.....	27
2.6.1.2 Indirectos.....	27
2.6.2 Mano de obra.....	28
2.6.2.1 Mano de obra directa.....	28
2.6.2.2 Mano de obra indirecta.....	28
2.6.3 Costos indirectos de fabricación.....	29
2.6.3.1 Trabajo indirecto.....	29
2.6.3.2 Material indirecto.....	29
2.6.3.3 Otros costos indirectos.....	29
2.7 Prorratio.....	30
2.7.1 Proceso de prorratio.....	30
2.7.2 Bases para prorratio los costos indirectos.....	31
2.8 Esquema de composición del costo.....	32
2.9 Determinación del costo de producción.....	33
2.10 Reglas adicionales al costo de producción.....	33
2.10.1 Capacidad de producción no utilizada.....	34
2.10.2 Castigo de inventarios.....	34
2.10.3 Desperdicios anormales de materia prima.....	34
2.11 Sistemas de valuación.....	34
2.12 Métodos de valuación de Inventarios.....	35

2.12.1 Costo identificado.....	35
2.12.2 Costo promedio.....	36
2.12.3 Primeras entradas y primeras salidas.....	36
2.12.4 Últimas entradas y primeras salidas.....	36
<b>CAPÍTULO 3</b> .....	<b>37</b>
COSTEO DIRECTO Y COSTEO ABSORBENTE.....	37
3.1 Introducción.....	37
3.2 Costeo Absorbente.....	38
3.2.1 Ventajas del costeo absorbente.....	39
3.2.2 Desventajas del costeo absorbente.....	40
3.3 Costeo Directo.....	40
3.3.1 Objetivos del costeo directo.....	41
3.3.2 Ventajas del costeo directo.....	42
3.3.3 Desventajas del costeo directo.....	43
3.3.4 Planificación de utilidades con el costeo directo.....	43
3.4 Diferencias entre los dos métodos.....	44
3.4.1 Críticas al costeo directo.....	45
3.5 Costo-Volumen-Utilidad.....	47
3.6 Contribución marginal.....	47
3.6.2 Margen de contribución unitario.....	51
3.7 Caso práctico comparativo.....	54
3.8 Punto de equilibrio.....	63
3.8.1 Método de ecuación.....	63
3.8.2 Método de margen de contribución.....	64
3.8.3 Método gráfico.....	64
3.8.3.1 Ejemplo.....	64
3.9 Situación de México en el tema de los métodos para costear la producción.....	65
3.9.1 Antecedentes.....	65
3.9.2 Antecedentes de los métodos de costeo para efectos del ISR.....	66
3.9.3 Reformas Fiscales al ISR referente a los costos de producción.....	67
3.9.4 Deducción de compras antes del 1° enero de 1987.....	68
3.9.5 2005: Costos de ventas nuevamente.....	68
<b>CAPÍTULO 4</b> .....	<b>70</b>

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA .....	70
4.1 Introducción.....	70
4.2 Panorama de las NIF.....	70
4.3 NIF C-4. Inventarios. ....	75
4.3.1 Eliminación del costeo directo. ....	76
4.3.2 Razones para eliminar el costeo directo. ....	76
4.4 Otras razones para eliminar el costeo directo.....	77
4.5 Reglas de revelación NIF C-4 2011.....	80
<b>CAPÍTULO 5</b> .....	<b>83</b>
OTROS ASPECTOS NORMATIVOS REFERENTES A COSTEO DIRECTO.....	83
5.1 Situación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en cuanto a las NIF.....	83
5.2. Ley del Impuesto sobre la Renta en convergencia con las NIF. ....	84
5.2.1 Disposiciones fiscales que hacen referencia a las NIF a observar.....	85
5.3 Problemáticas adicionales.....	88
5.4.1 Ley del Impuesto sobre la Renta. ....	89
5.4.2 Reglamento del Impuesto sobre la Renta.....	89
5.4.3 Código Fiscal de la Federación .....	90
5.4.4 Reglamento del Código Fiscal de la Federación.....	91
5.5 Contradicción. ....	92
5.5.1 Criterios del Servicio de Administración Tributaria.....	92
5.5.2 Resolución Miscelánea Fiscal. ....	94
5.5.2.1 Fundamento legal de la Resolución Miscelánea.....	95
5.5.3 Miscelánea Fiscal 2011.....	98
5.6 Problemática Actual. ....	99
<b>CAPÍTULO 6</b> .....	<b>100</b>
DICTAMEN FISCAL CON COSTEO DIRECTO.....	100
6.1 Dictamen de Estados Financieros. ....	100
6.2 El dictamen como herramienta para el Fisco.....	100
6.3 Dictamen Fiscal.....	101
6.4 Consecuencias sobre los dos tipos de dictamen. ....	103
6.5 Revisión secuencial.....	104
<b>CAPÍTULO 7</b> .....	<b>105</b>
<b>CONCLUSIONES</b> .....	<b>105</b>

<b>INDICE DE GRAFICAS .....</b>	<b>109</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>110</b>

## CAPÍTULO 1

### METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN Y OBJETIVOS

#### 1.1 Planteamiento del problema.

Actualmente estamos sujetos a muchos cambios en la profesión contable, cada año el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) elabora proyectos de auscultación para llevar a cabo mejoras a las Normas de Información Financiera (NIF's), éstos aspectos que se dan cada año, nos obligan a cambiar varios planteamientos que consideramos e inclusive “desechar”<sup>1</sup> así como lo enuncia la NIF(Norma de Información Financiera) A-1; planteamientos apoyados meramente en la experiencia, uso o costumbre, lo cual nos da a entender que la práctica como la conocemos está cambiando constantemente y que quizá, las actividades que realizamos cotidianamente están ya en desuso sin saberlo.

Esto es una realidad que en estos tiempos de constante cambio y de una economía de globalización es inevitable, es decir, queramos o no, las reglas en la actividad contable están cambiando, y en éste mismo momento hay proyectos en proceso para cambiar algún rubro que utilizamos o conocemos en ésta área de la contaduría. Esto nos obliga directamente o indirectamente a conocer los cambios en la normatividad contable que acontecen cada año y de esa manera evaluar todas las posibles consecuencias que pueden acarrear su modificación, para así poder aplicar nuestro criterio profesional, de manera que éste nos permita actuar con un mayor sentido de juicio y con mayor diligencia para las empresas de las que somos responsables, ya que sería lamentable caer el hecho de que; por no conocer, lleguemos a tener consecuencias derivadas de este desconocimiento; hay que recordar lo que dice el refrán popular “el desconocimiento de la ley NO te exime de su cumplimiento”.

---

<sup>1</sup> IMCP, *Normas de Información Financiera*, NIF A-1, 2008.

Efectivamente, el desconocimiento de ciertas normas en nuestro caso puede acarrear una serie de problemas, ya que además de las implicaciones contables que esto pudiera llegar a tener, existen otros tipos de repercusiones, de las que se hablará a lo largo de este trabajo de investigación.

En la actualidad hay bastantes cambios relacionados con la revelación de información financiera, debido a que varias economías coincidieron en que debe existir una homología entre la información financiera que revelan las empresas públicas de varios países, a efecto de tenerla “controlada”, y que sea elaborada de manera más o menos similar; entre éstas podemos identificar a las economías de Estados Unidos y de Europa.

Actualmente, las economías de todos los países del mundo se encuentran tan conectadas, que el sólo hecho de que cuantas empresas se declaren en quiebra puede ocasionar un efecto dominó que detone en crisis con efectos macro y microeconómicos; tal es el caso de las recesiones económicas que han tenido lugar principalmente en los Estados Unidos de Norteamérica, donde se sospecha que varias empresas a lo largo de la historia, tanto públicas como privadas, falsearon información financiera. Sumado a lo anterior, debemos entender que si bien los factores de la macro y microeconomía, como el precio de los alimentos, vivienda, metales, petróleo, y a grandes rasgos oferta y demanda de bienes y servicios, han contribuido a que se den éste tipo de eventos, es necesario considerar que en ocasiones la manipulación de información financiera ha tenido efectos catastróficos, como la primera burbuja financiera que se dio con John Law<sup>2</sup>, un banquero escocés que hizo una fortuna en Francia y que por imprimir billetes respaldado en oro que no existía y presentación de informes manipulados a los accionistas ocasionó que la compañía quebrara afectando a personas de todos los estratos económicos y dejando a Francia en una crisis económica enorme, y que se sospecha, tales problemas financieros aunado a la deuda de la Corona originó entre una de sus causas la Revolución Francesa y la abolición de la monarquía. Y así en adelante más eventos de ésta índole que han sucedido en la historia de la economía mundial.

---

<sup>2</sup> Véase "Mississippi Bubble." *Encyclopædia Britannica. Encyclopædia Britannica Online. Encyclopædia Britannica, 2011. Web. 10 Oct. 2011.*

Recordemos un poco acerca del concepto de bolsa de valores; éstas tienen como objeto facilitar a los clientes la compra y venta de valores, que pueden ser acciones, títulos de participación, instrumentos de inversión, bonos públicos, entre otros, y éstos a su vez están respaldados con los activos y pasivos de empresas tanto públicas como privadas, sin embargo, en el momento de hacer la transacción de valores no conocemos físicamente el activo subyacente, que es el activo sobre el cual se valúa el valor, por lo tanto, se trata de confiar en que lo que se compra si existe. Sin embargo, han sucedido a en diversos periodos de la historia eventos como el comentado anteriormente y está presentación de información falsa han acarreado muchos problemas para muchas economías y para muchos inversionistas en todo el mundo, aunado al efecto de la globalización, los efectos y consecuencias se han multiplicado por la revelación de información financiera desapegada de la realidad.

Por lo tanto, los usuarios de la información financiera y las bolsas de valores en el mundo decidieron crear una metodología para que las empresas puedan homogeneizar sus estados financieros<sup>3</sup> con el objeto de tener mayor veracidad al momento de que los inversionistas puedan acceder a información financiera.

Fue entonces que se decidió crear<sup>4</sup> las International Financial Reporting Standards (IFRS), emitidas por el International Accounting Standard Board (IASB), es decir en nuestra interpretación en español las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con el objeto de tener un estándar de presentación para facilitar a los inversionistas más credibilidad al momento de invertir sus capitales y promover el crecimiento económico. Dos años más tarde la Comisión Europea hizo obligatoria la adopción de las IFRS en homología con las normatividad vigente en Europa con el IASCF (International Accounting Standard Committee Foundation).<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> AGUILERA AGUILERA Rafael, *Inventarios de las Normas de Información Financiera*, FCCA, UMSNH, 2011.

<sup>4</sup> Información obtenida de la página oficial del IASB, véase en [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

<sup>5</sup> Página oficial de Comisión Europea, véase en [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/iascf\\_iasb\\_governance\\_en.htm](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/iascf_iasb_governance_en.htm)

Para 2008, 75 países ya estaban homologando sus normas contables con normas internacionales. México no ha sido la excepción donde el CINIF es el organismo encargado de emitir la normatividad financiera.

Existen ya en México algunos casos donde las Normas Internacionales de Información Financiera están tomando importancia e inclusive se están volviendo obligatorias; de hecho, el 27 de enero de 2009 en el DOF se hizo obligatoria la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera para las empresas que cotizan en bolsa<sup>6</sup>, esto quiere decir que ya en México se está en proceso de conversión hacia normas internacionales. En Europa por ejemplo ésta disposición se hizo obligatoria para aproximadamente 7,000 empresas desde 2005.<sup>7</sup>

En México las NIF sustituyen a los boletines del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), y hay constantes modificaciones cada año. El objeto de ésta investigación se enfocará a dicho cambio ya que debido al cambio en la normatividad para las NIF, que se dio en el rubro de inventarios en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), el CINIF, conocido hasta el año 2010 como Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, tomó la decisión de eliminar el costeo directo como un sistema de valuación de inventarios y reemplazarlo por el sistema de costeo absorbente.

Sin embargo éstas NIIF difieren de las normas mexicanas que hasta el momento se llevaban, eliminando algunos criterios para el reconocimiento de información financiera, tal es el caso de que además debemos observar otras normativas, tal es el caso del Código Fiscal de la Federación (CFF), la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), Resolución Miscelánea (RM), las Normas y Procedimientos de Auditoría (NAGA), Código de Comercio (CC). Muchas de estas disposiciones no están en convergencia con Normas de

---

<sup>6</sup> Para mayor información consultar la página oficial,  
[http://dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5078507&fecha=27/01/2009](http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5078507&fecha=27/01/2009)

<sup>7</sup> Información obtenida del artículo por PRICEWATERHOUSECOOPERS,, Normas internacionales de contabilidad Preparándose para los IFRS, No. 3, 2008.

Información Financiera y mucho menos con Normas Internacionales de Información Financiera, lo cual da origen a algunas interrogantes en base al funcionamiento en el marco financiero pero también en el marco fiscal.

## **1.2 Preguntas de investigación.**

¿Qué efectos financieros y fiscales se van a dar en torno a la utilización de costeo directo?

¿Cuál va a ser el papel para las pequeñas y medianas empresas por éste cambio?

¿Qué efectos puede tener la nueva disposición en el caso de una auditoría de estados financieros?

## **1.3 Objetivos Generales.**

Hacer un análisis desde la óptica contable, fiscal y finanzas, asimismo, desde una pequeña a mediana empresa, e identificar los posibles efectos que se pudieran dar en caso de omitir ésta nueva disposición a través de las siguientes variables:

- a) Las normas contables en homología con las normas fiscales.
- b) Beneficios y perjuicios en las empresas al eliminar el costeo directo.
- c) Efectos para una auditoría de estados financieros con y sin efectos fiscales.

#### **1.4 Objetivos específicos.**

Aportar un análisis del costeo directo y del costeo absorbente, e identificar:

- a) Qué está permitido y qué no desde varias vertientes que norman a la contaduría.
- b) Identificar posibles lagunas y discrepancias para hacer una conversión de costeo directo a absorbente.
- c) Aportar sugerencias para acatar las Normas de Información Financiera en cuanto al cambio de costeo directo a absorbente, dando el fundamento de ellas.

#### **1.5 Justificación.**

La contabilidad en nuestro país se orienta más a aspectos fiscales y no financieros. A diferencia de lo que sucede en otros países donde la información contable es base para el cálculo de impuestos.

Hay de hecho algunas prácticas de varios contribuyentes como el ver la posibilidad de comprar y en ocasiones llegar a tener una capacidad ociosa con el objeto de tener más elementos que permitan deducir y hacer lo menos posible la base gravable. Todo ello ha originado a no tomar en cuenta total o parcialmente a las Normas de Información Financiera y desafortunadamente éstas prácticas están ocasionando que en México el resto de las empresas que no cotizan en bolsa, que es un número bastante importante<sup>8</sup>, caigan en un rezago de manera contraria con otros países donde se está promoviendo una cultura financiera local en más armonía con las Normas Internacionales de Información Financiera, es decir, que en países desarrollados y en desarrollo como India,

---

<sup>8</sup> Véase en la página del universo de personas morales más adelante.

Brasil, Perú, Pakistán, Sudáfrica, la Unión Europea, se están utilizando las bases de las normas internacionales<sup>9</sup> y éstos a su vez están buscando la manera de homogeneizar sus normas locales con las internacionales, inclusive las prácticas de diversos gobiernos están adoptando éstas para sus prácticas contables, lo que en México se puede encontrar una analogía con la llamada “armonía contable”.

Desafortunadamente por lo pronto, las legislaciones fiscales no están al margen en muchas ocasiones con aspectos que se dan derivado de la globalización, y éstas dejan una pauta para ignorar lo que acontece en el entorno internacional. Hay sin embargo disposiciones que por ejemplo el Servicio de Administración Tributaria ha contemplado y por lo tanto otorga ciertas facilidades para estar en concordancia con normas internacionales. Por otra parte la auditoría de estados financieros y la auditoría fiscal, presentarán algunos problemas al de emitir el dictamen y se está en riesgo de obtener una opinión negativa o con salvedades.

Por todo lo anterior, el reto de los profesionales de la contaduría está creciendo toda vez que, los clientes de un contador independiente o una firma, de alguna manera tienen la autoridad de aplicar o no, disposiciones que consideren convenientes.

## **1.6 Hipótesis de la Investigación.**

El cambio de costeo directo a costeo absorbente implica contingencias contables y fiscales para las empresas; la investigación detallada de las Normas de Información Financiera así como obligaciones fiscales y Procedimientos de Auditoría ayudará a encontrar soluciones y sugerencias para hacer más eficiente la conversión de costeo directo a absorbente y explicar sus motivos.

---

<sup>9</sup> Ésta información se puede encontrar en sitio del Consejo de Normas Internacionales, *INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD*, *iasb.org*.

## **1.7 Materiales.**

Material académico de Contabilidad, Contabilidad de Costos y Finanzas.

Normas de Información Financiera

Tesis relacionadas con temas financieros y fiscales.

Normas Internacionales de Información Financiera.

Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y su reglamento (RISR).

Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) y su reglamento (RLIVA).

Código Fiscal de la Federación (CFF) y su reglamento (RCFF).

Código de Comercio.

Artículos especializados en materia fiscal y financiera.

Publicaciones de firmas prestigiosas.

## **1.8 Instrumentos.**

Gráficas

Casos prácticos

Análisis documental

## **1.9 Línea de investigación.**

Para la realización de este trabajo de investigación, utilizaremos el método lógico; el racional-descriptivo. De igual manera, se hará uso de las técnicas de investigación bibliográfica y documental, consultando la legislación aplicable y las normas jurídicas consuetudinarias; artículos y tesis publicadas, y se tomarán referencias disponibles en los medios electrónicos al alcance.

## **1.10 Índice de Abreviaturas.**

AFORE. Administradora de Fondos de Ahorro para el Retiro

BMV. Bolsa Mexicana de Valores.

CC. Código de Comercio.

CFF. Código Fiscal de la Federación.

CINIF. Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera.

CM. Contribución Marginal.

CNBV. Nacional Bancaria y de Valores.

CNS. Comisión Nacional de Seguros y Fianzas.

CPC. Comisión de Principios de Contabilidad.

CVU. Costo Volumen Utilidad.

DOF. Diario Oficial de la Federación.

IASB. International Accounting Standard Board.

IASCF. International Accounting Standard Committee Foundation.

IFRS. International Financial Reporting Standards.

IFRS. International Financial Reports Standards..

IMCP. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

IMSS. Instituto Mexicano del Seguro Social.

INFONAVIT. Instituto del fondo nacional de la vivienda para los trabajadores.

LISR Ley del Impuesto Sobre la Renta,

NAGA. Normas y Procedimientos de Auditoría.

NIC. Normas Internacionales de Contabilidad.

NIF. Norma de Información Financiera.

NIF's. Normas de Información Financiera.

ONIF. Orientaciones a las Normas de Información Financiera.

PCGA. Principios Generalmente Aceptados.

PE. Punto de Equilibrio.

PEPS. Primeras Entradas primeras Salidas.

PV. Precio de Venta.

PVU. Precio de Venta Unitario.

RM. Resolución Miscelánea,

SAT. Servicio de administración Tributaria.

SEC. US Securities & Exchange Commission.

SHCP. Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

UEPS. Ultimas entradas Primeras Salidas.

US GAAP. Generally Accepted Accounting Principles.

## CAPÍTULO 2

### PANORAMA GENERAL DE LOS COSTOS

#### 2.1 Antecedentes Históricos.

Los costos tuvieron sus inicios prácticamente desde que la contabilidad surgió en la humanidad como herramienta para el control y la planeación para tomar decisiones, evidentemente en función de las erogaciones de las personas. Las primeras evidencias de la utilización de los costos se tienen en la antigua Mesopotamia donde los sumerios a partir del año 3000 a.C. gracias al desarrollo de las matemáticas en la aritmética, álgebra y cálculo tuvieron la necesidad de aplicarlas como primera instancia en el comercio, posteriormente los romanos, con el desarrollo del “Codex Tabulae” donde ayudaba a contabilizar operaciones.

Durante un milenio se estuvieron usando las mismas prácticas contables, aunque algunas civilizaciones adoptaron conocimientos tanto de los romanos, así como las civilizaciones del oriente medio donde usaban la aritmética y la numeración arábica que utilizamos hoy en día.

Este periodo no tuvo un desarrollo tan amplio debido a que en la alta edad media y edad media el comercio no era una actividad con una trascendencia importante, la economía se basaba en los reinos y feudos. En sí los costos sólo eran utilizados por algunos reinos donde comerciaban con otros y además se tiene conocimientos de algunos documentos que utilizaban monjes y gremios de la iglesia debido al control de ciertas actividades comerciales.

El comercio empezó a florecer ya en el ocaso de la edad media y sus crisis lo cual la llevó a su final. Éste momento es conocido como la transición del feudalismo al capitalismo. Entre los años de 1485 y 1509 según estudios se dice que para la producción en los viñedos se llevaban algunos libros en donde se registraban los costos para el tratamiento de los productos, estos libros recopilaban las memorias de la producción y se podrían

considerar como los actuales manuales de costos.

En Italia se empezó a utilizar la partida doble en las llamadas “tenedurías de libros” que estaban a manos de los comerciantes, en éstos se encontraban los costos de producción que los artesanos utilizaban para la realización de productos que se comerciaban.

Con el artesanado<sup>10</sup>, tomo auge la contabilidad debido al crecimiento de los capitalistas y el aumento de tierras privadas. Lo anterior hizo surgir la necesidad de disponer de control sobre las materias primas asignadas al artesano, quien ocupaba su lugar de trabajo.

Mientras más crecía el mercado y las formas de producción se iba incrementando el uso de la contabilidad como método de medir las ganancias de comerciantes, productores, fabricantes y todos los que tuvieran que ver con el mercantilismo, por ejemplo en Inglaterra se hacía indispensable el cálculo de los costos, por la competencia existente entre los productores de lana de las ciudades y las aldeas a finales del siglo XIV.

Para 1557 los fabricantes de vinos empezaron a usar algo que llamaron "Costos de producción", entendiendo como tales lo que hoy sería materiales y mano de obra.

El editor francés Cristóbal Plantin establecido en Amberes en el siglo XVI, utilizaba diferentes cuentas para las diversas clases de papeles importados y otras para la impresión de libros. Se afirma también que sus registros contables incluían una cuenta para cada libro en impresión hasta el traslado de los costos a otra cuenta de existencias para la venta.

El surgimiento de la revolución industrial trajo las grandes fábricas. Se pasó de la producción artesanal a una industrial, creando la necesidad de ejercer un mayor control sobre los materiales y la mano de obra y sobre el nuevo elemento del costo que las máquinas y equipos originaban.

El "maquinismo" de la revolución industrial originó el desplazamiento de la mano de obra y la desaparición de los pequeños artesanos. Todo el crecimiento anterior creó un ambiente

---

<sup>10</sup> LAVOLPE, Antonio, “Reseña histórica del proceso de costeo y su relación con el avance tecnológico y las técnicas de gestión”, [en línea], disponible en:<http://eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/156.doc>

propicio para un nuevo desarrollo de la contabilidad de costos.

En 1777 se hizo una primera descripción de los costos de producción por procesos con base en una empresa fabricante de medias de hilo de lino. Mostraba como el costo del producto terminado se puede calcular mediante una serie de cuentas por partida doble que llevaba en cantidades y valores para cada etapa del proceso productivo.

El mayor desarrollo de la contabilidad de costos tuvo lugar entre 1890 y 1915 en este lapso de tiempo se diseñó la estructura básica de la contabilidad de costos y se integraron los registros de los costos a las cuentas generales en países como Inglaterra y Estados Unidos y se aportaron conceptos tales como: Establecimientos de procedimientos de distribución de los costos indirectos de fabricación adaptación de los informes y registros para los usuarios internos y externos, valuación de los inventarios y estimación de costos de materiales y mano de obra. Además surgen los costos predeterminados como herramienta para la planeación. Y especialmente sirvió a los industriales a proteger sus capitales debido a la gran depresión de 1929.

Fue en la década de los años 80 donde se resaltó la importancia de la contabilidad de costos y los sistemas de costos como herramienta clave para brindar la información a la gerencia sobre la producción, lo cual implicaba existencia de archivos de costos útiles por la fijación de precios adecuados en mercados competitivos.

En México la utilización de los costos durante la colonia<sup>11</sup> y después de la independencia del país se realizaban en base a conocimientos más pobres e inclusive antiguos debido a que el sistema económico fungía como un sistema feudalista donde las haciendas y terratenientes así como el clero eran los principales operadores del sistema económico de la época, no fue hasta el Porfiriato<sup>12</sup> donde las industrias ingresaron en la economía mexicana en su gran mayoría extranjeras, fue como se utilizaron los costos con la vanguardia de la época debido a sus gerencias trasnacionales. Con el periodo de la revolución mexicana comenzó una época donde las empresas e industrias comenzaron a crecer, aunque los conocimientos sobre los costos eran adoptados imitando los sistemas

---

<sup>11</sup> FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ Íñigo, *Historia de México, La economía en la Nueva España en el siglo XVII*, Prentice Hall 2004.

<sup>12</sup> *Ibidem*, *La economía en el porfiriato*, p. 259.

que se desarrollarían en los países industrializados.

Un caso ejemplar lo tenemos con la creación de la fundidora de acero en Monterrey Nuevo León que por más de medio siglo utilizó los procesos de costos más avanzados de la época.<sup>13</sup>

En conclusión, así como han surgido los actuales sistemas de costeo, y mientras más avance y cambie el sistema organizacional y los sistemas de producción se implementaran nuevas metodologías y herramientas de medición y control de los costos.

## **2.2 Características generales de los costos.**

### **2.2.1 Definición.**

El término costo tiene su origen en sánscrito kuth, del latín costus y del griego κόστος.<sup>14</sup>

El costo desde el punto de vista económico es conocido como el conjunto de esfuerzos y recursos invertidos en la producción de un bien.

### **2.2.2 Los costos y la contabilidad.**

La contabilidad de costos se dirige principalmente a la acumulación y análisis de la información de los costos por parte de las empresas o gerentes en la planeación, control y toma de decisiones, y su presentación primordialmente está enfocada al área interna de la empresa.

El costo representa una acumulación de erogaciones la gran mayoría de las veces en dinero en efectivo o que se incurran en algún pasivo que posteriormente se salda dentro de un ciclo de operaciones.

---

<sup>13</sup> GONZÁLEZ CABALLERO Manuel, *La fundidora en el tiempo*, Parque Fundidora, 2003.

<sup>14</sup> BARRAGÁN CAMARENA Jorge, *Etimologías grecolatinas*, Publicaciones cultural, 2004.

Cualquier entidad económica incide en una serie de costos con el propósito de ser recuperados a través de los ingresos obtenidos. La utilidad de la empresa está basada en una relación entre los costos y las ventas. Un correcto manejo y aplicación de los costos incidirá en cifras más acertadas que permitan tomar mejores decisiones y puedan ser más competitivos en el mercado al poder fijar mejores precios de venta.

Es importante reconocer la relación que hay entre los costos y las ventas, recordemos el postulado básico en la NIF A-2 asociación de costos y gastos con ingresos.

“Los costos y gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en el mismo periodo, independientemente de la fecha en que se realicen.”<sup>15</sup>

### **2.2.3 Fases de los costos productivos.**

Los costos tienen un ciclo de vida, que inicia en el momento en que se registra en su rubro correspondiente en el momento en que se causan, se identifican y se aplican a la actividad correspondiente y finalmente se recupera a través de la obtención del ingreso respectivo.

En la primera fase el contador ó el área encargada, registra en el momento en que se causa la operación de compra, agregando además del monto, características específicas del evento, y clasificarlos en conceptos claros y definidos, lo que nos dará las cuentas de activo, pasivo, capital y resultados. Lo más recomendable en éstos casos es elaborar un manual de procedimientos que en éste caso indique la manera de realizar todas las actividades que competen al área de producción, esto dependerá del grado de control interno con que cuente la empresa.

La segunda fase consiste en reclasificar las operaciones que ya fueron registradas anteriormente para poder identificar los elementos del costo, es decir, los materiales, la mano de obra y los costos indirectos de fabricación, a los procesos productivos. Como

---

<sup>15</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS: NIF A-2 postulados básicos, p.15, 2008

objetivo se espera poder llegar a la determinación de los costos unitarios de los productos.

La tercera fase consiste en recuperar el costo erogado, que ya fue registrado, identificado como parte del producto, lo cual se le conoce como costo de producción, por medio de los ingresos obtenidos por la venta de éstos. Al importe de las ventas se le deduce el costo.

Para determinar el precio de venta de los artículos elaborados se entiende de la manera siguiente:

Costo Total + Margen de utilidad = Precio de venta

Para determinar el precio de venta se utiliza la siguiente fórmula:

Precio de Venta = Costo / (100 - % utilidad)

#### **2.2.4 Elementos de costo.**

Como se ha mencionado anteriormente para la realización de una cosa se necesita una suma de recursos y esfuerzos para realizarlo, es así que reconocemos que existen tres elementos que forman tal cosa, los cuales los conocemos como:

Materiales.

Mano de obra.

Costos indirectos de fabricación

Independientemente del sistema de valuación de costos que la empresa decida utilizar, las áreas o departamentos que tengan injerencia en éstos, decisiones productivas o administrativas, siempre estarán presentes éstos elementos, la razón de ello es como en los antecedentes históricos hemos notado que el desarrollo de la producción en diferentes épocas y lugares han ido conformando las formas de producir hoy en día. Estos elementos son aceptados hoy en día por los entes económicos en todo el mundo.

### **2.2.5 Costo Unitario.**

Al costo unitario se le conoce como a la integración de los tres elementos del costo (materiales, mano de obra, costos indirectos de fabricación) que dan constitución a formar el valor de un producto. El costo unitario es hoy en día una de las partes más importantes a analizar por las empresas, en base a éste planean, clasifican, analizan, controlan y toman decisiones para sacar un producto que pueda competir en el mercado. Como ejemplo de ello podemos ver porque algunas naciones se han beneficiado de éste estudio, como China, o empresas trasnacionales donde la mano de obra, los materiales y también costos indirectos de fabricación se consiguen a menor costo. El costo unitario se obtiene dividiendo el total de costos entre el número de unidades producidas.

### **2.3 Costos directos e indirectos.**

En la elaboración podemos notar la importancia o preponderancia que tienen unos costos de otros, por su cantidad, su valor, etc. porque los localizamos en el artículo producido, ahora, hay también elementos que no es fácil identificar o localizar en el caso de su importe preciso en relación al artículo, por lo cual se hacen dos distinciones importantes.

#### **2.3.1 Costos directos.**

Son aquellos elementos que son fáciles de identificar y por lo tanto de cuantificar en la unidad e inclusive su grado de intervención en el proceso productivo.

#### **2.3.2 Costos indirectos.**

Son aquellos que resulta difícil identificar de manera específica en torno al producto, de manera unitaria o en cantidad.

## **2.4 Costos fijos y variables.**

En nuestro entorno económico he ha hecho mucho énfasis en el grado de comportamiento de los costos, es decir, los costos fijos y los costos variables. A decir verdad los costos fijos y variables han sido muy importantes en el manejo de los costos por parte de las empresas.

Los costos antes mencionados se distinguen por las siguientes características:

### **2.4.1 Costos fijos.**

Los costos fijos son aquellos necesarios para que se mantenga sólida la estructura operativa de la empresa, éstos están directamente relacionados en la función del tiempo, por ejemplo, renta, planta laboral de base, impuestos fijos, sueldos de administrativos y operativos, amortizaciones y depreciaciones de activos no circulantes, etc.

### **2.4.2 Costos variables.**

Los costos variables son aquellos que están en función directa a la cantidad de producción realizada así como las ventas, por ejemplo, energía eléctrica en función de la producción, propaganda y publicidad en torno a un artículo, comisionistas sobre ventas, IVA acreditable sobre productos comprados en función de la producción, etc.

## **2.5 Costos reales o históricos y predeterminados.**

Otros conceptos que son importantes a considerar dentro del contexto de los costos es el de los costos reales o históricos y predeterminados, que son de carácter primordial a conocerse ya que las Normas de Información Financiera en la NIF C-4 los considera, por lo tanto, sus características son las siguientes:

### **2.5.1 Costos reales o históricos.**

Estos costos los identificamos hasta un tiempo después de llevarse a cabo la producción, los encontramos dentro de las órdenes de fabricación, en los procesos de los artículos.

### **2.5.2 Costos predeterminados.**

Estos costos son conocidos también como proyectados y se refieren a operaciones aún no realizadas para lo cual es importante cálculos previos a la producción, se hacen antes de comenzar a producir, el objetivo de éstos es para determinar el precio de venta, calcular la productividad, además de evaluarlos en base a los costos históricos.

## **2.6 Análisis de los elementos del costo.**

Con el propósito de entender el contexto de la investigación es importante señalar el significado de cada uno de los elementos que integran el panorama de los costos.

### **2.6.1 Materiales.**

Es el conjunto de elementos tangibles necesarios para elaborar un producto. Éstos a su vez se clasifican en directos e indirectos.

#### **2.6.1.1 Directos.**

Son los materiales que se identifican fácilmente, y se puede notar la aplicación a un producto terminado.

#### **2.6.1.2 Indirectos.**

Son aquellos materiales que resultan difíciles de determinar y cuantificarlos en base a cada producto terminado. La solución es emplear el prorrateo.

La contabilidad respecto a los materiales está enfocada al registro de las siguientes etapas:

Almacén de materias primas.

Proceso de fabricación ó producción en proceso.

Productos terminados.

### **2.6.2 Mano de obra.**

La mano de obra se refiere a los sueldos y salarios que perciben los trabajadores por la participación en la elaboración de un producto, recordemos que no únicamente se consideran los salarios pagados como un costo directo sino también las prestaciones sociales se consideran costos indirectos de producción. En éste caso el procedimiento de registro se concreta a acumularlos en las cuentas respectivas, para aplicarlos por medio de prorrateos a la producción o distribución dentro de éstos a los departamentos productivos afectados, de tal manera que se llegue al producto terminado para obtener su costo total.

La mano de obra se clasifica en mano de obra directa y mano de obra indirecta.

#### **2.6.2.1 Mano de obra directa.**

Son aquellos costos en los que resulta fácil su aplicación, determinación y cuantificación en el producto así como en la orden de fabricación concreta, es decir se conoce con facilidad las horas trabajadas por cada persona en la producción.

#### **2.6.2.2 Mano de obra indirecta.**

Son aquellos sueldos y salarios que afectan de manera indirecta a la producción de un artículo, y por el contrario, no resulta fácil aplicarlos a un artículo en concreto a lo cual se le aplica a base de prorrateos o proporciones.

### **2.6.3 Costos indirectos de fabricación.**

Son aquellos costos necesarios para que la empresa se encuentre en las condiciones más óptimas para funcionar, de tal manera que le permita llevar a cabo la elaboración de los productos, y se conocen como erogaciones monetarias para poder operar, mantener, proteger y conservar las operaciones dentro de la planta. Éstos costos tienen la peculiaridad de no poderse aplicar directamente a cada unidad debido a sus características específicas.

Los costos indirectos los podemos clasificar en:

#### **2.6.3.1 Trabajo indirecto.**

Consiste en el esfuerzo humano que funge en la dirección, administración, supervisión, revisión, seguridad que generalmente están representados por los intendentes, supervisores, jefes de producción, auxiliares, etc.

#### **2.6.3.2 Material indirecto.**

Consiste en las erogaciones que no se adicionan directamente al costo del producto aunque son materiales tangibles; éstos son por ejemplo combustible, aceites y lubricantes, etc.

#### **2.6.3.3 Otros costos indirectos.**

Son las erogaciones que se conforman por un conjunto de servicios relacionados con la producción por ejemplo, energía eléctrica para alumbrar la zona de operación, renta de instalaciones, mantenimiento de activos, así como sus depreciaciones y amortizaciones, y como se mencionó anteriormente, las prestaciones al personal también se consideran costos indirectos, por ejemplo, vacaciones, gratificaciones, primas de seguros entre otros más.

## **2.7 Prorrateo.**

Hasta ahora se ha analizado los elementos que conforman al costo, como se estuvo mencionando es de gran importancia el prorrateo para poder aplicar el costo correspondiente a cada artículo. A continuación se analizará el prorrateo así como el procedimiento a utilizar en caso de llegar a necesitarlo, haciendo mayor énfasis en el tratamiento de los costos indirectos donde resulta en la mayoría de los casos indispensable en cualquier momento.

Resulta prácticamente imposible aplicar directamente los costos de fabricación a los productos, tal y como se ha comentado anteriormente. Por lo tanto se utiliza un procedimiento que permita distribuirlos y adicionarlos a los procesos productivos, para tal efecto se debe aplicar una base, de tal modo que se pueda dividir el total de la producción sobre la base.

Para aplicar el prorrateo es necesario respetar el periodo contable, sea de un mes, quincenal, semanal o el que la empresa haya establecido, esto hasta que los costos se hayan acumulado.

Es posible aplicar el prorrateo en otro caso, que es el de costos predeterminados, éstos se realizan en base a datos históricos y proyecciones futuras que se acoplen lo más posible a la realidad.

### **2.7.1 Proceso de prorrateo.**

Para efectuar el prorrateo de los costos indirectos entre las áreas de la empresa que son de producción y servicios de administración o venta, se procederá a distribuir y acumularlos independientemente que sean fijos o variables.

La distribución de éstos se realiza con las bases que cada empresa determine. Para efecto de ésta investigación se tomarán como base los siguientes advirtiendo que podrán elegirse como convenga.

## **2.7.2 Bases para prorratear los costos indirectos.**

Material indirecto: En base al importe consumido, según salidas del almacén.

Salarios indirectos: En base a las horas hombre trabajadas en el área o departamento.

Renta del área de producción: En base a la superficie ocupada por cada departamento.

Energía eléctrica: En base al consumo de kilowatts/hora utilizado por el departamento.

Refacciones y mantenimiento: En base al volumen de unidades producidas por departamento.

Depreciación de edificios: En base a la superficie utilizada por cada uno de los departamentos.

Depreciación de maquinaria y equipo: En base a las unidades producidas por cada departamento.

Amortización de gastos instalación: En base a la superficie utilizada por cada departamento.

Energía eléctrica para alumbrado: En base a las lámparas de cada departamento y su consumo de voltaje.

Prestaciones de previsión social: En base a los salarios de cada departamento.

Liquidaciones al IMSS: En base al monto de las liquidaciones de cada departamento.

Liquidaciones al INFONAVIT: En base al monto de las liquidaciones de cada departamento.

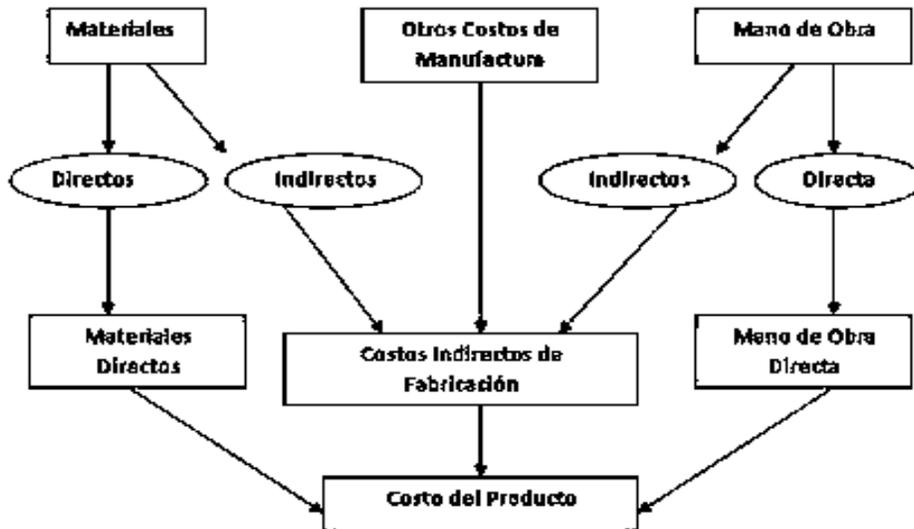
AFORE e impuestos al trabajo: En base a los salarios pagados por cada departamento.

Primas de seguros para el área de producción y la maquinaria: En base a la superficie de cada departamento y el valor de la maquinaria.

En los casos en que pueda existir un costo mixto, es decir, que en ocasiones hay costos en un área distinta a la de producción, pero aun así participa para el funcionamiento óptimo del área productiva; para esto se utiliza el prorrateo secundario que consiste en distribuir de manera proporcional a las áreas de producción. Para estos casos es recomendable contar con la ayuda de un experto como un ingeniero industrial.

## 2.8 Esquema de composición del costo.

Para comprender mejor el comportamiento de los costos podemos ver en el esquema siguiente como los costos indirectos tienen una influencia significativa en el costo del producto.



Gráfica 2.8.1

“Esquema de clasificación de los costos”

Fuente: Elaboración Propia

Hemos analizado hasta ahora el concepto de costo, los elementos que lo integran, las características de cada uno de ellos así como su comportamiento, las maneras para

identificar los costos indirectos por medio de prorrateos. Ahora que podemos identificar de manera detallada los elementos, se explicará como contablemente determinamos el costo de producción y posteriormente el costo de lo vendido, de la siguiente manera:

## **2.9 Determinación del costo de producción**

Material utilizado:

Inventario inicial de materia prima

(+) Compras de material

(-) Devoluciones sobre compra

(-) Inventario final de materiales

(+) Sueldos y salarios directos

(+) Costos indirectos de fabricación

(+) Inventario inicial de producción en proceso

(-) Inventario final de producción en proceso

(=) COSTO DE PRODUCCIÓN

(+) Inventario inicial de artículos terminados

(-) Inventario final de artículos terminados

(=) COSTO DE LO VENDIDO

Una vez obtenido el costo de lo vendido, se procede a calcular la utilidad de la manera tradicional.

## **2.10 Reglas adicionales al costo de producción.**

A pesar de que cada empresa puede elegir los sistemas que sean necesarios para determinar el costo de producción es necesario cuantificar ciertos aspectos que pueden generarse en circunstancias especiales que no deben afectar el costo de producción, y en

dado caso que se presenten, cuantificarlas y registrarlas adecuadamente a las cuentas de resultados. Lo anterior fundamentado en el párrafo 15 de la NIF C-4 de las normas de información financiera, las cuales son:

#### **2.10.1 Capacidad de producción no utilizada.**

Se considera éste caso cuando en algunas ocasiones cuando las empresas que elaboran productos tienen capacidad instalada más grande en proporción a su capacidad de producción por lo tanto quedan algunos espacios libres que de adicionarse al costo de producción pueden afectarlo, o en otras ocasiones sucede que la maquinaria por nombrar un caso tiene un grado de producción de cierto nivel y la empresa no utiliza todo el potencial de éste. Para determinar y cuantificar el importe que parte debe considerarse para los costos y que parte a resultados se debe recurrir a un experto en la materia donde tome como base la capacidad real de producción, los volúmenes de producción predeterminados y la producción real obtenida.

#### **2.10.2 Castigo de inventarios.**

Se puede dar en circunstancias muy frecuentes, por ejemplo, mercancía obsoleta o que no cumple su eficiencia con utilidad.

#### **2.10.3 Desperdicios anormales de materia prima.**

Estas situaciones se dan generalmente cuando por inexperiencia, experimentación con nuevos procesos o maquinarias, etc. se desperdicia materia prima y por lo tanto se puede llegar a afectar el costo innecesariamente.

### **2.11 Sistemas de valuación.**

Para valuar el costo de los productos existen varios criterios que son utilizados por las empresas, y principalmente esos criterios se basan en el supuesto de que, por una parte

todos los costos que directamente o indirectamente participaron en la producción deben formar parte del costo, sin distinguir si son fijos o variables, la otra corriente se basa en el supuesto que aquellos costos que no están en función del volumen de producción no deben considerarse como parte del costo, y aquellos costos restantes se consideran como gastos corrientes de la empresa, por el periodo de producción.

El primer sistema es conocido como costeo absorbente y a éste se le adicionan todos los costos que tengan que ver con el área de producción sin distinguir si son fijos o variables, es decir, consideran la energía eléctrica total, la renta del área de producción, servicios, etc.

El segundo sistema, que para efectos de información, se explicará aunque su utilización a partir de 2011 debe dejarse y utilizar el costeo absorbente, éste es conocido como costeo directo, su aplicación se basa en que debe considerarse como parte del costo únicamente se ven afectados con el nivel de producción, se entendía que los costos fijos independientemente si se producía mucho o poco, seguían incurriéndose.

Como el motivo de la investigación se basa en éstos sistemas se analizarán a detalle más adelante.

## **2.12 Métodos de valuación de Inventarios.**

Para valuar las salidas de inventarios de almacén existen diferentes métodos que la empresa utiliza según le convenga operacionalmente las cuales son:

### **2.12.1 Costo identificado.**

Es muy efectivo en empresas donde en algunos artículos es necesario identificar el costo de adquisición si es comercial, o el costo de producción si es industrial.

### **2.12.2 Costo promedio.**

En éste método se divide el importe acumulado de los costos incurridos en la producción, entre el número de artículos adquiridos o elaborados.

### **2.12.3 Primeras entradas y primeras salidas.**

Éste método se refiere que los primeros artículos que entran al almacén o al almacén de materias primas son los primeros en salir. Aquí es muy importante considerar el hecho de que las salidas son independientes de la salida de los artículos físicos que fueron adquiridos al principio, si no de que, las salidas de los artículos están valuadas al valor del primer costo de adquisición de los artículos o la materia prima.

### **2.12.4 Últimas entradas y primeras salidas.**

Éste método se refiere a que el valor al que serán registradas las primeras salidas, se valuarán al costo de la adquisición de los últimos artículos, las características son similares al método PEPS excepto su característica específica. Cabe señalar que éste método ya no es aceptado por las normas de información financiera, pero se hace mención debido a la trascendencia que tiene. Para éste efecto el CINIF determinó que esto no es una representación veraz de los flujos reales de los inventarios, por lo que no se considera adecuada la utilización de esta fórmula.

Éste método se refiere que los inventarios son valuados en base a los precios de venta a los cuáles se le reduce el margen de utilidad y de esa manera se obtiene una cifra que es utilizada como el costo. A pesar de que es complicado debido a que hay que hacer varios controles de mercancía, revisión de inventarios y demás, es útil para empresas que manejan operaciones al menudeo.

La selección del método queda a consideración de la empresa, entendiendo que éstas buscarán el método que más se adecue a sus intereses. Excepto claro, el método UEPS actualmente.

## CAPÍTULO 3

### COSTEO DIRECTO Y COSTEO ABSORBENTE.

#### 3.1 Introducción.

Como se había señalado anteriormente los métodos para la acumulación y asignación del costo de producción son los métodos de costeo directo y absorbente. Así mismo hay que recordar que en la historia de los costos solamente se utilizaba para asignar el costo a un producto la materia prima y la mano de obra, hasta la fecha se le sigue llamando como costo primo, posteriormente con los avances que empezaron a ocurrir en el entorno global se adicionaron al costo de los productos los costos indirectos de fabricación y se utilizaba el costeo absorbente como el único método, esto debido principalmente a que la actividad contable se enfocaba principalmente a salvaguardar los activos y a utilizar información histórica, posteriormente el aumento en la complejidad de las organizaciones llevaron consigo estudios más detallados donde se empezaron a preparar informes con información más específica para la toma de decisiones a largo plazo, se comenzaron a presentar los costos predeterminados como alternativa para las empresas que planeaban lanzar un nuevo producto al mercado, mejorar su competitividad o expandirse, además del desarrollo de las finanzas. Como alternativa a todo esto en los inicios de 1930 surgió una alternativa al costeo absorbente: el método de costeo directo.<sup>16</sup>

Desde ese momento ha habido distintas opiniones y puntos de vista respecto a los costos indirectos de fabricación variables y fijos, algunas posturas definieron que es importante considerar los costos variables y fijos ya que de alguna manera ayudan a la consecución del fin deseado, en éste caso el producto, otras posturas decidieron determinar que solamente los costos variables deben formar parte del costo del producto, los fijos se consideran parte de los gastos comunes de la empresa.

No se puede decir si uno es mejor que otro ya que los dos métodos funcionan para sus fines específicos, para ello, diversos autores han encontrado que el método de costeo directo funciona para mejorar las condiciones de toma de decisiones internamente, y

---

<sup>16</sup> ORTEGA PÉREZ DE LEÓN, *Contabilidad de Costos* Apéndice B - Costeo Directo, IMCP, 2006.

efectivamente el estudio del origen de éste método nos lleva a la conclusión que las direcciones en las empresas debían tomar decisiones importantes a futuro gracias al desarrollo de las organizaciones, por lo tanto el contexto de éste método es muy simple: información interna de la empresa.

Por su parte el costeo absorbente sirve para proporcionar información a los demás usuarios interesados en ésta, es decir, los usuarios externos. Además de que ha sido el más usado y sigue siendo el más usado actualmente.

Debemos entender que los dos sistemas no van a modificar las utilidades reales que la empresa va a obtener, ya que en principio la misma materia prima entra al almacén, trabaja la misma mano de obra y se utilizan los mismos costos indirectos, sean fijos o variables, para posteriormente venderlos y obtener el margen de utilidad, lo que sí es posible es registrar los datos que nos proporcionen distinta información y a manera de informar a los usuarios presentar dos vertientes distintas para tomar decisiones.

Estas dos posturas han sido tema de mucha controversia y aunque los dos métodos son efectivos ya que los dos tienen sus ventajas y desventajas, se decidió a partir de enero del año 2011 eliminar definitivamente el costeo directo como una alternativa para determinar el costo de producción.<sup>17</sup>

Debido a que la eliminación del costeo directo es definitiva, posteriormente, se hará mención del costeo directo no como una opción para usarse en la práctica, sino de manera enunciativa con el objeto de señalar las posibles causas y efectos que tendrán consigo a la actividad de las empresas dedicadas a la producción y que utilizaban éste método. Es de gran importancia observar el hecho que como profesionales de la contaduría se debe ejercer conforme a las Normas de Información Financiera vigentes, en éste caso, utilizar el costeo absorbente en los inventarios.

### **3.2 Costeo Absorbente.**

El costeo absorbente es el más utilizado para proporcionar información a externos, se

---

<sup>17</sup> Información tomada de la NIF C-4 publicada en noviembre de 2010 después de haber concluido los procesos de auscultación, CINIF, *NIF C-4 Inventarios*, 2011.

adiciona al costo de producción todos los costos indirectos de fabricación sean fijos o variables con el argumento que éstos costos llevaron a la consecución del producto, para ello, los ingresos que se obtendrán posteriormente deberán cubrir éstos costos. Éste término ha sido criticado por varios profesionales calificándolo como “semiabsorbente” ya que el término es utilizado por el criterio de “todos los costos incurridos forman parte de la producción” y no se toman en cuenta los costos de distribución, es decir, lo que conocemos como gastos de venta, y los de administración. Otro tema que causa controversia es el hecho de que por tener que producir se necesita lo que se conoce como capacidad instalada, todos los costos que se incurren en éste supuesto deben reconocerse en el costo de producción, “si no existe capacidad instalada, no se puede efectuar el proceso de producción”.

### **3.2.1 Ventajas del costeo absorbente.**

1. La valuación de los inventarios de producción en proceso y de producción terminada es superior al de costeo directo; por lo que se hace recomendable para la información financiera.
2. Este sistema no viola la NIF A-2 “devengación contable”, ya que refleja los costos fijos al nivel de producción realizada en un periodo determinado.
3. La fijación de los precios se determina con base a costos de producción y costos de operación fijos y variables (costo total).
4. El costeo absorbente o tradicional es universal o sea utilizable en todos los casos.
5. Es el sistema aceptado por la profesión contable y el fisco, en virtud, de que es real el costo de producción sin dar precios de espejismo o sea más bajo pero no verdadero, porque los costos fijos finalmente son absorbidos a través del precio de venta.
6. Es útil para alguna toma de decisiones, elección de alternativas, planeación de utilidades.

7. Es aplicable en épocas de inflación, cambios de precios, devaluación, etc.

### **3.2.2 Desventajas del costeo absorbente**

1. Es compleja la obtención del punto de equilibrio; en virtud de que se tienen que hacer trabajos adicionales a la obtención de aquel (clasificación de los costos fijos y en variables).

2. Los registros contables al integrar costos fijos y costos variables, dificulta el establecimiento de la combinación óptima de costo-volumen-utilidad.

3. Dificulta el suministro de presupuestos confiables de costos fijos y costos variables.

4. A la dirección de la empresa se le dificulta la comprensión del efecto de los costos fijos sobre las utilidades; esto repercute para la toma de dediciones.

5. No permite a la dirección de la empresa efectuar el control de las fuentes que generan las utilidades.

6. Complica la apreciación para aceptar o rechazar pedidos; ya que para dicha decisión sólo se requiere considerar los costos variables (costeo directo).

### **3.3 Costeo Directo.**

El costeo directo se basa en que se incluyen sólo los costos de producción variables (materia prima directa, mano de obra directa y costos indirectos variables) como costos de producto o como costos susceptibles de inventariarse. Cuando se usa este método los costos indirectos fijos se tratan como un costo del periodo. Al igual que el costeo absorbente, el costeo directo trata a los costos en que incurren las áreas de administración y ventas de la organización como costos del periodo. Los estados de resultados basados en un costeo directo por lo general presentan los gastos de acuerdo con el comportamiento del costo (variable y fijo) aunque también pueden presentar los gastos por clasificaciones funcionales dentro de las categorías del comportamiento.

### **3.3.1 Objetivos del costeo directo.**

El costeo directo tiene dos objetivos principales: planificación y control para la administración y valuación del inventario y determinación del ingreso. Los estados financieros bajo el costeo directo proporcionan una metodología para la toma de muchas decisiones de planificación de la administración. Se pueden preparar informes comparativos para mostrar resultados históricos y presupuestos bajo un número de circunstancias diferentes. La administración pueden usar tales análisis para responder a diversas preguntas del tipo de "¿qué pasa si?" sobre cambios en el volumen, cambios en el costo, decisiones de determinación de precios y análisis de mezcla de producto. El estado del costeo directo también puede servir como una herramienta para evaluar departamentos o divisiones corporativas de producción. Como parte del sistema contable por áreas de responsabilidad, sirve como incentivo para la planeación de ingresos y para el control de costos. El uso del costeo directo como una parte integral del sistema contable histórico afecta el ingreso determinado y la valuación del inventario en estado de posición financiera. Los estados financieros que se basan en el costo directo son consistentes con los informes internos generados para la administración. Sin embargo, pueden necesitar que se les juste al costeo absorbente para estar de acuerdo con las normas de información financiera.

El costeo directo tiende a ofrecer un mayor control sobre los costos del periodo, cosa que no ocurre bajo el costeo por absorción. En este sistema por diferentes métodos, los costos fijos por fabricación se asignan al costo del producto. En este proceso, es posible que se descuiden ciertos costos del periodo controlables y las áreas funcionales a los que se aplican.

Bajo el costeo directo, los costos del periodo se acumulan y se hacen informes por separado, como una deducción del margen de contribución, más que mezclados con los costos de ventas y los inventarios. Aunque no se puede esperar que los costos del periodo cambien en el corto plazo, muchos de ellos son programados o presupuestados por adelantado.

El costeo directo también posee ventajas específicas para la evaluación de la actuación de los sectores que generan ingresos en una empresa. Al medir la actuación de tales

sectores los ingresos directamente ganados y los costos directamente incurridos son los que deben considerarse en forma prioritaria.

### **3.3.2 Ventajas del costeo directo.**

1. No existen fluctuaciones en el Costo Unitario (costo constante o uniforme a cualquier volumen de producción).

2. Puede ser útil en alguna toma de decisiones, elección de alternativas, planeación de utilidades a corto plazo.

3. Permite la justa la comparación de unidades y valores, incluso de diversos periodos.

4. Se facilita la obtención del punto de equilibrio, ya que los datos contables normales proporcionan directamente los elementos, sin recurrir a trabajos adicionales

5. Simplifica la apreciación para aceptar o rechazar pedidos; es decir, que sólo se requiere para aceptar un pedido al considerar los costos variables; el exceso de precio de venta sobre dichos costos, representa la utilidad bruta y la parte respectiva para cubrir los costos fijos que se aplica, existan o no ventas o producción.

6. Se aprecia claramente, debido a que la integración es con elementos directos a la unidad, la relación entre las utilidades y los principales factores que las afectan como volumen, costos, combinación de productos, etc.

7. Es una herramienta útil, en aspectos como:

Planeación de operaciones futuras para alcanzar determinada meta de utilidad, en proyectos individuales.

Facilita el estudio cuando existe diversidad líneas, zonas, etc.

En épocas de expansión y/o auge, es menos optimista, así también en lapsos de

contracción.

### **3.3.3 Desventajas del costeo directo**

La principal es que resulta ser un "Costo Incompleto" y por lo tanto, las repercusiones son lógicamente múltiples, entre las que destacan:

1. La valuación de los inventarios es inferior a la tradicional, o a la que debería ser; por lo tanto no es recomendable para informaciones financieras, igualmente respecto a la utilidad y a la pérdida, donde la primera es menor y la segunda mayor.
2. Viola la NIF A-2 "asociación de costos y gastos con ingresos", ya que no refleja el costo fijo al nivel de producción realizado en un lapso determinado; ni su costo de producción de lo vendido es correcto e igualmente la utilidad o pérdida.
3. Los resultados en negocios estacionales o de temporada son engañosos, pues en los meses de poca o nula venta, los costos fijos de producción se traducen en pérdida en lugar de considerarse que son parte de los inventarios, y en los meses de mucha venta, existe una desproporcionada utilidad.
4. La determinación de precios sólo se determina con base en los costos de fabricación, de distribución, administración y financieros variables lo que se considera incompleto y sin certidumbre.
5. Desorienta haciendo creer que los costos unitarios son menores, y eso es falso.
6. No es aplicable empresas con gran diversidad de productos.

### **3.3.4 Planificación de utilidades con el costeo directo.**

El sistema de costeo directo se concentra principalmente en el margen de contribución, que es el exceso de ventas, el margen de contribución se conoce como índice de contribución o índice marginal. El índice de contribución es una cifra clave computada

bajo el sistema de costeo directo, puesto que revela el número de centavos disponibles por unidad monetaria de ventas para cubrir los costos fijos y las utilidades, aspecto que tiene gran importancia por la gerencia.

Suponiendo una capacidad fija para producir y vender, las utilidades a corto plazo aumentan o disminuyen como consecuencia de las fluctuaciones de los costos variables, cambios de los precios de venta, y cambios de volumen y de la mezcla de productos que se vende. Debido a que no hacen distinción entre los costos fijos y los variables y a que no se hace un informe de estos por separado, el costeo por absorción y el estado de resultado tradicional no dan demasiada importancia a este aspecto.

### **3.4 Diferencias entre los dos métodos.**

El sistema de costeo directo considera los costos fijos de producción como costos del período, mientras que el costeo absorbente los distribuye entre las unidades producidas.

1.- Para evaluar los inventarios, el costeo directo, sólo incluye los costos variables; el costeo absorbente incluye ambos, lo cual repercute en el estado de posición financiera.

2.- El sistema de costeo directo considera los costos fijos de producción como costos del período, mientras que el costeo absorbente los distribuye entre las unidades producidas.

3.- Bajo el método de costeo absorbente las utilidades pueden ser cambiadas de un período a otros con aumentos y disminuciones en los inventarios; se aumentará la utilidad incrementando los inventarios finales y se reduce llevando a cabo la operación contraria.

Esta diferencia, según el método de costeo que utilicemos, puede dar origen a las siguientes situaciones:

La utilidad será mayor en el método de costeo directo, si el volumen de ventas es mayor que volumen de producción; en el costeo absorbente la producción y los inventarios de artículos terminados disminuyen.

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

En ambos métodos tenemos utilidades iguales, cuando el volumen de ventas coincide con el volumen de producción.

### **3.4.1 Críticas al costeo directo.**

En los últimos años se ha despertado la crítica de expertos sobre el sistema de costeo directo. La oposición al sistema de costeo directo se basa en las siguientes críticas:

1. Es impropio eliminar los costos fijos de fabricación de los inventarios de trabajos en proceso y artículos terminados. El argumento de que existe capacidad de fabricación a largo plazo independientemente de los niveles de capacidad de producción a corto plazo se considera aparentemente aceptable. Los costos fijos, como los costos variables, se registran para fabricar productos y por lo tanto deben aplicarse a tales productos. Quienes se oponen al costeo directo también afirman la exclusión de los costos fijos de fabricación de los inventarios constituye una seria violación el principio de periodo contable de comparación cuanto mayor sea la cantidad de costos que puedan anearse a los productos más precisa será la medición de la utilidad. Bajo el sistema de costeo directo, la utilidades aumenten o disminuyen con los cambio en las ventas. En el caso de una empresa que tenga un alto porcentaje de ventas estacionales, el costeo directo origina periodos de pérdidas excesivas seguidos por periodos de utilidades anormalmente elevadas durante la estación de dos meses. Bajo tales circunstancias, es muy dudoso que los estados de resultados mensuales preparados bajo el sistema de costeo directo sean tan significativos como los preparados bajo el sistema de costeo por absorción. La exclusión de los costos fijos de fabricación de los inventarios afecta al estado de posición financiera como al estado de resultados.

Los oponentes al sistema de costeo directo afirman que esto produciría un balance general todavía más conservador y menos que el que se prepara en la actualidad. Señalan que el capital de trabajo que es una guía importante en las transacciones de

crédito a corto plazo, se sería perjudicado. Sin embargo, los proponentes del costeo directo sostienen que el estado de posición financiera no refleja valores económicos. Sugiere que es un estado de costos en espera de asignación contra ingresos futuros, mas ciertos valores monetarios tales como caja, cuantas por cobrar y valores cotizados en el mercado. Los defensores del costeo directo también sostienen que en las decisiones a largo plazo, los acreedores y analistas financieros asignan mayor importancia al potencial de ganancias de una compañía que a los informes del estado de posición financiera y que en las transacciones de crédito a corto plazo los acreedores se preocupan más el valor de los inventarios en el mercado que de los costos de contabilidad.

2. No se puede negar que el costeo directo es útil en el planteamiento de utilidades a corto plazo en la toma de decisiones, pero en la toma de decisiones se tiene interés en los costos que tienen un propósito especial más que en la variabilidad general de los costos. Frecuentemente, ciertos costos que no son de contabilidad son pertinentes en la toma de decisiones y ciertos costos de contabilidad no lo son. Aunque los costos directos son importantes en las decisiones o para fijar precios a corto plazo, lo oponente del costeo directo señalan que este método crea y una tendencia a dejar de lado la necesidad de recuperar los costos fijos mediante el precio del producto ya que la continuidad a largo plazo depende de la reposición de los activos. A este respecto, muchas compañías que usan el costeo directo también asignan los costos de fijos de fabricación a las líneas de productos y a otros segmentos de la empresa. Sin embargo, los costos asignados se muestran como una deducción el margen de contribución.

3. Los defensores del costeo directo han sido criticados de “supersimplificar” las dificultades técnicas que se encuentra para establecer la variabilidad de los costos y la confiabilidad de los datos obtenidos. Los costos variables rara vez son completamente variables y los costos fijos rara vez son completamente fijos. Más aún, la suposición de la variabilidad lineal más que curvilínea no es realista en la práctica. Generalmente hay una gran numero de costos semi variables que varían en forma irregular muchos costos también varían en forma más precisa con una base que no sea la de las ventas. Debe reconocerse por lo tanto que el costeo directo no ofrece una indicación exacta de lo que es el margen de contribución a distintos niveles de operación.

### **3.5 Costo-Volumen-Utilidad.**

El modelo costo-volumen-utilidad supone una base para el control de costos y la planeación de utilidades. Su objeto es establecer un esquema operativo que sirva de fundamento para la toma de decisiones por parte de la gerencia. La adopción de decisiones sobre los costos unitarios, el volumen de producción y el precio de venta, son algunas de las alternativas que el propio modelo permite controlar y que han de dominarse si se quiere medir la variación de cada una de ellas.

En primer lugar, la separación entre costos fijos y variables presenta una problemática que es preciso resolver, ya que el funcionamiento de cualquier costo no siempre sigue movimientos iguales entre sí. Las distintas categorías de costos semifijos y semivARIABLES constituyen algunas de las dificultades las cuales es complicado identificar. El carácter de los costos fijos puede asimilarse parcialmente en el corto plazo, no obstante, a largo plazo supone otra variable a considerar dentro del modelo, ya que el nivel de la capacidad instalada a largo plazo puede modificarse y, con ella, los costos, fijos o de estructura que recoge.

El modelo que se desarrolle no es más que un modelo presupuestado, ya que los datos reales tanto en costo unitario como en precio y volumen de ventas reales, pueden ser distintos a los que realmente se lleven a cabo. Será necesario igualmente considerar un nivel de capacidad instalada que puede o no corresponder con la capacidad máxima de la empresa.

Es por eso que ante situaciones de inflación, las cuáles son muy constantes, el modelo propuesto debe responder con flexibilidad a los permanentes cambios de precios de cualquiera de las variables que lo determina; de hecho hay que tomar en cuenta el hecho de que el modelo tendrá que variar en sus premisas y ser recalculado nuevamente.

### **3.6 Contribución marginal**

Se llama "contribución marginal" o "margen de contribución" a la diferencia entre el Precio de Venta y el Costo Variable Unitario.

Contribución Marginal = Precio de Venta - Costo Variable Unitario

Se le llama "margen de contribución" porque muestra como "contribuyen" los precios de los productos o servicios a cubrir los costos fijos y a generar utilidad, que es la finalidad que persigue toda empresa.<sup>18</sup>

Se pueden dar las siguientes alternativas:

- Si la contribución marginal es positiva, contribuye a absorber el costo fijo y a dejar un "margen" para la utilidad o ganancia.
- Cuando la contribución marginal es igual al costo fijo, y no deja margen para la ganancia, se dice que la empresa está en su "punto de equilibrio". No gana, ni pierde.
- Cuando la contribución marginal no alcanza para cubrir los costos fijos, la empresa puede seguir trabajando en el corto plazo, aunque la actividad de resultado negativo. Porque esa contribución marginal sirve para absorber parte de los costos fijos.

La situación más crítica se da cuando el precio de venta no cubre los costos variables, o sea que la contribución marginal es negativa. En este caso extremo, es cuando se debe tomar la decisión de no continuar con la elaboración de un producto o servicio.

El concepto de contribución marginal es muy importante en las decisiones de mantener, retirar o incorporar nuevos productos de la empresa, por la incidencia que pueden tener los mismos en la absorción de los costos fijos y la capacidad de generar utilidades.

También es importante relacionar la contribución marginal de cada artículo con las cantidades vendidas. Porque una empresa puede tener productos de alta rotación con baja contribución marginal pero la ganancia total que generan, supera ampliamente la de otros artículos que tienen mayor "contribución marginal" pero menor venta y "menor ganancia total".

---

<sup>18</sup> BACKER, MORTON Y JACOBSON, LYLE, *Contabilidad de costos, un enfoque administrativo y gerencial*, McGraw Hill, 2006.

Por ejemplo, la compañía Insumos Agrícolas S.A. quiere conocer su contribución marginal en base a los siguientes elementos que presenta el departamento de contabilidad de la empresa.

A continuación se presenta el estado de resultados de la compañía Insumos Agrícolas S.A. el cual ha sido preparado para mostrar su margen de contribución

<b>Ventas</b>	<b>\$1,000,000</b>
<b>(-) Costos Variables</b>	<b>\$ 600,000</b>
<b>= Margen de Contribución</b>	<b>\$ 400,000</b>
<b>(-) Costos Fijos</b>	<b>\$ 300,000</b>
<b>= Ingreso de Operaciones</b>	<b>\$ 100,000</b>

**Gráfica 3.6.1**  
**“Determinación del Margen de contribución”**  
**Fuente: elaboración propia**

### 3.6.1 Porcentaje del margen de contribución

El margen de contribución puede también ser expresado en porcentaje. La razón de margen de contribución, que algunas veces es llamada razón de utilidad-volumen, indica el porcentaje de cada unidad de moneda vendida (dólar, peso, euro, etc.) disponible para cubrir los costos fijos y proveer un ingreso operativo. Para la compañía Insumos Agrícolas S.A. la razón de margen de contribución es 40%, que se calcula de la siguiente manera:

$$\text{Porcentaje de Margen de Contribución} = \frac{\text{Ventas} - \text{Costos Variables}}{\text{Ventas}}$$

$$\text{Porcentaje de Margen de Contribución} = (\$1,000,000 - \$600,000) / \$1,000,000 = 40\%$$

El porcentaje de margen de contribución mide el efecto, en el ingreso de operación, de un incremento o reducción en el volumen de ventas. Por ejemplo, asuma que la administración de Comercializadora de Michoacán, S.A. está estudiando el efecto de agregar \$80,000 en órdenes de venta. Multiplicando el porcentaje de margen de contribución (40%) por el cambio en el volumen de ventas (\$80,000) indica que el ingreso de operación se incrementara \$32,000 si las órdenes adicionales son obtenidas. Para validar este análisis a continuación se presenta el estado de resultados de la compañía incluyendo las órdenes adicionales:

Ventas	\$1,080,000
(-) Costos Variables (\$1,080,000 X 60%)	\$648,000
= Margen de Contribución (\$1,080,000 X 40%)	\$432,000
(-) Costos Fijos	\$300,000
= Ingreso de Operaciones	\$132,000

**Gráfica 3.6.1.1**  
**“Análisis del porcentaje de contribución marginal”**

Fuente: elaboración propia

Los costos variables como porcentaje de ventas son igual al 100% menos el porcentaje

de margen de contribución. Entonces en el estado de resultados anterior, los costos variables son 60% (100% - 40%) de las ventas, o \$648,000 ( $\$1,080,000 \times 60\%$ ). El margen de contribución total, \$432,000, también puede ser calculado directamente por multiplicar las ventas por el porcentaje de margen de contribución ( $\$1,080,000 \times 40\%$ ).

### 3.6.2 Margen de contribución unitario.

El margen de contribución unitario también es útil para calcular el potencial de utilidades de proyectos propuestos. El margen de contribución unitario es la cantidad monetaria (dólares, pesos, euros, etc.) de cada unidad de ventas disponible para cubrir los costos fijos y proporcionar utilidades de operación. Por ejemplo, si el precio de venta unitario de la compañía Insumos Agrícolas S.A. es \$20 y el costo variable unitario es \$12, el margen de contribución unitario es \$8 ( $\$20 - \$12$ ).

El porcentaje de margen de contribución es más útil cuando el incremento o reducción en el volumen de ventas es medido en unidades vendidas (cantidades). Para ejemplificar lo anterior, asuma que la compañía Insumos Agrícolas S.A. vendió 50,000 unidades. Su ingreso de operaciones es \$100,000, como se muestra en el estado de resultados y margen de contribución siguiente:

Ventas (50,000 ud. X \$20)	\$1,000,000
(-) Costos Variables (50,000 X \$12)	600,000
= Margen de Contribución (50,000) X \$8	\$ 400,000
(-) Costos Fijos	300,000
= Ingreso de Operaciones	\$ 100,000

Si las ventas de la compañía Insumos Agrícolas S.A. hubieran sido incrementadas por 15,000 unidades, de 50,000 a 65,000 unidades, su ingreso de operación se habría incrementado por \$120,000 (15,000 ud X \$8), como se muestra abajo:

Ventas 65,000 ud X \$20)	\$1,300,000
(-) Costos Variables (65,000 ud X \$12)	780,000
= Margen de Contribución (65,000 X \$8)	\$ 520,000
(-) Costos Fijos	300,000
= Ingreso de Operaciones	\$ 220,000

Como hemos señalado anteriormente, las diferencias entre los dos métodos de costeo se centran en el tratamiento contable que se le da a los costos fijos de producción. Para determinar el costo de producción, el costeo absorbente considera los materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación, sin importar que dichos elementos tengan características fijas o variables en relación con el volumen de producción. Así pues los defensores de éste método sostienen que la producción no puede realizarse sin incurrir en costos indirectos de fabricación fijos.

Por el contrario, el costeo directo, para determinar el costo de producción excluye los costos fijos de producción y sólo considera los costos cuya magnitud cambia en razón directa de los aumentos o disminuciones registrados en el volumen de producción, es decir, los costos variables de materiales directos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación variables, los defensores de éste método afirman que los costos del producto deben asociarse al volumen de producción, por lo que los costos fijos al incurrirse aun sin producción deben excluirse, y considerarse como un costo del período relacionado con el tiempo, y por lo tanto no inventariables al no tener beneficios futuros.

De lo anterior se desprenden algunas otras diferencias dentro de las cuales tenemos:

El sistema de costeo directo o variable considera los costos fijos de producción como costos del período, mientras que el costeo absorbente o total los distribuye entre las unidades producidas. Para valuar los inventarios, el costeo directo sólo contempla los variables; el costeo absorbente incluye ambos. La forma de presentar la información en el estado de resultados es diferente.

En el costeo Absorbente todos los costos de producción (fijos y variables) primero se restan de las ventas para obtener la utilidad bruta, para luego deducir los gastos o costos del periodo, que no son de manufactura de la manera siguiente:

Ventas
Menos: Costo de venta (variables y fijos)
Utilidad Bruta
Menos: Gastos de operaciones
Utilidad Neta en Operaciones

En el costeo directo se restan de las ventas, tanto los costos variables como los gastos variables para obtener la utilidad marginal o margen de contribución y a éste se le restan los costos y gastos fijos para tener la utilidad en operación de la siguiente manera:

Ventas
Menos: Costo de venta.
Margen de fabricación
Menos gastos variables
Utilidad Marginal o
Margen de Contribución
Menos: Costos y Gastos fijos
Utilidad Neta en Operaciones

Como se puede observar, el costeo directo o variable se concentra principalmente en el margen de contribución, que es el exceso de ventas sobre los costos variables. Cuando

se expresa como un porcentaje de las ventas, el margen de contribución se conoce como índice de contribución o índice marginal, que revela el número de centavos disponibles por unidad monetaria de ventas para cubrir los costos fijos y las utilidades.

### 3.7 Caso práctico comparativo

Las siguientes generalizaciones son aplicables para llevar a cabo un análisis comparativo entre el costeo directo y el costeo absorbente.

- Cuando el volumen de ventas sea igual al volumen de producción en el periodo de costos, las utilidades en ambos métodos serán iguales.
- Cuando el volumen de producción sea mayor que el volumen de ventas en el periodo de costos, la utilidad en el costeo absorbente será mayor.
- Cuando el volumen de ventas sea superior al volumen de producción en el periodo de costos, la utilidad en el costeo absorbente será menor.

En la contabilidad de costos, un estado de resultados para el costeo absorbente tiene los mismos elementos que un estado de resultados tradicional puesto que no hay diferencia entre los costos fijos y variables y los gastos los diferencian con respecto a su área de relevancia, en este caso se clasifican de acuerdo a la operación que desempeñan, ya sea administración o ventas.

Charles T. Hengren, muestra un pequeño ejemplo en el cual se aprecia la elaboración de un estado de resultados por costeo absorbente:

	Ventas		\$1.000
menos:	Costo de Producción de las mercancías vendidas (Incluyendo los gastos indirectos de producción fijos)		\$600
igual:	Utilidad Bruta		\$400

menos:	Gastos de Venta y Administración		\$300
	Utilidad Neta		\$100

El estado de resultados de costeo directo, también se conoce como estado de resultados de contribución. En este tipo de costeo, el estado de resultados es diferente pues desglosa primero los costos variables y fijos, estos últimos incluyéndolos después de obtener el Margen de Contribución, donde la utilidad marginal o margen de contribución "es el exceso de las ventas sobre todos los gastos variables incluyendo las categorías variables de producción, ventas y administración".

El estado de resultados por el costeo absorbente determina una cifra intermedia de ingresos denominada utilidad bruta, la cual refleja la diferencia entre las ventas y los costos de ventas fijos y variables.

Al determinar el margen de contribución en un estado de resultados por costeo directo se sustraen los desembolsos variables (mano de obra, materia prima, gastos indirectos de fabricación, gastos de producción, comercialización, administración y ventas) de los bienes vendidos de los ingresos por ventas; después de esto, sustraemos todos los desembolsos fijos de producción, comercialización y administración de las ventas para determinar el margen de contribución neto o utilidad neta.

Aplicación:

#### Ejercicio 1

En siguiente estado de Resultados, elaborado mediante el costeo absorbente, fue preparado por la dirección de la Compañía "Inumos Agrícolas".

Ingresos por ventas		\$95,600.00
Inventario Inicial	\$8,200.00	
Costos actuales:		

Materiales directos	\$17,000.00	
Mano de Obra directa	\$30,000.00	
Gastos indirectos de Fabricación	\$20,200.00	
Mercancías disponibles	\$74,400.00	
Inventario Final	\$16,600.00	
Costo de Mercancías Vendidas		\$58,800.00
Utilidad Bruta		\$36,800.00
Gastos de Operación		
Comisiones en Ventas	\$9,560.00	
Gastos de entrega	\$8,400.00	
Gastos por cuentas Malas	\$1,100.00	
Otros Gastos de Ventas	\$4,510.00	
Sueldos de Administración	\$2,100.00	
Procesamiento de Datos	\$1,380.00	
Otros Gastos de Administración	\$5,700.00	
Gastos Totales		\$32,750.00
Utilidad neta		\$4,050.00

Entre los gastos fijos relacionados en el estado se encuentran los siguientes:

10% inventario inicial y del Final

25% de los gastos indirectos de fabricación

50% de los gastos de entrega

80% de otros gastos de ventas

100% de los sueldos administrativos, Procesamiento de datos y otros administrativos.

Se requiere:

Elaborar un estado que señale la utilidad neta de la compañía sobre una base del costeo directo.

Solución:

Lo primero que haremos será quitarle al inventario inicial el 10% que representa de los gastos fijos, o bien, para agilizarlos, podemos multiplicar cada uno de los valores que se presentan en el estado de resultados por su equivalencia en costos Variable, por ejemplo:

En el inventario Inicial:

\$8200 representa al 100%  $100\% = 1$

Entonces si los costos fijos son el 10% (que esto es igual a 0.1), se entiende que los costos variables dentro del inventario Inicial equivalen al 90%, por lo cual:

$90\% \cdot 90\% = 0.9$

Por lo tanto resolveremos este ejercicio multiplicando por la equivalencia en costos Variables de cada uno de los elementos que se nos presentan, por lo que el estado quedaría de la siguiente manera:

Ingresos por ventas			\$95,600.00
Inventario Inicial	$\$8,200.00 \cdot 0.9$	\$7,380.00	
Costos actuales:			
materiales directos		\$17,000.00	
Mano de Obra directa		\$30,000.00	
Gastos indirectos de Fab.	$\$20,200.00 \cdot 0.75$	\$15,150.00	
Mercancías disponibles		\$69,530.00	
Inventario Final	$\$16,600.00 \cdot 0.9$	\$14,940.00	
Costo de Mercancías Vendidas			\$54,590.00
Gastos Variables de ventas y Admón.			
Comisiones en ventas		\$9,560.00	
Gastos de entrega	$\$8,400.00 \cdot 0.5$	\$4,200.00	
Gastos por cuentas malas		\$1,100.00	
Otros gastos de ventas	$\$4,510.00 \cdot 0.2$	\$902.00	
			\$15,762.00
Margen de contribución			\$25,248.00
Gastos Fijos:			
Gastos de Entrega	$\$8,400.00 \cdot 0.5$	\$4,200.00	
Otros Gastos de Ventas	$\$4,510.00 \cdot 0.8$	\$3,608.00	
Sueldos de Administración		\$2,100.00	
Procesamiento de Datos		\$1,380.00	
Otros Gastos de Administración		\$5,700.00	
Gastos Indirectos de Fabricación (GIF)	$\$20,200.00 \cdot 0.25$	\$5,050.00	
Total			\$22,038.00
Utilidad Neta			\$3,210.00

## Ejercicio 2.

Comparaciones de los costos de inventarios y unidades; costeo Directo y Absorbente.

La compañía industrial Insumos Agrícolas S.A., incurrió en los siguientes costos y gastos durante el primer mes del año del nuevo modelo. No había existencias al comienzo del año.

Costos Fijos Costos Variables

Producción, 105 000 unid.

Materiales \$420 000

Mano de Obra Directa \$315 000

Costos de G.I.F. \$210 000 \$129 150

Gastos de Ventas \$ 14 000 \$ 25 000

Gastos de administración \$ 28 000 \$ 12 500

Unidades Vendidas, 75 000, al precio de \$24 por unidad.

Se requiere:

Calcular el inventario final con el costeo directo.

Calcular el inventario final con el costeo absorbente.

Calcular la utilidad neta con los dos métodos de costo.

Explicar el motivo de la diferencia en la utilidad neta en c).

Solución:

Costeo Directo:

Materiales directos	\$420,000.00
Manos de obra directa	\$315,000.00
Gastos indirectos de Fabricación	\$129,150.00
Costo de fabricación	\$864,150.00

Producción 105 000 unidades

Costo por unidad:

Se divide el costo total de Fabricación entre el total de unidades producidas:

$$\$864\ 150 / 105\ 000 = \$8.23$$

O bien:

M.D.  $\$420\,000/105\,000 = \$4.00$  (este es el costo unitario de los materiales directos)

M.O  $\$315\,000/105\,000 = \$3.00$

G.I.F.  $\$129\,150/105\,000 = \$1.23$

Costo por Unidad  $\$8.23$

Inventario Final:

Se tenían en un principio 105 000 unidades y se vendieron 75 000

105 000

- 75 000

30 000 unidades restantes

30 000 unid. \*  $\$8.23 = \$246\,900$

Ese es el valor del inventario final mediante costeo directo.

Costo Absorbente:

Materiales Directos		\$420,000.00
Mano de Obra Directa		\$315,000.00
Gastos indirectos de Fabricación:		
Variables	\$129,150.00	
Fijos	\$210,000.00	\$339,150.00
Costo de Fabricación		\$1,074,150.00

Producción 105 000 unidades

Costo por unidad:

Costo Total de fabricación  $\$1\,074\,150 / 105\,000 \text{ unid.} = \$10.23$

O bien:

M.D.  $\$420\,000 / 105\,000 = \$4.00$

M.O  $\$315\,000 / 105\,000 = \$3.00$

G.I.F. Variables  $\$129\,150 / 105\,000 = \$1.23$

G.I.F. Fijos  $\$210\,000 / 105\,000 = \$2.00$

Costo por unidad  $\$10.23$

### Inventario Final:

105 000 unidades producidas

- 75 000 unidades vendidas

30 000 unidades restantes

30 000 unid. \* \$10.23 = \$306 900

### Costeo Directo

Ventas de 75 000 unidades a \$24 c/u		\$1,800,000.00
Costo de ventas:		
Costo de Fabricación	\$864,150.00	
(menos) Inventario final	\$246,900.00	
Costo de ventas		\$617,250.00
Utilidad Bruta en ventas		\$1,182,750.00
Gastos de Operación:		
G.I.F. Fijos	\$210,000.00	
Gastos de Ventas	\$39,000.00	
Gastos de Administración	\$40,500.00	
Total		\$289,500.00
Utilidad Neta		\$893,250.00

### Costeo absorbente

Ventas de 75 000 unidades a \$24 c/u		\$1,800,000.00
Costo de ventas:		
Costo de Fabricación	\$1,074,150.00	
Inventario final	\$306,900.00	
Costo de ventas		\$767,250.00
Utilidad Bruta en ventas		\$1,032,750.00
Gastos de Operación:		
Gastos de Ventas	\$39,000.00	
Gastos de Administración	\$40,500.00	
Total		\$79,500.00
Utilidad Neta		\$953,250.00

$$\$953\,250 - \$893\,250 = \$60\,000$$

$\$10.23 - \$8.23 = \$2.00$  Costo por unidad de fabricación de costos de gastos indirectos de fabricación fijos.

$$\$2.00 * 30\,000 \text{ unidades} = \$60\,000$$

### Ejercicio 3

Determinar la información faltante de las siguientes situaciones:

1) Ventas:

Costos Variables: \$500

Costos fijos:

Costos totales: \$800

Utilidad de operación: \$1,200

Porcentaje del margen de contribución:

2) Ventas: \$2,000

Costos Variables:

Costos fijos: \$300

Costos totales:

Utilidad de operación: \$200

Porcentaje del margen de contribución:

Soluciones:

1) Ventas ¿?

Costos Variables: \$500

Margen de contribución ¿?

Costos fijos: ¿?

Utilidad de operación \$1,200

Si tenemos que los Costos totales son de \$800, entendemos que tanto los costos fijos como los variables se encuentran concentrados ahí. Por lo tanto:

Costos Totales \$800

Costos Variables \$500

Costos Fijos \$300

Para obtener las ventas:

Se suman:

Utilidad de operación \$1 200

Costos Totales \$ 800

Ventas \$2 000

Esto es debido a que las ventas contienen a los datos anteriores, pues de ellas se parte para resolver el estado de resultados.

Margen de Contribución:

Ventas \$2 000

Costos variables \$ 500

Margen de Contribución \$1500

Sin embargo nos están pidiendo el Porcentaje del Margen de Contribución

Porcentaje del margen de contribución:

$\$1\,500 / \$2\,000 = 0.75$

El porcentaje es de 75%

Es decir de cada \$1.00 que se venda \$0.75 o el 75% es la utilidad que se obtiene.

2) Ventas \$2 000

Costos Variables: ¿?

Margen de contribución ¿?

Costos fijos: \$ 300

Utilidad de operación \$ 200

Ventas \$2 000

Utilidad de operación - \$ 200

Costos Totales \$1 800

Costos Fijos - \$ 300

Costos Variables \$1 500

Ventas \$2 000

Costos Variables \$ 700

Margen de Contribución \$ 500

Porcentaje de Margen de Contribución:

$$\$500 / \$2\,000 = 0.25 = 25\%$$

### **3.8 Punto de equilibrio.**

El punto de equilibrio es el instrumento por el cual se utiliza el modelo costo-volumen-utilidad, se puede entender como el indicador por el cual como se mencionó anteriormente se puedan planear las utilidades y tener un mejor control de los costos.

El punto de equilibrio se puede definir como el punto crítico donde las ventas de una empresa son iguales al importe de los costos, en términos más coloquiales, es el importe o unidades de producción que se debe de vender donde no se gana, pero tampoco se pierde.<sup>19</sup> Es decir, consiste en encontrar el punto donde la empresa no llegue a obtener utilidades pero tampoco sufra de pérdidas, y ya en términos de costos, se puede entender cuando las ventas absorben a los costos, y éstos son los costos variables y fijos.

Al conocer la contribución marginal es más sencillo encontrar el punto de equilibrio, en especial si el estado de resultados es directo, en cambio si es absorbente resulta más complejo, ya que se deben de separar los costos fijos y variables e identificarlos para que se pueda determinar el punto de equilibrio.

Existen tres métodos de para determinar el punto de equilibrio:

#### **3.8.1 Método de ecuación.**

Con la metodología empleada, el estado de ingresos puede expresarse en forma de ecuación como sigue:

$\text{Ingreso} - \text{costos variables} - \text{costos fijos} = \text{ingreso de operació}$
---

---

<sup>19</sup> PERDOMO MORENO Abraham, *Planeación Financiera, Utilización del Punto de Equilibrio*, Thompson, 2002.

### 3.8.2 Método de margen de contribución.

El margen de contribución es igual a los ingresos por ventas menos todos los costos que varían respecto de un factor de costo relacionado con la producción.

$$(\text{Precio de venta} - \text{costos unitarios variables}) \times \text{No. de unidades} = \text{costos fijos} + \text{ingreso de operación}$$

$$\text{Margen de contribución por unidad} \times \text{No. de unidades} = \text{costos fijos} + \text{ingreso de operación}$$

El ingreso de operación es igual a cero, entonces:

$$\text{Número de unidades en el punto de equilibrio} = \text{costos fijos} / \text{margen de contribución por unidad}$$

### 3.8.3 Método gráfico.

En el método gráfico se trazan las líneas de costos totales e ingresos totales para obtener su punto de intersección, que es el punto de equilibrio. Es el punto en donde los costos totales igualan a los ingresos totales.

#### 3.8.3.1 Ejemplo.

La empresa Muebles de Occidente S.A. Vendió en el año actual 130 millones de pesos; se determinó que sus costos variables fueron de 65 millones de pesos y sus costos fijos de 50 millones de pesos. ¿Cuál es el punto de equilibrio global para el año siguiente?

---

$$PE = CF / [1 - (CV/VN)]$$

$$PE = 50 / [1 - (65/130)]$$

---

$$PE= 50/ [(1-(0.50))]$$

$$PE= 50/ 50$$

$$PE= 100$$

---

El punto de equilibrio se ha vuelto tan importante que, si uno requiere de un crédito bancario, éste, dentro de sus políticas nos va a pedir cierta información generalmente un proyecto de inversión, y en el dictamen de crédito que le permite al banco autorizar un crédito va a evaluar diversas variables entre las cuales está el punto de equilibrio de la empresa, y en el caso de empresas que manejen inventarios para producción, se pide el punto de equilibrio en unidades de producción.

Inclusive si se planea hacer una inversión importante en la empresa, si se desea sacar otra línea de productos, comprar maquinaria, modernizar las instalaciones, etc., en un proyecto de inversión se van a evaluar los costos fijos y variables de la producción, y es un hecho que debemos tomar en cuenta.

### **3.9 Situación de México en el tema de los métodos para costear la producción.**

#### **3.9.1 Antecedentes.**

En México la mayoría de las empresas opera con capacidad ociosa por lo cual para el empresario nacional es más complicado competir en el extranjero porque los precios a los cuales tiene que vender son muy superiores a los del mercado internacional, ya que la mayoría están basados en costeo absorbente.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> JIMÉNEZ ALEJANDRO José Juan, *Contabilidad de Costos*, División de Ingeniería y ciencias exactas, 2004.

### **3.9.2 Antecedentes de los métodos de costeo para efectos del ISR.**

La situación anterior prevaleció por muchos años, hasta que el Instituto Mexicano de Comercio exterior detectó que esa anomalía perjudicaba al país a nivel macroeconómico y se optó a la tarea de buscar una nueva base para fijar precios para exportar recurriendo al costo variable. Así, propicio ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la formación de un grupo de trabajo que se dedicaría al estudio, para la Dirección general de Impuestos sobre la Renta autorizara el empleo de costo variable para fines de exportación.

Es conveniente aclarar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no había aceptado este sistema de valuación de inventarios porque postergaba el cobro de impuestos originando problemas en las finanzas públicas.

A raíz de la iniciativa del Instituto Mexicano de Comercio Exterior se constituyó un grupo integrado por representantes del Instituto Mexicano de Comercio Exterior (IMCE) de la Dirección General de Impuestos sobre la Renta, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y de la Asociación Nacional de Importadores y Exportadores de la República Mexicana. El objetivo de ese equipo de trabajo fue:

Determinar el efecto fiscal que significaría el cambio el sistema de valuación.

Obtener la autorización por parte de la Secretaría de Hacienda.

Elaborara la forma jurídica adecuada para tal circunstancia.

Después de una serie de reuniones se llegó a la conclusión de que las empresas podían adoptar dicho sistema de valuación de inventarios eran las que exportan o realizaban sus ventas en zonas fronterizas. La solicitud de dicho cambio y valuación se debía representar ante la Dirección General de Impuesto sobre la Renta conforme a los establecido en el oficio 311-XIII-68939 del 20 de agosto de 1973. Además, se hicieron algunos cambios formales dentro de la Ley de Impuesto sobre la Renta, para adecuarla a la nueva situación autorizada.

Es importante aclarar que para ventas en el mercado nacional o local estaba autorizado el costeo directo. Una empresa que venda parte de su producción en el país y parte en el

extranjero, solo usara costeo directo para la proporción de ventas realizadas en el mercado internacional.

### **3.9.3 Reformas Fiscales al ISR referente a los costos de producción.**

En el Diario Oficial de la Federación con fecha 24 de Marzo de 1980 se reformaron algunos artículos del reglamento de la Ley de Impuestos sobre la Renta, de los cuales a continuación se reproducen los relativos al costeo.

#### Capitulo 11

##### De la base del Impuesto de los Causantes Mayores

Articulo 24-A. Las empresas exportadoras, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrán adoptar contable y fiscalmente el sistema de costeo directo y abandonar el costeo absorbente siempre que reúnan los siguientes requisitos:

Que en la estructura de su capital social la participación de mexicanos en los términos de la Ley para Promover la Inversión mexicana y Regular la Inversión Extranjera represente como mínimo los porcentos señalados en dicha ley.

Que la participación de mexicanos en los órganos de Administración esté en relación directa a su participación en el capital social en los términos de la Ley anteriormente citada.

Que exporte como mínimo 30% de su producción

Que como mínimo los productos de exportación alcancen un grado de manufactura nacional de 60 %.

Entre las reformas se señala además que las empresas a que se refiere el artículo anterior podrán deducir del ingreso global gravable determinado para efectos del impuesto al ingreso global de las empresas, la diferencia que resulte entre el costeo absorbente y el directo mediante un procedimiento específico señalado en el artículo 24-B.

### **3.9.4 Deducción de compras antes del 1° enero de 1987.**

En el año de 1987 la LISR se modificó para adoptar la deducción de las adquisiciones de mercancías, materias primas y productos semiterminados o terminados utilizables para prestar servicios, fabricar o enajenar bienes, en lugar del régimen de deducción de costo de ventas.

En ese tiempo, en la exposición de motivos por la modificación se estableció que:

“En la medida en que no se desea darle una mayor complejidad al sistema y que las modificaciones planteadas extrañen cierta complejidad, se simplifica la estructura del gravamen sustituyendo el concepto de costo y su compleja reglamentación para la valuación de los inventarios, por la deducción de las compras del ejercicio”<sup>21</sup>.

De esa manera el cambiar el régimen de deducción de costo de ventas a compras relacionadas con los inventarios, estaba enfocada a la simplificación administrativa, para las empresas, esto debido a que se reconocía que el esquema anterior era muy complejo.

### **3.9.5 2005: Costos de ventas nuevamente.**

En el mes de septiembre de 2004, el presidente Vicente Fox, presentó una iniciativa al Congreso de la Unión para reformar algunas disposiciones fiscales, en una de éstas se reformó la fracción II del artículo 29 de la LISR, publicada el 1 de diciembre de 2004, anunciando que a partir del 1° enero de 2005, entra en vigor la deducibilidad del costo de lo vendido en lugar de las compras de inventarios.

Al momento en que las empresas se enteraron de dicha iniciativa, se mostraron inconformes, ya que el cambio les generaría más trabajo administrativo, y mayores inversiones. Por supuesto que aunque se cambió ligeramente de nombre, la esencia fue la misma que la de años antes.

La exposición de motivos en el año 2005 se refirió a lo siguiente:

---

<sup>21</sup> Información obtenida por parte del SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Exposición de motivos*, 1987.

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

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

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

Aunque aquí cabe reconocer que hay una contradicción debido a que se expone que el sistema antiguo es complejo en cuanto a la carga administrativa, a lo cual, las empresas opinaban lo contrario. Sin embargo, fue aprobada el 3 de noviembre de 2004, y entró en vigencia el 1° de Enero de 2005.

En la actualidad podemos identificar al costo de ventas en la LISR en la siguiente referencia:

Artículo 45-A. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley.

## **CAPÍTULO 4**

### **NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

#### **4.1 Introducción.**

Las normas de información financiera son los pronunciamientos normativos que todo profesional de la contaduría debe seguir en el ejercicio de su profesión, es importante estudiarlas en ésta investigación debido dos aspectos objetivos desde el punto de vista de la misma; primero porque para el ejercicio de un profesional de la contaduría éstas son obligatorias, segundo porque aunque la eliminación de un pequeño apartado de éstas es si se pudiera decir vulgarmente “insignificante” es en menor o mayor medida parte de las mismas.

Sabiendo lo siguiente, se analizarán de manera general lo que son las normas de información financiera y posteriormente el apartado que se estudia, es decir los inventarios.

#### **4.2 Panorama de las NIF.**

Durante más de 30 años, la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C. (IMCP) fue la encargada de emitir la normatividad contable en nuestro país, en boletines y circulares de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. En este conjunto de boletines se establecieron los fundamentos de la contabilidad financiera en los que se basó no sólo el desarrollo de normas particulares, sino también la respuesta a controversias o problemáticas derivadas de la emisión de estados financieros de las entidades económicas. Indiscutiblemente, la CPC desempeñó esta función con un alto grado de dedicación, responsabilidad y profesionalismo.

A partir del 1º de junio de 2004, es el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A. C. (CINIF) el organismo independiente que, en congruencia con la tendencia mundial, asume la función y la responsabilidad de la

emisión de la normatividad contable en México.

El CINIF es un organismo independiente en su patrimonio y operación, constituido en el año 2002 por entidades líderes de los sectores público y privado, con objeto de desarrollar las “Normas de Información Financiera” (NIF) con un alto grado de transparencia, objetividad y confiabilidad, que sean de utilidad tanto para emisores como para usuarios de la información financiera.

Para lograr lo anterior, se conformó un Consejo Emisor del CINIF, al que se han integrado investigadores de tiempo completo provenientes de diferentes campos de experiencia y competencia profesional, resaltando su independencia de criterio, objetividad e integridad, quienes trabajan junto con reconocidos profesionistas y académicos voluntarios, a fin de lograr puntos de vista plurales e independientes.

Asimismo, el proceso de emisión de normatividad está en todo momento bajo la observación de cualquier interesado, al publicarse en la página electrónica del CINIF, el inventario de proyectos, los avances a dichos proyectos, las normas en proceso de auscultación, las respuestas recibidas en este proceso y, finalmente, los documentos denominados “bases para conclusiones”, que dan respuesta a los comentarios recibidos durante la auscultación.

Desde luego, el propio IMCP ha sido promotor de la constitución del CINIF, por lo que ha establecido ya, en el Capítulo I de sus Estatutos, apartado 1.03, inciso m), que el IMCP tiene como objetivo, entre otros:

“Adoptar como disposiciones fundamentales, consecuentemente de observancia obligatoria para los socios del Instituto, las normas de información financiera que emita el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera. . .”

El CINIF es el encargado directo de desarrollar dicha normatividad; para lograrlo, lleva a cabo procesos de investigación y auscultación entre la comunidad financiera y de negocios, y otros sectores interesados, dando como resultado, la emisión de documentos llamados “Normas de Información Financiera (NIF)”, Mejoras a las mismas o, en su caso, “Interpretaciones a las Normas de Información Financiera (INIF)” y “Orientaciones a las

Normas de Información Financiera (ONIF)”, siendo las Mejoras un documento que incluye propuestas de cambios puntuales a las NIF; y las INIF y ONIF, que son aclaraciones y guías de implementación de las NIF. La filosofía de las NIF es lograr, por una parte, la armonización de las normas locales utilizadas por los diversos sectores de nuestra economía; y, por otro lado, converger en el mayor grado posible, con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

Cuando se haga referencia genérica a las NIF, deberá entenderse que éstas comprenden tanto a las normas emitidas por el CINIF como a los boletines emitidos por la CPC que le fueron transferidos al CINIF el 31 de mayo de 2004. Sin embargo, cuando se haga referencia específica a alguno de los documentos que integran las NIF, éstos se llamarán por su nombre original, esto es, Norma de Información Financiera o Boletín, según sea el caso.

Derivado de lo anterior, la estructura de las NIF es la siguiente:

- a) las NIF, y sus Mejoras, las INIF y las ONIF emitidas por el CINIF;
- b) los Boletines emitidos por la CPC, que no hayan sido modificados, sustituidos o derogados por las nuevas NIF; y
- c) las NIIF aplicables de manera supletoria.

Cabe señalar que las “Circulares” son recomendaciones o aclaraciones emitidas en su momento por la CPC, pero que no asumen la forma de una norma, pues no pasaron por un proceso de auscultación. Empero, debido a su importancia como guías, seguirán formando parte de esta publicación hasta en tanto pierdan su función.

Las NIF han sido clasificadas en:

- a) normas conceptuales, que conforman el llamado Marco Conceptual (MC);
- b) normas particulares;
- c) interpretaciones a las normas particulares; y
- d) orientaciones a las normas particulares.

Los pronunciamientos del CINIF son producto de un largo proceso que se inicia con la identificación de dudas o áreas de oportunidad en materia de información financiera que ameritan la exposición de una solución concreta o de una interpretación por parte del CINIF. Después del análisis y evaluación de las distintas alternativas por parte de los miembros del Consejo Emisor del CINIF, se formula un documento como un borrador para discusión, el cual una vez que ha sido aprobado por los votos de al menos las dos terceras partes de los miembros del Consejo, se envía al Comité Técnico Consultivo del CINIF para que realice recomendaciones o valide la normatividad propuesta para su divulgación.

Si el contenido del proyecto tiene el carácter de norma, se somete, durante un periodo suficientemente amplio, a un proceso de auscultación, normalmente tres meses, entre todas las personas interesadas en la información financiera. Todos los puntos de vista que se recogen, se analizan y evalúan cuidadosamente y, con base en ellos, se modifica en lo procedente el documento respectivo, el cual nuevamente debe ser aprobado por los votos de al menos las tres cuartas partes de los miembros del Consejo Emisor del CINIF.

La versión aprobada se envía nuevamente al Comité Técnico Consultivo junto con un análisis de los puntos observados durante la auscultación más el sustento técnico por el cual fueron aceptadas o rechazadas las sugerencias o modificaciones propuestas durante ese proceso; además, en caso de proceder, debe enviarse el voto razonado de miembros del Consejo Emisor que hubiesen objetado parcial o totalmente el pronunciamiento que se está proponiendo como definitivo para que se apruebe su publicación como una norma obligatoria para las entidades que emitan información financiera de acuerdo con Normas de Información Financiera. Al documento aprobado que contiene la norma se le conoce como "NIF".

Adicionalmente, el CINIF emite un documento llamado Mejoras a las Normas de Información Financiera (Mejoras a las NIF), que tiene como objetivo hacer cambios y precisiones a las Normas de Información Financiera (NIF) vigentes con la finalidad de establecer un planteamiento normativo más adecuado.

Las Mejoras a las NIF se presentan clasificadas en dos secciones:

a) Sección I. Mejoras a las NIF que generan cambios contables. Son propuestas de modificaciones a las NIF que, de acuerdo con la NIF B-1, Cambios contables y correcciones de errores (NIF B-1), generan cambios contables en valuación, presentación o revelación en los estados financieros de las entidades.

b) Sección II. Mejoras a las NIF que no generan cambios contables. Son propuestas de modificaciones a las NIF para hacer precisiones a las mismas, que ayuden a establecer un planteamiento normativo más claro y comprensible; por ser precisiones, no generan cambios contables en los estados financieros de las entidades.

Los documentos de Mejoras a las NIF emitidos se incorporan en la página electrónica del CINIF; a su vez, los cambios aprobados son incorporados en cada una de las NIF a las que afectan.

Además el CINIF emite Interpretaciones a las NIF que tienen por objeto:

a) aclarar o ampliar temas ya contemplados dentro de alguna NIF.

b) proporcionar oportunamente guías sobre nuevos problemas detectados en la información financiera que no estén tratados específicamente en las NIF, o bien sobre aquellos problemas sobre los que se hayan desarrollado, o que se desarrollen, tratamientos poco satisfactorios o contradictorios.

Las Interpretaciones a que se hace referencia en el inciso a) anterior, no son auscultadas, dado que no contravienen el contenido de la NIF de la que se derivan, en virtud de que esta última ya fue sometida a ese proceso. Las Interpretaciones a que se hace referencia en el inciso b) anterior, están sujetas a auscultación, que normalmente es por un plazo de un mes.

Eventualmente, el CINIF puede emitir orientaciones sobre asuntos emergentes que vayan surgiendo y que requieran de atención rápida, las cuales no son sometidas a auscultación, por lo que no son obligatorias.

Las normas contables son dinámicas y se van adaptando a los cambios experimentados en el entorno bajo el cual desarrollan su actividad las entidades. Esto es, algunas normas

se modifican, otras se eliminan o bien simple y sencillamente surge la necesidad de emitir nuevas disposiciones. Esto hace necesario que con cierta periodicidad se publiquen ediciones nuevas debidamente actualizadas de este libro. Es importante señalar que la utilización de las NIF incrementa la calidad de la información financiera contenida en los estados financieros, asegurando así su mayor aceptación, no sólo a nivel nacional, sino también internacional.

Para facilitar el estudio y aplicación de las diferentes NIF, éstas se clasifican en las siguientes series:

- Serie NIF A Marco Conceptual.
- Serie NIF B Normas aplicables a los estados financieros en su conjunto.
- Serie NIF C Normas aplicables a conceptos específicos de los estados financieros.
- Serie NIF D Normas aplicables a problemas de determinación de resultados.
- Serie NIF E Normas aplicables a las actividades especializadas de distintos sectores.<sup>22</sup>

#### **4.3 NIF C-4. Inventarios.**

La NIF C-4 es donde se encuentra el tema central de ésta investigación, es decir, los inventarios. Desde hace algunos años se veía venir ésta modificación, por ejemplo, en el 2008 a pesar de que aun se reconocía al costeo directo como un sistema de valuación para los inventarios, en la introducción al boletín, llama la atención el párrafo 3, 4 y 5 los cuales a continuación se citan:

“Innumerables comentarios se recibieron en la Comisión, relativos al contenido y redacción del Boletín Inventarios, mismos que han hecho posible su nueva estructura. Sin lugar a duda, el aspecto más controvertido fue la aceptación del costeo directo. Nuestro grupo, orientado por los conceptos del "Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera" y habiendo estudiado cada una de las objeciones y comentarios presentados, y considerando que las administraciones de las empresas tienen derecho a exigir sistemas que les proporcionen información útil para planear sus operaciones y dictar sus políticas, decidió continuar con la postura de aceptación del Costeo Directo.

---

<sup>22</sup> CINIF, *Normas de Información Financiera*, Prólogo, IMCP, 2008

Creemos firmemente que en la técnica contable abundan reglas de carácter alternativo y las empresas tienen derecho a seleccionar las más convenientes, de acuerdo a sus características peculiares, siempre y cuando se siga una política consistente y se proporcione información suficiente a los lectores de los estados financieros.”

De ésta manera se aprecia claramente como existieron bastantes comentarios acerca de los sistemas de valuación por lo que se pueden observar indicios de que existiera alguna posibilidad de eliminar el costeo directo, esto en base a que se indica que se sigue permitiendo el costeo directo en muchas empresas.

#### **4.3.1 Eliminación del costeo directo.**

En noviembre del 2010 el CINIF dio a conocer la NIF C-4 aprobada por unanimidad y turnada al Consejo Emisor, en la que señalaba varios cambios a la misma y que surtiría efectos a partir del 1° de enero del 2011, en la misma explica las razones de los cambios de ésta, los cambios que se dieron fueron:

- Se elimina el costeo directo como sistema de valuación.
- Se elimina la fórmula UEPS para la asignación del costo unitario.

Para los efectos de la investigación, únicamente se va a centrar en la eliminación del costeo directo.

#### **4.3.2 Razones para eliminar el costeo directo.**

Las razones en las que se basó el CINIF para la eliminación del costeo directo son ciertamente muy lógicas y claras, aunque existen algunos detalles que no fueron considerados y que en nuestro país puede ocasionar una discrepancia lo cual se va a analizar más adelante.

El CINIF explica a la letra de la NIF C-4 vigente para el 2011 lo siguiente:

“Se recibieron comentarios señalando que el sistema de costeo directo es aplicado por un número grande de entidades y que en razón a ello, el CINIF debería modificar la NIF C-4 para permitir la utilización de ese sistema. El CINIF hizo un estudio sobre la aplicación del sistema referido tomando como fuente de información a los estados financieros de la totalidad de emisoras registradas en la Comisión Nacional Bancaria y de Valores y concluyó que únicamente una entidad aplica ese sistema, el cual no es aceptado por el International Accounting Standards Board (IASB) ni tampoco por el Financial Accounting Standards Board (FASB) de los Estados Unidos.”

La principal razón para la no aceptación del sistema de costeo directo no es el número de entidades que lo aplican o no, sino el hecho de que los productos costeados con base en ese sistema no incluyen a la totalidad de los costos incurridos en su producción, ya que se omiten de ellos a los costos fijos incurridos, lo que no cumple con el principio establecido de esta NIF C-4: “El costo de los inventarios debe comprender todos los costos de compra y producción en que se haya incurrido para darles su ubicación y condición actuales”.

Ésta razón es algo pequeña y da lugar a varias dudas, por ejemplo, porque el estudio que el CINIF hizo, solamente fue basado en las empresas emisoras de la CNBV y porque no fue hecho también en base al resto de las empresas que existen en el país como micro, pequeña y mediana empresa.

Otra duda que surge es si el CINIF ha considerado el aspecto tributario en el país, es claro que no aunque hay algunas maneras de “amarrarse” junto con las leyes fiscales.

Creemos que hay varias razones por las cuales el CINIF emitió la nueva norma, y como dice el segundo párrafo de las razones antes mencionadas; que el costo debe comprender todos los costos de compra incurridos, tiene razón en parte, pero más que nada parece que el Consejo no tuvo más opción que eliminar al costeo directo por presiones externas. Lo cual se puede notar en lo siguiente.

#### **4.4 Otras razones para eliminar el costeo directo.**

En noviembre de 2008 la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) comunicó el

plan para la adopción de NIIF para las compañías públicas en la Bolsa Mexicana de Valores. Los cambios en las respectivas disposiciones correspondientes a las empresas emisoras fueron publicados en el Diario Oficial de la Federación del 27 de enero de 2009 y éstas obligan a las entidades públicas en México a preparar sus primeros estados financieros bajo NIIF a más tardar para los ejercicios iniciados al 1 de enero de 2012.

La adopción anticipada es permitida siempre y cuando se notifique con oportunidad a la CNBV. Dichos estados financieros deberán ser auditados de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. El requisito es para que las compañías públicas (es decir emisoras de acciones o títulos de crédito en México), excepto aquellas que sean financieras, adopten las NIIF. Las emisoras financieras deberán seguir reportando sus estados financieros de acuerdo con las normas contables dictadas por las autoridades mexicanas competentes, es decir, los criterios específicos emitidos por la CNBV, la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas (CNSF) y la Comisión Nacional de Sistema de Ahorro para el Retiro (CONSAR). Por el momento no existe un plan para que las compañías privadas adopten NIIF, por lo que se entiende que éstas deberán seguir aplicando las Normas de Información Financiera (NIF) en México emitidas por el CINIF.

La CNBV permite a las emisoras públicas extranjeras (excepto entidades financieras) presentar información bajo principios contables aceptados en los Estados Unidos de América (US GAAP, por sus siglas en inglés) o los principios locales de la emisora relativa (sí éstos son diferentes) siempre y cuando se incluya un documento detallando las diferencias entre dichos principios y las NIIF. Adicionalmente, cuando se usen los principios locales que sean diferentes a US GAAP se deberá incluir en forma adicional una conciliación de las cuentas más relevantes que permita cuantificar las diferencias. Por lo anterior, la adopción de NIIF resulta ser la medida más práctica y menos onerosa. Las entidades financieras (emisoras, fideicomitentes o garantes) extranjeras podrán presentar información bajo NIIF, US GAAP y otros principios contables o los criterios específicos emitidos por la CNBV. En caso de no utilizar los criterios específicos, se deberá presentar un documento detallando las diferencias entre dichos criterios y las NIIF, US GAAP u otros, según sea el caso.

Por último, si estas instituciones presentaran información con base en otros principios contables, se deberá incluir adicionalmente la conciliación cuantificando las diferencias

con los criterios específicos emitidos por la CNBV.

La decisión de adoptar las NIIF por la CNBV fue tomada principalmente para:

1. Lograr la comparabilidad de las entidades públicas en México con las del resto del mundo al utilizar bases de preparación consistentes.
2. Ubicar a las empresas mexicanas a la altura de aquellas públicas a nivel internacional al emitir estados financieros con información más transparente.
3. Facilitar el proceso de consolidación de grupos multinacionales con actividades internacionales, así como simplificar los requisitos a inversionistas extranjeros en el mercado de capitales de México.

Esta decisión también fue soportada por los cambios propuestos por el regulador en la bolsa de Nueva York US Securities & Exchange Commission (SEC, por sus siglas en inglés) para las emisoras extranjeras que cotizan en la bolsa de Nueva York. En 2008 se eliminó la conciliación a US GAAP para dichas entidades siempre y cuando los estados financieros básicos y sus notas hubieran sido preparados de conformidad con NIIF, emitidas por el International Accounting Standards Board.

Por el momento la SEC se encuentra evaluando el proyecto de adopción de las NIIF para los registrantes domésticos y, por lo tanto, se considera que la medida tomada por la CNBV es acertada en el entorno global. Actualmente existen más de 100 países que han adoptado NIIF y en la lista están otros países en la misma dirección incluyendo Canadá, Japón, India, Corea y China, cada uno de ellos jugadores importantes en la economía mundial. Por lo anterior, las NIIF están cobrando mayor importancia día con día.

Se espera que las industrias extractiva, de telecomunicaciones, detallistas, farmacéuticas, y manufactureras, entre otras, tengan varios retos para la conversión, aunque todas las industrias tendrán que evaluar los impactos relativos y tomar las acciones pertinentes para la conversión. Aunque las NIF han estado convergiendo con US GAAP o NIIF durante los últimos años aún existen varias diferencias que deberán analizarse con detalle. Las diferencias principales existen en:

- Instrumentos financieros.
- Reconocimiento de los ajustes de inflación.
- Determinación de la moneda funcional y conversión de moneda extranjera.
- Beneficios laborales.
- Impuestos diferidos en ciertas partidas.
- Deterioro de activos de larga duración en ciertos conceptos.
- Mayores requerimientos de revelación.

Se espera que existan diferencias en otras áreas en donde NIIF se consideraba como supletoria según el marco conceptual, por ejemplo: el reconocimiento de ingresos, en donde la guía internacional no fue tomada en su totalidad debido a la interacción con las NIF.

Asimismo, por el momento existen varios proyectos de convergencia entre NIIF y US GAAP, por lo que podrán existir mayores diferencias con las normas actuales y, por lo tanto, se requiere dar un seguimiento oportuno a los posibles cambios futuros, ya que las NIIF que deberán de adoptarse serán aquellas vigentes o efectivas al 31 de diciembre de 2012 o a la fecha de cierre relativa si la adopción es anticipada y no necesariamente los vigentes actualmente.<sup>23</sup>

Por lo tanto con la información antes señalada nos damos cuenta que las NIF en México definitivamente tuvieron que adecuarse a las NIIF, y esto debido a la importancia que está teniendo en el comercio global.

#### **4.5 Reglas de revelación NIF C-4 2011.**

Es importante atender las reglas de revelación en el momento de elaborar los estados financieros, con el objeto de tener una mayor certeza y utilidad a los usuarios que utilicen la información financiera, tanto para contadores que dictaminen estados financieros como para directivos y gerentes, y además para información en caso de ser necesario, al fisco.

---

<sup>23</sup> OROZCO Michel, Adopción de las NIIF en México, PriceWaterhouseCoopers México, 2009.

A continuación se presentan las reglas de revelación<sup>24</sup> de la NIF C-4 2011:

En los estados financieros o en sus notas debe revelarse la siguiente información:

- a) Las políticas contables adoptadas para la valuación de los inventarios, así como los métodos de valuación de inventarios y fórmulas de asignación del costo utilizado;
- b) la composición, al cierre del periodo, de los inventarios, neto de sus estimaciones, mostrando el importe de cada uno de los diferentes rubros que los integran tales como: materias primas, producción en proceso, productos terminados, mercancías en tránsito, inventarios entregados en consignación y/o en demostración, etcétera;
- c) el importe de los inventarios recibidos en consignación y/o en administración;
- d) el importe contable de los inventarios que no cumplan con la regla general de valuación establecida en el párrafo 42.1 por encontrarse exceptuados de acuerdo al párrafo 20.3 y que, están reconocidos a su valor neto de realización (inciso a) o su valor razonable deducido de los costos a incurrir para venderlos (inciso b).
- e) el importe de los inventarios reconocido en resultados durante el periodo, cuando:
  - i. en el costo de ventas se incluyen otros elementos;
  - ii. una parte del costo de ventas se incluye como parte de las operaciones discontinuadas;y
  - iii. el estado de resultados se presenta clasificado conforme a la naturaleza de los rubros que lo integran y no se presenta un rubro de costo de ventas sino que los elementos que integran a éste se presentan en diferentes rubros.
- f) el importe reconocido en resultados, de acuerdo con esta NIF, correspondiente a bajas significativas en el costo de operación de la planta, como consecuencia de la no utilización, total o parcial, de las instalaciones productivas;
- g) el importe de estimaciones por pérdidas por deterioro de inventarios reconocidas en el periodo;
- h) el importe de cualquier reversión reconocida en el periodo de estimaciones por pérdidas por deterioro de inventarios reconocidas en periodos anteriores;
- i) las circunstancias o eventos que originaron la reversión de pérdidas por deterioro de inventarios, de acuerdo con el párrafo 46.4.2.1;
- j) una descripción de cualquier cambio del método de valuación de inventarios o fórmula de asignación de costo de inventarios, las bases que justifican el cambio y los efectos de éste conforme a la NIF B-1; y

---

<sup>24</sup> NIF C-4, 2011

k) los gravámenes existentes sobre los inventarios y/o si éstos han sido cedidos en garantía, haciendo referencia al pasivo correspondiente.

Se recomienda la explicación de las variaciones significativas en el periodo, en los diferentes rubros de inventarios, ya que esa información puede ser de utilidad para los usuarios de los estados financieros.

## CAPÍTULO 5

### OTROS ASPECTOS NORMATIVOS REFERENTES A COSTEO DIRECTO

#### 5.1 Situación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en cuanto a las NIF.

Como se ha mencionado anteriormente la situación fiscal en relación con las normas de información financiera están en cierto modo separadas en contexto y las reformas fiscales no están adaptadas en función a las reformas que se hace en las NIF, en éste caso nos referimos a la ley, por otro lado, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores que es un órgano descentralizado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público si vigila a las empresas que operan como sociedades bursátiles, para esto, los estados financieros de las empresas que cotizan sus acciones en la Bolsa Mexicana de Valores se elaboran conforme a las Normas de Información Financiera, que son reconocidas y emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C.

Asimismo, esas emisoras deben dictaminarse y auditarse conforme a las normas emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. La Comisión Nacional Bancaria y de Valores emitió el 19 de marzo de 2003 la Circular Única de Emisoras que contiene, en términos generales, las disposiciones que compilan la normatividad que la CNBV ha emitido en relación con la inscripción de Valores en el Registro Nacional de Valores y la oferta pública de éstos, así como en materia de revelación de la información que las emisoras proporcionan en el mercado, entre otros asuntos adicionales contenidos en dicha circular.

Esta circular ha sido modificada en varias ocasiones; en particular, el 16 de julio de 2009 se efectuaron la quinta y sexta resoluciones modificatorias que se publicaron en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 27 de enero y el 22 de julio de 2009, respectivamente.

Las modificaciones se refieren a que, de acuerdo con los considerandos de la CNBV, los participantes en los mercados internacionales reconocen la importancia de contar con un conjunto único de normas de alta calidad contable que puedan ser utilizadas en cualquier

parte del mundo, que permitan comparar de un país a otro sobre una misma base de preparación.

Asimismo, se afirma que el establecimiento de un conjunto de normas de información financiera único, completo, consistente y comparable, de alta calidad y de aceptación internacional, conllevará diversos beneficios para el mercado público inversionista. De tal manera que, en términos generales, en esas resoluciones se establece que los estados financieros de las emisoras deberán ser elaborados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información financiera (Internacional Financial Reporting Standards, NIIF), que emita el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, así como dictaminados por un auditor externo cuando así corresponda.

En una disposición transitoria de la esta resolución, se establece que la obligación de elaborar los estados financieros de acuerdo con las NIIF en lugar de las NIF, serán aplicables los estados que se elaboren para el ejercicio que inicie el 1 de enero de 2012 y subsecuentes.

Es evidente que las modificaciones tendrán efectos en el ámbito financiero y contable de los estados financieros de las empresas que coticen sus acciones en la BMV; en consecuencia, el presente trabajo no tiene como finalidad hacer un análisis respecto de las implicaciones y cambios que tienen las NIF en relación con las NIIF. No obstante, hay algunas consideraciones en materia fiscal que deben tomarse en cuenta como consecuencia del cambio de la normatividad.

## **5.2. Ley del Impuesto sobre la Renta en convergencia con las NIF.**

Como es del conocimiento público, en materia de impuestos directos nuestro principal ordenamiento es la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR). En materia de las disposiciones aplicables a las sociedades mercantiles, está estructurado conteniendo un gran número de disposiciones y regímenes que se ligan en la mayoría de los casos con la técnica contable y en concreto con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados vigentes en años pasados, y más reciente con las NIF emitidas por el CINIF. Por esta razón, el cambio en la normatividad aplicable a las empresas públicas, en cuanto

a la elaboración de sus estados financieros cobra relevancia desde el punto de vista fiscal, y en forma más importante en cuanto a las disposiciones contenidas en la LISR.

La primera consecuencia que pudiera presentarse, es la relativa a la necesidad de hacer modificaciones en nuestra legislación para recoger los mencionados cambios en materia contable. Dentro de esta evaluación, sería conveniente el tener presente que los cambios que he venido comentando aplicarán única y exclusivamente por el momento a las empresas que cotizan sus acciones en la BMV, que suman casi 134, de acuerdo con los últimos datos disponibles por esta institución; es evidente que son un número muy pequeño en comparación del universo total de personas morales que operan en nuestro país (1 millón 365 mil personas morales.)<sup>25</sup>

### **5.2.1 Disposiciones fiscales que hacen referencia a las NIF a observar.**

Además de analizar algunos tratamientos que se contemplan en las NIF, que se modificarán o eliminarán por la entrada en vigor de las NIIF y que podrán tener alguna repercusión fiscal, debemos resaltar algunas disposiciones de la LISR que hacen referencia a las NIF y a los principios contables en general:

Artículo 2. Establecimiento Permanente. Cuando la disposición establece la mecánica para determinar los montos o contraprestaciones distintas de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Artículo 9-A. Valor del Activo en consolidación fiscal y operaciones de maquila. Cuando se refiere a métodos de valuación de inventarios y cuando establece una mecánica en el caso de que los mismos no se actualicen conforme a los principios generalmente aceptados o las NIF.

Artículo 16. Participación de los trabajadores en las utilidades. En cuanto al tratamiento contable y al concepto de obligaciones laborales presentes en las NIF.

Artículo 19. Ingresos por Contratos de Obra. En cuanto a definiciones previstas en las NIF

---

<sup>25</sup> SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Informe tributario y de gestión 2011 segundo trimestre*.

en los conceptos aplicables a contratos de construcción y de fabricación de bienes de capital.

Artículo 20. Otros Ingresos Acumulables. En cuanto al tratamiento de mercancías, materias primas, productos semi-terminados o terminados cuando se hace un pago en especie.

Artículo 29. Deducciones Autorizadas. En cuanto a conceptos que integran el costo de lo vendido.

Artículo 33. Reglas para reserva fondo de pensiones o jubilaciones y de prima de antigüedad. En cuanto a los conceptos contables del Boletín de Obligaciones Laborales.

Artículo 36. Deducción de Desarrollos Inmobiliarios. En cuanto a definiciones presentes en las NIF en conceptos aplicables a contratos de obra.

Artículo 39. Deducción de Gastos y Cargos Diferidos. En cuanto a algunas definiciones como periodos pre operativos, activos intangibles, etcétera.

Artículo 45-A al 45-I. Costo de Ventas. En cuanto a diversas definiciones contenidas en las disposiciones que a su vez se encuentran contempladas en las NIF y en normas contables.

Artículo 89. Reducciones de Capital. En cuanto a que el procedimiento previsto en esta disposición establece que el capital contable debe actualizarse conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Artículo 91. Determinación presuntiva de precio. En cuanto a que la disposición señala que el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados.  
Artículos varios. Secciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta relativas a personas físicas con actividades empresariales. Varias disposiciones contienen las mismas referencias y comentario que las aplicables a las sociedades mercantiles.

Artículo 187. Servicios turísticos. En cuanto a que para efecto de considerar el valor de los

inmuebles que a su vez se utilizan para obtener el ingreso o la utilidad, se tomen en cuenta valores contenidos en los estados financieros dictaminados del contribuyente y de sus partes relacionadas.

Artículo 190. Enajenación de acciones. En cuanto a que en el dictamen que en su caso emita un Contador Público se deberá informar el valor contable de las acciones que se enajenan.

Artículo 213. Ingresos Gravables REFIPRES. En cuanto a la referencia que se hace en la disposición de conceptos que integran el capital contable.

Artículo 215. Determinación de precios por operaciones con partes relacionadas. En cuanto a referencias al capital contable actualizado de la emisora y el valor presente de utilidades o flujos de efectivo proyectados que existen en la disposición.

Artículo 216. Métodos para determinar precios por operaciones con partes relacionadas. Esta disposición señala que para efectos de la misma el concepto de ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Artículo 216-Bis. Determinación de precios por maquiladoras. En cuanto a que este artículo establece métodos de valuación de inventarios y asimismo dispone que sean valuados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados en los Estados Unidos o a principios de contabilidad aceptados internacionalmente. También señala que no deberán considerarse los efectos inflacionarios determinados en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Sin pretender efectuar un análisis exhaustivo de todas las disposiciones contenidas en la LISR en las que se hacen referencias a principios de contabilidad generalmente aceptados, NIF, principios de contabilidad vigentes en los Estados Unidos y principios contables internacionales, desde mi punto de vista es claro que las autoridades fiscales, en función de lo que ha ocurrido en cuanto a la aplicación de reglas contables y, más aún, en cuanto a la nueva normatividad que ha señalado la CNBV para empresas públicas,

deberán de realizar un análisis detallado de nuestra legislación fiscal a efecto de poder adecuar las disposiciones que contengan referencias a las reglas contables que pudieran estar siendo aplicables.

### **5.3 Problemáticas adicionales.**

Quisiéramos destacar dos problemáticas adicionales que se van a presentar por esta situación:

1. Como ya se señaló, las reglas contables serán diferentes en cuanto a los estados financieros que elaboren las sociedades mercantiles en general y aquéllas que coticen sus acciones en la BMV, y como consecuencia, las referencias de las disposiciones fiscales tendrían que prever esta situación.

2. Las NIF establecen tratamientos que las NIIF no contemplan y viceversa, lo que, eventualmente, complicará las definiciones y referencias que se incluyan en las disposiciones fiscales y que se relacionen con reglas y lineamientos contables.

Entre estas diferencias se destacan los ejemplos siguientes:

- Primeras Salidas que no se reconocía en las NIF.
- La utilización del costeo directo antes permitida por las NIF.
- Participación de los trabajadores en las utilidades causada que en el caso de las NIF se contiene en una norma específica<sup>26</sup>

Por lo anterior, sería conveniente, antes de iniciar con modificaciones, revisar la legislación fiscal vigente en nuestro país y determinar si las referencias contenidas en las diversas disposiciones a conceptos y prácticas contables están adecuadas en función del actual marco normativo contable.

De esta manera se puede observar que las normatividades contables y las normatividades fiscales se alejan de ser similares en su aplicación y eventualmente podría

---

<sup>26</sup>FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ José Luis, *Consideraciones fiscales en cuanto a la convergencia de las NIF con las NIIF en México*, IMCP, 2010

provocar problemas respecto a los demás contribuyentes que no cotizan en bolsa que son más del 99% ya que la ley aún permite el uso de costeo directo y por lo tanto muchas personas lo podrán seguir utilizando.

#### 5.4 Fundamento Legal del Costeo Directo.

La Ley del Impuesto sobre la Renta nos sigue permitiendo la determinación de costos utilizando costeo absorbente o variable. En una entrevista telefónica que realizamos con el Servicio de Administración Tributaria acerca del uso del costeo directo, nos fue dicho que los contribuyentes para efectos fiscales podrán seguir utilizando costeo directo independientemente que las normas contables hayan cambiado y que no presentará ningún problema si es que se decide seguir trabajando con éste método.

Los fundamentos legales a continuación corroboran lo anterior:

##### **5.4.1 Ley del Impuesto sobre la Renta.**

Artículo 45-A. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley.

##### **5.4.2 Reglamento del Impuesto sobre la Renta.**

Artículo 69-C. Para los efectos del artículo 45-A, segundo párrafo de la Ley, el sistema de costeo directo deberá aplicarse, tanto para efectos fiscales, como para efectos contables.

Es importante que sepamos las definiciones de las leyes fiscales acerca de la contabilidad, para así no confundir las normas contables con las normas fiscales, a continuación se hace referencia a las definiciones jurídicas:

#### **5.4.3 Código Fiscal de la Federación**

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

Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento de este Código, las que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.

Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán, efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.

Llevarán la contabilidad en su domicilio fiscal. Los contribuyentes podrán procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado.

Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que 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 se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.

Tratándose de personas que enajenen gasolina, diesel, 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. Dichos controles formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Para tales efectos, el control volumétrico deberá llevarse con los equipos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter

general.

Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código.

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

En los casos en los que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

#### **5.4.4 Reglamento del Código Fiscal de la Federación.**

Artículo 26.- Los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I del artículo 28 del Código, deberán llevarse por los contribuyentes mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor convenga a las características particulares de su actividad, pero en todo caso deberán satisfacer como mínimo los requisitos que permitan:

Identificar cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que aquéllos puedan identificarse con las distintas contribuciones y tasas, incluyendo las actividades liberadas de pago por la Ley.

Identificar las inversiones realizadas relacionándolas con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda precisarse la fecha de adquisición del bien o de

efectuada la inversión, su descripción, el monto original de la inversión y el importe de la deducción anual.

Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos que den como resultado las cifras finales de las cuentas.

Formular los estados de posición financiera.

Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación

Asegurar el registro total de operaciones, actos o actividades y garantizar que se asienten correctamente, mediante los sistemas de control y verificación internos necesarios.

Identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver, en virtud de devoluciones que se reciban y descuentos o bonificaciones que se otorguen conforme a las disposiciones fiscales.

Comprobar el cumplimiento de los requisitos relativos al otorgamiento de estímulos fiscales.

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de que los contribuyentes lleven además los registros a que les obliguen las disposiciones fiscales y utilicen, en su caso, las máquinas registradoras de comprobación fiscal a que hace mención el último párrafo del artículo 28 del Código

## **5.5 Contradicción.**

Como se acaba de ver anteriormente el reglamento indica que en caso de utilizar el costeo directo se deberá aplicar para efectos fiscales como para efectos contables. Como profesionales de la contaduría sabemos que debemos acatar las Normas de Información Financiera pero para efectos de la contaduría pública también existe la posibilidad de utilizar las normas de las legislaciones.

Por lo tanto muchos contribuyentes seguirán utilizando el costeo directo ya que en ninguna parte de la ley indica que no se realice de esa manera.

### **5.5.1 Criterios del Servicio de Administración Tributaria.**

Al parecer el SAT al darse cuenta de la desactualización del legislador en materia

tributaria decidió permitir algunas consideraciones adicionales a la ley.

Recientemente el SAT emitió un comunicado en el sentido de que las empresas que a partir del 1 de enero hicieran el cambio de costeo directo al absorbente, les produciría en automático un ingreso esto para estar en la misma línea que las NIIF.

Ésta nueva disposición del Servicio de Administración Tributaria, tiene como propósito el cumplir con las Normas Internacionales de Información Financiera. Especialistas en la materia consideran que las empresas que durante el año que ha iniciado cambien el método para la estimación de sus costos de costeo directo al absorbente, recibirán un beneficio fiscal

Se dice que “por fortuna” para los contribuyentes, al acumular ese ingreso por un periodo de cinco años, para efectos del Impuesto sobre la Renta y no sea un golpe para las empresas.

Además declaran que si logran deshacerse este mismo año de los inventarios, el cambio a costeo absorbente les generará que sus deducciones puedan aumentar y con esto, obtener un beneficio fiscal. Para ello se puso como ejemplo: Si el costeo directo era de 5 millones, al cambiar al absorbente, éste aumenta al considerar no sólo los costos variables sino también los fijos, lo que significa que por un lado a va poder deducir 6 millones, y por otro, solamente acumular 200 mil al dividirse el millón en cinco años.

Se contempla que por el momento se está en espera de que el SAT emita un formato para que las empresas le notifiquen el cambio de costeo directo al absorbente. Se explica también que el costeo directo era utilizado principalmente por empresas dedicadas a la exportación<sup>27</sup>, ya que al considerar sólo los costos variables los adheridos a la fabricación del producto podrían ser más competitivos.

Al respecto, se asentó que hasta el año pasado, la opción de escoger uno u otro sistema de costeo, no tanto por conveniencia fiscal, sino más bien en función de las características del producto o mercado en que se vendían los productos, por eso algunas empresas recurrían al costeo directo. Se abundó en el sentido de que, al homologar las

---

<sup>27</sup> Ídem.

empresas mexicanas el método de estimación de costos al absorbente, estarían en línea con las NIIF.

### **5.5.2 Resolución Miscelánea Fiscal.**

La resolución miscelánea es el conjunto de disposiciones de carácter administrativo-tributario emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público<sup>28</sup>, a través del Servicio de Administración Tributaria y en una forma regular y consistente en forma de vigencia anual, con la intención de “reformular” o “modificar las leyes fiscales” y “otros ordenamientos federales relativos a la captación de ingresos por parte del Gobierno Federal.”

Esta miscelánea como se le denomina o conjunto de disposiciones la formula el Servicio de Administración Tributaria con la intención de que se ajusten detalles que no quedan en las leyes fiscales. Sin importar su trascendencia en el ámbito jurídico, social, político o de finanzas publicas, ya que en un acto fuera de toda legalidad emite estas llamadas reglas que modifican, derogan, diversas disposiciones fiscales que han sido emitidas por el Congreso de la Unión.

El surgimiento de la Resolución Miscelánea fue por los siguientes motivos:

- 1) Para facilitar el conocimiento de las diversas disposiciones administrativas de carácter general al contribuyente.
- 2) Para sistematizar, ordenar y actualizar disposiciones y dejar sin efectos las que resultasen obsoletas.
- 3) Para que las disposiciones pudieran ser manejadas con flexibilidad, se le otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la facultad para adicionarlas, modificarlas o suprimirlas.
- 4) Para derogar las disposiciones expedidas en el pasado y volviendo a dictar aquellas

---

<sup>28</sup> SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Preguntas y dudas frecuentes, miscelánea fiscal.

que deben subsistir; se convino que a partir de esta resolución se expida una a principios de cada año.

En ese sentido, es claro que el objeto, de la miscelánea implica facilitar el conocimiento de las disposiciones generales, además de incluir un orden y actualización de aquellas disposiciones obsoletas.

#### **5.5.2.1 Fundamento legal de la Resolución Miscelánea.**

El artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, establece que las autoridades fiscales, para el mejor cumplimiento de sus facultades, deben publicar anualmente las resoluciones que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes.

Asimismo, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, corresponde al Jefe del Servicio de Administración Tributaria, “expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera...”. El artículo 3, fracción XXII del Reglamento de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, reitera lo anterior.

De conformidad con lo señalado en las mencionadas disposiciones, la resolución miscelánea fiscal corresponde a un acto administrativo emitido por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria, que tiene por objeto establecer disposiciones generales, abstractas e impersonales; que pormenorizan, detallan y, en su caso, aclaran el contenido de las disposiciones legales en materia fiscal y aduanera. Esto, con la finalidad de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Cabe destacar que aun y cuando el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, dispone que en los casos en que estas resoluciones se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, las mismas no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en la tesis P. LV/2004, que sí es posible establecer obligaciones a través de la citada resolución, siempre que se respete en cada caso, los principios de reserva y subordinación de la Ley.

Dicha tesis<sup>29</sup>, señala expresamente lo siguiente:

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL. De los artículos 33, párrafo penúltimo y 35 del Código Fiscal de la Federación se advierte que la atribución conferida a diversas autoridades fiscales para dar a conocer los criterios internos que deben seguirse en la aplicación de las normas tributarias, se refiere a las interpretaciones que esas autoridades realicen de cualquier disposición de observancia general que incida en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa, por lo que, por su propia naturaleza, no pueden generar obligación alguna a los gobernados sino, en todo caso, ser ilustrativas sobre el alcance de dichas normas y en caso de publicarse en el Diario Oficial de la Federación, otorgarán derechos a los contribuyentes. En cambio, las disposiciones de observancia general cuya emisión y publicación se rigen, respectivamente, por lo dispuesto en los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, tienen como finalidad precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República con el fin de lograr su eficaz aplicación y están sujetas a principios que tutelan la seguridad jurídica de los gobernados, entre otros, los de reserva y primacía de la ley, por lo que deben ceñirse a lo previsto en el acto formal y materialmente legislativo que habilita su emisión. En tal virtud, al tratarse de actos de diversa naturaleza no existe razón alguna para considerar que las reglas agrupadas en la Resolución Miscelánea Fiscal se rigen por los mencionados artículos 33, párrafo penúltimo y 35, ya que éstos se refieren exclusivamente a criterios interpretativos que sostengan las autoridades fiscales, los que en ningún momento serán obligatorios para los gobernados, a diferencia de las disposiciones de observancia general que emita el Presidente del Servicio de Administración Tributaria, las cuales son de cumplimiento obligatorio para los gobernados, sin menoscabo de que alguna de ellas, con motivo de una sentencia dictada en algún medio de defensa que prevé el orden jurídico nacional,

---

<sup>29</sup> Visible en el SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, *Gaceta*, tomo XX, septiembre de 2004, página 15

pueda perder sus efectos, total o parcialmente, al no ceñirse a los referidos principios y, en su caso, a las condiciones que establezca el legislador para su dictado. (énfasis añadido)

Conforme a esos principios, una disposición administrativa (regla miscelánea) que reglamenta, aclara o pormenoriza a una ley, como lo hace la resolución miscelánea, no puede abarcar más aspectos que aquellos expresamente contemplados por la Ley, ni alterar su contenido pues en todo caso, rigen los principios de reserva y primacía de la Ley.

Resulta ilustrativo de lo anterior, lo señalado en la tesis de jurisprudencia P./J. 79/2009, sostenida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXX, página 1067, que señala lo siguiente:

FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL. SUS PRINCIPIOS Y LIMITACIONES.-La Suprema Corte ha sostenido reiteradamente que el artículo 89, fracción I, de la Constitución Federal establece la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal, la que se refiere a la posibilidad de que dicho poder provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes; es decir, el Poder Ejecutivo Federal está autorizado para expedir las previsiones reglamentarias necesarias para la ejecución de las leyes emanadas por el órgano legislativo. Estas disposiciones reglamentarias, aunque desde el punto de vista material son similares a los actos legislativos expedidos por el Congreso de la Unión en cuanto que son generales, abstractas e impersonales y de observancia obligatoria, se distinguen de las mismas básicamente por dos razones: la primera, porque provienen de un órgano distinto e independiente del Poder Legislativo, como es el Poder Ejecutivo; la segunda, porque son, por definición constitucional, normas subordinadas a las disposiciones legales que reglamentan y no son leyes, sino actos administrativos generales cuyos alcances se encuentran acotados por la misma Ley. Asimismo, se ha señalado que la facultad reglamentaria del Presidente de la República se encuentra sujeta a un principio fundamental: el principio de legalidad, del cual derivan, según los precedentes, dos principios subordinados: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El primero de ellos evita que el reglamento aborde novedosamente materias reservadas en forma exclusiva a las leyes emanadas del

Congreso de la Unión o, dicho de otro modo, prohíbe a la ley la delegación del contenido de la materia que tiene por mandato constitucional regular. El segundo principio consiste en la exigencia de que el reglamento esté precedido de una ley, cuyas disposiciones desarrolle, complemente o detalle y en los que encuentre su justificación y medida. Así, la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo Federal tiene como principal objeto un mejor proveer en la esfera administrativa, pero siempre con base en las leyes reglamentadas. Por ende, en el orden federal el Congreso de la Unión tiene facultades legislativas, abstractas, amplias, impersonales e irrestrictas consignadas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para expedir leyes en las diversas materias que ésta consigna; por tanto, en tales materias es dicho órgano legislativo el que debe materialmente realizar la normatividad correspondiente, y aunque no puede desconocerse la facultad normativa del Presidente de la República, dado que esta atribución del titular del Ejecutivo se encuentra también expresamente reconocida en la Constitución, dicha facultad del Ejecutivo se encuentra limitada a los ordenamientos legales que desarrolla o pormenoriza y que son emitidos por el órgano legislativo en cita.

Cabe señalar que aún cuando la resolución miscelánea fiscal no es expedida por el Presidente de la República, en ejercicio de la facultad que le concede el artículo 89, fracción I, de la Constitución, los mencionados principios le son aplicables en la medida en que dicha resolución es un ordenamiento que reglamenta, pormenoriza o detalla el contenido de las disposiciones fiscales y aduaneras. Esta situación se encuentra expresamente reconocida en la tesis P. LV/2004, transcrita en párrafos anteriores.

Por lo tanto, en la medida en que las disposiciones de la resolución miscelánea se limiten a pormenorizar, detallar o reglamentar las cuestiones previamente reguladas por un ordenamiento formal y materialmente legislativo (esto es, una Ley expedida por el órgano legislativo correspondiente), respetará los principios mencionados.

### **5.5.3 Miscelánea Fiscal 2011.**

Y en efecto podemos verificar en la miscelánea del presente año que efectivamente el SAT prevé que para estar en congruencia con las NIIF se podrá cambiar al costeo absorbente y con facilidades para facilitar el cumplimiento de las mismas. Pero es importante hacer notar que éstas disposiciones son opcionales y no de carácter

obligatorio.

A continuación se hace la referencia literal de la disposición:

Aplicación del sistema de costeo directo con base en costos históricos<sup>30</sup>

Para los efectos del artículo 45-A, segundo párrafo de la Ley del ISR, los contribuyentes que determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio fiscal de que se trate, aplicando el sistema de costeo directo con base 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 consideración todos los aspectos que puedan influir en su determinación. Los gastos fijos no formarán parte del costo de lo vendido del ejercicio.

Para los efectos del párrafo anterior, se consideran gastos fijos aquellas erogaciones que son constantes e independientes de los volúmenes producidos.

Retomando la contradicción señalada la NIF C-4 para 2011 ya no permite costeo directo como método de valuación, sin embargo la ley si lo permite, y aunque la miscelánea ya contempla esa transición, es a un plazo de 5 años a partir de 2010.

## **5.6 Problemática Actual.**

Las empresas que sigan utilizando costeo directo de 2011 hasta 2016 cumplen con la ley, pero contablemente no cumplen con las NIF. Esto puede provocar que en caso de una auditoría de estados financieros se emita un dictamen negativo, debido a que los estados financieros no están formulados en base a normas de información financiera.

---

<sup>30</sup> Véase en RESOLUCIÓN MISCELÁNEA 2011, publicado en el DOF.

## CAPÍTULO 6

### DICTAMEN FISCAL CON COSTEO DIRECTO

#### **6.1 Dictamen de Estados Financieros.**

La auditoría de estados financieros o examen de estados financieros, es un servicio profesional, por medio del cual un contador público o un despacho de contadores públicos evalúan cierta información financiera preparada por una entidad económica a la luz de las normas de contabilidad aplicables a la misma.

La prestación de este culmina con la emisión de un documento denominado dictamen, en el cual el auditor expresa su opinión acerca del cumplimiento de la información financiera que audita, de acuerdo con las normas de información financiera aplicables a la misma.

Representa el examen de los estados financieros de una entidad, con objeto de que el contador público independiente emita una opinión profesional respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con las normas de información financiera.

Cuando la auditoría que realiza satisface al contador público respecto al cumplimiento de la información examinada conforme a normas de información financiera aplicables, incluye en su dictamen una aseveración llamada “opinión” en el sentido de que tal información presenta razonablemente los aspectos importantes de la situación financiera de la entidad económica y/o de ciertas transacciones resumidas en ella.

#### **6.2 El dictamen como herramienta para el Fisco.**

El creciente volumen de dictámenes fiscales presentados en los últimos años, demuestra que el dictamen fiscal ha funcionado; se demuestra que es una herramienta importante que aporta la contaduría pública organizada a los programas de fiscalización y repercute en beneficio de la recaudación del fisco federal.

La mayoría de los dictaminadores tienen presente la responsabilidad que se asume ante la sociedad, los clientes y la autoridad receptora de este trabajo. La mejor defensa está en llevar a cabo el trabajo en la forma más profesional, ética y responsabilidad, con lo que se obtiene la evidencia suficiente y competente que respalda el trabajo efectuado y que sirva para demostrar siempre el apego a los lineamientos normativos. Cuando se tenga la revisión del dictamen por parte de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, no se debe olvidar que es un proceso permanente de evaluación al trabajo del auditor externo.

Es innegable la gran función que ha tenido el dictamen para una mejor fiscalización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la actuación de los Contadores Públicos Registrados.

### **6.3 Dictamen Fiscal.**

El dictamen fiscal es un documento que suscribe el contador público certificado conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad, su fundamento legal se encuentra en Art. 32-A del Código Fiscal de la Federación.<sup>31</sup>

El dictamen fiscal es una herramienta de fiscalización necesaria para el SAT ya que conforme al Art. 52 del CFF se presumirán como ciertos, salvo prueba de lo contrario, los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o de las operaciones de enajenación de acciones que se realice.

Los contribuyentes obligados a presentar el Dictamen Fiscal conforme al Art. 32-A del CFF son las Personas Físicas con Actividad empresarial y Personas Morales que se encuentren en alguno de estos supuestos:

Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables

---

<sup>31</sup> Código Fiscal de la Federación

superiores a \$34, 803,950.00.

Que el valor de su activo determinado en los términos del Art. 9-A de Ley del Impuesto Sobre la Renta sea superior a \$69, 607,920.00.

Que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Que estén autorizadas para recibir donativos deducibles. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada.

Que lleven a cabo programas de redondeo en ventas a público en general con la finalidad de otorgar fondos, para sí o con terceros.

Que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto.

Las entidades de la Administración Pública Federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales y las que formen parte de la Administración Pública Estatal o Municipal.

Quienes se encargan de la presentación del Dictamen Fiscal son personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la SEP y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría por lo menos tres años previos a la presentación de la solicitud de registro ante las autoridades fiscales en los términos del Art. 60 del Reglamento al Código Fiscal de la Federación.

El contador público certificado ante colegios o asociaciones registrados ante la SEP deberá elaborar el dictamen e informe sobre la situación fiscal conforme a los Art. 68 al 82 del Reglamento al Código Fiscal de la Federación, al ANEXO 16-A de la Cuarta Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2009 publicada el 31 de marzo de 2010 y dar cumplimiento a las Normas de Auditoría vigentes.

Es importante comentarte que su registro ante el SAT será dado de baja, si transcurren 5 años sin presentar Dictamen.

Con respecto al medio o forma de presentación a partir del 15 de marzo de 1991 se permite presentar por medio de dispositivo magnético volviéndose obligatorio en 2002.

Actualmente conforme al Art. 52 frac. IV del CFF el Dictamen Fiscal se debe de presentar a través de medios electrónicos de conformidad al SAT, quien pone a disposición del

contribuyente el SIPRED (Sistema de Presentación del Dictamen Fiscal) programa diseñado para apoyar al contribuyente.

La forma de presentar el Dictamen Fiscal es a través de Internet utilizando la versión SIPRED 2010. Para la presentación del Dictamen Fiscal por la enajenación de acciones se utilizara el formato 39.

Por ahora no existe la opción de presentar un dictamen complementario, aunque si se desea hacer un cambio en algún dato al del dictamen enviado, se puede presentar un escrito libre firmado por el contribuyente o su representante legal y por el Contador Público que dictaminó, en la Administración Local de Auditoría Fiscal que le corresponda al contribuyente, haciendo las aclaraciones correspondientes; siempre y cuando no se modifique la opinión del CPR (Contador Público Registrado).

La fecha límite de presentación del Dictamen Fiscal 2011 conforme al Art. 32-A del CFF fue a más tardar el 15 de septiembre 2011 y el 30 de septiembre de 2011 para sociedades controladoras que consoliden su resultado fiscal, sin embargo el SAT emite un calendario en base a la primera letra del RFC y es como sigue<sup>32</sup>:

LETRAS DE LA CLAVE DEL RFC FECHA DE ENVIO

De la A a la F del 1 al 5 de septiembre de 2011.

De la G a la O del 6 al 10 de septiembre de 2011.

De la P a la Z y & del 11 al 15 de septiembre de 2011.

#### **6.4 Consecuencias sobre los dos tipos de dictamen.**

Como vimos, para el dictamen de estados financieros como para está utilizando un método válido de costeo, y si la empresa se llega a dictaminar, el auditor deberá de emitir, en estricto sentido, un dictamen negativo debido a la utilización de un método no valido. Si dictamina fiscalmente, salvedades contables, sin efectos fiscales porque está cumpliendo adecuadamente con disposiciones fiscales aplicables.

---

<sup>32</sup>Información consultada en la página oficial del SAT,  
[http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/e\\_sat/oficina\\_virtual/108\\_4570.html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/e_sat/oficina_virtual/108_4570.html)

## **6.5 Revisión secuencial.**

Una ventaja con la que cuentan los contribuyentes ante el fisco es que, con el dictamen de estados financieros, en el ejercicio de sus facultades de comprobación se evite por parte del fisco una revisión directa sobre el contribuyente.

El dictamen fiscal, como sabemos, es un documento que el SAT utiliza para revisar y determinar posibles contribuciones omitidas por el contribuyente. Existen varios casos donde forzosamente el contribuyente debe dictaminarse, las cuales ya vimos con anterioridad, por otro lado hay que tomar en cuenta que el contador público en la actualidad es un apoyo de la autoridad en la fiscalización del contribuyente. Y por lo tanto hay ocasiones en las cuales la autoridad con la opción que la ley le otorga para ejercer sus facultades; puede pedirle al contador público el dictamen que emitió para revisarlo, y si no se está satisfecha con lo que se emitió, la autoridad, procede a revisar al contribuyente, y esto puede tener repercusiones como las siguientes:

- 1 Desde el punto de vista del fisco, no encontramos alguna desventaja que pudiera desalentar el uso del dictamen fiscal.
- 2 Desde el punto de vista del contribuyente con el actual esquema fiscal el cual es amplio y complejo, su principal queja es la carga administrativa que éste representa.
- 3 Para el contador público, la obligatoriedad amplía las oportunidades de trabajo, pero sin duda afecta en imagen y evaluación del servicio ante el cliente, además la autoridad pretende reglamentar cada vez más su actividad, impidiéndole tener independencia y juicio profesional.

Ahora, en el caso de una revisión a una empresa que utilice costeo directo, los contadores públicos de acuerdo al cumplimiento de las normas de nuestra profesión es nuestro deber emitir una opinión negativa, lo cual, puede parecer sospechoso a la autoridad, y caer en el supuesto de que con el ejercicio de sus facultades, puede solicitar una revisión, ocasionando problemas como los antes señalados.

## CAPÍTULO 7

### CONCLUSIONES

#### 7.1 Efectos financieros en la utilización del costeo directo.

Como podemos ver, ahora no es posible utilizar el costeo directo como un método que produzca efectos para revelar información financiera por las razones que se han expuesto en la investigación, sin embargo, es primordial también reconocer las ventajas y bondades de éste método, en especial si hablamos como una herramienta de planeación financiera, y con el objeto de tener armonía en todas la áreas de ésta profesión, en éste caso el costeo directo es útil en la rama de las finanzas, no pretendemos dejar al costeo directo como una herramienta que debe ser eliminada.

La recomendación que se hace es de utilizar costeo directo para usos internos y explotar sus ventajas<sup>33</sup>, planear utilidades, conocer el punto de equilibrio de la empresa y así puedan diseñar estrategias importantes para el crecimiento de la empresa. Además, como lo permite el CINIF para efectos internos, no se estaría violando ninguna disposición, siempre y cuando no se use para revelar información. Asimismo se recomienda investigar los efectos de ésta nueva disposición en los meses y años siguientes, con el objeto de poder utilizar a juicio, las herramientas que el contador tenga a la mano y poder llevar de la manera más optima la contabilidad, además, analizar los demás rubros que implica el ejercicio de la profesión, por ejemplo que implicaciones van a existir ahora con los dictámenes financieros y fiscales.

Para un dictamen fiscal; ya que está permitido utilizar costeo directo no presenta alguna complicación el explicar que no tiene implicaciones fiscales, pero que sucede con un dictamen de estados financieros. Ahora las empresas que utilicen costeo directo y hagan caso omiso de la NIF C-4, por lógica se deberá emitir un dictamen ya sea negativo si en éste caso el contador público de acuerdo a su juicio profesional se apegue en su totalidad al cumplimiento de las NIF, o con salvedades sin implicaciones fiscales, ya que la aplicación de las disposiciones fiscales es adecuada

---

<sup>33</sup> Op. Cit., ventajas costeo directo

En referencia a la revisión secuencial se debe tomar en cuenta que los casos en que se rompe en los siguientes casos:

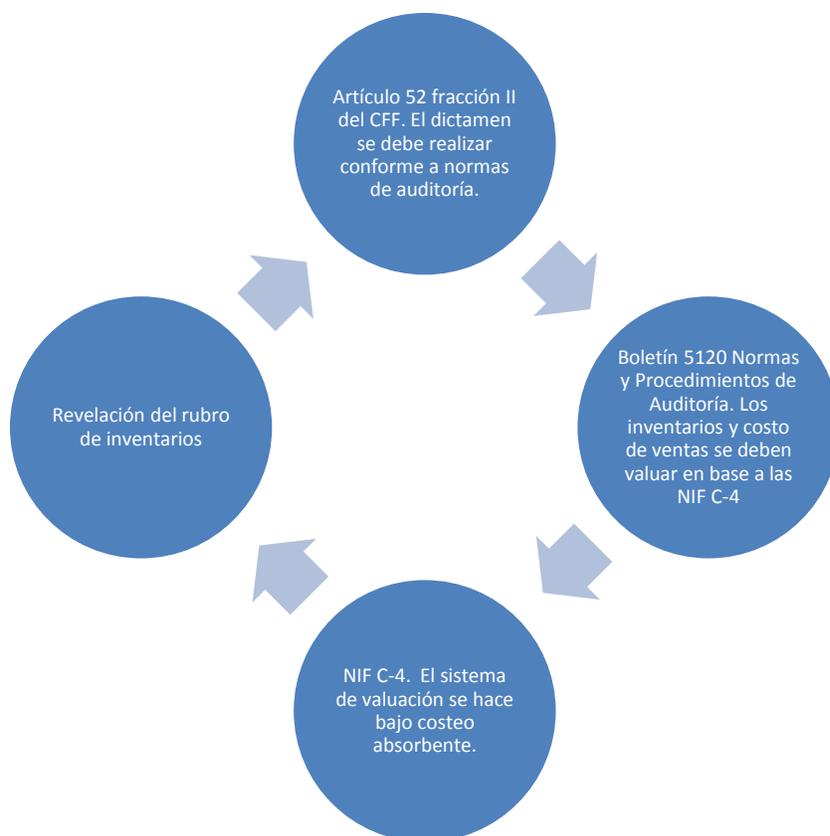
- Cuando el dictamen se presente con negación o abstención de opinión, ó salvedades que tengan implicaciones fiscales.
- Cuando haya diferencias a cargo y no se enteren dentro de los 10 días posteriores a la presentación del dictamen.
- Cuando el dictamen no surta efectos fiscales.
- Cuando el CPR que formule el dictamen no esté autorizado ó su registro esté suspendido ó cancelado.
- Cuando la revisión o el dictamen sobre contribuciones de comercio exterior

Todas las consecuencias que se advierten aquí están en función de que puede resultar como fraudulenta la información, acorde al boletín 3070 donde menciona las características de fraude, y en efecto, el párrafo 9 en el inciso a)<sup>34</sup> del mismo, nos señala, que él no encontrar información presentadas de conformidad con las NIF, puede señalar la evidencia de un fraude e inclusive llegar al supuesto de que se está en actos de manipulación, falsificación, distorsión, alteración de información con el propósito de presentar información “maquillada”. Aunque en la mayoría de los casos no es intencional, hay ocasiones que por ignorancia de las normas se puede caer en éstos supuestos. Por lo tanto si presenta un gran riesgo en éste aspecto y por lo tanto para las empresas de producción que aún utilicen costeo directo debido a que la Ley lo permite, vale la pena considerar lo mencionado anteriormente, y analizar las posibles consecuencias de omitir ésta NIF C-4.

Consideramos que aunque legalmente estén permitidos ciertos actos, resulta obligatoria la aplicación de las Normas de Información Financiera aunque pareciera que no como se muestra en el siguiente cuadro:

---

<sup>34</sup> IMCP, *Normas y Procedimientos de Auditoría*, Boletín 3070, 2009, p.5.



**Gráfica 7.1 Fuente: Elaboración Propia**  
**“Obligatoriedad indirecta de utilizar las NIF”**

Por otra parte el aspecto fiscal nos presenta otra perspectiva, el artículo 69 C del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala que cuando se adopte el sistema de costo directo, éste deberá de aplicarse tanto para efectos fiscales como para efectos contables y una vez seleccionado el sistema de costos, este deberá aplicarse durante un período mínimo de cinco años y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establecen en el Reglamento de esa Ley. (Artículo 45 F de la LISR)

Sin embargo, en la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 28 de diciembre del año pasado, se establece la regla I.3.3.3.12, en la cual, como consecuencia de la normatividad en materia de información financiera, permite a los contribuyentes “cambiar su sistema de costo directo al de costo absorbente sobre la base de costos históricos, o

sobre bases predeterminadas, aun cuando no hayan cumplido con el período mínimo de cinco ejercicios a que se refiere el artículo 45 F de la Ley del ISR, siempre que se cumpla con los requisitos que establecen las fracciones II y III del artículo 69-G del Reglamento de la Ley del ISR.”

Los requisitos de que habla el párrafo anterior señalados por el Reglamento de la LISR son: Que se considere como inventario inicial el valor del inventario final valuado con el método utilizado hasta el cierre del ejercicio inmediato anterior y que el saldo de ese inventario se deduzca o se acumule de manera proporcional, durante los cinco ejercicios siguientes a aquél en que se hubiera realizado el cambio de sistema.

Es importante tener en cuenta que las sugerencias elaboradas por ésta investigación son para mejorar lo que está establecido, lo que aquí se propone, no representa ninguna obligación de hacer o no hacer, sino al contrario, que utilicemos nuestro juicio profesional, con el propósito de velar por el bien común y la búsqueda de mejorar lo que está establecido.

## **INDICE DE GRAFICAS**

Gráfica 1.1

“Análisis del Costo”

Gráfica 2.6

“Costos variables”

Gráfica 3.6.1

“Determinación del Margen de contribución”

Gráfica 3.6.1.1

“Análisis del porcentaje de contribución marginal”

Gráfica 7.1

“Obligatoriedad indirecta de utilizar las NIF”

## **BIBLIOGRAFÍA**

Código Fiscal de la Federación

Consideraciones fiscales en cuanto a la convergencia de las NIF con las NIIF, Jose Luis Fernández, IMCP,2010.

Contabilidad de Costos un enfoque administrativo y gerencial, Backer, Morton y Jacobson, Ed. McGraw Hill, 2006

Contabilidad de Costos, José Juan Jiménez Alejandro, 2004

Contabilidad de Costos, Ortega Pérez de León, IMCP, 2005

Diario Oficial de la Federación

Encyclopedia Britannica Online

Etimologías Grecolatinas, Jorge Barragán Camarena, Ed. Publicaciones cultural, 2004

Exposición de motivos del SAT, 1987

Historia de México, La economía en la Nueva España, Iñigo Fernández Fernández

Informe tributario y de gestión 2011, SAT

Inventarios de las Normas de Información Financiera, FCCA-UMSNH, Rafael Aguilera A.

La fundidora en el tiempo, Manuel González Caballero

Normas de Auditoria, IMCP, 2009

Normas de Información Financiera, IMCP, 2008.

Normas de Información Financiera, IMCP, 2011.

Planeación Financiera, Abraham Perdomo Moreno, Ed. Thompson, 2002.

PRICEWATERHOUSECOOPERS, Artículo No.3

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Resolución Miscelánea Fiscal 2011.

Semanario Judicial de la Federación, Gaceta, tomo XX, septiembre de 2004

Servicio de Administración Tributaria, Portal web