

381208

5
rej-



UNIVERSIDAD ANAHUAC

VINCE IN BONO MALUM

ESCUELA DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**RECOMENDACIONES DE VALUACION DE INVENTARIOS
EN EMPRESAS PARTICIPANDO EN EL GATT**

TEJIS CON
FALLA LE ORIGEN

SEMINARIO DE INVESTIGACION

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN CONTADURIA

PRESENTA

MARIA DE LOS ANGELES ESCOTTO MUNGUIA

MEXICO

1987



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

	Pág.	
CAPITULO II	DESCRIPCION DEL GATT DESDE EL PUNTO DE - VISTA FINANCIERO DE LAS EMPRESAS	9
2.1.	QUE ES EL GATT	10
2.2.	ANTECEDENTES GENERALES	11
	2.2.1. La Organización Internacional de Comercio OIT	11
	2.2.2. Creación del GATT	12
2.3.	OBJETIVOS DEL GATT	14
	2.3.1. Base Ideológica	15
2.4.	PRINCIPIOS FUNDAMENTALES	15
2.5.	CONSECUENCIAS DEL INGRESO AL GATT	16
CAPITULO III	SISTEMAS DE VALUACION	20
3.1.	DIFERENTES SISTEMAS DE COSTOS	21
3.2.	CLASIFICACION DE LOS SISTEMAS DE COSTOS	21
	3.2.1. Absorbentes o Tradicionales	22
	3.2.2. Variables o Directos	23
3.3.	ATENDIENDO AL MOMENTO DE OBTENCION DE -- LOS COSTOS	24
	3.3.1. Históricos o Reales	24
	3.3.2. Predeterminados	27
	3.3.2.1. Costos Parcialmente -- Predeterminados	28
	3.2.1.1. Diferencia en tre Costo - Real y Prede- terminado	28
	3.3.2.2. Costos Estimados	29
	3.3.2.3. Costos Estandar	31
3.4.	EN ATENCION A LA LOTIFICACION O CONTINUI DAD DE LA PRODUCCION	33
	3.4.1. Ordenes de Producción	34
	3.4.2. Procesos	34
	3.4.3. Diferencia entre el sistema de ór denes de Producción y procesos	35

	Pág.	
3.4.3.1.	Sistema de Costos por Ordenes de producción	35
3.4.3.2.	Sistema de Costos por Procesos	36
3.5.	ALGUNOS ASPECTOS DEL BOLETIN DE INVENTARIOS	36
CAPITULO IV	COSTEO DIRECTO	41
4.1.	INTRODUCCION. QUE ES EL COSTEO DIRECTO	42
4.2.	DEFINICION	43
	4.2.1. Características Esenciales	45
	4.2.2. Fundamentos del Sistema	46
4.3.	ELEMENTOS QUE INTEGRAN LA TECNICA DEL -- COSTEO DIRECTO	47
	4.3.1. Costos Fijos	48
	4.3.1.1. Costos de Capacidad o Largo Plazo	49
	4.3.1.2. Costos Fijos o de Operación	49
	4.3.1.3. Costos Fijos Programados	49
	4.3.2. Costos Variables	50
	4.3.3. Costos Mixtos o Semivariab l es	51
4.4.	SEPARACION DE LOS COSTOS FIJOS Y VARIAB l ES	52
	4.4.1. Características de la separación de los costos como fijos o varia l bles	53
4.5.	TRATAMIENTO DE LOS ELEMENTOS QUE INTER-- VIENEN EN EL COSTEO DIRECTO	55
4.6.	VENTAJAS Y DESVENTAJAS	56
	4.6.1. Ventajas	56
	4.6.2. Desventajas	59
4.7.	SITUACION FISCAL	59

	Pág.
CAPITULO V	68
MEXICO EN EL GATT	
5.1. ORGANIZACION	69
5.2. ADHESION Y RETIRO	70
5.3. POLITICA ARANCELARIA	75
5.3.1. Sistema Arancelario	75
5.4. LA ECONOMIA MEXICANA EN EL MARCO DE LO - INTERNACIONAL	77
5.5. EXPERIENCIA EXPORTADORA EN MEXICO	78
5.5.1. Necesaria la estabilidad en el - área de Comercio Exterior	80
5.6. LA RECONVERSION EN LA PEQUEÑA Y MEDIANA- INDUSTRIA	80
5.7. SUPUESTAS DESVENTAJAS DEL INGRESO DE ME- XICO AL GATT	82
5.7.1. Ventajas y Desventajas Comparati- vas de la Economía Mexicana	86
5.8. PAISES PARTICIPANTES EN EL ACUERDO GENE- RAL	87
 CAPITULO VI	 90
INVESTIGACION DE CAMPO	
6.1. REPRESENTACION GRAFICA Y COMENTARIOS DE LOS CUESTIONARIOS APLICADOS	91
6.2. INTERPRETACION	101
6.3. COMPARACION DE OBJETIVOS CON RESULTADOS	104
6.4. COMPARACION DE HIPOTESIS CON RESULTADOS	105
 CONCLUSIONES	 107
 BIBLIOGRAFIA	 111

PROLOGO

La presente investigación ha sido llevada a cabo para determinar que clase de sistema de costos y método de valuación de inventarios utilizan las empresas que se dedican a la exportación, así como la influencia del GATT en dichas empresas, su creación, objetivos, principios, ventajas y desventajas del ingreso de México al GATT.

Con motivo del ingreso de México al GATT a partir de 1986 se hace este estudio ya que se considera que el Gatt -- traerá beneficios a futuro a muchas de las empresas, sin embargo también ocasionará la desaparición de la pequeña empresa cuyo volumen de exportación es mínimo y de mala calidad.

Como resultado de esta investigación, se pretende -- dar a conocer a grandes rasgos lo que es el GATT, y recomen-- dar el sistema de valuación de inventarios para las empresas que se dedican a la exportación.

INTRODUCCION

Para la presente investigación se eligió como tema principal el de Recomendaciones de Valuación de Inventarios en Empresas Participando en el GATT. Este trabajo se inició por los continuos cambios por los que México está pasando, como el reciente ingreso al Gatt y tratar de encontrar el mayor beneficio para las empresas que se dedican a la exportación, mediante la utilización del sistema de costos que se adecúe a la época de inflación por la que se está pasando.

La investigación está formada por seis capítulos, -- que se refieren a:

Capítulo I: Planeación de la Investigación, en donde se habla de los objetivos de esta investigación, su hipótesis, la investigación que se lleva a cabo así como la planeación de los cuestionarios.

Capítulo II: Descripción del Gatt, desde el punto de vista financiero de las Empresas. Aquí se hace una breve descripción de lo que es el Gatt, su organización, objetivos y principios sobre los cuales se rige.

Capítulo III: Sistemas de Valuación. Se hace referencia a los diferentes sistemas de costos que existen, con una breve descripción de cada uno de ellos.

Capítulo IV: Costeo Directo. Se habla de lo que es

el Costeo Directo, elementos que lo integran, sus ventajas y desventajas, cual es la situación fiscal, el beneficio que -- proporciona a aquellas empresas que se dedican a la exporta-- ción.

Capítulo V: México en el Gatt. Es una breve explicación de los derechos y obligaciones de los adherentes, su política arancelaria, la experiencia de México como exportador, las necesidades de cambio en la pequeña y mediana industria, y los países participantes en este acuerdo.

Capítulo VI: Investigación de Campo, en donde se -- aplicaron cuestionarios a las empresas que se dedican a la ex portación y de esta manera obtener una estadística sobre el método de la valuación de inventarios que consideran más apropiado, y su opinión respecto a futuras exportaciones, tomando en cuenta la nueva ley arancelaria y el intercambio de los -- productos en el mercado internacional.

Mi aportación en base a esta investigación es la de presentar un posible sistema de costos a utilizarse con motivo de la adhesión al Gatt. Este sistema es el de Costeo Directo ya que este sistema se apega más al concepto de desembolso necesario para fabricar un artículo, estimula un mejor control de costos; en época de auge, cuando las operaciones y los inventarios se amplían, las utilidades que determina el sistema son menos elevadas que bajo el procedimiento tradicional.

CAPITULO I
PLANEACION DE LA INVESTIGACION

1.1. OBJETIVOS

1.1.1. OBJETIVO GENERAL

Saber cual es el mejor Sistema de Valuación de Inventarios que deberán utilizar las empresas que ingresan al Gatt.

1.1.2. OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Determinar los problemas de valuación de inventarios a los que se enfrenta la mediana empresa por su ingreso al Gatt (General Agreement of Tariff an Trade).
- Investigar la eficiencia y beneficios que trae consigo la utilización de los Sistemas de Valuación de Inventarios en las Empresas.
- Detectar las posibles repercusiones del Gatt en las empresas.
- Obtener información para detectar las necesidades -- que tienen las empresas de adaptarse a un nuevo Sistema de Valuación de Inventarios debido a los cambios que produce el Gatt dentro de las empresas.
- Conocer si las recomendaciones de valuación de Inventarios van de acuerdo con los cambios ante los que -

se enfrentan las empresas.

1.2. PLANTEO DEL PROBLEMA

- ¿Cuál es el efecto que causa el ingreso de las empresas al Gatt en cuanto a los Sistemas de Valuación de Inventarios?.

1.3. HIPOTESIS

- Con base en experiencia de empresas que se dedican a la exportación, se considera que el método de valuación de inventarios adecuado para las empresas exportadoras es el UEPS; así como la utilización del sistema de Costeo Directo para las empresas que ingresan al GATT.

1.3.1. VARIABLE DEPENDIENTE

- Se recomienda la utilización del Sistema de Costeo Directo para las empresas que participen en el Gatt.

1.3.2. VARIABLE INDEPENDIENTE

- Se tomará como base, la experiencia de empresas que se han dedicado a la exportación.

1.4. DISEÑO DE LA PRUEBA

- Se realizará un estudio de tipo documental, para poder recavar toda la información que sea necesaria para poder aprobar la hipótesis, así como una inves-

tigación de campo, la cual consistirá en la aplicación de un cuestionario.

1.4.1. INVESTIGACION DOCUMENTAL

— Se pretende obtener información respecto al Gatt, -- sus antecedentes, principios, funciones. Asimismo, se estudiará los diferentes Sistemas de Valuación de Inventarios enfocando una mayor atención al Costeo Directo en cuanto a sus aplicaciones, influencia sobre los Estados Financieros, su función en la toma de decisiones y la planeación de utilidades, es por esto que se acudió a las diferentes Bibliotecas:

- Biblioteca de la Universidad Anáhuac.
- Biblioteca de la Universidad Autónoma de México.
- Biblioteca de la Universidad La Salle.
- Biblioteca del Instituto Autónomo de México.
- Biblioteca de la Universidad Iberoamericana.

1.4.2. INVESTIGACION DE CAMPO

— Se acudió a 10 empresas al azar que se dedican a la exportación dentro del área Metropolitana, y se consultó sobre los diferentes efectos que les puede causar el ingreso al Gatt.

— Se realizó un cuestionario referente al número de empresas que utilizan el Sistema de Costeo Directo, -- por el efecto que causará el ingreso al Gatt, y así poder comprobar la hipótesis.

1.4.2.1. UNIVERSO

Se tomó como universo a cubrir en forma representati

va un Universo-Infinito, el cual se tomó al azar y se sometió a estudio.

1.4.2.2. MUESTRA

Se realizaron entrevistas a los responsables del - - área financiera y se tratará de determinar mediante una muestra la utilidad que brinda el uso del Costeo Directo en empresas participando en el Gatt.

1.4.2.3. INSTRUMENTO DE PRUEBA

Son todos los cuestionarios que serán aplicados en - las empresas.

1.4.2.4. JUSTIFICACION DEL CUESTIONARIO

Las primeras cuatro preguntas son referentes a datos generales de la empresa.

Se hace mención si existe la intención de participar en el Gatt, puesto que es lo que a esta investigación le interesa.

En relación con la pregunta de que si la empresa ya ha exportado antes, se pretende conocer el número de años que lleva exportando, así como tener una relación del porcentaje que representan sus ventas en las exportaciones.

Posteriormente, se busca conocer los sistemas de costos más utilizados por dichas empresas, así como los métodos de valuación de inventarios más comunes, en donde se pretende demostrar que la mayoría de las empresas prefieren el Sistema de Costeo Directo.

Desde el punto de vista Fiscal, se pregunta si se siguen los mismos métodos para la valuación de sus inventarios; esto es con el objeto de conocer cual es la situación fiscal de las empresas y si piensan realizar algún cambio a futuro.

Se pregunta sobre los incentivos fiscales, con el objeto de conocer cuales son los incentivos que reciben las empresas y en que los beneficia con respecto a sus ventas.

CUESTIONARIO

NOMBRE DE LA EMPRESA _____

NOMBRE DEL ENTREVISTADO _____

PUESTO _____

ANTIGUEDAD _____

¿EXISTE LA INTENCION DE PARTICIPAR EN EL GATT? _____

¿YA HA EXPORTADO LA EMPRES ANTES? _____

DE SER AFIRMATIVO, ¿QUE POR CIENTO DE SUS VENTAS REPRESENTA -
LAS EXPORTACIONES?

0-25

26-50

51-75

76-100

¿CUAL ES EL METODO DE VALUACION QUE UTILIZA PARA SUS INVENTA-
RIOS?

- PRODUCCION EN PROCESO
- MATERIAS PRIMAS
- ARTICULOS TERMINADOS
- UEPS
- PEPS
- PROMEDIOS
- ESTIMADOS
- HISTORICOS
- DIRECTOS
- IDENTIFICADOS
- OTROS

¿CUAL ES EL SISTEMA DE COSTOS QUE CONSIDERA SEA MAS ADECUADO PARA LAS NECESIDADES DE SU EMPRESA?

- ABSORBENTES
- DIRECTOS
- HISTORICOS
- PREDETERMINADOS
- PARCIALMENTE
- ESTIMADOS
- ESTANDAR
- ORDENES
- PROCESOS

¿CONSIDERA ADECUADO LOS METODOS DE VALUACION QUE HA UTILIZADO?

¿POR QUE? _____

¿HA SEGUIDO LOS MISMOS METODOS DESDE EL PUNTO DE VISTA FISCAL?

EN CASO DE SER NEGATIVO, ¿POR QUE? _____

¿HA RECIBIDO ALGUN INCENTIVO FISCAL POR SUS EXPORTACIONES? _____

¿COMO SE HA REFLEJADO EN SUS RESULTADOS ESTE BENEFICIO FISCAL?
(EXPRESALO CON UN % SOBRE SUS VENTAS)

CAPITULO II

DESCRIPCION DEL GATT DESDE EL PUNTO DE VISTA FINANCIERO DE LAS EMPRESAS

2.1. QUE ES EL GATT

El GATT, más conocido por esta sigla que proviene de su denominación en inglés "General Agreement of Tariff and -- Trade" puede ser considerado en diferentes aspectos en cuanto a su naturaleza y funciones:

- En su esencia el Gatt es un tratado, más que un convenio. Es tratado de carácter multilateral e intergubernamental de comercio, persigue fundamentalmente liberalizar el comercio internacional de entorpecimientos, barreras y darle base estable.
- El GATT es un organismo interhacional. Inicialmente no existió la intención de darle esta calidad, ya -- que debía incorporarse a la OIC (Organización Internacional de Comercio), pero al fracasar ésta, el -- Gatt asumió la función de organismo internacional.
- Por otra parte, el GATT es un instrumento de negocia ción, al que las partes concurren para establecer -- con arreglo a que normas de verdadera juridicidad se va a regir el comercio de sus miembros, para lo cual el procedimiento es la negociación.

Se puede decir, que siendo una organización interna cional, no es una organización especializada de las Naciones- Unidas, atenta la circunstancia que no se ha cumplido con las

disposiciones de la Carta de la ONU, artículo 63 que establece como requisito para ser un organismo especializado la celebración de acuerdos, por medio de los cuales se establezcan las condiciones en que dichos organismos habrán de vincularse con la Organización.

2.2. ANTECEDENTES GENERALES

Para muchos analistas de la política comercial internacional, las circunstancias en que se desarrolló la economía mundial en el período posterior a la Primera Guerra Mundial, el proteccionismo excesivo, los controles de cambio sin límites, devaluaciones competitivas, inconvertibilidad de las monedas, obstáculos en los pagos, así como el deterioro y semi-desaparición de los mecanismos de crédito internacionales, -- produjeron, en gran medida, el ambiente propicio para que estallara la Segunda Guerra Mundial.

Por tanto, para que posteriormente la paz se organizara sobre bases sólidas, era preciso que el mundo tuviera -- las herramientas aptas, de ahí que para el campo monetario -- surgiera el FMI (Fondo Monetario Internacional), para el financiero el BIRF (Banco Internacional para la Reconstrucción y Fomento) y se requiera un organismo que ordenará el comercio entre países, abatiera barreras y fuera foco de debate y toma de acuerdos para las negociaciones correspondientes que habrían de ser multilaterales.

2.2.1. LA ORGANIZACION INTERNACIONAL DE COMERCIO. OIT

La Organización de las Naciones Unidas (ONU) a través de su consejo Económico y Social convocó, por resolución del 18 de febrero de 1946, a una Conferencia Internacional sobre Comercio y Empleo; al mismo tiempo decidió establecer un-

comité preparatorio para la formulación de un proyecto de con
vención de una Organización Internacional de Comercio (Inter-
national Trade Organization o I.T.O.)

Esta organización vendría a ser un organismo especia-
lizado de las Naciones Unidas que complementaríamen-
te las funciones monetarias del Fondo Monetario Internacional
(FMI) y las de financiamiento del Banco de Reconstrucción y -
Fomento o Banco Mundial (BIRF).

"En agosto de 1947, el Comité Preparatorio aprobó un
proyecto de tratado, que establecía las reglas a seguir para-
la labor de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comer-
cio y Empleo, que se celebró en La Habana, Cuba, del 21 de --
noviembre de 1947 al 24 de marzo de 1948".^{1/} Durante los tra-
bajos de esta Conferencia se elaboró un convenio, conocido co-
mo Carta La Habana que establecía los propósitos y principios
de una Organización Internacional de Comercio.

2.2.2. CREACION DEL GATT

Paralelamente a la elaboración de la Carta menciona-
da, los gobiernos participantes en el Comité Preparatorio de-
cidieron efectuar negociaciones con la finalidad de reducir -
los aranceles aduaneros y otras restricciones al comercio, --
sin esperar a que se iniciaran sus funciones la proyectada Or-
ganización Internacional de Comercio. Como consecuencia de -
esta decisión, se celebró en Ginebra, en 1947, la Primera Con-
ferencia de Negociaciones sobre Aranceles, en forma paralela-
a los trabajos del comité que estaba elaborando la Carta de -
la Habana.

^{1/} Querol C. Vicente "El Gatt". Fundamentos, Mecanismos, Po-
líticas, Relaciones con México.

Las reducciones de aranceles consecuencia de las negociaciones anteriores pasaron a formar parte de un tratado multilateral denominado "Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (ACAAC) cuyo nombre en inglés es "General -- Agreement of Tariffs and Trade".

Este acuerdo General fue firmado el 30 de octubre de 1947 en Ginebra por 23 estados miembros de la ONU, y entró en vigor, provisionalmente, el 1° de enero de 1948, como consecuencia del entendimiento de siete de los principales países-comerciales de esa época: Bélgica, Canadá, Estados Unidos de América, Francia, Holanda, Luxemburgo y Reino Unido.

El GATT fue concebido como un mecanismo provisional-mientras entraba en vigor la Carta de La Habana, que se firmó el 24 de marzo de 1948, y nunca entró en vigor; principalmente, porque fue abandonada por los Estados Unidos, quien en su propio país había recibido severos ataques por parte de los -proteccionistas, de los inversionistas internacionales y de - todos aquellos que se oponían a la aplicación de las medidas-para combatir ciertas prácticas comerciales restriccionistas.

Además, el texto constitutivo de la Organización Internacional de Comercio considerado como un tratado por Estados Unidos tenía que seguir el procedimiento constitucional -de la aprobación del Senado, el cual no lo otorgó, por lo que el Presidente de los Estados Unidos no pudo ratificar este -- convenio, la alternativa fue la celebración de un acuerdo en forma simplificada, que sin dejar de ser un tratado internacional, le permite al Presidente de los Estados Unidos implementarlo administrativamente, sin necesitar la aprobación del Senado, por eso se hizo a través de la Trade Agreements Act.

Así, el GATT es el único mecanismo que sirve como --

instrumento jurídico de regulación del comercio internacional y como un marco para la cooperación comercial de los países - del mundo.

2.3. OBJETIVOS DEL GATT

Los objetivos del GATT son los siguientes:

- A. Que sus relaciones comerciales y económicas de--ben tender al logro de niveles de vida más altos.
- B. La consecución del pleno empleo y de un nivel --elevado, cada vez mayor, del ingreso real y de -la demanda efectiva.
- C. La utilización completa de los recursos mundia--les y
- D. El acrecentamiento de la producción y de los inter--cambios de productos.

Estos objetivos se realizan mediante celebración de--acuerdos que deben estar basados en:

- 1. La reciprocidad y las mutuas ventajas. En las -negociaciones internacionales.

La reciprocidad es la base en las mutuas conce--siones sobre cuotas arancelarias entre los paf--ses; este es el aspecto positivo de la reciprocidad.

En su aspecto negativo, puede significar represa

lias por los aumentos de aranceles hechos por -- otros países.

2. La reducción sustancial de los aranceles aduaneros y de las demás barreras comerciales.
3. La eliminación del trato discriminatorio en materia de Comercio Internacional.

2.3.1. BASE IDEOLOGICA

Se basa en la doctrina Neoliberal de la época, que se propone eliminar tanto del comercio, como de los flujos monetarios, todas las barreras que aparezcan como elementos artificiales y distorsionen el libre juego de la oferta y la demanda de las fuerzas del mercado.

2.4. PRINCIPIOS FUNDAMENTALES

Los principios fundamentales del GATT son:

- a) La no discriminación o trato igualitario.

Cada parte contratante debe otorgar el mismo tratamiento a todos los demás, en los actos de Comercio que llevan a efecto entre ellos.

Este principio cubre un objetivo primordial del GATT, como es la creación de relaciones comerciales equitativas y justas, lo que en el sistema del Convenio se cumple a través de la Cláusula de la Nación más favorecida y por el llamado Trato Nacional.

b) Protección exclusivamente arancelaria.

"Se otorgará protección a la industria nacional-exclusivamente a través de aranceles aduaneros y no mediante otras medidas comerciales".^{2/}

El objetivo de esta norma es lograr que se conozca el grado de protección y que sea posible una-competencia.

c) Procedimiento de consulta.

Este principio está orientado a evitar perjuicios a los intereses comerciales de las partes -contratantes. Da a las partes contratantes, ya sea países grandes o pequeños, la opción de buscar una solución justa cuando estimen que sus derechos se vean amenazados por las otras partes -contratantes.

d) Servir de Centro de Negociación.

El GATT proporciona un marco dentro del cual los países pueden entablar negociaciones o Rondas --llamadas negociaciones Comerciales Multilaterales para la reducción de aranceles y otras barreras al comercio.

2.5. CONSECUENCIAS DEL INGRESO AL GATT

"El ingreso al Gatt, trae como consecuencia una ma--

^{2/} Querol C. Vicente. "El Gatt" Fundamentos, Mecanismos, Políticas, Relaciones con México.

por investigación"^{3/} ya que la industria debe ampliar sus programas de investigación para poder ser competitiva.

El ingreso al Gatt trae consigo que los industriales mexicanos sean más audaces, competitivos y honestos en sus -- pactos comerciales. Con este ingreso, México asegura la estabilidad en el acceso de sus productos, recibe el beneficio -- inmediato para sus exportaciones, dispone de un foro de con-- sultas, negociaciones y solución de diferencias de carácter -- multilateral.

Este ingreso otorga mayor certidumbre a los esfuer-- zos de exportación.

En relación con las pequeñas y medianas empresas de México "no van a sufrir, sino que se verán beneficiadas enormemente"^{4/} por el ingreso de México al Gatt y la liberaliza-- ción del comercio exterior.

El ingreso de México al Gatt, no afecta la autodeter-- minación soberana de su política exterior, porque el protoco-- lo de adhesión reconoce sus necesidades y estrategias; por lo que este ingreso ayuda la capacidad de negociación en tratos-- bilaterales como con Estados Unidos, lo cual permite el creci-- miento económico del comercio exterior.

México debe desarrollar suficientes recursos inter-- nos que permitan a la industria modernizarse y poder desarrol-- lar niveles internacionales de competitividad, esto signifi-- ca que los industriales deben tener acceso a recursos sufi--

^{3/} Seminario. México y el Gatt.

^{4/} Opinión de Peter O. Murphy, ex embajador de Estados Unidos y coordinador para asuntos comerciales de México, E.U. y Canadá.

cientes a que les permita garantizar un margen razonable de éxito en la competencia comercial mundial.

El ingreso al Gatt desconcierta a muchos industriales y comerciantes, ya que a pesar de haber contado con tiempo suficiente para prepararse a este cambio, no están acostumbrados a la competencia por lo que es necesario un cambio de hábitos de producción, de mercadeo y de abastecimiento. El sector productivo debe buscar nuevas opciones para crecer en la medida que el país así lo demanda para soportar los problemas económicos.

"La Banca debe financiar la innovación tecnológica de las empresas para que éstas puedan competir en calidad y precio con las extranjeras en el mercado internacional".^{5/}

Los industriales del país deben buscar por todos los medios posibles, mejorar su productividad, bajar precios y -- elevar su calidad, de lo contrario, los empresarios mexicanos no lograrán producir artículos competitivos y quedarán al margen del mercado nacional e internacional.

Dentro de las ventajas del ingreso al Gatt, se encuentra que en México la mano de obra calificada y barata local, existe en forma abundante, en contraposición se tiene -- que este ingreso al Gatt trae consigo efectos nocivos como el cierre de las micro y pequeñas industrias.

Macedonio Barrera Ríos, jefe del grupo de asesores de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial en el área de Comercio Exterior aceptó que "muchas empresas pueden sufrir tropiezos en esta etapa inicial de este proceso de comer

^{5/} Entrevista con el secretario del Colegio de Economistas. - Roberto Sánchez Reyes.

cio multilateral sobre todo si no son capaces de modernizarse y enfocarse hacia la reconversión industrial".

Por todo lo anterior, es necesario que todos y cada uno de los industriales y empresarios se mantengan informados sobre la fijación de aranceles y otros condicionamientos del Gatt para mantenerse actualizados y así poder competir dentro del comercio exterior, así como mantener actualizada su tecnología y mejorar la calidad de sus productos, para que de esta forma exista un mercado competitivo.

CAPITULO III
SISTEMAS DE VALUACION

3.1. DIFERENTES SISTEMAS DE COSTOS

Un Sistema de Costos es "el registro sistemático de todas las transacciones financieras expresadas en relación -- con los factores funcionales de la producción, la administración e interpretados en forma adecuada para determinar el costo de llevar a cabo una función dada".^{6/}

Un sistema de costos controla los elementos del costo y evita el desperdicio de los mismos.

Un sistema de costos, también se puede definir como el conjunto de procedimientos, registros y cuentas especialmente diseñados con el objeto de determinar el costo unitario de los artículos, el control de las operaciones que se incurren para llevar a cabo dicha función en la empresa, y proporcionar a la dirección de la misma los elementos necesarios para ejercer una adecuada toma de decisiones.

3.2. CLASIFICACION DE LOS SISTEMAS DE COSTOS

Los sistemas de costos se clasifican como sigue, -- atendiendo a diversos factores como son:

^{6/}Lang Theodore, Manual del Contador de Costos. Pág. 237.

- | | | |
|------|---|---|
| I. | En atención a los elementos incluidos en el costo unitario. | A. Absorción o Tradicionales
B. Variables o Directos |
| II. | Atendiendo al momento de obtención de los costos y su grado de control. | A. Históricos o Reales.
B. Predeterminados.
B1. Parcialmente
B2. Estimados
B3. Estandar |
| III. | En atención a la notificación o a la continuidad de la producción. | A. Ordenes de Producción
B. Procesos |

De la clasificación anterior, se observa que es compatible la combinación de los diferentes sistemas de costos entre sí.

3.2.1. ABSORBENTES O TRADICIONALES

El costo de producción de un artículo terminado, está formado por materia prima consumida, mano de obra directa incurrida y cargos indirectos incluyendo estos últimos, tanto los costos variables como los costos fijos, es decir, que se obtiene un costo total del producto a cierto volumen específico de producción.

Al no existir diferenciación entre los costos fijos y variables y encontrándose, por lo tanto homologados o incluidos dentro del costo de producción, automáticamente se capitalizan los costos fijos.

Es indispensable seguir procedimientos peculiares -- que la técnica de la contabilidad de costos indica, para aplicar al costo de producción los cargos indirectos fijos.

Los costos son influenciados por la inactividad de - la maquinaria, por las fluctuaciones de la producción y por - las arbitrariedades cometidas en la aplicación de los cargos- indirectos.

Los inventarios son valorizados al costo de produc-- ción pudiendo encontrarse sobrevaluados y viciados con todos- los defectos que anteriormente mencionamos.

"Los costos obtenidos mediante este procedimiento -- acumulan conceptos tales como la depreciación, amortizaciones, estimaciones, etc., motivo por el cual no es posible determi- nar la cantidad que en realidad se desembolsará para lograr - su reposición".^{7/}

Las diferencias de inventarios pueden modificar sensiblemente la utilidad obtenida en cada período.

Las decisiones, que en base de los costos pueden to- marse por los administradores industriales es posible que in- duzcan a errores, motivados por las razones expuestas ante- riormente.

3.2.2. VARIABLES O DIRECTOS

Este sistema excluye los costos fijos de producción- del costo total del producto terminado, esto es, que en este-

^{7/} Gutiérrez, Rocha, Cassaigne. Costeo Directo en la Toma de Decisiones. Pág. 47.

sistema sólo se incluyen dentro del costo de producción, los costos variables, excluyendo los costos fijos por considerarlos como costos del período. Será tratado con mayor amplitud en el siguiente capítulo.

3.3. ATENDIENDO AL MOMENTO DE OBTENCION DE LOS COSTOS

Se clasifican de la siguiente manera:

3.3.1. HISTORICOS O REALES

Son tomados de la realidad, son aquellos en que los costos se computan, ya sea durante la producción o después de ella. A estos costos se les llama también Reales, en vista de que se obtienen de datos reales de la contabilidad de la empresa. El total real de costos incurridos en las operaciones de una empresa se conoce hasta el final de un período contable.

En el sistema de Costos Históricos, el primer elemento se determina por medio de la concentración de los datos relativos al costo de los materiales usados directamente en la producción según las requisiciones o los informes correspondientes del almacén.

En el manejo de los materiales y su contabilización, intervienen tres departamentos: el de compras, el de almacén y el de contabilidad. El primero tiene como función principal, la adquisición del material necesario en las cantidades, calidades, precios y fechas conveniente; el segundo, recibe, almacena y entrega los materiales previas las autorizaciones respectivas, y el tercero, contabiliza las operaciones prácticas.

Por lo que se refiere al segundo elemento, la aplicación al producto se determina en base a las horas trabajadas de acuerdo con las tarjetas o registros de tiempo de los obreros.

Los tres principales métodos que existen para el pago de salarios son:

Pago por día, en el cual al trabajador se le cubre una determinada cantidad por cierto número determinado de horas de trabajo, por lo que su característica principal es el tiempo que el trabajador permanece en la industria.

Pago a destajo, o trabajo por pieza, en este sistema se fija un precio para cada unidad de trabajo sobre el producto que se elabora, o bien, se determina la cantidad de trabajo que debe realizar el obrero con objeto de obligarlo a trabajar y no perder el tiempo, pues sería en perjuicio del propio trabajador.

Trabajo con premio, el cual es una combinación de los dos anteriores.

La contabilización del trabajo tiene como finalidad, controlar el empleo de la mano de obra y su valor en dinero, así como la formulación de las nóminas de salarios y aplicar el costo del trabajo directo a cada orden o proceso, departamento, operación, etc.

Los gastos de fabricación forman el tercer elemento del costo, el cual no puede aplicarse de un modo definido o directo al producto que se fabrica, pues su aplicación se hace de manera arbitraria, tomando en consideración en cada caso lo que se considera ser más equitativo para esa aplicación.

Estos gastos se pueden clasificar en material indirecto, trabajo indirecto y gastos tanto directos como indirectos.

Los gastos de producción se originan también en los diversos departamentos que integran la unidad industrial, por lo que esos departamentos pueden clasificarse en departamentos de producción y de servicio.

Los gastos de producción también pueden clasificarse tomando en consideración su grado de variabilidad en gastos - fijos y variables. Los gastos fijos son aquellos que permanecen iguales independientemente del volumen de la producción. Esta clasificación tiene gran importancia desde el punto de vista del control, pues quien administra un negocio tendrá mayor interés y, por lo mismo, prestará mayor atención a los gastos variables que dependen del volumen de la producción, que a los fijos que son independientes de ésta.

Dado que es imposible, por definición, aplicar los gastos indirectos o de producción directamente a la unidad producida, se tendrá que usar un procedimiento indirecto para prorratear estos gastos entre las unidades producidas. (Este procedimiento es la aplicación de los gastos indirectos entre las unidades producidas).

Este prorrateo puede hacerse tomando los datos acumulados en los libros, es decir sobre una base histórica, o bien predeterminando los gastos de producción para obtener un coeficiente anticipado o predeterminado.

Actualmente este sistema no es práctico, en razón de las desventajas que presenta, mismas que deben considerarse si es que se pretende su implantación:

1. Debido a que la información se tiene al finalizar el período, no se puede detectar en que puntos se incurrió en fallas y así poder tomar oportunas medidas correctivas.
2. No se pueden obtener medidas de comparación contra lo que se debió haber incurrido.
3. Son de escasa utilidad para la fijación de precios de venta, evaluación de actuación, inversiones de activos, etc.

3.3.2. PREDETERMINADOS

Se refiere al sistema mediante el cual se determina el costo de producción antes de que se concluya su fabricación y aún antes de que se empiece la misma, basándose para ello en condiciones futuras específicas.

Las razones que justifican la predeterminación de los costos son principalmente dos:

- La necesidad de contar con una información oportuna aún anticipada de los costos de producción.
- La necesidad de obtener un control más efectivo de los costos de producción mediante comparaciones de costos unitarios".^{8/}

Los costos parcialmente predeterminados, se determinan con anterioridad únicamente cargos indirectos de fabricación.

^{8/} Gutiérrez, Rocha, Cassaigne. Costeo Directo en la Toma de Decisiones. pag. 24.

Los costos íntegramente predeterminados, se calculan antes de que se originen las erogaciones, esto es, se anticipan a la realidad y sus costos unitarios por consiguiente también se conocen de antemano, los cuales a su vez se subdividen en:

- Estimados
- Estandar

3.3.2.1. COSTOS PARCIALMENTE PREDETERMINADOS

Estos se integran con dos elementos reales: materia-prima y mano de obra, y el tercer elemento en forma predeterminada (cargos indirectos).

Esto obedeció a la necesidad de tener un control de los costos unitarios, y como los cargos indirectos participaban en forma inversa al volumen, ocasionando además, que la aplicación contable al costo unitario del producto se hiciese en forma retardada, fue necesario desarrollar un sistema que permitiera la comparación con lo incurrido para así mejorar su control.

3.3.2.1.1. DIFERENCIA ENTRE COSTOS REALES Y PREDETERMINADOS

En el sistema de costos históricos o reales, el total real de costos incurridos en las operaciones de una empresa se conoce hasta el final de un período contable; es decir, se registran y resumen los costos a medida que se van originando, y el monto total se precisa después de que se han realizado las operaciones fabriles o prestado los servicios.

Lo anterior significa que son costos tomados de la -

realidad, y se obtienen hasta que el trabajo está terminado.

Los costos predeterminados son los que se calculan con anterioridad a la fabricación de los productos, es decir, antes de empezar a producir se estiman los elementos del costo para saber de antemano cuanto costará la elaboración de dichos productos. Estas estimaciones se basan en condiciones futuras específicas.

3.3.2.2. COSTOS ESTIMADOS

Es un sistema mediante el cual, con base en la experiencia de ejercicios anteriores, anticipadamente se determina con la mayor aproximación posible, el costo de producción que se presume tendrán los artículos que se fabrican.

La principal ventaja que representa es la economía que reporta su uso al eliminar el trabajo de detalle y al elaborar los cálculos de costos.

Sin embargo, tiene las siguientes limitaciones:

- Inexactitud de cálculo.
- Poca confiabilidad cuando se presente un propósito de control.
- Es complicado cuando se fabrican diferentes productos semejantes de tamaño y estilos distintos.
- El prorrateo del importe de los ajustes entre distintos tamaños y estilos no es aconsejable.

Los consumos de materia prima, la mano de obra y los gastos de fabricación, se registran en base de datos reales pero la producción terminada se registra en base al costo es-

timado, la diferencia que resulta debe ajustarse contra los costos reales.

La técnica del costo estimado comprende, en síntesis, los siguientes puntos:

A) Cálculo de la hoja de costo estimado de cada producto.

Esta hoja es la base del sistema y en ella se acumulan los factores del costo en forma anticipada. La estimación material comprende dos fases que son: la que se refiere a las cantidades físicas de esto y, la otra, la que corresponde al precio.

La estimación del trabajo se basa en el tiempo que necesita el producto para ser fabricado. Por último la estimación de los gastos de producción descansa en el presupuesto de los mismos, este presupuesto se formula con base en los volúmenes que se estiman van a producirse.

B) Cálculo de la producción terminada.

Conocido el costo estimado, éste nos servirá de base para calcular el costo de la producción terminada y el costo de la producción vendida.

Las unidades entregadas y terminadas, se valorizan al costo estimado.

C) Cálculo de la Producción en Proceso.

Los productos aún no terminados que están en proceso se valúan atendiendo a la etapa o proceso en que se encuentran.

D) Cálculo de la Producción Vendida.

Este costo se obtiene de multiplicar el costo estimado por el número de unidades vendidas.

E) Determinación de las Variaciones.

La cuenta de productos en proceso en este sistema se carga a precios reales y se abona a precios estimados, por lo cual, el saldo de la cuenta final del período y después de -- realizados los traspasos correspondientes, nos representará -- el monto de las variaciones que es necesario ajustar.

F) Corrección al Costo Unitario.

Para corregir el costo unitario en las estimaciones se usa una fórmula cuyo cociente será el coeficiente rectificador e indicará lo que a cada peso de costo estimado le corresponde por corrección, ya sea en más o en menos.

El coeficiente rectificador debe calcularse para cada factor del costo.

3.3.2.3. COSTOS ESTANDAR

Son estimaciones hechas en forma técnica y científica, de los elementos que forman parte de la fabricación de un producto. "El estandar que se determina representa el costo a lograr, o una meta ideal por alcanzar, considerando un volumen de producción. Son un instrumento en la medida de eficiencia y el control de la producción".^{9/}

^{9/}Guillespie Cecil. Contabilidad y Control de Costos. Pág. 52.

Lo anterior significa, que en este sistema la prede-terminación es hecha tomando en cuenta cálculos científicos - preparados con la intervención de la propia gente de la empresa especialistas en las distintas áreas específicas o con la ayuda de elementos idóneos con los conocimientos necesarios - en materia de tiempos y movimientos.

Las derivaciones resultantes de la comparación de -- costos reales contra los estándares establecidos se interpretan como deficiencias en el proceso productivo, las cuales deben ser investigadas para corregir las anomalías dentro de -- las actividades fabriles.

Las finalidades de los costos estandar básicamente - son: la fijación de controles en la obtención y medición de - eficiencias de las actividades humanas y materiales; la determinación de responsabilidades y la obtención del elemento del costo en condiciones razonables de eficiencia.

Así pues, el costo estandar se ha definido como ese- costo que es obtenible bajo condiciones de fabricación, capaz de obtenerse repetidamente.

El estandar se fija como una meta razonable para juzgar el desempeño real. Tales estándares no representan el me jor desempeño real, que podría ser posible, sino más bien, el desempeño que debe obtenerse bajo las circunstancias ordina- rias.

Las principales ventajas que presenta este sistema - son:

El análisis efectivo de los datos de costos y la re- ducción de las labores y costos de oficina, mediante

el uso de patrones o modelos.

- El uso de los costos estandares y el intento de aplicarlos a las operaciones de la fábrica, exige una -- cooperación estrecha entre los departamentos de Ingeniería y Contabilidad de Costos, para desarrollar y mejorar la estandarización del diseño de los productos, la calidad y los métodos de fabricación.
 - Propicia la reducción del costo de fabricación aumentando, las utilidades.
 - Obliga a planear con atención metodizando y estandarizando las labores.
- Al estar establecido, su uso es sencillo.
- Permite obtener la información más oportunamente.
 - Facilita la administración por excepciones.

Como desventaja, se puede mencionar el factor costotanto en el diseño como en la operación, ya que normalmente se utiliza la intervención de un equipo de hombres con conocimiento específicos en el sistema.

3.4. EN ATENCION A LA NOTIFICACION O CONTINUIDAD DE LA PRODUCCION

En atención a las características de producción se -- clasifican en:

3.4.1. ORDENES DE PRODUCCION

Este sistema se aplica en aquellas industrias que trabajan por medio de pedidos, en las que los artículos producidos son diferentes o están variando constantemente y por consiguiente, cada artículo tiene un costo diferente, pero que se consideran artículos del mismo ramo, por la similitud en la manera de fabricarlos como en su aspecto material.

Consiste en ir cargando directamente a la orden de producción del artículo pedido el importe de las Materias Primas, Mano de Obra y Gastos de Producción. La suma de estos tres elementos será el costo total del lote o artículo solicitado.

En el costeo por órdenes de producción, la producción en sí, es el punto de enfoque de la identificación de los costos y las erogaciones efectuadas se registran en una hoja de costos por trabajo o tarjeta de costos. Desde el punto de vista contable, la hoja de costos por trabajo representan hojas individuales de un libro auxiliar de costos, y el trabajo en proceso actúa como una cuenta del control del libro Mayor.

El objetivo del sistema es la determinación del costo de las diferentes órdenes de trabajo, lotes o clases de producción, para obtener una comparación contra el precio de venta o presupuesto estimado y de esta manera fincar las futuras cotizaciones de pedidos.

3.4.2. PROCESOS

Consiste en dividir la producción en etapas perfectamente definidas, se aplica cuando el producto se manufactura en una serie de operaciones continuas, en las que el producto

no se maneja en lotes separados, sino de tal manera confundido y entremezclado que no es posible distinguir los diferentes lotes.

Lo anterior significa, que este sistema se aplica a aquellas industrias cuyo tipo de producción es continuo y cuyos productos son similares y sometidos a los mismos procesos de producción.

Consiste en ir cargando las materias primas, mano de obra y gastos de producción a cada proceso por el que pasa el producto que se elabore, por lo que es necesario dividir la fábrica en departamentos, para poder determinar los costos de departamentales e ir acreditando por el costo de aquellas unidades que son transferidas a los siguientes procesos o departamentos hasta llegar a obtener el costo de producción de los artículos terminados.

3.4.3. DIFERENCIA ENTRE EL SISTEMA DE ORDENES DE PRODUCCION Y PROCESOS

Con el fin de ilustrar la diferencia que existe entre el sistema de órdenes de producción y el de procesos, el C.P. Armando Ortega, en su libro Contabilidad de Costos, muestra la siguiente figura.

3.4.3.1. SISTEMA DE COSTOS POR ORDENES DE PRODUCCION

Este sistema se caracteriza por:

- Producción lotificada
- Producción más bien variada
- Condiciones de producción más flexibles
- Costos específicos
- Control más analítico

- Sistema tendiente hacia costos más individualizados
- Sistema más costoso
- Costos un tanto fluctuantes

3.4.3.2. SISTEMA DE COSTOS POR PROCESOS

Está representado por:

- Producción continua
- Producción más bien uniforme
- Condiciones de producción más rígidas
- Costos promediados
- Control más global
- Sistema tendiente hacia costos más generalizados
- Sistema más económico
- Costos un tanto estandarizados

3.5. ALGUNOS ASPECTOS DEL BOLETIN DE INVENTARIOS

El rubro de inventarios lo constituyen los bienes de una empresa, destinados a la venta o la producción para su posterior venta, tales como materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancía o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones.

En lo que se refiere al costo, la regla de valuación para inventarios es el costo de adquisición o producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo, lo que significa, la suma de las erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directa o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o venta. El costo puede de

terminarse de acuerdo a los sistemas y métodos de valuación - de inventarios, entre los que se encuentra el Sistema de Costeo Directo que está integrado por bases de valuación, sistemas de valuación y métodos de valuación; asimismo se constituye por costos fijos y variables los cuales pueden ser de distribución, administración y producción.

En la determinación del costo de los inventarios intervienen varios factores cuya combinación ha producido dos - sistemas de valuación. En un caso las erogaciones se acumulan en relación a su origen o función y en el otro en cuanto al comportamiento de las mismas. En términos generales los - sistemas se refieren a:

- 1) Costos incurridos directa o indirectamente en la elaboración independientemente que éstos sean de características fijas o variables en relación al volumen que se produzca.
- 2) Costos incurridos en la elaboración, eliminando aquellas erogaciones que no varían en relación - al volumen que se produzca, por considerarlas como gastos del período.

En lo que se refiere a los Métodos de Valuación, tanto por costeo absorbente como por costeo directo y ya sea que se manejen por costos históricos o predeterminados, los inventarios pueden valuarse conforme a los siguientes métodos:

A) COSTO IDENTIFICADO

Por las características de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o producción.

B) COSTO PROMEDIO

La forma de determinarlo es sobre la base de dividir el importe acumulado de las erogaciones aplicables, entre el número de artículos adquiridos o producidos.

C) PRIMERAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS (PEPS)

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

D) ULTIMAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS (UEPS)

Se basa en suponer que los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción son los primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar el ejercicio quedan prácticamente registradas a los precios de adquisición o producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales.

E) DETALLISTAS

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

En relación con los sistemas de valuación de inventarios, en el caso de que el sistema seleccionado sea el costeo directo, deben hacerse las siguientes aclaraciones:

- a) El estado de resultados debe destacar el importe de los gastos fijos de producción que se absorbieron en el período.
- b) El costo de ventas debe incluir el de producción más el costo variable de distribución y venta.
- c) El primer concepto de utilidad en el estado de resultados se denomina utilidad marginal para -- distinguirlo del término utilidad bruta.

De la publicación sobre inventarios de los principios de contabilidad generalmente aceptados, que elaboró la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. que es uno de los organismos más-preparado, decidió continuar con la postura de aceptación del costeo directo, considerando que: "la valuación de las operaciones de inventarios puede hacerse por medio del costeo absorbente o costeo directo, y éstos a su vez llevarse sobre la base de costo histórico o predeterminado, siempre y cuando es te último se aproxime al costo histórico bajo situaciones --normales de fabricación".

Asimismo, proporciona reglas para la presentación de estados financieros y opina que; "cuando por cualquier circun-stancia los sistemas y los métodos de valuación hubieren cam-biado en relación con el ejercicio anterior será necesario ha-cer la indicación correspondiente indicando los efectos en el rubro de inventarios y en los resultados de las empresas".

El boletín de inventarios brinda su apoyo a la acep-tación del costeo directo y dice: "Nuestro grupo, orientado -por los esquemas y conceptos de la Teoría Básica de la Conta-bilidad Financiera y habiendo estudiado cada una de las obje-

ciones 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 política de aceptación del Costeo Directo", y sigue diciendo que las empresas tienen derecho a elegir el sistema que más le -- convenga siempre que se siga una política consistente y proporcione información suficiente a los lectores de los Estados Financieros.

CAPITULO IV
COSTEO DIRECTO

4.1. INTRODUCCION, QUE ES EL COSTO DIRECTO

Antes de dar un concepto de lo que es el Costeo Directo, se dice que ha tenido su desarrollo, principalmente en los Estados Unidos de Norteamérica y en Inglaterra. En los Estados Unidos, su introducción se debe a Jonathan N. Harris, quien aplicó este método en la empresa Dewey and Almy Chemical Co. en el año de 1934; escribiendo posteriormente su artículo "¿Cuánto ganamos el mes pasado?", que fue publicado -- por la National Association of Cost Accountants en enero de -- 1936.

En Inglaterra, Charter Harrison, fue quien lo aplicó en la empresa Cotton Co., en el año de 1935. Harrison también publicó un folleto, el cual tuvo que imprimir en forma privada, ya que no contó con la suerte de Harris, titulado "Vino Nuevo en Botellas Viejas", siendo el título del primer capítulo: "Por qué la mayoría de los Estados Financieros están incorrectos", siendo publicado en el año de 1937.

El primer texto que se publicó acerca del Costeo Directo, fue en Inglaterra en 1947, y apareció bajo el título de: "Marginal Costing" escrito por Lawrence y Humpreys.

En nuestro país, el antecedente más remoto que se -- tiene es la obra escrita por el señor Sealtiel Alatrísté Jr.- C.P., con su libro "Técnica de los Costos", en donde el autor analiza la Ley de los Rendimientos no Proporcionales', --

siendo publicada la primera edición en 1938.

Posteriormente, este tema fue tratado en la Tesis Re-
cepcional del maestro Armando Ortega Pérez de León C.P. Di-
cho maestro en junio de 1955, publica en el boletín No. 72 de
la revista "El Sentido Contable Actual", su artículo "¿Deben-
formar parte del costo Unitario los Cargos indirectos Fijos -
de Fabricación?", que es la primera publicación en México en-
donde se le da un enfoque más amplio al Costeo Marginal.

En la actualidad se ha desarrollado una nueva tenden-
cia dentro de la contabilidad de costos, enfocada de tal mane-
ra, que trata de obtener básicamente la relación existente en-
tre el análisis económico de la empresa y los datos suminis-
trados directamente por la contabilidad de costos. Este méto-
do denominado también sistema de Costeo variable o Costos Mar-
ginales nace en la evolución del análisis de costo-volumen-
utilidad al ser necesaria la separación de los costos fijos y
los variables para facilitar estudios y comparaciones. Aun-
que esta modalidad ya había surgido, los contadores empezaron
a experimentar para integrar esta peculiaridad dentro de los-
procedimientos de la contabilidad de costos, a fin de que la-
información se obtuviera directamente de ella. Así se origi-
nó el método denominado de Costeo Directo.

Dicho método ha sido causa de interesantes debates y
polémicas respecto de su utilidad o improcedencia, así como -
en relación con las bases sobre las cuales se funda.

4.2. DEFINICION

Costeo Directo, es aquel sistema de costos que consi-
dera como costo del producto sólo los costos que varían en re-

lación del volumen de producción, (por esto algunos autores - se empeñan en llamarle Costeo Variable) dejando a un lado los costos fijos por considerarlos como costos del período.

Es "un método de costeo bajo el cual el producto es cargado solamente con aquellos costos que varían en relación con el volumen de producción y que pertenecen a los artículos producidos; los costos que están en función del tiempo más -- que en función del volumen son excluidos del costo del producto".^{10/}

La exclusión parcial o total de los gastos fijos de fabricación para valuación de inventarios, es conocida como - Costeo Directo".^{11/}

W.W. Neikirk, lo define como "Una segregación de costos de manufactura, entre aquellos que son fijos y los que varían en función con el volumen de producción. Los costos primos más los costos variables de producción, son los considerados en la valuación de inventarios y costo de lo vendido, los demás o costos fijos, se cargan directamente a resultados".

W.S. Donnelly, lo define así: "El Costeo Directo es un concepto de contabilidad basado sobre las características fundamentales de los costos; y reconoce que los costos son de dos tipos básicos: los costos directos o costos del producto - se incurren desglosando el costo en tres características básicas, se puede inmediatamente discernir de lo que es tan objetables para los que critican el costo directo, es decir la -- eliminación de los indirectos fijos de los inventarios para - fines de estados financieros, conociendo esto se puede por el

^{10/} Roberto Beyer. Is Direct Costing the Answer? Pág. 45.

^{11/} P.M. Chiuminato. Is Direct Costing the Answer to Better - Management? Pág. 699

momento, dejar este aspecto al costo directo.

Bajo estas consideraciones los inventarios, tanto de manufactura en proceso como de artículos terminados, se valúan tomando en cuenta sólo los costos variables.

El costeo directo es un plan que provee a la administración con más información, acerca de la relación costo-volumen-utilidad, que se presenta de una forma clara en todos sus niveles.

El Sr. Wilmer Wright lo define de la siguiente manera: "El Costeo Directo es un Sistema de Contabilidad que separa los gastos que varían de acuerdo con el volumen, de los Costos Fijos o del Período que se carga directamente a Pérdidas y Ganancias en el momento en que éstos se sufren".

W.W. Merkek lo define como "Una segregación de los costos de Manufactura, de aquellos que son fijos y aquellos que varían directamente con el volumen, solamente los Costos-Primos más los Costos de Fábrica variables se usan para valorizar inventarios y Costos de Ventas, los gastos de Fábrica restantes comúnmente se cargan a Pérdidas y Ganancias".

El profesor C.P. Javier González González, nos dice: "Costeo Directo es una separación permanente y sistemática de los Costos de manufactura entre aquellos que son fijos y los que varían directamente con el volumen de producción", por lo que dentro del costeo directo se tiene como inventario, su costo variable de distribución para realizarlo, y en el caso de que realice a crédito tendrá su costo variable de financiamiento.

4.2.1. CARACTERISTICAS ESENCIALES

De acuerdo con las definiciones enunciadas, se des--

prenden las siguientes características esenciales:

- Los costos ya sean de producción, distribución, administración y financieros se separan en dos grupos -- principales que son: erogaciones fijas o del período y erogaciones variables o directas.
- Esta separación de los costos en sus distintas funciones se anotan en los registros contables.
- El costo unitario de producción que sirve de base para la valuación de inventarios, tanto de artículos terminados como en proceso, se integran únicamente -- para aquellas erogaciones fabriles cuya intervención es directa en la elaboración del artículo, como son: materia prima directa, mano de obra directa y cargos indirectos en su porción variable.
- Los costos variables de distribución y administración no se incorporan al costo unitario fabril, pero son considerados en renglón por separado dentro del estado de resultados para determinar el costo unitario total variable.
- Los costos fijos de producción, distribución, administración y financieros se cargan directamente al ejercicio en que se originaron o devengaron.

4.2.2. FUNDAMENTOS DEL SISTEMA

Los costos fijos forman parte de las bases principales en que se fundamenta este sistema como son:

- Los costos fijos son costos para producir, que se soportan independientemente de la producción.

Si el objetivo primordial de un sistema de costos - además del control de los mismos, es la toma de decisiones -- acertadas, el actuar con un criterio marginalista, como en el caso de los costos directos, permite tomar decisiones más correctas en cuanto a obtención de utilidades se refiere.

No hay razón para la cual se repercutan en inventarios los costos fijos de un período al siguiente por el solo hecho de no vender la producción.

Permite el análisis del costo-volumen-utilidad con base en los datos que el costeo directo proporciona.

4.3. ELEMENTOS QUE INTEGRAN LA TECNICA DEL COSTEO DIRECTO

De las clasificaciones de los costos, lo que se considera importante es la que los divide de acuerdo a su grado de variabilidad, ya que es esencial tener conocimiento de la relación que guardan los costos con el volumen de artículos - producidos o vendidos, tanto para los contadores de costos como para los ejecutivos de toda empresa con el fin de lograr - variados objetivos entre los más importantes se cuentan:

- a) Controlar las operaciones
- b) Preparar los presupuestos
- c) Planeación de utilidades
- d) Elección de alternativas para la toma de decisiones

Esta clasificación es esencial para el registro de las operaciones mediante la utilización del costeo directo.

A continuación, se explica el concepto de los costos en relación a su grado de variabilidad; y tomando en cuenta - las características del Costeo Directo, se puede observar que son dos, básicamente, los elementos que lo integran: Costos - Fijos y Costos Variables.

4.3.1. COSTOS FIJOS

Son aquellos que en su magnitud permanecen constan-- tes o casi constantes, independientemente de las fluctuacio-- nes en los volúmenes de producción o venta. En cuanto a la - unidad producida varían en función inversa o casi inversamen-- te proporcional; es decir, que los costos fijos o del período, resultan inversamente proporcionales a las unidades produci-- das o vendidas, lo que significa que si dichos costos no se - alteran a pesar del cambio en el volumen de producción o ven-- ta, es lógico que el costo fijo unitario será menor a mayor - número de unidades producidas o vendidas y viceversa, el cos-- to unitario fijo será mayor cuando se relacione con un volu-- men de operación menor.

Tienen como característica principal que se origi-- nan con el solo transcurso del tiempo. Como ejemplo están -- los siguientes:

- Renta
- Depreciación de activos fijos tangibles (cuando - la depreciación se hace en línea recta).
- Amortizaciones
- Sueldos a directores y funcionarios
- Intereses sobre préstamos hipotecarios
- Sueldos del departamento de ventas, etc.

Los costos fijos no deben formar parte del costo de-

producción porque de cualquier manera son erogados, aún sin producir.

El hecho de que se les llame fijos, no implica el - que nunca varíen, a través de los años, por el contrario aumentan y disminuyen, pero las variaciones no se relacionan directamente con la producción. Por ejemplo, los impuestos prediales pueden variar de acuerdo con los aumentos que fijan -- las etapas, las primas de seguros contra incendios u otros, - pueden bajar o subir según el riesgo.

Ya que los costos fijos por lo general tienden a variar con el tiempo, también con los niveles de actividad y se clasifican de la siguiente manera:

4.3.1.1. COSTOS DE CAPACIDAD O LARGO PLAZO

Incluyen las erogaciones iniciales de una compañía - que se traducen en inversiones de activos fijos y cargos diferidos, los que con el tiempo se deprecian y amortizan, también se les denomina costos hundidos o de fondo perdido.

4.3.1.2. COSTOS FIJOS O DE OPERACION

Representan desembolsos necesarios para el desarrollo o continuidad de las operaciones de la empresa. Ejemplo: seguros, impuestos, alquileres, calefacción, sueldos de empleados, intereses sobre préstamos hipotecarios obtenidos, -- prestaciones, etc.

4.3.1.3. COSTOS FIJOS PROGRAMADOS

Estos costos fijos son desembolsos que no tienen una relación directa con las instalaciones y su operación y en --

los que la compañía incurre a instancias de la administración. La investigación de nuevos productos y la publicidad, son algunos ejemplos de costos de este tipo.

Dada su naturaleza, los costos fijos son difíciles de vigilar mientras no sean previstos, porque su cuantía en ocasiones no es susceptible de ser controlada o fijada por la empresa ya que depende de factores ajenos.

4.3.2. COSTOS VARIABLES

Se entiende que son costos variables, aquellos cuya magnitud fluctúa en razón directa o casi directamente proporcional a los cambios registrados en los volúmenes de producción o de venta.

Representan el mínimo de costos que tendrían que erogarse para producir o vender una unidad adicional, esto significa que se incurre en ellos únicamente con la producción de un pedido y que son necesarios si no se produce ese pedido, -- estos costos en relación a la unidad permanecen constantes -- considerando cualquier volumen de producción o venta.

Algunos ejemplos de costos variables son los siguientes:

- Materia prima consumida
- Mano de Obra directa empleada
- Impuestos especiales a la producción
- Comisiones a vendedores
- Fletes y acarreos de productos vendidos
- Material de empaque
- Estimación de cuentas incobrables (cuando se determina en base a un porcentaje de las ventas)

- Luz y Fuerza
- Combustibles y Lubricantes
- Publicidad y Propaganda (cuando se planean sobre la base de un porciento determinado del volumen de ventas).

Así es como el término variable, da por sí mismo la indicación de la índole de las partidas comprendidas en este grupo, es decir, las cantidades correspondientes a cada mes o semana no serán las mismas a menos que el volumen de producción permanezca constante.

4.3.3. COSTOS MIXTOS

Son aquellos que no son fijos ni son variables y que por lo tanto como característica de los mismos, se puede decir que tienen una raíz fija y un elemento variable, sufren modificaciones bruscas al ocurrir determinados cambios en los volúmenes de producción o ventas. En cuanto a la unidad producida o vendida, no es factible establecer una norma que marque su comportamiento como se hizo con los costos fijos y los costos variables.

Los costos fijos permanecen constantes dentro de ciertos límites de fluctuación en los volúmenes de producción o distribución (es por esto que se dice que constan de una raíz fija), que al rebasar dichos límites, se convierten en variables; un ejemplo típico de estos costos lo constituye el sueldo de los supervisores de producción ya que para un volumen de 1,000 unidades, el costo de supervisión será fijo mientras que al rebasar dicho volumen se requiere de una mayor supervisión la cual se considerará variable.

También es el caso de los supervisores de ventas, cu

yo número puede permanecer invariable, mientras las ventas no rebasen determinado límite, al excedente se requerirá un número mayor de supervisores sin que este aumento guarde una relación definida con el incremento en las ventas.

Otros costos semi-variables o mixtos tienden a aumentar en cantidad total, en forma curvilínea según los aumentos de la producción, la electricidad tiende a variar pero en proporción declinante mientras que las reparaciones aumentan cada vez más conforme aumenta la producción.

Los costos mixtos no guardan ninguna relación determinada o definida con el costo de la unidad producida, en -- virtud de que todo depende de la magnitud en que se modifique el volumen de producción o venta y el tipo de costo de que se trate.

4.4. SEPARACION DE LOS COSTOS FIJOS Y VARIABLES

De la correcta separación de los costos fijos o variables dependerá que se obtengan mejores resultados del conteo directo.

"El problema más difícil del costeo directo parece ser por la clasificación de costos en variables y fijos".^{12/}

La solución del problema se obtiene mediante un análisis de corrección estadística de datos contables y volúmenes de producción; por ejemplo, se toman los costos totales de mantenimiento de tres años y los volúmenes de producción respectivos, se analizan estadísticamente para ver el grado -

^{12/}Riverin Alphonse. Direct Costing, Canadian Chartered - - Accountat. Vol. 71, No. 4 Página 349.

de correlación entre ellos y saber si el costo es variable o fijo. La desventaja de esta técnica es el costo y la lentitud, pues se requiere contratar estadígrafos, dedicar tiempo y esfuerzo del personal a preparar los datos etc; por lo que su empleo no abarca generalmente todos los costos de la empresa sino sólo aquéllos que son difíciles de clasificar, - - pues algunos costos sólo requieren criterio contable para su identificación.

Cuando la empresa está iniciando sus operaciones, no dispone de datos anteriores y no es posible recurrir al análisis estadístico para resolver el problema de clasificación, - en este caso se auxilia del estudio de ingeniería industrial, aplicado a las operaciones de la empresa.

Otro procedimiento aplicable a la separación de los costos en fijos y variables en la medición del contenido de - los mismos, aunque esta clasificación resulta un tanto arbitraria.

4.4.1. CARACTERISTICAS DE LA SEPARACION DE LOS COSTOS COMO FIJOS O VARIABLES

Las principales características en que se apoyan las diferencias en la clasificación de los costos como variables o fijos son:

- a) Diferencias en las unidades que se usan para medir los incrementos en el volumen.

Si se define un incremento en la producción como una sola unidad del producto, la cantidad del costo añadido para su producción, usualmente consiste de material y mano de obra directos, más sus gastos variables de fabricación. Por lo --

que respecta a los gastos fijos, éstos permanecen constantes dentro del volumen normal; pero si se incrementa este volumen, los administradores ordinariamente, deciden ampliar la capacidad, y por lo mismo incrementar el costo fijo.

La unidad de volumen que se usa para medir el costo directo cambia con la naturaleza y alcance de las decisiones que se hagan, o sea que la unidad de volumen seleccionada deberá ser la pertinente de acuerdo con las decisiones. Por ejemplo, si se tiene interés en valorar la contribución a la utilidad que hagan los pequeños incrementos en el volumen total, ordinariamente, estos incrementos representan pedidos individuales de clientes etc, y son la unidad de medida.

- b) Diferencias en los propósitos para los que se usan los costos.

La práctica en la clasificación de los costos en variables y fijos, (principalmente los conceptos semivARIABLES), está influenciada por el propósito principal para el que, en cada caso, se usa el costeo directo.

Así por ejemplo, si se quieren aceptar pedidos individuales a precios abajo del costo tradicional de hacer y vender los productos cuando se tenga duda de la variabilidad de un concepto del costo, debe ponerse dentro de la clasificación de costo directo para asegurarse que no se aceptan pedidos abajo del costo directo.

También se puede hacer la diferenciación de los costos fijos y variables con el propósito de responder a las preguntas de la administración sobre: ¿Con cuánto contribuye un producto o un determinado departamento para el costo fijo y para la utilidad? o bien, ¿Cuánto podría economizarse elimi-

nando un departamento o un producto? y, por último, ¿Qué contribución haría un nuevo producto propuesto, a varios precios de venta bajo consideración?. Para poder responder a estas preguntas se deben incluir en el costo directo todos aquellos conceptos que quedarían eliminados si desapareciera el producto o el departamento.

- c) Diferencias en el grado de precisión que se desea en la separación de los costos fijos y de los variables.

Puesto que la mayor precisión en la clasificación de los costos, usualmente, aumenta el gasto del departamento de contabilidad, el grado de precisión a que se busque la separación de los costos fijos y variables debe ir en relación a -- los beneficios que resulten.

4.5. TRATAMIENTO DE LOS ELEMENTOS QUE INTERVIENEN EN EL COSTEO DIRECTO

El tratamiento que se les da a los elementos que intervienen en el costeo directo, cuya característica es la separación de los mismos en fijos y variables es el siguiente:

1. Todos los costos y gastos de la empresa, tanto -- los de producción como los de distribución, administración y financieros se clasifican en dos -- grupos principales que son fijos y variables.
2. Solamente se incorporan al costo de producción -- los costos y gastos variables de producción, es decir, se excluyen del costo de producción los -- costos y gastos fijos.

3. Los gastos variables de distribución, administración y financieras, no se incorporan al costo de producción, pero sí se deben de tomar en cuenta para la obtención de la utilidad marginal.
4. Los costos y gastos fijos de producción, distribución, administración y financieros, así como los variables de distribución, administración y financieros se cargan directamente a los resultados del período.
5. El costo unitario directo de producción es el -- que sirve de base para la valuación de inventarios de artículos terminados y en proceso, así como también para determinar el costo de lo vendido.

Por medio del sistema de costeo directo, únicamente se utilizan los costos y gastos variables de producción para determinar el costo de producción, costo de ventas y el valor de los inventarios de artículos terminados y en proceso.

4.6. VENTAJAS Y DESVENTAJAS

Algunas ventajas y desventajas del costeo directo -- son:

4.6.1. VENTAJAS

- 1) La información acerca del costo-volumen-utilidad requerida para efectos de planeación de utilidades se obtiene directamente de la información -- normal.

- 2) La utilidad de un período no se ve afectado por los costos fijos que resultan del incremento o reducción de inventarios.
- 3) La estructura de los estados de costo de producción y de pérdidas y ganancias elaborado bajo el método de costeo directo representa cifras más significativas para los directivos de una empresa.
- 4) Se aprecia claramente el efecto de los costos fijos de producción sobre las utilidades, el presentar su monto por separado en el estado de Resultados.
- 5) El método de costeo directo encaja en planes para control de costos, para establecer sistemas y formular presupuestos.
- 6) El importe de los inventarios valuados bajo este procedimiento corresponde a los costos efectivamente erogados para producirlos.
- 7) El costeo directo se apega más al concepto de de sembolso necesario para fabricar un artículo.
- 8) Estimula un mejor control de costos.
- 9) Significa el trabajo contable en lo que se refiere a la información que proporciona directamente, sin necesidad de análisis posteriores.
- 10) El método ideal para el control de costos lo proporcionaría el sistema de costeo directo, utilizando sobre bases estandar, pudiéndose obtener -

todas las ventajas de este último sistema principalmente en lo que se refiere al análisis de las variaciones.

- 11) Facilita la administración por excepción.
- 12) Los efectos de las decisiones a corto plazo de la gerencia se reflejan plenamente en las utilidades, y así se pueden confrontar mejor los resultados.
- 13) Se establece la condición ineludible de que las mercancías deben venderse, además de fabricarse, para que haya utilidades.
- 14) Se eliminan las complicaciones, arbitrariedades y falacias implícitas en la selección de bases y mecánica de los prorrateos interdepartamentales de cargos indirectos.
- 15) En época de auge, cuando las operaciones y los inventarios se amplían, las utilidades que determina el sistema son menos elevadas que bajo el procedimiento tradicional y por ende, se frena el sobre-optimismo; en época de depresión, cuando ocurre lo contrario en operaciones e inventarios las utilidades son mayores o las pérdidas menores que bajo el método tradicional y además se frena el exceso de pesimismo.
- 16) Una compañía en constante crecimiento y aumento de inventarios podría diferir ilimitadamente impuestos bajo el método del costeo directo, si es que este método llega a aceptarse por las autoridades.

dades hacendarias.

4.6.2. DESVENTAJAS

- 1) Dificultad en la determinación de los costos fijos, pues se pueden tomar decisiones arbitrarias en su clasificación.
- 2) El costeo directo unitario no muestra en que por ción contribuyeron los servicios representados - por los costos fijos para producirlos.
- 3) Salvo autorización expresa, no se puede adoptar-este método en las actuales circunstancias fisca les, ya que además de producir diferencias en im puestos por la relación de inventarios, su uso - no está de acuerdo con las disposiciones impositivas vigentes.
- 4) En las industrias de temporada o cíclicas el cos teo directo falsea la apreciación de las utilida des periódicas. Sin embargo, al cerrarse el ciclo esta desventaja desaparece.
- 5) El estado de resultados, elaborado por el método del costeo directo, generalmente no refleja la - pérdida ocasionada por la capacidad fabril no usa da. Aunque ésta podría controlarse en cuentas - de orden y mostrarse también en dicho estado.

4.7. SITUACION FISCAL

Como la técnica del costeo directo excluye del cos--

to de manufactura los costos fijos de producción, indudablemente surgen discrepancias entre el criterio contable y fiscal en lo referente a la valuación de inventarios.

La fundamentación principal de oposición hasta 1986, recaía en la desvalorización de los inventarios (misma que en la mayoría de las empresas industriales puede ser de grandes proporciones); situación que por lógica ocasionaría una disminución de utilidades ya que los costos fijos en ellos alojados se cargarían íntegros a los resultados del ejercicio y -- por consiguiente motivarían a un menor gravamen de impuesto, -- debido principalmente a la doble carga de costos fijos que recibirían los resultados por los de los inventarios iniciales y los del nuevo ejercicio.

Hasta diciembre de 1986, la valuación de inventarios había sido motivo de controversia entre la contaduría pública, tanto por la importancia que revestían en las utilidades de los negocios, como por lo que se refería al Fisco para el pago del impuesto sobre la renta.

Una de las razones por las cuales las autoridades -- fiscales no aceptaban el uso del costeo directo, era por la repercusión que pudiera tener en los inventarios finales al -- excluir de éstos los costos fijos, ya que se reflejaban en -- una disminución de la utilidad y por consiguiente en la cantidad del impuesto a pagar.

De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1986, en su artículo 29 hacía referencia a la determinación -- del Costo y decía: "El costo de las mercancías que se enajenan, así como de las que formen el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costo histórico o predeterminados excepto

cuando esta Ley prevea específicamente que se siga el sistema de Costeo Directo. En todo caso, el costo se deducirá conforme se acumulen los ingresos relativos".

Asimismo, en el Reglamento del ISR de 1986 en su artículo 42 hacía mención del Costeo Directo y decía: "Para que los exportadores puedan adoptar el sistema de costeo directo con base en costos históricos a que se refiere el artículo 40 de la Ley, deberán exportar durante el ejercicio en el que -- ejerzan la opción, como mínimo el 30% del valor de producción y presentar aviso..."

A partir de 1987 surgieron las nuevas reformas fiscales y uno de los principales aspectos que cambió fue en lo referente a inventarios (compras); lo que significa que para la determinación del resultado fiscal hasta 1986 se consideraban los Inventarios para la determinación del Costo; pero a partir de 1987 lo que se va a tomar en cuenta, para la determinación del resultado Fiscal van a ser las Compras.

Para que lo anterior quede más claro, a continuación se presenta un cuadro ilustrativo:

DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL

1986

Ingresos normales propios de la
Actividad

MAS:

Utilidad en Cambios exigible

Intereses Ganados

Dividendos Recibidos

Ingresos Totales

MENOS:

*Costos y Gastos Normales

Pérdida en Cambios exigible

Intereses Pagados

UTILIDAD FISCAL

MENOS:

Deducción Adicional (Art. 51)

Dividendos Pagados en efectivo

Dividendos recibidos en Acciones

UTILIDAD FISCAL AJUSTADA

MENOS:

Amortización Histórica de Pérdi-
das Fiscales Ajustadas de Ejerci-
cios Anteriores

RESULTADO FISCAL

1987

Ingresos normales propios de la
Actividad

MAS:

Utilidad en Cambios Devengado^{1/}

Intereses Reales Ganados^{1/}

Dividendos Recibidos en efectivo

Efecto Monetario Favorable

Ingresos Totales

MENOS:

*Compras y Gastos Normales

Pérdida en cambio Devengada^{1/}

Intereses Reales Devengados^{1/}

Dividendos Pagados en efectivo

Depreciación sobre Revaluación

Depreciación inmediata

Efecto Monetario Desfavorable
(pérdida)

UTILIDAD FISCAL

MENOS:

UTILIDAD FISCAL

MENOS:

Amortización Indexada de Pérdi-
das Fiscales ajustadas de Ejerci-
cios Anteriores

RESULTADO FISCAL

^{1/} Sin efecto de inflación

* Para 1987 ya no se toma en cuenta el Costo, sino la Compra

Dicho de otra forma, a partir de 1987 en lugar de deducir el costo de ventas, las empresas deducirán, en el sistema nuevo las Compras de Mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilice el contribuyente para producir otras mercancías; no se incluirán -- los activos fijos, los títulos valor excepto aquellos que representen la propiedad de mercancías, ni los terrenos, salvo que tratándose de estos últimos la actividad del contribuyente consista en la enajenación de inmuebles.

Es importante destacar que no se elimina la obligación de valuar, controlar y practicar inventarios físicos, -- pues continúa dentro del sistema tradicional.

Debido a que lo dispuesto en la Ley de 1986 del Impuesto sobre la Renta, tendrá un efecto hasta 1991, por lo -- que a continuación se presentan 2 cuadros sobre los antecedentes y generalidades de la Reforma en relación con la estructura legal y las tasas de impuesto que se deberán aplicar año con año hasta llegar a 1991, en donde ya no tendrá efecto la Ley del ISR de 1986.

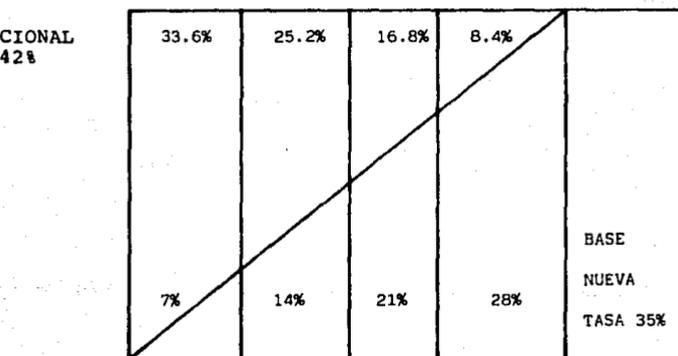
Estos cuadros tienen como propósito principal el que dichas reformas se entiendan mejor.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA
ANTECEDENTES Y GENERALIDADES DE LA REFORMA
TASAS DE IMPUESTO

T R A N S I C I O N

AÑO	'86	'87	'88	'89	'90	'91
PORCENTAJE	100%	80%	60%	40%	20%	

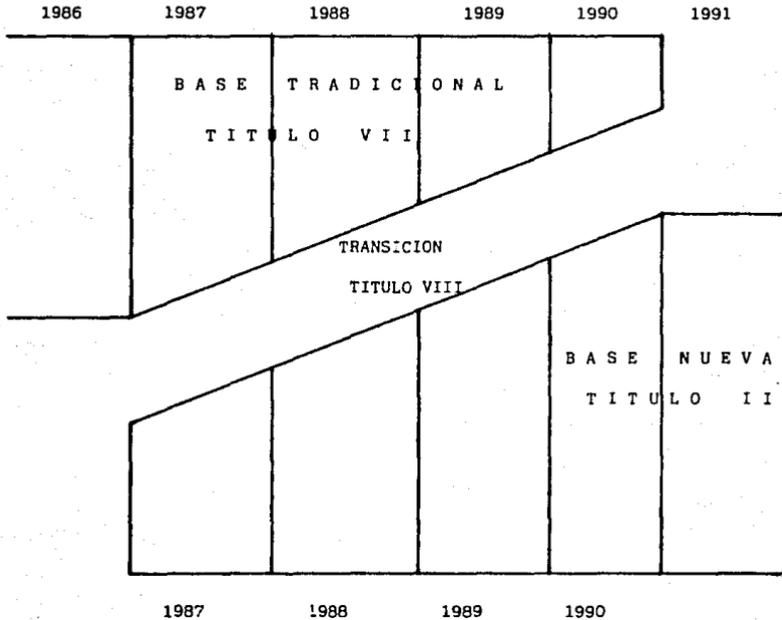
**BASE
TRADICIONAL
TASA 42%**



PORCENTAJE 20% 40% 60% 80% 100%

AÑO '86 '87 '88 '89 '90 '91

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA
 ANTECEDENTES Y GENERALIDADES DE LA REFORMA
 ESTRUCTURA LEGAL**



----- TITULOS I, III, IV, V Y VI -----

EJEMPLO:

ESTADO DE COSTO DE PRODUCCION Y VENTAS

Inventario Inicial de Materia Prima	\$ 980,000.00
MAS:	
Compras de Materia Prima	140,000.00
MENOS:	
Inventario Final de Materia Prima	<u>450,000.00</u>
Consumo de Materia Prima	\$ 670,000.00
MAS:	
Mano de Obra	<u>117,000.00</u>
Costo Primo	\$ 787,000.00
Gastos Indirectos de Producción	122,937.00
Inventario Inicial de Producción en Proceso	189,345.00
Inventario Final de Producción en Proceso	<u>639,000.00</u>
Costo de Producción	\$ 460,282.00
Inventario Inicial de Art. Terminados	1'211,000.00
Inventario Final de Art. Terminados	<u>955,000.00</u>
Costo de Ventas	<u><u>\$ 716,282.00</u></u>

ESTADO DE RESULTADOS

1986		1987	
Ventas	\$1'180,289.00	Ventas	\$1'180,289.00
MENOS:		MENOS:	
Costo de Ventas	716,282.00	Compras	140,000
	<hr/>	Costos Variables	<u>239,937</u>
Utilidad Bruta ^{1/}	\$ 464,007.00	Utilidad Bruta ^{1/}	<u>379,937.00</u>
			\$ 800,352.00
Gastos de Operación:		Gastos de Operación:	
Gtos. Venta	112,880	Gtos. Venta	112,880
Gtos. Admon.	<u>56,480</u>	Gtos. Admon.	<u>56,480</u>
	<hr/>		<hr/>
Utilidad antes ISR	\$ 294,647.00	Utilidad antes ISR	\$ 630,992.00
ISR 42% ^{2/}	<u>123,751.74</u>	ISR 35% ^{2/}	<u>220,847.20</u>
Utilidad Neta	<u>\$ 170,895.26</u>	Utilidad Neta	<u>\$ 410,144.80</u>

^{1/} Este renglón para efectos del Costeo Directo representa la Contribución o Utilidad Marginal, pero para efectos de este ejercicio sólo mencionamos utilidad bruta.

^{2/} Para el cálculo del ISR en 1986, se tomó el 42%; y para 1987 se tomó el 35% debido a que no se tomó en consideración la transición que establece la Ley del ISR.

CAPITULO V
MEXICO EN EL GATT

5.1. ORGANIZACION

Lo que en la empresa es la Asamblea de Accionistas, en el GATT se llama la sesión de las partes contratantes. Normalmente se reúne una vez por año, las decisiones se toman -- por consenso; cuando es necesario llegar a votación, cada -- país tiene derecho a un voto; cuando se trata de hacer una ex cepción a los principios del GATT, se requieren cuando menos las dos terceras partes de los votos de las partes contratantes.

Lo que en una compañía es el consejo de Administra-- ción, en el GATT se llama el consejo de representantes, el -- cual se reúne de tres a seis veces al año. Asimismo, funcionan comites permanentes que se encargan de diferentes temas -- que van desde el presupuesto del GATT, su organización, hasta otros temas de más fondo, como son los problemas del Dumping-- (venta de una mercancía a un valor inferior al valor de consu mo en el país de origen), y los derechos compensatorios.

Cuando un país solicita su entrada al acuerdo, las -- partes contratantes forman un comité especial que negocia con el país solicitante los términos en los cuales este país va a acceder al acuerdo que se da a conocer a todas las partes y -- se le entrega al país solicitante.

Una vez firmado el protocolo, entra en vigor a los -- treinta días.

La estructura permanente del GATT se compone de 300- personas aproximadamente bajo las órdenes de un director, con sede en Ginebra Suiza.

El GATT es un subproducto de la apertura y es neutro en su efecto. Si las medidas a nivel macroeconómico están -- bien tomadas con GATT o sin GATT el país va bien. Si por -- otra parte se descuidan las variables económicas importantes, con GATT o sin GATT le va a ir mal al país.

La apertura con todos los peligros aparentes que encierra, trae condiciones del todo deseables para cualquier empresario y un marco de referencia más concreta y más transparente para funciones.

Si se ve como consumidores, las ventajas son indudables, innegables; de tal manera que la apertura combinada con el GATT da marcos más estables, concretos y transparentes para funcionar como empresarios.

5.2. ADHESION Y RETIRO

El acuerdo General fue fundado por 23 países. En la actualidad suman 90 naciones que son Partes Contratantes. Desde su formulación, el Acuerdo General se encuentra abierto a cualquier país que acepte sus normas, o que ajuste su política comercial a tales disposiciones. Igualmente, el Acuerdo General no impone condiciones para retirarse del mismo. Hasta ahora sólo el Líbano y China han hecho uso de ese derecho; esta última ha solicitado su reingreso en el último trimestre de 1985.

El GATT reconoce varios estatutos de adhesión. El -- ordinario que disfrutaban las partes contratantes con todos los

derechos y obligaciones. La adhesión provisional, que implica el derecho a participar, pero no tiene capacidad de voto.- La adhesión patrocinadora, que son países recientemente independizados, y mientras definen su política comercial, se aplica el Acuerdo General. Finalmente existe el estatus de observador sin derechos ni obligaciones; México ha sido observador sin derechos ni obligaciones, esto comenzó desde la firma de la Carta de la Habana 1948.

Las concesiones arancelarias que se han otorgado entre sí las Partes Contratantes desde la formulación del Acuerdo General, imponen la obligación, a todo aspirante a cubrir una "cuota" de entrada y asumir el compromiso de respetar las normas del Acuerdo General en los términos de un Protocolo de Adhesión. Cubierto este requisito, se le hacen extensivas el conjunto de aquellas concesiones, incluidos los derechos que le confiere el GATT.

La adhesión se negocia y no es gratuita. Las condiciones deben sujetarse a un acuerdo entre el aspirante y las Partes Contratantes. Estas toman una decisión que comprenda a dos tercios de los mismos. El procedimiento acostumbrado es el siguiente:

- a) El gobierno candidato envía al Director General una comunicación en la que se expresa su deseo de adherirse al Acuerdo General.
- b) El Director General pone en conocimiento de las Partes Contratantes la intención del gobierno -- candidato.
- c) Las partes contratantes examinan la candidatura y crean un grupo de trabajo formado por todas -- las partes contratantes interesadas.

- d) El gobierno candidato invita a las Partes Contratantes a formular preguntas a las que el gobierno da respuesta por escrito.
- e) Las Partes Contratantes invitan a todas las Partes Contratantes a formular preguntas a las que el gobierno da respuesta por escrito.
- f) Sobre la base del memorándum y de las preguntas y respuestas, el grupo de trabajo celebra deliberaciones minuciosas en las que intervienen los representantes del gobierno candidato. Concluidas las deliberaciones, el grupo de trabajo elabora su informe y un Proyecto de Protocolo de Adhesión.
- g) El Protocolo de Adhesión se somete a las Partes Contratantes. Una vez que se ha adoptado, por mayoría de los dos tercios de las Partes Contratantes, una decisión sobre la adhesión, el Protocolo entra en vigor a contar del trigésimo día siguiente a la fecha de su firma por el gobierno candidato.

La adhesión conforme a este procedimiento va precedida siempre de negociaciones arancelarias. Estas negociaciones tienen lugar al mismo tiempo que las actividades del Grupo de Trabajo. En ellas, los miembros del GATT pueden solicitar del país candidato concesiones arancelarias respecto de determinadas partidas de su arancel. Dichas concesiones se solicitan en contrapartidas de las que el país candidato disfrutará de pleno derecho a partir de la fecha de su adhesión respecto de las partidas que los actuales miembros han consolidado en sus listas de concesiones. Como corrientes de opi-

nión contrarias al Gatt, se dijo que adoptar las normas del GATT en materia de comercio exterior, implicaría poner en peligro al carácter nacional de la planta productiva del país. La pequeña y mediana industria, los niveles de empleo y los patrones de consumo de la población podrían ser seriamente afectados. La apertura de nuevas fronteras a los productos mexicanos, la reducción de aranceles que conceden los gobiernos de otros países, la mayor transparencia en las reglas del comercio internacional y la posibilidad de importar insumos y materias primas que abatan costos y elevan la competitividad de las mercancías - ventajas que suponen el ingreso de México al Gatt, no garantizan en forma alguna un aumento de las exportaciones nacionales, pues éstas sólo podrán incrementarse en la medida en que se corrijan los desequilibrios estructurales presentes en el aparato productivo, que se han constituido como serias limitantes al crecimiento de México.

Otro punto de vista consiste en que al abrirse los mercados nacionales a la producción internacional de los países integrantes del GATT, sólo se beneficiaría de manera amplia a las empresas transnacionales y a las grandes empresas que operan en el país, porque son ellas las que disponen de tecnología avanzada con una calidad competitiva; en cambio las empresas o industrias nacionales medianas y pequeñas, se enfrentarían con gran desventaja a la competencia que significa la abundante oferta de productos extranjeros de alta calidad a precios atractivos.

Por consiguiente se opinó que los lineamientos del Acuerdo General podrían propiciar mayor desempleo, disminución del ingreso real y una reducción de la demanda.

Al ampliar la información con relación del ingreso de México al GATT, el C. Secretario de Comercio y Fomento In-

dustrial, señaló respecto a la inversión extranjera, que está considerada como uno de los medios de complementación del -- ahorro interno, que se debe permitir e inclusive aumentar, -- siempre y cuando se ajuste a los lineamientos establecidos en la legislación respectiva. Debido a esto, México debe encami-- narse a una sustitución de importaciones eficiente para lo-- grar una participación mayor en los mercados del exterior, ha-- ciendo que la industria compita en forma razonable en su pro-- pio mercado, ya que para enfrentar la competencia internacio-- nal es necesario ser más eficiente en lo interno como en lo -- externo.

Indicó que la apertura externa no significa reduc-- ción del empleo porque la experiencia exportadora de otros -- países demuestra que sí mejoran eficiencia y competitividad,-- el nivel de empleo aumenta en vez de reducirse, y por lo que-- respecta a la pequeña y mediana industria, se debe fortalecer los estímulos y el financiamiento al abrirse la economía al -- exterior y quedar expuestas a la competencia internacional.

La apertura paulatina de la economía va a estimular-- al productor mexicano y permitirá mejorar la calidad de sus -- productos, al crearse las condiciones propicias en el exte-- rior que faciliten una mejor penetración de sus exportaciones.

Representantes de algunas ramas industriales estiman que a largo plazo podrán ser competitivos en determinadas -- áreas de producción y que deberán protegerse las empresas cu-- yos proyectos requieren de varios años de maduración, siendo -- ésta una prioridad que requiere del apoyo de todos los secto-- res nacionales.

5.3. POLITICA ARANCELARIA

En materia de Comercio Exterior, el cambio estructural pretende que las exportaciones no petroleras cubran en -- forma creciente las necesidades de importación de la economía mexicana, por lo que establece el cambio de una estrategia de sustitución de importaciones enfocada hacia el mercado interno y basada en una rígida estructura proteccionista, hacia -- una estrategia de fomento a la exportación y mayor competitividad externa a través de una apertura gradual de comercio exterior.

Para poder llevar a cabo estos objetivos, se planteó la necesidad de racionalizar en forma gradual los niveles de protección con el fin de exponer a la industria mexicana a -- una mayor competencia con productos del exterior, que promueva los ajustes estructurales necesarios para que mediante un mejor aprovechamiento de los recursos disponibles, se fomente una planta productiva que pueda competir sobre bases firmes - con productos del exterior.

La política de racionalización de la protección tiene de moderar la protección, evitando el sesgo-anti-exportador del pasado y estableciendo una estructura basada principalmente en aranceles, en vez de permisos de importación.

La política arancelaria se orientó a disminuir la -- dispersión arancelaria, evitar prácticas especulativas de precios en el mercado interno y simplificar su manejo a través - de la reducción del número de tasas.

5.3.1. SISTEMA ARANCELARIO

De conformidad a lo establecido por el artículo 36 -

de la Ley Aduanera, están obligados al pago de los impuestos al Comercio exterior las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo.

"El impuesto a la exportación responde más a una política comercial que a proveer al Estado de recursos fiscales, por lo cual, las exportaciones se realizan libres de arancel. Se ha establecido que el arancel, en complemento con el permiso previo, sólo se utilizará para evitar el desabasto nacional, fomentar la exportación de productos con mayor valor -- agregado y combatir la evasión en la venta de divisas, mercado controlado, utilizándose aranceles generalmente bajos y en un número reducido de fracciones".^{13/}

Tradicionalmente, la protección de la planta industrial mexicana se ha basado principalmente en el permiso de importación lo que provocó que surgieran distorsiones en el aparato productivo. Para corregirlas, se llevará a cabo una revisión de la estructura de protección principalmente a través de dos medidas:

- La eliminación de los permisos de importación
- La reestructuración de los niveles arancelarios

Estas medidas tienen como objetivo evitar la protección excesiva y fomentar un mayor desarrollo exportador, incrementando la eficiencia y competitividad de la industria mexicana.

^{13/} Mensaje del Secretario de Comercio y Fomento Industrial. - Memorandum sobre el Régimen de Comercio Exterior en México pág. 128.

5.4. LA ECONOMIA MEXICANA EN EL MARCO INTERNACIONAL

El diagnóstico de los problemas que aquejan a la economía en general, y en lo que se refiere a la vinculación de la industria y el comercio exterior en particular, han sido discutidos por los especialistas, y en lo fundamental se ha concluido que el desequilibrio entre desarrollo industrial y comercio exterior es decir, las dificultades que tiene la industria para exportar derivan de:

- Una deficiente integración industrial que no permite que la industria sea competitiva.
- Una deficiente articulación sectorial.

En lo particular, las dos limitantes anteriores se dividen en cinco problemas específicos que son:

- 1) Dependencia Tecnológica
- 2) Organización Industrial poco eficiente
- 3) Concentración Regional de la Industria
- 4) Débil coordinación entre agentes productivos
- 5) Insuficiente generación de empleos y satisfactorios básicos.

Estos problemas internos son consecuencia de un proteccionismo a la industria, que en un principio le dió origen, pero al prolongarse la ha solapado en sus defectos, y a estos problemas internos se le suma la problemática macro internacional que denota:

- Recesión persistente de la economía mundial
- Lento crecimiento del Comercio
- Baja significativa de los precios de las materias primas incluyendo el petróleo

- Elevación sin precedentes de las tasas de interés
- Creciente desempleo abierto en los países de economía de mercado

Todo lo anterior origina el encarecimiento de las importaciones, estimulando las presiones inflacionarias y encareciendo el financiamiento para la producción y el comercio, así como el pago de la deuda externa de los países en desarrollo.

El creciente desempleo se debe a la adopción de políticas monetarias restrictivas, y austeridad del gasto público.

5.5. EXPERIENCIA EXPORTADORA EN MEXICO

El principal objetivo del GATT es que las relaciones comerciales tiendan al logro de niveles de vida más altos, a la consecución del empleo pleno y de un nivel de vida cada vez mayor del ingreso real y de la demanda efectiva, a la utilización completa de los recursos mundiales y al acrecentamiento de la producción e intercambio de productos, procurando la no proliferación y suscitando el mejoramiento por la libre competencia en calidad y precio.

El Programa de Fomento Integral a las Exportaciones (PROFIEX), establece que el objetivo de desarrollar un sector exportador eficiente en México, se asocia directamente con el tipo de cambio y el nivel de protección de la planta productiva. Este esquema de fomento se apoya en dos principios fundamentales: el de avanzar en el proceso de simplificar los trámites administrativos relativos a la exportación y el de brindar a las empresas exportadoras apoyos equivalentes a los que otorgan otros países y que son aceptados internacionalmente.

Con el propósito de que el exportador compita en condiciones similares a las de otros países, se ha considerado conveniente fortalecer administrativamente el régimen de importación temporal de bienes para elaborar productos de exportación. Así, el 9 de mayo de 1985 se expidió el decreto que establece Programas de Importación Temporal para producir Artículos de Exportación, que otorga facilidades administrativas a aquellas empresas que exportan como mínimo un 10% de su producción o realicen anualmente ventas al exterior por valor superior a un millón de dólares.

Para operaciones no sujetas a programas de importación temporal la Ley Aduanera permite la internación al país durante 6 meses de mercancías para su transformación o acondicionamiento o para servir de envase y su posterior envío al exterior. Adicionalmente las últimas modificaciones a la Ley Aduanera pretenden eliminar cargas innecesarias al exportador.

En lo relativo a las cargas fiscales con respecto a su ajuste, y a fin de no repercutir los impuestos que gravan el consumo interno a los productos de exportación, se otorga el tratamiento de tasa cero de impuesto al valor agregado - (IVA) a las ventas al exterior.

"Para facilitar al exportador la adquisición de los bienes que requiere para su proceso productivo, se estableció el derecho a la Importación de Mercancías por Exportación - (DIMEX), que se otorga a los exportadores de mercancías con un grado mínimo de integración nacional de 30%. Este derecho permite importar libre de permiso previo de productos por un valor equivalente al 30% de sus ventas al exterior".^{14/}

^{14/}Gabinete de Comercio Exterior, Proceso de Adhesión de México al GATT. Pág. 134.

5.5.1. NECESARIA LA ESTABILIDAD EN EL AREA DE COMERCIO EXTERIOR

"La situación interna del país aunada a la disyuntiva de negociar en forma individual y débilmente convenios -- unilaterales, hace necesario obtener estabilidad en el área de comercio exterior y plantea la convivencia de negociaciones multilaterales por parte del México, teniendo a cambio un marco de comercio exterior sujeto a reglas definidas y más durables".^{15/}

Dada la debilidad del mercado petrolero, México ha tenido que ayudar a defender el precio internacional del crudo, sacrificando producción. (Ya no vienen a buscar petróleo, se tiene que salir a venderlo). Además, después de la crisis de 1982-83, la carga del servicio de la deuda se ha vuelto muy pesada. En estas circunstancias la exportación de productos no petroleros se ha vuelto vital, y por esto se formó un entendimiento con Estados Unidos en materia de subsidios, impuestos compensatorios y prueba del daño.

5.6. LA RECONVERSION EN LA PEQUEÑA Y MEDIANA INDUSTRIAS

Los acontecimientos que desde 1982, vive la economía nacional y los recientes cambios del mercado petrolero mundial, han demostrado, entre otras cosas, la inconveniencia de mantener petrolizadas las relaciones comerciales con el exterior.

Por ello, es necesario modernizar el proceso produc-

^{15/} Ejecutivos de Finanzas. Consideraciones sobre la entrada de México en el GATT. Pág. 34.

tivo para abatir costos y poder acudir a otros mercados. Después de luego, esto no se puede alcanzar en forma independiente, - en especial si los centros de investigación y desarrollo tecnológico continúan desligados del aparato industrial.

La alternativa de México ante la entrada al GATT, es reconvertir la planta industrial, a fin de competir adecuadamente tanto interna como externamente con los productos extranjeros.

La política económica de apertura de comercio exterior, exige modernizar gradualmente la estructura industrial-manufacturera, para garantizar que los productos y las empresas compitan adecuadamente en el mercado nacional e internacional.

Los retos que la planta productiva enfrentará, en los próximos 25 años demandan una estrategia integral para evaluar y superar los efectos que las medidas recientes de apertura del mercado de comercio exterior provocarán en la industria y garantizar a la vez un flujo sostenido de divisas, mediante la exportación de productos no petroleros.

Las alternativas de reconversión de la planta instalada, serán los elementos clave para mejorar y precisar el enfoque de los apoyos a la innovación y desarrollo de tecnologías con una visión de corto, mediano y largo plazo, con ello se pretende llevar a la industria a un nivel de excelencia en ciertas ramas industriales sobre todo en aquellas donde la importancia tecnológica y de mercado es ahora mayor para el país.

5.7. SUPUESTAS DESVENTAJAS DEL INGRESO DE MEXICO AL GATT

Cuando en 1979 se realizó el primer intento de adhesión de México al Acuerdo General, una amplia polémica se desarrolló sobre las ventajas y desventajas.

El 25 de noviembre de 1985, el titular del ejecutivo federal, instruyó al Secretario de Comercio para reiniciar -- los trámites y negociaciones de adhesión, y la polémica también fue reiniciada con la mezcla de la polémica pública.

Las desventajas más discutidas son las siguientes:

- 1) ¿Se puede exportar todo lo que se produzca? Esto no puede ser, ya que el GATT no resuelve problemas de calidad y competitividad, aunque sí es un instrumento que permite eliminar trabas que se han ido poniendo a las exportaciones, particularmente por parte de EEUU.
- 2) Pérdida de Soberanía.

Los países firmantes del GATT son 90, entre países capitalistas y socialistas, dentro de éstos Cuba, Yugoslavia, Polonia, Checoslovaquia, etc. y ninguno ha comprometido su soberanía, más bien, en el GATT han tenido un foro más para defenderla.

- 3) Quiebra Masiva de Pequeñas y Medianas Industrias.

Las negociaciones en el GATT implican sólo productos que cuentan con ventajas comparativas, por lo que la industria aún no consolidada queda protegida en la apertura de mer

cado, la cual se hace gradual paulatina y selectivamente en plazos de 5, 8 y 12 años, lapso suficiente para mejorar y fortalecer la productividad.

La mayoría de los países que son miembros del Acuerdo General, son países pequeños o de tamaño medio, y en esos países la columna vertebral de su industria es precisamente la industria mediana y pequeña; Brasil por ejemplo, es uno de los países que más éxito ha tenido a través de su empresa mediana y pequeña, para participar no sólo en los mercados mundiales, cada día en mayor amplitud, sino que estas industrias han fortalecido a la industria grande, porque la industria mediana y pequeña, es abastecedora de la gran industria que hace también importantes exportaciones.

En los países industrializados efectivamente las industrias mediana y pequeña siguen creciendo independientemente de su participación en estos procesos de apertura.

Si debe señalarse que en este proceso, con la protección razonable que se ha establecido, los ineficientes tenderán a desaparecer, pero si el proceso es gradual y paulatino, no se puede pensar entonces que se de esta destrucción sin la oportunidad de eficientar.

4) Incremento de Desempleo.

Debido a que la apertura al exterior no será indiscriminada y total; sólo se negociará con productos de industrias consolidadas y competitivas y dado que se promoverá la reconversión industrial, orientando el desarrollo a la exportación, no es de esperarse desempleo, sino, en todo caso, mayor empleo, y en el peor de los casos, sustitución de unos empleos por otros.

5) Entrega de Recursos Naturales a Potencias Extranjeras.

En ninguna de las disposiciones del Acuerdo General, se obliga a las partes contratantes a ser abastecedoras de Recursos Naturales. Al contrario, se reconoce la necesidad de que los países miembros protejan y conserven sus recursos naturales. Esto es particularmente importante tratándose del petróleo.

En el GATT, se ha avanzado muy poco en la cuestión de la liberación en materia agropecuaria. No hay país que se haya comprometido a reducir o eliminar la protección a su agricultura.

Para el caso de México, en muchos artículos es competitivo pero en otros se debe tener mucha precaución, mucho cuidado no sólo por razones económicas, sino por razones sociales y políticas, particularmente en la producción de maíz, trigo y otros artículos.

6) Imposibilidad de Aplicar los Planes y Programas Nacionales

En la adhesión, el país suscribe un protocolo donde quedan incluidas las condiciones en que se participa en el organismo, en particular las referentes a los planes y programas nacionales.

7) Desprotección a la Industria Nacional en General.

Dentro de los Planes y Programas Nacionales, se han considerado una serie de medidas para que la Industria Nacio-

nal pueda realizar su reconversión en un plazo determinado, - para producir bienes que puedan dirigirse a los mercados internacionales.

8) Aceptación de Reglas Iguales para Países Desiguales.

El apartado IV del Acuerdo del GATT, contiene disposiciones de trato diferenciado y más favorable, aplicables a los países en desarrollo.

9) Incongruencia con la Legislación Nacional.

Los estatutos del GATT, no se contraponen a ninguna disposición de la Carta Magna, ni de las leyes especiales que rigen a México. Existían algunas lagunas en materia de Comercio Exterior, que han sido eliminadas al publicarse la Ley de Comercio Exterior reglamentaria del 131 Constitucional.

10) Falta de Competitividad Internacional.

Al aprovechar las ventajas comparativas por medio de la reconversión industrial, la planta productiva podrá realizar mayores exportaciones, que competirán con calidad y precio en el mercado internacional.

11) Presiones Económicas de los Países Desarrollados.

No implica la eliminación de ningún instrumento.

12) Menor Capacidad de Negociación.

El GATT abre la capacidad negociadora, al defender los intereses nacionales en un foro multilateral, que está --

conformado aproximadamente en un 80% por países desarrollados.

5.7.1. VENTAJAS Y DESVENTAJAS COMPARATIVAS DE LA ECONOMIA MEXICANA

Cuando un país desea exportar, lo primero que debe analizar son sus ventajas en comparación con otros países.

Estas consideraciones, hacen reflexionar con el mayor cuidado posible sobre las posibilidades reales de aumentar la participación que tiene México en la economía mundial.

- A) México es un país con buena ubicación geográfica en el contexto internacional. Tiene junto al mercado más grande del mundo el cual brinda oportunidades en materia económica y comercial.
- B) Las colindancias oceánicas dan acceso directo -- por la vía marítima (que es la más barata para grandes distancias) prácticamente con todo el mundo.
- C) México es una nación rica en recursos naturales. Destacan las reservas probadas de petróleo (con el 4° lugar mundial), pero lo más importante a mediano y a largo plazo es que cuenta con amplias dotaciones de recursos que permiten una mayor producción en diferentes campos y un desarrollo más equilibrado de las potencialidades económicas que tiene el país. Tales son los casos de la pesca, aprovechamiento de los yacimientos minerales, de las explotaciones forestales, y del desarrollo agrícola y ganadero.

- D) La mano de obra mexicana ha mejorado notablemente su nivel de calificación y especialización.

Dentro de las desventajas comparativas se encuentran:

- A) La falta de Tecnología pospone la consolidación del sector industrial del país. Esto quiere decir que la industria mexicana está en aptitud de producir muchas cosas que tienen demanda en el mercado internacional, pero que requieren darse especial atención a los programas de autosuficiencia tecnológica que se complementan en la práctica principalmente con la producción de bienes de capital.
- B) Consideración expresa constituye el hecho de que la planta industrial no es homogénea. La forman empresas de diferente tamaño, que difieren no sólo por la escala de su producción, sino por la capacidad que tienen de asimilar nuevas tecnologías para incorporarse al proceso de modernización.
- C) Las empresas medianas y pequeñas, que emplean -- proporcionalmente más trabajo que capital, requieren, por su propio tamaño, de un cierto tiempo para elevar su nivel de competencia y ajustarse convenientemente a nuevos términos en el comercio internacional.

5.8. PAISES PARTICIPANTES EN EL ACUERDO GENERAL (JULIO DE 1985)

Las partes contratantes del Acuerdo General son:

Alemania	Indonesia	Tailandia
Argentina	Islandia	Tanzania
Australia	Israel	Togo
Austria	Italia	Trinidad Tobago
Bangladesh	Jamaica	Turquia
Barbados	Japón	Uganda
Bélgica	Kenya	Egipto
Belice	Kuwait	España
Benin	Luxemburgo	E. U. A.
Birmania	Madagascar	Filipinas
Brasil	Malasia	Finlandia
Burkina Faso	Malawi	Mauritania
Burundi	Maldivas	Nicaragua
Camerún	Malta	Nigel
Canadá	Mauricio	Nigeria
Colombia	Nueva Zelandia	Noruega
Congo	Países Bajos	Uruguay
Corea (rep.)	Pakistán	Yugoslavia
Costa de Marfil	Perú	Zaire
Cuba	Polonia	Zambia
Chad	Portugal	Zimbabwe
Checoslovaquia	Reino Unido	
Chile	Rep. Centroafricana	
Chipre	Rep. Dominicana	
Dinamarca	Rumania	
Francia	Rwanda	
Gabón	Senegal	
Gambia	Sierra Leona	
Ghana	Singapur	
Grecia	Sri Lanka	
Guyana	Sudafrica	
Haití	Suecia	
Hungría	Suiza	
India	Surinam	

Adhesión Provisional al Acuerdo General.

Túnez.

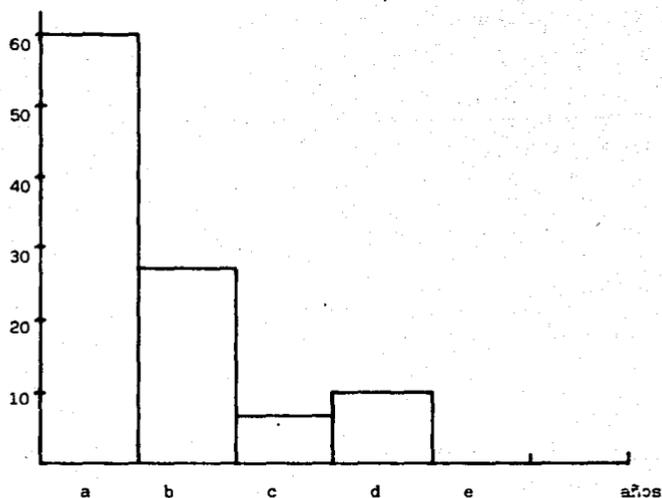
Países en cuyos territorios se aplicaba el Acuerdo General y que habiendo adquirido la independencia, continúan -- aplicándolo en espera de fijar definitivamente su política comercial.

Angola	Granada	Qatar
Antigua Barbuda	Guinea Bissau	San Cristóbal Nieves
Argelia	Guinea Ecuatorial	San Vicente
Bahamas	Islas Salomón	Santa Lucía
Baherin	Kampuchea	Sto. Torne Príncipe
Botswana	Kiribati	Seychelles
Brunel Darussalam	Lesotho	Swazilandia
Capo Verde	Mali	Tonga
Dominica	Mozambique	Tuvalu
Emiratos Arabes Unidos	Papua Nueva Guinea	Yemen Democrático
Fiji		

CAPITULO VI
INVESTIGACION DE CAMPO

1. ¿YA HA EXPORTADO LA EMPRESA ANTES?

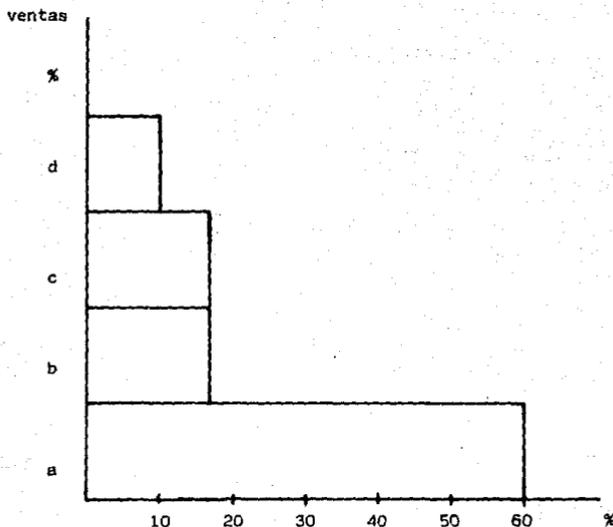
- a) 1- 5 años
- b) 6-10 años
- c) 11-15 años
- d) 16-20 años
- e) no



El porcentaje de exportación de las empresas fluctúa alrededor de 1 a 5 años, lo que significa que la mayoría de las empresas tienen poco tiempo de exportar, a pesar de que la antigüedad de las empresas es mayor.

2. ¿QUE PORCENTAJE DE SUS VENTAS REPRESENTA LAS EXPORTACIONES?

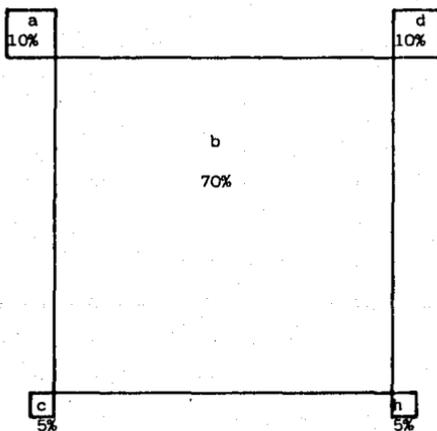
- a) 0- 25%
- b) 26- 50%
- c) 51- 75%
- d) 76-100%



El mayor porcentaje de ventas que representan las exportaciones de las empresas, se encuentra entre un 0-25%, lo que significa que la mayoría de las ventas son nacionales, ya que las exportaciones exigen buena calidad del producto y en México el producto presenta una calidad deficiente.

3. ¿CUAL ES EL METODO DE VALUACION QUE UTILIZA PARA SUS IN--
VENTARIOS?

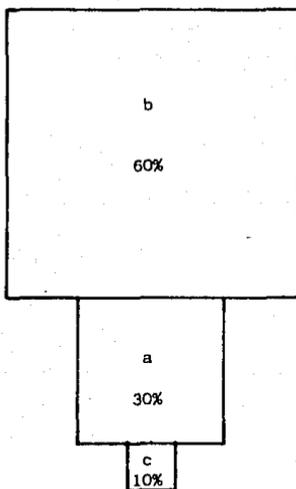
- a) UEPS MONETARIO
- b) UEPS
- c) PEPS
- d) PROMEDIOS
- e) ESTIMADOS
- f) HISTORICOS
- g) DIRECTOS
- h) OTROS



El 70% de las empresas que se dedican a la exporta--
ción, utilizan como método de valuación el UEPS, por ser el -
más indicado para estas épocas de inflación.

4. ¿CUAL ES EL SISTEMA DE COSTOS QUE CONSIDERA SEA MAS ADE--
CUADO PARA LAS NECESIDADES DE SU EMPRESA?

- a) Absorbentes o Tradicionales
- b) Variables o Directos
- c) Históricos o Reales
- d) Predeterminados
 - d1) Parcialmente
 - d2) Estimados
 - d3) Estandar
- e) Ordenes
- f) Procesos

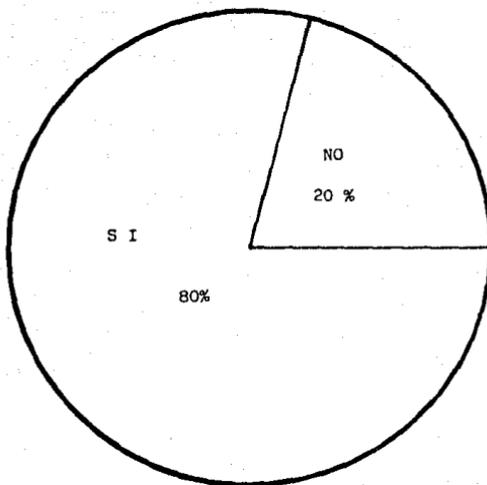


El 60% de las empresas coincidieron que el Sistema -
de Valuación de Inventarios más adecuado es el de Costeo Di--
recto, mientras que el 30% opinó a favor del sistema tradicio
nal.

5. ¿CONSIDERA ADECUADOS LOS METODOS DE VALUACION QUE HA UTILIZADO?

a) Sí

b) No

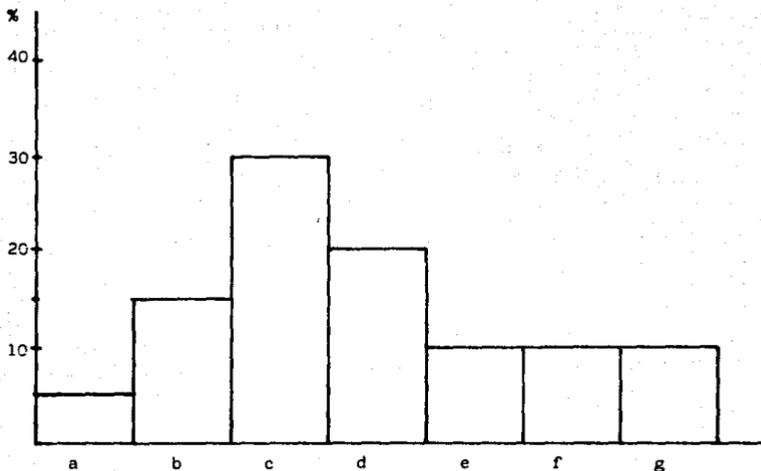


El 80% del total de la muestra, estuvo de acuerdo -- con los métodos de valuación que ha utilizado para valuar sus inventarios.

Sólo un 20% no estuvo conforme con el método de valuación de inventarios que ha utilizado.

6. ¿POR QUE?

- a) Porque proporciona mayor utilidad
- b) Porque el costo es más real al cargarlo a resultados
- c) Porque se conoce el costo actualizado
- d) Debido a la época de inflación, es el método más adecuado
- e) Porque la rotación de inventarios es rápida
- f) Porque se planea cambiar a ueps monetario
- g) Porque es mejor el método de promedio

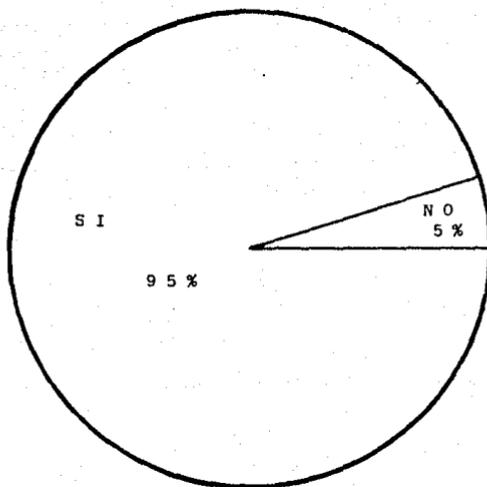


El 30% de la muestra estuvo de acuerdo con el método de valuación de inventarios que utiliza porque con él, se conoce el costo actualizado. Se puede observar que hubo diferencias de opiniones representados por un 20%, 15%, 10%, 5% - respectivamente.

7. ¿HA SEGUIDO LOS MISMOS METODOS DESDE EL PUNTO DE VISTA -- FISCAL?

a) Sí

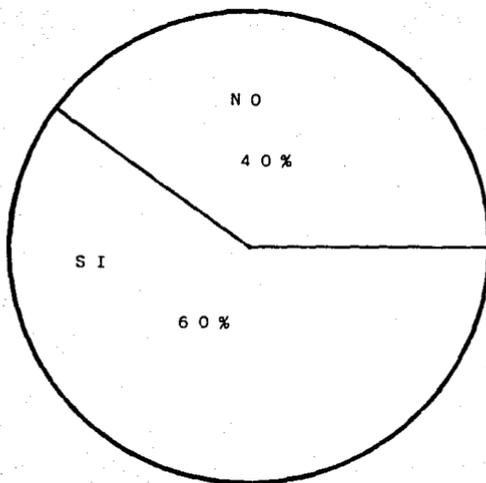
b) No



El 95% del total de la muestra, utilizan los mismos métodos de valuación de inventarios desde el punto de vista fiscal, mientras que sólo un 5% utiliza otro método para valorar sus inventarios y expresarlos fiscalmente.

8. ¿HA RECIBIDO ALGÚN INCENTIVO FISCAL POR SUS EXPORTACIONES?

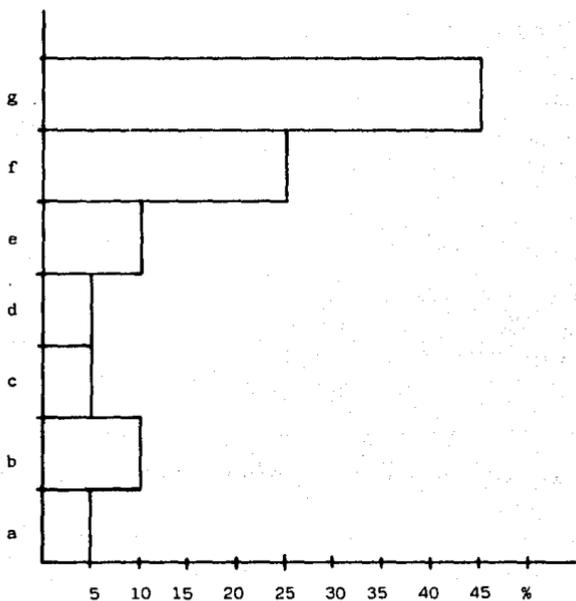
- a) Sí
- b) No



Sólo un 60% de la muestra ya ha recibido algún incentivo fiscal, mientras que el 40% restante no lo ha recibido debido a que el porcentaje de sus exportaciones es muy bajo.

9. DE SER AFIRMATIVO, MENCIONE ALGUN INCENTIVO FISCAL

- a) Bonificaciones en relación a Gastos
- b) Exención del pago del IVA
- c) Otorgamiento de créditos de exportación
- d) Estimulo en la depreciación acelerada
- e) Cetes, Ceprofis
- f) Otros
- g) No reciben incentivo Fiscal



El 40% no recibe ningún incentivo fiscal, ya que no cumple con los requisitos que estipula la Ley de efectuar un mínimo de exportaciones. Asimismo tenemos un 10% en CETES, - CEPROFIS y al igual que en la exención del pago del IVA.

10. ¿COMO SE HA REFLEJADO EN SUS RESULTADOS ESTE BENEFICIO FISCAL? (EXPRESALO CON UN % SOBRE SUS VENTAS)

- a) 9-25%
- b) 26-50%
- c) 51-75%
- d) 76-100%
- e) 0-0%

55%	5	40%
a	b	c

El beneficio fiscal reflejado en los resultados de las empresas fluctúa entre un 0-25%, es decir que el 55% de la muestra refleja un beneficio mínimo desde el punto de vista fiscal. El 40% de la muestra, no recibe beneficio fiscal, mientras que, el 5% de la muestra obtiene un beneficio entre 26-50% sobre sus ventas.

6.2. INTERPRETACION

1. ¿Ya ha exportado la empresa antes?

Como se puede observar, el porcentaje de exportación de las empresas es mayor en el renglón de 1-5 años, lo que -- nos indica, que la mayoría de las empresas encuestadas lleva exportando un tiempo relativamente corto, a pesar de que la -- antigüedad de las empresas es mayor. Esto se debe a los -- continuos cambios que se han venido presentando en el país, y a -- las necesidades cambiantes de esta época. De las empresas -- que tienen entre 16-20 años de estar exportando, están -- representadas por un 10% del total de la población. Existe un 25% de las empresas que tienen entre 6-10 años de estar exportando y por último se encontró un 5% de empresas que se dedican a la exportación con una antigüedad de 11-15 años.

2. ¿Qué porcentaje de sus ventas representa las exportaciones?

El mayor porcentaje de ventas que representa las exportaciones de las empresas, se encuentra entre un 0-25%, lo que significa que la mayoría de las ventas son nacionales, debido a que la calidad del producto es deficiente ya que el material que se emplea para su elaboración es de baja calidad porque se busca emplear en muchas ocasiones el material más barato para que éste no repercuta en el precio de venta del producto, y de esta forma sacar al mercado un producto que sea competitivo y a un precio bajo; es por esto que no puede competir con mercados internacionales ya que ellos desarrollan una alta calidad con sus productos. De esta forma se tiene en relación con las ventas entre 26-50% sólo un 15% se destina a la exportación, entre un 51-75% de las ventas, sólo el 15% corresponde a exportaciones, por último está el 76-100%

de ventas con un 10% en exportación.

3. ¿Cuál es el método de valuación que utiliza para sus inventarios?

El 70% de las empresas que se dedican a la exportación, utilizan como método de valuación el UEPS porque consideran que es el más adecuado para estas épocas de inflación.- El UEPS MONETARIO está representado por un 10%, debido a que muchas empresas aún no reúnen los requisitos para poder hacer el cambio de método que utilizan actualmente. el PEPS sólo - representa un 5% de la muestra mientras que PROMEDIOS alcanzó un 10%.

4. ¿Cuál es el sistema de costos que considera sea más adecuado para las necesidades de su empresa?

Mediante esta investigación de campo, se encontró -- que la mayoría de las empresas que se dedican a la exportación, están a favor del Sistema de Costeo Directo ya que les permite una mejor planeación de sus futuras operaciones para poder alcanzar determinada meta de utilidad general, pueden establecer una combinación de precios y volumen de sus operaciones para que les de una mayor retribución sobre su inversión; también les muestra cuál es el límite inferior que se puede otorgar a un precio de venta, para que éste reditue utilidades; en su estado de resultados muestra la totalidad de los costos fijos de producción. Por todo lo anterior este -- sistema de costos se vió representado en un 60% mientras que el absorbente sólo obtuvo un 30% y el sistema de Costos Históricos un 10%.

5. ¿CONSIDERA ADECUADO LOS METODOS DE VALUACION QUE HA UTILIZADO?

El 80% del total de la muestra, estuvo de acuerdo --

con los métodos de valuación que ha utilizado para valuar sus inventarios.

Sólo un 20% no estuvo conforme con el método de valuación que ha utilizado y les gustaría poder cambiarlo.

6. ¿Por qué?

El 30% de la muestra estuvo de acuerdo con el método de valuación que utiliza porque con él se conoce el costo actualizado. El 20% opinó que utilizaba ese método debido a la época de inflación que se está viviendo; mientras que el 15% opinó que estaba de acuerdo con el método utilizado porque el costo es más real al cargarlo a resultados y por último se -- tiene que un 10% respectivamente dijo que la rotación de inventarios es rápida, se piensa cambiar a UEPS MONETARIO, y -- que es mejor el método de valuación de PROMEDIOS.

7. ¿Ha seguido los mismos métodos desde el punto de vista -- fiscal?

El 95% del total de la muestra, utilizan los mismos métodos de valuación desde el punto de vista fiscal. Sólo un 5% utiliza otro método para valuar sus inventarios y expresar los fiscalmente.

8. ¿Ha recibido algún incentivo fiscal por sus exportaciones?

Se determinó que un 60% de la muestra ha recibido incentivo fiscal, mientras que el 40% restante no lo ha recibido, debido a que el porcentaje de sus exportaciones es muy bajo.

9. De ser afirmativo, mencione algún incentivo fiscal

Entre los incentivos fiscales que reciben las empresas que se dedican a la exportación se encontraron: Un 10% representado por la exención en el pago del IVA, así como también existe un 10% representado por incentivos fiscales como son los CETES y CEPROFIS. Un 5% de la muestra recibe bonificaciones en relación a gastos y estímulo a la depreciación -- acelerada; un 25% representado por otros incentivos como son: incentivos financieros de FOMEX, financiamientos a la pre-exportación, financiamiento a las ventas, ...etc.

10. ¿Cómo se ha reflejado en sus resultados este beneficio fiscal? (Expréselo con un % sobre sus ventas)

El beneficio fiscal reflejado en los resultados de las empresas que se dedican a la exportación, fluctúa entre un 0-25% es decir, que el 55% de la muestra refleja un beneficio mínimo desde el punto de vista fiscal, ya que este beneficio es otorgado a las empresas cuyos índices de exportación son muy elevados, lo que actualmente no sucede por la continua inflación que se está viviendo y por la serie de requisitos que se piden para poder exportar.

El 40% de la muestra no recibe beneficio fiscal, por el porcentaje tan bajo de exportación que registra; y sólo un 5% de la muestra obtiene un beneficio fiscal entre un 26-50% sobre sus ventas.

6.3. COMPARACION DE OBJETIVOS CON RESULTADOS

De acuerdo con los resultados de la investigación de campo, se observó que las empresas que se dedican a la exportación

tación, esperan recibir un beneficio a futuro como resultado del ingreso al GATT. Se considera que los productos deberán ser de mejor calidad para poder ser competitivos en el mercado internacional, para lo cual se requiere de un cambio y un gran esfuerzo por parte de los obreros, empleados y directivos para poder alcanzar los beneficios que proporciona la participación en el GATT.

Se considera, que serán menores los obstáculos para la exportación, lo cual es un gran aliciente para las empresas.

Actualmente, el porcentaje de exportación ha disminuido notablemente hasta llegar a un promedio entre 0-25% debido a la situación por la que está pasando México, además de la baja calidad de los productos por utilizar materias primas de muy bajo costo lo que trae consigo la elaboración de un producto deficiente, el cual no es apto para la exportación.

6.4. COMPARACION DE HIPOTESIS CON RESULTADOS

Se encontró en la investigación de campo, que la gran mayoría de las empresas utilizan como método de valuación el UEPS, debido a que se considera que es el más realista, actualiza los precios en esta época de inflación, se puede tomar el valor más real a la fecha en que se quiere conocer el costo unitario y se lleva a resultados; también se obtiene el registro de las últimas entradas como un costo más alto, mientras que las primeras salidas son más bajas lo que proporciona mayor utilidad.

Desde el punto de vista fiscal, se utilizan los mismos métodos de valuación de inventarios y se recibe un beneficio fiscal por las exportaciones como son los CEPFIS (Certi

ficados de Promoción Fiscal), Bonificaciones en relación a -- Gastos, otorgamientos de créditos de exportación, se carga el IVA en las exportaciones etc.

Este beneficio Fiscal se refleja en un porcentaje mí nimo en relación a las ventas, sin embargo las empresas se in teresan en la exportación y esperan recibir mayores benefi- - cios como resultado de la participación en el GATT.

En relación con los Sistemas de Costos, se encontró- que las empresas están a favor de la utilización del Sistema- de Costeo Directo, por los múltiples beneficios que éste les- otorga y de esta manera poder tomar decisiones a corto plazo- las cuales se verán reflejadas en las utilidades y así poder- confrontar mejor los resultados.

La situación fiscal del Costeo Directo es aceptada - en los oasos de las empresas que se dedican a la exportación- de bienes, con el objeto de darles incentivos, fomentar las - exportaciones de productos de manufactura nacional con pre- - cios que resulten más competitivos con respecto a las de otros países.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

El objetivo principal al que nos encauzó la presente investigación, fue el de conocer y constatar qué clase de sistema de costos utilizan las diferentes empresas que se dedican a la exportación.

Al observar los resultados obtenidos, vemos que el sistema de costos más utilizado es el de costeo directo, utilizando como método de valuación de inventarios el UEPS, por lo que la comprobación de la hipótesis se confirmó positivamente.

Los objetivos de esta investigación fueron determinar los problemas a los que se enfrenta la pequeña y mediana empresa por su ingreso al GATT, saber cuales son los beneficios que trae consigo la utilización de los sistemas de valuación en las empresas y la repercusión del GATT en ellas, las necesidades que tienen las empresas de adaptarse a un nuevo Sistema de Valuación de Inventarios debido a los cambios que trae consigo la adhesión al GATT.

Se puede afirmar que en un mayor o menor grado los objetivos enunciados anteriormente se fueron logrando, por lo que a continuación mencionaré las conclusiones finales:

A través de la presente investigación, se detectó la imperiosa necesidad de un sistema de costos que se adecúen a-

la época de inflación que estamos viviendo, el cual sirva para proporcionar la información exacta y real que requieran -- los diferentes niveles de la organización, y así con esto lograr toma de decisiones adecuadas para el mejor funcionamiento de las empresas.

Un sistema de costos es vital para obtener logros y resultados satisfactorios, y sin éste, ya sea inexistente o mal implementado, la vida productiva y operativa de la industria de que se trate, tarde o temprano se irá extinguiendo.

La adhesión de México al GATT, traerá en un futuro grandes beneficios a muchas empresas que se dedican a la exportación; pero también originará la desaparición de pequeñas empresas cuyos productos no podrán ser competitivos.

Estos beneficios son a largo plazo, pero es conveniente que desde un principio estas empresas se vayan adecuando a los cambios que exige esta adhesión, por lo que se recomienda la utilización del costeo directo así como la utilización del UEPS como método de valuación de inventarios.

El costeo directo es la exclusión parcial o total de los gastos fijos de fabricación para valuación de inventarios. El objetivo primordial del sistema de costos es la toma de decisiones acertadas en cuanto a la obtención de utilidades.

Las ventajas que trae consigo la utilización del sistema de costeo directo son entre otras:

- La utilidad de un período no se ve afectada por los costos fijos que resultan del incremento o reducción de inventarios.

- La estructura de los estados de costos de producción y de pérdidas y ganancias, elaborado bajo el método de costeo directo representa cifras más significativas para los directivos de la empresa.
- El método de costeo directo encaja en planes para control de costos, para establecer sistemas y formular presupuestos.
- El importe de los inventarios valuados bajo este procedimiento, corresponde a los costos efectivamente erogados para producirlos.

Por todo esto, se recomienda la utilización del sistema de costeo directo para todas aquellas empresas que participan en el GATT.

BIBLIOGRAFIA

Lang Theodore M.S.A. C.P. Manual del Contador de Costos.
Edit. UTHEA. México 1980.

Gutiérrez, Rocha, Cassaigne. Costeo Directo en la Toma de -
Decisiones. Edit. Limusa. México 1983.

Gillespie Cecil C.P. Contabilidad y Control de Costos
Edit. Diana. México 1978.

Beyer Roberto. Is Direct Costing the Answer. Boletín de la
National Association of Costs Accountants.

Chiuminato P.M. Is Direct Costing the Answer to Better Manag-
ment. Boletín de la National Association of Cost Accountants.

Riverin Alphonse. Direct Costing. Canadian Chartered -
Accountant.

Diario Oficial de la Federación 22 de Noviembre 1985.

Mensaje del Secretario de Comercio y Fomento Industrial
Memorandum sobre el Régimen de Comercio Exterior en México. -
1985.

Gabinete de Comercio Exterior. Proceso de Adhesión de México
al GATT. México 1986.

Alvarez Arguelles Roberto. La Negociación de México en el --
GATT. México 1986.

Ortega Pérez de León, Armando. Contabilidad de Costos. UTHEA.
1970 México, D.F.

Ejecutivos de Finanzas. Revista. México 1986.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Boletón C4 Inventari
rios.

Querol Vicente. Que es el GATT. México 1985.

Ley del Impuesto sobre la Renta. Edit. Olguin. México 1987.