



Universidad Nacional Autónoma de México

Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración.

Tesina

**Costo de Ventas en Entidades Prestadoras de Servicios No
Lucrativos.**

Que para obtener el grado de:

Especialista en Fiscal.

Presenta: Acevedo Cerda Jorge Herminio.

Tutor: M.A.O. Laura Mercedes Montalvo Ramírez.

México, D.F. a 8 de junio de 2014.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Indice

Índice	2
Abreviaturas	3
Introducción	4
Objetivo general	5
Justificación	6
Capítulo I	7
Capítulo II	20
Capítulo III	31
Capítulo IV	46
Recomendaciones	51
Conclusiones	53
Trabajos Citados	55
Apéndice	56

Lista de abreviaturas

LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIETU	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
CFF	Código Fiscal de la Federación
NIF	Norma de Información Financiera

Introducción

Contrario a la creencia generalizada de profesionales de la contaduría que piensan que la entidades no lucrativas no calculan un costo de ventas porque no “venden” tenemos lo establecido en la NIF B-16 Estados financieros de entidades con propósitos no lucrativos, que obliga a dichas entidades a la emisión del estado de actividades precisamente con un rubro obligatorio del elemento del costo de ventas.

El sector no lucrativo sí genera ingresos ya sea por aportaciones o directamente por el cobro de los servicios que presta; la consecuencia lógica del reconocimiento de un ingreso en el estado de actividades es el cálculo del costo de lo vendido.

En el presente trabajo se analizará a fondo la normatividad contable y fiscal preexistente respecto del costo de ventas en el citado sector de servicios no lucrativos y, en caso de situaciones que no estén expresamente tratadas en la normatividad mencionada se tratará de contribuir con metodologías que pudiesen subsanar los vacíos legales y financieros que hoy en día existen para el sector en cuestión.

Objetivo General.

Analizar el concepto de costo de ventas para efectos financieros y fiscales en sociedades prestadoras de servicios no lucrativos para emitir una recomendación sobre la mecánica de su cálculo en ambos aspectos que incluya detalladamente los aspectos más importantes a considerar en su aplicación práctica.

Objetivo específico I- Distinguir las principales diferencias en el cálculo y presentación del costo de ventas en prestadoras de servicios no lucrativos en relación a los costos de entidades lucrativas.

Objetivo específico II- Elaborar un guía sobre el cálculo del costo que abarque aspectos contables y fiscales a efectos de posteriormente emitir las recomendaciones pertinentes.

Palabras clave: analizar, costo de ventas, no lucrativas, recomendaciones.

Justificación.

El sector servicios en México en general, así como el sector de servicios no lucrativos en particular han tenido un gran auge durante los últimos 50 años en nuestro país. Baste citar como entidades prestadoras de servicios no lucrativos a la gran mayoría de las escuelas con reconocimiento oficial tanto de educación formal y no formal (como la enseñanza de lenguas extranjeras), los hospitales, las asociaciones altruistas, los agrupaciones de profesionales, sindicatos, partidos políticos y asociaciones religiosas, entre otras, todas ellas con un régimen especial tanto fiscal como financiero.

Uno de los problemas principales del sector radica en la desatención de la que ha sido objeto por parte de los profesionales de la contaduría, sobre el más importante elemento para conocer la sustentabilidad de operación de la entidad de que se trate: el costo de ventas.

Podemos ilustrar con la NIF B-16 Estado Financieros de Entidades con Propósitos no Lucrativos, que únicamente cuenta con reglas de presentación y revelación, es decir, sin apartado especial sobre la valuación de los elementos integrantes de dichos estados financieros incluido el costo.

El presente estudio se enfoca en el sector servicios no lucrativos, en lo concerniente al costo de ventas, como un primer esfuerzo que trata de contribuir a subsanar el vacío (principalmente contable) que existe al respecto.

Marco teórico

Capítulo I- Conceptos fundamentales de derecho tributario.

Para el correcto desarrollo de nuestro objetivo de investigación es necesario recurrir en principio a los conceptos de la teoría tributaria desarrollada con el transcurso de los años, en afán de situar nuestro tema de investigación en un contexto legal, como punto de partida.

Los elementos de las contribuciones generalmente aceptados por la mayoría de los doctrinarios del derecho tributario son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y en algunos casos se ha llegado a considerar también al concepto de época de pago. Podemos apoyarnos en Fernández (2000, p. 156) quien afirma que toda ley fiscal al establecer una contribución, para cumplir con los requisitos de certeza, esencialmente debe consignar los siguientes elementos: sujeto, objeto, base, tasa, tarifa y causa o fundamento de la contribución.

Por lo tanto, para poder realizar un análisis exhaustivo del costo de ventas dentro de las entidades prestadoras de servicios no lucrativos, nos vemos en la necesidad primeramente de analizar la naturaleza jurídica de las entidades no lucrativas, únicamente en su carácter de sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria y, dejando de lado por el momento su naturaleza no lucrativa (que tendrá su respectivo análisis más adelante). Del mismo modo, en este capítulo se analizará la figura del costo de ventas, desde la perspectiva de la deducción autorizada que funge como elemento neutralizador de los ingresos brutos para efectos del cálculo de la base imponible de pago de impuesto.

1.1 La entidad no lucrativa como sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

De acuerdo con Calvo (2003. P.163):

La obligación tributaria como cualquier otra, necesita conceptual y jurídicamente la existencia de dos sujetos: pasivo y activo. Aquél obligado a realizar la prestación y éste autorizado a exigirla. Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la ley resulte obligada al cumplimiento de las relaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.

Al respecto del concepto de “contribuyente” López (2008, p 67) establece que es la persona física o moral que de conformidad con las leyes fiscales, realiza actos o actividades por las que queda sujeto al pago de impuestos federales, estatales o municipales.

En otra postura, el contribuyente es en primer lugar, quien realiza el hecho que da lugar al nacimiento de la relación tributaria. En consecuencia, es el titular de la obligación tributaria y como tal, el sujeto que debe cumplir la misma (Calvo, 2003, p.167).

Finalmente respecto del mismo concepto de “contribuyente” Jiménez (2004, p.270) nos dice que:

Dentro del universo de los sujetos que asumen en el seno de la relación jurídico-tributaria la condición de pasivos, por ser titulares todos ellos de una deuda, sobresale la del sujeto pasivo contribuyente. Ello es así en virtud de que en ocasiones el surgimiento de la condición de determinadas especies de sujeto pasivo, como el obligado subsidiario, sólo será posible en la medida que exista alguien con el carácter de sujeto contribuyente. La condición jurídica de sujeto contribuyente sólo le corresponde a quien haya realizado el elemento objetivo o material del hecho generador de la obligación tributaria y sólo por ello. (Jiménez, 2004, p. 271).

Para Fernández (2000, p.241) por sujeto pasivo debemos entender la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes fiscales está obligada a pagar contribuciones.

Al respecto se pronuncia Villegas (2001, p. 255), quien adopta una postura tripartita respecto del concepto de sujeto pasivo:

Por un lado, el contribuyente quien es el destinatario legal tributario, ya que al ser el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio. Por otra parte, el sustituto es aquél sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario. Finalmente, el responsable solidario es también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento...¹

Otra clasificación de sujeto pasivo corresponde a Carrasco (2001, p.192) para quien el concepto se subdivide en:

Sujeto jurídico, quien tiene la obligación conforme a la ley de pagar impuestos; sujeto económico la persona que realmente paga los impuestos, aquél al que se le traslada la carga impositiva; finalmente los terceros que son aquellos que responden por la deuda de otros, mas no tienen una obligación fiscal directa.²

De manera similar se pronuncian Quintana y Rojas (1988, p 154) se trata del sujeto pasivo de la relación tributaria, el cual está previsto en la legislación fiscal federal como:

1. El sujeto pasivo por adeudo propio u obligado principal.
2. El sujeto pasivo por adeudo ajeno, con responsabilidad.
 - a) Sustituta
 - b) Solidaria³
 - c) Objetiva

¹ En lugar de alguien más, como el representante de un residente en el extranjero que opera mediante tal persona en el país.

² Ni económica

³ Hay algo peculiar en nuestra legislación: la responsabilidad solidaria no siempre es de sujeto a sujeto, sino puede ser objetiva, de objeto a sujeto, como es el caso de adquisición de negocios o la solidaridad nula, como el caso de las multas; o limitación sobre el propio patrimonio del contribuyente bajo la regla del 26 A del CFF.

Dentro de la legislación fiscal mexicana, en concreto el Código Fiscal de la Federación, establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas y después enumera quienes son los responsables solidarios con los contribuyentes absteniéndose de darnos una definición de qué se entiende por contribuyente o sujeto pasivo directo, por lo que el legislador mexicano distingue sólo dos clases de responsabilidades:

Como contribuyente o sujeto pasivo directo al que dio origen al nacimiento de la obligación tributaria y como sujeto con responsabilidad solidaria, a todos los terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago de un crédito fiscal. (Margáin, 2008, p. 297).

Lo esencial en el sujeto pasivo es el cumplimiento de las prestaciones tributarias (hay que entender que todas, tanto la obligación pecuniaria como los llamados deberes tributarios, verdaderas obligaciones de hacer). En resumen el contribuyente es el titular de todos los efectos pasivos derivados del hecho imponible, de la obligación y de los deberes que tal hecho jurídico comporta. (Calvo, 2003, p 167).

Derivado de los textos de doctrinarios en materia tributaria transcritos con anterioridad, llegamos a la conclusión de que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, es aquél que por ley tiene la obligación (cualquiera que ésta sea) frente al sujeto activo que funge como recaudador. Éstas obligaciones pueden ser la de pagar contribuciones (contribuyente), la de fungir como responsable solidario o sustituto de la obligación tributaria entre otras; es precisamente aquí donde encaja el concepto de entidad prestadora de servicios con propósitos no lucrativos, ya que al llevar a cabo las situaciones jurídicas o de hecho previstas en los distintos ordenamientos de índole fiscal, asume la figura de sujeto pasivo de la relación tributaria, y por ende, adquiere la obligación de pago y presentación de declaraciones respectivas cuando las leyes fiscales así lo demanden.

1.2 Costo de ventas como deducción que forma parte de la base gravable en el Impuesto Sobre la Renta.

Continuando con los elementos de las contribuciones “generalmente aceptados” consideramos preciso identificar el costo de ventas como deducción autorizada con alguno de los elementos de las contribuciones en comento, específicamente con el elemento de la base gravable.

Para Fernandez (2000, p. 158) “la base gravable es la cantidad o criterio considerado para la aplicación en la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, o sea el contribuyente”.

Por su parte Carrasco “establece que la base gravable es la cuantía sobre la cual se determina una contribución menos las deducciones autorizadas en la ley. Si no hay deducciones permitidas por la legislación conducente, la misma base será la gravable”. (2001, p.201).

Para Jiménez (2004, p.53):

Base gravable es aquella magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por ley y al que al aplicarse la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la ley da como resultado el monto del tributo a pagar.

En franca analogía al concepto de base imponible Monroy (2010, p.87) plasma que:

En la construcción del hecho imponible en el Impuesto Sobre la Renta en México intervienen tres elementos: uno positivo y tres de carácter negativo. El primero lo compone la obtención de ingresos acumulables y los negativos son los derechos de realizar deducciones autorizadas, disminuir la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y amortizar las pérdidas de ejercicios anteriores.⁴

⁴ Creo que el autor olvida que las contribuciones pueden partir de una descripción de sucesos que no necesariamente podrían ser clasificadas como ingresos o deducciones. Hay casos (en México y otros países) que el impuesto se causa por la distribución del ingreso y no por su percepción, como es el decreto de dividendos en las sociedades mercantiles.

El autor Villegas nos acerca a una primera definición del concepto de deducción:

Las deducciones por su parte son las erogaciones necesarias para obtener la ganancia o para mantener o conservar la fuente productora. Tales gastos, si son admitidos por la ley, y en las condiciones que ésta determina, deben ser restados a las “ganancias brutas” obtenidas en el periodo y que son el producto de sumar los ingresos de todas las categorías que el contribuyente obtiene. (Villegas, 2001, p. 556).

Monroy sustenta el fundamento jurídico de las deducciones autorizadas de la siguiente manera:

“En la configuración del hecho imponible en el impuesto sobre la renta concurren diversos supuestos simples (elementos positivos y negativos) que sirven de instrumentos para determinar, al final del ejercicio, si existe, o no, resultado fiscal positivo hablando en específico de La Ley del Impuesto Sobre la Renta en México se utiliza como materia imponible a la teoría del rédito-ingreso, postura que considera a la “renta “ como el incremento patrimonial experimentado durante un lapso determinado, el cual se obtiene de restar a la totalidad de ingresos brutos, los gastos incurridos”. (Monroy, 2010, p. 186).

En el mismo tenor se pronuncia Burgoa, quien señala que mientras “los elementos impositivos son los límites de la libertad contractual, los elementos neutralizadores o sanciones positivas soportan a dicha libertad contractual”, (2010, p. 30).

Derivado de los conceptos anteriores, podemos concluir que al adquirir la categoría de sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria se adquiere también la obligación de cálculo (con sus debidas excepciones como el caso de los cálculos realizados por notarios o los cálculos realizados por los patrones de prestadores de servicios personales subordinados) y, en su caso, pago del correspondiente impuesto a través de la mecánica que suma los ingresos brutos obtenidos en un periodo de tiempo determinado (elemento positivo) y resta las deducciones correspondientes y otros elementos neutralizadores en estricto apego a la legislación fiscal (elemento neutralizador según Burgoa o elemento negativo según Monroy), cuyo resultado será la base gravable sujeta de pago de impuestos a la utilidad.

Como parte del listado de deducciones que ofrece la autoridad fiscal para efectos del impuesto Sobre la Renta tenemos lo concerniente a la fracción segunda del artículo 29 del primer ordenamiento citado vigente en 2013 que señala al costo de ventas como deducción autorizada (elemento negativo o neutralizador) respecto de los ingresos que obtenga el contribuyente como base del impuesto.

1.3 Importancia y relación de la contabilidad con el derecho fiscal.

Para demostrar la importancia de la contabilidad en el derecho fiscal nos remitiremos a la Ley General Tributaria española por conducto de Calvo:

“La Ley General Tributaria (española) no define la base imponible aunque sí considera a la misma entre las materias que deben ser reguladas por la ley específica. Por otra parte, establece las tres técnicas posibles de determinación. En esta línea su artículo 47.1 establece que la ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible dentro de los siguientes regímenes” (Calvo, 2003, p.203):

- Estimación directa.
- Estimación objetiva.
- Estimación indirecta.

Para efectos de nuestra investigación sólo nos interesa explicar en qué consiste la estimación directa, para lo cuál nos apoyaremos en las ideas de Calvo:

La estimación directa es un método específico (establecido para cada impuesto a la vista de la capacidad económica que se grava) y subjetivizado, es decir, pensado para que cada contribuyente pueda reflejar exactamente los datos y circunstancias imputables a él, en la base imponible que es un concepto finalmente sintético.⁵(Calvo, 2003, p.203).

Se apoya en datos singulares, propios y exclusivos del sujeto pasivo de naturaleza muy diversa: contabilidad empresarial, registro de ingresos y gastos de una actividad profesional, documento acreditativo de un ingreso, factura justificativa de un gasto, recibo de pago de un impuesto previo, etc. (Calvo, 2003, p.204).

⁵ Como lo que en México sería el principio de equidad tributaria.

Dichas circunstancias serían en definitiva el ideal de equidad tributaria en México, situación que, ante la complejidad que supone personalizar la materia fiscal a todos y cada uno de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria que contribuyen al gasto público en nuestro país, se ha convertido precisamente en eso... un ideal de difícil consecución por cuanto a la relación teórico-práctica del concepto.

“Todo es específico y propio del contribuyente: declaración, documentos, contabilidad, etc”. (Calvo, 2003, p. 204). En resumidas cuentas es dable afirmar que el método de estimación directa adquiere su nombre de la forma tan contundente en que se sirve de la información contable propia de cada contribuyente para asignar una cuota o un porcentaje a aplicar a las ganancias a manera de contribución, aunque, como hemos observado con anterioridad, resulta un tanto complejo llevar esta idea a la práctica.

Particularizando la obligación jurídica de “la llevanza” a nuestra legislación fiscal tenemos que se encuentra regulada en principio en distintos artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y de manera complementaria en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación.

De tal suerte que para ejemplificar nuestro párrafo anterior tenemos que remitirnos al artículo 89 de la LISR que establece algunas obligaciones diversas y dentro la fracción I señala “llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley”. Por su parte el citado Código Fiscal dentro de su artículo 28 establece a la letra lo siguiente:

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

Como podemos darnos cuenta a través de las dos transcripciones de extractos de los artículos en comento, la obligación jurídica de la “llevanza” nace en la ley particular (en este caso ISR) y la reglamentación específica se encuentra en el Código Fiscal y su Reglamento. Algunos aspectos importantes a considerar dentro del Reglamento se plasman en el artículo 29 de tal ordenamiento:

- I- Identificar cada operación con la documentación comprobatoria.
- II- Relacionar cada operación con los saldos que den como resultado las cifras finales.
- III- Formular estados de posición financiera.

Sin embargo, no podemos dejar de mencionar que la obligación fundamentada en las leyes fiscales es sólo eso, una obligación fiscal a la que sólo deben atender aquellas personas que realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes de índole tributaria.

“Toda ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme al cual el contribuyente o el fisco, mediante el acuerdo de ambos, se determine el crédito a pagar”. (Margáin, 2008, p. 353).

“Los métodos que la doctrina nos recomienda y que ha adoptado el legislador son”:

- a) El indiciario
- b) El objetivo
- c) El declarativo

“El método declarativo consiste en valorar un precio, una venta o un capital mediante la presentación de una declaración por el que lo percibió o la celebró”. (Margáin, 2008, p. 361)

Los principales métodos declarativos para él son:

- a) Declaración jurada;
- b) Declaración con inspección de libros y presunciones, y
- c) Declaración exigida al pagador del crédito o al que se cobra un precio.⁶

⁶ Hoy en día ya existen además de las declaraciones que menciona Margáin algunas declaraciones ‘propuestas’ por el fisco las cuales puede el contribuyente aceptar o no.

De esta forma, en el método declarativo con inspección de libros, la Hacienda Pública:

Tiene el derecho de exigir a los contribuyentes la presentación de los libros de contabilidad, la documentación comprobatoria de las operaciones registradas y los demás elementos que estime necesarios para el estudio de las declaraciones, con el fin de determinar el impuesto a pagar. (Margáin, 2008, p. 361).

“La contabilidad es la que establece las normas y procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por unidades económicas individuales o constituidas bajo la forma de sociedades civiles o mercantiles”. (Fernández, 2000, p.21).

Para la NIF A-1 Estructura de las Normas de Información Financiera la contabilidad es “una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos.”

Su relación de la contabilidad con el derecho fiscal deriva en que le es útil para el efecto de lograr un debido control de las contribuciones a pagar por parte de la administración fiscal, así como por los contribuyentes, imponiéndoles múltiples y variadas obligaciones de tipo contable que éstos deben invariablemente cumplir, para no incurrir en infracción a las disposiciones fiscales y hacerse acreedores a las sanciones correspondientes. (Fernández, 2000, p.21).

“No obstante que la contabilidad establece normas y procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por las unidades económicas, para efectos financieros, cuando estén obligados a llevarla, lo deberán hacer de acuerdo a lo que establece el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y los correlativos de su reglamento”. (Fernández, 2000, p.181).

En consecuencia, tenemos que al establecerse, derogarse, adicionarse o modificarse las leyes fiscales, el contribuyente obligado a llevar la contabilidad

para estos efectos, se ve en la necesidad de realizar una serie de modificaciones en su sistema contable o administrativo, para estar en posibilidad de dar debido cumplimiento a las disposiciones fiscales.

Dentro de las obligaciones fiscales de hacer, están las de presentar avisos, declaraciones, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar contabilidad. (Ibídem, 2000, p.227).

Si el contribuyente que realiza actividades empresariales no llega a tener utilidad fiscal, para efecto de impuesto sobre la renta, no habrá obligación contributiva o tributaria (pago de impuesto); pero sí tendrá las derivadas de la relación fiscal, estando obligado a presentar las declaraciones o avisos correspondientes a las autoridades fiscales, como lo son el de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, de cambios de domicilio, llevar contabilidad, presentar declaraciones en ceros (sin cantidad a pagar), hasta en tanto deje de realizar los actos gravados por la ley y se dé el aviso de cancelación. (Ibídem, 2000, p. 228).

En el derecho tributario, (la obligación de llevar contabilidad) tiene como causa que el erario se ve fuertemente auxiliado por el informe contable que da soporte como medio probatorio, al cabal cumplimiento de los créditos fiscales nacidos en su beneficio; y es en la historia financiera de un patrimonio donde se refleja con claridad, no sólo el origen del crédito sino la manera como al mismo ha sido satisfecho o no; de aquí que sea imperativo para el erario el obligar jurídicamente a todo contribuyente, a la “llevanza” (Gertz, 1987, p.59)

Por lo ello la relación entre el derecho tributario y la contabilidad como técnica radica en la característica de que dicha técnica está destinada a preparar información financiero – económica con un alto grado de confiabilidad al grado que de dudarse de este atributo, el fisco tiene la facultad de estimar las operaciones del contribuyente (art. 55 del CFF)

Ya que hemos abordado desde diferentes perspectivas la importancia que tiene la contabilidad general para efectos fiscales y concretamente en la determinación de la base imponible de la cual con posterioridad obtendremos la contribución causada para su pago, es momento de hacer mención de la contabilidad de costos, que es una rama de la contabilidad general que se enfoca únicamente en

un grupo de operaciones de la entidad relacionadas con la producción o comercialización de bienes y/o servicios según sea el caso, y que sienta las bases del cálculo y su correspondiente registro contable para el reflejo oportuno en los estados financieros.

“La contabilidad como tal, puede dividirse en dos ramas, a saber” (García, 2004, p.5):

1. Contabilidad financiera- Sistema de información de una empresa orientada hacia la elaboración de informes externos, dando énfasis a los aspectos históricos y considerando las Normas de Información Financiera.
2. Contabilidad administrativa- Sistema de información de una empresa orientado hacia la elaboración de informes de uso interno, que facilitan las funciones de planeación, control y toma de decisiones de la administración.

La contabilidad de costos se relaciona con la acumulación, análisis, direccionamiento e interpretación de los costos de adquisición, producción, venta, distribución, administración y financiamiento para uso interno, por parte de directivos de la empresa en la planeación, el control y la toma de decisiones. Asimismo, los costos de los productos se requieren para cumplir con lo dispuesto en la Sección III “Del costo de lo vendido” del Capítulo II, del Título II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, por lo que son necesarios para la elaboración de informes externos. (García, 2000, p.5).

Por lo tanto:

La contabilidad de costos cae dentro de la contabilidad administrativa y financiera. Además, puede aplicarse a cualquier tipo de actividad económica, con la cual se obtienen grandes beneficios ya que proporciona información a la dirección de la empresa para una mejor toma de decisiones (García, 2000, p.5).

La contabilidad de costos desempeña un papel destacado en los informes financieros, pues los costos del producto o del servicio con un componente de significativa importancia en la determinación del ingreso y en la posición financiera de toda organización (Cuevas, 2001, p.3).

En opinión de Alatríste (1990, p.66) “la contabilidad de costos tiene como funciones fundamentales la de servir”:

1. De instrumento de información de lo que ha acontecido.
2. De instrumento de control de las operaciones practicadas
3. De instrumento de medición de eficiencia.

La función primordial y última es la determinación de los costos unitarios, desde los ángulos de la producción y la distribución de los bienes o de los servicios económicos. (Alatraste 1990, p.66)

Por lo tanto la contabilidad de costos será la base sobre la cual debemos partir para el cálculo correcto del elemento neutralizador costo de ventas que hemos citado con anterioridad, como una deducción autorizada para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Capítulo II Definición de conceptos.

En el presente capítulo buscamos contextualizar nuestro objetivo de investigación a partir de las definiciones de los conceptos más importantes que lo conforman, pero no ya desde un punto de vista puramente legal/fiscal (como le hemos hecho con anterioridad en el capítulo I), sino desde una perspectiva de la teoría general de la contabilidad y la información financiera.

En este entendido trataremos de definir los siguientes elementos fundamentales de nuestro objetivo de investigación:

- Entidad prestadora de servicios.
- Servicios no lucrativos.
- Costo de ventas.
- Sistemas de costos.
- Gasto.

Para el desarrollo de los puntos anteriormente descritos tendremos que recurrir de manera forzosa a las Normas de Información Financiera vigentes, así como entrar de lleno en la legislación fiscal mexicana, en concreto a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente. En el caso de que existan conceptos que no queden lo suficientemente claros en las disposiciones anteriormente citadas, nos veremos en la necesidad de acudir a textos específicos de contabilidad de costos y contabilidad de empresas prestadoras de servicios, entre otros.

El objetivo que perseguimos en este capítulo es alertar al lector acerca de los puntos establecidos para que pueda verse inmerso en la problemática que enfrentan las sociedades prestadoras de servicios no lucrativos al momento de elaborar un estado de resultados, con todas las especificaciones que al efecto les señala la NIF B-16 Estados Financieros con Propósitos No Lucrativos, así como durante el cálculo del remanente distribuible, que para efectos fiscales les señala el artículo 93 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, También pretendemos

destacar la importancia que éste sector tiene en México, así como la desatención generalizada que suelen experimentar por parte de los profesionales especializados en la materia financiera y fiscal.

Al no existir una definición exacta de la entidad prestadora de servicios no lucrativos y en todo momento partiendo de las definiciones oficiales que al efecto proporcionan las NIF, tenemos el menester de definir cada uno de los elementos de la definición y finalmente tratar de ensamblarlos en un único y nuevo concepto.

Entidad Prestadora de Servicios.

La NIF (IMCP, 2013 p30) A-2 postulados básicos, define a la entidad económica como:

Aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros (conjunto integrado de actividades económicas y recursos), conducidos y administrados con un único centro de control, que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para lo que fue creada.

Por su parte el artículo I de la Ley General de Sociedades Mercantiles reconoce en su fracción IV a la Sociedad Anónima como una de las especies que conforman el universo de las sociedades mercantiles aceptadas en México, misma que en la actualidad es la más solicitada por las personas que buscan establecer un negocio formal en estricto apego a la norma mercantil y que prácticamente se ha convertido en el único tipo de sociedad que subsiste (de los seis mencionados en la citada legislación).

Las sociedades mercantiles, y en particular la sociedad anónima, persiguen de manera preponderante fines de lucro, es decir, casi siempre tratan de conseguir la mayor ganancia económica que se pueda respecto de sus actividades cotidianas a través de tres formas distintas.

El Diccionario Jurídico Mexicano (2000, p.67) define lucro como “ganancia o utilidad obtenida en la celebración de ciertos actos jurídicos que el ordenamiento legal califica de lícita o ilícita, según su exceso o proporción, para atribuirle determinadas consecuencias de derecho”.

En primer lugar se encuentran las que se dedican a la fabricación de bienes o productos para su posterior venta (transformadora), en segundo lugar tenemos a las que únicamente se dedican a comercializar bienes y servicios (comercializadora) y finalmente los que producen y venden servicios a partir de los cuales esperan obtener los beneficios de las ganancias comerciales producto de su actividad.

Este último grupo es el que para efectos de nuestro objetivo de investigación es el que más nos importa. Algunos tipos de sociedades mercantiles productoras de servicios son los hoteles, los restaurantes, las empresas de autotransporte de carga o de pasajeros, las líneas aéreas, empresas privadas de limpieza, de seguridad, entre otras. Todas estas entidades persiguen fines comerciales (o ganancia) producto de los servicios prestados, sin embargo para efectos de nuestra tesina necesitamos agregar una variable más a efectos de abordar con exactitud nuestro tema a desarrollar.

Servicios No Lucrativos.

Una entidad con propósitos no lucrativos es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por la combinación de recursos humanos, materiales y financieros, coordinado por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fue creada, y que no resarce económicamente a sus donantes (NIFS, 2013, p.607).

Derivado de una comparación entre el concepto de entidad que ofrece la NIF que plasmamos en el subcapítulo anterior y la definición de entidad con propósitos no lucrativos, podemos afirmar que la diferencia real entre ambas radica en que ésta última no resarce económicamente a sus donantes, por lo que necesitamos

adentrarnos más en la esencia de la entidad no lucrativa a fin de lograr un mejor entendimiento de la misma, dado que es el eje central de nuestro objetivo de investigación.

Las principales características de una entidad no lucrativa (Barbosa, 2000, p. 30) son las siguientes:

1. “Lleva a cabo transacciones no recíprocas por las cuales obtiene recursos de donantes que no reciben en contraprestación pagos o beneficios económicos”.
2. “Sus actividades de prestación de servicios, producción o venta de bienes persiguen cubrir directa o indirectamente fines de carácter social, y”
3. “No existe participación definida de propietario que pueda ser vendida, transferida o redimida o que pueda transmitir derechos a la distribución residual de recursos en el caso de liquidación de la entidad”.

“El objetivo primordial de toda entidad no lucrativa es proporcionar los servicios o productos para los que fue constituida, por lo que es importante mantener su patrimonio para que la entidad subsista” (Barbosa, 2000. P.4).

Una entidad al poseer la característica de no lucrativa en automático abandona los lineamientos de la Ley General de Sociedades Mercantiles. Las figuras jurídicas que por excelencia fungen como semillero de entidades no lucrativas son las asociaciones civiles y las sociedades civiles, aunque principalmente las primeras.

Conviene mencionar las definiciones de ambas figuras jurídicas. Por una parte la asociación civil es un contrato escrito por el cual varios individuos acuerdan unirse, de manera transitoria, para realizar un fin común que no esté prohibido por la Ley, cuyo fin no sea preponderantemente económico (López, 2008, p.17).

Por su parte la sociedad civil es una organización que mediante un contrato, los socios se obligan mutuamente a combinar sus recursos o sus esfuerzos para la realización de un fin común, de carácter económico, que no constituya una especulación comercial. La obligación de los socios que

administren (sic) es subsidiaria, solidaria e ilimitada; la obligación de los otros se limita a la aportación que hagan, salvo pacto en contrario. (López, 2008, p. 281).

Podemos concluir a partir de las definiciones que hemos transcrito que la entidad no lucrativa persigue fines sociales y en algunos casos económicos más nunca fines (como su nombre lo indica) de lucro. Asimismo estamos en posibilidad de afirmar que los medios jurídicos a través de los cuales se desarrollan los proyectos no lucrativos son fundamentalmente las asociaciones civiles y en algunos casos las sociedades civiles.

En virtud de los elementos anteriormente descritos proponemos la siguiente definición: entidad prestadora de servicios no lucrativos: es aquella unidad identificable que realiza prestación de servicios económicos, constituida por la combinación de recursos humanos, materiales y financieros, coordinado por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fue creada, que no resarce económicamente a sus donantes y que utiliza las figuras jurídicas de sociedad y asociación civil como medio de constitución legal.

Costo de ventas.

Antes de definir el concepto de costo de ventas, lo pondremos en contexto para un mejor entendimiento del mismo.

La NIF A-5 Elementos Básicos de los Estados Financieros, establece que existen 4 estados financieros básicos que son:

- 1.- Balance General
- 2.- Estado de Resultados o de Actividades
- 3.- Estado de Flujos de Efectivo
- 4.- Estado de Variaciones en el Capital Contable.

El Estado de Resultados es emitido por las entidades lucrativas, y está integrado básicamente por los siguientes elementos:

- Ingresos, costos y gastos, excepto aquellos que por disposición expresa de alguna norma particular, forman parte de las otras partidas integrales, según se definen en esta NIF.
- Utilidad o pérdida neta.

Por su parte el estado de actividades es emitido por las entidades con propósitos no lucrativos, y está integrado básicamente por los siguientes elementos: ingresos, costos y gastos definidos en los mismos términos que en el estado de resultados y, por el cambio neto en el patrimonio contable

Un primer acercamiento al concepto de costo de ventas nos lo ofrece López (2008, p.73) para quien:

El costo de ventas representa el costo de los artículos vendidos durante un periodo; se integra por el costo del inventario inicial de mercancías más el de las compras y gastos de compra, disminuidos por el costo que representan las devoluciones sobre compras, rebajas sobre compras, rebajas sobre compras y el inventario al final del periodo.

Por otra parte para Cárdenas (2004, p.31) “el costo en general es la suma de las inversiones que se han efectuado en los elementos que concurren en la producción y venta de un artículo o desarrollo de una función”.

Respecto del costo de ventas el citado autor nos refiere que es un término inapropiado, también utilizado como costo de lo vendido y que se refiere, como su nombre lo indica, a un costo total de las ventas o de haber vendido.

“El costo total por su parte está formado por costo de producción, costo de administración, costo de administración, costo de distribución, costo financiero y otros costos” (Cárdenas, 2004, p. 32)

Por otra parte, García (2008, p.9) considera el costo como:

El valor monetario de los recursos que se entregan o prometen entregar a cambio de bienes o servicios que se adquieren. En el momento de la adquisición se incurre en el costo, lo cual puede originar beneficios presentes o futuros y, por lo tanto, tratarse como:

- Costos del producto o costos inventariables (costos)
- Costos del periodo o costos no inventariables (costos)
- Costos capitalizables.

“Los costos pueden clasificarse de acuerdo con el enfoque que se les dé; por lo que existe un gran número de clasificaciones. Las principales son”: (García, 2004, p. 10):

1- La función en que se incurre:

- Costos de producción (costos).
- Costos de venta (gastos).
- Costos de administración (gastos).
- Costos financieros (gastos).

2- Su identificación:

- Costos directos
- Costos indirectos

3- El periodo en que se llevan al estado de resultados:

- Costos del producto o costos inventariables.
- Costos del periodo o costos no inventariables.

4- Comportamiento respecto al volumen de producción:

- Costos fijos
- Costos variables.
- Costos semifijos, semivariables o mixtos.

5- El momento en que se determinan los costos:

- Costos históricos.
- Costos predeterminados.

Sistemas de costos.

Ya que hemos definido de manera general lo que es el costo de ventas, tenemos ahora necesidad de definir de manera contextual los sistemas de costos

Los sistemas de costos son el conjunto de procedimientos, técnicas, registros e informes estructurados sobre la base de la teoría de la partida doble y otros principios técnicos, que tienen por objeto la determinación de los costos unitarios de producción y el control de las operaciones fabriles efectuadas (Ortega, 2000, p.15).

No obstante que la definición del párrafo anterior es exclusiva de la contabilidad de costos de producción, no podemos dejar de mencionarla en el entendido de que no existe una definición de sistemas de costos enfocada a los costos de prestadoras de servicios, sin embargo la definición presentada retoma elementos que son importantes para el cálculo del costo de servicios.

Clasificación según las características de producción de la industria.

Ahora que hemos explicado el concepto de sistemas de costos tendremos que mencionar las clasificaciones más útiles y por tanto más utilizadas del concepto en comento. La primera de ellas es el sistema de costos por órdenes de producción y por procesos.

El sistema de costos por órdenes de producción se establece cuando la producción tiene un carácter interrumpido, lotificado, diversificado, que responda a órdenes e instrucciones concretas y específicas de producir uno o varios artículos o un conjunto similar de los mismos. Por consiguiente, para controlar cada partida de artículos se requiere de la emisión de una orden de producción. (García, 2008, p.117).

Por su parte Calleja (2001, p. 51) precisa que la orden de producción es el control individualizado que se lleva de cada pedido o trabajo que se está elaborando, y aquí cabe destacar que es un sistema que pueden utilizar las

empresas productoras de bienes o las que se dedican a la prestación de servicios.

Se establece el sistema de costos por procesos cuando la producción se desarrolla en forma continua e ininterrumpida, mediante una afluencia constante de materiales a los centros de costo productivos. La manufactura se realiza en grandes volúmenes de productos similares a través de una serie de etapas de producción llamadas procesos. (García, 2008, p. 118).

Para Calleja (2001, p. 64) “el proceso o departamento es una de las varias etapas por las que tiene que pasar el producto durante su manufactura”.

Clasificación según el método de costeo

“Los costos de producción pueden determinarse considerando todas aquellas erogaciones fabriles directas e indirectas, sin importar que tengan características fijas o variables en relación con el volumen de producción” (ibídem, 2008, p. 119).

En el método de costeo absorbente se consideran como elementos de costo de producción la materia prima directa, la mano de obra directa, y los cargos indirectos, sin importar que dichos elementos tengan características fijas o variables en relación con el volumen de producción (Ibídem, 2008, p.119).

“El método de costeo directo se integra con todas aquellas erogaciones de materia prima, mano de obra y cargos indirectos que tengan un comportamiento variable con relación a los cambios en los volúmenes de producción” (Ibídem, 2008, p.120)

El método absorbente toma su nombre del hecho de que “absorbe” cargos fijos y variables dentro de costo de ventas, por lo cual, el costo aumenta o disminuye en función directa al volumen de producción y se reconoce en resultados sólo al momento de reconocer un ingreso asociado. Por otra parte el costeo directo obtiene su nombre del hecho de que considera en resultados “directamente” todas las erogaciones fijas en el momento en que se incurre en ellas.

Clasificación de los sistemas de costos según el momento en que se determinan.

“Los costos de producción pueden determinarse con posterioridad a la conclusión del periodo de costos, durante el transcurso del mismo o con anterioridad a él. Por lo tanto se clasifican en costos históricos y costos predeterminados” (García, 2008, p.120).

“Los costos históricos son aquellos que se determinan con posterioridad a la conclusión del periodo de costos. La ventaja de los costos históricos consiste en que acumula los costos de producción incurridos; es decir, costos comprobables” (ibídem, 2008, p.120).

“Los costos estimados se determinan con anterioridad al periodo de costos o durante el transcurso del mismo. Se clasifican en costos estimados y costos estándar” (ibídem, 2008, p.120).

“La clasificación estimada es general, poco profunda y con base en la experiencia; la clasificación estándar indica lo que debe costar un producto con base en condiciones económicas y de eficiencia entre otros aspectos” (ibídem, 2008, p.120).

Finalmente diremos que las clasificaciones de los sistemas de costos no pueden ni deben verse de manera excluyente, sino más bien de manera perfectamente complementaria y una entidad debe adoptar las clasificaciones conjuntas que más le convengan de acuerdo al tipo de producción que realice.

Diferencia entre costo y gasto.

El sacrificio realizado por las entidades para la consecución de sus objetivos se mide en unidades monetarias, mediante la reducción de activos o el aumento de pasivos en el momento en que se obtiene el beneficio. En el momento de la adquisición se incurre en el costo, el cual puede beneficiar el periodo en que se origina o a uno o varios periodos posteriores a aquél en que se efectuó. Por lo tanto en términos generales costo y gasto son lo mismo; las diferencias fundamentales entre ellos son (García, 2008, p. 10):

- A) La función que se les asigna: Los costos se relacionan con la función de producción, mientras que los gastos lo hacen con las funciones de venta, administración y financiamiento.
- B) Tratamiento contable: los costos se incorporan a los inventarios de materia prima, producción en proceso y artículos terminados y se reflejan como activo circulante dentro del balance general; los costos de producción se llevan a resultados de manera mediata y paulatinamente, es decir, a medida que los productos elaborados se venden.

Los gastos de venta, administración y financiamiento no corresponden al proceso productivo, sino que se consideran costos del periodo: se llevan al estado de resultados inmediata e íntegramente en el periodo en que se incurren.

Finalmente mencionaremos que la Norma de Información Financiera A-5 Elementos Básicos de los estados Financieros (y en general el resto de las NIFS que contemplan el tema) no establece una diferencia contundente respecto de los conceptos de costo y gasto: de hecho, concentra ambos conceptos en una misma definición que a continuación transcribimos:

Costos y gastos

Definición.

El costo y el gasto son decrementos de los activos o incremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con la intención de generar ingresos y con impacto desfavorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, del cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en su capital ganado o patrimonio contable, respectivamente (IMCP, 2013, p.96).

Como podemos apreciar el Instituto Mexicano de Contadores, que es la institución que regula la profesión contable en México a través de la emisión de Normas de Información Financiera, no aporta una clara y concisa división de los conceptos en comento, por lo que posteriormente volveremos a éste problema cuando tratemos de insertar los conceptos que hemos estudiado, en particular el de la prestadora de servicios no lucrativos.

Capítulo III Costos en la prestadora de servicios no lucrativos (Análisis Contable).

Ya que hemos definido desde un punto de vista legal y teórico los conceptos que forman parte esencial de nuestro tema de investigación, procedemos formalmente a entrar en análisis de las normas que rigen la llevanza opcional u obligatoria de un sistema de costos en prestadoras de servicios no lucrativos.

Como lo mencionamos en el capítulo anterior el fundamento contable/financiero por excelencia de los sistemas de costos (tanto para entidades lucrativas, no lucrativas, de producción o de prestación de servicios) es la Norma de Información Financiera A-5 Elementos Básicos de los Estados Financieros, que establece la existencia y la obligación para las entidades con propósitos no lucrativos de la emisión del Estado de Actividades como uno de los cuatro estados financieros básicos y, en sustitución del Estado de Resultados, que es emitido por las entidades con propósitos lucrativos.

El estado de actividades se integra por ingresos, costos y gastos (la NIF en comentario aclara que estos tres conceptos se definen en los mismos términos que dentro del estado de resultados), así como por el cambio neto en el patrimonio contable (en sustitución de la utilidad que calculan las entidades lucrativas).

El concepto que funge como eje central de nuestro tema de investigación es el costo de ventas por lo que nos remitimos de nuevo a la NIF A-5 párrafo 57 que nos establece como consideración adicional respecto del costo lo siguiente:

Por costo debe entenderse, para fines de los estados financieros, que es el valor de los recursos que se entregan o prometen entregar a cambio de un bien o un servicio adquirido por la entidad, con la intención de generar ingresos.

Analizando el párrafo anterior podemos ejemplificar una operación mediante la cual una entidad comercializadora pague a otra 30,000 pesos a crédito por la compra de 30 aparatos electrónicos (los 30,000 pesos a crédito son el valor de los

recursos que se pretenden entregar) que son adquiridos con la intención de generar ingresos (los aparatos electrónicos se venderán por separado o en conjunto a su precio de compras más un determinado margen de utilidad, lo que en términos contables se conoce como un ingreso). Determinamos también, con base en el párrafo en análisis, que no importa si las adquisiciones de mercancía se han realizado mediante pago efectivo o simplemente con promesa de pago por parte de la entidad (compra a crédito) para ser consideradas o no, como costo de ventas; el elemento que realmente importa para la citada compra pueda ser considerada costo de ventas es la capacidad potencial de generar ingresos en el futuro. Además, al no proporcionar esta norma ni ninguna otra una diferenciación clara entre costo y gasto nos vemos en la obligación de considerar costo sólo lo que encuadre a la perfección en las hipótesis planteadas en este párrafo y cualquier otra erogación deberá considerarse como gasto.

El párrafo 58 de la NIF A-5 establece que cuando los costos tienen un potencial para generar ingresos en el futuro, representan un activo.

Nuestra crítica al párrafo 58 consiste en que quizás es repetitivo y hasta erróneo hacer mención del costo como un generador de ingresos, ya que a juzgar por el párrafo 57 la posible generación de ingresos no es una característica del costo, sino más bien una condición cierta que se tiene que cumplir para una erogación cualquiera pueda calificar como costo de ventas. El complemento del enunciado (la obligación de representar o contabilizar como un activo), se puede representar con nuestro caso de la compra de aparatos electrónicos, ya que en tanto no se vendan tenemos la obligación de considerar nuestra adquisición no como un costo, sino como un activo circulante dentro del rubro de inventarios.

El párrafo 59 de la NIF A-5 nos establece a la letra lo siguiente:

cuando se obtiene un ingreso asociado a un activo, su costo relativo se convierte en gasto (llamado también “costo expirado”) sin embargo, al reconocerse en el estado de resultados, o estado de actividades, asociándolo expresamente con el ingreso relativo, es

común que se le siga llamando costo; tal como el costo de ventas o el costo por venta de propiedades, planta y equipo.

Respecto del párrafo 59 y continuando con nuestro caso, al suponer que hemos vendido la mitad de los aparatos electrónicos que habíamos adquirido con anterioridad, tenemos que reconocer el ingreso y, por ende, el gasto (ahora sí) reconocido en el estado de resultados; el citado gasto mencionado tiene el nombre oficial de “costo expirado” aunque la misma NIF plantea la opción de seguirlo presentando con el nombre de costo ante la práctica generalizada que llevan a cabo las entidades en sus estados financieros.

Finalmente el párrafo 60 de la NIF A-5 (último que habla sobre las consideraciones generales del costo de ventas) establece que: existen costos que no pueden identificarse claramente con un ingreso relativo o que perdieron su potencial generador de ingresos; éstos deben considerarse gastos desde el momento en que se devenguen.

Los conceptos que aunque cumplan con las especificaciones que se han comentado para ser consideradas como un costo pero que no puedan identificarse plenamente con un ingreso, como el caso de los fletes, maniobras o cualquier otra cantidad que el adquirente de los aparatos electrónicos erogue, pero que a pesar de tener origen en una operación que generará ingresos en el futuro no puede identificarse con un ingreso de manera clara y específica se deberá considerar como un gasto que va al estado de resultados o de actividades en el mes en que se haya erogado.

El párrafo 61 de la NIF A-5 establece lo siguiente: atendiendo a su naturaleza, los costos y gastos que tiene una entidad se clasifican en:

- a) ordinarios, que se derivan de operaciones usuales, es decir, que son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no; y
- b) no ordinarios, que se derivan de operaciones inusuales, es decir, que no son propios del giro de la entidad ya sean frecuentes o no.

De este párrafo podemos desprender la primera clasificación que establecen las NIF para los costos (y gastos) que es: ordinarios y no ordinarios, en función de que la operación por la que haya surgido el costo tiene que ver o no, con las actividades propias de la entidad de que se trate.

Una vez que hemos transcrito y ejemplificado el costo de ventas como elemento propio de los estados financieros en general, estamos en posibilidad de entrar de lleno al análisis de la NIF particular que nos habla de los estados financieros de entidades con propósitos no lucrativos, la NIF B-16.

El estado de actividades es un estado financiero de las entidades con propósitos no lucrativos que muestra la información relativa a sus operaciones en periodo y, por ende, los ingresos, costos y gastos, así como el cambio neto en el patrimonio contable resultante en el periodo, clasificados por tipo de patrimonio contable (restringido permanentemente, restringido temporalmente o no restringido). (IMCP, 2013, p.609).

Los costos de una entidad con propósitos no lucrativos sufren las mismas condiciones que el resto de las partidas del estado del actividades, es decir, para su adecuada presentación, los importes pertenecientes a cada uno de los elementos mencionados tiene que dividirse en tres rubros distintos que son: patrimonio no restringido, patrimonio temporalmente restringido y patrimonio permanentemente restringido; por lo tanto cada elemento se presentará a su vez dividido en los mencionados apartados de tal forma que se presentarán tres cambios netos en el patrimonio contables y finalmente se presentará un concentrado total de todas las partidas en cuestión.

Para explicar de una mejor forma esta división del costo de ventas, es preciso que hagamos transcripción de la primera parte del párrafo 28 de la NIF B-16 que nos dice:

Los ingresos deben presentarse como aumentos al patrimonio contable no restringido, a menos que el uso de los activos recibidos se encuentre limitado por restricciones, en cuyo caso deben clasificarse como aumentos al patrimonio contable restringido permanentemente o temporalmente, según corresponda.

La razón por la cual la NIF B.16 establece la obligatoriedad de presentar el estado de actividades en tres divisiones distintas atiende a la manera en que obtienen recursos las entidades no lucrativas para el desarrollo de su objeto social. Por una parte es cierto que una fuente importante y fundamental para incrementar o mantener su patrimonio contable, es a través de la realización de actividades económicas (más no lucrativas) propias para las cuales fue concebida, ya que, finalmente sí representan una inyección de recursos y que, al ser éstos generados por la propia entidad, desde luego que no hay motivo para responder ni dar cuenta de lo que con ellos se haga con dichas obtenciones. Por otro lado tenemos que, para algunas entidades no lucrativas (la mayoría) una fuente de recursos tan importante como la anteriormente descrita consiste la obtención de fondos, donativos o cuotas de los miembros/asociados de la entidad (en caso de existir) o de cualquier persona física o moral que, sin que medie relación directa con la entidad no lucrativa, resuelve otorgar alguno beneficios en comento no sin antes establecer algún tipo de restricción parcial o total para el uso de su aportación.

Por las razones expuestas la entidad no lucrativa se ve necesariamente en obligación de cumplir a cabalidad las especificaciones que ha recibido por parte de todas aquellas personas que tengan interés financiero respecto de las aportaciones que hayan efectuado.

Esto queda plasmado en el estado de actividades cuando se cumple con la obligación de mostrar los ingresos divididos en cuanto a las restricciones que se tienen para el uso de los mismos.

En concordancia con la división de los ingresos en las categorías mencionadas los costos y gastos deben estar forzosamente relacionados con los ingresos a los que dan origen y, por lo tanto, tendrán que estar divididos también de conformidad con las mismas reglas que imperan en la separación de los ingresos.

Subclasificación de costos y gastos

La NIF en análisis establece que obligación de realizar una segunda clasificación que consiste dividir o separar los (ingresos) costos y gastos de la siguiente manera:

- Por función- Por su contribución al logros de sus actividades.
- Por naturaleza- Atender a la esencia específica de cada rubro de ingreso, costo o gasto.
- Mixta- Muestra los gastos por función y dentro de cada agrupación presenta el desglose de gastos de acuerdo a su naturaleza.

La propia NIF en cuestión propone con mayor vehemencia el uso de la clasificación por función que, a su vez, se subdivide en dos ramas que son:

- Los servicios por programa o actividades, y
- Las actividades de apoyo.

La clasificación por función y a su vez por programa o actividades, nos pide en esencia que reconozcamos todos los ingresos, costos y gastos de acuerdo al programa específico que los genere (en el caso de que una entidad no lucrativa cuente con distintos campos de acción), para identificar claramente y analizar financieramente cada uno de los rubros que conforman el estado de actividades y que son la razón principal de la entidad.

Algunas representaciones extraídas de la NIF son:

Servicios a los beneficiarios, miembros, pacientes, clientes y aquellas que coadyuvan a que la entidad logre los objetivos para los cuales fue constituida.

Por su parte la clasificación por función en cuanto a las actividades de apoyo, tiene que ver con presentar por separado todos aquellos ingresos, costo y gastos

que se generan con los recursos que se generan por entes externos a la entidad no lucrativa (tal como los ingresos por donaciones).

Algunos elementos que se deben clasificar dentro de las actividades de apoyo son: los gastos de recaudación de fondos que incluyen la publicidad y promoción de campañas de recolección de fondos, los gastos de desarrollo de membresía y los gastos generales que no son necesarios para la conducción directa de los servicios por programa.

Valuación.

La NIF B-16 de la cual hemos examinado lo concerniente a los costos desafortunadamente no cuenta con reglas de valuación de ningún concepto, por lo tanto es menester recurrir de manera supletoria a alguna otra Norma de Información Financiera que contemple aunque de forma poco profunda la cuestión de la valuación del costo en prestadoras de servicios.

En virtud de las afirmaciones expuestas nos vemos en necesidad de acudir a la NIF C-4 inventarios cuyo alcance se extiende a todas las entidades que emitan estados financieros en los términos establecidos en la NIF A-3 Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros, por lo que, las entidades no lucrativas sí están en posición de adoptar todo o parte de las reglas que conforman la citada Norma (desde luego lo que sea conducente a los costos por servicios).

Dentro de las definiciones que ofrece la citada NIF C-4 tenemos la siguiente:

- costo de ventas: es la aplicación a resultados del costo correspondiente a los artículos o *servicios* vendidos.

La definición que hemos transcrito confirma el hecho de la competencia de la NIF C-4 de manera general en todas las entidades prestadoras de servicios así como de forma supletoria en las entidades no lucrativas que en su mayoría se dedican a la prestación de servicios.

Entonces tenemos el párrafo 44.5 que se dedica en exclusiva al costo de los inventarios de prestadores de servicios que a continuación transcribiremos:

Los inventarios de prestadores de servicios deben valuarse a sus costos de producción, los cuales consisten principalmente en mano de obra y otros costos de personal directamente involucrado con la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y gastos indirectos relacionados con el servicio. La mano de obra y otros costos correspondientes al personal de ventas y de administración no deben incluirse en los inventarios de los prestadores de servicios y deben reconocerse como gastos en el periodo en que se incurren. Los costos de estos inventarios no deben incluir márgenes de utilidad ni gastos indirectos no atribuibles a los servicios que normalmente los prestadores de éstos consideran en los precios que cobran a sus clientes.

Las conclusiones que debemos extraer del texto de la NIF son:

- Que se deben reconocer inventarios (aunque su existencia no sea precisamente física) en el balance general de la entidad prestadora de servicios no lucrativos.
- Que conforme se presten los servicios por parte de la entidad no lucrativa el costo del inventario se traslade al estado de actividades asociándolo a un ingreso (esto converge con la NIF A-5 en el párrafo de las consideraciones del costo que ya hemos abordado).
- Los costos no identificados con claridad en relación a la prestación del servicio se deben mandar al estado de actividades en el momento en que se incurra en ellos.

La complejidad mayor que supone el hecho de seguir paso a paso lo plasmado en la NIF C-4 en cuanto a prestadores de servicios se refiere consiste en el cálculo exacto del costo de ventas (y su adecuada diferenciación del gasto) ya que ningún libro de textos ni mucho menos una NIF se enfoca totalmente en el cálculo numérico (valuación) del costo correspondiente a la prestación de un servicio; esto no impide que las entidades prestadoras de servicios calculen y presenten en sus estados financieros lo relativo al costo por la prestación de un servicio, pero de manera desigual y poco factible a la comparación entre el mismo rubro de dos entidades distintas.

En virtud de lo anterior y ante un panorama actual poco favorable respecto de una potencial regulación de la normatividad contable mexicana a través de la emisión de una NIF (recordar que las NIFS tratan de converger de manera estricta con las IFRS y, que las IFR no cuentan hasta el momento con ninguna regulación hacia las entidades no lucrativas) del tema de costos en servicios nosotros proponemos que se retomen y adapten los modelos preexistentes utilizados en costos de producción para su uso en casos de prestaciones de servicios y como una opción con aún mayor viabilidad retomar conceptos básicos que, aunque menos formales que la normatividad financiera mexicana, sí se convierten en una real opción de cálculo uniforme del costo en servicios. Hablamos de la contabilidad administrativa.

“La contabilidad administrativa es un sistema de procesamiento de información que se crea para ayudar a los administradores a planear, acumular datos, controlar operaciones y tomar decisiones” (Copeland, 1979, p.19).

Un método utilizado ya por la contabilidad administrativa y que nosotros proponemos para el cálculo del costo de ventas de las prestadoras de servicios no lucrativos es el costo unitario.

En las empresas privadas los cálculos del costo unitario sirven para fijar el costo de los artículos y servicios, así como para controlar los costos. A veces en las entidades no lucrativas los costos unitarios se usan también para fijar un precio a cosas tales como servicios de agua y drenaje, colegiaturas, dormitorios y cuartos de hospital, cuando se carga directamente a los usuarios el importe de los servicios que reciben. Pero en el caso de la gran mayoría de los servicios que proporcionan las entidades no lucrativas el servicio se presta sin cargos específicos por beneficios recibidos. No existe el análisis del beneficio-costos de las empresas privadas (Copeland, 1979, p.585).

Los cálculos del costo unitario son particularmente útiles para formular la acción correctiva porque ofrecen una base común de comparación. La comparación de los costos unitarios con las tendencias históricas, o con los datos similares de otras actividades, funciones o entidades, o con las normas de comportamiento, son métodos que por lo común se aplican para promover la eficiencia de las entidades no lucrativas (Copeland, 1979, p.585).

Una vez que se termina una orden, su costo total de manufactura se calcula obteniendo primero el total de los costos de materiales directos, la mano de obra directa y los costos indirectos, y más adelante sumando estos costos individuales. El gran total se divide entre el número de unidades producidas para obtener así el costo unitario (Hansen y Mowen, 2007, p.195).

Se propone también el uso de un sistema de costeo basado en actividades (CBA).

Sistema que primero acumula los costos indirectos de cada una de las actividades de una planta, departamento, función de la cadena de valor u organización en particular. Los costos CBA proporcionan los costos exactos de los productos o clientes que tiene una compañía a fin de tomar decisiones estratégicas (Horngren, Sundem y Stratton, 2006, p.141).

Es frecuente que los CBA expandan la asignación de costos más allá de la producción, a procesos, como el diseño, el marketing, el procesamiento de órdenes y el servicio al cliente. Como resultado, los sistemas CBA son más complejos, pero prometen costos más exactos y útiles para auxiliar la toma de decisiones (ibídem, 2006, p.141).

Los costos CBA consideran más elementos que se identifican plenamente con los costos de producción o prestación de un servicio, (mismos que se deben llevar al balance general a través del rubro de inventarios).

“La identificación de actividades es el primero paso lógico al diseñar un sistema de costeo basado en actividades. Las actividades representan acciones tomadas o trabajos desempeñados por el equipo o por empleados para otras personas”. (Horngren, Sundem y Stratton, 2006, p.134).

“El supuesto fundamental es que las actividades consumen recursos, y que los productos y los objetos de costo consumen actividades” (Hansen p134)

Figura

Modelo de costeo basado en actividades.



Fuente: Administración de costos, contabilidad y control. (Hansen y Mowen 2006)

Costo de los recursos

“Una vez que existe un inventario de actividades, entonces se utilizan los atributos de las actividades para definirlos. Los atributos e las actividades son aspectos de información financiera y no financiera que describen actividades individuales”.(Hansen, 2006, p.134).

Los atributos definen y describen las actividades y, al mismo tiempo, se convierten en la base para la clasificación de actividades. La clasificación de actividades facilita el logro de los objetivos gerenciales clave tales como el costeo del producto o el costeo del cliente, la mejor continua, la administración de la calidad total y la administración de los costos ambientales (Ibídem, 2007, p.135).

Asignación de costos a las actividades.

Después de identificar y de describir las actividades, la siguiente tarea consiste en identificar cuánto cuesta ejecutar cada actividad. El costo de una actividad es sólo el costo de los recursos consumidos por cada actividad. Las actividades consumen recursos tales como la mano de obra, los materiales, la energía y el capital. El costo de estos recursos se encuentra en el mayor general, pero no se revela cuánto se gasta en cada

actividad. Los costos de los recursos se deben asignar a las actividades utilizando un rastreo directo y un rastreo generador (Hansen y Mowen, 2007, p.135).

Ejemplo: para los recursos de la mano de obra, se utiliza con frecuencia una matriz de distribución del trabajo, la cual utiliza simplemente la cantidad de mano de obra consumida por cada actividad que se determina a través de entrevistas o de una encuesta escrita. Si el supervisor de enfermeras de la unidad de cardiología reveló la siguiente información acerca del consumo de la mano de obra por parte de las actividades individuales (Hansen y Mowen, 2007, p.138).

Actividad	Supervisor	Enfermeras
Supervisión de enfermeras	100%	
Tratamiento de los pacientes		25%
Suministro de cuidados higiénicos		20%
Respuesta a los requerimientos		40%
Monitoreo de pacientes		15%

Supóngase que el salario de un supervisor es de \$50,000 y que los salarios de las enfermeras hacen un total de \$300,000

Si el tiempo que se emplea es 100% entonces la mano de obra es exclusiva para esa actividad. Por otra parte el recurso de los servicios de enfermería es compartido por varias actividades, por lo que debe obtenerse en proporción la cantidad exacta a asignar por cada actividad.

Supervisión de enfermeras	\$50,000 por rastreo directo
Tratamiento de los pacientes	\$75,000 (.25 x \$300,000)
Suministro de cuidados higiénicos	\$60,000 (.20 x 300,000)
Respuesta a los requerimientos	\$120,000 (.4 x 300,000)
Monitoreo de pacientes	\$45,000 (.15 x 300,000)

Fuente: Administración de costos, contabilidad y control. (Hansen y Mowen 2006).

Por otra parte es viable también retomar los conceptos tratados en el capítulo II respecto de los sistemas de costos por órdenes de producción y por procesos.

Como lo hemos visto las empresas de manufactura o de servicios se dividen en dos principales tipos de industria con base en la condición única de su producto. El grado de heterogeneidad de un producto o de un servicio afecta a la forma en la cual atribuimos los costos. Como resultado de ello, se han desarrollado dos diferentes sistemas de asignación de costos: costos por órdenes de trabajo y costeo por procesos (Hansen y Mowen, 2007, p.191).

Al ejemplificar el costeo por órdenes de trabajo, supondremos un enfoque de costeo normal. Los costos reales de materiales directos y de la mano de obra directa se asignan a los trabajos junto con los costos indirectos aplicados utilizando una tasa predeterminada de costos indirectos. Sin embargo la forma en la que estos costos se asignen a los diversos trabajos es el aspecto central. Con la finalidad de asignar estos costos, debemos identificar cada trabajo y los materiales directos y la mano de obra directa asociadas con él. Además, debe existir algún mecanismo para asignar los costos indirectos a cada trabajo. (Hansen y Mowen, 2007, p.192).

“El documento que identifica a cada trabajo y que acumula sus costos de manufactura es la hoja de costos de la orden de trabajo. Las órdenes se levantan en respuesta a una orden específica de un cliente” (Hansen y Mowen, 2007, p.192).

Elementos que debe contener de la hoja de costos:

- Materiales directos a usar en la orden en número e importe.
- Mano de obra directa en horas y en importe.
- Gastos indirectos en horas y en importe
- Cantidad de servicios a prestar incluidos en la orden.
- Fecha de inicio y terminación de prestación del servicio.

“Al utilizar esta hoja, el departamento de contabilidad de costos puede registrar el costo total de los materiales directos en la hoja de costos de la orden de trabajo” (Hansen y Mowen, 2007, p.193).

Aplicación de costos indirectos

A las órdenes se les asignan los costos indirectos a través de una tasa predeterminada de costos indirectos. Por lo general, las horas de mano de obra directa son la medida que se utiliza para calcular los costos indirectos. Suponga que una empresa ha estimado los costos indirectos para el próximo año en 900,000 y que la actividad esperada es de 90,000 horas de mano de obra directa. La tasa predeterminada de costos indirectos es: (Hansen y Mowen, 2007, p.193).

$900,000 / 90,000 = 10$ por hora de mano de obra directa.

Ya que el número de horas de mano de obra directa cargadas a un trabajo se conocen a partir de las boletas de trabajo, el número correspondiente únicamente se multiplica por la tasa predeterminada de costos indirectos (en este caso 10) y se obtienen el número de horas de costo indirecto a cargar en la orden en proceso.

“Tanto las empresas de servicios como las de manufactura utilizan un enfoque de costeo por órdenes de trabajo cuando la propia naturaleza de las actividades realizadas así lo exige” (Hansen y Mowen, 2007, p.184).

“Por otra parte los servicios que son básicamente homogéneos y que se producen de manera repetitiva pueden sacar ventaja de un enfoque de costeo por procesos” (Hansen y Mowen, 2007, p.184).

Para ejemplificar la manera en que se costean los servicios sin inventarios de producción en proceso utilizando un enfoque de costeo por procesos, considere el proceso de limpieza dental ofrecido por la mayoría de los dentistas. Se trata de un proceso individual que en general se efectúa en un consultorio dedicado al

servicio, con un encargado de higiene (mano de obra directa), materiales y equipos. En este caso, el servicio es la mano de obra y algunos costos indirectos intensivos. Los materiales directos que se emplean en el proceso son un pequeño porcentaje del costo total del servicio. Los costos de producción y el número de trabajos de limpieza (pacientes atendidos) para el mes de marzo son los siguientes:

Materiales directos	400
Salario del encargado de higiene	3,500
Costos indirectos	2,100
Costos totales de producción	6,000
Número de trabajos de limpieza	300
Costo unitario 20 por trabajo de limpieza	

Capítulo IV. Análisis Fiscal del Costo en entidades prestadoras de servicios no lucrativos.

Para efectos fiscales las entidades no lucrativas (de cualquier índole) tienen su propio apartado dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, el título III denominado Del Régimen de las Personas Morales con Fines No Lucrativos y que corresponde a los artículos 79 al 89 del citado ordenamiento.

Desde luego no podemos pasar por alto la existencia de algunos casos específicos de entidades no lucrativas que no estén expresamente mencionadas en los listados ofrecidos por los artículos correspondientes que legitiman la condición no lucrativa para efectos fiscales. Para ilustrar la idea citaremos a una asociación civil destinada a el fomento cultural de la fotografía sin fines de lucro y que realiza y cobra conferencias, cursos, cámara fotográficas y con esos recursos otorga becas a estudiantes de fotografía que quieran ir al extranjero; otro ejemplo, se trata de una consejería matrimonial para matrimonios de menos de 20 años de edad, que realiza estancias de convivencia en las que cobra la comida y vende libros, etc.; todo su ingreso lo destina a su mismo objeto de ayuda social. ¿Dónde tributan estas entidades (título II o título III)?

En una postura legista apoyada por el método de interpretación declarativa tenemos que considerar este tipo de entidades dentro del título de la LISR a falta de mención explícita en el título sujeto de nuestro estudio, sin embargo, es pertinente mencionar todo el análisis que venimos haciendo así como la fundamentación del sistema de costos, pueden ser aplicable aún en el caso que una entidad no lucrativa no quede clasificada en el título III, toda vez que nuestro trabajo parte de premisas netamente contables y como aspectos de estricto complementario/integral al tema abarcamos las situaciones fiscales inherentes a nuestro objeto de estudio.

No es nuestro objetivo principal realizar un análisis extenso de dicho Título de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, sí haremos un estudio de las situaciones en las que una entidad que tribute en el citado apartado se encuentren en obligación de calcular un costo de ventas como deducción autorizada.

Lo primero que tenemos que mencionar es la obligación que enmarca el artículo 93 de la LISR de calcular el remanente distribuible de un año de calendario correspondiente a cada uno de sus integrantes y/o accionistas. Este primer punto nos es de suma importancia dado que, dicho remanente se calcula de dos formas distintas: la primera de ellas se lleva a cabo cuando la mayoría de los integrantes o accionistas de una persona moral del Título III son contribuyentes pertenecientes al Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la segunda es cuando la mayoría de los integrantes o accionistas pertenecen al título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En cada caso el cálculo se realiza sumando los ingresos y disminuyendo las deducciones que correspondan conforme al Título en cuestión (Título II o IV) respectivamente.

Recordando que dentro del título IV no existe un concepto de costo de ventas porque las personas físicas acumulan y deducen conceptos al cobro o pago efectivo (flujo de efectivo), es decir, deducen las compras y los gastos en el momento en que sean efectivamente erogadas.

Por otro lado el remanente que se calcula conforme a las disposiciones del Título II (aunque sólo para fines informativos), se asemeja al cálculo normal de la utilidad fiscal establecida en el artículo 9 de la LISR. Por consiguiente, en teoría, nos tendríamos que remitir a lo establecido en los artículos 39 al 43 de la ley vigente, que conforma las requisiciones para poder deducir el costo de ventas tal como lo expresa el artículo 25 fracción II (deducción autorizada del costo de ventas). La problemática real a la que nos enfrentamos radica en que la normatividad fiscal por cuanto al tema del costo de ventas no es lo suficientemente extensa, sin embargo es de reconocer que, al menos, sí se toca de manera expresa el concepto en cuestión.

El artículo 39 tercer párrafo de la nueva LISR establece a la letra lo siguiente:

Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el segundo párrafo de este artículo considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

- I. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.
- II- Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.
- III- Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.
- IV- La deducción de inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II del Capítulo II del Título II de esta Ley.

Como podemos apreciar el costo de ventas incluye tanto los sueldos, los gastos y las inversiones directamente relacionadas con la prestación del servicio de que se trate. Una vez conociendo las erogaciones que debemos considerar dentro del costo, únicamente tendremos que atender la regla primordial del costo de ventas que se establece en el primer párrafo del artículo 39 que nos dice a la letra:

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

Podemos advertir que, si bien el enunciado se refiere expresamente a la deducción del costo en actividades del costo en enajenación, por interpretación sistemática la obligación debe ser cumplida de igual forma por las entidades de servicios aun cuando su giro principal no sea mencionado en el artículo en comento.

Por otra parte existen además, dos situaciones en las que las entidades no contribuyentes se convierten precisamente en contribuyentes del Impuesto Sobre

la Renta. A la luz del artículo 80 sexto párrafo tenemos que, la primera de ellas es cuando se enajenan bienes distintos a los que conforman el activo fijo de la sociedad y/o cuando presten servicios a personas distintas de sus miembros o asociados, por las cuales, se obtengan ingresos que superen el 5% de total de los ingresos del ejercicio de que se trate en cuyo caso, tienen que calcular el impuesto que les corresponda de conformidad con el Título II.

Respecto al párrafo anterior es dable afirmar que en caso de prestaciones de servicios a personas distintas de sus miembros o asociados a se tienen que cumplir las reglas de los conceptos que se incluyen en el costo de ventas de las prestadoras de servicios que hemos observado con anterioridad (artículo 39 tercer párrafo LISR).

Mientras que en el caso de los ingresos por enajenación de bienes distintos del activo fijo que posea la entidad, se deben observar las reglas del costo de ventas en actividades comerciales tratadas en el artículo 39 segundo párrafo de LISR que nos establece:

Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

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

Por tanto el costo de ventas por la enajenación de bienes distintos del activo fijo se reduce al importe de las mercancías enajenadas y los gastos inherentes a dichas mercancías, cuidando siempre el aspecto de la deducción del costo si y sólo si se reconoce un ingreso respectivo.

Es preciso mencionar que las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles tienen la facilidad de recibir ingresos a los que hacemos referencia hasta por un importe total del 10% del total de los ingresos del ejercicio de que se trate.

El segundo momento en que las entidades no contribuyentes podrían perder esta condición dada de su actividad es cuando perciba ingresos de los señalados en los capítulos IV, VI, y VII del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, enajenación, intereses y enajenación de premios respectivamente.

Sólo en el caso específico del capítulo IV tenemos la obligación de calcular un costo comprobado de adquisición actualizado ya se trate de enajenación de bienes muebles o de enajenación de bienes muebles; sin embargo consideramos que aunque llegue a presentarse es un caso que no tiene relación real con el costo de ventas de las entidades prestadoras de servicios no lucrativos ya que la esencia y el origen de su cálculo diverge totalmente con la naturaleza del costo de ventas que hemos estudiado, por lo que no haremos mención de la mecánica de cálculo del citado concepto.

Guía de recomendaciones contables y fiscales sobre el cálculo del costo de ventas.

Partiendo del hecho de que estamos posicionados en el mundo de los servicios no lucrativos los puntos a considerar respecto del costo de ventas son los siguientes:

- Descomponer toda la operación generadora de ingresos en la entidad en actividades para que sea más fácil asignar costos detallados para cada rubro y poder obtener la ganancia o pérdida por actividad.
- Derivado de la operación de la entidad determinar si se implementará un sistema de costos por procesos o por órdenes específicas de prestación de servicios y adaptar los modelos preexistentes de sistemas de costos de producción a los costos de servicio.
- Asignar los gastos indirectos a cada actividad mediante un prorrateo simple en función del porcentaje de ingresos que se generan.
- Las erogaciones que no puedan identificarse con la producción de servicios en lugar de calificar como costo se reconocerán como gastos en el periodo en que se generen (sin importar si hubo o no ingreso relativo).
- Aunque se haya determinado el costo de un servicio no deberá llevarse al estado de actividades hasta que al mismo tiempo se reconozca un ingreso relacionado.
- Para efectos de la NIF B-16 presentar cada uno de los elementos del estado de actividades subdividido en función de las restricciones parciales, totales o nulas del patrimonio obtenido.
- Para efectos fiscales en ISR, de igual forma la obligación es reconocer la deducción en virtud del ingreso al cual ha dado origen, con lo cual se da cumplimiento cabal a la obligación genérica del registro del costo de ventas en el momento estrictamente indicado para fines tributarios.

- Para cumplir con la obligación jurídico-fiscal de “la llevanza” de contabilidad y en particular para satisfacer los requisitos que tienen que ver con el cálculo y registro del costo de los servicios se debe atender con especial énfasis al artículo 45 C fracción II y III que se refieren a los conceptos que integran parte del costo de ventas según la Ley del Impuesto Sobre la Renta que en su momento fue tratado dentro del presente estudio.

Conclusiones

1. A la luz de la NIF B-16 las entidades prestadoras de servicios no lucrativos sí están obligadas a calcular el costo de ventas.
2. La diferencia entre el costo y el gasto para efectos contables y fiscales en las prestadoras de servicios no lucrativos (y en general en cualquier tipo de entidad) radica en la posibilidad de identificar la erogación con el ingreso relativo. Lo que sí se identifique es costo y se reconoce al momento de reconocer un ingreso. Lo que no sea identificable se considera gasto y se lleva al estado de actividades al momento de la erogación.
3. Para presentar correctamente el costo de ventas en el estado de actividades se debe asignar al ingreso correspondiente que, a su vez, se encuentra dividido en restricciones totales, parciales o sin restricción del patrimonio. Por su parte la presentación de ingresos, costos y gastos en el estado de resultado para las actividades no lucrativas no sufre división alguna por restricciones al capital.
4. Ante la falta de metodología exclusiva para la determinación del costo de ventas en prestaciones de servicios, se propone el uso de mecanismos preexistentes de determinación de costo en producción, adaptadas de la manera en que mejor convenga a la operación de cada prestadora de servicios (lucrativos y no lucrativos).
5. Se propone paralelamente el uso de un sistema de costeo basado en actividades en la cual se determinen los ingresos y costos relativos para cada una de las líneas de servicios que se ofertan en cada entidad de servicios.

6. Para el cálculo del remanente fiscal determinado cuando la mayoría de los integrantes o accionistas sean contribuyentes del Título II de la LISR debemos remitirnos al artículo 45-C de la LISR que se refiere al costo en actividades distintas a las comerciales (servicios).

Trabajos citados

- Alatriste, S. (1990). *Técnica de los Costos*. México: Porrúa.
- Barbosa Díaz, M. A. (2007). *Entidades No Lucrativas*. México: IMCP.
- Burgoa Toledo, C. A. (2010). El Artículo 5 del CFF como eje de actuaciones y decisiones. *Consultorio Fiscal*, 76-8.
- Calleja Bernal, F. J. (2001). *Contabilidad de Costos*. México: Pearson Educación.
- Calvo, H. (2003). *Curso de Derecho Financiero y Derecho Tributario*. México: Civitas.
- Carrasco, H. (200). *Derecho Fiscal I*. México: IURE Editores.
- Copeland, R., & Dascher, P. (1979). *Fundamentos de Contabilidad Administrativa*. México: Limusa.
- Cuevas Villegas, C. (2001). *Contabilidad de Costos: Enfoque General y de Gestión*. Bogotá: Pearson Educación.
- Fernández, R. (2000). *Derecho Fiscal*. México D.F.: Mc Graw Hill.
- García Colín, J. (2008). *Contabilidad de Costos*. México: Mc Graw Hill.
- Gertz Manero, F. (1987). *Derecho Contable Mexicano*. México: Porrúa.
- Hansen, D., & Mowen, M. (2007). *Administración de Costos, Contabilidad y Control*. México: Cengage Learning.
- Jimménez González, A. (2004). *Lecciones de Derecho Tributario*. México: Thompson.
- López, J. I. (2008). *Diccionario Contable, Administrativo y Fiscal*. México: Cengage Learning.
- Margáin Manatou, E. (2088). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario*. México: Porrúa.
- Monroy Hernández, G. (2010). *El Objeto y el Hecho Imponible en el Impuesto Sobre la Renta en México*. México: Dofiscal.
- Ortega Pérez de León, A. (1994). *Contabilidad de Costos*. México: Limusa.
- Quintana Valtierra, J., & Rojas Yañez, J. (1988). *Derecho Tributario Mexicano*. México: Trillas.
- Villegas, H. (2000). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.

Apéndice 1 Caso práctico de una entidad prestadora de servicios por cursos de inglés.

Supongamos que la entidad inicia actividades en el mes de mayo 2013 y que su giro principal es la impartición de cursos de inglés pero también tiene fuertes ingresos por aplicación de exámenes de certificación y por enajenación de libros de texto en inglés que importa de Inglaterra.

Supongamos también que los cursos se cobran por adelantado, por lo que atendiendo al párrafo 50 de la NIF A-5 Elementos Básicos de los Estados Financieros que indica que cuando un ingreso se reciba por adelantado tiene que registrarse no como un ingreso, sino como un pasivo y, a medida que el ingresos se vaya devengando se deben retirar los importes reconocidos en el pasivo para contabilizarse como ingresos efectivos.

Flujos de efectivo positivo por tipo de actividad en el primer mes (1)

Actividad	Flujo positivo	Ingreso contable	Porcentaje
Cursos	555,000	444,000	36.69%
Certificaciones	345,000	345,000	28.51%
Venta de libros	421,000	421,000	34.79%
Total		1,210,000	100.00%

Fuente: propia.

Materia prima

La empresa pudo haber importado una cantidad mayor a la reportada en el estado de actividades, pero recordemos que sólo existe costo cuando los inventarios se enajenan y por lo tanto, se reconoce el costo de lo estrictamente enajenado.

Materia prima (2)

Costo de los libros	200,000
Costo por importación	25,000
Costo por fletes	7,800
Total	232,800

Fuente: propia.

La mano de obra se integra sólo por profesores y supervisores de profesores; se considera en el estado de resultados el costo de la nómina mensual de ambos puestos con un prorratio que se obtiene de la matriz de distribución del trabajo que mencionamos en el capítulo III, suponiendo que supervisores y profesores dedican 75% de sus horas de trabajo a actividades relacionadas con la docencia y el resto a actividades de certificación de clientes.

Mano de obra (3).

Tipo MO	Total nómina	Cursos 75%	Certif. 25%	
Supervisores	100,000	75,000	25,000	100,000
Maestros	500,000	375,000	125,000	500,000
Total	600,000	450,000	150,000	600,000

Fuente: propia.

Gastos Indirectos.

Por gasto indirecto la entidad considera el pago de luz, depreciación y la renta del local donde se imparten las clases. Al no poderse identificar con claridad la asignación a cada actividad se prorratea de acuerdo con el porcentaje que representa cada actividad respecto del total del ingreso contable del mes.

Gastos indirectos (4).

		Curso 36.39%	Certif. 28.51%	Libros 34.80%
Luz	50,000	18,345	14,255	17,395
Depreciación	25,000	9,172.5	7,127.5	8,698
Renta	44,500	16,327.05	12,687	15,481
Total	119,500	43,844.5	34,069	41,574

Fuente: propia.

Finalmente tenemos los gastos generales que constan de: sueldo de vendedores, sueldos administrativos, honorarios a agencia de limpieza, agua y pago por vigilancia. Los primero dos conceptos tiene prohibición expresa de llevarse al

costo NIF C-4 párrafo 44.5.1. Los restantes cuatro conceptos al no poderse identificar claramente con el ingreso la entidad opta por considerarlo gasto en el momento del devengo (párrafo 60 de la NIF A-5). En ambos casos bajo el mismo porcentaje de prorratio.

Gastos Generales (5)

		Curso 36.69%	Certif. 28.51%	Libros 34.79%
Vendedores	30,000	11,007	8,553	10,437
Admtvos	80,000	29,352	22,808	27,832
Limpieza	17,800	6,530.82	5,074.78	6,192
Agua	6,700	2,458.23	1,910.17	2,330
Vigilancia	12,000	4,402.8	3,421.2	4,174
Total	146,500	53,750.85	41,767.15	50,967

Fuente: propia.

Estado de costo por actividad (6).

	Cursos	Certificaciones	Libros	Total
Ingresos	444,000	345,000	421,000	1,210,000
Mat. Prim.			232,800	232,800
Man. Obr.	450,000	150,000		600,000
Gtos. Ind.	43,844.55	34,069.45	41,574	119,488.05
Gtos Gen.				146,500
Ganancia.				111,211.95

Fuente: propia.