

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS
ÁREA: RENTAS INTERNAS

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES EN
MATERIA TRIBUTARIA CON RESPECTO A LA LEY ORGÁNICA DE
PRECIOS JUSTOS

Autora: Lcda. Lisbeth Guerrero
Tutora: MSc. Zayda Méndez

Mérida, junio de 2017

C.C. Reconocimiento

**UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS
ÁREA: RENTAS INTERNAS**

**ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES EN
MATERIA TRIBUTARIA CON RESPECTO A LA LEY ORGÁNICA DE
PRECIOS JUSTOS**

**Trabajo presentado para optar al Grado de
Especialista en Ciencias Contables
Mención: Tributos
Área: Rentas Internas**

Autora: Lcda. Lisbeth Guerrero
Tutora: MSc. Zayda Méndez

Mérida, junio de 2017

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS
ÁREA: RENTAS INTERNAS

APROBACIÓN DEL TUTOR

En mi carácter de Tutor del Trabajo Especial de Grado, titulado: **Análisis Comparativo de los Costos y Deducciones en Materia Tributaria con Respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos**, presentado por la ciudadana **Lisbeth Jillian Guerrero Uzcategui**, titular de la Cédula de Identidad N° 17.522.190, para optar al Título de **Especialista en Ciencias Contables, Mención: Tributos, Área: Rentas Internas**; cumplo con notificar que el mismo ha sido finalizado y reúne todos los requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación pública y evaluado por el jurado que le sea designado.

En la ciudad de Mérida, a los 20 días del mes de junio de 2017.

Prof^a. Zayda Méndez
C.I.: V-15.074.562

Dedicatoria

A Dios Todo Poderoso y la Virgen de Coromoto,
para alabar su Magnificencia y Divina
Voluntad.

A mi hijo Gabriel y mi esposo Henry.

A mis padres Carmen y Rafael.

A mi Familia, Amistades y todos aquellos que
representan un soporte invaluable en mi
trayectoria personal y profesional.

www.bdigital.ula.ve

Lisbeth Guerrero

Agradecimiento

A Dios Y la Virgen de Coromoto, por guiarme en todo momento y permitirme un nuevo logro. Gracias por iluminarme siempre mi camino.

A la ilustre Universidad de Los Andes, a la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, a los profesores por todas sus orientaciones y enseñanzas.

A mi Hijo Gabriel y mi esposo Henry, por su ternura y amor, por ser mi inspiración y no permitirme flaquear hasta obtener este gran logro.

A Mi Familia en especial a mi mami Carmen y mi abuelo Rafael, que con su amor, apoyo y dedicación me formó como persona y como profesional.

A Mi tutora Zayda Méndez, profesional incansable que con su sabiduría y dedicación asumió el reto de guiarme en este Trabajo de Grado. Eres mi ejemplo a seguir.

A La Familia Álvarez, a mis amigas y compañeras de trabajo por el apoyo incondicional y por el aporte individual que cada uno ha realizado para el cumplimiento de esta meta.

A todos los que han leído y lean este trabajo, porque de alguna manera, forman parte de él.

A todos... Dios les pague, Amén.

Lisbeth Guerrero

ÍNDICE GENERAL

	Pp.
ACEPTACIÓN DEL TUTOR.....	III
APROBACIÓN DEL TUTOR.....	IV
DEDICATORIA.....	V
AGRADECIMIENTO.....	VI
ÍNDICE DE CONTENIDOS.....	VII
RESUMEN.....	XII
INTRODUCCIÓN.....	1

CAPÍTULOS

I. EL PROBLEMA

Planteamiento del problema.....	4
Objetivos de la investigación.....	10
Objetivo general.....	10
Objetivos específicos.....	10
Justificación e importancia.....	10
Alcance de la investigación.....	12

II. MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la investigación.....	14
Bases teóricas.....	17
Bases legales.....	44
Sistema de variables.....	59

III. MARCO METODOLÓGICO

Tipo de investigación.....	62
Diseño de la investigación.....	63
Población, muestra.....	65
Técnica e instrumentos de recolección de datos.....	67

Validación del instrumento.....	69
Técnicas de procesamiento y análisis de datos.....	71
IV. PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS	
Presentación y análisis de resultados.....	73
V. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
Conclusiones.....	107
Recomendaciones.....	110
REFERENCIAS	113
ANEXOS	119
A	Instrumento registro de observación documental
B	Instrumento Guía de Entrevista
C	Validez de los instrumentos
D-1	Validez entre observadores. Registro de observación Documental
D-2	Validez de constructo. Guía de Entrevista
D-3	Confiabilidad entre observadores. Prueba piloto. Guía de entrevista
E	Constancias de validación
	Experto en el área de Metodología de la Investigación
	Experto en el área de Lengua
	Experto en Contabilidad de Costos

ÍNDICE DE TABLAS

TABLAS	Pág.
1 Operacionalización de las variables. Objetivo General: Analizar comparativamente los costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios justos.....	60
2 Elementos dentro de una estructura de costos de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF).....	73
3 Ítem 1. Según su opinión, ¿qué elementos debe considerar la empresa para la determinación de los costos?	75
4 Ítem 2. Qué elementos considera la empresa para la elaboración de su estructura de los costos.....	76
5 Ítem 3. ¿Cuáles son los costos y gastos más relevantes inherentes a la actividad principal de la empresa?.....	80
6 Valoración de inventario de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF)	81
7 Ítem 4. ¿Qué técnica utiliza para medir los inventarios de la empresa para la cual labora?	81
8 Descripción de los criterios utilizados para la admisibilidad de costos y gastos de acuerdo al Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014) y su reglamento.....	82
9 Determinación de los criterios generales para el reconocimiento de costos y gastos en la determinación de precios, de acuerdo a la Ley Orgánica de Precios Justos.....	87
10 Ítem 5. ¿Cuáles gastos considera la empresa como ajenos a la producción?.....	89
11 Ítem 6. Según la estructura de costos de la empresa, ¿qué % representan los gastos ajenos a la producción sobre los costos?...	89
12 Comparación de los criterios utilizados para admitir costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos.....	91
13 Ítem 7 Según su opinión, indique ¿cuáles diferencias y/o semejanzas presenta la Ley de Impuesto Sobre La Renta ISLR con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos en materia de	

	admisibilidad de costos y gastos?.....	94
14	Implicaciones y consecuencias que representan para las organizaciones, los diferentes criterios utilizados en la determinación de los costos y deducciones en materia fiscal y financiera.....	97
15	Ítem 8. De acuerdo a su juicio, señale las consecuencias que trajo consigo la Providencia Administrativa de Criterios Contables Generales para la determinación de Precios Justos.....	100
16	Ítem 9. Según su experiencia, que implicaciones han traído para las empresas los criterios utilizados en la determinación de los costos y deducciones en materia tributaria y financiera.....	101

www.bdigital.ula.ve

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráficos		Pág.
1	Diseño de la investigación comparativa.....	63
2	Elementos considerados para la elaboración de una estructura de costos de una empresa comercial importadora.....	77
3	Elementos considerados para la elaboración de una estructura de costos manufacturera.....	78
4	Elementos considerados para la elaboración de una estructura de costos Servicios con inventario.....	79
5	Elementos considerados para la elaboración de una estructura de costos Comercial.....	79
6	Caso práctico de una Estructura de Costos de Empresa Distribuidora.....	105

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
ESPECIALIZACIÓN EN CIENCIAS CONTABLES
MENCIÓN: TRIBUTOS
ÁREA: RENTAS INTERNAS

**ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES EN
MATERIA TRIBUTARIA CON RESPECTO A LA LEY ORGÁNICA DE
PRECIOS JUSTOS**

Autora: Lisbeth Guerrero
Tutora: Zayda Méndez
Fecha: Junio, 2017

RESUMEN

La presente investigación se ubica dentro del campo de la contabilidad de costos y tiene como objetivo analizar comparativamente los costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos. El estudio se inscribe dentro de la modalidad de investigación de tipo documental y comparativo; siguió un diseño de campo del tipo analítico, en el que además del estudio comparativo, confronta la opinión de expertos en contabilidad de costos. Para ello, se utilizaron y validaron, a través de la experticia de jueces, los instrumentos de recolección de datos conformados por: a) un Registro de Observación Documental aplicado a fuentes secundarias y b) una Guía de Entrevista aplicada a la población que estuvo conformada por cuatro (4) expertos en Contabilidad de Costos, quienes laboran en una empresa importadora, una manufacturera, una distribuidora y una de servicios. Los análisis de los hallazgos obtenidos arrojaron los criterios utilizados en la determinación de los costos y deducciones en materia tributaria y financiera generan ciertas implicaciones para las organizaciones que controlan y limitan el margen de ganancia, así como generan gastos importantes que al final del período no pueden ser admitidos, no deja claro la inclusión de ciertas partidas dentro de la estructura de costos, además de la limitación del margen de ganancia que genera pérdidas reales para las organizaciones. Se recomienda a los empresarios a que apliquen una estructura de costos adecuada basada en costos reales y no en costos estimados, para poder tener un mayor control; adaptar la estructura de costos a lo establecido en los VEN-NIF y considerar los costos normales y necesarios según lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2014). A la SUNDEE, realizar un estudio profundo para uniformar los criterios entre la Ley Orgánica de Precios Justos y la Ley de Impuesto Sobre La Renta, entre otros.

Descriptores: costos, gastos, deducciones, estructuras de costos, enriquecimiento neto, precios justos, margen de ganancias.

INTRODUCCIÓN

La contabilidad de costos representa, para cualquier organización, una herramienta de control y gestión, que proporciona información sobre los procesos y actividades desarrolladas por las organizaciones y sirve de apoyo para la contabilidad financiera, fiscal y administrativa. En los últimos años, la contabilidad de costos ha tomado gran relevancia frente a las necesidades de los usuarios de la información, en este sentido, es importante para las empresas contar con sistemas de información que permitan el conocimiento y gestión de los costos, ya que sirve a la organización como base para la planificación, evaluación y control de las diferentes operaciones.

Actualmente, la administración de las organizaciones se enfrenta constantemente a diferentes situaciones que demandan la información sobre los costos y gastos incurridos para realizar sus actividades, por lo que resulta relevante el discernimiento sobre las estructuras de costos, las cuales pueden variar considerando las nuevas normativas legales y financieras.

Producto de la entrada en vigencia de la Ley Orgánica de Precios Justos (2014), resulta ineludible para cualquier ente económico el conocimiento y entendimiento profundo de la contabilidad de costos, pues representa la herramienta gerencial que le permitirá determinar la estructura de costos y de esta manera dar cumplimiento a las exigencias de este instrumento jurídico, el cual establece criterios particulares para la determinación de precios de los bienes y servicios.

Asimismo, es importante mencionar que el sistema tributario en Venezuela ha sufrido múltiples y constantes transformaciones durante la última década, pues, han surgido diversas leyes, decretos y providencias que regulan a todos los contribuyentes en nuestro país, dando origen a un régimen fiscal más estricto.

Uno de los tributos que ha sido centro de numerosas reformas, es el Impuesto Sobre la Renta (ISLR), cuyo objeto es gravar la renta o el enriquecimiento percibido

por los contribuyentes, para lo cual, el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014), en adelante LISLR, en su artículo 4 define el enriquecimiento neto como el obtenido de restarle a los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos por la ley. Cabe destacar que es el enriquecimiento de los contribuyentes, la forma más directa y fehaciente para evaluar la capacidad de pago y es por ello que el Impuesto Sobre La Renta constituye uno de los impuestos más importantes del actual sistema tributario, por cuanto está basado en la equidad, proporcionalidad y progresividad, siendo éste un impuesto directo que grava a los contribuyentes de acuerdo a las ganancias percibidas, además de ser una de las principales fuentes que tiene el Estado para recaudar fondos. En este sentido, la LISLR (2014), establece los criterios a considerar, sobre costos y deducciones, al momento de determinar el enriquecimiento neto.

Por otro lado, en Venezuela se debe atender a lo que establecen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (VEN-NIF), para determinar y registrar contablemente los costos asociados a los bienes y servicios. En este sentido, la información financiera debe prepararse y presentarse de manera íntegra, fiable y razonable, con apego a los VEN-NIF, que permita a las organizaciones responder ante el exigente control fiscal ejercido por parte del Estado.

A pesar de que el gobierno ha sido quien ha instrumentado, tanto la LISLR (2014) como la Ley Orgánica de Precios Justos (2014), se puede evidenciar que existen diferencias con respecto a los criterios considerados para la determinación de los costos, gastos y deducciones. Es por ello que resulta oportuno realizar un análisis comparativo de los criterios utilizados para determinar tanto el enriquecimiento neto, según la LISLR (2014), como el margen de ganancia de acuerdo a la Ley Orgánica de Precios Justos (2014); en ese sentido, se estudiaron comparativamente los costos y gastos deducibles según las leyes mencionadas.

Para la concreción de los fines de este estudio, se adoptó el siguiente esquema:

En el Capítulo I de esta investigación, se plantea el problema, se establecen los objetivos, la justificación y el alcance, a fin de formular el objeto de estudio.

En el Capítulo II, titulado Marco Teórico, se presentan los antecedentes vinculados a la investigación, así como las bases teóricas y legales que sustentan la investigación.

En el Capítulo III, se presenta el Marco Metodológico, en el cual se explica el tipo de investigación, el diseño de la investigación, la población, las técnicas e instrumentos de recolección de información, la validez y las técnicas de procesamiento y análisis de datos.

Por su parte, el Capítulo IV, estuvo conformado por la presentación de los datos, el análisis e interpretación de los resultados obtenidos.

En el Capítulo V, se ofrecen las respectivas conclusiones y recomendaciones a las que se llegó mediante el procesamiento de la información. Finalmente, se presentan las referencias bibliográficas, hemerográficas y webgráficas.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

En la última década, la economía venezolana se ha visto envuelta en un proceso inflacionario, que conlleva a un desequilibrio macroeconómico, lo cual repercute en la microeconomía, ya que medidas como: el control de precios y el control en materia cambiaria, está afectando tanto la producción, el consumo, los precios del mercado, de tal manera que desvirtúa la información de los costos y obliga a la revisión de los elementos que componen los procesos de producción.

Por otro lado, en el dinamismo global en el que se desarrollan las organizaciones en la actualidad obliga a las mismas a identificar sus objetivos y llevarlos a cabo mediante diferentes controles que permitan suministrar información útil y oportuna a los distintos usuarios, siendo la contabilidad de costos una de las herramientas de control que ha cobrado importancia en el mundo empresarial como apoyo a la contabilidad financiera, fiscal y de gestión.

En este sentido, todas las empresas, independientemente del sector productivo en que se encuentren -servicios, manufactura, importación, distribución y comercialización-, deben llevar un control de ingresos, costos y gastos con el objetivo de determinar su rentabilidad, productividad y eficiencia; para ello utilizan la contabilidad financiera, de costos, fiscal y de gestión, considerando la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF), emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), como marco normativo en materia de preparación y presentación de la información financiera de las entidades económicas en el país.

Así pues, las organizaciones requieren proporcionar información de cada uno de

los costos y gastos que se encuentran involucrados en el proceso productivo y en la comercialización de los productos, tanto para la toma de decisiones dentro de la gestión gerencial, como para la determinación de precios, márgenes de ganancias, impuestos, inversión, entre otros. Razones estas que sustentan la existencia de la contabilidad de costos, la cual, según Neuner (1994), se ocupa de la planeación, acumulación, control y asignación de costos. Asimismo, señala que es una fase del procedimiento de contabilidad general, por medio del cual se registran, resumen, analizan e interpretan los detalles de costos ajenos a la producción necesaria para producir y vender un artículo.

Del mismo modo, Cuevas (2001) indica que la contabilidad de costos se relaciona con la estimación de los costos, los métodos de asignación y determinación del costo de bienes y servicios, pues los costos son un componente de significativa importancia en la determinación del ingreso y en la posición financiera de toda organización. Es de destacar que el término *costos*, según Gayle (1999), mide el sacrificio económico en el que se haya incurrido para alcanzar las metas dentro de una organización; en el caso de un producto, representa la medición monetaria, de los recursos que se hayan utilizado. Por otro lado, el término *deducción*, es definido por Kohler (2001) como cualquier costo o gasto cargado contra los ingresos, refiriéndose así a cualquier tipo de erogación o desembolso.

Por lo anterior, se puede señalar que, tanto los costos como las deducciones, se refieren a erogaciones en que se incurren para lograr un objetivo, como lo es un beneficio económico. El primero hace énfasis a las erogaciones incurridas directamente sobre la adquisición, la producción o prestación de servicio, es el caso de la materia prima, los insumos y la mano de obra; clasificados como directos e indirectos, fijos y variables. El segundo, trata de erogaciones incurridas en la distribución y comercialización de los productos, es decir, en las operaciones de la empresa que no tienen que ver directamente con el proceso de producción o prestación del servicio; por ejemplo, los gastos de administración, gastos de ventas, entre otros.

Es importante mencionar que los costos de producción se clasifican en tres

elementos como lo son: material directo, que forma parte principal del producto; la mano de obra, que interviene en la transformación de la materia prima dando como resultado un producto terminado, y los costos indirectos, que constituyen erogaciones realizadas durante el proceso productivo, pero que no pueden ser asignados directamente al producto.

Como parte de los mecanismos de control por parte del gobierno venezolano, en el año 2011 entró en vigencia la Ley de Costos y Precios Justos (2011), cuyo objeto es establecer regulaciones, mecanismos de administración y control para la estabilidad de precios y propiciar el acceso a los bienes y servicios a toda la población venezolana; así como establecer las atribuciones de la Superintendencia Nacional de Costos y Precios (SUNDECOP).

No obstante, esta ley sufre modificaciones y es derogada por la Ley Orgánica de Precios Justos (2014), cuyo objeto es asegurar el desarrollo de la economía nacional, a través de la determinación de precios justos de bienes y servicios, mediante el análisis de las estructuras de costos, la fijación del porcentaje máximo de ganancia y la fiscalización efectiva de la actividad económica y comercial, y es aplicable a cualquiera que desarrolle actividades económicas dentro del territorio nacional. Igualmente, se crea la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio-Económicos (SUNDDE), con capacidad de gestión presupuestaria, administrativa y financiera.

Asimismo, el 07 de febrero de 2014, entró en vigencia la Providencia Administrativa “Criterios Contables Generales para la Determinación de Precios Justos” (2014), la cual establece como criterio de cumplimiento obligatorio para la contabilidad de todos los contribuyentes, garantizar que la misma integre y conecte toda la información financiera en un único sistema de información, bajo una arquitectura informática también integrada y confiable.

De esta manera, se crea la necesidad, para todas las organizaciones, de los diversos sectores productivos de utilizar la contabilidad de costos como herramienta de control, y prestarle la atención que merece a la contabilidad financiera y de gestión, y no simplemente a la contabilidad fiscal por las obligaciones tributarias que

deben cumplir periódicamente todas las empresas. En ese sentido, se puede decir que, para dar cumplimiento con este nuevo instrumento legal es obligatorio que las empresas cuenten con sistemas de información que garanticen la determinación y evaluación de las estructuras de costos, para lo cual la contabilidad de costos servirá como herramienta principal en la gestión de los mismos.

Por otra parte, el sistema tributario en Venezuela ha sufrido múltiples transformaciones en los últimos años; el objetivo principal es el de aumentar la recaudación, a la vez que se implantan mecanismos que permitan regular las actividades económicas en el país (Mora, 2004). Por lo que dicho sistema ha traído como consecuencia, tanto para el Estado como para los sujetos pasivos, la necesidad de poner mayor atención, por una parte a la organización y funcionamiento de las empresas y, por la otra, en la racionalización y sistematización de la función de control y vigilancia del Estado, materializada en la actividad fiscalizadora.

De igual forma, el sistema tributario incluyó la reforma de la Ley de Impuesto Sobre La Renta (LISLR), que inicialmente entró en vigencia en el año 1943; posteriormente, siguió evolucionando hasta el año 1967, cuando entra en vigor, una reformulación a esta ley, en la Gaceta Oficial de la República de Venezuela número 1.069, extraordinario, del 23 de diciembre de 1966 (LISLR, 1966), en donde la nueva ley se distanciaba de la estructura medular del impuesto consagrada en las leyes anteriores, unificando la mayor parte de las rentas bajo un único tipo de tarifa progresiva, aunque aún se conservaban algunas diferencias de acuerdo a ciertos tipos de renta, siguió varias modificaciones. Sin embargo, el 16 de febrero de 2007 se reestructuró dando forma a una nueva ley, a la que le siguió una actualización en noviembre de 2014, el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014).

Ahora bien, dentro de los lineamientos de la LISLR (2014) se conciben, los ingresos, los costos y deducciones que pueden ser reconocidos para obtener el enriquecimiento neto, donde los mismos deben ser normales y necesarios, los cuales deben corresponder con la unidad productiva que los genera.

En ese orden de ideas se entiende que, los gastos y costos, según la LISLR

(2014), deben cumplir con unas características y requisitos para ser considerados deducibles al momento de determinar el enriquecimiento neto de los contribuyentes.

Por otro lado, en el marco de la Ley Orgánica de Precios Justos (2014), se establecen los criterios para la determinación de los elementos del costo que se pueden incorporar en las estructuras de costos al momento de determinar el margen de ganancia y establecer los precios a los bienes y servicios. La Providencia Administrativa “Criterios Contables Generales para la Determinación de Precios Justos” (2014) en su artículo 2 en el numeral 11, señala:

Estarán excluidos de los costos de producción: cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra y otros costos de producción; costos de almacenaje, a menos que sean necesarios en el proceso de producción, previos a un proceso de elaboración ulterior; los costos ya reconocidos como costos de venta, costos relacionados al financiamiento; costos indirectos que no contribuyen a llevar los productos o servicios a su condición de terminados o prestados (p. 2).

De esta manera, se excluyen costos que, aunque la empresa incurra en ellos, por ser considerados como anormales no pueden ser incluidos dentro de la estructura de costos, lo que pudiera afectar los márgenes de ganancia de la organización, ya que podría no aprovecharse la totalidad del costo incurrido, al llevar los mismos a los costos ajenos a la producción.

Considerando lo anterior, es importante el conocimiento amplio y profundo de los criterios utilizados por los diferentes órganos fiscalizadores, en materia de la determinación y admisibilidad de costos y gastos para llevar a cabo el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la Ley Orgánica de Precios Justos (2014) y la LISLR (2014), ya que el Estado cada día incrementa y actualiza sus controles mediante nuevos instrumentos legales, creación de nuevos entes, operativos de verificación y fiscalización, de manera que, la implantación de dichas normativas conllevan a la necesidad de establecer procedimientos rigurosos cuyo objetivo es garantizar el cumplimiento de los deberes legales y asimismo evitar la imposición de sanciones por parte de los diferentes órganos del Estado, las cuales pueden afectar significativamente la situación financiera del contribuyente.

En este sentido, la información financiera debe prepararse y presentarse de manera íntegra, fiable y razonable, con apego a los Principios de Contabilidad de Aceptación General (VEN-NIF) y a las leyes tributarias vigentes, que permitan a las organizaciones, responder ante el exigente control fiscal y financiero ejercido por parte del Estado.

Pese a que la Ley Orgánica de Precios Justos (2014) y la LISLR (2014) han sido creadas por el gobierno con distintos propósitos; por un lado, con el objetivo de establecer controles sobre los precios de los bienes y servicios y los márgenes de ganancia de las empresas y, por el otro, incrementar la recaudación tributaria, estos dos instrumentos legales presentan diferencias en los criterios a considerar para la determinación de los costos y deducciones.

En este contexto, resulta imprescindible el conocimiento de los distintos criterios que cada instrumento legal establece al momento de admitir o no elementos como parte del costo, gastos o deducciones, es por ello que surge la necesidad de un análisis comparativo entre lo que señalan las leyes antes mencionadas en esta materia. Debido a esta necesidad se plantean las siguientes interrogantes:

¿Cuáles son los elementos dentro de una estructura de costos según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF)?

¿Cuáles son los criterios utilizados para la admisibilidad de costos y gastos de acuerdo a la LISLR (2014) y su reglamento?

¿Cuáles son los criterios generales para el reconocimiento de costos y gastos en la determinación de precios, de acuerdo a la Ley Orgánica de Precios Justos (2014)?

¿Cuáles son las diferencias y/o semejanzas de los criterios utilizados para admitir costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos?

¿Qué implicaciones representan para las organizaciones los criterios utilizados en la determinación de los costos y deducciones en materia tributaria y financiera?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar comparativamente los costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos.

Objetivos Específicos

1. Identificar los elementos dentro de una estructura de costos de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF).
2. Describir los criterios utilizados para la admisibilidad de costos y gastos de acuerdo al Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014) y su reglamento.
3. Determinar los criterios generales para el reconocimiento de costos y gastos en la determinación de precios, de acuerdo a la Ley Orgánica de Precios Justos (2014).
4. Comparar los criterios utilizados para admitir costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos.
5. Analizar las implicaciones que representan para las organizaciones, los criterios utilizados en la determinación de los costos y deducciones en materia tributaria y financiera.

Justificación e Importancia

Bajo la consideración de que la contabilidad de costos juega un papel importante en las organizaciones, dado que sirve como herramienta de control y apoyo para la contabilidad financiera, de gestión y fiscal, se puede afirmar que, en la actualidad, es imprescindible para cualquier empresa u organización contar con un sistema de información que le permita el diseño de estructuras de costos que garanticen el cumplimiento de las obligaciones en materia legal, financiera y fiscal.

Actualmente, las organizaciones se desenvuelven en un ámbito muy complejo; por un lado, se debe cumplir con los Principios de Contabilidad Generalmente

Aceptados en Venezuela (VEN-NIF) (FCCPV, 2011); por otro lado, con las leyes y normas emanadas de la Administración Tributaria y el marco legal vigente que regula las actividades económicas de las empresas venezolanas.

En ese sentido, se pretende analizar comparativamente los costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la normativa vigente de precios justos, para lo cual se debe considerar y evaluar los criterios utilizados en los distintos instrumentos legales que permitan el procesamiento, presentación, evaluación y control de la información de manera eficiente.

Con base en lo antes expuesto, se puede establecer que la importancia de la investigación radica en el reconocimiento de la contabilidad de costos como herramienta de control y gestión en las organizaciones, hecho que se intensifica ante las exigencias derivadas por la entrada en vigencia de la normativa en materia de determinación de precios y los dispositivos legales en materia tributaria.

Es indudable que la contabilidad de costos es una herramienta que ayuda a realizar un seguimiento de todas las actividades de la empresa en el área productiva o de comercialización, a fin de lograr los objetivos de la organización. Asimismo, es innegable la importancia de la determinación de los costos para las organizaciones pues, a través de ellos, se pueden fijar el grado de productividad y la eficiencia en la utilización de los recursos, así como en la determinación del enriquecimiento neto para fines fiscales, y margen de ganancia para fines financieros. Atendiendo a lo anteriormente expuesto, esta investigación pretendió contribuir a que los contadores públicos conozcan los diversos criterios que presentan tanto el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISLR) (2014) como la Ley Orgánica de Precios Justos (2014) para la determinación de los costos, gastos y deducciones.

Por otra parte, se busca asegurar la objetividad de esta investigación, ya que las exigencias organizacionales varían de acuerdo al tipo de empresa, pero las exigencias en materia legal, financiera y fiscal no varían, pues ya se encuentran tipificadas; sin embargo, dependiendo del tipo de organización, los costos, gastos y deducciones deben ser adecuados y adaptados a las características propias del sector

al cual pertenece.

De esta manera se puede decir que, esta investigación es de utilidad social, pues ayuda a planificar y organizar a las empresas en cuanto al manejo de sus costos, lo que permite mejorar la rentabilidad, y ayuda al Estado en el cumplimiento de metas recaudadoras y de bienestar social, pues el establecimiento de una estructura de costos adecuada tiende a minimizar el incumplimiento de las leyes y por ende aumentar la recaudación, así como el análisis y determinación de los márgenes de ganancias. Así, una estructura de costos desde el punto de vista estratégico, tiene un impacto en la entidad de trabajo, ya que influye de manera directa en la información financiera y, posteriormente en la toma de decisiones.

Finalmente, se debe enfatizar que este trabajo especial de grado, busca el enriquecimiento del conocimiento de investigadores y organizaciones involucrados en esta área, permitiendo ofrecer una comprensión más amplia en el tema, así como servir de base para futuras investigaciones.

Alcance de la Investigación

En este apartado se sigue el criterio de Sabino (2007), quien explica que “delimitar un tema significa enfocar en términos concretos nuestro campo de interés, especificar sus alcances, determinar sus límites” (p. 45).

De esta manera, el estudio versado en el análisis comparativo de los costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la normativa en materia de precios justos está delimitado a nivel de contenido, temporal, metodológico y poblacional.

A nivel de contenido: el estudio tuvo como finalidad analizar comparativamente los criterios utilizados para la admisibilidad de los costos y deducciones en materia tributaria con respecto a lo que establece el marco legal que regula los precios justos en Venezuela.

A nivel temporal: se realizó una indagación documental en lo relativo a las bases teóricas y legales referidas a los tópicos relacionados con contabilidad de costos, el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014), la

Ley Orgánica de Precios Justos (2014), los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF), específicamente, VEN-NIF-PYME. Asimismo, la información recolectada a partir de los instrumentos correspondió al lapso enero-junio del año 2015, durante el cual fue posible completar la guía de entrevista entregada a los cuatro (4) expertos seleccionados intencionalmente (muestra intencionada, no aleatoria). Por lo tanto, la validez de las conclusiones en ella corresponde a un espacio temporal muy particular y a una realidad extremadamente dinámica.

A nivel metodológico: en relación a los objetivos planteados es un estudio documental-comparativo y analítico, validado por expertos en el área de contabilidad de costos.

A nivel poblacional: la investigación posee un alcance que comprende a las entidades manufactureras, comercializadoras, importadoras y de servicios en Venezuela.

www.bdigital.ula.ve

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Una vez descrito el problema y precisado los objetivos que definen la investigación, es necesario establecer los aspectos teóricos que sustentaron el estudio en cuestión.

Dentro del marco teórico se profundiza en los hallazgos de algunos antecedentes y bases de diversas teorías y conceptos relativos a la contabilidad de costos, los costos, gastos y deducciones en el marco de la Ley del Impuesto Sobre La Renta (LISLR) y el marco normativo del Precio Justo en Venezuela, con la finalidad de brindar al estudio un sistema coordinado y coherente de conceptos y proposiciones que permitan integrar el problema a un ámbito donde éste cobre sentido.

Antecedentes de la Investigación

En Venezuela, de acuerdo con la revisión preliminar de trabajos de investigación y de textos relacionados con el tema abordado, aún no se ha desarrollado con carácter científico investigación alguna que apunte hacia los objetivos de este estudio. No obstante, es necesario hacer referencia a cuatro (4) trabajos de investigación que anteceden al presente estudio, ya que, de alguna manera, son vinculantes con la temática planteada, de tal forma que se comportan como antecedentes para la presente investigación.

Castro y Leonett (2013), en su estudio sobre *“Diseño de una estructura de costos y gastos de acuerdo a la ley de Costos y Precios Justos. Caso Estudio: Empresa Jessimar, C.A. Puerto Ordaz, estado Bolívar”*, de la Universidad Nacional Experimental de Guayana, en el cual aborda la importancia de una estructura de costos y gastos para los diferentes productos de la empresa en estudio, lo cual permite determinar el costo unitario y así poder fijar un precio de venta según lo establecido en la Ley de Precios y Costos Justos de 2011.

En este trabajo de campo no experimental de carácter descriptivo se procedió al

levantamiento de la información, a través de la observación directa y revisión documental para verificar la asignación de costos y gastos a los diferentes productos. El instrumento de recolección de datos fue un cuestionario de preguntas cerradas aplicadas a cuatro empleados del Departamento de Costos de dicha empresa. Los resultados permitieron diseñar una estructura de costos y gastos por productos, y se cuantificaron los costos totales y unitarios de los diferentes productos, con el objetivo de fijar el precio de venta justo.

La investigación citada se relaciona con la presente porque toca uno de los aspectos básicos como lo es la determinación de costos y su relación con la Ley de Precios y Costos Justos, similar al presente estudio aunque éste abarca mayores dimensiones.

Por otro lado, el estudio realizado por Morillo (2013), titulado “*Contabilidad de Costos en el marco de la Ley de Costos y Precios Justos. I parte: Etapas de Notificación de Precios y de Costos*”, es un trabajo publicado en la revista Visión Gerencial, del Centro de Investigaciones y Desarrollo Empresarial (CIDE). El objetivo fundamental del estudio fue desarrollar las implicaciones y aportes de la contabilidad de costos con respecto a Ley de Precios y Costos Justos, 2011, para facilitar el cumplimiento a la normativa legal y contable. Igualmente, hace un esquema sobre la estructura de costos que debe ser informada atendiendo a la normativa contable vigente.

Esta última investigación constituye un aporte básico para el presente trabajo porque evidencia la necesidad que tiene la empresa de armonizar la contabilidad de costos, con la Ley de Impuesto sobre la Renta y la Ley Orgánica de Precios Justos.

Por su parte, Peña (2007), en su publicación en la revista Actualidad Contable, titulado “*Efectos tributarios derivados de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*”, presentó como propósito analizar los efectos que sobre el sistema tributario ejerce la utilización de la normativa internacional con respecto a la información financiera. Este trabajo es un estudio documental en el que se resaltan las consecuencias de la adopción de la NIIF sobre la cuantificación y presentación de la información financiera, ya que se

establecen tratamientos que difieren de las normas vigentes, además que admiten tratamientos alternativos a diversas transacciones económicas. De esta manera, estudia el grado de intromisión de la normativa tributaria, como los cambios de la base imponible para la determinación de impuestos.

La investigación de Peña (2007) guarda relación con el actual estudio, ya que, tomando en consideración la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2007) y los VEN-NIF, busca la revisión comparativa entre los costos y deducciones, con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos (2014). Así como las implicaciones y consecuencias que representan para las organizaciones, los diferentes criterios utilizados en la determinación de los costos y deducciones en materia fiscal y financiera. Además, pretende analizar las incidencias de la implementación de la Ley Orgánica de Precios Justos (ob. cit.), en los ingresos de las empresas venezolanas.

Por último, se hace referencia al libro *“Elaboración Práctica de Estructuras de Costos para determinar el PVjusto”* cuyos autores Castellano, Rojas y Carnevali (2015), abordan aspectos inherentes al cálculo de costos y el margen de ganancia permitido por la Ley Orgánica de Precios Justos (2014). El desarrollo de esta obra es netamente práctico, por lo que dan respuesta o solución a una serie de casos de estudios y supuestos sobre costos de empresas manufactureras, comercializadoras e importadoras.

El texto bibliográfico citado, se relaciona con el presente trabajo de investigación porque considera aspectos básicos como: la determinación del precio de venta justo, elaboración de la estructura de costos y cálculo del margen máximo de ganancia establecida por la legislación venezolana vigente, aunque su desarrollo es eminentemente práctico, y el presente trabajo es netamente teórico.

Bases Teóricas

A continuación, se abordan los fundamentos teóricos que permiten respaldar, conceptualizar, analizar y explicar los diferentes postulados teóricos que sustentan el tema en estudio:

Organizaciones Empresariales de Manufactura, Servicios, Distribución o Comerciales e Importadoras.

Considerando que la contabilidad de costos se dirige fundamentalmente a la determinación del costo de producir y vender un artículo, se hace ineludible establecer la diferencia entre las empresas comerciales, de servicio, manufactureras, de distribución e importación.

Según Sáez (2004), las *empresas comerciales* son las que compran productos terminados para luego revenderlos a un precio superior y conseguir de esa forma una ganancia. Por su parte, las *empresas manufactureras* compran materias primas a los proveedores y a través de un proceso de transformación, donde interviene la mano de obra y otras erogaciones, las convierten en productos terminados que ofrecen en el mercado y que poseen características diferentes a las materias primas adquiridas previamente.

En cuanto a las *empresas de servicios*, Sáez (ob. cit.), expresa que son aquellas que mediante diferentes procesos, que implican una serie de actividades, son capaces de ofrecer o prestar un servicio específico o bien servicios integrados; en sí, no transforman materiales sino que enlazan necesidades de los clientes por medio de los servicios que ofrece. Es de afirmar, que existen empresas de servicios orientadas a un servicio específico, tales como las oficinas contables, las de diseños de arquitectura, de asesoría legal o servicios integrados, como los bancos, los hospitales o los servicios de transporte.

Con respecto a las *empresas importadoras*, son aquellas que compran los productos en otro país para abastecer el mercado del propio; en ocasiones, algunos compran la materia prima para transformarlo y otros compran el producto terminado

que demandan en su país.

También es de aclarar que estas empresas se diferencian por el inventario que manejan; por ejemplo, las empresas comerciales o de distribución, solo manejan inventarios de artículos terminados, los cuales están disponibles para la venta, mientras que las empresas de servicio solo manejan inventarios de suministros necesarios para prestar el servicio y las empresas manufactureras manejan inventario de materia prima, productos en proceso y productos terminados.

Asimismo, se diferencian en los componentes del costo; por ejemplo, el costo de venta de una empresa comercial y/o de importación está constituido por el precio de compra de los bienes adquiridos para la venta, costos de importación, fletes, seguro, almacenaje y demás costos en que se incurren para adquirir dichos bienes. En el caso de empresas manufactureras y/o de servicios los costos de producción y prestación de servicios están constituidos por el costo de los bienes, mano de obra y servicios que intervienen en la transformación de los productos y/o en la prestación de servicios.

www.bdigital.ula.ve

Contabilidad

Con el objeto de alcanzar una meta económica, eficiente y productiva, las organizaciones utilizan la contabilidad. Por ello, es útil resaltar algunas definiciones de contabilidad que permita mantener un concepto preciso que oriente las definiciones posteriores y exalte su importancia para las empresas.

En ese sentido, se tiene a Zapata (2008), quien define la contabilidad como proceso metódico “es el sistema de información que permite identificar, clasificar, registrar, resumir, interpretar y analizar los hechos económicos en términos monetarios y de resultados para tomar buenas decisiones en la empresa” (p. 7).

Por su parte, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2002), señala:

La contabilidad debe ser considerada tanto una actividad de servicio como un sistema de información y una disciplina descriptiva y analítica, la cual,

debe contener: la naturaleza económica de la información, medida y comunicada referente a entidades económicas de cualquier nivel organizativo, presentada a personas interesadas en formular juicios basados en la información y toma de decisiones sirviéndose de dicha información (p. 27).

Asimismo, Thompson (2008) define la Contabilidad como ciencia:

Es la ciencia que proporciona información de hechos económicos, financieros y sociales suscitados en una empresa; con el apoyo de técnicas para registrar, clasificar y resumir de manera significativa y en términos de dinero, “transacciones y eventos”, de forma continua, ordenada y sistemática, de tal manera que se obtenga información oportuna y veraz, sobre la marcha o desenvolvimiento de la empresa u organización con relación a sus metas y objetivos trazados, con el objeto de conocer el movimiento de las riquezas y sus resultados (p. 78).

Tipos de Contabilidad

La contabilidad, de acuerdo a sus destinatarios, se divide en: contabilidad financiera, administrativa o gerencial, fiscal, de gestión de costos. En primer lugar, la *Contabilidad Financiera*, está centrada en la preparación y presentación de los estados financieros con el propósito de suministrar información útil para la toma de decisiones de naturaleza económica por parte de los usuarios externos: propietarios, proveedores, instituciones financieras, inversionistas, gobierno y entidades gubernamentales, trabajadores y público general.

Para ello, diversos organismos internacionales de contabilidad a los cuales pertenece el gremio de los Contadores Públicos de Venezuela han desarrollado a lo largo de los últimos años un conjunto de principios y normas básicas. Es importante destacar a la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, siglas en inglés de International Accounting Standards Board) (2002), quien explica que los estados financieros “cubre balances generales, estados de resultados o cuentas de pérdidas y ganancias, notas, otros estados y material explicativo, que se identifiquen como parte integral de los estados financieros” (p. 14) y acentúa que la gerencia de la empresa -sea comercial, industrial o de negocio- puede establecer estados

financieros para su propio uso de diferentes maneras, que se acomoden mejor para fines de sus procesos administrativos internos, pero, “cuando los estados financieros se emitan para otras personas, tales como accionistas, acreedores, empleados, y al público en general, deberán estar de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad” (Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, 2002. p. 27).

Este tipo de contabilidad se origina por la necesidad de mostrar estados financieros con información homogénea y estandarizada a terceros, para la toma de decisiones. Es por esta razón, que la *contabilidad financiera* se centraliza en la elaboración de estados contables y no en la gestión empresarial. En la actualidad, a través de los nuevos sistemas informáticos, la información se procesa a través de los sistemas contables integrados, lo que hace más fácil la disposición y el análisis de la información para la toma de decisiones.

Por ello, se puede decir que la *contabilidad financiera* se utiliza primordialmente para expresar de forma estructurada y sistemática información cuantitativa y cualitativa a través de los estados financieros básicos. Sin embargo, esta contabilidad no suministra información de contabilidad de costos.

En segundo lugar, la *Contabilidad Administrativa o Gerencial*, se ocupa de la información preparada y presentada para ser utilizada por los directores, gerentes, administradores, funcionarios de la entidad que día a día deben tomar decisiones respecto a la administración de la misma.

En tercer lugar, la *Contabilidad Fiscal* se basa principalmente en la normativa tributaria, con la finalidad de registrar las transacciones financieras para la presentación de declaraciones y pago de impuestos. Es importante destacar que existen diferencias entre los principios contables y las normas tributarias.

En cuarto lugar, la *Contabilidad de Gestión y Costos*, llamada también, contabilidad interna, es el tipo de contabilidad que se confronta a la contabilidad financiera o externa. En este sentido, la contabilidad se encarga de producir información primordialmente para uso interno de la gestión de la empresa. La cual permite el control eficiente de la organización y el cumplimiento de los fines y objetivos estratégicos. Por otra parte, la *Contabilidad de Costos* prevé los registros

sobre costos, inventarios, costo de venta y distribución de cada una de los distintos productos y servicios. Se puede decir que la contabilidad de costos suministra el detalle de las operaciones de la organización. De acuerdo con Lawrence (1999), la *Contabilidad de Costos* se define como:

Un proceso ordenado que usa los principios generales de contabilidad para registrar los costos de operación de un negocio de tal manera que, con datos de producción y ventas, la gerencia pueda usar las cuentas para averiguar los costos de producción y los costos de distribución, ambos por unidad y en total de uno o de los productos fabricados o servicios prestados, y los costos de otras funciones diversa de la negociación, con el fin de lograr una operación económica, eficiente y productiva (p. 1).

De igual manera, Brito (1998) explica que, la *Contabilidad de Costos* es “la rama de la contabilidad dirigida específicamente al sector industrial, donde la principal actividad siempre tiene que ver con el proceso de transformación de materia prima en un producto terminado” (p. 4).

Por otro lado, Horngren, Foster y Data (2007), señalan que la *Contabilidad de Costos* mide, analiza y presenta información financiera y no financiera relacionada con los costos de adquirir o utilizar recursos en una organización, además responde a las necesidades de valoración de inventarios.

Como lo señalan los citados autores, la *Contabilidad de Costos* tiene como propósito ampliar el volumen de producción optimizando los recursos y esfuerzos. De esta manera, se requieren técnicas contables avanzadas que vayan a un ritmo avanzado a fin de sincronizar los ingresos y costos.

En cuanto a los propósitos de la *Contabilidad de Costos*, según lo explica Quezada (2003), son: por un lado, contribuir al control de las operaciones y facilitar la toma de decisiones; y por el otro, se constituye en un medio para planear y conducir adecuadamente los negocios, operándolos a niveles que brinden una adecuada rentabilidad. Así pues, podría decirse que la *Contabilidad de Costos* simplifica y reconoce los costos de las empresas manufactureras, de servicios y comerciales con el objeto que puedan calcular, reconocer y analizar los resultados a través de la determinación de costos unitarios y totales.

Gastos

La *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* (2009), emitida por Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), define los *gastos* como “los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio”. En este sentido, señala que la definición de gastos incluye tanto las *pérdidas* como los *gastos* que surgen en las actividades ordinarias de la entidad:

- a) Los *gastos* que surgen de la actividad ordinaria incluyen, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, toman la forma de una salida o disminución del valor de los activos, tales como efectivo y equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.
- b) Las *pérdidas* son otras partidas que cumplen la definición de gastos y que pueden surgir en el curso de las actividades ordinarias de la entidad. Si las pérdidas se reconocen en el estado del resultado integral, habitualmente se presentan por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para la toma de decisiones económicas.

Costos

Definición de Costos

Según del Río (2000), se puede decir que los *costos* tienen dos significados básicos; en primer lugar, la adición de esfuerzos y recursos que se invierten para producir un bien o producto. El segundo significado se relaciona a lo que es sacrificado o apartado en lugar de una cosa elegida, lo que equivale a lo que se renuncia con el fin de obtenerla. Para Sarmiento (2010), el *costo* es una inversión que se hace directamente en el departamento de producción, en consecuencia, es un valor recuperable e inventariable. También hace referencia, a toda entrada de factores de producción, como materia prima, mano de obra, insumos. El costo tiene

carácter recuperable, puesto que las adquisiciones de materia prima, mano de obra y otros insumos, se incorporan al artículo final que llega al consumidor. De esta manera, el primer significado enuncia los elementos técnicos de la producción a lo que se le llama *costo de inversión* y el segundo, revela las viables derivaciones económicas, lo que representa el *costo de sustitución*.

Objetivos de la Determinación de los Costos

La contabilidad de costos, según Sinisterra (2006) tiene como objetivos los siguientes: a) determinar los costos de producción para efectos de valuación de inventarios: la información relacionada con costos unitarios es importante para fijar el precio de venta y realizar los respectivos análisis de costos; b) proporcionar una guía fácil para ejercer la planeación y control de actividades fabriles; y c) permitir realizar un análisis especial para tomar decisiones a corto y a largo plazo, mediante la determinación, debido a que no es posible que cualquier clase información de costos pueda ser utilizada para satisfacer todos los problemas de decisión que conciernen a la organización.

Elementos del Costo

Para Sinisterra (2006), los elementos del costo de un producto se encuentran conformados por: materiales, la mano de obra y los costos de fabricación. En ese sentido, se describe al primer elemento: *materiales*: son los principales recursos que se usan en la producción, los cuales se transforman en bienes terminados con la adición de mano de obra y costos indirectos. Éstos se dividen en: a) *materiales directos*: son todos aquellos que pueden identificarse con facilidad o que están directamente relacionados con la fabricación del producto; y b) *materiales indirectos*: son los demás suministros involucrados en la fabricación de un producto que no clasifican como directos. Estos son considerados costos indirectos de fabricación.

El segundo elemento: *mano de obra directa*, es aquella que se encuentra involucrada directamente en la fabricación de un producto que puede asociarse con

facilidad y que representa un importante costo de mano de obra en la elaboración de un producto. El tercer elemento, *costos indirectos de fabricación*, se agrupa a todos los materiales indirectos, mano de obra indirecta y todos aquellos desembolsos que se pueden identificar como colaterales en el proceso de manufactura pero que son necesarios para poder obtener un producto final.

Clasificación de los Costos

Según Ramírez (2008), los costos pueden clasificarse de acuerdo con el enfoque que se les asigne; de este modo, se tiene que de acuerdo con su comportamiento, existen costos variables y fijos. *Los variables* son los que cambian en relación directa con una actividad o volumen dado, la cual puede ser referida a la producción o ventas. Y, *los fijos*, son los que permanecen constantes durante un periodo determinado, sin importar si cambia el volumen.

De acuerdo con su identificación con una actividad, departamento o producto, hay costos directos, indirectos, de producción, de distribución y ventas, de administración y de financiamiento. *Los costos directos*, son los que se identifican plenamente con una actividad, departamento o producto. *Los costos indirectos*, son aquellos que no se pueden identificar con una actividad determinada. *Los costos de producción* son los que se generan en el proceso de transformar la materia prima en productos terminados.

Por su parte, *los gastos de distribución y ventas*, son los que ocurren en el área que se encarga de llevar el producto desde la empresa hasta el consumidor final. *Los gastos de administración* son aquellos que se originan en el área de administración, como lo son los sueldos, los servicios públicos, entre otros. Esta clasificación tiene por objeto agrupar los costos por funciones, lo cual facilita cualquier análisis que se pretenda realizar sobre ellas. *Los gastos de financiamiento*, que se originan por el uso de recursos ajenos, que permiten capitalizar, invertir y proporcionar el crecimiento y desarrollo de las empresas.

Sistemas de Costos

La acumulación de costos implica una labor de suma importancia dentro del proceso productivo o de servicio de las empresas, dado que provee los datos necesarios para la toma de decisiones. Según Sinisterra (2006), el sistema de costos se entiende como el conjunto de normas contables, técnicas y procedimientos de acumulación de datos de costos con el objeto de determinar el costo unitario del producto fabricado, planear los costos de producción y contribuir con la toma de decisiones. Igualmente, hace referencia a la recolección organizada de datos de costos mediante un conjunto de procedimientos o sistemas.

De acuerdo con el pensamiento de Pérez (1999), el sistema de costos “es el conjunto de procedimientos, técnicas, registros e informes estructurados sobre la base de la teoría doble y otros principios que tienen por objeto la determinación de los costos unitarios de producción y el control de las operaciones fabriles efectuadas” (p. 150).

Por tanto, se han diseñado diferentes formas de establecer los costos totales y unitarios de una empresa; se destacan acá los dos métodos más comunes de establecer costos: uno, *por órdenes de trabajo*, y el otro, *por procesos*, ya que relacionan la forma de producción con el procedimiento de acumular los costos, con el fin de corregir fallas que compensarían la generación del complemento de un sistema tradicional que es la estandarización de los elementos del costo y de la producción en general.

Costos por Órdenes de Trabajo. Este método sugiere la acumulación de costos de un producto o artículo en un orden de producción que especifica todos los elementos utilizados en el proceso de fabricación. Gómez (2005) define el costo por órdenes de trabajo de la siguiente manera:

El sistema se aplica en aquellas empresas que obtienen diferentes productos, servicios con recursos materiales y humanos de uso universal. Típicamente cada producto requiere diferentes clases de materiales y otros recursos por lo que cada trabajo se concreta con máquinas, secuencias y tiempos de elaboración distintos. (p. 3)

Se puede decir que este sistema es propio de aquellas empresas cuyos costos se logran identificar con el producto en cada orden de trabajo, a medida que se van realizando las diferentes operaciones de producción en esa orden específica.

Costos por Proceso. La contabilidad de costos por proceso es una técnica de recolección de costos, generalmente adaptables a las fábricas o empresas manufactureras que producen grandes volúmenes de productos, mediante una creciente continua de producción. De esta manera, el método de costos por proceso implica un resumen determinado de los costos incurridos para la fabricación de un producto o para la oferta de un servicio, por departamentos, centros de costos, u otro, que intervienen en el proceso productivo de la organización.

De acuerdo con Polimeni, Fabozzi, Adelberg y Kole (1999), un sistema de costos por proceso se emplea cuando los productos se manufacturan mediante técnicas de producción masiva o procesamiento continuo. La acumulación del costo no es más que la recolección organizada y clasificada de los datos de costos.

Así pues, un sistema de acumulación de costos de producción, por departamento o por centro de costos, puede ser conveniente dividir la unidad departamental en centros de costos. Por ello, es que Polimeni *et. al.* (ob. cit.) definen al centro de costos como la unidad en la cual el desempeño se mide en términos de costos presupuestados y cuyo gerente tiene responsabilidad únicamente sobre el incurrimiento del costo. Los departamentos o centros de costos son responsables por los costos incididos internamente en el área; deben reportar el nivel intermedio por los costos incurridos, obteniendo periódicamente un informe de costo de producción. Este informe es un registro detallado de las actividades de costo y de unidades en cada departamento o centro de costo durante un período.

Según Santino y Piero (1998), en este sistema, los costos se determinan por cada fase del proceso fabril y en un período establecido. Estas empresas se caracterizan por tener una continuidad en las labores productivas y una uniformidad en los productos obtenidos. Consecuentemente, se considera que, el costo por proceso es el sistema de acumulación más adecuado para aquellas empresas que producen artículos homogéneos en grandes volúmenes. En este tipo de sistema cada uno de los

elementos del costo: materiales directos e indirectos, mano de obra directa y costos indirectos de fabricación, se acumulan según los centros de costo.

Procedimiento Contable de un Sistema de Costos por Procesos. De acuerdo con Polimeni *et. al.* (ob. cit.), el manejo de registros constituye una fase o procedimiento de la contabilidad. El mantenimiento de los registros conforma un extremo importante, toda vez que el desarrollo eficiente de las otras actividades contables depende en alto grado de la exactitud de estos datos.

Con base en la premisa expuesta, la contabilidad de costos por procesos hace hincapié en la acumulación de costos para cierto período de tiempo (por ejemplo, un mes), por procesos, departamentos, funciones o centros de costo en los cuales es responsable un gerente. Los costos que son directos con respecto a los procesos o departamentos son los que tienen importancia a los fines de control, debido a que se relacionan directamente con el producto y con el proceso. Sin embargo, para propósitos de costeo de los productos, los costos que tienen una relación indirecta con los procesos se asignan a éstos sobre alguna base razonable.

Ahora bien, después de acumular los costos para cada departamento o proceso, se preparan los informes de control y la información para la gerencia, por los cuales es responsable cada gerente de proceso, se comparan con alguna medida de actuación, sea asignaciones presupuestales, costo estándar o resultados de períodos anteriores. Una vez que se ha obtenido la información de control de las cuentas de costos, todos los elementos del costo de producción se pasan por las cuentas del proceso con el fin de determinar el costo de fabricación total de los productos terminados. El inventario de apertura de trabajos en procesos más los tres elementos del costo de producción que se ponen en proceso durante un período de tiempo deben contabilizarse.

Exactamente es así: el flujo de costos por las cuentas se realiza acreditando un proceso y cargando el siguiente -o productos terminados- por el costo de los artículos transferidos. Los saldos restantes en las cuentas del proceso forman el inventario de trabajos en proceso. El costo unitario del producto se obtiene dividiendo el costo de los artículos fabricados o procesados entre las unidades de productos fabricados o procesados. Estos costos unitarios se van acumulando a medida que se pasan de un

departamento a otro en una situación secuencial, de modo que, el producto terminado soporta el costo acumulativo de todas las operaciones realizadas. Estos datos de costo del producto se usan luego para la determinación de la utilidad, costeo del inventario y en la toma de decisiones administrativas, tales como la fijación de los precios.

En la etapa de producción, se utilizan tantas cuentas como departamentos fabriles tiene el proceso. Cada uno de éstos es debitado por el consumo de los elementos y acreditado por el costo de las unidades trasladadas al siguiente o al almacén de productos terminados, según sea el caso, representando su saldo al fin del período el inventario de producción en proceso.

Estructura de Costos. En primer lugar, según Amat y Soldevila (2003) se debe precisar que los costos pueden “diferenciarse según sean de fabricación o de estructura, directos o indirectos de fabricación, de estructura asignables o no asignables a los productos (o a las dependencias o mercados geográficos), variable o fijos, reales o estándar, controlables o no controlables”. (p. 151)

De esta manera, los costos se pueden clasificar, en primera instancia, en costos relacionados con la producción de bienes o con la prestación de servicios que comercializa la empresa y en costos de estructura o gastos -no asociados a la producción de bienes o a la prestación de servicios como son los de comercialización y los de administración-. Los de producción se clasifican en materia prima, mano de obra y costos indirectos. Insiste Amat y Soldevila (ob. cit.) que “todos ellos pueden imputarse a los diferentes productos en función de las unidades de obra o de actividad” (p. 151). En este sentido, se imputan a los diferentes productos en función de las unidades de obra o actividad, tal como los otros elementos del costo. Según lo citado por Cuevas (2001):

La proporción relativa de cada tipo de costo presente se llama estructura de costo de la empresa. Por ejemplo, en una empresa se puede tener muchos costos fijos, pero sólo unos pocos costos variables y mixtos. Alternativamente, puede tener muchos costos variables pero pocos costos fijos y mixtos. La estructura de costos es muy significativa en el proceso de toma de decisiones y puede afectarse por la cantidad relativa de costos fijos y variables que presenta aquella. (p.38)

Para Dearden (1996), la estructura de costos utilizada en una empresa describe la composición de los cargos de la misma; es decir, se refiere al monto de cargos fijos y de cargos variables dentro de una situación específica, de manera tal que la modificación de la estructura de costos viene a ser el aumento o la disminución del importe de cargos fijos o de los variables dentro de dicha situación dada.

Por su parte, Strategor (1997) también lo afirma cuando expresa que la construcción de la estructura de costos de un producto, de una actividad o de un servicio se refiere al hecho de identificar, dentro del costo total de esta actividad, la parte que representa cada uno de los costos elementales.

Se debe considerar que el costo total de un bien o de un servicio, es el conjunto de costos que corresponden a las diferentes actividades o tareas realizadas para producir dicho bien o para prestar el servicio (diseño, compras, producción, promoción, distribución, servicios post-venta, administración y financiación), o a las distintas partes que componen tal producto o servicio.

También queda claro, que no todos los componentes tiene la misma importancia, para lo cual se requiere identificar en cada producto o servicio la parte que representa cada uno de los costos elementales. Este proceso de identificación, se conoce como estructura de costos, y es diferente para cada producto, para cada negocio y para cada tipo de industria.

Deducciones

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (DRAE) (2014) define el término 'deducir' de la siguiente manera: “rebajar, restar, descontar alguna partida de una cantidad” (p. 278). Por ello, la Ley del Impuesto Sobre la Renta (2014) en su artículo 27, establece que a la renta bruta se le deben deducir (restar, rebajar o descontar, según la definición del DRAE (ob. cit.)), solo los costos y gastos de los productos enajenados, que sean realizados en el país, y que sean normales y necesarios.

Costos y Gastos Deducibles

Para que los costos y gastos puedan considerarse deducibles se deben cumplir una serie de requisitos, los cuales se detallan en el capítulo II y III de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2014). Cabe señalar que muchos costos y gastos que son deducibles, pueden convertirse en no deducibles si no se cumplen los requisitos establecidos en la ley.

Por otra parte y para fines contables, los gastos, de acuerdo con el párrafo 94 del Marco Conceptual para la Información Financiera (MC) (Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, 2010), establece que “se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad” (p. 72). Además, el párrafo 97, también del Marco Conceptual señala:

Dentro del estado de resultados, se reconoce inmediatamente como tal un gasto cuando el desembolso correspondiente no produce beneficios económicos futuros, o cuando, y en la medida que, tales beneficios futuros no cumplen o dejan de cumplir las condiciones para su reconocimiento como activos en el balance general (p. 77).

Según Peña (2007), lo anterior equivale a decir que el gasto debe ser registrado en el momento que se haya reconocido el ingreso que lo causó y por el monto total, medido con fiabilidad. Asimismo, la contabilidad también recurre a las “estimaciones contables” para reconocer un costo o gasto cuando a la fecha de cierre del período económico no es posible medir con fiabilidad su importe.

Es de destacar que este procedimiento se utiliza para relacionar en el mismo período el gasto que deriva de pérdidas futuras por inventarios, cuentas por cobrar e indemnizaciones a los trabajadores por despidos injustificados, entre otros, con los respectivos ingresos.

Finalmente, también relacionado con los costos para fines contables, el importe del costo de los productos vendidos se determina, por disposición del Reglamento de

la Ley de Impuesto Sobre La Renta, con base en el llamado método de los promedios, y no con otros métodos admitidos por la normativa contable.

Inventarios

Según García (1996), los inventarios son los bienes de una empresa destinado a la venta o la producción de productos para su posterior venta, como materia prima, productos en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilizan en el empaque, envase de mercancías o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de las operaciones. Es de hacer notar que los inventarios representan el activo corriente de más alta importancia para las empresas que adquieren artículos para revenderlos.

Tratamiento de los Inventarios

Con respecto al tratamiento de los inventarios, Guajardo (2002) plantea que siendo el mayor activo en sus balances generales, y los gastos por inventarios, llamados costo de mercancía vendida, los inventarios, responden a una serie de cuentas que toda empresa dependiendo de su naturaleza o dedicación debe aperturar, entre las que figuran: el inventario inicial, compras, devoluciones en compras, ventas, devoluciones en ventas, mercancía en tránsito, mercancía en consignación y el inventario final.

El objetivo del tratamiento de los inventarios a través de los métodos de valuación es establecer el costo que será fijado a las mercancías vendidas y el costo de las mercancías disponibles al culminar el periodo. Hay cuantiosas bases aceptables para la valoración de los inventarios; algunas de ellas se consideran únicamente en circunstancias especiales, en tanto que otras son de aplicación general.

Entre las cuestiones relativas a la valoración de los inventarios, la de principal importancia es la consistencia, por tanto, la información contable debe estar basada en los mismos principios y políticas durante la vida económica de la entidad, de modo que resulte posible cotejar los estados financieros de diferentes periodos y

conocer la evolución económica de la empresa.

En este sentido, Guajardo (2002) consideran que la aplicación de un sistema conlleva a la adopción de un método, los cuales permiten valorar las mercancías que se encuentran a disposición para la venta, y, de esta forma, conocer el valor de esa mercancía; es por ello que hace referencia a los siguientes métodos:

1) **Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS)**, conocido como FIFO iniciales en inglés de la expresión “First In First Out”, el cual se apoya en la premisa de que las unidades que son del almacén, debe ser costeadas a los precios a los que fueron hechas las primeras compras.

2) **Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS)**, denominado como LIFO iniciales en inglés de la expresión “Last In First Out”, que significa en dar salida primero a los costos a los que se produjeron las últimas compras, generando que los inventarios que queden se valoran en base a los costos de las primeras compras.

3) **Promedio Móvil**, se caracteriza porque cuando la mercancía entra al almacén, el costo unitario del saldo resultante, debe calcularse nuevamente. También porque la parte física es presentada en un solo total y no segregado por lotes u orden de entrada. El coste de las unidades que van saliendo, se hace en base al costo promedio calculado en el saldo inmediatamente anterior.

4) **Costo Promedio Ponderado**, el mismo requiere de la determinación del costo promedio aritmético ponderado, primero sumando las unidades dispuestas en el período, segundo la suma de los costos, y tercero, se procede a la división del costo total entre el total de las unidades.

5) **Costo Promedio Simple**, consiste en determinar el costo unitario promedio a través de la suma de los costos unitarios, tanto del inventario inicial como de las compras del período, y su total se promedia al dividirse entre el número de partidas sumadas.

Costos de Adquisición de los Inventarios

Según lo establecido en la *Sección 13, Inventarios, de la NIIF para Pymes* (2009), “comprenden el precio de compra, los aranceles de importación y otros

impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), el transporte, la manipulación y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales o servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición”. (Ramírez, 2004). Se entiende que este costo de adquisición es el costo de venta, el cual incluye el monto de la compra y de más costos directos necesarios para la adquisición de la mercancía.

Prorratio de los elementos del costo de adquisición, es útil para distribuir proporcionalmente todos los costos incurridos en el proceso de adquisición de mercancía o materia prima y asignarlos al costo total del producto o insumo y el cual servirá como referencia en la introducción de los inventarios de la empresa. Para ello, es necesario considerar el método a aplicar, bien sea el *método lineal*, en el que se toma en cuenta la cantidad de cada uno de los productos según la factura de compra. Y el *método proporcional*, es el que se realiza en función del costo de cada producto adquirido. Castellano, Rojas y Carnevali (2015) recomiendan el método proporcional por ser justamente imputados al costo de adquisición.

Cabe destacar los métodos de asignación de costos indirectos, que según Ortiz y Rivero (2006), son las alternativas disponibles para distribuir los costos indirectos hacia los proyectos ejecutados por una organización en el cumplimiento de su misión. Fundamentalmente, se dispone de dos opciones: a) *método de base simple*; a través del cual se identifica una tasa de costos indirectos que es aplicada de manera uniforme a todos los proyectos, actividades de naturaleza directa y b) *método de base múltiple*; donde se determina múltiples tasas de costos indirectos en base a un análisis detallado del uso, consumo de actividades de apoyo por los proyectos, actividades de naturaleza directa.

El Sistema Tributario

Villegas (2012) señala “el sistema tributario está constituido por el conjunto de

tributos vigentes de un país en determinada época” (p. 513).

Sistema Tributario en Venezuela

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 133 establece que: “toda persona tiene el deber de coadyuvar a los gastos públicos”. Para hacer efectiva esa contribución se recurre a la figura de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) incorporando expresamente en el artículo precitado esa conexión. Asimismo, en el artículo 316 establece que “el sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas publicas según la capacidad económica del o la contribuyente, atendiendo al principio de progresividad, así como la protección de la economía nacional y la elevación del nivel de vida de la población; para ello se sustentará en un sistema eficiente para la recaudación de los tributos”.

En este sentido, la obligación tributaria constituye una relación de orden jurídico que surge entre el Estado como sujeto activo y los contribuyentes y responsables como sujetos pasivos, una vez ocurrido el hecho previsto en la Ley como generador de la obligación tributaria.

Los Tributos

Los tributos son la prestación comúnmente en dinero, que el Estado exige a los particulares, según su capacidad económica, en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines. Estos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones.

Impuestos

Según Hernández (1999), el *impuesto* es la principal fuente de ingreso de una nación, y la define como “una prestación pecuniaria exigida por el Estado a quienes se encuentren en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, a título definitivo, sin contrapartida para la cobertura de las cargas públicas o para otros fines del Estado. Se clasifican en: directos e indirectos.” (p. 39)

De ese modo, se entiende el *impuesto directo* como aquel donde el tributo recae directamente sobre el patrimonio o la renta, gravando en consecuencia manifestaciones inmediatas de riqueza; ejemplo de ello, es el Impuesto Sobre la Renta (ISLR). Por su parte, los *impuestos indirectos* son aquellos que gravan manifestaciones mediatas de riqueza, es decir, gravan el gasto y el consumo, ejemplo de ello, el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Tasas

Es una forma híbrida de imposición, por cuanto el Estado lo establece en virtud de su facultad discrecional, pero presentando o brindando una contraprestación a quien lo paga, la *tasa* es un tributo divisible, particularizado y singularizado, cuyo financiamiento tiene por esencia la cobertura del costo del servicio, y su afectación o destino una vez cobrado o recaudado, es el mismo servicio de que se trate, ejemplo, peajes, los servicios de correo, telégrafo, agua, aseo urbano, etc.

Contribuciones Especiales

Es la prestación obligatoria que deben realizar los contribuyentes o sujetos pasivos a organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma, por ejemplo: Seguro Social, INCES, FAOV, entre otros.

Impuesto Sobre La Renta (ISLR)

Según Ramírez (2004), el Impuesto Sobre la Renta (ISLR) comenzó a regir después de la Edad Media, a fines del siglo XVIII, cuando se instituyó en Inglaterra como un gravamen extraordinario y provisional reservado a resguardar necesidades del país. Se fue desarrollando en otros países de Europa, y en los países latinoamericanos, aplicándose no en forma transitoria sino permanente.

Básicamente, el ISLR grava los enriquecimientos anuales netos y disponibles de los contribuyentes, obtenidos en dinero o en especie y debe ser pagado anualmente. Puede ser el producto del trabajo bajo la relación de dependencia o lo producido por

el ejercicio de una profesión independiente, los enriquecimientos provenientes de la cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles, incluidos los derivados de regalías y demás participaciones análogas y los dividendos.

Para Ruiz (2001), "el Impuesto Sobre La Renta como su nombre lo indica, grava la renta, o sea, la ganancia que produce una inversión o la rentabilidad del capital" (p. 8), entendiéndose por renta la base imponible del mismo. Según Fariñas (2007), este impuesto tiene como fuente, objeto y base de cálculo, los ingresos netos percibidos por las personas naturales, las personas jurídicas y otras entidades económicas; por ello "es el impuesto más justo y ecuánime, pues grava un signo cierto y seguro de riqueza, o sea, la riqueza ganada o renta; pero es el más general y productivo" (p. 24).

De esta manera, se puede indicar, que el ISLR grava la renta o la ganancia que genera una inversión o la rentabilidad del capital. Además, es un impuesto que se le debe pagar al Estado por las ganancias obtenidas en el período fiscal. También se puede agregar que representa la carga impuesta por un gobierno sobre la renta de las personas naturales y jurídicas.

Según lo indicado por Hernández (1999), es un instrumento legal que permite una mayor recaudación de ingresos no petroleros por parte de Estado. Por esta razón, ha sido objeto de innumerables reformas con el fin de adaptarla al proceso inflacionario, y también para estimular la inversión nacional y extranjera.

Principios que rigen el Impuesto Sobre la Renta

El Impuesto Sobre La Renta, además de estar normado por una ley especial, su filosofía descansa en una serie de principios que limitan su aplicación, atendiendo esto a sus funciones como patrones de control a cumplir. Tales principios están establecidos en el artículo 1º del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre La Renta (2014), el cual señala que:

Los enriquecimientos anuales netos y disponibles obtenidos en dinero o en especie, causarán impuesto según las normas establecidas en esta Ley. Salvo disposición en contrario de la presente Ley, toda persona natural o jurídica,

residente o domiciliada en la República Bolivariana de Venezuela, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la causa o la fuente de ingresos esté situada dentro del país o fuera de él. Las personas naturales o jurídicas no residentes o no domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela estarán sujetas al impuesto establecido en esta Ley siempre que la fuente o la causa de sus enriquecimientos estén u ocurran dentro del país, aun cuando no tengan establecimiento permanente o base fija en la República Bolivariana de Venezuela. Las personas naturales o jurídicas domiciliadas o residenciadas en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, “tributarán exclusivamente por los ingresos de fuente nacional o extranjera atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

De lo anterior, se desprenden los siguientes principios:

Principio del Enriquecimiento Neto, es todo incremento de patrimonio obtenido en dinero o en especie, que se obtiene sustrayéndole a los ingresos brutos los costos y deducciones permitidas por la Ley de ISLR. Asimismo, forma parte del enriquecimiento neto, el resultado obtenido de la aplicación del sistema de ajuste por inflación en aquellos contribuyentes sometidos obligatoriamente al mismo. Este principio implica que la Ley de ISLR gravará solamente el incremento patrimonial neto que genere el sujeto, bien sea persona natural o persona jurídica.

Principio de Anualidad, el cual consagra que todo enriquecimiento que va a ser objeto para la determinación o liquidación del impuesto debe ser obtenido en un período anual, nunca podrá ser menor a doce (12) meses, ya que esto es lo que va a determinar el momento en que se inicia y culmina el respectivo ejercicio económico fiscal del contribuyente, salvo lo dispuesto en el artículo 148 del Reglamento de Ley de Impuesto Sobre la Renta (2003) en el cual, el primer ejercicio podrá ser menor al iniciar operaciones o en el último cuando termine la actividad económica de la empresa.

Asimismo, los contribuyentes constituidos por personas jurídicas podrán optar por el año civil o bien, el ejercicio económico que más se adecúe, puesto que esto va a depender de la naturaleza de su negocio y al carácter estacional que puedan tener sus ingresos. Cabe destacar que una vez fijado éste no se podrá modificar a menos que la Administración Tributaria se lo autorice previa solicitud motivada, tal y como

lo dispone el artículo 148 del Reglamento de Ley de Impuesto Sobre la Renta (2003).

Principio de Autonomía del Ejercicio, establece que para efectos de la determinación de la obligación tributaria del ejercicio fiscal, deben imputarse sólo los ingresos, costos y gastos que hayan tenido causación u origen dentro del ejercicio que se está declarando, con excepción de lo establecido en el artículo 80 del Reglamento de Impuesto Sobre la Renta (2003), en el que se señala:

Se aplicarán al ejercicio gravable los ajustes que se produzcan dentro de dicho ejercicio, por créditos y débitos correspondientes a ingresos, costos o deducciones de los años inmediatamente anteriores, siempre que en el año en el cual se causó el ingreso o egreso, el contribuyente haya estado imposibilitado de precisar el monto del respectivo ingreso, costo o deducción.

Principio de Disponibilidad, el cual se refiere a la oportunidad en el cual los enriquecimientos obtenidos por un contribuyente serán objeto de declaración a los fines de la determinación del impuesto y a este respecto el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre La Renta (ob. cit) prevé tres momentos en su artículo 5, como sigue:

Los enriquecimientos provenientes de la cesión del uso o goce de bienes, muebles o inmuebles, incluidos los derivados de regalías y demás participaciones análogas y los dividendos, los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no mercantiles, la enajenación de bienes inmuebles y las ganancias fortuitas, se considerarán disponibles en el momento en que son pagados. Los enriquecimientos que no estén comprendidos en la enumeración anterior, se considerarán disponibles desde que se realicen las operaciones que los producen, salvo en las cesiones de crédito y operaciones de descuento, cuyo producto sea recuperable en varias anualidades, casos en los cuales se considerará disponible para el cesionario el beneficio que proporcionalmente corresponda.

En todos los casos a los que se refiere este artículo, los abonos en cuenta se considerarán como pagos, salvo prueba en contrario.

Parágrafo Único: Los enriquecimientos provenientes de créditos concedidos por bancos, empresas de seguros u otras instituciones de crédito y por los contribuyentes indicados en los literales b, c, d y e del artículo 7 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley y los derivados del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles, se considerarán disponibles sobre la base de los ingresos devengados en el ejercicio gravable.

En virtud de lo anterior, los tipos de disponibilidad para los enriquecimientos que señala el referido artículo son, en el momento: en que son pagados; en que son devengados y/o en el que se realizan las operaciones que los producen, es decir, causados.

Principio de Renta Mundial, principio que responde al aspecto espacial del hecho imponible; es decir, indica hasta qué punto un enriquecimiento puede ser gravado por la legislación tributaria venezolana. De esta manera, este principio de renta mundial amplía el *principio de territorialidad*, referido a que la fuente o la causa del enriquecimiento estuviera u ocurriera necesariamente dentro del país para ser considerado gravable. En este sentido, la ley enmarca su ámbito de aplicación en tres clases de contribuyentes: a) personas jurídicas o naturales domiciliadas o residenciadas en Venezuela, b) personas jurídicas o naturales no domiciliadas o no residenciadas en Venezuela que no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país y c) personas jurídicas o naturales no domiciliadas o no residenciadas en Venezuela que tengan un establecimiento permanente o base fija en el país.

Sujetos Pasivos del Impuesto Sobre La Renta

Según el Código Orgánico Tributario (2014), en su artículo 19, el sujeto pasivo es aquel que está obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable. Los sujetos pasivos para la Ley de Impuesto Sobre La Renta (ob.cit), según el artículo 7 de la misma, son: a) las personas naturales; b) las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada; c) las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualesquiera otras sociedades de personas, incluidas las irregulares o de hecho; d) los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la exportación de minerales, hidrocarburos y sus derivados; e) las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas en los literales anteriores; y f) los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio

nacional.

Enriquecimiento Neto

Se refiere al incremento o aumento del patrimonio, tanto de una persona natural como jurídica, susceptible de ser valorados en términos económicos y cuantificados en dinero. Según el artículo 4 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre La Renta (2014), son los incrementos de patrimonio que resulten después de restar a los ingresos brutos, los costos y deducciones permitidos en la ley.

Por otro lado, se hace mención al concepto de ganancia, definido como la diferencia positiva que espera obtener la empresa, luego de restar los costos totales de sus ingresos totales calculados, en un cierto período. De esta manera, es importante detallar y profundizar en los conceptos de ingresos, costos y gastos que conforman el enriquecimiento, y/o margen de ganancia.

Ingresos

Se puede expresar que *ingreso* es el valor percibido a cambio de algo, bien por realización de una actividad o la venta de un bien. Según García (2008), es una recuperación voluntaria y deseada de activo; es decir, un incremento de los recursos económicos. Se derivan de las transacciones realizadas por la empresa con el mundo exterior que dan lugar a alteraciones positivas en el patrimonio neto de la misma.

Por otra parte, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2011) define los ingresos como incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales.

En cuanto a lo establecido en el artículo 16 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre La Renta (2014), el *ingreso bruto*, está constituido por el monto de las ventas de bienes y servicios en general, de los arrendamientos y de cualesquiera otros proventos, regulares o accidentales, tales como los producidos por el trabajo bajo relación de dependencia o por el libre ejercicio de profesiones no

mercantiles y los provenientes de regalías o participaciones análogas, salvo lo que en contrario establezca la ley.

Rentabilidad o Margen de Ganancia

Según lo exponen Hansen y Mowen (2003), las empresas desean conocer la ganancia o rentabilidad de un segmento de su negocio, el cual podría ser el de un producto, división, grupo de clientes. La determinación de esta ganancia atribuible a las subdivisiones de las empresas, es más difícil que determinar una rentabilidad global por la necesidad de distribuir costos y gastos. Es por ello, que se hace necesario que cada organización conozca cual es la ganancia, rentabilidad o utilidad, que es la que se obtienen con la venta de un producto.

Entonces, Hansen y Mowen (ob. cit.) define el margen de ganancia como la diferencia entre el precio de venta, y los costos de producción o de adquisición de un producto. De esta manera, se hace posible el cálculo de distintos márgenes dependiendo de los costos que se imputan al producto: como lo es **el margen bruto** el cual representa la diferencia entre el precio de venta de un bien o servicio y el precio de compra de ese mismo producto. Este margen bruto, que suele ser unitario, es un margen de ganancias antes de impuestos. Y **el margen neto** es el margen de ganancia después de los impuestos; esto es, el margen bruto unitario menos los impuestos repercutibles en ese producto.

También, los mencionados autores, Hansen y Mowen (ob. cit.) hacen mención a los precios de ventas y variaciones de volumen de precio, el cual indica que el ingreso real se puede diferir del separado porque el precio real difiere del precio esperado o porque la cantidad vendida difiere del que se esperaba vender o ambas cosas. La variación del precio de venta es la diferencia entre el precio real y el precio esperado, multiplicado por la o cantidad real o el volumen vendido de un producto. Y la variación del volumen de precio es la diferencia entre el volumen real vendido y el volumen que esperaba vender multiplicado por el precio esperado.

Precios Justos

Básicamente, el motivo principal que conlleva a implantar la idea del precio justo es que el Gobierno Nacional, según el Decreto 8331 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Costos y Precios Justos según Gaceta Oficial 39.715 del 18 de julio de 2011; consideró, básicamente, que existía un poder monopólico que sólo garantizaba la rentabilidad de unos pocos en detrimento de los consumidores finales, por cuanto, según su razonamiento, en muchos sectores de la economía se estaba acumulando un excesivo margen de ganancia, debido a que los empresarios dominaban el mercado, asignaban precios altos y condiciones a los productos y servicios, que no se correspondían con los cánones internacionales ni obedecían a una estructura de costos razonablemente justificada.

De esta manera, el mismo gobierno reflexionó acerca de los niveles de inflación exacerbados que erosionan el poder adquisitivo de la población venezolana, de la capacidad de las pequeñas y medianas empresas y del comercio minorista, y determinó que era debido a las prácticas especulativas, todo lo cual contrae una serie de impedimentos para que exista un desarrollo de alternativas productivas o nuevas iniciativas empresariales.

En el Decreto 8331 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Costos y Precios Justos (2011), se puede leer lo siguiente: “La existencia de precios altos en el mercado de insumos y en los servicios reduce la rentabilidad mínima necesaria y resta capacidad de financiar nuevas inversiones” (p. 3). A partir de las consideraciones expuestas, se origina el Decreto 8331 con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Costos y Precios Justos (2011); y en enero de 2014, es derogado por la Ley Orgánica de Precios Justos. Esta última en su artículo 1 expresa que su objeto es:

...asegurar el desarrollo armónico, justo, equitativo, productivo y soberano de la economía nacional, a través de la determinación de precios justos de bienes y servicios, mediante el análisis de las estructuras de costos, la fijación del porcentaje máximo de ganancia y la fiscalización efectiva de la actividad económica y comercial, a fin de proteger los ingresos de todas las ciudadanas y ciudadanos, y muy especialmente el salario de las trabajadoras y los

trabajadores; el acceso de las personas a los bienes y servicios para la satisfacción de sus necesidades; establecer los ilícitos administrativos, sus procedimientos y sanciones, los delitos económicos, su penalización y el resarcimiento de los daños sufridos, para la consolidación del orden económico socialista productivo.

A través de la Ley Orgánica de Precios Justos (2014) se crea la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNDDE), como un órgano desconcentrado con capacidad de gestión presupuestaria, administrativa y financiera, adscrita a la Vicepresidencia Económica de Gobierno, cuya atribución principal es ejercer la rectoría, supervisión y fiscalización en materia de estudio, análisis, control y regulación de costos y determinación de márgenes de ganancias y precios.

En este sentido, en el artículo 32, la Ley Orgánica de Precios Justos (2014), establece que “el margen máximo de ganancia será establecido anualmente, atendiendo criterios científicos, por la SUNDDE, tomando en consideración las recomendaciones emanadas de los Ministerios del Poder Popular con competencia en las materias de Comercio, Industrias y Finanzas. En ningún caso, el margen de ganancia de cada actor de la cadena de comercialización excederá de treinta (30) puntos porcentuales de la estructura de costos del bien o servicio”.

En este sentido, en febrero de 2014 se dicta la Providencia Administrativa 003/2014, *Criterios Contables Generales para la Determinación de Precios Justos* con la finalidad garantizar que la contabilidad integre y conecte toda la información financiera en un único sistema de información. Así en su artículo 1, expresa que tiene por objeto “establecer criterios contables generales que deberán utilizar los sujetos de aplicación del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos para la adecuación de sus estructuras de costos que les permitan determinar precios justos”.

Igualmente, señala en su artículo 2, que la información financiera debe prepararse y presentarse de manera íntegra, fiable y razonable, con apego a los Principios de Contabilidad de Aceptación General vigentes en Venezuela.

Bases Legales

Atendiendo al grado de supremacía que tiene el ordenamiento jurídico en Venezuela, se describen a continuación disposiciones de carácter tributario relacionadas directamente con la investigación.

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999)

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999) hace énfasis en los artículos 112 y 117 referidos al libre ejercicio de la actividad económica, promoviendo así la creación de empresas privadas, para fomentar el desarrollo. Estos artículos se citan textualmente:

Artículo 112. Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país.

Asimismo, todos los venezolanos tienen derecho a obtener información adecuada sobre los productos o servicios, a los cuales tienen, también, el derecho de adquirir o elegir libremente; igualmente, son merecedores de un trato justo, imparcial, digno y decoroso, de allí la obligación del Estado venezolano de crear regulaciones sobre la calidad y los controles para garantizar la protección del consumidor final.

Artículo 117. Todas las personas tendrán derecho a disponer de bienes y servicios de calidad, así como a una información adecuada y no engañosa sobre el contenido y características de los productos y servicios que consumen; a la libertad de elección y a un trato equitativo y digno. La ley

establecerá los mecanismos necesarios para garantizar esos derechos, las normas de control de calidad y cantidad de bienes y servicios, los procedimientos de defensa del público consumidor, el resarcimiento de los daños ocasionados y las sanciones correspondientes por la violación de estos derechos.

Así pues, la Carta Magna venezolana establece las regulaciones para ejercer actividades económicas en el país, y establece los lineamientos, para la adquisición de productos y servicios.

Por otro lado, en su artículo 317 establece:

Artículo 317: No podrán cobrarse impuestos, tasas ni contribuciones que no estén establecidos en la ley, ni concederse exenciones y rebajas, ni otra forma de incentivos fiscales sino en los casos previstos por las leyes. Ningún tributo podrá tener efecto confiscatorio. No podrán establecerse obligaciones tributarias pagaderas en servicios personales. La evasión fiscal, sin perjuicio de otras sanciones establecidas por la ley, podrá ser castigada penalmente. En el caso de los funcionarios públicos o funcionarias públicas se establecerá el doble de la pena.

www.bdigital.ula.ve

Código Orgánico Tributario (2014)

El Código Orgánico Tributario (COT), ha sido creado con la finalidad de regular el funcionamiento de otras leyes, en su *artículo 1* establece: “Las disposiciones de este Código Orgánico son aplicables a los tributos nacionales y a las relaciones jurídicas derivadas de estos tributos...”, y adicionalmente en su artículo 12 expresa: “Están sometidos al imperio de este Código, los impuestos, las tasas, las contribuciones de mejoras, de seguridad social y las demás contribuciones especiales...”, por lo tanto, para todo lo concerniente al surgimiento de la obligación tributaria, los sujetos tributarios, ilícitos, sanciones, recursos, y demás aspectos no contemplados en las leyes especiales, deberán cumplirse las disposiciones del COT.

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre La Renta (2014)

El Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre La Renta

(2014) presenta varias disposiciones en cuanto al tratamiento fiscal de los costos y deducciones permitidos para la determinación de la renta neta gravable. En este sentido, el capítulo II y III del Título II de la ley, señala los costos y gastos permitidos para obtener la renta bruta y el enriquecimiento neto. A continuación, se describen algunos artículos.

Artículo 21. La renta bruta proveniente de la venta de bienes y servicios en general y de cualquier otra actividad económica, se determinará restando de los ingresos brutos computables señalados en el Capítulo I del presente Título, los costos de los productos enajenados y de los servicios prestados en el país, salvo que la naturaleza de las actividades exija la aplicación de otros procedimientos, para cuyos casos esta misma ley establece las normas de determinación.

Este artículo y siguientes, señalan que se pueden rebajar de los ingresos el costo de los productos vendidos o servicios prestados los cuales deben tener varias características y deben ser realizados en el país; según lo establecido en el *artículo 23* de la citada ley, se señalan como costos el de la adquisición de los bienes destinados a ser revendidos o transformados en el país; el de los materiales y de otros bienes destinados a la producción de la renta; el de las comisiones usuales, siempre que sean variables, considerando el precio de la mercancía; los producidos por gastos de transporte y seguro que estén relacionados con la producción de la renta.

Así pues, se considera para efectos contables y fiscales, el monto que indique la factura, además se debe tomar en cuenta que los mismos deben estar a precio de mercado, por tanto, no pueden ser mayores. Por otra parte, el capítulo III del capítulo II trata de las deducciones y enriquecimiento neto, para lo cual señala:

Artículo 27. Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir enriquecimiento.

De conformidad con el artículo citado, para poder deducir gastos para la obtención del enriquecimiento neto, éstos deben cumplir con ciertos requisitos como

lo son, en primer lugar, que hayan sido causados, que sean necesarios y normales, y al igual que los costos, sean generados en el país. Para ello, desglosa cada uno de las deducciones permitidas indicando los límites, y requisitos por tipo de gastos, entre ellos se mencionan algunos:

- Los sueldos, salarios, emolumentos, dietas, pensiones, obvenciones, comisiones y demás remuneraciones similares, así como, honorarios profesionales por los servicios prestados al contribuyente en el ejercicio; siempre y cuando el contribuyente haya cumplido con todas las obligaciones inherentes a su condición de patrono.
- Los intereses de los capitales tomados en préstamo e invertidos en la producción de la renta.
- Los tributos pagados por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta, con excepción de los tributos autorizados por este Decreto Ley.
- Las indemnizaciones correspondientes a los trabajadores con ocasión del trabajo;
- Una cantidad razonable para atender la depreciación y amortización de activos invertidos en la producción de la renta, siempre y cuando dichos bienes estén situados en el país y tal deducción no se haya imputado al costo.
- Las pérdidas sufridas en los bienes destinados a la producción de la renta, por caso fortuito o fuerza mayor, no compensadas por seguros u otras indemnizaciones.
- Los gastos de traslado de nuevos empleados, incluidos los del cónyuge e hijos menores.
- Las pérdidas por deudas incobrables cuando provengan de operaciones propias del negocio, su monto se haya tomado en cuenta para computar la renta bruta declarada y se hayan descargado en el año gravable.
- Los costos de las construcciones que deben hacer los contribuyentes en acatamiento a la normativa en materia laboral.
- Los gastos de administración y conservación realmente pagados de los inmuebles dados en arrendamiento.

- Los cánones o cuotas correspondientes al arrendamiento de bienes destinados a la producción de la renta.
- Los gastos de transporte, causados o pagados dentro del ejercicio gravable.
- Las comisiones a intermediarios en la enajenación de bienes inmuebles.
- Los gastos de reparaciones ordinarias de bienes destinados a la producción de la renta.
- Las primas de seguro que cubran los riesgos a que están expuestos los bienes y personas distintas del contribuyente.
- Los gastos de publicidad y propaganda causados o pagados dentro del ejercicio gravable.
- Los gastos de investigación y desarrollo efectivamente pagados dentro del ejercicio gravable.
- Los pagos hechos por las empresas a sus directores, gerentes, administradores u otros empleados como reembolso de gastos de representación.
- Todos los demás gastos causados o pagados, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir la renta.

En ese sentido, el Decreto Ley establece los requisitos de cada deducción permitida; además, en el articulado se hace énfasis en los límites para que un gasto sea admisible. Igualmente, se hace la salvedad que las deducciones de costos y gastos en una empresa comercial, servicio, o manufacturera difieren de la forma en que permite la ley para una empresa constructora, lo cual va a variar dependiendo del tiempo de ejecución de la obra.

Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre La Renta (2003)

Al igual que el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre La Renta (2014), presenta varias prácticas en cuanto al tratamiento de los costos y deducciones para la determinación de la renta, el cual en los capítulos II y III del título II, considera los procedimientos para la determinación de los costos. El

artículo 37 reza: “para determinar el costo de los bienes enajenados se sumará al valor de las existencias al principio del año gravable, el costo de los productos o bienes extraídos, manufacturados o adquiridos durante el mismo período y de esta suma se restará el valor de las existencias al final del ejercicio”.

Asimismo, en el *artículo 38*, detalla el procedimiento para la determinación del costo de los bienes adquiridos o producidos por el contribuyente, considerando para los bienes muebles: el costo del bien mueble, más los gastos de transporte y seguro, los gastos por comisiones, impuestos de importación, y demás contribuciones imputables al costo del bien; para los bienes inmuebles: el precio al incorporarse al patrimonio del contribuyente conforme al respectivo documento, más el monto de las mejoras efectuadas, así como los derechos de registro pagados por el contribuyente, excluyendo los intereses y demás gastos financieros y de cualquier otra índole; y para los bienes producidos: la suma de los costos del material directo utilizado y de la mano de obra directa más los gastos indirectos de producción.

En cuanto a la determinación del enriquecimiento neto, el Reglamento de Impuesto Sobre La Renta (2003) en su *artículo 52* señala “para obtener el enriquecimiento neto se harán a la renta bruta las deducciones autorizadas en el artículo 27 de la Ley, las cuales, salvo disposiciones legales en contrario, deberán corresponder a egresos causados o pagados, según el caso, y a gastos normales y necesarios no imputables al costo hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento”. En el articulado siguiente, este Reglamento, establece las condiciones para las respectivas deducciones, las cuales definen con mayor detalle cada caso en el cual se permite o no su admisibilidad, en un todo de acuerdo con lo establecido en la Ley. Cabe destacar que el Reglamento data del año 2003 y la Ley ha sido reformada, sin embargo, dicho Reglamento sigue vigente.

Por su parte, el *parágrafo cuarto del artículo 119*, establece: “Para efectos fiscales el contribuyente deberá *valorar sus inventarios históricos* en la contabilidad general, antes del ajuste por inflación, por el llamado *método de los promedios...*”; sin embargo, establece al igual que el Decreto Ley de ISLR, que, previa aprobación

por parte de la Administración Tributaria, puede utilizar el sistema de valuación de inventarios denominado de *identificación específica o de precios específicos*.

Ley Orgánica de Precios Justos (2014)

La Ley Orgánica de Precios Justos (LOPJ) tiene como objetivo principal la determinación de precios mediante el análisis de la estructura de costos. En este sentido, el *artículo 2* establece el ámbito de aplicación:

Quedan sujetos a la aplicación de la presente Ley, las personas naturales y jurídicas de derecho público o privado, nacionales o extranjeras, que desarrollen actividades económicas en el territorio de la República Bolivariana de Venezuela, incluidas las que se realizan a través de medios electrónicos. Se exceptúan aquellas que por la naturaleza propia de la actividad que ejerzan se rijan por normativa legal especial.

Así pues, el *artículo 3* señala los fines para los cuales fue creada esta ley, entre los cuales se tiene:

- La consolidación del orden económico socialista.
- El desarrollo armónico y estable de la economía, mediante la determinación de precios justos de los bienes y servicios, como mecanismo de protección del salario y demás ingresos de las personas.
- Fijar criterios justos de intercambio, para la adopción o modificación de normativas que incidan en los costos, y en la determinación de porcentajes de ganancia razonables.
- Defender, proteger y salvaguardar los derechos e intereses individuales, colectivos y difusos, en el acceso de las personas a los bienes y servicios para la satisfacción de sus necesidades.
- Privilegiar la producción nacional de bienes y servicios.

En este caso, se hace énfasis en la fijación de criterios de intercambio y normativas que inciden en los costos, que afectan directamente la determinación de precios y el enriquecimiento del contribuyente. Es importante mencionar el *artículo 24*, el cual reza: “La determinación, modificación y control de precios es competencia de la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNDDE), en los términos establecidos en la presente Ley”, es decir,

el órgano rector en esta materia.

Por su parte, el *artículo 26*, otorga la potestad a la SUNDDE para establecer los lineamientos para el cálculo de los precios, en los siguientes términos:

La SUNDDE, podrá establecer lineamientos para la planificación y determinación de los parámetros de referencia utilizados para fijar precios justos. Dichos lineamientos pueden tener carácter general, sectorial, particular o ser categorizados según las condiciones vinculantes o similares entre grupos de sujetos. Los lineamientos establecidos conforme lo señalado en el presente artículo, surtirán efectos sobre el cálculo del precio justo de los bienes y servicios a los cuales se refieran, así como para la desagregación de los respectivos costos o componentes del precio.

En este sentido, el *artículo 29* señala que “Los costos y gastos informados a la SUNDDE, no podrán exceder de los costos razonables registrados contablemente”, en otras palabras, hace énfasis a que los datos suministrados al órgano rector, deben guardar estricta relación con la información financiera reflejada en los libros de contabilidad de la entidad.

En procura de los fines consagrados en el *artículo 3*, se han dictado las siguientes normas complementarias de la LOPJ:

Providencia Administrativa 003/2014, de fecha 07 de febrero de 2014, contentiva de los *Criterios Contables Generales para la Determinación de Precios Justos*. Dicha Providencia dicta los criterios contables para valoración de inventarios, considerándose la guía a partir de la cual todos los actores económicos del país, sujetos a esta normativa, independientemente de que ejerzan actividades de producción que impliquen manejo de inventarios o no, deben ajustar sus cifras contables. Ello, con el fin de establecer una estructura de costos acorde con los lineamientos y limitaciones de esta Providencia y que a su vez servirá de base para calcular un margen de ganancia que en ningún caso “...excederá de treinta (30) puntos porcentuales de la estructura de costos del bien o servicio.”, para cada actor de la cadena de comercialización.

Providencia Administrativa 004/2014, de fecha 15 de abril de 2014, reformada mediante la Providencia Administrativa 077/2014, de fecha 17 de diciembre de 2014, mediante las cuales se dicta el *Procedimiento para Autorizar las Promociones*

solicitadas ante la SUNDDE, a partir de cuyas disposiciones se establecen los conceptos de publicidad falsa o engañosa, y se regula el procedimiento para la autorización de promociones, así como los requisitos generales y especiales exigibles para su tramitación.

Providencia Administrativa 005/2014, de fecha 23 de abril de 2014, mediante la cual se regulan *los mecanismos, metodología y demás aspectos necesarios, por medio de los cuales serán públicas las distintas regulaciones en relación a la determinación de precios justos en el acceso a los productos y servicios* (listados publicados en la página web de la SUNDDE).

Providencia Administrativa 057/2014, de fecha 18 de noviembre de 2014, mediante la cual se regula la obligatoriedad del *establecimiento y marcaje del precio de venta justo (PVJusto)* en los bienes y servicios que sean comercializados o prestados en el territorio nacional.

Providencia Administrativa 073/2014, de fecha 15 de diciembre de 2014, mediante la cual se establece que el PVJusto definido en la Providencia sobre marcaje habría de ser considerado, en todos los casos, como *el precio máximo* en el cual un bien o servicio puede ser comercializado.

Es este entramado de disposiciones el que hoy día regula las obligaciones de los sujetos de aplicación de la Ley, disposiciones que, en la práctica muchas veces no encuentran forma de aplicación o que generan importantes dificultades para ello y propician situaciones de riesgo que, en definitiva, podrían ser evitadas.

Providencia Administrativa 003/2014. Criterios Contables Generales para la Determinación de Precios Justos (2014)

Respecto a esta Providencia, cuyo objeto es establecer los criterios contables generales que deben ser utilizados por los sujetos de aplicación de la LOPJ para la adecuación de sus estructuras de costos con el objetivo de determinar precios justos, se tiene que en su *artículo 2*, establece los *criterios de obligatorio cumplimiento* en

la contabilidad de las entidades, a tal efecto puntualiza:

1. Los costos de producción son apenas una parte de la información financiera, que se genera, prepara y presenta, con base en el desempeño de sus operaciones, la valuación de todos los eventos que la afectan y la aplicación de un conjunto de normas, principios y políticas contables adoptadas por los sujetos de aplicación. Por consiguiente, no podrá existir control sobre los costos por parte de los sujetos de aplicación, si no se regula y se lleva un control integral sobre toda la información financiera. Es responsabilidad de los sujetos de aplicación, garantizar que la contabilidad integre y conecte toda la información financiera en un único sistema de información, bajo una arquitectura informática también integrada y confiable.
2. La información financiera debe prepararse y presentarse de manera íntegra, fiable y razonable, con apego a los *Principios de Contabilidad de Aceptación General vigentes en la República Bolivariana de Venezuela* y demás marco normativo aplicable.
3. El costo será el valor de los elementos necesarios asociados directa e indirectamente para la producción de un bien o la prestación de un servicio.
4. Los costos de producción y los gastos ajenos a la producción (gastos del período) son diferentes. El *costo de producción* comprende todos los costos derivados de la adquisición y transformación para darle al producto o servicio su condición de terminado o prestado. Los *gastos ajenos a la producción* serán, los gastos de administración, de representación, publicidad y venta, entre otros.
5. Los inventarios son activos mantenidos para: ser vendidos en el curso normal de la operación del negocio; en proceso de producción para su posterior venta; o en la forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.
6. Los elementos del costo de producción incluirán: costos de adquisición de materiales y materias primas y los costos de conversión o transformación, para darle a los productos o servicios su condición de terminados o prestados. En cualquier caso, se incluyen y se reconocen entre los costos de producción sólo en la medida en que se incurran y sean necesarios para llevar los productos o servicios a su condición de terminados o prestados.
7. Forman parte de los costos de adquisición de materiales y materias primas: el precio o valor de compra de los materiales; aranceles de importación, gastos de importación (seguro de flete marítimo, almacenamiento primario, etc.) y otros impuestos (no recuperables); transporte y manejo de materiales; almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de materiales, productos terminados y servicios. En cualquier caso, la determinación de los costos de adquisición deberá cumplir con la regulación establecida en materia de precios de transferencia.

8. Forman parte de los costos aquellos presentes en la conversión o transformación: mano de obra directa; costos indirectos de producción fijos (distribución en base a la capacidad normal de trabajo de los medios de producción); costos indirectos de producción variables (distribución en base al nivel real de uso de los medios de producción); y costos indirectos de producción mixtos (los que poseen una porción fija y otra variable).

9. El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto, a través de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costos de cada tipo de producto no sean identificables por separado, se distribuirá el costo total, entre los productos y los subproductos, utilizando bases uniformes y racionales.

10. Sólo se reconocerán como parte de los costos de producción los valores necesarios en condiciones de eficiencia normal. Todo desperdicio o uso anormal de los factores de producción no será atribuible al costo y por tanto, se excluirá de la base de cálculo del precio justo.

11. Estarán excluidos de los costos de producción: cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra y otros costos de producción; costos de almacenaje, a menos que sean necesarios en el proceso de producción, previos a un proceso de elaboración ulterior; los costos ya reconocidos como costos de venta; costos relacionados al financiamiento; costos indirectos que no contribuyen a llevar los productos o servicios a su condición de terminados o prestados.

12. Los sujetos de aplicación incorporarán a la estructura de costos de producción del bien o prestación del servicio, determinada conforme a la presente providencia administrativa aquellos gastos ajenos a la producción, gastos del ejercicio hechos en el país, causados en el ejercicio, considerados normales y necesarios para la realización de sus operaciones medulares. En ningún caso la cantidad de gastos ajenos a la producción incorporados a la estructura de costos excederá del doce con cinco décimas por cien (12,5%) del costo de producción del bien o de la prestación del servicio del ejercicio determinada antes de la incorporación de los gastos ajenos a la producción.

13. Los gastos de distribución, solo serán reconocidos como elemento de costos a los sujetos de aplicación que llevan a cabo esta actividad (distribuidores).

14. Los tributos, las donaciones y liberalidades los gastos por muestras sin valor comercial y otros egresos, a criterios de la SUNDDE no forman parte del costo.

15. El Impuesto al Valor Agregado (IVA) representará un costo, cuando este no pueda ser recuperado o trasladado conforme a las leyes respectivas, y dicha

situación no sea imputable al sujeto de aplicación.

16. Los costos indirectos deben ser razonables con respecto a la misma estructura de costos de la actividad económica que desempeña el sujeto de aplicación en la cadena de producción, importación y/o comercialización, basados en los conceptos y definiciones descritas en esta providencia administrativa.

Del mismo modo, en el *artículo 4*, establece las *Técnicas alternas de Medición de los Costos e Inventarios*, las cuales pueden ser utilizadas previa autorización por escrito de la SUNDDE, siempre y cuando el resultado de aplicarlas se aproxime al costo real de producción. En este sentido, establece:

Costeo Estándar: Es un costeo predeterminado que resulta del análisis objetivo de todas las variables de producción, para concluir sobre el costo que se debe incurrir en cada fase y para cada elemento de costo en un proceso eficiente. Los estándares deben establecerse a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad instalada. La determinación y cálculo de los costos estándares debe ser sometido a revisión, por parte del sujeto de aplicación, de forma regular y periódica (por lo menos, cada cuatro meses). Si las condiciones cambian, el costo estándar debe ser modificado. El resultado de aplicar costo estándar debe aproximarse al costo real. Para la determinación del precio justo, se reconocerá el menor entre el costo real y el costo estándar.

Método de los Minoristas: El método de los minoristas se puede utilizar siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones: que sea utilizado en inventarios que sean integrados por una gran cantidad de artículos que rotan velozmente; que los márgenes de comercialización sean similares; que sea impracticable utilizar otros métodos de cálculo de los costos. El margen bruto determinado debe ser revisado constantemente y debe ser aplicado por promedios seleccionados por cada sección o departamento comercial, y en ningún caso puede superar la alícuota de ganancias establecidas en las normativas vigentes en la República Bolivariana de Venezuela.

A su vez, en el *artículo 5*, establece las *Fórmulas de Cálculo del Costo*, como criterios de aplicación en la adecuación de las estructuras de costos, las cuales están establecidas en los Principios de Contabilidad de Aceptación General en la República Bolivariana de Venezuela. Estas fórmulas establecen:

1. Cuando sea posible identificar los costos asociados a cada artículo específico producido o servicio prestado, se debe utilizar obligatoriamente la *identificación específica de costos*.

2. Cuando resulta impracticable la asignación de costos a cada artículo específico producido o servicio prestado, se pueden utilizar los siguientes métodos de selección de existencia final: *Primero en Entrar, Primero en Salir (PEPS)*; o *Costo Promedio Ponderado (CPP)*.

3. Se debe utilizar la misma fórmula de costo para todos los inventarios de una misma naturaleza y uso similar. Pueden justificarse diferentes fórmulas de costo para inventarios de naturaleza y uso diferentes, bajo las condiciones establecidas en los párrafos anteriores. Se debe aplicar el tratamiento de forma consistente una vez elegida una fórmula de costo.

Principios de Contabilidad de Aceptación General en la República Bolivariana de Venezuela (VEN-NIF)

En Venezuela, de acuerdo al Boletín de Aplicación de los VEN-NIF número 8 (BA-VEN-NIF 8), emitido por el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF), se clasifican dos (2) grupos:

VEN-NIF GE, correspondientes a los principios de contabilidad que adoptarán las grandes entidades y están conformados por los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), que deben ser aplicados conjuntamente con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF completas); y

VEN-NIF PYME, correspondientes a los principios de contabilidad que adoptarán las pequeñas y medianas entidades, conformados por los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), que deben ser aplicados conjuntamente con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

En este sentido, y en el entendido de que esta investigación se realizó sobre la base de los VEN-NIF-PYME, es importante destacar que la NIIF para Pymes (2009), establece establece los principios para el reconocimiento y medición de los inventarios en la *Sección 13. Inventarios*. En ella se definen los inventarios como activos que se encuentran mantenidos para la venta en el curso normal de las operaciones; en proceso de producción con vistas a esa venta; o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la

prestación de servicios. Quedan excluidos del alcance de esta sección, las obras en procesos por contratos de construcción, los instrumentos financieros y los activos biológicos.

En cuanto a la *medición de los inventarios*, la norma establece que “una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta”.

En este sentido, señala en el *párrafo 13.6*, que los costos de adquisición de los inventarios:

... comprenderán el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales), el transporte, la manipulación y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, materiales o servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

Igualmente, en el *párrafo 13.7*, establece que los intereses de financiamiento, producto del pago aplazado de los inventarios, se registrarán como “...gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación y no se añadirá al costo de los inventarios”.

El *párrafo 13.8* señala que los costos de transformación de los inventarios:

...incluirán los costos directamente relacionados con las unidades de producción, tales como la mano de obra directa. También incluirán una distribución sistemática de los costos indirectos de producción variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos de producción fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la depreciación y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

En este sentido, el *párrafo 13.9* indica que:

Una entidad distribuirá los costos indirectos fijos de producción entre los costos de transformación sobre la base de la capacidad normal de los medios de producción. *Capacidad normal* es la producción que se espera conseguir en promedio, a lo largo de un número de periodos o temporadas en circunstancias normales, teniendo en cuenta la pérdida de capacidad procedente de las

operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción si se aproxime a la capacidad normal. El importe de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos en el periodo en que hayan sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, el importe de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción disminuirá, de manera que los inventarios no se midan por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán a cada unidad de producción sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

Por otro lado, el *párrafo 13.13* ejemplifica como costos excluidos del costo de los inventarios, por lo que deben ser reconocidos como gastos, los siguientes:

- a) Importes anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
- b) Costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios durante el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;
- c) Costos indirectos de administración que no contribuyan a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y
- d) Costos de venta.

www.bdigital.ula.ve

En cuanto a los costos de los inventarios para un prestador de servicios, en el *párrafo 13.14* establece:

En la medida en que los prestadores de servicios tengan inventarios, los medirán por los costos que suponga su producción. Estos costos consisten fundamentalmente en mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán, pero se reconocerán como gastos en el periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por los prestadores de servicios.

Por otra parte, establece como *técnicas de medición del costo*, el costo estándar, el método de los minoristas y el precio de compra más reciente. Asimismo, indica en cuanto a las *fórmulas de cálculo del costo*, lo siguiente en los *párrafos 13.17 y 13.18*:

Una entidad medirá el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, utilizando *identificación específica* de sus costos individuales.

Una entidad medirá el costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 13.17, utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo distintas. El método última entrada primera salida (LIFO) no está permitido en esta NIIF.

Sistema de Variables

Para Hernández, Fernández y Baptista (2010), las variables de investigación “son las propiedades medidas y que forman parte de lo que se pretende describir (género, edad, actitud, inteligencia, duración de un material, entre otros.)” (p. 283). Con relación a la operacionalización de las variables, según Hurtado (2010) es la que “permite conceptualizar el evento de estudio de manera precisa, unificar criterios en cuanto a su comprensión e identificar aquellos aspectos que hacen posible percibirlo” (p. 145).

La operacionalización comprende diferentes aspectos que detallan la variable: es la representación del concepto, especificación del concepto o análisis de los aspectos, dimensiones, elección de los indicadores y/o rasgos y, finalmente, la construcción de los ítems. El hecho de definir la variable abarca tanto el aspecto conceptual o nominal, como el operacional.

Balestrini (2006) considera que la definición nominal está “estrechamente relacionada con el cuerpo teórico en el cual está contenida la variable en estudio.” (p.114). En este sentido, la definición conceptual de la variable tiene el objetivo de precisar el sentido que la investigadora le otorga con respecto a los objetivos de la presente investigación.

En cuanto a la definición operacional, “supone la referencia empírica”, para la cual es necesario seleccionar los indicadores pertinentes al significado de las áreas de conocimiento que integran las variables.

Tabla 1

Operacionalización de las variables.

Objetivo General: Analizar comparativamente los costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos.

Objetivos específicos	Variables	Indicadores	Instrumento de Recolección de Datos	Ítems
Identificar los elementos dentro de una estructura de costos de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF).	Elementos de una estructura de costos	Costos de Adquisición Costos de Producción Gastos Valoración de inventarios	Registro de Observación Documental Guía de entrevista	Anexo A Anexo B 1,2,3,4
Describir los criterios utilizados para la admisibilidad de costos y gastos de acuerdo al Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014) y su reglamento	Criterios para la admisibilidad de costos y gastos	Facturas emanadas del vendedor con su RIF Costos y gastos causados Costos y gastos normales y necesarios Costos y gastos ocurridos en el país Costos y gastos con el objeto de producir el enriquecimiento Deducciones no admitidas Valoración de inventarios	Registro de Observación Documental	Anexo A

Determinar los criterios generales para el reconocimiento de costos y gastos en la determinación de precios, de acuerdo a la Ley Orgánica de Precios Justos (2014)	Criterios para el reconocimiento de costos y gastos en la determinación de Precios Justos	Costos de Adquisición Costos de Producción Gastos ajenos a la producción Costos y gastos excluidos Valoración de inventarios	Registro de Observación Documental Guía de entrevista	Anexo A Anexo B 5, 6
Comparar los criterios utilizados para admitir costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos	Criterios para admitir costos y gastos según la LISLR y la LOPJ	Costos Gastos Elementos del costo Costos y gastos excluidos y no admitidos Valoración de inventarios	Registro de Observación Documental Guía de entrevista	Anexo A Anexo B 7
Establecer las implicaciones y consecuencias que representan para las organizaciones, los diferentes criterios utilizados en la determinación de los costos y deducciones en materia fiscal y financiera.	Criterios para admitir costos y gastos según la LISLR y la LOPJ	Sistema de contabilidad de Estructuras de costos Centros de costos Valoración de inventarios Determinación de precios Determinación de renta neta Desestimulo a la inversión Hipótesis del negocio en marcha	Registro de Observación Documental Guía de entrevista	Anexo A Anexo B 8, 9

Fuente: Elaboración propia (2015).

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Una vez formulado el problema, establecidos los objetivos a cumplir en la investigación y esbozadas las bases teóricas que orientan el estudio, se presentan los métodos, técnicas y procedimientos que posibilitaron la obtención y procesamiento de la información para el logro de los objetivos propuestos.

Hurtado (2010) define la metodología, en el campo de la investigación, como:

El área del conocimiento que estudia los métodos generales del proceso científico. La metodología incluye el estudio de los métodos, las técnicas, las tácticas, las estrategias y los procedimientos que utiliza el investigador para lograr los objetivos de su trabajo, y comprende el conocimiento de todos y cada uno de los pasos (algunos secuenciales y otros simultáneos), que implica el proceso investigativo (p. 56).

www.bdigital.ula.ve

Tipo de Investigación

En virtud de que el caso de estudio busca analizar comparativamente los costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos (2014), esta investigación tiene un carácter *comparativo*, puesto que su enfoque se orienta a cotejar algunas características fundamentales de los costos, gastos y deducciones en varias disposiciones legales. En otras palabras, va más allá de los estudios descriptivos, en el sentido de que no sólo busca especificar propiedades importantes del fenómeno (Hernández, Fernández y Baptista, 2010), sino profundizar en una realidad teórica, conocer la realidad y así, se pueda formular nuevos planteamientos y profundizar los hechos existentes.

Por tanto, el tipo de investigación que se utiliza es *la investigación comparativa*. Según los planteamientos de Hurtado (2010), este tipo de investigación tiene como objeto “lograr la identificación de diferencias o semejanzas con respecto a la aparición de un evento en dos o más contextos, grupos o situaciones diferentes” (p.

247); para Ramírez (2010), “es aquella cuyo propósito consiste en precisar diferencias y semejanzas entre dos o más grupos con respecto a un mismo evento” (p. 55).

De acuerdo con Hurtado (2012), “Por lo general se realiza con dos o más grupos, y su objetivo es comparar el comportamiento de uno o más eventos en los grupos observados. Requiere como logro anterior la descripción del fenómeno y la clasificación de los resultados” (p. 115-116). Destaca la mencionada autora que está orientada a recalcar la forma diferencial en la cual un fenómeno se manifiesta en contextos diferentes, sin establecer relaciones de causalidad. Este tipo de investigación comparativa implica encontrar semejanzas y diferencias; generalmente, trabaja con uno o más eventos de estudio en uno o más contextos.

Para efectos del presente trabajo, el esquema del estudio comparativo se representa así:

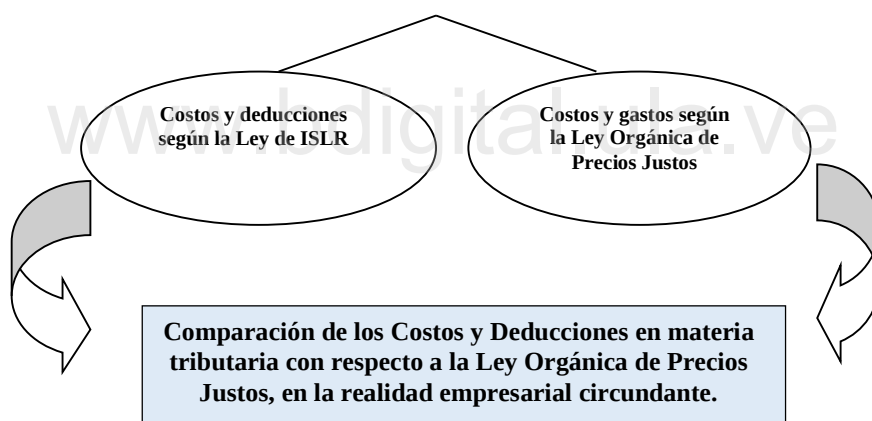


Gráfico 1. Diseño de la investigación comparativa. Tomado de Hurtado (2012) y adaptado por la investigadora (2015).

Diseño de Investigación

Para Hurtado (2012) el diseño de la investigación “se refiere a dónde y cuándo se recopila la información, así como la amplitud a recopilar, de manera que dé respuesta a la pregunta de la investigación de la forma más idónea posible.” (p.119) Así la investigación propuesta presenta, según la dimensión táctica, un diseño de fuente mista (documental y de campo) y transeccional contemporáneo (se desea

obtener información de un evento actual en un único momento del tiempo).

Existe un paralelismo entre la formulación de un marco teórico para la investigación y la delimitación de un diseño para la misma. En este sentido, el desarrollo de la investigación planteada y con base en lo expuesto por Hurtado (2012), se circunscribe en una primera fase, a una *investigación documental*, ya que lo que se busca es identificar los elementos y/o criterios para la determinación y deducción de costos en materia tributaria y financiera. De acuerdo con la expresión de Bernal (2006), la investigación documental consiste:

En un análisis de la información escrita sobre un determinado tema, con el propósito de establecer relaciones, diferencias, etapas, postura o estado actual del conocimiento respecto al tema objeto de estudio, es cualquier investigación en la que resulte imposible manipular variables o asignar aleatoriamente a los objetos o a las condiciones (p. 87).

Por su parte, de acuerdo con Arias (2012), la investigación documental es un proceso que se centra en “la búsqueda, recuperación, análisis crítico e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresos, audiovisuales o electrónicos” (p. 27). Agrega Arias (ob. cit.) que el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos, punto básico en toda investigación documental.

Asimismo, la Universidad Experimental Libertador (UPEL) (2001) define la investigación documental como:

...el estudio de problemas con el propósito de ampliar y profundizar el conocimiento de su naturaleza, con apoyo, principalmente, en trabajos previos, información y datos divulgados por medios impresos, audiovisuales o electrónicos. La originalidad del estudio se refleja en el enfoque, criterios, conceptualizaciones, reflexiones, conclusiones, recomendaciones y, en general, en el pensamiento del autor (p. 6).

En su segunda fase, dentro del *estudio comparativo*, se utiliza un *diseño de campo*, pues aparte de analizar comparativamente los distintos elementos y/o criterios utilizados en la determinación de los costos en materia tributaria y financiera, se constata en la realidad, la opinión de algunos expertos acerca de cómo

se están aplicando dentro de los procesos de contabilidad de las entidades.

Para Arias (2012) la investigación de campo “consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios), sin manipular o controlar variables” (p. 28). En el caso que nos ocupa los “sujetos investigados” estarían representados por los *expertos en contabilidad, específicamente, en el área de costos*; en tanto que “la realidad donde ocurren los hechos” sería los procesos de contabilidad de costos en las empresas (comerciales y distribuidoras, importadoras, manufactureras y servicios) en donde los expertos prestan sus servicios. Es decir, se toma en cuenta el pensamiento – opinión, criterio, juicio, razonamiento– de personas conocedoras de la materia.

Unidad de Análisis

La unidad de estudio o unidad de análisis está referida al contexto, característica o variable que se desea investigar. Es así como la unidad puede estar dada por una persona, un grupo, un objeto, una característica u otro que contengan claramente los eventos a investigar.

Hurtado (2010) resalta que “las unidades de estudio se deben definir de tal modo que a través de ellas se puedan dar una respuesta completa y no parcial a la interrogante de la investigación” (p. 148). Es así como en la presente investigación la unidad de estudio está constituida por los criterios y/o elementos utilizados para la determinación del costo en materia tributaria y financiera.

Población y Muestra

La población, según la define Tamayo y Tamayo (2003), “Es la totalidad del fenómeno a estudiar, en donde las unidades de población poseen una característica común, la cual se estudia y da origen a los datos de la investigación” (p. 92). Por su parte, Méndez (1998), la define como “el total de elementos sobre el cual queremos hacer una inferencia basándonos en la información relativa a ciertas

especificaciones” (p. 97).

Es de resaltar que en esta investigación se tienen dos (2) tipos de población: una, sobre la que se sustenta la investigación documental y abarca el conjunto de leyes y normas previamente identificadas y desarrolladas teóricamente, en el capítulo anterior, como lo son: el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de ISLR (2014), la Ley Orgánica de Precios Justos (2014), la Providencia Administrativa 003/2014 “Criterios Contables Generales para la Determinación de Precios Justos” (2014); la NIIF para las PYMES, Sección 13. Inventarios (2009).

El segundo tipo de población del estudio se circunscribe a las fuentes que sirvieron como apoyo en la investigación de campo, para dar cumplimiento a los objetivos planteados. En este sentido, fue necesario conocer la opinión que sostienen expertos en materia de contabilidad, específicamente en el área de costos, con respecto a la determinación real de los costos y deducciones que se efectúa a nivel de las empresas de todos los sectores, tanto comercial (distribución), manufactura, importación y servicios. Jany, 1994 (citado en Bernal, 2010) expresa que la población es “la totalidad de elementos o individuos que tienen ciertas características similares y sobre las cuales se desea hacer inferencia” (p. 48).

En algunos casos, dado lo extenso de una determinada población, es necesario delimitarla, es decir, crear un subgrupo o una muestra representativa sobre la cual generalizar los resultados.

Una población referencial, según Hurtado (2010), “es el conjunto de fuentes de las cuales se va a obtener la información...” (p.159) y la muestra la define como “el conjunto de fuentes que constituye una porción representativa de la población referencial”. (p.161)

Según Morles (1994), citado por Arias (2012), se entiende por muestra a un “subconjunto representativo de un universo o población” (p. 49).

En este sentido, la *muestra poblacional* está constituida por diferentes expertos en la materia, y para efectos de esta investigación se denominan *informantes*, seleccionando para ello, de manera intencional, a un grupo de cuatro (04) sujetos, los cuales, según criterio de la investigadora, conforman una muestra representativa

para esta investigación. A continuación, se presentan los respectivos informantes seleccionados:

- 01 Contador Público de una empresa importadora con 5 años de experiencia y Especialista en Aduanas.
- 01 Contador Público de una empresa manufacturera con 7 años de experiencia y Maestría en Ciencias Contables.
- 01 Contador Público de una empresa comercializadora con 6 años de experiencia.
- 01 Contador Público de una empresa de Servicios con 11 años de experiencia y Especialista en Tributos.

Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

Las técnicas e instrumentos de recolección de datos que se aplicaron, para dar cumplimiento a los objetivos planteados, en esta investigación de tipo comparativa, hicieron posible la obtención y organización de los datos que constituyen los resultados de su aplicación. En este sentido, las técnicas utilizadas fueron: la *observación documental*, *revisión bibliográfica* y *análisis de contenido teórico* y la *entrevista*.

La ***observación documental***, definida por Hurtado (2012) como “una técnica en la cual se recurre a información escrita, ya sea bajo la forma de datos que pueden haber sido producto de mediciones hechas por otros, o como textos que en sí mismos constituyen los eventos de estudio” (p. 427).

La ***revisión bibliográfica y el análisis de contenido teórico***, en el estudio constituye una técnica muy importante, por tanto, se recurrió a fuentes secundarias, como: la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, el Código Orgánico Tributario (2014), el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de ISLR (2014), la Ley Orgánica de Precios Justos (2014), la Providencia Administrativa 003/2014 “Criterios Contables Generales para la Determinación de Precios Justos” (2014); la NIIF para las PYMES, Sección 13. Inventarios (2009), libros, artículos, consultas por internet, entre otros. Según Sabino (2010) “la revisión bibliográfica

consiste en detectar, obtener y consultar la bibliografía y otros materiales útiles para los propósitos de este estudio” (p. 52), de los cuales se extrae y se recopila la información más relevante y necesaria que atañe al problema de la investigación, por tanto, una vez recopilada la información, se procedió a su organización y análisis.

El *análisis de contenido* se basa en la lectura (textual o visual) como instrumento de recolección de información, lectura que a diferencia de la lectura común debe realizarse siguiendo el método científico, es decir, debe ser, sistemática, objetiva, replicable, y válida.

La **entrevista**, como una forma de interacción social, consiste “en establecer un diálogo donde una de las partes busca obtener información y la otra sirve de fuente” (Sabino, 2007). También es definida como “una de las modalidades de la interrogación, o sea el acto de hacer preguntas en forma oral a alguien, con el propósito de obtener un tipo de información específica” (Cerdeña, 2000, p. 46).

La razón por la que se utilizó esta técnica de recolección de información, es para consultar a expertos en la materia sobre la determinación de los costos, gastos y deducciones, con el fin de establecer la formalización de los datos y así interpretarlos.

En consecuencia, se utilizaron como instrumentos de recolección de datos: el *registro de observación documental*, las *fichas bibliográficas* y la *guía de entrevista estructurada*.

El **registro de observación documental**, constituye una guía desarrollada por la investigadora para reflejar las fuentes de la información, los aspectos estudiados y el resultado de los mismos. Este instrumento se utilizó para dar cumplimiento a los objetivos planteados en la investigación, para ello se estructuró una lista de indicadores con aspectos relacionados con las variables de cada objetivo. (*Anexo A*)

Las **fichas bibliográficas**, se emplearon con la finalidad de recopilar datos relevantes que sustentaran el estudio, permitiendo así la selección y análisis de datos relacionados con las variables estudiadas.

La **guía de entrevista estructurada**, a los fines de obtener información necesaria y suficiente, la investigación se complementó con una guía de entrevista estructurada

que consta de nueve (09) preguntas abiertas, cuyo guión fue diseñado por la investigadora, atendiendo a los objetivos del estudio. (*Anexo B*)

Validación de los Instrumentos

Los instrumentos de recolección de datos deben tener ciertos parámetros y cumplir con ciertas condiciones, sin salirse del cometido y arrojar la misma información cuando se vuelve a medir la característica en condiciones similares.

A través de los instrumentos utilizados en este estudio, se busca obtener información que permita analizar los costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos (2014), razón por la cual, la recolección de datos debe cumplir con dos características básicas que, según Hernández, Fernández y Baptista (2010), son la *validez* y la *confiabilidad* del instrumento, los que realmente miden las variables para obtener datos e información y que su aplicación repetida a un objeto o sujeto produce resultados iguales.

De esta manera, los instrumentos se validaron utilizando la técnica “Juicio de Expertos” a los cuales se les otorgaron los instrumentos de recolección de la investigación con el propósito de que puedan realizar un análisis de los objetivos, las variables y sus indicadores. (*Anexo C*)

Validez y Confiabilidad de los Instrumentos de Recolección de Datos

La validez es definida por Hurtado (2010), como el “grado en que un instrumento realmente mide lo que pretende medir, mide todo lo que el investigador pretende medir y mide sólo lo que se quiere medir” (p. 790). Señala Hurtado (2010) que “la validez está en relación directa con la capacidad del instrumento para captar de manera selectiva las manifestaciones del evento de estudio” (p. 790). La validez utilizada en esta investigación es “la *validez de constructo*, el cual intenta determinar en qué medida un instrumento mide en términos de la manera cómo éste se conceptualiza y en relación con la teoría que sustenta la investigación” (Hurtado, 2010).

En ese sentido, se parte del principio de que el investigador cuando delimita el problema y formula su pregunta de investigación atiende a concepciones reales basadas en conceptos de los eventos que pretende estudiar. Los constructos son abstracciones que hace el investigador.

De ese modo, un instrumento tiene validez de constructo cuando sus ítemes tienen correspondencia con dimensiones (Hurtado, 2010) y con los indicios (indicadores) que se derivan del concepto del evento que se pretende medir. De allí la importancia de la tabla de operacionalización de variables dado que ayuda “a determinar los indicios y los respectivos ítemes que permiten captar el evento de estudio en concordancia con la manera que éste se definió” (Hurtado, ob. cit., p. 792).

Para la validez se sometieron los instrumentos a una aprobación por medio de *juicio de expertos*. El número de expertos fue de tres (3) profesionales: un (1) experto en Lengua y Literatura, un (1) experto en Metodología de la Investigación y un (1) experto en Contabilidad de Costos; quienes realizaron la validación del contenido de los instrumentos: Registro de Observación Documental (*Anexo A*) y Guía de Entrevista (*Anexo B*) y determinaron si los mismos guardaban relación con los objetivos y las variables del estudio.

No obstante, posterior al desarrollo del instrumento y sometido a la experticia de los jueces fue preciso aplicar una técnica de cálculo de validez, en este caso, se utiliza la proporción de acuerdos o Ecuación Haynes, denominada Grado de Acuerdos Inter-observadores, la cual según Flames (2001), se representa de la siguiente manera:

$$A_o = \frac{I_a}{I_a + I_d}$$

Donde:

A_o = Coeficiente de Confiabilidad o Validez entre observadores

I_a = Total de acuerdos

I_d = Sumatoria de Varianza de ítems

Asimismo, se utilizó la siguiente escala interpretativa, cuyos valores permiten ubicar la validez y la confiabilidad de los instrumentos:

Entre 0.00 y 0.64: poco confiables.

Entre 0.65 y 0.74 son confiables.

Entre 0.75 y 1.00 son altamente confiables.

El valor obtenido para el instrumento Registro de Observación Documental fue una validez de = 0.93, altamente confiable (*Anexo D-1*). El valor obtenido para el instrumento Guía de Entrevista fue una validez de = 0.74 que se interpreta como confiable (*Anexo D-2*).

En el caso de la confiabilidad, según Hurtado (2010), se refiere al “grado en que la aplicación repetida del instrumento al mismo objeto, en idénticas condiciones, produce iguales resultados, dando por hecho que el fenómeno medido no ha cambiado” (p. 808); de allí que, comúnmente, el instrumento de recolección de datos se somete a la denominada *prueba piloto*. Además, hace referencia a la exactitud de la medición, independientemente, de que el investigador esté midiendo o no lo que realmente desea medir.

Es de destacar que se aplicó una prueba piloto del instrumento Guía de Entrevista (*Anexo A*), en cuatro (4) especialistas en Contabilidad de Costos, que presentan características similares a la muestra poblacional objeto de estudio. Igualmente, se utilizó la proporción de acuerdos o Ecuación de Haynes, señalada antes como Grado de Acuerdos Inter-observadores, descrita en el apartado anterior.

El valor obtenido para los instrumentos fue una Confiabilidad de 0.83 (*Anexo D-3*). Finalmente, cada experto extendió el Certificado de Validación (*Anexo E*).

Técnicas de Procesamiento y Análisis de Datos

Tomando en consideración que, una vez recolectada la información, debe ser procesada y analizada, en este punto, se describen las operaciones a las cuales se sometieron los datos obtenidos. Tamayo y Tamayo (2003) señala que “este proceso contribuye al registro de los datos obtenidos por los instrumentos” (p. 102). Así pues,

para el análisis de la información obtenida se utilizaron las siguientes técnicas:

Técnica de análisis documental, para profundizar los contenidos de la información conseguida en el material bibliográfico, esta técnica permitió elaborar una síntesis sobre dicho material y sobre las normas establecidas. Fue utilizada para el estudio de los documentos (libros, códigos, leyes, normas, entre otros), que sirvieron de base para la investigación. Cabe agregar además, que a través de un análisis crítico se desarrolló y concluyó el estudio, exponiendo los aspectos fundamentales que surgieron de la evolución en las etapas preconcebidas por la investigadora

Análisis descriptivo y estadístico, permitió resumir los datos recolectados por la aplicación de la guía de entrevista, y los mismos fueron asociados con procedimientos propios de la estadística descriptiva al mostrar en gráficos y cuadros los hechos de la información obtenida.

Respecto a la interpretación de los resultados se buscó dar respuesta a los objetivos planteados al inicio de la investigación y, motivado a ello, se interpretó con base en los conocimientos y bases teóricas que fundamentan la investigación obtenida en el material bibliográfico utilizado, opiniones de los entrevistados y conocimientos obtenidos a través de la formación académica y profesional de la investigadora.

CAPÍTULO IV

PRESENTACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Con el propósito de dar respuesta a las interrogantes planteadas en la investigación, este capítulo expone la agrupación, organización, análisis e interpretación de los resultados obtenidos a través de la aplicación de los instrumentos de recolección de datos. Las interpretaciones de cada objetivo van de la mano con lo establecido en las bases teóricas y legales de la investigación, así como las opiniones obtenidas de los informantes. Los resultados se presentan en el orden de los objetivos específicos del estudio:

Identificar los elementos dentro de una estructura de costos de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF)

Tabla 2

Elementos dentro de una estructura de costos de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF).

Costos de los Inventarios según la NIIF para las PYMES Sección 13. Inventarios	
Indicadores	
• Costo de los Inventarios	• Costo de Adquisición + Costo de transformación + otros costos.
• Costos de Adquisición	• Precio de compra + Aranceles de Importación + Gastos de Importación (seguro de flete marítimo, Almacenamiento primario) + Otros impuestos (No recuperables) + Transporte + Manipulación + Almacenamiento + Otros costos atribuibles – Descuentos – Rebajas.

• Costo de Producción o Transformación	• Materia Prima+ Mano de Obra Directa + Costos Indirectos de Producción Fijos y Variables.
• Otros costos	• Se incluirán otros costos solo en la medida en que hayan incurrido en ellos para dar a los mismos su condición de inventarios. Ejemplo: valor de cobertura.
• Costos de prestadores de servicios	• Considerando prestadores de servicios con inventarios, se medirán por los costos que suponga su producción. Generalmente están conformados por los costos de mano de obra y costo del personal que presta el servicio.

Fuente: NIIF para las PYMES Sección 13. Inventarios (2009).

De la *Tabla 2*, se puede deducir que según lo establecido por los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF), específicamente en la sección 13 de los VEN-NIF-PYME, el costo de los inventarios está conformado por los costos de adquisición, costos de transformación y otros costos incurridos para darles su condición de inventario.

La NIIF para las PYMES no hace referencia específicamente a los elementos de una estructura de costos, sin embargo, establece los principios para el reconocimiento y la medición de los inventarios como parte de una estructura de costos.

Por otro lado, se muestran las respuestas emitidas por los Expertos en el área de costos de diversas empresas, (Empresa Comercial Importadora- Manufacturera – Servicios- Comercial) para realizar una conclusión general de los indicado por los informantes y lo encontrado en la observación documental.

Tabla 3

Ítem 1) Según su opinión, ¿qué elementos debe considerar la empresa para la determinación de los costos?	
Informante	Respuesta
1	<i>Empresa comercial importadora</i> Considera el costo de adquisición de mercancía, que comprende aranceles de importación, otros impuestos, y forman parte del costo de los inventarios.
2	<i>Empresa manufacturera</i> Considera dentro del costo de los inventarios: a) El costo de adquisición de materia prima usada en la fabricación de los productos, ésta, a su vez, debe ser actualizada o valorada, de acuerdo a embalaje, conservación y almacenaje propios de su manipulación. b) Costos de transformación en producto terminado, lo cual estará representado por: b.1) Costos Directos: Ejemplo: Mano de Obra Directa b.2) Costos Indirectos: Depreciación de la maquinaria Se debe analizar detenidamente los costos fijos y variables y su incidencia en la determinación del costo final
3	<i>Empresa de servicio con inventario</i> Considera dentro del costo de los inventarios: a) El costo de adquisición de los insumos usados en la prestación de servicios. b) Costos de transformación a un servicio b.1) Costos Directos: Ejemplo: Personal que presta directamente el servicio. b.2) Costos Indirectos c) Otros costos
4	<i>Empresa comercial</i> Considera el costo de adquisición de mercancía, que forma parte del costo de los inventarios.

Fuente: ítem 1, Entrevista a los Expertos en el área de costos Anexo B, 2016.

En la tabla 3 se muestra, según las respuestas suministradas por los informantes, que los costos se consideran en función de la actividad económica que desempeña

cada empresa, los cuales comprenden todos los costos incurridos que dan la condición de inventarios.

Así, los costos de adquisición hacen referencia a los precios de compra de la mercancía o materiales más todos los costos generados para incorporarlos en el inventario de la empresa. Los costos de producción se refieren a todos los costos necesarios para convertir la materia prima en un producto terminado, como lo son la materia prima, mano de obra directa y los costos indirectos de producción fijos y variables.

Considerando los costos indirectos fijos los que permanecen constantes independientemente del nivel de producción de la fábrica, como por ejemplo la depreciación de maquinaria de producción. Los costos indirectos variables son los que varían por el nivel de producción, es decir, que están relacionados directamente, como los insumos y mano de obra indirecta.

Tabla 4

¿Ítem 2 Qué elementos considera la empresa para la elaboración de su estructura de los costos?	
Informante	Respuesta
1	Los elementos considerados dentro del costo de los inventarios como costo de adquisición de mercancía son: Compras internacionales incluidos los impuestos, gastos aduanales, almacenaje, transporte, manipulación,
2	La estructura de costos de la fábrica de resortes se considera: el costo de adquisición de mercancía- materia prima (Aluminio, polipropileno, pegamento); como costos de transformación: costos directos: Mano de obra directa (Operadores máquina, ensambladores, Cortadores), costos indirectos: (Depreciación de la maquinaria, electricidad por maquinaria, mantenimiento de la fábrica)
3	Tomando en cuenta la estructura de costos de una empresa de servicios de vigilancia dentro del costo de adquisición se detallan los insumos (uniformes a vigilantes, linternas), costo de transformación, Costos directos: Mano de obra directa (Remuneración a vigilantes) Otros costos: Supervisión de vigilancia y servicio de telefonía.

4	La estructura de costos manejada según funciones empresariales está conformada por costos adquisición: precio de compra mercancía.
---	--

Fuente: ítem 2, Entrevista a los Expertos en área de costos, Anexo B, 2016.

En la tabla 4, se puede observar que los elementos considerados en la elaboración de la estructura de costos dependen del tipo de empresa, ya que existe diferencia en la estructura de una empresa comercial, con una manufacturera y una de servicios. Generalmente todas incluyen el costo de adquisición, inclusive la empresa de servicios ya que maneja inventario de insumos, pero no todas incluyen los costos de transformación, como es el caso de las empresas manufactureras.

Asimismo, para mostrar en detalle lo expresado por los informantes se procede a graficar cada estructura de la siguiente manera:

Gráfico 2

Empresa Comercial Importadora.

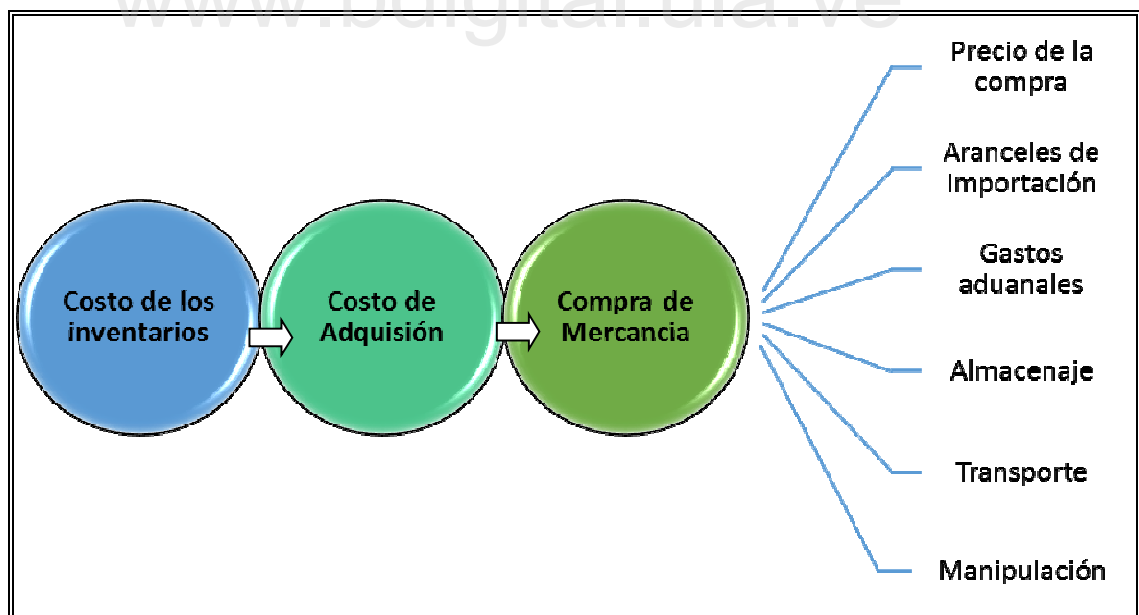


Gráfico 2. Elementos considerados para la elaboración de una estructura de costos de una empresa comercial importadora. Elaboración de la investigadora.

Gráfico 3

Empresa Manufacturera.

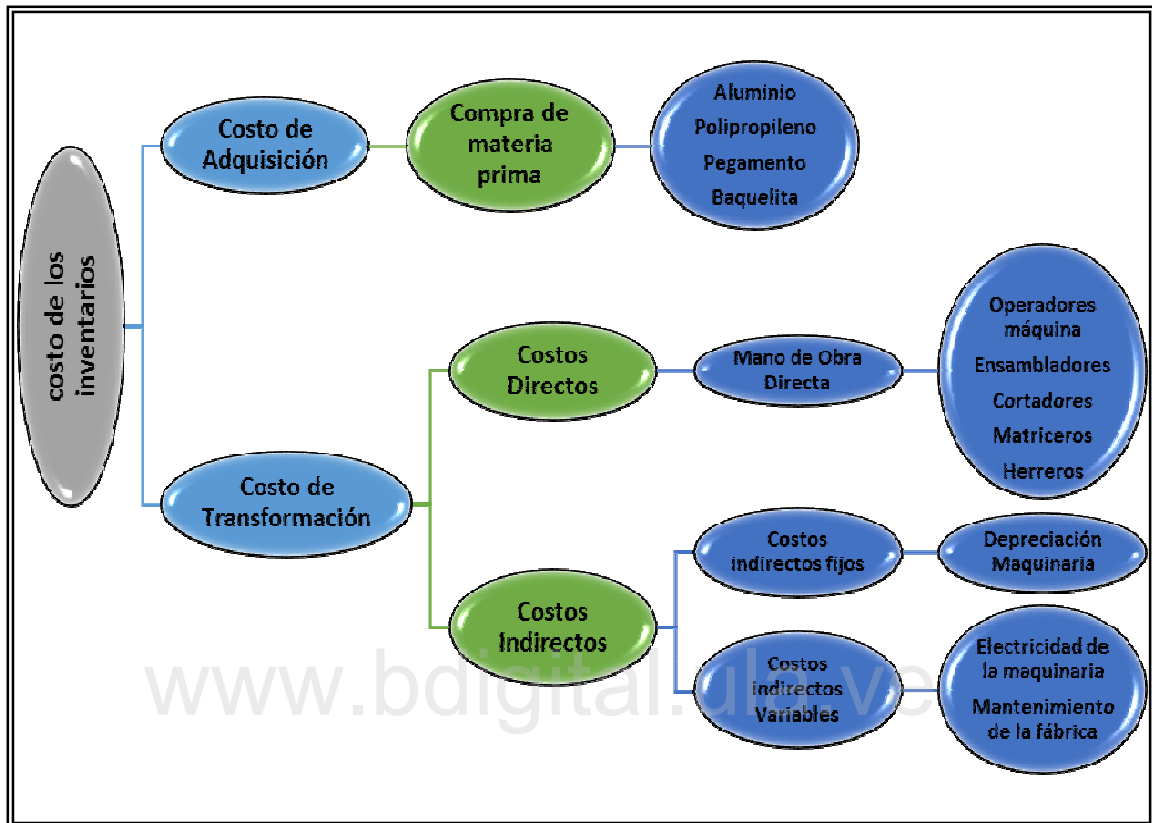


Gráfico 3. Elementos considerados para la elaboración de una estructura de costos manufacturera. Elaboración de la investigadora.

Grafico 4

Empresa de servicios

Se presenta la estructura de una empresa de servicios que maneja inventario de insumos, por lo cual una empresa sin inventarios solo lo conformaría la mano de obra directa y otros costos del personal.

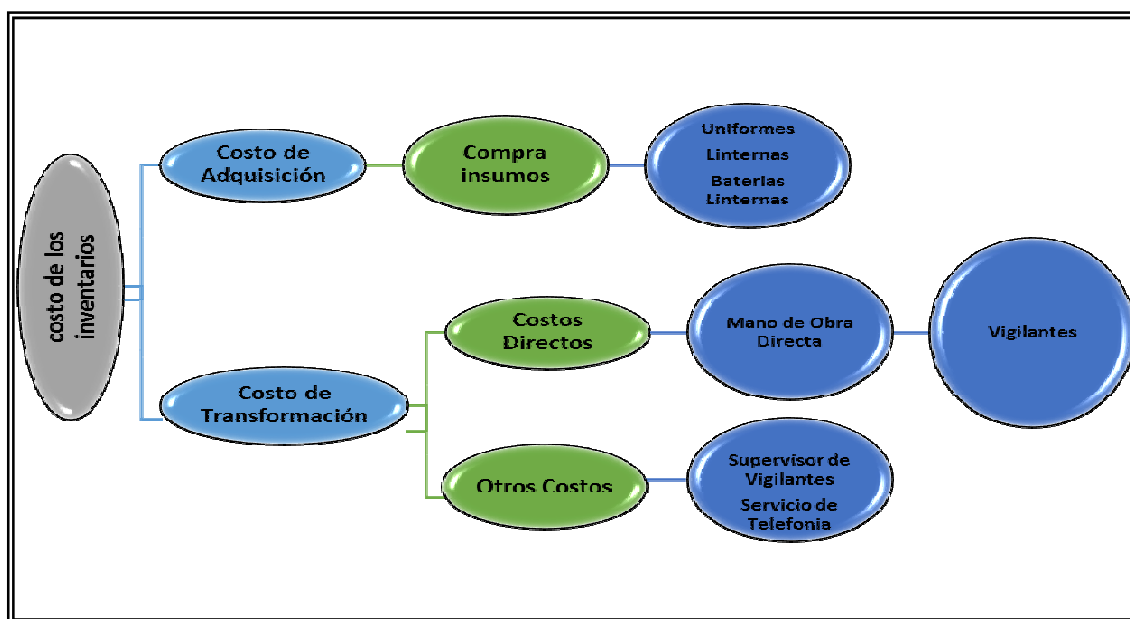


Gráfico 4. Elementos considerados para la elaboración de una estructura de costos *Servicios con inventario*. Elaboración de la investigadora.

Grafico 5

Empresa Comercial

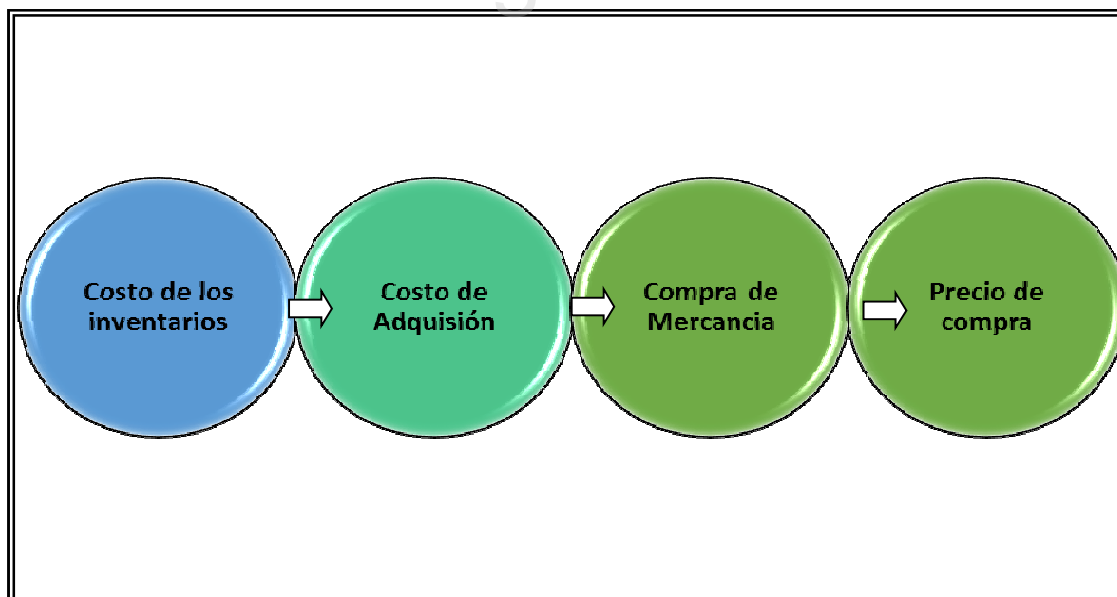


Gráfico 5. Elementos considerados para la elaboración de una estructura de costos *Comercial*. Elaboración de la investigadora.

De esta manera se puede decir, que las estructuras de costos dependerán de la actividad económica de cada entidad, ya que cada empresa puede diferir en su estructura, como, por ejemplo, las de servicios varían si manejan o no inventarios. Así pues, los costos se pueden clasificar, en costos relacionados con la producción de bienes o con la prestación de servicios que comercializa la empresa y los mismos podrán imputarse a los diferentes productos en función de su actividad.

Tabla 5

Ítem 3) ¿Cuáles son los costos y gastos más relevantes inherentes a la actividad principal de la empresa?	
Informante	Respuestas
1	Costos de importación de la mercancía, flete y seguro, aranceles de importación y gastos de transporte
2	Compra de materia prima (alambre, aluminio, polipropileno) y mano de obra directa.
3	Mano de obra directa (Vigilantes), dotaciones, alquileres, sueldos y salarios personal administrativo.
4	Compra de mercancía, gastos de transporte, sueldos y salarios, gastos de publicidad.

Fuente: ítem 4, Entrevista a los Expertos en el área de Costos, Anexo B, 2016.

En la tabla 5, se puede observar que, en la empresa comercial importadora, los costos más relevantes son los costos totales de importación de la mercancía, y gastos de transporte. En la empresa manufacturera, los costos son los de materia prima y mano de obra directa. En cuanto a la empresa de servicio mano de obra directa, compra de insumos (dotación) y los gastos de alquiler y sueldos, salarios personales administrativo. Por su parte, en la empresa comercial, los costos principales son los de adquisición de mercancía y los gastos se refieren a los de transporte, alquiler, sueldos, salarios y gastos de publicidad.

Otro punto importante dentro del costo de los inventarios es la valoración según se muestra en la siguiente tabla.

Tabla 6

Valoración de inventario de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF).

Indicadores	Valoración de Inventarios
• Técnicas de Medición de Costos • Fórmulas del cálculo del costo	• Método del Costo Estándar • Método de los Minoristas • Método Primera Entrada Primera Salida (FIFO) • Método Promedio Ponderado • Identificación Específica.

Fuente: NIIF para las PYMES Sección 13. Inventarios (2009).

En la tabla 6, se puede observar que los VEN-NIF-PYME establecen dentro de las técnicas para la medición de los inventarios, el método del costo estándar y el método de los minoristas. Asimismo, establece como fórmulas del costo de los inventarios, el método de identificación específica, primera entrada primera salida (FIFO) y promedio ponderado; dejando claro que no es permitido el uso del método de última entrada primera salida (LIFO).

A continuación, respuestas de los informantes en cuanto a la valoración de los inventarios.

Tabla 7

Ítem 4) ¿Qué técnica utiliza para medir los inventarios de la empresa para la cual labora?	
Informante	Respuesta
1	Se maneja el método de primera entrada primera salida (FIFO)
2	Maneja el método de Costo Promedio
3	Método identificación específica.
4	Utiliza el método primera entrada primera salida (FIFO)

Fuente: ítem 3, Entrevista a los Expertos en el área de costos, Anexo B, 2016.

En la tabla 7, se puede observar que los informantes consultados utilizan el método de acuerdo al tipo de empresa; en ese sentido, las empresas comerciales utilizan el método primera entrada primera salida (FIFO), y la empresa manufacturera, maneja el método de costo promedio, y la empresa de servicios que maneja inventario de algunos insumos, utiliza el método de identificación específica, pues es fácil la determinación de los costos individuales de las pocas partidas que manejan.

En este sentido, se puede decir, que las técnicas de valoración de inventarios se apegan a lo establecido por los VEN-NIF-PYME.

A manera de conclusión, respecto al primero objetivo de la investigación, los elementos de la estructura de costos no están explícitos como tal en los VEN-NIF-PYME, sin embargo, se puede deducir que los mismos dependen del tipo de actividad económica de la entidad (comercial, manufacturera, prestadora de servicios). En este sentido, los VEN-NIF-PYME establecen los principios para el reconocimiento y medición de los inventarios que forman parte de los elementos de la estructura de costos de una entidad.

Describir los criterios utilizados para la admisibilidad de costos y gastos de acuerdo al Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014) y su reglamento

Tabla 8

Descripción de los criterios utilizados para la admisibilidad de costos y gastos de acuerdo al Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014) y su reglamento

CRITERIOS	DESCRIPCIÓN
El costo de los bienes que conste en las facturas emanadas por el vendedor	• Soporte con factura original emanada por el vendedor • Precios no mayores a los normales en el mercado • Debe contener el RIF del vendedor • No se aceptan notas de débitos de empresas filiales.

Costos y gastos causados	• Erogaciones ocurridas y acumuladas en el periodo.
Costos y gastos normales y necesarios	• Costos y gastos normales considerados los planificados en el periodo y relacionados con el desarrollo corriente de la empresa. Y necesarios que no están planificados, pero son importantes incurrir en los mismos.
Costos y gastos con el objeto de producir enriquecimiento	• Erogaciones en que se incurren con el objeto de obtener ingresos, luego de ser deducidos, calcular el enriquecimiento.
Egresos causados, no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país	• Sueldos y salarios y demás remuneraciones similares (Causado y Pagado) • Intereses por préstamo de capital (Causado y Pagado) • Tributos pagados por actividades económicas no trasladables ni reembolsables. • Indemnizaciones a los trabajadores por ocasión al trabajo • Depreciación y amortización de activos permanentes • Perdidas por bienes destinadas a la producción y no indemnizadas • Gastos de traslados de nuevos empleados (Causado y Pagado) • Perdidas por deudas incobrables • Reservas de empresas de seguro • Costos de construcciones para beneficios laborales (Causado y Pagado) • Gastos de administración y conservación de bienes datos en arrendamiento. • Cánones por arrendamiento de bienes destinados a la producción de renta (Causado y Pagado) • Gastos de transporte causados y pagados • Comisión a intermediarios por enajenación de bienes inmuebles. (Causado y Pagado) • Derechos de exhibición de películas (Causado y Pagado) • Regalías y demás participaciones análogas • Gastos de reparaciones ordinarias (Causado y Pagado) • Primas de seguro que cubren riesgos de bienes vinculados a la producción de la renta • Gastos de publicidad y propaganda causados y pagados • Gastos de investigación y desarrollo efectivamente pagados • Gastos de representación de los directores, gerentes, administradores (Causado y Pagado)

	• Demás gastos causados o pagados, normales y necesarios, hechos en el país para producir la renta..
Costos realizados en el país	• Los costos de los bienes a ser transformados • Costos de los materiales y demás bienes • Las comisiones por gestiones relativas a la adquisición de mercancía • Flete y seguro
Deducciones No Admitidas	• Sueldos a familiares • Los sueldos de los directores, administradores no podrá exceder del 15% del ingreso bruto global de la empresa. • Los gastos de administración de los inmuebles arrendados no podrán exceder del 10% de los ingresos brutos percibidos en razón de tales arrendamientos. • Los tributos establecidos en el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. • Los gastos de asistencia técnica o servicios tecnológicos prestados por empresas del exterior cuando los mismos servicios puedan prestarse en el país. • Deducción de pérdidas por destrucción de bienes de inventario o de bienes destinados a la venta; ni tampoco la de activos fijos destinados a la producción de la renta. • Cuotas de depreciación correspondiente a bienes revalorizados. •
Valoración de inventarios	• Identificación específica o precios específicos • Método promedio

Fuente: Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014) y su reglamento (2003).

En la tabla 8, se muestra lo recopilado en el capítulo II del presente trabajo de grado, en su marco teórico, en el cual se expone que el término deducir se refiere a “Rebajar, restar, descontar alguna partida de una cantidad” La LISLR (2014) establece que a la renta bruta se le deben deducir solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravada, basándose en el principio que para producir un ingreso necesariamente se debe incurrir en los mismos en mayor o menor medida.

De esta manera, en consideración con lo establecido en el capítulo II y capítulo III de la LISLR (2014) y el Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta

(2003), los criterios considerados para la admisibilidad de costos y gastos detallados en la tabla 8, se puede resaltar que, el criterio inicial es que sean hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento. Seguidamente, el costo de adquisición de materiales, para ser aceptadas como prueba de costo, debe estar amparado con facturas emitidas directamente por el vendedor, siempre y cuando los precios no sean mayores que los normales en el mercado; a excepción de las compras realizadas en el exterior, en cuyo caso, también deberá acompañarse de la factura correspondiente.

Asimismo, los vendedores deberán cumplir con los requisitos de facturación establecidos por la Administración Tributaria, al emitir su facturación con el número de Registro de Información Fiscal (RIF).

Por otro lado, para que los gastos puedan considerarse deducibles deben cumplir una serie de requisitos establecido en la LISLR (2014), donde deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, de allí que tal egreso debe restarse del ingreso bruto para obtener la renta bruta.

También, deben cumplir que sean normales y necesarios. En otras palabras, normales, son las erogaciones planificadas, además lo que indica es que el monto del mismo no debe resultar excesivamente alto de tal manera que disminuya la renta, Y necesarios, son erogaciones no planificadas pero que son importantes en el desarrollo de las actividades principales de la empresa. Igualmente refiere a la finalidad económica directa, perseguida con dicha erogación, la cual es la producción de un enriquecimiento sin que ello signifique una disminución injustificada de la base imponible. Asimismo, el artículo 27 de la LISLR (2014), en su párrafo primero no admite las siguientes deducciones:

Para obtener el enriquecimiento neto global se harán de la renta bruta, las deducciones que se expresan a continuación, las cuales, salvo disposición en contrario, deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir enriquecimiento.

Por otro lado, en la tabla 8, se evidencia que, según el párrafo segundo del

artículo 27 de la LISLR (2014), establece que por sueldos y demás remuneraciones similares pagados a los administradores, así como a su cónyuge y descendientes menores, el total admisible no podrá exceder del 15 % del ingreso bruto global de la empresa.

Igualmente establece que, para los gastos de administración y conservación de inmuebles dados en arrendamientos, liberalidades a instituciones públicas, donaciones, gastos de investigación y desarrollo, los tributos pagados por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta, deberán estar pagados a la hora de hacer la declaración impositiva, de lo contrario, la administración rechazará su deducibilidad.

De esta forma, se exponen las excepciones en los cuales los gastos son deducibles independientemente que correspondan a ingresos disponibles en el momento del pago y es, justamente, cuando se produce la renta, o el momento que son devengados, con el hecho que estén simplemente causados, tales como las depreciaciones, amortizaciones o las pérdidas sufridas en los bienes destinados en la producción de la renta, por cuanto en estos casos no existe pago alguno y por lo tanto se consideran deducibles al causarse.

Equivalentemente, los gastos deducidos y no pagados deben ser declarados como ingresos el año siguiente si durante este periodo no se efectuare el pago, esto aplica para sueldos, intereses, gastos de transporte y los designados en el párrafo único del artículo 32 de la mencionada ley.

Como puede observarse, los requisitos antes señalados deben ser concurrentes, de modo que el gasto deducible debe ser al propio tiempo, causado en el ejercicio gravable, normal y necesario para producir la renta y hecho en el país, de donde solo bastará que el gasto adolezca de alguno de los requisitos, para que su deducción no se origine.

Con respecto a los métodos de valoración de inventarios, la LISLR solo hace mención de los inventarios valorados por identificación específica o precios específicos los cuales deben identificar claramente los productos y costos con seriales u otros controles, pero para efectos fiscales, la empresa debe valorar los

inventarios en la contabilidad por el método promedio antes de la realización del ajuste por inflación, esto según lo establecido en el art. 104. Parágrafo cuarto del Reglamento de LISLR (2003)

Determinar los criterios generales para el reconocimiento de costos y gastos en la determinación de precios, de acuerdo a la Ley Orgánica de Precios Justos (2014)

Tabla 9

Determinación de los criterios generales para el reconocimiento de costos y gastos en la determinación de precios, de acuerdo a la Ley Orgánica de Precios Justos

CRITERIOS	DESCRIPCIÓN
Costo de Adquisición	• Es el valor de los elementos necesarios asociados directa e indirectamente para la producción de un bien o la prestación de un servicio. • Precio de compra + Aranceles de Importación + Otros impuestos (No recuperables) + Transporte + Manejo + almacenamiento + otros costos atribuibles.
Costos de Producción	• Costos de Adquisición + costos de transformación para darle al producto o servicio su condición de terminado o prestado. • Mano de Obra directa + costos indirectos fijos + costos indirectos variables + costos indirectos mixtos.
Gastos ajenos a la producción (GAP)	• Gastos de administración + gastos de representación + gastos de publicidad y venta + otros gastos. • Gastos del ejercicio hechos en el país, causados en el ejercicio, considerados normales y necesarios. • Estos gastos incorporados a la estructura de costos no excederán del 12,5% del costo de producción o de la prestación del servicio.
Inventarios	• Activos mantenidos para ser vendidos en el curso normal de la operación del negocio; en proceso de producción para su posterior venta; o en la forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Costos y gastos excluidos	• Todo desperdicio o uso anormal de los factores de producción no será atribuible al costo • Cantidades anormales de desperdicio de materiales • Cantidades anormales de desperdicio mano de obra y otros costos de producción • Costos de almacenaje, a menos que sean necesarios en el proceso de producción • Los costos ya reconocidos como costos de venta • Costos relacionados al financiamiento • Costos indirectos que no contribuyen a llevar los productos o servicios a su condición de terminados o prestados. • Solo permite la deducción del 12,5% de los gastos ajenos a la producción. • Los Tributos • Donaciones • Liberalidades • El IVA si es trasladable
Valoración de Inventarios	• Identificación específica de costos • Métodos de selección de inventario: PEPS o Promedio
Técnicas de Medición de costos	• Costeo Estándar: Costeo determinado que resulta del análisis de todas las variables de producción • Métodos de los Minoristas: Se utiliza cuando se tengan inventarios integrados por artículos que rotan ágilmente

Fuente: Providencia administrativa mediante el cual se fijan criterios contables generales para la determinación Justos (2014), Ley Orgánica de Precios Justos (2014).

En este sentido, se presentan todos los criterios para la admisibilidad de costos y gastos que están representados por los costos de adquisición, costos de producción y gastos ajenos a la producción.

A continuación, se exponen las respuestas emitidas por los informantes, para realizar una conclusión general adicional de lo encontrado en la observación documental.

Tabla 10

Ítem 5) ¿Cuáles gastos considera la empresa como ajenos a la producción?	
Informante	Respuestas
1	Gastos administrativos, transporte, servicios, gastos de representación, gastos de publicidad
2	Gastos Administrativos, publicidad, gastos de mantenimiento, gastos promocionales.
3	Gastos de reparaciones y gastos de mantenimiento
4	Gastos de administración, de representación, publicidad y venta

Fuente: ítem 5, Entrevista a los Expertos en el área de Costos, Anexo B, 2015.

En la tabla 10, se puede apreciar que en las respuestas de los informantes hay coincidencia en algunos gastos considerados como gastos ajenos a la producción, como lo son gastos los gastos de administración, y publicidad, a pesar de que su actividad económica difiera.

Tabla 11

Ítem 6) Según la estructura de costos de la empresa, ¿qué % representan los gastos ajenos a la producción sobre los costos?	
Informante	Respuestas
1	Representan un 18,53 %.
2	Representan un 15,23%
3	Un 10%
4	En un 13,76%

Fuente: ítem 6, Entrevista a los Expertos en el área de Costos, Anexo B, 2015.

En la tabla 11, se puede observar que en la mayoría de las empresas distribuidora, manufactura y servicios, los gastos ajenos a la producción sobrepasan el 12,5 % del costo de adquisición, mientras que la empresa de servicios reporta que está por debajo de ese porcentaje; en este sentido, las empresas que sobrepasan no podrán deducir la diferencia del porcentaje de gastos ajenos generados con respecto a los obtenidos del costo de producción, lo que en teoría pasa a restarse del porcentaje de ganancia obtenida que es del 30 %.

De esta manera, los criterios generales para el reconocimiento de los costos y gastos para la determinación de precios justos se consideran los costos de adquisición de mercancía más los costos incurridos en la transformación del bien, también se debe considerar los Gastos Ajenos a la Producción, conformado principalmente por los gastos de administración, gastos de representación, gastos de publicidad y venta y otros gastos, los cuales deben cumplir con ciertos requisitos como, hechos en el país, causados en el ejercicio y considerados normales y necesarios, aspectos comunes a lo establecido en la LISLR (2014).

En la Providencia administrativa mediante el cual se fijan criterios contables generales para la determinación Justos (2014) en su artículo 2.6, hace mención a los elementos del costo, que incluyen los costos de adquisición de materiales y materia prima y los costos de conversión y transformación. Igualmente, se establece un criterio para los gastos ajenos de la producción que no pueden exceder del 12,5 % del costo de producción o de la prestación del servicio.

Al considerar la tabla 11, se puede concluir que se en su mayoría las empresas se encuentran por encima de este porcentaje, y algunas por debajo. Así pues, la empresa que se encuentra por debajo del 12,5 % debe deducir el monto generado realmente y no el obtenido de la multiplicación del costo de producción por el mismo. Todo esto indica que no hay una equivalencia entre los diferentes casos que se presentan con los gastos ajenos a la producción.

Asimismo, se puede decir que, los costos de producción admitidos están representados por valores necesarios en condiciones de eficiencia normal, por lo que todo desperdicio o uso anormal de los factores de producción no son atribuibles al costo, y por tanto excluidos el cálculo del precio justo, como lo son costos relacionados al financiamiento, costos indirectos no relacionados con la terminación del producto, y los impuestos. Dichos gastos excluidos se describen en la tabla 9.

Por otro lado, las técnicas de medición de los costos, definido por la providencia administrativa son:

El costo estándar: Es un costo determinado que resulta del análisis objetivo de todas las variables de producción, para concluir sobre el costo que se debe incurrir en cada fase y para cada elemento del costo en un proceso eficiente. Los estándares se establecen a partir de niveles normales de consumo de los elementos del costo.

El método de minoritas: se puede utilizar siempre y cuando los inventarios sean integrados por artículos que roten rápidamente, que los márgenes de comercialización sean similares, que sea impracticable usar otros métodos. El margen bruto debe ser revisado y no puede superar la alícuota establecida por las normativas vigentes en el país.

A su vez, se establecen las técnicas de valuación de los inventarios, se encuentran el de identificación específica y el PEPS o promedio, los cuales se desarrollan en el capítulo II.

Importante resaltar que la técnica utilizada, debe ser autorizada previamente por escrito por la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNDDE).

Comparar los criterios utilizados para admitir costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos

Tabla 12

Comparación de los criterios utilizados para admitir costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos.

		Según LOPJ
Criterios	Según LISLR	
Costos	Costo de los bienes y servicios	Costo real de producción

Gastos	Deducciones	Gastos ajenos a la producción
Elementos del costo de producción	No hace mención a elementos, sino al reconocimiento de costos y deducciones	Costo de adquisición de materiales y materia prima + Costo de conversión o transformación.
Costos y gastos admitidos	• Costos normales y necesarios. • Egresos causados no imputables al costo. • Hechos en el país con el objeto de producir renta. • El costo de los bienes que conste en las facturas emanadas directamente por el vendedor siempre que los precios no sean mayores que los normales en mercado.	• Los costos necesarios asociados directa o indirectamente para la producción de un bien o prestación de servicios. • Se reconocen los costos solo en la medida en que se incurran. • Se reconocen como costos de producción los valores necesarios en condiciones de eficiencia normal. • Gastos del ejercicio hechos en el país, causados en el ejercicio, normales y necesarios se consideran <i>gastos ajenos a la producción</i>, y no podrán exceder del 12,5% del costo de producción.
Costos y gastos Excluidos	• Sueldos a familiares • Los sueldos de los directores, administradores no podrá exceder del 15% del ingreso bruto global de la empresa. • Los gastos de administración de los inmuebles arrendados no podrán exceder del 10% de los ingresos brutos percibidos en razón de tales	• Todo desperdicio o uso anormal de los factores de producción no será atribuible al costo • Cantidades anormales de desperdicio de materiales • Cantidades anormales de desperdicio mano de obra y otros costos de producción • Costos de almacenaje, a menos que sean necesarios en el proceso de producción

	- arrendamientos. - Los gastos de asistencia técnica o servicios tecnológicos prestados por empresas del exterior cuando los mismos servicios puedan prestarse en el país. - Deducción de pérdidas por destrucción de bienes de inventario o de bienes destinados a la venta; ni tampoco la de activos fijos destinados a la producción de la renta - Los Tributos - Donaciones - Liberalidades - El IVA si es trasladable	- Los costos ya reconocidos como costos de venta - Costos relacionados al financiamiento - Costos indirectos que no contribuyen a llevar los productos o servicios a su condición de terminados o prestados. - Intereses por préstamo de capital - Tributos por actividades económicas - Gastos de investigación y desarrollo
Valoración de inventarios	- Identificación específica o precios específicos - Métodos Promedio	- Identificación específica de costos - Método PEPS - Método Promedio

Fuente: Guerrero, (2015); Adaptado de la LISLR (2014) y LOPJ (2014)

Se puede observar en la Tabla 12, que los criterios de costos y deducciones según la LISLR y LOPJ, presentan en su mayoría semejanzas y algunas diferencias, por lo cual para ampliar la información se entrevistaron los expertos en el tema, y las respuestas obtenidas se detallan a continuación:

Tabla 13

Ítem 7) Según su opinión, indique ¿cuáles diferencias y/o semejanzas presenta la Ley de Impuesto Sobre La Renta ISLR con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos en materia de admisibilidad de costos y gastos?	
Informante	Respuestas
1	Principalmente la LOPJ maneja porcentajes de costos y ganancias que la LISLR no establece, tal es el caso del margen de ganancia y gastos ajenos a la producción. Igualmente, la LOPJ tiene un fin social y la LISLR un fin económico.
2	A mi juicio la LOPJ está basada su estructura en los principios de contabilidad vigentes, y tienen algunas discrepancias con la ley de ISLR, base utilizada para la determinación de renta. En este caso lo que se refiere a exclusiones, alguna terminología de costos, margen de ganancia, gastos indirectos son diferentes, mientras que las semejanzas se presentan como los elementos del costo.
3	La LISLR tiene un fin impositivo y establece claramente la admisibilidad de costos y gastos, mientras que la LOPJ tiene un fin de crear criterios contables con la intención de establecer un “limite” en un determinado parámetro, como es el caso de los gastos ajenos a la producción o gastos del período. Por otro lado, las multas y sanciones, partidas contables que se incluyen en el ISLR y no se incluyen en la determinación del precio justo. La LOPJ no permite la inclusión de descuentos ni rebajas.
4	De la comparación de ambas leyes no es evidente que el margen de ganancias de la LOPJ se corresponda con la renta bruta o con el enriquecimiento neto de la LISLR. Otra diferencia encontrada se refiere a los gastos ajenos que indica la LOPJ, los cuales corresponden a egresos que no deben estar imputados en los costos, también debe considerarse que dentro de los denominados gastos ajenos a la producción se incluye el término entre otros, pudiendo entender entonces que no es enunciativo, debiendo incluirse por ejemplo: gastos financieros, gastos de depreciación y otros gastos normales y necesarios para la producción de la renta establecidos en el artículo 27 de la LISLR, además que limita a un 12,5% de los costos de producción mientras que la LISLR no.

Fuente: ítem 7, Entrevista a los Expertos en el área de Costos, Anexo B, 2015.

En la tabla 13, se puede observar claramente que existe una opinión generalizada en cuanto a que existen algunas diferencias entre la LISLR y la LOPJ, entre margen de ganancia y gastos ajenos a la producción principalmente. Otras de

las diferencias a que se hace mención es a las multas y sanciones, como la exclusión de algunas partidas para la determinación del precio.

Así pues, considerando la información contenida en la tabla 12 y 13 se puede decir:

La LOPJ (2014) indica que se determinara un costo real de producción, cuando en realidad se obtiene es un valor razonable, según las normas de contabilidad, siempre se mantiene este principio. Por otro lado, la LISLR (2014) determina el costo de producción y venta, de esta manera varían en sus conceptos, pues representa el costo de venta de un bien mueble, de un bien inmueble o de un bien producido,

Con respecto a los gastos, la LOPJ (2014), hace referencia a los gastos ajenos a la producción los cuales están representados por los gastos de administración, ventas y publicidad, mientras que la LISLR (2014) hace referencia a los gastos del periodo, o deducciones permitidas las cuales incluye dentro de otros gastos, los gastos de financiamiento, de depreciación, y otros gastos normales y necesarios, que no están incluidos en la Ley Orgánica de Precios Justos (2014).

Referente a los elementos del costo, la LOPJ (2014) se refiere a costos de adquisición más costos de transformación que representa el precio de compras de un bien determinado, más otros gastos ajenos a la producción, que representan los gastos indirectos, no hace referencia a los descuentos ni las rebajas, por tanto, no permite incluirlos en la estructura de costos. Mientras que la LISLR(2014) no hace mención como tal a los elementos del costo, sino al reconocimiento de costos y deducciones para la determinación del enriquecimiento neto en sus capítulo II y III. Sin embargo hace referencia a los costos de adquisición de materiales y otros bienes destinados a la producción de la renta.

La LISLR (2014) en su art. 27, define sin limitaciones como deducciones del enriquecimiento neto los intereses de préstamos invertidos en la producción de la renta, los gastos de publicidad y propaganda, los gastos de transporte, las regalías y

pagos análogos por asistencia técnica, los tributos por las actividades económicas, los gastos de investigación y desarrollo, las liberalidades y donaciones. Mientras que estas deducciones, para la LOPJ y la providencia constituyen gastos del ejercicio causados en el país, normales y necesarios para la realización de la actividad principal de la empresa que no serán superiores a doce con cinco por ciento (12,5%) del costo de producción.

Además, la LOPJ (2014) no permite deducir los tributos como parte del costo sino como gastos ajenos a la producción; entre estos tributos se mencionan - parafiscales, ISLR, Fonacit, municipal, FONA, entre otros-. Por su parte, la LISLR (2014) permite deducir los tributos pagados, por razón de actividades económicas o de bienes productores de renta, con excepción a los tributos establecidos en la misma ley. Es decir, con la LOPJ (2014), solo se puede deducir una porción del porcentaje pagado por ser considerado Gastos Ajenos a la producción, mientras que con la LISLR (2014) se puede deducir el monto total pagado.

Por otro lado, ambas leyes mencionan las técnicas de medición de los inventarios, pero la LISLR, solo menciona el de identificación específica y método promedio, mientras que la LOPJ (2014) hace referencia adicional a los ya mencionados, al método FIFO. Además, que, los valores utilizados en la contabilidad financiera son disímiles a los computados en las estructuras de costos de los productos para la fijación de los precios de venta, pues algunas empresas no consideran todos los costos de producción por ser muy costosos y poco práctico.

Por otra parte, se detallan otras semejanzas y diferencias entre la LISLR y la Ley Orgánica de Precios Justos. En cuanto a los sujetos de aplicación, la LISLR (2014) no aplica a las entidades públicas. El objeto de la LOPJ (2014) es social, busca controlar, regular, con el fin de buscar una equidad. Los VEN-NIF tienen un fin netamente contable, control y registro, y la LISLR (2014) tiene un fin económico, ya que busca que las empresas generen un impuesto. Difieren en el porcentaje del

Margen de Ganancia, ya que la LOPJ (2014) considera un límite máximo del 30% mientras que la LISLR (2014) no lo estipula.

Tomando en consideración lo planteado, se puede decir que la LISLR (2014) es más explícita y desglosa punto por punto los costos y deducciones que permite rebajar; asimismo, cuenta con un reglamento que explica algún vacío que haya dejado la misma ley. Una de las ventajas que tiene es que es una ley que ha sufrido diversas modificaciones y debido a su antigüedad, tiene un largo recorrido y pudiera reestructurarse y/o modificarse con base en la experiencia adquirida.

Por su parte, la LOPJ (2014) es una ley de reciente data cuya creación responde a fines económicos, políticos y sociales, que introduce una norma arbitraria de estructuración de costos de compleja aplicabilidad durante el proceso contable normal de las entidades, lo cual difiere a lo establecido en la LISLR y los VEN-NIIF y que ha devenido en un control sobre los costos de producción y fijación de márgenes máximos de ganancias, que ha repercutido en cambios sustanciales en la contabilidad de costos lo cual afecta, directamente, la determinación de precios que perjudican la rentabilidad de las empresas, así como crean ambigüedades e interpretaciones disímiles en la elaboración de las estructuras de costos.

Establecer las implicaciones y consecuencias que representan para las organizaciones, los diferentes criterios utilizados en la determinación de los costos y deducciones en materia fiscal y financiera

Tabla 14

Implicaciones y consecuencias que representan para las organizaciones, los diferentes criterios utilizados en la determinación de los costos y deducciones en materia fiscal y financiera.

Implicaciones y Consecuencias	
Criterios	

Sistema de contabilidad	Las exigencias de los sistemas de contabilidad en la organización implican la obtención de registros internos precisos de inventarios y costos y un mayor control de los costos, los cuales ayudan a identificar los beneficios potenciales de todos los niveles de la organización. La Información financiera debe prepararse y presentarse de manera íntegra, fiable y razonable, con apego a los Principios de contabilidad de aceptación General vigentes en la República Bolivariana de Venezuela y demás marco normativo aplicable. También implican la aplicación de diferentes criterios de reconocimiento de los elementos de costos en los estados financieros.
Estructura de costos	Se establecen criterios contables generales que son de obligatorio cumplimiento para la adecuación de la estructura de costos que le permitan determinar precios justos. No permite incluir dentro de la estructura de costos, aquellos costos y gastos que no se incluyan en la contabilidad. Solo permite 12,5% de gastos imputables a la estructura de costos. Las estructuras de costos por rama comercial dejan vacíos en la ley, ejemplo: empresas de servicios, sector construcción.
Centro de costos	Financieramente implican revelar información sobre el centro de costos, operaciones, departamentos, que tiene importancia significativa que facilite la toma de decisiones. Los centros de costos responden a un buen sistema organizativo, pues los mismos buscan facilitar el estudio y el control de los costos y responden a necesidades de información.
Valoración de inventarios	Los métodos permitidos para efectos tributarios para valorar los inventarios. Por lo cual, en caso de haber optado por el método de Primeras Entradas, Primeras Salidas (FIFO) y tenerlo que modificar, para efectos tributarios por el Método Promedio para ajuste fiscal, la entidad se vería en la necesidad de llevar dos sistemas de valuación de inventarios e ir registrando la diferencia del costo de la mercancía que exista entre el

		método de valuación utilizado para efectos contables y el método de valuación utilizado en los términos fiscales, lo cual implicaría una doble carga administrativa para la entidad.
Determinación de precios	de	Los criterios implementados por la LOPJ tienen como objetivo principal la determinación de precios, lo cual desprende una gama de toma de decisiones, en la cual se revisan detalladamente los costos a incluir para la determinación del precio, así como considerar el margen de ganancia ya establecido por la ley. Se obliga a los importadores y/o productores a que sean ellos los que establezcan el Precio Máximo de Venta del Productor o Importador (PMVPI) y el Precio Máximo de Venta al Público (PMVP).
Determinación de Renta neta	de	Se establece que ese margen de ganancia máximo del 30% permitido a los productores nacionales y prestadores de servicios y veinte por ciento (20%) a los importadores de bienes, en LOPJ, que se refiere al margen bruto y no al margen neto, con lo cual no se puede incorporar una serie de gastos en los que se deben incurrir, por lo que las empresas, finalmente, no pueden resultar rentables en el sector económico al cual pertenezca.
Desestimulo a la inversión	a la	La reducción de la capacidad productiva, dificultad de aplicación del margen de ganancia en todas las áreas productivas; escasez, inflación corrupción, y por ende evasión. Transgresión de la libertad económica.
Hipótesis de Negocio en Marcha		Las empresas que deseen mantener su capacidad competitiva debe realizar actividades globales y continuas que permitan enfrentar los cambios frecuentes, lo cual se logrará mediante diversas actividades de diseño, producción, publicidad, costos y distribución de productos. Las estrategias deben estar dirigidas hacia el control y la reducción de los costos, con el fin de mejorar la eficiencia y maximizar la rentabilidad. También mejorar la calidad de los servicios y/o productos y a la evaluación cuidadosa de sus inversiones de capital.

Fuente: Guerrero, (2015); Adaptado de la observación documental.

Considerando los diferentes criterios para la determinación de costos expuestos

en la tabla 14, se puede decir, que cuando las empresas u organizaciones hayan ubicado cada elemento o aspecto admisible podrán realizar su estructura de costos, sin excluir elementos importantes y adaptados a su condición económica y empresarial, dado que la misma puede variar de acuerdo al sector económico al que pertenece, y se generan argumentos que permitan compararse con otras empresas de su sector, en cuanto a costos, gastos y rentabilidad.

A continuación, se presenta las respuestas de los expertos según el anexo B.

Tabla 15

Ítem 8) De acuerdo a su juicio, señale las consecuencias que trajo consigo la Providencia Administrativa de Criterios Contables Generales para la determinación de Precios Justos.	
Informante	Respuestas
1	La Providencia crea un instrumento cuasi contable que tendrán que aplicar las entidades para el cumplimiento de una Ley con un objetivo determinado. Sin embargo, y aunque señala que está basado en los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela, dicho instrumento crea términos y conceptos no contemplados en los principios, define nuevos criterios y modifica algunas definiciones en detrimento de la uniformidad, racionalidad, contenido y universalidad de los mismos.
2	Desde el punto de vista contable, su consecuencia más relevante, es la responsabilidad del contador y la determinación real de los costos y gastos, aunque existen vacíos que deben ser justamente aclarados, en cuanto a la Aplicación de los VEN-NIF en los mismos. Por otra parte la importancia de la toma de decisiones basadas en la información de los costos, por lo cual el plan de cuentas y el estado de resultados incide directamente sobre estas decisiones, obligando a un cerrado control de costos ya que de ello dependerá la rentabilidad y permanencia en el mercado.
3	La ley intenta solucionar problemas económicos a través de un sistema general de precios, sin atender por ello a la causa verdadera, es decir, lo referido a intervenciones políticas que escapan a lo económico y financiero. Así crean nuevos controles, trámites y registros lo que genera retraso en la producción de los bienes y servicios lo que adicionalmente, genera escasez, inflación y corrupción.
4	Siempre que se quiera subsistir en medio de una economía inflacionaria como lo es el caso de las Empresas en Venezuela,

tiende a ser difícil la elaboración justa de estas estructuras de costos y precios, siendo que sumado a la necesidad de capacitación gerencial (del personal) para elaborar estos esquemas también se debe luchar contra la escasez y variación constante de los precios de adquisición de materia y recursos necesarios para la elaboración de los productos, lo que provoca el encarecimiento desde el primer eslabón de producción, haciendo incontrolable tanto operativa como contablemente el resto de la cadena de comercialización o venta final.

Fuente: ítem 8, Entrevista a los Expertos en el área de Costos, Anexo B, 2015.

En la tabla 15, se observa que los informantes concuerdan que la ley se creó para solucionar problemas económicos, sociales y políticos, pero generaron consecuencias relevantes en el área contable, más aún con la creación de la providencia administrativa que pretende establecer criterios contables generales para la determinación de Precios Justos, las cuales generan una serie de controles que basados en los VEN-NIF, sirven de base contable; sin embargo, carecen de racionalidad y uniformidad.

Tabla 16

Ítem 9) Según su experiencia, que implicaciones han traído para las empresas los criterios utilizados en la determinación de los costos y deducciones en materia tributaria y financiera	
Informante	Respuestas
1	Según mi experiencia y de acuerdo a mi criterio "personal" las implicaciones han sido y seguirán siendo muy negativas, pues en estos criterios en ocasiones contradicen la normativa establecida en COT en atención al principio de legalidad tributaria y equidad, ya que el tratamiento para personas naturales difiere de personas jurídicas teniendo una misma rama económica. Por otro lado, la fijación de un margen máximo de ganancia pudiera implicar el incumplimiento del marcaje de precios y diferencias cambiaras por la determinación del PVjusto.
2	Los Costos y deducciones son partidas que estipula la LISLR para rebajarlos de los ingresos obtenidos durante un período fiscal, necesarios para sincerar la renta gravable y pagar un impuesto justo, sin embargo, en las últimas reformas no ha sido atractivo dichos conceptos ya que se presentan condiciones muy estrictas para

	aprovecharlas, lo cual incide directamente en la planificación tributaria, poco ahorro tributario, deducciones de márgenes de ganancia o pérdidas contables. Otra de las implicaciones es la no inclusión de partidas contables en la estructura de costo sino pertenece a un ramo específico, por ejemplo, el transporte de la mercancía, sino eres distribuidor. Como lo es nuestro caso, somos empresa manufacturera, pero desarrollamos la distribución., y no podemos incluirlo dentro de la estructura
3	Según mi experiencia, las implicaciones que se han generado productos de los diversos criterios para la admisibilidad de los costos y gastos es la creación y no deducción de desembolsos adicionales, que en la actualidad representan un porcentaje alto del costo de ventas considerando la inflación en la se encuentra el país. Como empresa de servicios, hay vacíos en la ley, ya que no presenta una estructura de costos para este ramo, lo que deja a discrecionalidad de los funcionarios la evaluación de este tipo de estructuras. Po otro lado, contablemente se evidencian pérdidas por la no deducibilidad de los gastos ajenos a la producción, y por la limitación de un margen de ganancia bruta, lo cual presentaría holgura, si se manejara el límite en el margen neto.
4	Una de las implicaciones financieras importantes es que se ha visto reducido el flujo de caja, producto de la regulación de precios y de productos, por otra parte con el porcentaje de gastos no deducibles, se obtienen resultados irreales, lo que podrían convertirse en resultados negativos.

Fuente: ítem 9, Entrevista a los Expertos en el área de Costos, Anexo B, 2015.

En la tabla 16, se observa que los informantes concuerdan con los criterios utilizados en la determinación de los costos y deducciones en materia tributaria y financiera, los cuales han traído implicaciones negativas, comenzando con la no aplicación de los principios de legalidad tributaria y equidad.

Al analizar lo expuesto en la tablas 14, 15 y 16 se puede extraer primeramente la exigencias de un sistemas de contabilidad de costos en la organización, ya que implican la obtención de registros internos precisos de inventarios y costos para lo cual se deben considerar como principal política contable que el plan de cuentas este de acuerdo a la actividad de la empresa, en el cual se realice un desglose de los elementos del costo, considerando los aspectos directos, indirectos, fijos y variables,

identificación de gastos realmente necesarios. Asimismo, se debe considerar el registro de los inventarios, si bien se llevan como activos o llevan al gasto, y cuyo registro se lleven de manera oportuna, de esta manera presentara información fiable e integra.

Los aspectos señalados anteriormente, proporcionan la categorización y establecimiento de las cuentas de costos, para determinar la incidencia de costos en el resultado, lo cual que permiten monitorear las actividades de la entidad. En este sentido y con apego los VEN NIF, las empresas deben diseñar las políticas de costos definiendo criterios para el uso de fondos, acumulación, medición y asignación de costos, plan de cuentas, clasificación de costos, gestión de costos, que permitan el desempeño de las operaciones, lo que implica llevar un control integral de toda la información financiera, ya que de lo contrario no puede existir un control sobre los costos.

Asimismo, estas normativas implican la creación de procedimientos para determinar las estructuras de costos para los diferentes sujetos de aplicación, como lo son las empresas manufactureras, de distribución, de servicios, pues para el momento no se ha manejado de dicha manera, lo que favorece el juicio de los funcionarios del ente rector.

También, implica la aplicación de los Principios de contabilidad de aceptación General vigentes en la República Bolivariana de Venezuela y demás marco normativo aplicable, para la presentación de un sistema de contabilidad integro, fiable y razonable.

Por otra parte, el aspecto legal en materia de costos en la determinación de los precios justos trae como consecuencia que los costos y gastos notificados a la SUNDDE en ningún momento serán superiores a los costos razonables registrados contablemente y a su vez el margen máximo de ganancia no excederá el treinta por ciento (30%) de la estructura de costos del bien o servicio ofrecido.

La regulación del margen de intermediación máximo permitido para toda cadena es de sesenta por ciento (60%), lo que implica que agentes de la cadena de comercialización con estructuras de costos altas dado sus actividades operativas se vean impedidos en admitir dichos costos, además que puede implicar la reducción de la cadena de comercialización.

Asimismo, otra de las implicaciones es a causa de la no deducción de desembolsos adicionales, o bien llamados gastos ajenos a la producción, que en la actualidad representan un porcentaje alto del costo de ventas, y la LOPJ solo permite deducir el 12,5% de costos de ventas, lo que genera en algunas organizaciones pérdidas por la no deducibilidad de los mismos. Los costos y gastos no reconocidos pueden traer como consecuencia el quebrantamiento de la renta del capital invertido, tocando márgenes de ganancia y comprometiendo la sostenibilidad de las actividades económicas.

Por otro lado, trae como consecuencia, el uso de un sistema de valuación basado en método promedio, de manera que no se generen más cargas administrativas, pues para efectos fiscales este es el único método a utilizar independientemente que la contabilidad se maneje con otro método, o bien el de identificación específica o método primeras en entrar primeras en salir (FIFO).

También la LOPJ y la Providencia, buscan controlar los costos, lo que trae como consecuencia limitar las utilidades de las entidades sujetas al cumplimiento de dicha ley. Para hacer una demostración de las consecuencias en términos monetarios, se describe un caso práctico, en los cuales se refleja la estructura de costos de una empresa distribuidora, comparando la LISLR (2014) y la LOPJ (2014).

Gráfico 6

Caso práctico de una Estructura de Costos de Empresa Distribuidora.

Estructura De Costos de una Empresa Distribuidora				
Estructura de Costos				
	Según LISLR (2014) Expresado En Bs.	Notas	Según LOPJ (2014) Expresado En Bs.	Nota
Costo De Venta	2.000,00		2.000,00	
Gastos De Operación Indirectos (GAP)	1.500,00	-1	250	-2
Total Estructura De Costos	3.500,00		2.250,00	
Margen De Ganancia	1.750,00	-3	675	-4
Precio De Venta	5.250,00		2.925,00	

Estado De Ganancias y Pérdidas				
Precio De Venta (Pv)	5.250,00		2.925,00	
Costo De Venta (Cv)	2.000,00		2.000,00	
Utilidad Bruta En Venta (Ubv)	3.250,00		925	
Gastos Ajenos a la produccion	1.500,00		250	
Remanente De Gastos Ajenos a la producción			1.250,00	-5
Utilidad Operativa Sobre Venta (Uov)	1.750,00		-575	
Otros Ingresos	500		500	
Otros Egresos	1.200,00		1.200,00	
Resultados antes de ISLR	1.050,00		-1.275,00	
Margen De Utilidad Neto (Uov/Pv)	33,33%	-6	-19,66%	-7

Cont. Gráfico 6

Notas:
(1) La Distribuidora tiene Bs. 1.500 en gastos de operación indirectos, los cuales se aprovechan en un 100% según LISLR
(2) La Distribuidora de Bs. 1.500 de gastos indirectos (Gastos Ajenos a la Producción) solo puede aprovechar un 12,5% del costo de venta (costo de producción del bien) según LOPJ
(3) La Distribuidora tiene un margen de ganancia del 50%, ya que según LISLR no hay límites de ganancias
(4) La Distribuidora tiene un margen de ganancia del 30%, límite máximo según LOPJ
(5) Los Bs. 1.250 representan los gastos indirectos asumidos por el comerciante y que no pueden ser compensados según LOPJ
(6) La Distribuidora obtiene un margen de utilidad del 33,33% después de deducir sus costos y gastos según LISLR
(7) La Distribuidora obtiene un margen de utilidad negativo de 19,66% después de deducir sus costos y gastos según LOPJ

Fuente: Información suministrada por experto en costo de empresa distribuidora, 2015

En el gráfico 6, se puede observar un caso práctico con datos reales suministrados por los informantes de las distintas empresas entrevistadas, de lo cual se puede detallar que la estructura de costos basada en la LISLR(2014) genera un margen de utilidad, mientras que según la LOPJ (2014) genera pérdida, esto como consecuencia de los controles establecidos en dicha ley, en la cual se evidencia que tanto la deducción del 12,5% de los gastos ajenos a la producción y el límite del margen de ganancia estipulado en un 30%, trae como consecuencia que las empresas realmente obtengan un margen de rentabilidad neto negativo.

También, se puede apreciar que estos criterios generan implicaciones financieras importantes, como lo es la reducción del flujo de caja, producto de la regulación de precios y de productos, generación gastos no admitidos.

Otra de las implicaciones es la no inclusión de partidas contables en la estructura de costo de acuerdo a un ramo específico, por ejemplo, el transporte de la mercancía, para las empresas no distribuidoras. Como lo es el caso, de una empresa manufacturera, que desarrolla actividades de distribución., y no pueden incluirlo dentro de la estructura.

Asimismo, vacíos en la ley en el tema de estructuras de costos de empresas de servicios y sector construcción, que trae como consecuencia la evaluación de dichas estructuras de acuerdo a criterios profesionales.

Así pues, se puede concluir que las implicaciones que han traído los diversos criterios es llevar un control integral de toda la información financiera, ya que de lo contrario no puede existir un control sobre los costos, también implica la limitación de generar gastos importantes que al final del periodo no pueden ser deducidos. Además, se puede decir, que no deja claro la inclusión de ciertas partidas dentro de la estructura de costos, y vacíos en cuanto a estructura de costos para las diferentes actividades económicas, a parte del bajo margen de ganancia, o pérdidas para las organizaciones por imponer un límite, que perjudica la libre competencia en el mercado y afecta el flujo de caja.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Una vez analizados los resultados obtenidos en la investigación, es necesario responder las interrogantes y los objetivos de este Trabajo de Grado, que dan respuesta al objetivo general: Analizar comparativamente los costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos. A continuación, se exponen las conclusiones:

La primera interrogante y objetivo específico pretendía identificar los elementos dentro de una estructura de costos según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF): Los elementos de costos, según las diversas bibliografías citadas en los capítulos anteriores, están conformados por los costos de adquisición de la mercancía, costos de transformación y otros costos de producción. La NIIF para las PYMES no hace referencia específicamente a los elementos de una estructura de costos, sin embargo, se puede deducir que los mismos dependen del tipo de actividad económica de la entidad (comercial, manufacturera, prestadora de servicios). En este sentido, los VEN-NIF-PYME establecen los principios para el reconocimiento y medición de los inventarios que forman parte de los elementos de la estructura de costos de una entidad.

La segunda pregunta de investigación y objetivo específico estaba centrada en la descripción de los criterios utilizados para la admisibilidad de costos y gastos de acuerdo al Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014) su reglamento. En este sentido, se puede decir que el

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014) y su reglamento establecen una serie de requisitos o condiciones para la aplicación del costo de venta y la deducibilidad de los gastos, a los efectos de ser admitidos como tales en la declaración de renta. Así pues, para que un costo sea admitido, los documentos que se emitan deben emanar directamente del vendedor y contener el Registro de Información Fiscal de éste y no del adquiriente y para que un gasto sea admitido debe estar causado, ser normal y necesario, ocurrido en el país y con la finalidad de producir un enriquecimiento. Igualmente, tanto desde el punto de vista contable como fiscal, para que un costo y un gasto se consideren causados debe haber sido efectivamente pagado o abonado en cuenta; sólo así y de la correcta comprobación de tales supuestos dependerá su admisibilidad.

La tercera interrogante y objetivo se refería a la determinación de los criterios generales para el reconocimiento de costos y gastos en la determinación de precios, de acuerdo a la Ley Orgánica de Precios Justos (2014). Así pues, esta ley se refiere a los costos de producción, tales como: los costos de adquisición de mercancía más los costos incurridos en la transformación del bien. Adicional a lo anterior, define los Gastos Ajenos a la Producción (GAP) conformado por los gastos de administración, gastos de representación, gastos de publicidad y venta y otros gastos, los cuales deben ser hechos en el país, causados en el ejercicio y considerados normales y necesarios, y permite deducir solo un 12,5% del costo total de producción.

La cuarta pregunta y objetivo específico planteaba la comparación de los criterios utilizados para admitir costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos. En este sentido se puede concluir que la LOPJ presenta ciertas distorsiones con relación a la LISLR y los Principios de Contabilidad Vigentes en Venezuela, como es el caso de los gastos ajenos a la producción, pues tanto la ley como los VEN-NIF no permiten incorporarlos a la estructura de costos; en las exclusiones de los criterios, la normativa contable no contempla la mayoría de ellas, como por ejemplo las contribuciones parafiscales o el impuesto a las

actividades económicas. En este sentido, se puede decir que estas discrepancias que se presentan entre los costos y gastos reconocidos por la LOPJ y las deducciones que permite la LISLR, crean ambigüedades e interpretaciones disímiles en la elaboración de las estructuras de costos.

La quinta pregunta y objetivo específico planteaba el establecimiento de las implicaciones y consecuencias que representan para las organizaciones, los diferentes criterios utilizados en la determinación de los costos y deducciones en materia fiscal y financiera. Los diferentes criterios utilizados para la determinación de los costos y deducciones generan las siguientes implicaciones:

- La necesidad de un sistema de costos razonables, basados en los Principios de Contabilidad de Aceptación General vigentes en la República Bolivariana de Venezuela, para la determinación de precios pues es importante una revisión detallada de los costos para la elaboración de una estructura de costos adecuada, que permita evaluar la rentabilidad real de la empresa.
- El control de los costos, lo que trae como consecuencia crear un límite en las utilidades de las entidades sujetas al cumplimiento de dicha ley.
- En cuanto a los Gastos Ajenos a la Producción la providencia los condiciona al momento de realizar la estructura de costos.
- Trajo como consecuencia la regulación del margen máximo permitido que no puede ser mayor del 30% para la entidad ni mayor de sesenta por ciento (60%) para toda cadena, lo que puede implicar la reducción de la cadena de comercialización.
- Los Gastos Ajenos a la Producción que forman parte de la estructura de costos, nunca podrán superar el 12,5% del valor de los costos de producción. De esta manera, los gastos no reconocidos van contra la rentabilidad del capital invertido, comprometiendo las actividades económicas, pues la empresa tendrá que asumir parte de esos costos adicionales, ya que la pérdida de ingresos asociados a la demanda de productos no se recupera por medio del precio final.
- No permite incluir dentro de la estructura de costos, aquellos costos y gastos que

no se incluyan en la contabilidad. La Ley Orgánica de Precios Justos (2014) limita el margen de ganancia mientras que la LISLR, no limita, por tanto, se puede decir que ese porcentaje no es suficiente para cubrir todos los costos y gastos de las entidades, incluyendo el impuesto sobre la renta.

- Se debe considerar los métodos permitidos para efectos tributarios para valorar los inventarios, pues para efectos fiscales solo se puede utilizar el método promedio, mientras que contablemente permite la utilización de otros métodos.

Como conclusión del estudio realizado, las implicaciones que han traído los diversos criterios financieros y tributarios es la limitación de generar gastos importantes que al final del período no pueden ser admitidos, no deja claro la inclusión de ciertas partidas dentro de la estructura de costos, deja vacíos en cuanto a estructura de costos para las diferentes actividades económicas, además de la limitación del margen de ganancia que genera pérdidas reales para las organizaciones, por lo que perjudica la libre competencia en el mercado y afecta el flujo de caja.

Recomendaciones

A las empresas

- Instar a los empresarios a que apliquen una estructura de costos adecuada basada en costo reales y no en costos razonables ni estimados, para poder tener un mayor control.
- Evaluar periódicamente la estructura de costos, para anticiparse a cual efecto desfavorable.
- Optimizar o minimizar los gastos ajenos a la producciones para que no afecte en gran proporción el resultado.
- Adaptar la estructura de costos a lo establecido en los VEN-NIF y considerar los costos normales y necesarios según lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2014)
- Confeccionar e implantar dentro de su estructura organizativa un sistema de

información contable integral, compuesto al menos por una contabilidad financiera que satisfaga los VEN-NIF, de una contabilidad fiscal que cumpla los requerimientos de la LISLR y de una contabilidad de costos que posibilite la determinación de las estructuras de costos necesarias a los efectos de fijar los precios justos de venta.

- Diseñar medios exactos que distribuyan equitativamente su importe en el costo unitario considerando que los Gastos Ajenos a la Producción ocupan un lugar muy relevante dentro del total de costo.
- Demostrar al SENIAT, las consecuencias que trajo consigo los ajustes realizados por la aplicación de la Ley Orgánica de Precios Justos.
- Buscar obtener algún incentivo de producción, pues al obtener estos márgenes de rentabilidad negativos, las empresas decidirán no seguir operando.

Al Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socioeconómicos (SUNDEE)

- Se insta a realizar una pertinaz revisión al porcentaje de deducción de gastos ajenos de la producción, cuya determinación tenga un basamento contable para el mismo.
- Debe evaluar minuciosamente los costos antes de implantar nuevas medidas que regulen los precios y las ganancias.
- Es necesario aclarar cómo se deben establecer las estructuras de costos de empresas de servicios, ya que en la aplicación de la providencia y en los VEN-NIF la elaboración de una estructura de costos no se detallan.
- Establecer claramente que todas las contribuciones parafiscales asociadas a la mano de obra de las empresas formen parte de las estructuras de costos.
- Debe revisar mensualmente, como lo estipula la ley, el porcentaje de margen de ganancia, pues en una economía hiperinflacionaria o extraordinariamente elevada, como la que actualmente presenta Venezuela, no es recomendable una regulación

de precios.

- Revisar la inclusión de elementos del costo de una empresa de servicio y del sector construcción, ya que existen vacíos en la Ley para estas entidades.
- Realizar un estudio profundo para coordinar la Ley Orgánica de Precios Justos y la Ley de Impuesto Sobre La Renta.
- Al momento de llevar a cabo una fiscalización, tomar en consideración la aplicación del factor correcto de 1,4625, y no el factor 1,425, ya que genera cálculos erróneos, y levantamiento de multas por mal cálculo.
- Incentivar a los productores y comerciantes, de manera que puedan obtener márgenes de rentabilidad atractivos que llamen a inversiones y no al cierre de empresas, la cual se corre el riesgo de escasez.

www.bdigital.ula.ve

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Amat Salas, O. y Soldevila, P. (2003). *Contabilidad y gestión de costes*. Barcelona, Madrid: Gestión.
- Arias, F. (2012). *El proyecto de investigación. Guía para su elaboración*. 6ta Edición. Caracas: Episteme.
- Balestrini, A. (2006). *El Proyecto de Investigación*. Caracas: Episteme.
- Bernal, C. A. (2010). *Metodología de la investigación*. Tercera edición. Colombia: Pearson Educación.
- Bernal, C. A. (2006). *Metodología de la investigación*. Para Administración, Economía, Humanidades y Ciencias Sociales. Segunda edición. México: Pearson Educación.
- Brito, J. (1998). *Contabilidad Básica e Intermedia*. Cuarta edición. Valencia: Centro de Contadores.
- Castellano, H., Rojas, E. y Carnevali, R. (2015). *Elaboración práctica de estructuras de costos para determinar el PVjusto*. Primera edición. Mérida, Venezuela: Editorial Venezolana.
- Castro, J. y Leonett, M. (2013). *Diseño de una estructura de costos y gastos de acuerdo a la ley de Costos y Precios Justos. Caso Estudio: Empresa Jessimar, C.A. Ubicada en Puerto Ordaz. Estado Bolívar*. Trabajo de pregrado. Contaduría Pública de la Universidad Nacional Experimental de Guayana, Puerto Ordaz, estado Bolívar, Venezuela.
- Cerda, H. (2000). *Los elementos de la investigación*. Bogotá. Editorial el Búho.
- Código Orgánico Tributario. (2001). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 37.305, Octubre 2001.
- Código Orgánico Tributario (2014). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela (Extraordinaria) N° 6.152*. Noviembre, 2014.
- Colmenares, A. (2007). *Análisis del manejo de inventario de la Empresa 2B Industria y Taller, C.A.* Trabajo de grado para optar al título de licenciado en Contaduría Pública de la Universidad Centro Occidental Lisandro Alvarado.

Barquisimeto, Estado Lara.

Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad. (2010) *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (2002). (IASB, siglas en inglés de International Accounting Standards Board).

Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad. (2009). *Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*. Sección 13, Inventarios.

Constitución Bolivariana de Venezuela. (1999). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 5453 (Extraordinaria). Marzo 24.

Cuevas C. (2001). *Contabilidad de costos, enfoque gerencial y de gestión*. Segunda edición. Colombia, Bogotá: Pearson Educación

Dearden, J. (1996). *Sistemas de contabilidad de costos y de control financiero*. Primera Edición. España: Deusto.

Decreto 8331 (2011). *Decreto con rango, valor y fuerza de ley de Costos y Precios Justos*. Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela. N° 39.715 18 de julio de 2011.

Del Río González, C. (2000). *Costos I*. México: ECAFSA.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. (DRAE) (2014). *Diccionario*. 23ª edición. Madrid: Espasa Libros.

Fariñas, G. (2007). *Temas de finanzas públicas, derecho tributario e impuesto sobre la renta*. España: Mediterráneo.

Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2002). *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)*. Caracas, Venezuela: Colegio de Contadores Públicos de Venezuela.

Federación Colegio de Contadores Públicos de Venezuela. (2011). *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (VEN-NIF)*. Venezuela. Caracas, Venezuela: Colegio de Contadores Públicos de Venezuela.

Flames, A. (2001). *Cómo elaborar un trabajo de grado de enfoque cuantitativo*. Para optar a los títulos de Técnico Superior Universitario, Licenciado o equivalente, Especialista, Magíster y Doctor. Caracas: Fondo Editorial IPASME.

- García Cantú, A. (1996). *Contabilidad de Costos*. Segunda Edición. México: McGraw - Hill.
- García Castellví, A. (2008.). *Contabilidad Financiera. Análisis y aplicación del PGC de 2007*. LUGAR. Ariel Economía.
- Gayle Rayburn, L. (1999). *Contabilidad y Administración de Costos*. Tercera Edición. Barcelona, España: Océano.
- Gómez, O. (2005), *Contabilidad de Costos*. Tercera Edición
- Guajardo, G. (2002). *Contabilidad Financiera*. México. Mc Graw-Hill.
- Hansen y Mowen (2003). *Administración de costos, contabilidad y control*. México: International Thompson Editores.
- Hernández, R, Fernández, C. y Baptista, M. (2010). *Metodología de la investigación*. México: Mc Graw-Hill.
- Hernández, C. (1999). *Incidencia del Código Orgánico*. Tributario sobre los tributos municipales. Revista de Control Fiscal. Caracas: Editorial de la Contraloría General de la República.
- Horngren C., Foster G., Data S. (2007). *Contabilidad de Costos. Un enfoque gerencial*. México: Pearson Education.
- Hurtado de Barrera, J. (2010). *Metodología de la investigación*. Guía para la comprensión holística de la Ciencia. 4ta edición. Caracas, Venezuela: Quirón. CIEA. Sypal
- Hurtado de Barrera, J. (2012). *El proyecto de investigación*. Comprensión holística de la metodología y la investigación. 7ª edición. Caracas, Venezuela: Quirón.
- Kohler, E. L. (2001). “*Contabilidad de Costos*”. En Kohler, E. L., Cooper, W. W., & Ijiri, Y. (2005). *Diccionario Kohler para contadores: Español-Inglés, Inglés-Español*. México: Limusa.
- Lawrence, W. B. (1999). *Contabilidad de Costos*. Tomo I. Teoría y enunciados de problemas y ejercicios. México: Limusa.
- Ley de Impuesto Sobre La Renta. (1966). *Gaceta Oficial extraordinaria N° 1.069 del 23 de diciembre de 1966*. Caracas.

- Ley de Impuesto Sobre La Renta. (2007). *Gaceta Oficial extraordinaria* N° 38.628 del 16 de febrero de 2007, Caracas.
- Ley de Costos y Precios Justos. (2011). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 39.715, Julio 2011.
- Ley Orgánica de Precios Justos. (2014). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela*, 40.340, Enero 2014
- Martínez Marulanda, D. (2007). *Fundamentos para una introducción del Derecho*. 3era. Reimpresión. Colombia: Universidad de Antioquia.
- Méndez, C. (1998). *Metodología de la investigación*. México: Mc Graw Hill.
- Mora, M. (2004). *Indicio de degradación tributaria en el municipio Alberto Adriani del estado Mérida*. Trabajo de pregrado. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes, Mérida, Venezuela.
- Morillo Moreno, M. C. (2013). *Contabilidad de Costos en el marco de la Ley de Costos y Precios Justos. I parte: Etapas de Notificación de Precios y de Costos*. Revista Visión Gerencial Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (FACES) de la Universidad de Los Andes.
- Neuner, J. W. (1994). *Contabilidad de costes, principios y prácticas*. Tomo I. México: Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana S.A. de C.V.
- Ortiz Aragón, A. y Rivero, G. (2006). *Estructuración de costos. Conceptos y Metodología*. USA: Pactworld. Recuperado de: http://www.rootchange.org/about_us/resources/publications/Estructuracion_costos_conceptos_metodologia.pdf [Consulta: 23-09-2015]
- Peña Molina, A. (2007). “Efectos tributarios derivados de la adopción de las normas internacionales de información financiera”. Revista *Actualidad Contable*. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Año 10.
- Pérez de León, O. (1999). *Contabilidad de Costos*. Limusa. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- Polimeni, R. S., Fabozzi, F. J., Adelberg, A. H. y Kole, M. A. (1999). *Contabilidad de costos. Conceptos y aplicaciones para la toma de decisiones gerenciales*. Tercera Edición. México: Mc Graw Hill.
- Providencia Administrativa 003/2014. “*Criterios Contables Generales para la Determinación de Precios Justos*” (2014). Gaceta Ordinaria N° 40.351 del

- viernes 07 de febrero de 2014.
- Providencia Administrativa 004/2014, “*Procedimiento para Autorizar las Promociones solicitadas ante la SUNDDE.*” (2014). Gaceta Ordinaria N° 40.340 del 15 de abril de 2014.
- Providencia Administrativa 005/2014, “*mecanismos, metodología y demás aspectos necesarios, por medio de los cuales serán públicas las distintas regulaciones en relación a la determinación de precios justos en el acceso a los productos y servicios*” (2014). Gaceta Ordinaria N° 40.341 de fecha 23 de abril de 2014.
- Providencia Administrativa 057/2014, “*establecimiento y marcaje del precio de venta justo (PVJusto)*”(2014) Gaceta Ordinaria N° 40.473 de fecha 18 de noviembre de 2014.
- Providencia Administrativa 073/2014, “*Precio de venta justo para bienes y servicios será el precio máximo al que deberán ser comercializados bienes y servicios*” (2014) Gaceta Ordinaria N° 40571 de fecha 15 de diciembre de 2014,
- Quezada, A. (2003), *Comportamiento de los Costos*. Recuperado de: <http://quezada.8k.com> [Consulta: 18-09-2015]
- Ramírez, T. (2010). *Cómo hacer un proyecto de investigación*. Caracas, Venezuela: Panapo.
- Ramírez García, V. R. (2004). *Manual de derecho tributario venezolano*. Barquisimeto, Venezuela: Jurídicas Rincón.
- Ramírez Padilla, D. (2008). *Contabilidad Administrativa*. Sexta edición. Mc Graw Hill
- Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. (2014). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela No. 6.152 Extraordinario*.
- Reglamento de Ley de Costos y Precios Justos. (2011). *Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela, 39.802, Noviembre 2011*. Caracas.
- Reglamento de Ley de Impuesto Sobre La Renta (2003). *Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.662 de fecha 24 de septiembre de 2003*. Caracas.
- Ruiz, J. (2001). *Impuesto sobre la renta manual didáctico y de consulta*. Caracas: Legis Editores C.A.

- Sabino, C. (2007). *El proceso de investigación*. Caracas: Panapo.
- Sáez Torrecilla, A. (2004). *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión*. Volumen I. 2da. Edición. España: Mc Graw Hill Interamericana, S.A.
- Santino F. y Piero P. (1998). *Contabilidad de Costos I*. Segunda edición. España. Ediciones Deusto.
- Sarmiento, R. (2010) *Contabilidad de Costos*, Quito-Ecuador, Segunda Edición.
- Sinisterra Valencia, G. (2006). *Contabilidad de costos*. Colombia: Eco Ediciones.
- Strategor V. (1997). Estrategia, Estructura, Decisión, Identidad, política general de Empresa. España: Masson.
- Tamayo y Tamayo, M. (2003). *El proceso de la investigación científica*. México: Limusa. Noriega Editores
- Thompson, J. (2008). *Contabilidad*. Recuperado de: <http://www.promonegocios.net/contabilidad/concepto-contabilidad.html> [Consulta: 18-09-2015]
- Universidad Pedagógica Experimental Libertador (UPEL). Vicerrectorado Académico. (2001). *Manual de Trabajos de Grado Especialización y Maestría y Tesis Doctorales*. Caracas.
- Villegas, F. (2012). *La Administración Tributaria*. Javier Vergara Editor S.A. México.
- Zapata Sánchez, P. (2008). *Contabilidad General*. Sexta Edición. Colombia: Mac Graw Hill.

www.bdigital.ula.ve

ANEXOS

ANEXO A

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MÉRIDA - VENEZUELA

GUÍA DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL

Objetivo General: Analizar comparativamente los costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos.

DATOS GENERALES DEL DOCUMENTO		
Denominación:	Alcance del Instrumento:	
Autor:	Fecha de la revisión:	Fecha de la publicación:
Objetivo Específico	Indicador a Observar	Observaciones
1. Identificar los elementos dentro de una estructura de costos de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF).	Costos de Adquisición Costos de Producción Gastos Valoración de inventarios	
2. Describir los criterios utilizados para la admisibilidad de costos y gastos de acuerdo al Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2014) y su reglamento.	Facturas emanadas del vendedor con su RIF Costos y gastos causados Costos y gastos normales y necesarios Costos y gastos ocurridos en el país Costos y gastos con el objeto de producir el enriquecimiento Costos y gastos no admitidos Valoración de inventarios	

Objetivo Específico	Indicador a Observar	Observaciones
3. Determinar los criterios generales para el reconocimiento de costos y gastos en la determinación de precios, de acuerdo a la Ley Orgánica de Precios Justos (2014).	Costos de Adquisición Costos de transformación Gastos ajenos a la producción Costos y gastos excluidos Valoración de inventarios	
4. Comparar los criterios utilizados para admitir costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos.	Costos Gastos Elementos del costo Costos y gastos excluidos y no admitidos Valoración de inventarios	
5. Analizar las implicaciones que representan para las organizaciones, los criterios utilizados en la determinación de los costos y deducciones en materia tributaria y financiera.	Sistema de contabilidad Estructuras de costos Centros de costos Valoración de inventarios Determinación de precios Determinación de renta neta Desestimulo a la inversión Hipótesis del negocio en marcha	

ANEXO B

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MÉRIDA - VENEZUELA

GUÍA DE ENTREVISTA

Estimado Lcdo. (a):

La siguiente entrevista se realiza con la finalidad de recabar información suficiente para *analizar comparativamente los costos y deducciones en materia tributaria con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos*.

La información obtenida mediante este instrumento será procesada con absoluta confidencialidad y será utilizada para dar cumplimiento a los objetivos del trabajo de investigación, presentado por mi persona, para optar al Título de **Especialista en Ciencias Contables, Mención: Tributos, Área: Rentas Internas**.

Se requiere de su valiosa colaboración a fin de responder unas preguntas relacionadas con la actividad que desempeña. De la veracidad y objetividad con que se recabe la información mediante este instrumento, dependerá la validez y confiabilidad de los resultados; es necesario que las respuestas sean lo más honestas y ajustadas a la realidad posible.

Gracias por su colaboración

Lisbeth Jillian Guerrero Uzcátegui

Investigadora

GUÍA DE ENTREVISTA

A continuación, se presenta un conjunto de interrogantes y/o planteamientos a los fines de que sean respondidos sobre la base de su conocimiento y experticia profesional en forma clara y concreta. Le recuerdo que los datos brindados por usted en esta entrevista son de carácter confidencial y sólo serán utilizados para los propósitos del estudio. Agradezco su colaboración.

- 1) Según su opinión, ¿qué elementos debe considerar la empresa para la determinación de los costos? _____

- 2) ¿Qué elementos considera la empresa para la elaboración de su estructura de los costos? _____

- 3) ¿Qué técnica utiliza para medir los inventarios de la empresa para la cual labora? _____

- 4) ¿Cuáles son los costos y gastos más relevantes inherentes a la actividad principal de la empresa? _____

- 5) ¿Cuáles gastos considera la empresa como ajenos a la producción? _____

- 6) Según la estructura de costos de la empresa, ¿qué % representan los gastos ajenos a la producción sobre los costos? _____

-
- 7) Según su opinión, indique ¿cuáles diferencias y/o semejanzas presenta la Ley de Impuesto Sobre La Renta ISLR con respecto a la Ley Orgánica de Precios Justos en materia de admisibilidad de costos y gastos? _____

- 8) De acuerdo a su juicio, señale las consecuencias que trajo consigo la Providencia Administrativa de Criterios Contables Generales para la determinación de Precios Justos. _____

- 9) Según su experiencia, que implicaciones han traído para las empresas los criterios utilizados en la determinación de los costos y deducciones en materia tributaria y financiera. _____

www.bdigital.ula.ve

ANEXO C
UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MÉRIDA - VENEZUELA

www.bdigital.ula.ve
VALIDACIÓN DE LOS
INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

Investigadora:
Lisbeth J. Guerrero U.

Mérida, Septiembre de 2015

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MÉRIDA - VENEZUELA

Estimado Profesor:

Muy respetuosamente, me dirijo a usted en la oportunidad de solicitar su valiosa colaboración como Juez Experto, en la validación de los instrumentos de la investigación que realizo para optar al ***Grado de Especialista en Ciencias Contables, Mención: Tributos, Área: Rentas Internas.***

Dada su trayectoria como docente e investigador, el juicio que usted pueda emitir sobre la validez de estos instrumentos es de suma importancia para los fines de la investigación. Esta validación se solicita con la finalidad de verificar la consistencia, pertinencia y coherencia del contenido de los instrumentos, por lo tanto agradecería el aporte que pueda brindar. Se anexan los formatos correspondientes para validarlos; asimismo, se incluyen: planteamiento del problema, objetivos y cuadro de variables, especificaciones del estudio para facilitar su juicio como experto.

Agradezco de antemano su receptividad.

Atentamente,

Lisbeth Jillian Guerrero Uzcátegui

Investigadora

VALIDACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS

Apreciación Cuantitativa

Ítems	ANEXO A REGISTRO DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL		ANEXO B GUÍA DE ENTREVISTA	
	Acuerdo	Desacuerdo	Acuerdo	Desacuerdo
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
Totales				

Observaciones

Fecha:

Firma:

VALIDACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS

Apreciación Cualitativa

Instrucciones

1. Emita su opinión en cuanto a la presentación de cada ítem, marcando con una equis (X) en el espacio que corresponda según la escala indicada.
2. Si desea realizar alguna sugerencia, por favor, escríbala en el espacio de observaciones.

APRECIACIÓN CUALITATIVA				
CRITERIOS	EXCELENTE	BUENO	REGULAR	DEFICIENTE
Presentación del instrumento				
Claridad de redacción de los ítems				
Pertinencia de las variables con los indicadores				
Relevancia de los contenidos				
Factibilidad de aplicación				

Apreciación Cualitativa

Observaciones

Fecha:

Firma:

ANEXO D-1

Registro de Observación Documental

Validez entre Observadores o Grado de Acuerdos Inter-Observadores

ÍTEMES	Acuerdos	Desacuerdos
1	3	0
2	3	0
3	3	0
4	3	0
5	2	1
Totales	14	1

Observadores = 3 expertos

Ecuación de Haynes (Flames, 2011)

$$Ao = \frac{Ia}{Ia + Id} = \frac{14}{15} = 0.93$$

Interpretación:
Altamente Confiable

Donde:

Ao= Validez entre observadores o grado de acuerdos inter-observadores

Ia= Total de acuerdos

Id= total de desacuerdos

Valores de coeficientes de validez (Escala interpretativa)

Entre 0.00 y 0.64: poco confiables.

Entre 0.65 y 0.74 son confiables.

Entre 0.75 y 1.00 son altamente confiables.

ANEXO D-2

Guía de Entrevista

Validez entre Observadores o Grado de Acuerdos Inter-Observadores

ÍTEMES	Acuerdos	Desacuerdos
1	3	0
2	3	0
3	2	1
4	2	1
5	3	0
6	2	1
7	2	1
8	2	1
9	1	2
Totales	20	7

Observadores = 3 expertos

$$A_o = \frac{I_a}{I_a + I_d} = \frac{20}{27} = 0.74$$

Interpretación:
Confiable

Ecuación de Haynes (Flames, 2011)

Donde:

A_o= Validez entre observadores o grado de acuerdos inter-observadores

I_a= Total de acuerdos

I_d= total de desacuerdos

Valores de coeficientes de validez

Entre 0.00 y 0.64: poco confiables.

Entre 0.65 y 0.74 son confiables.

Entre 0.75 y 1.00 son altamente confiables.

ANEXO D-3

Guía de Entrevista

Prueba Piloto

Confiabilidad entre Observadores o Grado de Acuerdos Inter-Observadores

Interrogantes	Acuerdos	Desacuerdos
1	4	0
2	4	0
3	3	1
4	3	1
5	4	0
6	3	1
7	3	1
8	3	1
9	3	1
Totales	30	6

Observadores = 4 especialistas en el área Contabilidad de Costos

Ecuación de Haynes (Flames, 2011)

$$A_o = \frac{I_a}{I_a + I_d} = \frac{30}{36} = 0.83$$

*Interpretación:
Altamente Confiable*

Donde:

A_o= Confiabilidad entre observadores o grado de acuerdos inter-observadores

I_a= Total de acuerdos

I_d= total de desacuerdos

Valores de coeficientes de confiabilidad

Entre 0.00 y 0.64: poco confiables.

Entre 0.65 y 0.74 son confiables.

Entre 0.75 y 1.00 son altamente confiables.