



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

ANALISIS Y EVALUACIÓN DE CRITERIOS CONTABLES LOPJ

Comentarios sobre artículo 29 LOPJ:

La Ley Orgánica de Precios Justos (LOPJ) en su artículo 29, indica lo siguiente: “los costos y gastos informados a la SUNDDE, no podrán exceder de los costos razonables registrados contablemente”.

Debido a lo que indica el mencionado artículo, no podrán incluirse en la estructura de costos, aquellos costos y gastos omitidos en la contabilidad, por ejemplo: depreciación de activos totalmente depreciados, acumulaciones de pasivos omitidas en la contabilidad, etc.

Dentro del análisis de este artículo surgen otras inquietudes que indicamos a continuación:

¿Qué pasa con sujetos que realizan actividades económicas y no están obligados a llevar contabilidad, por ejemplo: personas naturales dedicadas a actividades civiles (Ej. ejercicio de profesiones y arrendamiento de bienes inmuebles)?

¿Cuál es la situación de sociedades civiles: no obligadas por el Código de Comercio, pero sí por LISLR Y PCGA? ¿Qué tratamiento contable habrá que dar a remuneraciones de los socios?.

Consideramos necesario sincerar remuneraciones de directores y gerentes en la contabilidad, independientemente de que existan los excesos no deducibles según normativa ISLR.

Comentarios sobre artículo 32 LOPJ:

Indica lo siguiente: “El margen máximo de ganancia (MMG) será establecido anualmente, atendiendo criterios científicos, por la SUNDDE tomando en



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

consideración las recomendaciones emanadas de los Ministerios del Poder Popular con competencia en 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

La SUNDDE podrá determinar márgenes máximos de ganancia por sector, rubro, espacio geográfico, canal de comercialización, actividad económica o cualquier otro concepto que considere sin que estos superen los máximos establecidos en el presente artículo.

A fin de favorecer las industrias nacientes, o fortalecer alguna industria existente, el presidente o presidenta de la república en consejo de ministros, podrá revisar y modificar el margen máximo de ganancia regulado en esta Ley, considerando las recomendaciones de la Vicepresidencia Económica de Gobierno o de la SUNDDE.

La falta de fijación expresa del margen máximo de ganancia dictado por la SUNDDE, no implicará el incumplimiento, omisión o flexibilización de los precios previamente establecidos por el Ejecutivo Nacional, a los productos fabricados, obtenidos o comercializados por los sujetos de aplicación de la presente Ley."

Nuestras observaciones sobre este artículo son las siguientes.

No conocemos el criterio "científico" utilizado en la determinación del 30% como MMG.

¿Cómo se determina el MMG en un arrendamiento operativo de bienes inmuebles?



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

La ecuación de determinación del precio de venta con un margen máximo de 30% debería ser la siguiente:

$$PVM = EC * 1,30$$

PVM = PRECIO DE VENTA MAXIMO

EC estructura de costos = costos + 12,5% de costos como gastos ajenos a la producción.

Ej. Conociendo costos por un monto de bs. 2.000,00, la estructura de costos seria $\text{costos} * 112,5\% = 2.250,00$

$PMV = 2.250,00 * 1,30 = 2.925,00$, menos EC = 2.250,00 arroja el MMG de 675,00 que representa el 30% de EC.

Interpretamos que el MMG deberá determinarse por cada bien o servicio, considerado individualmente. Este punto afectará en nuestra opinión el subsidio o compensación de márgenes de ganancias entre los distintos productos o servicios.

¿Como se calcula el MMG cuando se vende un activo que no forma parte de los inventarios para la venta, y no se refiere a la actividad ordinaria del negocio, por ejemplo: activos fijos, más aún si están totalmente depreciados?

Evaluar cálculo de MMG en una cadena normal de distribución: productor o importador / mayorista / detallista.

Se indica que la SUNDDE podrá fijar distintos porcentajes de MMG, pero nunca mayores al 30% establecido en la Ley. Este cambio solamente lo podrá hacer el Presidente en Consejo de Ministros, opinamos que mediante reforma a la Ley.

El último párrafo del artículo lo interpretamos, como que aunque la SUNDEE no establezca MMG no podrán variarse los precios fijados anteriormente (regulados)



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

por el EJECUTIVO NACIONAL a los bienes o servicios que vendan o presten los sujetos a esta Ley (casi todos).

Con fecha 07 de febrero de 2014, la Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos (SUNDDE), emitió la Providencia Administrativa N° 003/2014, mediante la cual se fijan Criterios Contables Generales para la Determinación de Precios Justos, publicada en Gaceta Oficial N° 40.351 de la misma fecha. De acuerdo a la SUNDDE, esta Providencia tiene como objeto establecer criterios contables generales que deberán utilizar los sujetos de aplicación de la LOPJ para la adecuación de sus estructuras de costos que les permitan determinar precios justos, de conformidad con la normativa legal y los principios de contabilidad de aceptación general, vigentes en el país.

De la revisión del contenido de la Providencia se puede indicar que no aporta ninguna definición, concepto o regla contable administrativa que no conozcan quienes manejan la información financiera de las empresas, sin embargo, procederemos al análisis del contenido de la Providencia y haremos nuestras observaciones:

Artículo 1: La presente Providencia Administrativa 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.

Sin comentarios, simplemente indica el objeto de la Providencia



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

Artículo 2: Serán criterios de cumplimiento obligatorio en la contabilidad de los sujetos de aplicación del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos los que a continuación se mencionan:

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.

Sin comentarios, totalmente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, toda la información financiera está interconectada, en eso se basa el postulado de la partida doble, no hay cargo sin abono.

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.

Al igual que en el numeral anterior, totalmente de acuerdo, sin embargo debería en nuestra opinión excluirse la reexpresión por efectos de la inflación.



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

-
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.

Sin comentarios, totalmente de acuerdo, es el concepto general.

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.

Totalmente de acuerdo, sin embargo en los términos contables no se utiliza gastos ajenos a la producción, únicamente gastos, los cuales corresponden a egresos que no deben estar imputados en los costos (ver art. 27 Ley de I.S.L.R. vigente), 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 (igualmente ver art. 27 Ley de ISLR vigente).

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.



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

Sin comentarios, totalmente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

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.

Sin comentarios, totalmente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, se complementa con numerales 7 y 8.

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.

Está muy clara la conformación, solamente haremos mención a errores típicos en contabilidades inadecuadas, al registrar como gastos y no como costos los elementos adicionales al precio de compra según facturas que menciona el artículo. En el caso de importaciones habrá que hacer necesariamente distribuciones de esos



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

costos adicionales, no imputables a un solo ítem, entre todos los ítems incluidos en las facturas.

Igualmente existirá necesidad de distribuciones de costos adicionales en compras locales, por ejemplo de facturas de transporte.

Otro elemento a considerar será lo relativo a precios de transferencia, establecida en normas del ISLR, cuando la compra de importación sea efectuada a partes vinculadas en el exterior.

El otro gran problema a considerar en compras al exterior, dadas las circunstancias cambiarias en Venezuela, será el del tipo de cambio a utilizar (CADIVI O CENTRO NACIONAL DE COMERCIO EXTERIOR, SICAD I O SICAD II), los PCGA establecen lo correspondiente en NIC 2 y en la sección 13 de la NIF PYMES.

Debe considerarse lo que establece la FCCPV en su aclaratoria de fecha 25 de enero de 2014 en cuanto al tratamiento contable aplicable a las transacciones y saldos denominados en moneda extranjera en el marco del régimen de control cambiario venezolano en el capítulo V. ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS PAGADEROS EN MONEDA EXTRANJERA.

Párrafos 10 y 11 que se incluyen a continuación:

10. En los casos de bienes y servicios pagaderos en moneda extranjera para la cual no exista una expectativa razonable que el estado suministrará las divisas a los tipos de cambio oficiales, su valoración inicial será de acuerdo a lo indicado en el párrafo 3b de esta aclaratoria.



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

11. Con posterioridad a la valoración inicial, no está permitido capitalizar o disminuir el costo de dichos bienes y/o servicios por las diferencias entre la valoración original y cualquier valoración posterior de los pasivos en moneda extranjera asociados; dichas diferencias deberán ser reconocidas en los resultados del período en el cual ocurran.

¿Como queda la igualdad entre empresas privadas y empresas del estado con acceso a divisas preferenciales?

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).

Sin comentarios, totalmente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, igualmente incluidos los conceptos en NIC 2 y en la sección 13 de la NIF PYMES.

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.



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

Sin comentarios, totalmente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, igualmente incluidos los conceptos en NIC 2 y en la sección 13 de la NIF PYMES.

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.

Sin comentarios, totalmente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, igualmente incluidos los conceptos en NIC 2 y en la sección 13 de la NIF PYMES, sin embargo al no atribuirse al costo de un producto específico formará parte de los costos de producción en general.

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.

Sin comentarios, totalmente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, igualmente incluidos los conceptos en NIC 2 y en la sección 13 de la NIF PYMES, con las siguientes excepciones: costos de financiamiento se incluirían en lo que en la Providencia se denominan gastos ajenos a la producción, igualmente pasaría con los costos indirectos que no contribuyen a llevar los productos o servicios a su condición de terminados o prestados.



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

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 ciento (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.

Al igual que el 30% de MMG en el art. 32 LOPJ, no entendemos de donde sale el 12,5% de gastos imputables a la estructura de costos establecido en este numeral. La ecuación de cálculo del MMG la hicimos en el análisis del art. 32 LOPJ,

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

Sino se distribuye, mal pudiesen tener gastos de distribución.

En nuestra opinión, existe un serio problema de semántica en la Providencia en cuanto a confundir los términos contables de costos con gastos, esta partida es de gastos, pero cuando menciona que solo serán reconocidos como elemento de costos, entendemos que se refiere a la inclusión en la estructura de costos.

Igualmente consideramos que los gastos de almacenaje podrían incluirse como formando parte de estos gastos de distribución.



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

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.

Primeramente tenemos que indicar que la inclusión de "otros egresos a criterio de SUNDDE" puede generar discrecionalidad del personal de SUNDDE en cualquier momento.

Existen tributos dentro del costo de mano de obra directa, como por ejemplo contribuciones laborales (SSO, RPE, INCES), impuestos sobre inmuebles en los cuales funcionan las fabricas, etc.

Además, en los llamados gastos ajenos a los costos se incluirían igualmente contribuciones laborales, industria y comercio, otros tributos parafiscales como aporte LOCTI, antidrogas, contribución deportes, etc. algunos de esos tributos, al calcularse sobre ingresos bruto (por ejemplo: industria y comercio, y aporte LOCTI) podrían ser muy superiores al 12,5%.

Para efectos de impuesto sobre la renta los tributos causados y pagados son deducibles excepto el propio impuesto sobre la renta y el crédito fiscal de IVA cuando es trasladable (ver art. 27 Ley de I.S.L.R. vigente).

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

De acuerdo, esta explicado en el comentario incluido en el numeral anterior.



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

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.

¿Quién medirá la razonabilidad? Caemos en el punto de la discrecionalidad del funcionario.

Artículo 3: El costo asociado a la estructura de costos de la producción de un bien o la prestación de un servicio será el costo real de producción determinado en función del artículo segundo de esta providencia administrativa.

Nunca en la contabilidad se utiliza el termino real, sino el termino razonable. El método de costeo directo, el cual incluye costos de materiales, mano de obra directa y gastos indirectos variables solamente, no está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, el que está aceptado es el costeo por absorción que incluye además, gastos indirectos fijos, la limitación del costo determinado de esta manera está en la regla de costo o mercado el que sea menor.

Artículo 4: Cuando la naturaleza de las operaciones dificulte o haga impracticable la determinación o seguimiento frecuente (diario o semanal) del costo real de producción, los sujetos de aplicación podrán, bajo la expresa autorización previa por escrito de la SUNDDE, utilizar las siguientes técnicas de medición, siempre que el resultado de aplicarlas se aproxime al costo real de producción:



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

Dificultar o hacer impracticable la determinación o el seguimiento frecuente (diario o semanal) del costo real de producción no debería considerarse con la tecnología y los sistemas de información disponibles en estos tiempos. La limitación en nuestra opinión sería para los medianos o pequeños empresarios que no disponen de recursos, o peor aún, se caería en un círculo vicioso al invertir en tecnología y asesoría y posteriormente por la limitación del 12,5% no pudiera incluirse el gasto por esa inversión en la determinación de los precios

1. 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.

En nuestra opinión, este es el mejor método para la determinación de costos en empresas manufactureras y de servicios, siempre que su determinación sea hecha con base a una metodología científica y sea revisado periódicamente, entre sus características podemos mencionar las siguientes:

- (a) Son cálculos predeterminados que facilitan la fijación de precios de venta.



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

-
- (b) Constituyen medidas de control de las operaciones y sirven para conocer anticipadamente las posibles utilidades a lograrse un determinado volumen de ventas.
 - (c) Ayuda a estandarizar los procedimientos productivos
 - (d) Al compararlos con los costos reales, es posible determinar variaciones que permitan conocer deficiencias en los procesos productivos, conocer el origen de las deficiencias y aplicar correctivos en consecuencia.
 - (e) Permite conocer la capacidad ociosa y su valor
 - (f) Tienden a facilitar la labor contable y reducen su costo operativo
 - (g) Permite obtener información de manera oportuna y confiable.
 - (h) Facilitan la elaboración de presupuestos.

Esta misma Providencia, indica que debe revisarse el estándar por lo menos cada cuatro meses, estamos de acuerdo, y pensamos que debe revisarse cada vez que cambien las circunstancias, sobre todo en una economía como la de nuestro país con una aguda inflación y una inestabilidad cambiaria marcada, sin embargo, como esta planteado en esta providencia surge una contradicción con el artículo 32 de la LOPJ, que habla de establecer márgenes máximos de ganancia anualmente.

2. 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



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

ningún caso puede superar la alícuota de ganancias establecidas en las normativas vigentes en la República Bolivariana de Venezuela.

Al inicio de este artículo hicimos el comentario Dificultar o hacer impracticable la determinación o o seguimiento frecuente (diario o semanal) del costo real de producción no debería considerarse con la tecnología y los sistemas de información disponibles en estos tiempos. De igual manera, parece una contradicción, revisar constantemente y establecer márgenes de ganancias anualmente.

El método de los minoristas tiene algunas características similares con [el costo estándar](#), sin embargo en el método de los minoristas se debe utilizar un margen bruto comercial estimado (siempre que no difiera significativamente de los reales), de tal manera que el costo de los productos vendidos se determina de la siguiente fórmula:

$$CV = PV / (1 + Mg)$$

CV = Costo de los productos vendidos

PV = [Precio](#) de venta

Mg = Margen de comercialización en relación con el costo del producto

Para el método de los minoristas, [NIC 2](#), también acepta esta técnica para asignar el valor del inventario y del costo de ventas, siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- (a) Que sea utilizado en inventarios que sean integrado por una gran cantidad de artículos que rotan velozmente;
- (b) Que los márgenes de comercialización sean similares;



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

-
- (c) Que sea impracticable utilizar otros métodos de cálculo de los costos (por ejemplo inventarios sin código de barras, tales como tornillería, alimentos, láminas de metales, piedras preciosas, entre otros);
 - (d) El margen bruto determinado debe ser revisado constantemente y debe ser aplicado por promedios seleccionados por cada sección o departamento comercial; y
 - (e) Hay que tener especial cuidado en inventarios, donde se puedan vender por debajo de los precios habituales.

Artículo 5

Fórmulas de Cálculo del Costo

En la adecuación de las estructuras de costos del artículo 3 de la presente providencia administrativa serán criterios de aplicación las fórmulas de cálculo del costo 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



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

Debemos hacer énfasis en que la norma indica que el método a utilizar primeramente es el de identificación específica y los otros dos son alternativos en caso de no poder utilizarse este método.

Debido a ello, es importante explicar en que consiste este método:

Este método es utilizado en las empresas cuyo inventario consta de mercancías iguales pero cada una de ellas se distingue de los demás por sus características individuales de número, marca o referencia y un costo determinado, además, podríamos agregar información como lote de fabricación o importación, fecha de fabricación y de vencimiento, etc. Exige que se lleven registros por medio de los cuales puedan identificarse los artículos con toda precisión y determinarse sus costos con exactitud, cada artículo del inventario puede ser directamente identificado con una compra y su factura.

El costo actual de cada artículo específico del inventario puede identificarse claramente y al momento de realizar la venta, es posible determinar el costo de ventas específico, de igual manera puede valuarse el inventario final, identificando cada artículo del inventario con su costo específico.

Artículo 6

La Superintendencia Nacional para la Defensa de los Derechos Socio Económicos tendrá la potestad de efectuar las auditorias que considere apropiadas a fin de satisfacer la razonabilidad de las estructuras de costos que sustentan los precios determinados por los sujetos de aplicación del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos. Estas auditorias podrán ser ejecutadas articuladamente con otras instituciones del Estado con competencia aplicable.



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

Al inicio de la auditoria el sujeto de aplicación deberá poner a disposición de los funcionarios auditores toda la información que al efecto, mediante providencias administrativas, le haya sido solicitada. Los requerimientos deberán consignarse en un máximo de cinco (5) días hábiles.

Las estructuras de costos que los sujetos de aplicación preparen a los efectos de la presente providencia administrativa, deberán referirse a un mismo período contable, el cual deberá estar claramente identificado. Asimismo, las partidas y elementos presentados en los estados financieros y otra información requerida, deberá cumplir con los atributos contables que de seguida se relaciona: ocurrencia, integridad, exactitud, corte (período contable) y clasificación apropiada.

El ultimo párrafo se refiere a postulados básicos de la contabilidad, está en la sección 2 de NIIF PYMES, y en la anteriormente vigente DPC-0.

Artículo 7

El incumplimiento de la presente providencia administrativa será sancionado de conformidad a las previsiones del artículo 49, numeral 4 del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos.

Sin comentarios.

Artículo 8

Los sujetos de aplicación del Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley Orgánica de Precios Justos deberán respetar los límites a las ganancias previstos en dicha Ley.

Sin comentarios.



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

Artículo 9

La presente providencia administrativa entrará en vigencia a partir de su publicación en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela.

Sin comentarios.

Otros comentarios sobre la Providencia:

En la Providencia se mencionan técnicas de medición de inventarios y las mal llamadas formulas para el cálculo de costos (métodos de valuación de inventarios), sin embargo, no se mencionan los sistemas de determinación del costo de las ventas, que todo contador con conocimientos adecuados conoce, estos sistemas son los siguientes:

Sistema de inventario continuo: sólo se moverá la cuenta de inventario en el activo al inicio y al final del período, al calcularse el costo de ventas, las compras y los otros cargos inherentes (fletes, seguros, gastos de nacionalización, etc.), así como los descuentos en compras se registran en forma simultánea directamente en el estado de resultados. los montos así registrados se cancelarán al calcularse el costo de ventas según la fórmula costo de ventas = inventario inicial + compras - inventario final (CV=II+C-IF).

Este sistema presenta la desventaja de que no puede determinarse contablemente el costo de ventas en los estados financieros interinos y la correspondiente utilidad bruta y operacional.

Asimismo, no es recomendado desde el punto de vista de control interno ni para el cumplimiento de obligaciones tributarias relativas a los inventarios, a menos que se lleven auxiliares detallados y se analicen las diferencias que pudiese arrojar el



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

inventario físico, consideramos que tampoco es recomendable para LOPJ, ya que es incompatible con técnicas de cálculos de costos establecidas en la Providencia (estándar y método de minoristas).

Sistema de inventario perpetuo: se carga la cuenta de inventarios directamente con el valor de las compras y los otros cargos inherentes (fletes, seguros, gastos de nacionalización, etc.), los cuales deben registrarse en forma simultánea, normalmente, la contrapartida será a bancos o cuentas por pagar. Se acredita la cuenta cuando se vende la mercancía o se devuelve a los proveedores, en estos casos, el débito será a costo de ventas o cuentas por pagar respectivamente.

Estos cargos al costo de ventas deberán calcularse y documentarse costeadando la venta de acuerdo al método que utilice la compañía (identificación específica, PEPS (FIFO) o promedio). Los descuentos en compras, cuando son otorgados posteriormente, deberán registrarse directamente a costo de ventas.

El control que debe mantenerse en la cuenta de inventarios en el activo, independientemente del sistema de costeo y métodos de valuación utilizados, se refiere a la existencia de un auxiliar en el que se muestren a nivel individual cada ítem con sus entradas y salidas valoradas. de obligatorio cumplimiento de conformidad con normas tributarias en materia de IVA e ISLR.

Además deberán efectuarse inventarios físicos en forma periódica (es obligatorio de acuerdo al Código de Comercio y la Ley de ISLR) y comparar los resultados en unidades con el inventario teórico, analizando y ajustando las diferencias. los faltantes no justificados están sujetos a la Ley de Impuesto al Valor Agregado (IVA).



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

NUESTRAS CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES:

No estamos de acuerdo con el contenido de la LOPJ, en nuestra opinión viola múltiples principios constitucionales, sin embargo, somos fervientes partidarios del hecho que el control de costos, gastos y el establecimiento de márgenes razonables de ganancia deberían ser prácticas sanas de los empresarios en Venezuela, sin tener necesidad de la existencia de una Ley con esas características coercitivas e inquisidoras, cuya nulidad debe solicitarse en todas las instancias.

Consideramos muy importante y urgente, una revisión exhaustiva e inmediata de los procesos contables, comenzando por la evaluación detallada de los códigos de cuentas, no utilizándose bajo ningún concepto cuentas genéricas bajo de denominación de "diversos, otros, varios, u otros similares", y definiéndose igualmente procedimientos de determinación de costos muy precisos sin ambigüedades algunas, que consideren entre muchos factores las cuentas contables que deben utilizarse para recopilar costos .

En todos los casos, recomendamos la adecuación de los procedimientos administrativos y contables de acuerdo a cada tipo de empresas: comercializadoras (compra – ventas) compras locales; comercializadoras (compra – ventas) importaciones; comercializadoras, con o sin distribución; prestadoras de servicios; empresas manufactureras que incluyen costos de transformación, con o sin distribución; y agropecuarias y similares (camaroneras, etc.).

Además deben evaluarse dentro de esta adecuación, como se realizan en cada empresa en particular las operaciones medulares: compras con o sin



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

fletes, canales de distribución de las ventas, políticas de bonificaciones y descuentos, etc.

Todos esos factores deberán considerarse en la implementación de procedimientos contables adecuados.

Consideramos urgente preparar una estimación de resultados global, para un período de por lo menos tres meses, con determinación, lo más cercana a la realidad que sea posible, de los costos y gastos detallados por conceptos que manejan en cada empresa, considerando además la transferencia de gastos de distribución a costos, sí fuese el caso y la exclusión de los gastos no aceptados por la Providencia.

Luego se determinará la estructura de costos de conformidad con la providencia. una vez calculada la estructura de costos se obtendrá también el precio máximo de venta, que para todos los efectos del análisis representará las ventas en el estado de resultados.

Una vez calculado el 12,5% de contribución de los gastos ajenos a la producción se podrá evaluar la cantidad de gastos que queda no cubierto y sobre esta cantidad se podrán realizar los análisis requeridos

Los análisis sobre gastos no cubiertos, deberían arrojar luz sobre cortes necesarios con el agravante que existen dos tipos de gastos: los fijos, no susceptibles de disminución sin afectar la operatividad de los sujetos; y los variables cuya disminución afectaría en menor forma la operatividad de los sujetos.



FERNANDEZ MACHIN & ASOCIADOS
CONTADORES PUBLICOS
ASESORES GERENCIALES
RIF N° J-31368152-0

Hay otros gastos que no se pueden disminuir simplemente por la necesidad de la empresa: sueldos y salarios (inamovilidad/calificación de despido), y los impuestos excluidos.

Adicionalmente, existen dentro de los gastos partidas que se originan por la incapacidad del estado de satisfacer necesidades, por ejemplo: gastos inherentes a plantas eléctricas, seguros de bienes y personas, vigilancia, etc.

Otro análisis que debe hacerse con la información obtenida en el estado de resultados estimado es su comparación con un estado de resultados real, para un mismo período de tiempo, con operaciones normales similares a las premisas del estimado.

Esta comparación generará información valiosa en cuanto al comportamiento de ingresos y también ayudará en la evaluación de costos y gastos.