

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL “LISANDRO ALVARADO”

DECANATO DE ADMINISTRACIÓN Y CONTADURÍA

B i b l i o t e c a

ANÁLISIS COMPARATIVO DEL MÉTODO NIVEL GENERAL DE PRECIOS
(NGP) REGULADO POR LA DECLARACIÓN DE PRINCIPIOS DE
CONTABILIDAD N° 10 (DPC-10) CON LAS DISPOSICIONES REFERIDAS AL
REAJUSTE REGULAR POR INFLACIÓN CONTENIDAS EN LA LEY DE
IMPUESTO SOBRE LA RENTA (2001)

Administración
y Contaduría

AURA MENDOZA PÉREZ

Barquisimeto, 2006

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL

“LISANDRO ALVARADO”

B i b l i o t e c a

ANÁLISIS COMPARATIVO DEL MÉTODO NIVEL GENERAL DE PRECIOS
(NGP) REGULADO POR LA DECLARACIÓN DE PRINCIPIOS DE
CONTABILIDAD N° 10 (DPC-10) CON LAS DISPOSICIONES REFERIDAS AL
REAJUSTE REGULAR POR INFLACIÓN CONTENIDAS EN LA LEY DE
IMPUESTO SOBRE LA RENTA (2001)

Administración
y Contaduría

Por: AURA MENDOZA PÉREZ

Barquisimeto, 2006

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL “LISANDRO ALVARADO”

DECANATO DE ADMINISTRACIÓN Y CONTADURÍA

POSTGRADO DE CONTADURÍA

B i b l i o t e c a

ANÁLISIS COMPARATIVO DEL MÉTODO NIVEL GENERAL DE PRECIOS
(NGP) REGULADO POR LA DECLARACIÓN DE PRINCIPIOS DE
CONTABILIDAD N° 10 (DPC-10) CON LAS DISPOSICIONES REFERIDAS AL
REAJUSTE REGULAR POR INFLACIÓN CONTENIDAS EN LA LEY DE
IMPUESTO SOBRE LA RENTA (2001)

Administración
y Contaduría

Trabajo de Grado presentado para optar al Título de
Especialista en Auditoría

Por: AURA MENDOZA PÉREZ

Barquisimeto, 2006

ANÁLISIS COMPARATIVO DEL MÉTODO NIVEL GENERAL DE PRECIOS
(NGP) REGULADO POR LA DECLARACIÓN DE PRINCIPIOS DE
CONTABILIDAD N° 10 (DPC-10) CON LAS DISPOSICIONES REFERIDAS AL
REAJUSTE REGULAR POR INFLACIÓN CONTENIDAS EN LA LEY DE
IMPUESTO SOBRE LA RENTA (2001)

B i b l i o t e c a



Por: AURA MENDOZA PÉREZ

Trabajo de grado aprobado

Administración

Norelly Pinto
Tutor

Carlos Figueredo
Jurado

Jurado

Barquisimeto, _____ de _____ de 2006

INDICE

		Página
	RESUMEN	vi
	INTRODUCCIÓN	vii
	CONTENIDO	
I.	El PROBLEMA	9
	Planteamiento del Problema	9
	Objetivos de la Investigación	13
	Objetivo General	13
	Objetivos Específicos	13
	Justificación de la Investigación	13
	Alcance y delimitación de la investigación	15
II.	MARCO TEORICO	17
	Antecedentes de la Investigación	17
	Bases Teóricas	22
	Inflación	23
	El Ajuste por Inflación Financiero	25
	Aspectos Generales	25
	Método Mixto	28
	Método del Nivel General de Precios o de Precios Constantes (N.G.P)	33
	Ajuste por Inflación Fiscal	36
	Aspectos Generales	36
	Ajuste Inicial por Inflación	37
	Reajuste Regular por Inflación	42
III.	MARCO METODOLÓGICO	48
	Naturaleza de la Investigación	48
	Variables de Estudio	48
	Definición Conceptual de la Variable	49
	Definición Operacional	49
	Análisis de la Información	50
	Técnica	50
IV.	ANÁLISIS DOCUMENTAL	52
	Partidas con Procedimientos de Ajustes Similares	52
	Partidas con Procedimientos de Ajuste Diferentes	57
V.	CONCLUSIONES	63

BIBLIOGRAFÍA

69

ANEXOS

72

B i b l i o t e c a



Administración
y Contaduría

UNIVERSIDAD CENTROCCIDENTAL “LISANDRO ALVARADO”
DECANATO DE ADMINISTRACIÓN Y CONTADURÍA
POSTGRADO DE CONTADURÍA

ANÁLISIS COMPARATIVO DEL MÉTODO NIVEL GENERAL DE PRECIOS
(NGP) REGULADO POR LA DECLARACIÓN DE PRINCIPIOS DE
CONTABILIDAD N° 10 (DPC-10) CON LAS DISPOSICIONES REFERIDAS AL
REAJUSTE REGULAR POR INFLACIÓN CONTENIDAS EN LA LEY DE
IMPUESTO SOBRE LA RENTA (2001)

Autora: Aura Mendoza Pérez
Tutora: Norelly Pinto

RESUMEN

En el presente trabajo se efectúa una comparación entre el Método de Ajuste por Inflación contenido en la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2001) y la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 DPC10 (Revisada e integrada), “Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación”. Se enmarca en una investigación descriptiva-documental, por cuanto se describieron dos métodos de ajuste por inflación (fiscal-financiero) tal y como se presentan en la realidad en un momento o período de tiempo. Como técnicas de recolección de datos se emplearon aquellas propias a este tipo de diseño, tales como: Citas textuales, subrayado, entre otras. Para el análisis e interpretación se elaboró una matriz de análisis comparativo de ambos métodos donde se reflejan los procedimientos concebidos por cada uno para reajustar las partidas contenidas en los Estados Financieros; lo que permitió detectar semejanzas y diferencias en los mismos a fin de desarrollar las respectivas conclusiones.

Palabras Claves: DPC-10, Costo Histórico, Reexpresión, Ajuste Fiscal-Financiero.

INTRODUCCIÓN

La pérdida del poder adquisitivo de la moneda genera efectos económicos sobre la información contenida en los Estados Financieros. El registro contable de las operaciones se realiza en unidades monetarias con el poder adquisitivo que tienen en el momento en que se adquieren los bienes y servicios, es decir, las transacciones quedan registradas al costo de adquisición según el principio de valuación al costo. Aunque su valor equivalente en unidades monetarias actuales sea superior. En este sentido, los Estados Financieros preparados en base a los costos históricos no representan su valor actual y por ende no reflejan los efectos inflacionarios sobre el patrimonio; generando incertidumbre a los usuarios de los estados financieros en especial a la Dirección en el proceso de toma de decisiones.

El ajuste financiero por inflación trata de corregir en los Estados Financieros, la distorsión que provoca el fenómeno inflacionario sobre los mismos, con la finalidad de que estos se conviertan en verdaderos instrumentos que reflejen la realidad económica organizacional.

Por otra parte se encuentra el ajuste por inflación fiscal cuyo fin es reflejar en el enriquecimiento neto del contribuyente los efectos inflacionarios a los fines de determinar el tributo. Así nos encontramos con dos métodos de ajuste (uno fiscal y el otro financiero) para la corrección de los efectos que causa la inflación sobre la información contenida en los Estados Financieros.

Por tal motivo, se presenta esta investigación la cual consta de la siguiente estructura formal, conformada de cinco (5) capítulos, a saber:

En el Capítulo I El Problema: Planteamiento del problema, Justificación Objetivos, Alcance y Delimitaciones. En el Capítulo II Marco Teórico: Antecedentes relacionados con la investigación, Bases teóricas, Capítulo III, Marco Metodológico:

Naturaleza de la investigación, Variables de Estudio, Análisis de la Información Matriz de análisis. Capítulo IV, Análisis Documental. Capítulo V, Conclusiones. Bibliografía y finalmente se tiene en los Anexos un Caso Práctico.

B i b l i o t e c a



**Administración
y Contaduría**

CAPÍTULO I

El PROBLEMA

Planteamiento del Problema

Las empresas, denominadas más genéricamente como entidades, han evolucionado hasta llegar a constituirse tal como hoy las conocemos. Una empresa es un ente que realiza actividades económicas, constituida por la combinación de capital, recursos humanos y materiales, que coordinados por una autoridad, alcanza el objetivo para el cual fue creada.

Para el logro de sus objetivos, las empresas realizan operaciones y transacciones financieras, las cuales deben ser controladas mediante sistemas que proporcionen la información base para la toma de decisiones futuras, siendo la contabilidad el sistema en el cual se registran los efectos derivados de tales operaciones, es por ello que tal como lo expone Catacora (1996), “A la contabilidad se le ha llamado el lenguaje de los negocios”.

La contabilidad, basada en la teoría contable del cargo y del abono creada por Fray Luca Pacioli, está en constante evolución, muy especialmente en las técnicas y procedimientos usados para el registro y control de las operaciones, que afectan la posición financiera y los resultados de las operaciones efectuadas por las entidades en un período determinado.

Los procedimientos de registro y presentación de las operaciones están sujetos a las pautas establecidas en los principios de contabilidad, definidos en la DPC-0 así:

Los principios de contabilidad de aceptación general son un cuerpo de doctrinas asociadas con la contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la Contaduría Pública en el ejercicio de las actividades que le son propias, en forma independiente de las entidades analizadas y que han sido aceptados en forma general y aprobados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela auscultados a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad.

El proceso de presentación de la información financiera registrada por la contabilidad, se cristaliza en los estados financieros, que constituyen el medio principal para comunicarle a las partes que se encuentran dentro y fuera de la entidad, los resultados obtenidos y la situación financiera en un momento o período determinado.

La situación y el resultado de las operaciones que realiza una entidad, serán afectadas además por eventos que están completamente fuera del control de la gerencia o de sus sistemas de contabilidad, tales como la devaluación de la moneda.

En Venezuela, desde 1980, el fenómeno inflacionario ha incidido de manera significativa en la vida económica del país, por cuanto el valor facial de la moneda se ha desvirtuado, con respecto al poder adquisitivo que el mismo posee, afectando en consecuencia la situación y decisiones económicas-financieras de las entidades.

Ahora bien, en Venezuela hasta 1992, el registro de las transacciones se efectuaba mediante la aplicación del Principio del Costo Histórico, señalando Catacora (1996, p.87), que “la cuantificación monetaria y registro de las operaciones deben efectuarse al valor de adquisición o producción correspondiente. ... suponiendo lógicamente que la moneda sea estable.

Es por ello que en economías inflacionarias, las transacciones o eventos financieros registrados al costo histórico, originan que en los estados financieros se resuman operaciones expresadas en unidades monetarias de diferente poder

adquisitivo y en consecuencia la información resumida se presente de manera distorsionada, al no ser homogénea.

Con la finalidad de corregir los efectos que produce el fenómeno inflacionario venezolano sobre la información contable, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela emitió en el mes de Agosto de 1991 La Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 (DPC-10), “Normas para la elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efecto de la Inflación” aplicable a los ejercicios económicos que se iniciaran a partir de Enero de 1993, estando en la actualidad vigente la DPC-10 Revisada e Integrada del año 2000.

La referida declaración presenta dos (2) métodos que pueden ser utilizados para ajustar los efectos de la inflación sobre la información resumida en los Estados Financieros: El método nivel general de precios (NGP) y el método mixto.

Además de la aplicación de los principios de contabilidad para el registro de la información financiera, las entidades se encuentran sometidas al cumplimiento de las disposiciones contenidas en el ordenamiento jurídico venezolano vigente, tales como las leyes mercantiles, tributarias.

En el ámbito tributario e igualmente en el año 1991, se introduce por primera vez en la Ley de Impuesto sobre la Renta, el Sistema de Ajuste por Inflación, como una necesidad de adaptar dicho cuerpo normativo a la economía venezolana, que había experimentado incrementos significativos en los niveles de inflación.

Es así como, desde la señalada fecha y aún en la Ley de Impuesto sobre la Renta promulgada en fecha 28 de Diciembre de 2001, se conserva el Título IX, donde se establecen las regulaciones para ajustar las partidas del Balance General que son afectadas por el fenómeno inflacionario con la consecuente variación de la renta gravable, con la finalidad que los contribuyentes tributen sobre los verdaderos resultados económicos según la ley.

Es el caso que, las entidades en Venezuela deben cumplir con la reexpresión de sus Estados Financieros según lo establecido por la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 (DPC-10), para efectos financieros, por cuanto la Ley de Impuesto sobre la Renta señala que los contribuyentes deben llegar sus registros contables conforme a Principios de Contabilidad de Aceptación General, otorgando a estos el carácter de obligatoriedad, además deben cumplir con las disposiciones contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta, para fines exclusivamente tributario, surgiendo en consecuencia la necesidad de analizar las diferencias y similitudes contenidas en ambas disposiciones, de obligatorio cumplimiento por parte de las entidades.

En concordancia con lo expuesto se aprecia que la información contable es sometida a dos regulaciones para un mismo fin, que es corregir los efectos de la inflación sobre la información financiera.

Con el propósito de analizar el problema expuesto, se plantean las siguientes interrogantes:

(a) ¿Cuales son los fines que persigue el ajuste por inflación ordenado por la Ley de Impuesto sobre la Renta para efectuar el ajuste fiscal y los de la Declaración de Principios de Contabilidad N°10 (DPC-10), para efectuar el ajuste financiero?

(b) ¿Son coincidentes las partidas de los Estados Financieros que deben ser ajustadas según lo establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001), con las contempladas en la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 (DPC-10)?

(c) ¿Las partidas de los estados financieros son sometidas a similares procesos de reexpresión en ambas disposiciones?

(d) ¿Los resultados obtenidos por la aplicación de los procesos de reexpresión contenido en ambas normas son similares?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Comparar el Método Nivel General de Precios (NGP) regulado por la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 (DPC-10) con las disposiciones referidas al Reajuste Regular por Inflación contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001).

Objetivos Específicos

0. Exponer los antecedentes de la incorporación de Ajuste por Inflación en la Ley de Impuesto sobre la Renta y en los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela.

0. Describir el procedimiento contenido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) para efectuar el ajuste fiscal y el contenido en la Declaración de Principios de Contabilidad N°10 para efectuar el ajuste financiero.

0. Demostrar los resultados derivados de la aplicación del Reajuste por Inflación Fiscal y los del Ajuste por Inflación Financiero, en un caso concreto.

Justificación de la Investigación

El método de Ajuste por Inflación, tanto en el ámbito fiscal como financiero constituye un mecanismo de corrección de las distorsiones que produce el fenómeno inflacionario sobre la información financiera.

La Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 (DPC-10) “Normas para la elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efecto de la Inflación”, desde su entrada en vigencia en Agosto de 1.991 ha sido una norma divulgada,

discutida y analizada, por cuanto la misma ha tenido oposición para su aplicación por diferentes sectores de nuestra economía por considerar opcional su cumplimiento.

Caso contrario lo representa el método de ajuste por inflación establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta que por estar contemplado en el ordenamiento jurídico su aplicación es de carácter obligatorio.

No obstante en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001, p.40) en su artículo N° 91 establece que:

Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela, los libros y registros que esta Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporeales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan...

Tal como se expresa en el párrafo anterior en la legislación tributaria se obliga a que los registros contables se lleven apegados a los principios de contabilidad generalmente aceptados, otorgando a estos, carácter de obligatoriedad en su aplicación.

Es por eso importante la comparación del método establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) para efectuar el ajuste fiscal y el establecido en la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 (DPC-10) para efectuar el ajuste financiero, a los fines de apreciar las diferencias y semejanzas existentes en los procedimientos de ajuste contemplados en ambas normas, con el objeto de conocer que aspectos de los procedimientos de ajuste puedan ser unificados, contribuyendo al ahorro de horas-hombres invertidas para realizar ajustes diferentes con un mismo fin.

Por otra parte, permitir que tanto los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta (Los Contribuyentes), como para los encargados de preparar los estados financieros de una entidad, conozcan los controles administrativos y contables que deben implantar a objeto de obtener la información precisa, oportuna y necesaria para efectuar el ajuste fiscal y financiero.

Es por ello que, este trabajo de investigación podrá ser utilizado como referencia a los fines de analizar los procedimientos y controles administrativos-contables para cumplir con la normativa establecida para realizar el ajuste por inflación y de punto de referencia para el desarrollo de futuras investigaciones relacionadas con el tema.

Alcance y delimitación de la investigación

La presente investigación se centra en la Declaración de Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela (DPC) y las disposiciones establecidas en La Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

De la Declaración de Principios de Contabilidad se analizó el número diez (DPC- 10) “Normas para la elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efectos de la Inflación”, en donde se describen dos métodos de ajuste para la información financiera: a) El Método del Nivel General de Precios o de Precios Constantes, b) El Método Mixto.

Entre los métodos señalados por la DPC-10, la presente investigación se orientó al análisis del Método de Ajuste denominado **Nivel General de Precios o de Precios Constantes (NGP)** por cuanto este método aplica para corregir los efectos de la inflación el Índice General de Precios al igual que lo hace el método de ajuste

fiscal contemplado en la Ley de I.S.L.R, aspecto común que permite la comparación entre ambos métodos.

En cuanto a las disposiciones establecidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001), se analizó el Título IX de la Ley de I.S.L.R específicamente el Capítulo II referente al Reajuste Regular por Inflación, y del Reglamento de dicha ley el Capítulo V sección cuarta del Reajuste Regular.

Se analizó el procedimiento de reajuste por inflación por cuanto el objetivo del ajuste inicial fiscal es la determinar el patrimonio neto en la aplicación, que por primera vez realiza un contribuyente de esta normativa, así como el cálculo del 3% sobre el incremento del valor de los activos fijo depreciables y el Balance General Fiscal Actualizado que servirá de punto de referencia al sistema de reajuste por inflación.

Ahora bien, los Estados Financieros a los cuales se les aplicó el método de Ajuste Financiero y Fiscal que sustentó el análisis cualitativo fueron el Balance General y Estado de Resultado.

Administración
y Contaduría

CAPITULO II

MARCO TEORICO

Antecedentes de la Investigación

Los antecedentes de la investigación están conformados por una serie de investigaciones que de manera directa o indirecta están relacionadas con el tema objeto de estudio, y en ese orden de ideas se tienen:

Ortega (2000) en su trabajo de investigación titulado: Impacto del Ajuste por Inflación en la Aplicación del Artículo 56 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (1997) presentada en la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado para optar al título de Licenciada en Contaduría Pública, define como objetivo general (p.9): “Determinar la aplicación del Artículo 56 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (1997) en el Ajuste por Inflación”

Entre las conclusiones a las que llegó la investigadora citada se encuentran (p.47)

El ajuste Fiscal por Inflación, constituye un sistema obligatorio, permanente y no global, puesto que algunos bienes quedan excluidos del sistema como lo son los títulos valores y los activos totalmente depreciados, tampoco se puede considerar general porque sólo se aplica a determinados contribuyentes que realizan actividades comerciales, industriales y quienes se dediquen a realizar actividades bancarias, financieras, de seguros y reaseguros o la explotación de minas e hidrocarburos y a actividades conexas, tales como la refinación y el transporte y que adicionalmente están obligados a llevar libros de contabilidad.

Los contribuyentes sujetos a tal obligación deberán ajustar al cierre de cada ejercicio gravable, sus activos y pasivos no monetarios,

excluidos los títulos valores, a la vez que deberán determinar el incremento o disminución del patrimonio. El mayor o menor valor que se genere al actualizar el patrimonio neto y los activos y pasivos no monetarios serán acumulados en una partida de conciliación fiscal, que se denominará (Reajuste por Inflación). Esta cuenta se tomará en consideración a los efectos de la determinación de la renta gravable, en forma y condiciones que se establezcan.

Dentro de los objetivos planteados por la investigadora antes citada destaca la importancia de realizar el ajuste por inflación; sin embargo dentro de las conclusiones no hace referencia a la misma; sólo expone el ámbito de aplicación del ajuste por inflación fiscal al señalar que el mismo es de obligatorio cumplimiento para determinados contribuyentes.

Rodríguez (2002), en su Investigación Titulada “La actualización del patrimonio en el ajuste por inflación fiscal”, presentada en la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado para optar por el Título de Especialista en Gerencia Tributaria define como objetivo general (p.4): “Evaluar la Aplicación del método para la revalorización del Patrimonio en el ajuste por inflación fiscal”.

Entre las conclusiones más resaltantes de la investigación antes referida se destaca (p.41):

La actualización del patrimonio y todos sus componentes se efectúa desde su fecha de origen tal y como lo establece la declaración de principios de contabilidad (DPC 10). Llegando a un resultado diferente al generado cuando se aplica la norma fiscal.

Esta investigación es de gran utilidad para el tema en estudio pues sirve de fuente en el análisis del rubro del patrimonio.

Flores (2003) en su Artículo titulado “ Análisis Comparativo del Ajuste por inflación Fiscal y Financiero” (p.42) plantea la legalidad de la DPC 10 como norma contable, partiendo del hecho que en el Código Orgánico Tributario así como en la Ley de Impuesto sobre Renta el legislador le da gran importancia a los Principios de

Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

Expone así mismo las incidencias contables de la DPC 10 sobre los efectos fiscales, señalando que los asientos contables que se originen de la actualización de los estados financieros por aplicación de la DPC 10, deben transcribirse en los libros legales que lleva una entidad de acuerdo a las disposiciones establecidas en el Código de Comercio, no siendo así necesario los asientos que para efectos fiscales se establecen en la Ley de Impuesto sobre la Renta en materia de ajuste por inflación.

Aguaceda (2002), en su trabajo titulado “Estudio de la Reforma del Impuesto sobre la Renta del 2001”, presentado en la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado para optar por el título de Especialista en Gerencia Tributaria define como objetivo general (p.7): “Analizar la reforma del Impuesto sobre la Renta del 2001.”

Las conclusiones presentadas en el referido trabajo de investigación fueron dirigidas a señalar los aspectos en los cuales se centró la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta (1991).

Figueredo (2003), en su investigación titulada “ La Contabilidad como Sistema de Información con fines tributarios en Impuesto sobre la Renta” presentado en la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado para optar el título de Magister Scientiarum en Auditoria define como objetivo general (p.7): “Análisis Comparativo del Contenido de las disposiciones tributarias establecidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta y de los pronunciamientos técnicos emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela”.

Las conclusiones más resaltantes de la investigación antes referida (p.82) fueron:

En la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta de 2001, se introdujo la obligación de los contribuyentes a llevar la información contable conforme a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, lo que indica que el cumplimiento de esta disposición no sólo se limita a los profesionales de la contaduría sino; que se extiende hacia todos los contribuyentes, otorgándole a dicha disposición el carácter de deber formal.

Por otra parte el autor señala importantes diferencias tanto de concepción como de aplicación del contenido de los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados detectando las mayores diferencias en los principios que se señalan a continuación:

La Equidad: El investigador señala que las cifras reflejadas en los estados financieros del contribuyente no satisfacen las exigencias del fisco, es por eso que la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) contempla exclusiones que modifican la información contenida en los estados financieros, con la finalidad de determinar la base de cálculo del tributo.

La Pertinencia: Aun cuando la información contable se prepare con estricto cumplimiento a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, la misma deber ser modificada para que cumpla con lo establecido en la Ley.

Valor Histórico Original: La contabilidad presenta las cifras ajustadas por efectos de la inflación al aplicar algunos de los métodos de ajuste establecido en la DPC 10, la Ley de Impuesto sobre la Renta reconoce sólo el valor histórico o de desembolso y aplica una metodología de ajuste propia la cual está establecida en la Ley.

Dualidad Económica: Para determinar el patrimonio neto en la contabilidad sólo basta determinar la diferencia entre Activos y Pasivos sin necesidad de efectuar conciliación para excluir ciertas partidas para determinarlo, sin embargo para los

efectos fiscales se deben efectuar exclusiones de ciertas partidas señaladas en la ley a efecto de determinar el patrimonio del contribuyente.

Realización Contable: El autor señala que este principio es concebido de manera diferente por cada uno de los regímenes (Fiscal- Contable); por cuanto los momentos cuando se considera contablemente realizada una transacción son distintos cuando se considera realizada la renta fiscal, lo que origina a su vez diferencias entre la utilidad contable y la renta neta fiscal.

Período Contable: El autor de la investigación citada; señala que la contabilidad no permite el traslado de transacciones de un período económico a otro, mientras que en la Ley de Impuesto sobre la Renta están contempladas disposiciones que permiten el traslado de determinadas partidas a efectos de determinar la renta fiscal gravable.

Importancia Relativa: Todo lo que es de importancia para los estados financieros, no necesariamente es de importancia para efectos tributarios. La influencia que ejerce el Impuesto sobre la Renta sobre la planificación económica del país, puede excluir importantes cifras para efectos de determinar la capacidad contributiva.

Revelación Suficiente: La información que suministran los estados financieros debe ser sometida a proceso de adecuación por medio de sustracciones y adiciones de ciertas partidas contables para ajustarla a los requerimientos establecidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta a objeto de determinar por ejemplo la base imponible y las obligaciones tributarias.

Por otra parte el autor de la investigación citada, señala que mientras no exista una definición clara de lo que es capacidad contributiva y la forma como debe ser determinada, persistirán las contradicciones entre lo establecido en el ámbito tributario y el contable, no por los objetivos que persigue cada uno de ellos, sino por

las posturas contradictorias y excluyentes que se asumen; por lo que no deberían existir dos tipos de capacidad contributiva debido a que sobre quien actúa o incide es la misma entidad.

Bases Teóricas

En períodos de inflación, la contabilidad tradicional basada en los costos históricos, no refleja la verdadera situación de las empresas; en consecuencia, la información reflejada en los estados financieros, dificulta la toma de decisiones acertada por parte de estas, por cuanto la distorsión contenida en tales cifras, implica que en economías inflacionarias, no presenten la real situación patrimonial y los resultados en cada ejercicio económico, ya que las operaciones están expresadas en dinero de diferente poder adquisitivo.

La situación antes expuesta motivó al gremio de profesionales de la contaduría en Venezuela, a establecer dos métodos de ajuste para la información financiera, con la finalidad de corregir las distorsiones que provoca la inflación sobre la misma.

De igual manera el sistema tributario se vió afectado por la inflación, por cuanto la base imponible para el cálculo de tributos como el Impuesto sobre la Renta, está contenida en los estados financieros del contribuyente, que al estar expresada a valores históricos, afecta la capacidad contributiva de éste.

Es por eso que el Estado se vio en la necesidad de introducir en la legislación tributaria el ajuste por inflación fiscal, a fin de que el cálculo del Impuesto sobre la Renta se determine sobre ganancias reales.

De acuerdo con lo expresado anteriormente, la autora de la presente investigación considera relevante hacer algunas consideraciones generales sobre la inflación, haciendo especialmente referencia al caso venezolano.

Inflación

Cuando se habla de inflación lo primero que viene a la mente es el incremento de los precios, Romero (1993, p.14) define a la inflación “como un aumento general y sostenido, durante un período dado, de los precios de los bienes de consumo y de los factores de producción, esto es una pérdida progresiva del valor de la moneda como medio de cambio”.

Ahora bien según Rodner (1995) la inflación tiene las siguientes características:

Proceso Continuo: El incremento de los precios de los bienes y servicios debe ser de manera continua y mantenerse en un período de tiempo determinado; es por ello que los aumentos en los precios por causas externas o por contingencias, no significa que se esté frente a un escenario inflacionario.

Aumentos Generalizados: Los incrementos de los precios se producen en toda la economía y de manera general para todos los bienes y servicios. En tal sentido el incremento en un producto específico no indica que se está en presencia de un proceso inflacionario.

Precios Acelerados: Se habla que existe inflación cuando el incremento de los precios es significativo y en corto tiempo. En los países latinoamericanos se habla de la existencia de un proceso inflacionario cuando la tasa de inflación es igual o superior al 10% anual.

Las características antes mencionadas no se habían manifestado en la economía venezolana sino hasta mediados de la década de los 70 específicamente a

partir de 1973, por cuanto la misma había mantenido una estabilidad en el nivel de variación general de precios.

A partir de la fecha mencionada, Rodner (1995) identifica cinco períodos de inflación en Venezuela:

Primer Período 1973-1978. Se libera un proceso inflacionario producto del incremento del gasto público derivado del incremento de los ingresos por las exportaciones petroleras. En este período la tasa de inflación promedio se ubica en un doce por ciento (12%).

Segundo Período: Se origina como consecuencia de la recesión económica de 1979, caracterizada por una disminución de los ingresos de exportación, crisis en la balanza comercial, incrementos en el déficit del sector público y aumentos sostenidos en la oferta monetaria. La tasa promedio de inflación se ubica en un veintitrés por ciento (23%).

Tercer Período: Se inicia en 1983, después de la devaluación de la moneda y la implantación del control de cambio. La tasa promedio de este período se ubica en un diecisiete por ciento (17%).

Cuarto Período: Se inicia en 1989, se acentúa el incremento de los precios de los bienes y servicios, como consecuencia de la eliminación del control de cambio y la unificación cambiaria. La tasa de inflación se ubica en un ochenta y uno por ciento (81%).

Quinto Período: Comienza en 1992, producto de la disminución de los precios del petróleo y el incremento de la masa monetaria en la economía por la recuperación de la banca en 1994. La tasa de inflación se ubicó en un setenta por ciento (70%).

Analizando los episodios inflacionarios por los cuales ha pasado la economía venezolana se aprecia que desde 1973 hasta el 2005, el fenómeno inflacionario ha estado presente en el contexto económico venezolano, presentando aumentos progresivos desde el doce por ciento (12%) en 1973, siendo la inflación más alta, la experimentada en el año 1996 cuya tasa anual fue del ciento tres coma dos por ciento (103,2%) para luego comenzar a disminuir, llegando al cierre del año 2005, al catorce como treinta y seis por ciento (14.36%).

De acuerdo a lo expuesto, la información contable presentada bajo el método de costos históricos se ve seriamente afectada por la inflación, por lo que en 1991 la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela promulgó la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 (DPC-10) “ Norma para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efecto de la Inflación”, y en la cual se establecen dos métodos para realizar el ajuste por inflación financiero, esta norma fue actualizada en el año 2000 publicándose la DPC-10 Revisada e Integrada.

El Ajuste por Inflación Financiero

Aspectos Generales

En vista que en la economía venezolana continuaban presentes altos niveles de inflación, situación que provocaba la distorsión de la información contenida en los estados financieros y en consecuencia la toma de decisiones se veía seriamente afectada, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, con fecha 23 de Agosto de 1991, aprobó la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 (DPC-10) “ Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efecto de la Inflación”.

Desde su promulgación, esta norma ha sido discutida y evaluada constantemente por el referido gremio en base a las experiencias de su aplicación, siendo constantemente complementado su contenido original. Entre las modificaciones a las cuales ha sido objeto se encuentran:

1. El primer boletín de actualización de la DPC-10 aprobado el 8 de Noviembre de 1992 con el cual se derogó la Declaración de Principio N° 1 “Revaluación del activo fijo”, posteriormente se publicó la interpretación del párrafo N° 13 contenido en este primer boletín, el cual hacía referencia al tratamiento que debían hacer las empresas, a las revalorizaciones efectuadas, antes de entrar en vigencia el mencionado boletín.

2. La segunda actualización de la DPC- 10 se aprobó, el 13 de Octubre de 1993 que derogaba la Declaración de Principio de Contabilidad N° 4 “ La contabilización del efecto de las fluctuaciones cambiarias.” En esta publicación se establecían ciertas exigencias para el trabajo de los tasadores y expresamente se indicaba la incorporación del concepto de costo integral de financiamiento.

3. El Tercer boletín de actualización fue promulgado el 24 de Noviembre de 1995 que establecía principalmente lo que se debía entender como estados financieros básicos; la jerarquía para la interpretación y explicación de la DPC-10, así mismo se establecían y aclaraban conceptos contenidos en los estados financieros.

Además de las actualizaciones antes señaladas; fueron aprobadas Publicaciones Técnicas, las cuales ampliaban y aclaraban aspecto relacionados con la DPC-10 y entre ellas se encuentran las siguientes:

a) La Publicación Técnica N° 14 de Noviembre de 1995 . Las explicaciones presentadas en esta publicación estaban centradas en los siguientes aspectos: Publicación de estados financieros en moneda extranjera; tratamiento contable de la depreciación de activos fijos provenientes de revaluaciones, tratamiento contable al resultado por la exposición a la inflación (REI), las utilidades retenidas reepresadas y la actualización del capital, derivadas del primer ajuste efectuado aplicando la DPC-

10; así como la disponibilidad para decretar dividendos que provengan de utilidades retenidas reexpresadas.

) El 02 de Marzo de 1997, fue aprobada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela la Publicación Técnica N° 17 “ Valor de uso y Pérdida Permanente en el valor de los Activos a Largo Plazo” cuya finalidad es facilitar la interpretación de la valoración de activos fijos por cualquiera de los métodos establecidos en el DPC-10, así como el tratamiento contable en caso de pérdida del valor de tales activos.

) La Publicación Técnica N° 19 “ Reestructuración del Patrimonio Ajustado por los Efectos de la Inflación” del 31 de Mayo de 1997 con aplicación inmediata; en relación con esta norma Catacora (2002, p16) , “explicaba todas las posibles variables antes las cuales se encontraba un contador y pautaba una guía de acción para diferentes casos posibles, principalmente para el tratamiento de las cuentas de patrimonio...”

El 6 de Diciembre del 2000 el Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela aprobó la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 (Revisada e integrada) “ Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efecto de la Inflación”.

Esta norma, aplicable a cualquier tipo de empresa, sea cual sea su naturaleza o ramo, domiciliadas en el País, con fines de lucro o no, que lleven registros contables individualmente o de manera consolidada, deja sin efecto la DPC- 10 aprobada el 23 de Agosto de 1991, así como sus tres boletines de actualización y las publicaciones técnicas N° 14 y N° 19 antes señaladas, conservando su vigencia la publicación técnica 17.

Según la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 (Revisada e integrada) se deben presentar los estados financieros básicos, actualizados según los valores obtenidos de la aplicación del Método del Nivel General de Precios o el Método Mixto. Los estados financieros a los que hace referencia la DPC-10 son: (a)

Balance General, (b) Estado de Resultado, (c) El Estado de Movimiento de las Cuentas de Patrimonio y el Estado de Flujo del Efectivo. Así mismo, los asientos contables que surjan como producto, de la aplicación cualquiera de los métodos de ajuste, deberán ser transcritos en los libros legales que lleve la empresa, conforme a lo establecido en el Código de Comercio Venezolano vigente. Para efectos de sustentar el análisis cuantitativo en la presente investigación; se utilizaron los estados financieros: Balance General y Estado de Resultado.

Los métodos de ajuste contemplados en la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 (Revisada e integrada) para realizar la corrección monetaria son los que se describen a continuación:

Método Mixto

Es el método más completo para efectuar la corrección monetaria, por cuanto es una combinación del Método Nivel General de Precios o de Precios Constantes y el Método de Costos Corrientes.

Para efectuar la corrección utilizando este método, en primer lugar se reexpresan los estados financieros por el Método del Nivel General de Precios y posteriormente se incorporan los valores corrientes de ciertos activos no monetarios, lo que origina una modificación del costo de venta y de los gastos de depreciación, derivándose una variación en el patrimonio, la cual es presentada en la cuenta Resultado no Realizado por Tenencia de Activos no Monetarios (RETANM).

En la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 (Revisada e integrada) “Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efecto de la Inflación”, se señalan las disposiciones que regulan el ajuste de la información financiera aplicando el Método Mixto. A continuación se comentan las más relevantes.

La presentación en los Estados Financieros de los valores corrientes, producto de la aplicación del método mixto; puede hacerse sobre:

- 0. Todo el Activo.
- 0. Todo el Activo Fijo y los Inventarios.

Cuando se haga uso de cualquiera de las opciones antes mencionadas, se debe revelar en los estados financieros cuál ha sido la seleccionada; así mismo el avalúo no debe efectuarse de manera generalizada, por el contrario deben agruparse los bienes por clase y características similares.

La incorporación de los valores corrientes en los inventarios, va a depender de la rotación de los mismos, sólo si la rotación es superior a seis meses se podrán incorporar los costos corrientes; en caso que sea inferior a este período se mantienen los valores reexpresados por el método Nivel General de Precios.

En este orden de ideas el valor corriente sería, la cantidad de bolívares que se pagaría si el inventario se adquiriera en la actualidad y en caso que dicho monto sea inferior a su valor contable, se habrá determinado un deterioro de su valor; dicho deterioro debe ser procesado en la contabilidad afectando los resultados del ejercicio en que se determine el mismo.

Para aplicar el método mixto al rubro del activo fijo, en primer lugar se debe efectuar un avalúo de los activos, el cual debe ser realizado por un tasador o firma de tasadores profesionales, que deben cumplir según el párrafo 122 de DPC-10 (Revisada e integrada) con los siguientes requisitos:

...debe ser realizado por un tasador o firma de tasadores profesionales que tengan entrenamiento adecuado, experiencia con respecto al tipo de activo que está siendo avaluado, familiarización con las condiciones locales y regionales que puedan influir en el proceso de tasación, y que estén debidamente inscritos en asociaciones gremiales de profesionales en cuyo campo de actuación esté la profesión reconocida y que hayan establecido

normas técnicas y procedimientos que garanticen la razonabilidad de los resultados...

Como se señala en el párrafo anterior no basta simplemente con realizar un avalúo; sino que es necesario que el mismo sea efectuado por profesionales calificados y que el informe técnico que emitan, suministre información razonable, la cual aporte los siguientes datos:

0. Valor de reposición nuevo: Que representa el costo estimado que deberá cancelar una entidad para comprar en la actualidad un activo nuevo similar al que está en uso, adicionándole los costos necesarios para ponerlo en funcionamiento (fletes, instalación, desechos ,etc.)

0. Valor neto de reposición: Es la diferencia entre el valor de reposición nuevo y la depreciación producto del uso o pérdida de valor por obsolescencia, determinada en base al valor de reposición.

0. Vida útil del activo nuevo y resto de la vida útil desde la fecha en que se realizó el avalúo.

0. Los valores específicos deben determinarse para los distintos bienes en existencia o grupos de bienes de similar característica.

Así mismo la empresa, además de obtener los costos corrientes a través de los avalúos realizados por expertos, pueden determinarlos internamente siempre y cuando su estimación se fundamente en la aplicación a los valores históricos, de algún índice relevante que haya sido publicado por el Banco Central de Venezuela para tal fin.

Ahora bien, una vez realizado el avalúo, se procede a realizar la reexpresión de las cifras históricas por el Método Nivel General de Precios, eliminando previamente cualquier capitalización en el costo o registros en cargos diferidos de las variaciones derivadas de fluctuaciones o devaluaciones en el valor de la moneda.

En otro orden de ideas, la vida útil restante del activo que viene a ser la que estimó el tasador será la utilizada para calcular la depreciación anual a partir de dicha fecha, aun cuando no sea coincidente con la que se estimó en base al costo histórico.

Por aplicación del Método Mixto, se incorpora en el patrimonio la cuenta denominada Resultado no realizado por tenencia de activos no monetarios definido en el párrafo 45 de la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 (Revisada e integrada) “Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efecto de la Inflación” como: “el exceso o defecto de los valores corrientes de los activos no monetarios sobre el valor histórico reexpresado según el nivel general de precios...”

La norma establece como restricción que el saldo que presente a una fecha determinada, la cuenta señalada en el párrafo anterior, no puede ser transferido a utilidades retenidas, ni puede ser capitalizado mediante dividendos en acciones, por cuanto el mismo es producto de la diferencia entre dos métodos y constituyen utilidades que no se han realizado.

En consecuencia sólo podrá trasladarse el saldo de la cuenta resultado realizado por tenencia de activos no monetarios a utilidades no distribuidas cuando se vendan o realicen los activos no monetarios.

Para el caso de estados financieros consolidados o combinados, el resultado por tenencia consolidado representa la suma de los saldos de esta cuenta contenidos en los estados financieros tanto de la matriz como sus filiales o afiliadas, según el caso.

En los estados financieros de la entidad se deberá revelar el método de ajuste aplicado, así como la información que permita al lector de los estados financieros apreciar claramente las diferencias, tanto en metodología como en valores, con los estados financieros históricos.

Entre la información que debe ser revelada cuando se utilice el método mixto se encuentra la siguiente:

0. El índice utilizado cuando la propia empresa determine sus valores corrientes; tales índices son los publicados por el Banco Central de Venezuela.

0. Si no se utilizó índices relevantes, se debe revelar el procedimiento para determinar los valores corriente según lo establecido el párrafo 111 de la DPC-10 (Revisada e integrada) que indica:

El valor corriente del activo fijo bajo el método mixto es (a) el costo histórico reexpresado por índices de precios específicos, bien sea de la industria en particular o de precios al por mayor según el Banco Central de Venezuela, menos la correspondiente depreciación acumulada; o (b) el costo de reposición menos la correspondiente depreciación acumulada, salvo que circunstancias específicas justifiquen que sea el valor de desecho.

0. Dentro del capital contable deben señalarse claramente las partidas que a continuación se señalan:

-) El capital social actualizado.
-) Las utilidades no distribuidas actualizadas.
-) Las reservas actualizadas.
-) Resultado no realizado por tenencia de activos no monetarios.

3. Señalar la base de estimación y metodología utilizada cuando no se disponga de información suficiente sobre las inversiones en otras empresas para reexpresar adecuadamente.

3. Al final de Estado de Flujo del Efectivo ajustado por efecto de la inflación se debe colocar detalle del Resultado Monetario del Ejercicio (REME) correspondiente a cada actividad: Operación, Inversión, Financiamiento y Efectivo.

3. En las notas de los Estados Financieros debe revelarse, el estado demostrativo del Resultado Monetario del Ejercicio (REME).

Método del Nivel General de Precios o de Precios Constantes (N.G.P)

Por cuanto la presente investigación se centra en el análisis del Método del Nivel General de Precios, la investigadora realiza una descripción general del mismo, ya que el procedimiento para su aplicación, se detalla en la matriz de análisis presentada en el Capítulo IV.

Indacochea (1992), señala que el método Nivel General de Precios (N.G.P) es uno de los métodos más aplicado en Venezuela para corregir los efectos que causa la inflación sobre la información financiera y se fundamenta en la utilización del Índice de Precios al Consumidor del área Metropolitana de Caracas (IPC) para realizar la corrección monetaria.

En este sentido la revista del Banco Central de Venezuela Marzo (2000, p.3) define al IPC como:

Un indicador estadístico que mide la evolución de los precios, de una canasta de bienes y servicios, representativa del consumo familiar durante un período determinado. Para el cálculo del IPC se adopta un año de referencia llamado año base, cuyo nivel inicial es 100, y se selecciona una lista representativa de los bienes y servicios que consumen los hogares (la canasta). Se determina la importancia relativa que tiene cada rubro en el gasto total de consumo de las familias en la canasta, proporción que en términos técnicos se denomina estructuras de ponderaciones del IPC.

De igual manera el IPC, es el utilizado para determinar el factor de actualización o el porcentaje de variación para efectuar el ajuste por inflación regulado en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001).

Ahora bien, bajo el método Nivel General de Precios se aplica a los costos de adquisición el factor de actualización calculado en base al Índice de Precios al Consumidor del área metropolitana de Caracas, sustituyendo los costos históricos por costos ajustados a unidades monetarias de igual poder adquisitivo a una fecha determinada.

Para realizar dicha actualización se deben previamente clasificar las partidas que conforman los estados financieros de la empresa en monetarias y no monetarias y en este sentido, la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 (Revisada e integrada) “Norma para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efecto de la Inflación”, en su párrafo 37 define a las partidas monetarias como:

... aquellas que no están protegidas contra los efectos de la inflación, puestos que sus valores nominales son constantes, están constituidas por dinero o derechos y obligaciones en dinero, sin ninguna relación con precios futuros de determinados bienes o servicios expresadas en unidades monetarias independientes de las fluctuaciones en el nivel de precios. El efectivo, las cuentas por cobrar y pagar y los préstamos son ejemplo de partidas monetarias.

En cuanto a las partidas no monetarias, Catacora (1999, p.38) las define como: “ aquellas que no expresan un valor fijo en términos de la unidad utilizada como signo monetario de la economía en la cual se desarrolla una entidad.”, ejemplos de estas partidas son: los inventarios, activos fijos, ingresos pagados por anticipado excepto los intereses, títulos valores en acciones disponible para la venta, entre otros.

En consecuencia, para efectuar el ajuste de las partidas antes señaladas por el Método Nivel General de Precios, la DPC-10 (Revisada e integrada) ha esquematizado el procedimiento de ajuste de la siguiente forma:

Cuadro A

Partida	Párrafos	Partida	Párrafos
Balance General	59 al 63	Patrimonio	90 al 96
Inventarios	64 al 71	Estado de Resultado	97 al 101
Activo Fijo	72 al 79.	Costos de Ventas	102
Depreciación	80 al 81	Resultado Monetario del Ejercicio (REME)	103 al 104
Gastos Pagados por Anticipado	82 al 84	Otras Cuentas de Resultado	105 al 106
Inversiones	85 al 89.		

Para la reexpresión de las partidas presentadas en el cuadro A aplicando el método Nivel General de Precios, se debe también excluir de las mismas las revalorizaciones y los gastos de depreciación sobre éstas, el superávit por revalorización o cualquier capitalización de este superávit en el capital de la empresa.

Ahora bien la aplicación del método Nivel General de Precios sobre las partidas que conforman los estados financieros, presenta entre otras ventajas las siguientes:

- 0. La información contable puede ser comparada entre períodos.
- 0. La ganancia o pérdida que se origine por la exposición a la inflación se determina de manera separada.
- 0. Los Estados Financieros reflejan la situación real en que opera la empresa.

Como se ha señalado, los estados financieros del sujeto pasivo sirven de base para el cálculo de algunos tributos, por lo que en economías inflacionarias las cifras históricas no reflejan la verdadera situación y los resultados obtenidos por tales sujetos.

Así por ejemplo en un economía inflacionarias, cualquier ente económico ve deteriorado su patrimonio si posee mayores activos monetarios, lo cual no se refleja en los resultados obtenidos cuando son presentadas las cifras históricas. En el mismo orden de ideas los activos no monetarios tales como Maquinarias, Inventarios, Terrenos, entre otros, se protegen contra la inflación y generan beneficios para la empresa y ambos resultados sólo pueden ser incorporados en los estados financieros con la aplicación de alguno de los métodos de ajuste por inflación.

Debido a ello la utilidad calculada en base a valores nominales no guarda ninguna relación con el verdadero resultado obtenido en un ejercicio y al ser dicha

utilidad la base de cálculo del Impuesto sobre la Renta se tributa sobre resultados irreales.

Por lo señalado anteriormente, el Estado introduce el ajuste por inflación en la legislación tributaria, para cumplir con lo establecido en los Principios Constitucionales Tributarios, en especial lo contenido en el artículo 316 que dispone:

El sistema tributario procurará la justa distribución de las cargas públicas 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.

Ajuste por Inflación Fiscal

Aspectos Generales

El sistema de ajuste por inflación se introduce por primera vez en la reforma de la Ley de Impuesto sobre la Renta publicada en Gaceta Oficial N° 4.300 de fecha 13 de Agosto de 1991, concentrando en el Título IX toda la regulación sobre el mismo.

Según Romero (1993, p.75) el propósito del sistema de ajuste integral por inflación fiscal es "... que el gravamen recaiga efectivamente sobre los incrementos netos de patrimonio en términos reales, por lo que los ajuste deben obrar en todas aquellas partidas del balance que intervengan en la determinación de los incrementos netos del patrimonio"; lo que persigue el ajuste fiscal es que se grave la renta realmente obtenida por el contribuyente, calculando el tributo sobre las ganancias reales.

Desde la incorporación del sistema de ajuste por inflación en la legislación tributaria en 1991, se han realizado diversas reformas hasta llegar a la efectuada en el año 2001 publicada en Gaceta Oficial extraordinario N° 5.566 del 28 de Diciembre de dicho año; en esta última reforma se mejoró sustancialmente la redacción de algunos de los artículos contenidos en el título relativo a los ajustes por inflación.

Como complemento del procedimiento de ajuste, regulado en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001), se introducen en la última reforma del Reglamento de dicha Ley publicado en Gaceta Oficial N° 5.662 del 24 de Septiembre del 2003, las hojas de trabajo que deben ser utilizadas para cada uno de los rubros a ajustar, estandarizando su aplicación y facilitando tanto el cálculo del ajuste que realiza el contribuyente como la fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

Ahora bien, el ajuste por inflación regulado en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) está esquematizado de la siguiente forma:

Cuadro B

Contenido	Artículos
Del Ajuste Inicial por Inflación	173 al 177
Del Reajuste Regular por Inflación	178 al 193

Ajuste Inicial por Inflación

El procedimiento que debe ser aplicado por los sujetos pasivos obligados, detallados en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) es complementado en la sección segunda, artículos 100 al 107. del Reglamento de esta Ley.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 173 de la mencionada Ley están obligados a efectuar, a los sólo efectos tributarios, actualización inicial de sus

activos y pasivos no monetarios todas las personas sometidas a dicha Ley, detalladas en el artículo 7 ejusdem, siempre que realicen algunas de las actividades señaladas en dicho artículo y que estén obligadas a llevar libros de contabilidad.

En consecuencia los sujetos obligados a realizar el ajuste inicial por inflación son:

- 0. Las personas naturales.
- 0. Las compañías anónimas y las sociedades de responsabilidad limitada.
- 0. Las sociedades en nombre colectivo, en comandita simple, las comunidades, así como cualquiera otra sociedad de persona, incluidas las irregulares o de hecho.
- 0. Los titulares de enriquecimientos provenientes de actividades de hidrocarburos y conexas, tales como la refinación y el transporte, sus regalistas y quienes obtengan enriquecimientos derivados de la explotación de minerales, de hidrocarburos o de sus derivados.
- 0. Las asociaciones, fundaciones, corporaciones y demás entidades jurídicas o económicas no citadas.
- 0. Los establecimientos permanentes, centros o bases fijas situados en el territorio nacional.

El artículo en referencia, expresamente señala que el ajuste inicial deberá ser realizado por todos aquellos obligados “...que iniciaron sus operaciones a partir del 1º de Enero de 1993...”

Así mismo, las empresas que se encuentren en período preoperativo, el ajuste inicial deberán realizarlo en el cierre del ejercicio donde se efectuó la primera facturación, considerando para la actualización la fecha de adquisición de los activos no monetarios hasta el mes de cierre del ejercicio en el cual finalizó el período preoperativo.

En el caso de empresas inactivas, el ajuste inicial deberá realizarse al cierre del ejercicio donde reinicie su actividad; en tanto que si la empresa realizó el ajuste inicial, luego cesó sus actividades y posteriormente las reinicia, deberá realizar un reajuste de las partidas no monetarias al cierre del ejercicio anterior a aquel donde inicie de nuevo las actividades.

La actualización de los activos y pasivos no monetarios se realiza de acuerdo a la variación del IPC entre el mes de adquisición o el mes de Enero de 1950 si la misma es anterior a esta última fecha y la fecha de cierre del primer ejercicio económico lo que originará una variación en el patrimonio del contribuyente. El resultado de las respectivas actualizaciones deberá registrarse en la cuenta de actualización del patrimonio.

Los contribuyentes deberán preparar un Balance General Fiscal actualizado que será el punto de partida para realizar el reajuste regular por inflación.

En dicho balance deberán estar incluidos: los activos no monetarios actualizados, los activos monetarios, los pasivos no monetarios actualizados, los pasivos monetarios, las cuentas de patrimonio sin actualizar, la cuenta actualización del patrimonio y la cuenta Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio.

A continuación se comentan las regulaciones del ajuste inicial contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) y su Reglamento detalladas por rubros:

1. **Activos no Monetarios:** Estas partidas están concebidas tanto por la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) como por la DPC-10 de manera similar; ejemplo de ellas se tienen: Seguros pagados por anticipados; Cargos diferidos excepto los intereses; Inventarios; Mercancías en tránsito; Accesorios y repuestos; Activos Fijos; Depreciaciones; Amortizaciones y realizaciones acumuladas; Construcciones en Proceso; Inversiones Permanentes; Inversiones no negociables disponibles para la venta; Inversiones y obligaciones convertibles en acciones; Activos intangibles.

La obligación de actualizar las partidas antes señaladas está contemplado en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) en el Artículo 173, no obstante en el Reglamento en el Art. 105 se detalla y define el procedimiento que deben cumplir los contribuyentes para la actualización; en este sentido se establecen las siguientes hojas de Trabajo:

() Hoja de Trabajo de ajuste inicial de activos no monetarios depreciables: En esta se incluyen los activos no monetarios sujetos a depreciación como por ejemplo Maquinarias, Equipos Herramientas etc. La actualización inicial de estos activos genera un impuesto del 3% calculado sobre el incremento de su valor producto de la actualización, el cual deberá ser cancelado por el contribuyente en tres porciones consecutivas en los ejercicios fiscales siguientes.

() Hoja de Trabajo de ajuste inicial de activos no monetarios amortizables o no y activos fijos no depreciables: Se incluyen activos tales como: Seguros pagados por Anticipado, Terreno, Construcciones en Proceso, Cargos Diferidos excepto intereses pagados por anticipado.

() Hoja de trabajo de ajuste inicial de los inventarios: La obligación de elaborar esta hoja esta contemplado en el Artículo 104 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) y en la cual se deben incluir: materias primas, productos en proceso, productos terminados, mercancía para la venta, mercancías en tránsito que mantenga el contribuyente en sus inventarios al cierre del primer ejercicio gravable. El reglamento de esta Ley en el mencionado artículo complementa el procedimiento de ajuste de los inventarios, al señalar ciertos aspecto que se deben tomar en consideración tales como:

Antes de realizar la actualización; los inventarios del contribuyente deben estar valorados por el método de los promedios indistintamente que en su contabilidad estén valorados por otro método distinto a este. No obstante la Ley permite la utilización del método de Identificación Especifica siempre y cuando esté autorizado por parte de la Administración Tributaria y que se puedan identificar las

diferentes unidades que lo conforman por seriales a fin de que se puedan claramente confirmar las fechas de adquisición y venta de cada unidad.

2. **Pasivos no monetarios:** El procedimiento para la actualización de estas partidas esta contemplado en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) conjuntamente con los activos no monetarios, sin embargo en el Reglamento en el Artículo 105 numeral 3 señala la hoja de trabajo que deberá elaborar el contribuyente para actualizar los pasivos no monetarios realizables o no. Ejemplo de partidas que conforman este rubro están: Ingresos cobrados por anticipado, Alquileres cobrados por anticipado etc.

3. **Patrimonio:** Es una partida del balance del contribuyente que no se ajusta ya que el mismo recibe la actualización de las otras partidas del balance como contrapartida. Las actualizaciones iniciales de Activo y Pasivos no monetarios se registran en una cuenta separada denominada Actualización del Patrimonio.

Otra cuenta que forma parte de este rubro del balance del contribuyente lo representa las Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio, en la cual se registran según el Artículo 173 Parágrafo Cuarto de la Ley partidas que deberán ser excluidas del balance del contribuyente; antes de realizar el ajuste inicial, entre las que se destacan las siguientes:

1. Revalorizaciones de Activos Fijos no autorizadas por la ley y sus correspondientes depreciaciones.
2. La participación patrimonial en las utilidades o pérdidas de las inversiones permanentes en filiales, afiliadas y otras empresas relacionadas.
3. Capitalizaciones en las cuentas de activos no monetarios producto de devaluaciones de la moneda.
4. Provisiones de cuentas por cobrar, obsolescencia entre otras.
5. Cuentas y efectos por cobrar a accionistas, administradores, afiliadas y otras empresas relacionadas y/o vinculadas.

6. Bienes, deudas y obligaciones aplicados en su totalidad a la producción de utilidades o enriquecimientos presuntos, exentos, exonerados o no sujetos al impuesto sobre la renta.

0. Bienes intangibles no pagados por el contribuyente.

0. En el caso de personas naturales deben excluirse los bienes, derechos, deudas y obligaciones, que no tengan relación con la actividad que realiza el contribuyente.

Reajuste Regular por Inflación

Una vez efectuado el ajuste inicial, los contribuyentes al cierre de los ejercicios siguientes deberán realizar un reajuste de sus activos y pasivos no monetarios así como de los aumentos y disminuciones de cualquiera de las partidas de patrimonio ocurridos en dicho ejercicio y del patrimonio fiscal inicial.

Ahora bien, la normativa en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) para realizar el reajuste de las partidas no monetarias se pueden resumir de la siguiente forma:

0. **Activos y Pasivos no monetarios:** El procedimiento de ajuste está contemplado en el Artículo 179 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, complementado por los Artículos 115 y 116 del Reglamento y que adicionalmente en los Artículos 117 y 118 se detalla las hojas de trabajo que deberán ser elaboradas por el contribuyente para realizar la actualización de tales partidas.

En lo que respecta al reajuste de los Inventarios esta normado en el Artículo 182 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001), en donde además de indicar la forma de efectuar el reajuste de estos activos; señala el tratamiento que debe darse a los inventarios de accesorios y repuestos cuando los mismo no sean controlados por el sistema de Inventario Periódico ($\text{Costo de Venta} = \text{Inv. Inicial} + \text{Compras} - \text{Inv.}$

Final), en este caso deberán ser tratados como otras partidas no monetarios y actualizarse como tal.

A continuación se detallan las hojas de trabajo antes referidas:

(a) Hoja de Trabajo para activos no monetarios distintos de los inventarios: De ésta se originan a su vez las siguientes: Activos Fijos con sus correspondientes depreciaciones, Otros activos no monetarios amortizables, Otros activos no monetarios no amortizables.

(b) Hoja de Trabajo para Inventarios: Se deben incluir el saldo de cada uno de las clases de inventario que tenga la empresa al cierre del ejercicio gravable.

(c) Hoja de Trabajo para los pasivos no monetarios: En esta hoja se incluyen los pasivos total o parcialmente realizados en el ejercicio gravable .

2. **Aumentos del Patrimonio:** La Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) en su Artículo 185 señala algunas de las transacciones que deben ser consideradas como aumentos de patrimonio, no obstante en el Reglamento de dicha Ley en su artículo 112 párrafo único señala que deben ser considerados como tal:

1. Los aumentos de capital social.
2. Aportes personales por el empresario, socio, comunero, accionista.
3. Enjuegos de pérdidas
4. Cualquier cantidad que los propietarios aporten al negocio o establecimiento.

Al respecto complementa el Reglamento de la Ley que no deben ser considerados aumento de capital las siguientes operaciones:

1. Aportes por capitalizar.
2. Los créditos en la cuenta exclusiones históricas al patrimonio.
3. Las utilidades anuales, semestrales o en un período menor.
4. Transferencias de partidas entre cuentas de patrimonio.

5. Los dividendos en acciones.
6. La creación de reservas legales u otra clase de reserva.
7. Cualquier otra transferencia entre cuentas de patrimonio.

Ahora bien el incremento de valor que resulte de actualizar los aumentos del patrimonio del contribuyente originará un asiento fiscal donde se cargara a la cuenta reajuste por inflación y se abonará a la cuenta actualización del patrimonio siendo el efecto de tal actualización una disminución de la renta gravable.

3. **Disminuciones del Patrimonio:** El párrafo segundo del Artículo 186 de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) considera como disminuciones del patrimonio los pagos de dividendos en efectivo, las utilidades distribuidas en el ejercicio así como las disminuciones de capital; en tanto que las pérdidas ocurridas durante el ejercicio o en un periodo menor así como cualquier transferencia entre cuentas de patrimonio no deben ser consideradas como tales. Por otro lado el Reglamento de la Ley considera además de las disminuciones antes señaladas las siguientes:

1. Reducción del capital social.
2. Los retiros personales que efectuó el empresario, socio, comunero o accionistas.
3. Los préstamos que los accionistas, socios, comuneros hagan a la empresa.
4. Los dividendos decretados o anticipados.
5. Los reintegros de aportes por capitalizar.
6. Los débitos a la cuenta Exclusiones fiscales históricas al patrimonio.

El aumento de valor resultante de actualizar las disminuciones del patrimonio del contribuyente representa un aumento de la renta gravable, por lo que este efecto debe ser reconocido en el patrimonio del contribuyente a través de la cuenta actualización del patrimonio.

4. Patrimonio Fiscal Inicial: El patrimonio fiscal inicial sujeto a reajuste, se determina por la diferencia entre los activos monetarios y no monetarios actualizados menos los pasivos monetarios y no monetarios actualizados considerando el efecto de las exclusiones establecidas por la Ley.

En igual orden de ideas, el Reglamento de la ley señala en su Artículo 114 que las actualizaciones del patrimonio neto del contribuyente así como los aumentos y disminuciones ocurridas durante el ejercicio gravable deberán realizarse en hojas de trabajo las cuales van a constituir un registro de control fiscal, en este sentido deberán realizarse las siguientes:

1. Hoja de trabajo para el capital y otras cuentas similares: Los contribuyentes deberán reflejar en forma separada los aumentos del patrimonio y las disminuciones, en la misma deben incluirse todos aquellos movimientos que constituyan realmente una modificación del patrimonio.

2. Hoja de trabajo para utilidades no distribuidas: Se debe reflejar en forma separada los aumentos de las disminuciones, se incluyen los dividendos decretados, enjuagues de pérdidas o cualquier otro movimiento que represente realmente una modificación del patrimonio.

3. Hoja de trabajo para otras cuentas de patrimonio: Se debe reflejar en forma separada los aumentos de las disminuciones, se incluyen los aportes por capitalizar, capital pagado en exceso y otras operaciones y reservas en efectivo que represente realmente una modificación del patrimonio.

4. Hoja de trabajo para las exclusiones históricas al patrimonio: En ésta deben reflejarse todas las partidas del activo y pasivo excluidas durante el ejercicio.

Es importante destacar que los contribuyentes deberán, de acuerdo a lo establecido en el artículo 181 de la Ley de Impuesto sobre la Renta llevar un registro de control fiscal el cual deberá por lo menos contener la siguiente información:

1. Fechas de adquisición de los activos y pasivos no monetarios.

2. Costos de adquisición históricos.
3. Depreciación o amortización acumulada histórica al cierre del ejercicio gravable anterior y al cierre del ejercicio actual.
4. Actualización acumulada de los costos y la depreciación o amortización desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio gravable anterior.
5. Actualización acumulada de los costos y la depreciación o amortización desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio gravable actual.
6. Porción del reajuste correspondiente al ejercicio gravable.
7. Valor según libros de los activos no monetarios vendidos o retirados.
8. Actualización del costo y la depreciación o amortización acumulada de los activos no monetarios vendidos o retirados desde la fecha de adquisición hasta la fecha de cierre del ejercicio gravable.
9. Ajuste inicial del costo y de la depreciación o amortización acumulada no imputables al costo de venta.
10. Precio de venta de los activos no monetarios vendidos.

En concordancia con lo anterior el Artículo 192 de la Ley establece que los contribuyentes además deberán llevar un libro adicional fiscal para registrar todas las operaciones que se deriven del cumplimiento de las disposiciones establecidas tanto en la Ley de Impuesto sobre la Renta como en su Reglamento, en relación con el ajuste por inflación; en tal sentido el libro adicional deberá contener la siguiente información:

- a) El Balance General Fiscal Actualizado inicial (final al cierre del ejercicio gravable anterior) reajustado con la variación del índice de precios al consumidor del área metropolitana de Caracas durante el ejercicio gravable, el cual servirá de base para la actualización del patrimonio inicial.
- b) Los ajustes de las partidas no monetarias derivados de su actualización.
- c) Los asientos fiscales que se originaron de las exclusiones fiscales históricas al patrimonio.

d) Los asientos de ajuste y reajustes que se originen de los cálculos para la actualización por efecto de la inflación.

) El Balance General Fiscal Actualizado al cierre del ejercicio, el cual debe contener las exclusiones fiscales conforme a la ley, demostrando de manera separada, las cuentas reajuste por inflación, actualización del patrimonio y las exclusiones fiscales históricas al patrimonio.

) Una conciliación entre los resultados históricos del ejercicio y la renta gravable.

B i b l i o t e c a



Administracion
y Contaduria

CAPITULO III

MARCO METODOLÓGICO

Naturaleza de la Investigación

De acuerdo a Hernández y otros (2005), los estudios descriptivos tienen el propósito de describir situaciones y eventos y cómo se manifiestan en un determinado momento; se pueden medir diversos aspectos o dimensiones del hecho a estudiar de acuerdo al objetivo de la investigación.

En este sentido, la investigación es de tipo descriptiva-documental, en tanto que se describieron dos métodos de ajuste por inflación (fiscal y financiero) tal y como se presentan en la realidad en un momento o período de tiempo determinado. Se describieron diversos aspectos de cada uno de los métodos para luego realizar un análisis comparativo de ambos.

Variables de Estudio

Una variable es definida como:

“Una propiedad que puede variar y cuya variación es susceptible de medirse”. (Hernández y Otros 2005).

La variable de la investigación es: Método de Ajuste por Inflación

Definición Conceptual de la Variable

Significa definirla teóricamente.

El Método de Ajuste por Inflación constituye un mecanismo de corrección para las distorsiones que provoca el fenómeno inflacionario sobre la información.

Definición Operacional

Implica describir cómo o a través de que se estudiará la variable en la realidad.

Para efectos de la variable Método de Ajuste por Inflación, se realizó un estudio comparativo entre el Método de Ajuste por Inflación Fiscal y el Método de Ajuste por Inflación Financiero, tomando en cuenta los siguientes aspectos del Método del nivel General de Precios (Balance General, Inventarios, Activos Fijos, Depreciación, Gastos Pagados por Anticipado, Inversiones, Patrimonio, Estado de Resultados, Costo de Ventas, Resultado Monetario del ejercicio, REME Y otras cuentas de Resultado) de la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10.

Respecto al Método de Ajuste por Inflación Fiscal se estudió el Título IX de la Ley de Impuesto sobre la Renta Capítulo II Del Reajuste Regular por Inflación, del Reglamento de la Ley las Disposiciones Generales, Sección Cuarta: Del reajuste regular por inflación.

Análisis de la Información

El análisis de la información se realizó con apoyo en una matriz de contenido de ambos métodos (Fiscal y Financiero).

El contenido se interpretó de forma cualitativa, estableciendo semejanzas y diferencias.

Técnica

La técnica utilizada en la investigación es el análisis de contenido. Tomando en cuenta lo planteado por KRIPPENDORFF (1992), es una técnica de investigación que se utiliza para hacer inferencias válidas y confiables de datos e información respecto a un contexto.

Esta técnica se puede aplicar a cualquier forma de comunicación (programas de televisión, periódicos, libros, etc.). En este caso el análisis de contenido se hará al método de Ajuste por Inflación Fiscal y Financiero.

Matriz de Análisis: A continuación se presenta los aspectos sobre los cuales se centra la norma fiscal y financiera para realizar los ajustes por inflación.

Es por eso que se presenta la siguiente Matriz de Análisis en donde se puede ver la estructura de la DPC-10 para efectuar el ajuste financiero y la de la Ley de impuesto sobre la Renta con su Reglamento para el ajuste fiscal.

VARIABLE	DIMENSION	CONTENIDO
Ajuste por Inflación	FINANCIERO (Nivel General de Precios)	• Balance General. • Inventario • Activos Fijos. • Depreciación. • Gastos Pagados por Anticipados. • Inversiones. • Patrimonio. • Estado de Resultados. • Costo de Ventas.
	FISCAL Ley de Impuesto sobre la Renta Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta	Titulo IX: • Capitulo II: Del Reajuste por Inflación. Capitulo V: • Sección Primera: Disposiciones Generales.. • Sección Cuarta Del reajuste regular por Inflación

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DOCUMENTAL

En la matriz de análisis que se presenta a continuación se reflejan los procedimientos contenidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) y la Declaración de Principios de Contabilidad DPC-10 “ Normas para la Elaboración de Estados Financieros Ajustados por Efecto de la Inflación” para efectuar el reajuste por inflación de cada una de las partidas que conforman los Estados Financieros, con la finalidad de determinar la concepción y aplicación que tienen cada uno de los métodos .

Partidas con Procedimientos de Ajustes Similares

PARTIDA: ACTIVO FIJO	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
Los costos históricos se actualizan aplicando la variación del índice de Precios al Consumidor del Área Metropolitana de Caracas elaborado por el Banco Central de Venezuela entre el mes de adquisición y la fecha de cierre del ejercicio económico.	Los costos de los activos se actualizan aplicando la variación del IPC publicado por el Banco central de Venezuela entre el mes de cierre del ejercicio anterior siempre que estos Activos provengan del mismo o desde la fecha de adquisición si fueron comprados en el ejercicio gravable en curso. El incremento del costo de adquisición producto de la actualización por efecto de la inflación, produce un incremento de la renta gravable.

PARTIDA: DEPRECIACION	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
Para la actualización de la Depreciación Acumulada, depreciación del Ejercicio y las disminuciones por venta o retiros de activos se aplica a estos valores la variación del IPC desde la fecha de adquisición de los activos de donde se originaron las misma y el mes de cierre del ejercicio económico.	El procedimiento de actualización de esta partida es similar al del costo de los activo a que corresponda, es decir se utiliza el mismo factor de ajuste de aquellos. El incremento que se origine de la actualización de las depreciaciones acumuladas produce una disminución de la renta gravable del contribuyente.

PARTIDA: GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
Dentro de este rubro deben excluirse los intereses pagados por anticipado, ya que son partidas monetarias. Para la actualización de los prepagados se aplica al costo histórico la variación del IPC entre la fecha en la cual se realizaron las operaciones y el cierre del ejercicio económico. Las amortizaciones que se origin de estas partidas se actualizan aplicando el mismo factor utilizado para actualizar el costo.	Se reajustan aplicando al costo ajustado la variación del IPC publicado por el Banco Central de Venezuela entre el mes de cierre del ejercicio anterior cuando estos provengan del mismo y el mes de cierre del ejercicio actual. Las adquisiciones ocurridas durante el ejercicio se actualizan desde la fecha en que se realizaron estas operaciones y el mes de cierre del ejercicio. Las amortizaciones que se deriven de estos activos deben, ajustarse de manera similar al tratamiento aplicado para las operaciones que las originen. El incremento neto derivado de la aplicación del factor de actualización genera un incremento en la renta gravable.

PARTIDA: INVERSIONES	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
Incluye: • Inversiones en Títulos de capital disponibles para la venta. Se ajustan aplicando la variación del IPC publicado por el Banco Central de	Incluye: • Inversiones no negociables disponible para la Venta. • Inversiones y Obligaciones convertibles en acciones. Se ajustan por efecto de la inflación según

PARTIDA: INVERSIONES	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
Venezuela desde la fecha en que se efectuaron las inversiones y el cierre del ejercicio económico.	la variación anual del índice de Precios al Consumidor del Área Metropolitana de Caracas elaborado por el Banco Central de Venezuela entre el mes de cierre del ejercicio anterior si las operaciones se realizaron en dicho ejercicio o la fecha en la cual se realizaron las transacciones en el ejercicio gravable en curso y el mes de cierre del ejercicio económico.
• Títulos y Otras Inversiones registradas por el Método de Participación Patrimonial.) <u>El Costo:</u> Se actualizan con la variación en el Índice de Precios al Consumidor del Área Metropolitana de Caracas elaborado por el Banco Central entre la fecha de cancelación de la inversión y el mes de cierre del ejercicio económico.) <u>Los dividendos recibidos:</u> Se actualizan con la variación en el Índice de Precios al Consumidor del Área Metropolitana de Caracas elaborado por el Banco Central entre la fecha de decreto de los dividendos y el mes de cierre del ejercicio económico.) <u>Ganancias y Perdidas:</u> Se actualizan con la variación en el Índice de Precios al Consumidor del Área Metropolitana de Caracas elaborado por el Banco Central entre la fecha de registro en la empresa receptora de la inversión y el mes de cierre del ejercicio económico.	Incluye: • Inversiones Permanentes Se ajustan por efecto de la inflación según la variación anual del índice de Precios al Consumidor del Área Metropolitana de Caracas elaborado por el Banco Central de Venezuela entre el mes de cierre del ejercicio anterior si las operaciones se realizaron en dicho ejercicio o la fecha en la cual se realizaron las transacciones durante el ejercicio gravable en curso y el mes de cierre del ejercicio económico.

PARTIDA: OTROS ACTIVOS	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
Dentro de este rubro se encuentran las partidas que se detallan a continuación: Cargos Diferidos, Patentes, Marcas de Fabrica, Plusvalía etc. Cabe destacar que en la DPC-10 no se dedica un párrafo específico para señalar el procedimiento de actualización de estas partidas; sin embargo por ser no monetarias están protegidas contra la inflación y por ende deben ser actualizadas aplicando la variación en el IPC publicado por el Banco Central de Venezuela entre la fecha de origen de tales operaciones y el mes de cierre del ejercicio gravable.	El artículo 179 define los ajustes de los activos no monetarios distintos de los inventarios cuyo procedimiento de ajuste se presenta en el artículo 182, esto indica que las actualizaciones de los otras partidas no monetarias del balance del contribuyente se ajustan conforme lo establecido en este artículo, en este sentido se aplica al costo actualizado la variación del IPC publicado por el Banco Central de Venezuela entre el mes de cierre del ejercicio anterior y el mes de cierre del ejercicio actual o desde la fecha en que se originaron tales operaciones. El incremento de valor producto del ajuste por inflación origina un incremento en la renta gravable del contribuyente.

PARTIDA: PASIVOS NO MONETARIOS	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
Dentro de este rubro se encuentran: Créditos Diferidos excepto los intereses cobrados por Anticipados, Bonos por Pagar etc. Por ser partidas de naturaleza no monetaria deben ser ajustadas aplicando al costo la variación del IPC desde la fecha donde se originó la operación y el mes de cierre del ejercicio económico. Por su parte las realizaciones de créditos diferidos se actualizan aplicando el mismo factor de ajuste del pasivo de donde provienen.	El procedimiento de actualización de los pasivos no monetarios está contemplado conjuntamente con la de otros activos no monetarios Para reajustar los pasivos no monetarios se debe aplicar al costo ajustado la variación del IPC publicado por el Banco Central de Venezuela entre el mes de cierre del ejercicio anterior ó desde la fecha de origen de las operaciones y el mes de cierre del ejercicio gravable actual. Para la actualización de las realizaciones acumuladas se aplica el mismo factor de actualización utilizado para los pasivos que las originaron. Una vez aplicado el factor de actualización, el incremento en el valor de los pasivos no monetarios representa una disminución de la renta del contribuyente.

PARTIDA: ESTADO DE RESULTADO	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
Incluye: • Gastos de Depreciación • Amortización de Gastos Prepagados. • Amortización. de Cargos Diferidos. • Amortización de Créditos Diferidos • Amortización de Gastos Preoperacionales. Para su actualización se le asigna la fecha de adquisición de los activos de donde se originaron. Es decir se aplica la variación en el Índice de Precios Consumidor del Área Metropolitana de Caracas elaborado por el Banco Central entre la fecha de adquisición del activo o pasivo que le dio origen y el mes de cierre del ejercicio económico • La Utilidad o Pérdida en: Ventas de Acciones, Activos Fijos y otras partidas no monetarias . Su actualización se determina al ajustar por efecto de la inflación de cada uno de los componentes que intervienen en su determinación: Costo de Adquisición, depreciación Acumulada, y el precio de venta, para ajustar este último se toma como fecha de origen, cuando se registra la obligación para el adquirente. Las Ganancias o Pérdidas obtenidas en filiales se actualizan en función de los Estados Financieros reexpresados de dichas empresas.	En la Ley de Impuesto sobre la Renta no existe ningún artículo que norme la actualización de los componentes del Estado de Resultado, por cuanto utiliza para el reajuste por inflación un Balance General.

PARTIDA: COSTO DE VENTAS	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
Se Actualiza reexpresando cada uno de los componentes que intervienen en su determinación: • Inventario Inicial • Compras • Gastos de Fabricación	En la Ley de Impuesto sobre la Renta no existe ningún artículo que norme los componentes del Estado de Resultado, por cuanto utiliza para el reajuste por inflación un Balance General. No obstante en el procedimiento de reajuste

PARTIDA: COSTO DE VENTAS	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
• Mano de Obra directa. • Inventarios. Se ajustan con la variación en el Índice de Precios al Consumidor del Área Metropolitana de Caracas elaborado por el Banco Central entre la fecha de adquisición y el mes de cierre del ejercicio económico.	de los inventarios esta contenido el ajuste del costo de venta.

PARTIDA: OTRAS CUENTAS DE RESULTADOS	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
<u>Incluye:</u> • Gastos Administrativos. • Gastos de Ventas. • Gastos Operativos. • Otros Gastos. • Ventas • Otros Ingresos Se ajustan con la variación en la en el Índice de Precios Consumidor del Área Metropolitana de Caracas elaborado por el Banco Central entre la fecha en que se causaron o devengaron y el mes de cierre del ejercicio económico.	En la Ley de Impuesto sobre la Renta no existe ningún artículo que norme los componentes del Estado de Resultado, por cuanto utiliza para el reajuste por inflación un Balance General.

Partidas con Procedimientos de Ajuste Diferentes

PARTIDA: INVENTARIO	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
Los inventarios de Materia Prima, Materiales, Productos Terminados, Repuestos y Accesorios, se ajustan por	Antes de efectuar el ajuste de los inventarios los mismos deben ser valorados para efectos fiscales por el

PARTIDA: INVENTARIO	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
unidades, capas o tipos tomando en consideración la fecha de origen, para lo cual deben ser agrupados por mes, periodo o año, según sea más adecuado para la empresa. Para los inventarios de mano de obra y gastos indirectos de fabricación se reexpresan tomando en consideración la fecha de origen. La reexpresión de la provisión para obsolescencia de inventarios se hace tomando en consideración la fecha de origen del inventario de donde proviene la misma, en caso de que se efectúen modificaciones en su estimación durante el ejercicio se debe colocar como fecha de origen la misma que tenía el inventario que le dio origen.	método de los promedios. El contribuyente podrá utilizar el sistema de inventarios de identificación específica siempre y cuando los artículos estén identificados con seriales a fin de controlar las fechas exactas de compra y ventas previa autorización de la Administración Tributaria. A los efectos del ajuste tributario los inventarios se agrupan por clase así: Materias Primas, Productos en Proceso, Productos Terminados, Mercancías, Mercancías en Tránsito, Accesorios y Repuestos. El procedimiento se ajuste puede resumirse en los siguientes pasos: 1) El inventario inicial ajustado (corresponde al final ejercicio anterior) se actualiza con la variación del IPC entre la fecha de cierre del ejercicio anterior y el de cierre actual. 2) Se comparan los costos históricos del inventario final e inventario inicial surgiendo dos alternativas:) Que el inventario final sea menor o igual al inicial: La actualización del inventario final se calculará en forma proporcional con respecto al inventario inicial reajustado de la siguiente manera: $\text{Inventario Final Actualizado} = \text{Inventario Final Histórico} * \text{Inventario Inicial reajustado} / \text{Inventario Inicial Histórico}.$) Que el inventario final histórico sea mayor al inventario inicial histórico: El inventario final actualizado será el inventario inicial ajustado más el incremento histórico sin ajustar. 3) El ajuste acumulado del inventario final se determina por la diferencia entre el Inventario final actualizado conforme al paso N° 2 y el inventario final

PARTIDA: INVENTARIO	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
	histórico. 4) Se compara el ajuste acumulado al inventario final con el ajuste acumulado al inventario inicial, derivándose dos alternativas:) Si el ajuste del año actual es mayor al del año anterior la diferencia se carga a la cuenta de inventario y se acredita a la cuenta Reajuste por Inflación.) Si el ajuste del año actual es menor al del año anterior , la diferencia se carga a la cuenta Reajuste por Inflación y se acredita a la cuenta de Inventario. Artículo 182. Con respecto a los inventarios de accesorios y repuestos el procedimiento de reajuste se hace de igual forma como para los otros inventarios siempre y cuando los mismos se controlen por el sistema de inventario periódico (Costo Venta = Inv. Inicial Compras Inv. Final) . En caso contrario deberán ser tratados como otros activos no monetarios y ajustarlos como tal. Una vez actualizados los inventarios de acuerdo a los procedimientos señalados anteriormente se pueden obtener dos resultados: 0) Un aumento en el costo de los inventarios produce un aumento en la renta gravable. 0) Una disminución en el costo genera una disminución en la renta gravable.

PARTIDA: PATRIMONIO	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
Esta conformado por: Capital Social, Utilidades por Distribuir, Reserva Legal,	Partiendo del Balance General Fiscal del ejercicio anterior se determina el

PARTIDA: PATRIMONIO	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
Reserva para Contingencia, Otras Reservas. La actualización de las partidas antes señaladas se efectúa aplicando la variación del IPC publicado por el Banco Central de Venezuela entre la fecha en la cual se originaron o se realizaron los aportes y el mes de cierre del ejercicio económico.	patrimonio neto inicial el cual se ajusta aplicando la variación entre el IPC publicado por el Banco Central de Venezuela durante el ejercicio, el ajuste resultante de dicha actualización puede ser un aumento o una disminución de la renta gravable.
En lo que respecta a los aumentos y disminuciones del patrimonio la DPC-10 señala lo siguiente: Los dividendos decretados en efectivo que constituyen disminuciones de patrimonio se reexpresan a partir de la fecha en que los mismos fueron decretados. En cuanto a los aumentos de patrimonio dentro de los que se encuentran los enjuagues de pérdidas, se reexpresan desde la fecha en la cual se realizó la reposición de la pérdida.	Ahora bien el patrimonio del contribuyente puede ser modificado por: Aumentos de Patrimonio: La ley señala en el artículo 185 cuales operaciones se consideran aumento, sin embargo el párrafo único del artículo 112 del Reglamento de la Ley amplía la explicación de las operaciones que son o no aumentos de patrimonio es por eso que indica que los mismos están constituidos por: aportes personales que haga el empresario, socio, comunero o accionista, los enjuagues de pérdidas y cualquier otro aporte que realicen los socios durante el ejercicio, así mismo los cargos a las cuentas de activo o pasivo con crédito a la cuenta Exclusiones Históricas al Patrimonio. Las utilidades del ejercicio no deben ser consideradas aumentos por cuanto las mismas ya están incluidas en el Patrimonio final en la cuenta Utilidades no Distribuidas. Los aumentos de patrimonio antes señalados se actualizan utilizando la variación del IPC publicado por el Banco Central de Venezuela entre el mes donde ocurrió el aumento y la fecha de cierre del ejercicio gravable, el resultado de la actualización constituye una disminución de la renta gravable. Disminuciones de Patrimonio: Están contempladas en el artículo 186 de la Ley

PARTIDA: PATRIMONIO	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
	la misma se actualizan aplicando el factor de ajuste determinado por la variación en el IPC desde la fecha donde ocurrió la disminución y el cierre del ejercicio gravable. Entre las operaciones que constituyen disminuciones del patrimonio se citan las siguientes: los dividendos en efectivo, las disminuciones de capital, los débitos a la cuenta exclusiones históricas fiscales al patrimonio con contrapartida a las cuentas de activos y pasivos.

PARTIDA: EXCLUSIONES FISCALES HISTORICAS AL PATRIMONIO	
DPC-10	LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO
Antes de realizar la reexpresión de los estados financieros por el método de nivel general de precios se deben excluir de los estados financieros cualquier registro tales como • Revalorizaciones simples de activos. • Superávit por Revalorización • Capitalización del Superávit por Revalorización. • Gastos de Depreciación que incluyen monto de la Revalorización. • Capitalizaciones en las cuentas de activos producto de devaluaciones o fluctuaciones en el valor de la moneda, así como cualquier valor registrado como crédito diferido por este concepto.	Se deben excluir de los activos, pasivos no monetarios y del patrimonio neto del contribuyente los siguientes conceptos: Cuentas y efecto a cobrar a accionistas. Cuentas y efectos a cobrar a afiliadas, filiales y otras empresas vinculadas o relacionadas Los bienes,deudas y obligaciones aplicados en su totalidad a la producción de utilidades o enriquecimientos presuntos, exentos o exonerados o no sujetos al impuesto sobre la renta. Estas exclusiones deben ser registradas en una cuenta de Patrimonio denominada: Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio.

Una vez efectuado la comparación de los procedimientos de ajuste por inflación contenidos en la DPC-10 y la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001) para cada unas de las partidas detalladas en la matriz de análisis presentada anteriormente, se corroboró el uso del IPC publicado por el Banco Central de Venezuela para efectuar la corrección monetaria fiscal aspecto que coincide con los requerimientos

establecidos en la DPC-10 para realizar el ajuste por Inflación Financiero. Así mismo, para ambos métodos las partidas no monetarias deben reajustarse desde la fecha de su adquisición o desde la fecha en que se origina la operación.

En igual orden de ideas, la aplicación del reajuste por inflación conforme a los procedimientos presentados en la matriz de análisis para cada una de las partidas, genera un aumento o disminución de sus valores, los cuales afectan a la Renta Fiscal y tales hechos deben ser registrados en la cuenta Reajuste por Inflación.



CAPITULO V

CONCLUSIONES

El análisis comparativo de la información inherente al Método Nivel General de Precios (NGP) regulado por la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 (DPC-10) con las disposiciones referidas al Reajuste Regular por Inflación contenidas en la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001); permitió a la investigadora dar repuesta a las interrogantes formuladas en el Capítulo I referente al planteamiento del problema y es este sentido se tienen:

Tal como se ha señalado en esta investigación, la Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 DPC-10, fue promulgada por la necesidad de ajustar las cifras contenidas en los Estados Financieros, para corregir las distorsiones que produce la inflación sobre los mismos, cuando tales cifras son presentadas bajo el Principio del Costo Histórico. Una vez efectuada la corrección monetaria por el Método Nivel General de Precios (NGP) se está reconociendo el efecto de la inflación en los Estados Financieros, convirtiéndolos en este sentido, en verdaderos instrumentos para la toma de decisiones.

En lo que respecta al ajuste por inflación regulado en la Ley de Impuesto sobre La Renta (2001), se efectúa sólo a los fines de determinar el verdadero resultado obtenido por el contribuyente que es la base de cálculo del Impuesto sobre la Renta tal como lo señala el artículo 173 al disponer:

A los solos efectos tributarios, los contribuyentes a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, que iniciaron sus operaciones a partir del 1° de Enero del año 1993 y realicen actividades comerciales, industriales, bancarias, financieras, de seguros, reaseguros, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas, que estén obligados a llevar libros de contabilidad, deberán al cierre de su primer ejercicio gravable, realizar una actualización inicial de sus activos y pasivos no monetarios, según las normas previstas en

esta Ley, la cual traerá como consecuencia una disminución en el monto del patrimonio neto para esa fecha.

Por lo antes expuesto se observa que tanto el ajuste fiscal como el financiero persiguen reconocer el impacto que produce la inflación en las cifras reflejadas en los Estados Financieros, para cumplir los objetivos particulares de cada uno, para lo cual las mismas, son sometidas a procedimientos de ajustes similares en lo que respecta a las activos y pasivos no monetarios ya que la conceptualización y clasificación que tienen de cada uno son similares.

De acuerdo a lo indicado en cada uno de los métodos de ajuste analizados para actualizar las partidas antes señaladas, se toma en consideración la variación en el Índice de Precios al Consumidor del Área Metropolitana de Caracas elaborado por el Banco Central de Venezuela ocurrida entre la fecha de origen y el mes de cierre del ejercicio económico o ejercicio gravable según sea el caso. Entiéndase por fecha de origen para cada rubro las siguientes:

PARTIDA	FECHA DE ORIGEN
Activo fijo	Fecha de adquisición.
Depreciación Acumulada	Fecha de adquisición del activo que le dio origen.
Prepagados	Fecha en que tales operaciones se realizaron
Amortización Acumulada	Fecha de adquisición del activo que le dio origen.
Inversiones: Costo	Fecha de cancelación de la inversión.
Inversiones: Dividendos Recibidos	Fecha de decreto.
Otros Activos no monetarios	Fecha en que se realizaron las operaciones.
Cargos Diferidos	Fecha en que se realizaron las operaciones.
Pasivos no monetarios (Créditos Diferidos)	Fecha en que se realizaron las operaciones.
Otros Pasivos no monetarios	Fecha de realización.

Con respecto a las partidas que conforman el Estado de Resultados se encontró que el procedimiento de ajuste no se contempla en la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2001) por cuanto utiliza como base para efectuar el ajuste, un Balance General.

Ahora bien, en las partidas donde se detectaron diferencias en el procedimiento de ajuste, son las siguientes:

Inventarios:

La DPC N° 10 señala que los inventarios se ajustan aplicando la variación en el IPC publicado por el Banco Central de Venezuela ocurrida entre fecha de origen y el mes de cierre del ejercicio económico, sin tomar en consideración un método de valoración específico; es decir, la empresa puede utilizar cualquier método entre los que se encuentran los siguientes:

- 0. Método Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS).
- 0. Método de Promedio Móvil
- 0. Método de Costo Promedio Ponderado.
- 0. Método de Costo Promedio Simple.

El método de ajuste establecido en la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento difiere respecto del ajuste financiero; por cuanto en esta Ley, es necesario que los inventarios estén valorados por el método de los promedios antes de efectuar el ajuste fiscal; esto obliga al contribuyente a los sólo efectos fiscales a recalcular sus inventarios en caso de que los mismos no estén valorados por tal método.

No obstante de la exigencia de la Ley de Impuesto sobre la Renta de ajustar los inventarios por el método de los promedios, la ley también otorga al contribuyente la opción de utilizar el método de valoración llamado de Identificación Específica para ello tendrá que identificar claramente los artículos con seriales o códigos lo que facilitaría el control de la fecha exacta de compra y venta, además debe estar autorizado por la Administración Tributaria.

Patrimonio:

La Ley de Impuesto sobre la Renta (2001), define al Patrimonio Inicial del contribuyente como la diferencia entre el total de activos monetarios y no monetarios menos los pasivos monetarios y no monetarios, representada en la siguiente fórmula

$$\text{Patrimonio del Contribuyente} = \text{Activos monetarios} + \text{Activos no monetarios} - \text{Pasivos monetarios} + \text{Pasivos no monetarios}.$$

En la contabilidad financiera el patrimonio se determina por la ecuación patrimonial:

$$\text{Patrimonio} = \text{Activos} - \text{Pasivos}.$$

Al comparar ambas ecuaciones se observa que los elementos que intervienen en la determinación del patrimonio son los mismos, no obstante la Ley de Impuesto sobre la Renta establece que se deben excluirse del patrimonio del contribuyente las partidas detalladas en su artículo 173 parágrafo cuarto de la Ley de Impuesto sobre la Renta (2001):

1. Las revalorizaciones de Activos Fijos y sus correspondientes depreciaciones.
2. La participación patrimonial en las utilidades o pérdidas de las inversiones permanentes en filiales, afiliadas y otras empresas relacionadas.
3. Las capitalizaciones en las cuentas de activos no monetarios por efecto de devaluaciones de la moneda.
4. Las Provisiones.
5. Las cuentas y efectos por cobrar a accionistas, administradores, afiliadas, filiales y otras empresas relacionadas o vinculadas.
6. Los bienes deudas y obligaciones aplicados en su totalidad a la producción de utilidades o enriquecimientos presuntos, exentos o exonerados o no sujetos a el impuesto sobre la renta.

- 7. Provisiones para obsolescencia de inventarios y cuentas incobrables
- 0. Bienes intangibles no pagados ni asumidos por el contribuyente.
- 0. Otras actualizaciones o revalorizaciones de bienes no autorizadas por la ley.

Para efectuar la reexpresión aplicando DPC-10 esta norma señala que se deben excluir las revalorizaciones, el superávit por revalorización y cualquier capitalización de este, así como cualquier registro en el costo de los activos provenientes de devaluaciones o fluctuaciones en el valor de la moneda.

Con la finalidad de sustentar el análisis cualitativo presentado en la Matriz de Análisis se realizó un caso práctico, donde se corrobora cuantitativamente que la diferencia entre los procedimientos regulados por la DPC-10 y la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento sólo se evidencia en las partidas antes señaladas. A continuación se presentan los valores obtenidos en el Reajuste Regular aplicando DPC-10 y los procedimientos contenidos en la Ley de Impuesto sobre la Renta procesado para el cierre del ejercicio 2004 para de tales rubros:

**Administración
y Contaduría**

RUBRO	Según Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 DPC-10	Según La Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento
Inventario	1.798	1.921

RUBRO	Según Declaración de Principios de Contabilidad N° 10 DPC-10	Según La Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento
Patrimonio		
Capital	-1.766	-1.200
Utilidad del Ejercicio	-2.047	-2.313
Utilidades Retenidas	-67	-214
Exclusiones Fiscales		2
Reajuste por Inflación		-478
Actualización del Patrimonio		202
Total Patrimonio	-3.880	-4.001

Administración
y Contaduría

BIBLIOGRAFÍA

- Aguaceda (2002). Estudio de la Reforma del Impuesto sobre la Renta del 2001.
Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado. Barquisimeto.
- Arena, Mendez (1994). **Diccionario de Economía**. México: Editorial Limusa, S.A.
de C. V. Grupo Noriega Editores.
- Banco Central de Venezuela (2000). **El Termómetro de la Inflación**. Caracas
- Catacora (1999). **Reexpresión de Estados Financieros**. Colombia : Editorial
D`Vinni Editorial Ltda.
- Catacora (2002). **DPC-10 Original Vs. Revisada e Integrada Análisis
Comparativo de la Norma de Ajuste por Inflación en Venezuela**.
Caracas: Epsilon Libros.
- Figueredo (2003). **La Contabilidad como Sistema de Información con Fines
Tributarios en Impuesto sobre la Renta**. Universidad Centroccidental
Lisandro Alvarado. Barquisimeto.
- Flores (2003). **Análisis Comparativo del Ajuste por Inflación Fiscal y Financiero**.
Revista Guarismos N° 44. Barquisimeto
- Francés, Dávalos (1991). **Inflación: Economía Empresa y Sociedad**. Editorial
Compiladores.
- Garay (2002). **Ley de Impuesto sobre la Renta de 28-dic-2001**. Caracas: Editorial
Corporación AGR S.C.
- Garay, Garay (2004). **Nuevo Reglamento de Impuesto sobre la Renta 2003**.
Caracas: Editorial Corporación AGR S.C.

- Hernández (1992). **Metodología para el Ajuste de Estados Financieros por exposición a la Inflación**. Caracas: LithoTip, C.A.
- Hernández y otros (2005). **Metodología de la Investigación**. México: Editorial McGrawHill
- Indacochea (1992). **Finanzas en Inflación**. Lima: Editorial Fimart S.A.
- Romero (1993). **Los Ajustes por Inflación en la Ley de Impuesto sobre la Renta**. Caracas: Editorial Jurídica Venezolana.
- Ortega (2000). Determinar la Aplicación del Artículo 56 de la Ley de Impuesto sobre la Renta en el Ajuste por Inflación. Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado. Barquisimeto.
- Rodner (1995). **El Dinero la Inflación y las Deudas de Valor**. Caracas: Editorial Arte
- Rodner (1995). **El Dinero, la Inflación y las Deudas de Valor**. Caracas: Editorial Arte.
- Rodríguez (2002). **La Actualización del Patrimonio en el Ajuste por Inflación Fiscal**. Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado. Barquisimeto.
- Sabino (1991). **Diccionario de Economía y Finanzas**. Caracas: Editorial Panapo.
- www.fernandocatacora.com Dpc 10 : explicaciones a la banca. Visitado 07/02/2005.
- <http://paginas.ufm.edu/sabino/casovenez-cball.htm>. El caso de Venezuela. Visitado 24/05/2005

<http://www.morningstar.es/news/print.asp> **El efecto perverso de la inflación.**

Visitado 25/02/2005.

<http://www.gestopolis.com/canales/fianciera/15/ajustesinflacion.htm>. **Efectos contables y fiscales de los ajustes de la inflación.** Visitado 07/02/2005.

<http://www.dinero.com.ve/178/portada/tributos.html>. **Ley de impuesto sobre la renta sesenta años de existencia.** Visitado 20/02/2005

B i b l i o t e c a



Administración
y Contaduría

ANEXOS

Para sustentar el análisis cuantitativo contenido en la Matriz de Análisis desarrollada en el Capítulo IV, a continuación se presenta el siguiente caso práctico con fines didácticos.

La empresa Caso Práctico C.A, se dedica a la compra y venta de mercancías, inicia sus operaciones el 01 de Enero de 2003. Cierra sus ejercicios económicos los 31 de Diciembre de cada año.

- Valora sus inventarios de Mercancías por el Método FIFO.
- Método de Depreciación de Activos Fijos Linea Recta. Vida útil 5 años.

Durante el ejercicio 2003 realizó las operaciones detalladas en la Cédula de Movimiento diario.

Al 31 de Diciembre 2003 requiere :

- Elaborar el Ajuste Inicial fiscal según la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.
- Elaborar el Ajuste Inicial financiero aplicando DPC-10.

Operaciones efectuadas por la Empresa Caso Práctico C.A durante el ejercicio 2004:

- El 30/08/2004 Compra Equipo de Reparto por Bs. 500.
- El 12/11/2004 Decreta dividendos en efectivos por Bs. 200.

Al 31 de Diciembre 2004 requiere:

- Elaborar el Reajuste Regular fiscal según la Ley de Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.

- Elaborar el Ajuste Regular financiero aplicando DPC-10.

B i b l i o t e c a



Administración
y Contaduría

AJUSTE INICIAL APLICANDO DPC-10

Y

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO

EJERCICIO 2003

CASO PRÁCTICO, C.A
BALANCE DE APERTURA
Al 01/01/2003
EXPRESADO EN CIFRAS HISTÓRICAS

Activos			
Disponible			
Bancos	700,00		
Total Disponible		700,00	
Realizable			
Inventarios	200,00		
Total Realizable		200,00	
Total Circulante			900,00
Activo Fijos			
Maquinaria	300,00		
Total Maquinaria		300,00	
Total Activo Fijos			300,00
Total Activos			1.200,00
Patrimonio			
Capital Social	-1.200,00		
Total Capital Social		-1.200,00	
Total Patrimonio			-1.200,00

CASO PRÁCTICO, C.A
BALANCE DE APERTURA
AL 01/01/2003

EXPRESADO EN BOLIVARES CONSTANTES DE DICIEMBRE 2003
MÉTODO NIVEL GENERAL DE PRECIOS

Activos			
Disponible			
Bancos	864		
Total Disponible		864	
Realizable			
Inventarios	247		
Total Realizable		247	
Total Circulante			1.111
Activo Fijos			
Maquinaria	371		
Total Maquinaria		371	
Total Activo Fijos			371
Total Activos			1.481
Patrimonio			
Capital Social	-1.482		
Total Capital Social		-1.482	
Total Patrimonio			-1.482

CASO PRÁCTICO C.A
BALANCE GENERAL
Al 31/12/2003
EXPRESADO EN CIFRAS HISTÓRICAS

Activos

Disponible

Bancos	1.948	
Total Disponible		1.948

Exigible

Cuentas por Cobrar	2.538	
Cuentas por Cobrar Accionistas	500	
Provisión Cuentas Incobrables	-298	
Total Exigible		2.740

Realizable

Inventarios	608	
Total Realizable		608

Total Circulante

5.296

Activo Fijos

Maquinaria	300	
Depreciación Acum. Activos Fijos	-60	
Total Maquinaria	240	
Total Activo Fijos		240

Total Activos

5.536

Pasivos

Circulante		
Cuentas por Pagar	-1.378	
Efectos por Pagar	-2.530	
Total Pasivo Circulante	-3.908	
Total Pasivo		-3.908

Patrimonio

Capital Social	-1.200	
Resultado del Ejercicio	-428	
Total Capital Social	-1.628	
Total Patrimonio		-1.628
Total Pasivo y Patrimonio		-5.536

CASO PRÁCTICO C.A
BALANCE GENERAL

31/12/2003

EXPRESADO EN BOLIVARES CONSTANTES DE DICIEMBRE 2003
MÉTODO NIVEL GENERAL DE PRECIOS

Activos

Disponible

Bancos	1.948	
Total Disponible		1.948

Exigible

Cuentas por Cobrar	2.538	
Cuentas por Cobrar Accionistas	500	
Provisión Cuentas Incobrables	-298	
Total Exigible		2.740

Realizable

Inventarios	631	
Total Realizable		631

Total Circulante

5.319

Activo Fijos

Maquinaria	371	
Depreciación Acum. Activos Fijos	-74	
Total Maquinaria		297

Total Activo Fijos

297

Total Activos

5.616

Pasivos

Circulante		
Cuentas por Pagar	-1.379	
Efectos por Pagar	-2.530	
Total Pasivo Circulante		-3.909

Total Pasivo

-3.909

Patrimonio

Capital Social	-1.482	
Resultado del Ejercicio	-225	
Total Capital Social		-1.707

Total Patrimonio

-1.707

Total Pasivo y Patrimonio

-5.616

CASO PRÁCTICO, C.A
ESTADO DE RESULTADO
01/01/2003 AL 31/12/2003
EXPRESADO EN CIFRAS HISTÓRICAS

Ingresos Netos		-5.249
Costo de Ventas		
Inventario Inicial	200	
Compras	3.635	
Inventario Final	<u>-608</u>	
Total Costo de Ventas		<u>3.227</u>
Utilidad Bruta en Venta		<u>-2.022</u>
Gastos de Operación		
Gastos de Administración	1.144	
Gastos de Ventas	<u>450</u>	
Total Gastos de Operación		<u>1.594</u>
Ganancia del Ejercicio		<u><u>-428</u></u>

CASO PRÁCTICO, C.A
ESTADO DE RESULTADO
01/01/2003 AL 31/12/2003
EXPRESADO EN BOLIVARES CONSTANTES
MÉTODO NIVEL GENERAL DE PRECIOS

Ingresos Netos			-5.556
Costo de Ventas			
Inventario Inicial	247		
Compras	3.963		
Inventario Final	-631		
Total Costo de Ventas			<u>3.579</u>
Utilidad Bruta en Venta			<u>-1.977</u>
Gastos de Operación			
Gastos de Administración	1.223		
Gastos de Ventas	480		
Total Gastos de Operación		1.703	
Costo Integral de financiamiento			
Pérdida Monetaria	49		
Total Costo de Financiamiento		49	
Total Gastos			<u>1.752</u>
Ganancia del Ejercicio			<u>-225</u>

CASO PRÁCTICO, C.A
MOVIMIENTO DE LA POSICIÓN MONETARIA
PARA EL PERÍODO CORRESPONDIENTE
DEL 01/01/2003 AL 31/12/2003
EXPRESADO EN BOLIVARES CONSTANTES DE DICIEMBRE 2003

Posición monetaria Estimada	Histórico	Factor	Reexpresado
Activos Monetarios al inicio			
Efectivo	700	1,23504	865
Pasivos Monetarios al inicio			
Cuentas por Pagar	0		
Posición monetaria Estimada Activa			865
Más: Aumentos a la posición monetaria			
Ventas	5.249		5.556
Menos: Disminuciones a la posición monetaria			
Compras del ejercicio	3.635		3.963
Gastos de Administración	786		851
Gastos de Ventas	450		480
	4.871		5.294
Efecto Neto de Aumentos y Disminuciones			262
Posición Monetaria final estimada			1.127

Composición de la posición monetaria final

Activos Monetarios			
Bancos	1.948		
Cuentas por Cobrar	2.538		
Cuentas por Cobrar Accionistas	500		
Total Activos Monetarios			4.986
Pasivos Monetarios			
Cuentas por Pagar	-1.378		
Efectos por Pagar	-2.530		
Total Pasivos Monetarios			-3.908
Posición monetaria final activa			1.078
Pérdida Monetaria			49

**CÉDULAS PARA LA REEXPRESIÓN SEGÚN DPC-10
EJERCICIO 2003**

Gastos de Administración

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
Enero 2003	1,23504	50	62	
Febrero 2003	1,17056	35	41	
Marzo 2003	1,16175	30	35	
Abril 2003	1,14281	65	74	
Mayo 2003	1,11700	70	78	
Junio 2003	1,10168	53	58	
Julio 2003	1,08221	58	63	
Agosto 2003	1,06872	70	75	
Septiembre 2003	1,05353	75	79	
Octubre 2003	1,03766	100	104	
Noviembre 2003	1,01848	110	112	
Diciembre 2003	1,00000	70	70	
Totales		786	851	65

Ventas

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
Enero 2003	1,23504	0	0	
Febrero 2003	1,17056	0	0	
Marzo 2003	1,16175	-276	-321	
Abril 2003	1,14281	-316	-361	
Mayo 2003	1,11700	0	0	
Junio 2003	1,10168	-742	-817	
Julio 2003	1,08221	0	0	
Agosto 2003	1,06872	-1.126	-1.203	
Septiembre 2003	1,05353	-717	-755	
Octubre 2003	1,03766	0	0	
Noviembre 2003	1,01848	-1.480	-1.507	
Diciembre 2003	1,00000	-592	-592	
Totales		-5.249	-5.556	-307

Gasto de Depreciación

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
Enero 2003	1,23504	60	74	14

Pérdida Cuentas Incobrables

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
Diciembre 2003	1,00000	298	298	0

**CÉDULAS PARA LA REEXPRESIÓN SEGÚN DPC-10
EJERCICIO 2003**

Inventario Inicial

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
Enero 2003	1,23504	200	247	47

Capital Social

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
Enero 2003	1,23504	-1.200	-1.482	-282

Gastos de Ventas

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
Enero 2003	1,23504	0	0	
Febrero 2003	1,17056	0	0	
Marzo 2003	1,16175	45	52	
Abril 2003	1,14281	50	57	
Mayo 2003	1,11700	0	0	
Junio 2003	1,10168	0	0	
Julio 2003	1,08221	0	0	
Agosto 2003	1,06872	85	91	
Septiembre 2003	1,05353	80	84	
Octubre 2003	1,03766	95	99	
Noviembre 2003	1,01848	95	97	
Diciembre 2003	1,00000		0	
Totales		450	480	30

Compras

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
Enero 2003	1,23504	375	463	
Febrero 2003	1,17056	240	281	
Mayo 2003	1,11700	800	894	
Agosto	1,06872	700	748	
Octubre	1,03766	1.520	1.577	
Totales		3.635	3.963	328

**CÉDULAS PARA LA REEXPRESIÓN SEGÚN DPC-10
EJERCICIO 2003**

Activo Fijo

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
Enero 2003	1,23504	300	371	71

Depreciación Acum. Activo fijo

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
Enero 2003	1,23504	-60	-74	-14

Inventario Final

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
Octubre 2003	1,03766	608	631	23

ACTUALIZACIÓN INICIAL DE ACTIVOS Y PASIVOS NO MONETARIOS
ARTÍCULO 173 LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

	Balance General Histórico al 31/12/2003	Debe	Haber	Balance General Fiscal Reexpresado al 31/12/2003
Activos				
Bancos	1.948			1.948
Cuentas por Cobrar	2.538			2.538
Provisión Ctas Incobrables	-298	298		0
Cuentas por cobrar Accionistas	500		500	0
Inventarios	608	47	14	641
Maquinarias	300	71		371
Depreciacion Acum	-60		14	-74
Total Activos	<u>5.536</u>			<u>5.424</u>
Pasivos				
Cuentas por Pagar	-1.378			-1.378
Efectos por Pagar	-2.530			-2.530
Total Pasivos	<u>-3.908</u>			<u>-3.908</u>
Patrimonio				
Capital	-1.200			-1.200
Utilidad del Ejercicio	-428	14		-414
Exclusiones Fiscales		202		202
Actualización del Patrimonio			104	-104
Total Patrimonio	<u>-1.628</u>			<u>-1.516</u>
Total Pasivo y Patrimonio	<u>-5.536</u>	632	632	<u>-5.424</u>

HOJA DE TRABAJO AJUSTE INICIAL

AJUSTE INICIAL INVENTARIO DE MERCANCÍAS

Artículo 173 Ley de Impuesto Sobre la Renta y 104, Parágrafo Quinto Reglamento de la Ley

A	B	C	D	E (C/D)	F	G (F * E)	H	I (H-F); H > F	J (G+I) ó ((H*G)/F)	K (J- H)
Descripción	Fecha Inicio Operaciones	IPC al 1er. Cierre	IPC Inicio Operaciones	Factor Actualización	Inven. Inicial Histórico	Inven. Inicial Actualizado	Inven. Final Histórico	Incrementos Valores Históricos	Inven. Final Actualizado	Ajuste al Inventario
Productos H > o = F										
Mercancías	01/01/2003	385,66175	312,26704	1,23504	200	247	594	394	641	47

Asiento Fiscal:

Inventarios	47
Actualización del Patrimonio	47

AJUSTE INICIAL ACTIVOS FIJOS DEPRECIABLES

Artículo 173 Ley de Impuesto Sobre la Renta y 105 Reglamento de la Ley

A	B	C	D	E (C/E)	F	G (F * E)	H	I (H * E)	J (G -F)	K (I - H)	L (J - K)
Descripción	Fecha Adquisición	IPC al 1er. Cierre	IPC Fecha Adquisición	Factor Actualización	Costo de Adquisición Histórico	Costo de Adquisición Actualizado	Depreciación Acumulada Histórica	Depreciación Acumulada Actualizada	Ajuste Inicial Por Inflación al Costo	Ajuste Inicial Por Inflación Deprec. Acum.	Ajuste Inicial Por Inflación Neto
Maquinaria	01/01/2003	385,66175	312,26704	1,23504	300	371	60	74	71	14	57

Asiento Fiscal:

Activo Fijo	71
Depreciación Acum. Activo Fijo	14
Actualización del Patrimonio	57

INVENTARIO DE MERCANCIAS
Método de Valoración: FIFO

Fecha	Movimiento	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
		cantidad	costo unitario	Total	cantidad	costo unitario	Total	cantidad	costo unitario	Total
01/01/2003	Inv. Inicial	10	20	200				10	20	200
28/01/2003	Compras	15	25	375				15	25	375
15/02/2003	Compras	8	30	240				8	30	240
25/03/2003	Ventas				7	20	140	3	20	60
								15	25	375
								8	30	240
15/04/2003	Ventas				3	20	60	10	25	250
					5	25	125	8	30	240
28/05/2003	Compras	25	32	800				10	25	250
								8	30	240
								25	32	800
18/06/2003	ventas				10	25	250	2	30	60
					6	30	180	25	32	800
20/08/2003	Compras	20	35	700				2	30	60
								25	32	800
								20	35	700
30/08/2003	Ventas				2	30	60	5	32	160
					20	32	640	20	35	700
10/09/2003	Ventas				5	32	160	11	35	385
					9	35	315			
13/10/2003	Compras	40	38	1520				11	35	385
								40	38	1520
12/11/2003	Ventas				11	35	385	0	0	0
					14	38	532	26	38	988
18/12/2003	Ventas				10	38	380	16	38	608

INVENTARIO DE MERCANCIAS.
Método de Valoración:Promedios

Artículo 104 Parágrafo Cuarto Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta

Fecha	Movimiento	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
		cantidad	costo unitario	Total	cantidad	costo unitario	Total	cantidad	costo unitario	Total
01/01/2003	Inv. Inicial	10	20	200				10	20	200
28/01/2003	Compras	15	25	375				25	23	575
15/02/2003	Compras	8	30	240				33	25	815
25/03/2003	Ventas				7	25	175	26	25	640
15/04/2003	Ventas				8	25	200	18	25	450
28/05/2003	Compras	25	32	800				43	29	1250
18/06/2003	ventas				16	29	464	27	29	786
20/08/2003	Compras	20	35	700				47	32	1.486
30/08/2003	Ventas				22	32	704	25	32	782
10/09/2003	Ventas				14	32	448	11	32	334
13/10/2004	Compras	40	38	1520				51	36	1.854
12/11/2003	Ventas				25	36	900	26	36	954
18/12/2003	Ventas				10	36	360	16	36	594

Nota: 608-594= 14. Artículo 104, Parágrafo Cuarto Reglamento de Impuesto sobre la Renta

REAJUSTE REGULAR APLICANDO DPC-10

Y

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU REGLAMENTO

EJERCICIO 2004

CASO PRÁCTICO, C.A
BALANCE GENERAL
AL 31/12/2004
EXPRESADO EN CIFRAS HISTÓRICAS

Activos

Disponible

Bancos	1.308	
Total Disponible		1.308

Exigible

Cuentas por Cobrar	3.708	
Provisión Cuentas Incobrables	-798	
Cuentas por Cobrar Accionistas	800	
Total Exigible		3.710

Realizable

Inventarios	1.765	
Total Realizable	<u>1.765</u>	1.765

Total Circulante

6.783

Activo Fijos

Maquinaria		300
Equipo de Reparto		500
Depreciación Acum. Activos Fijos		-152

Total Activo Fijos

648

Total Activos

7.431

Pasivos

Circulante

Cuentas por Pagar	-730	
Efectos por Pagar	-2.960	
Total Pasivo Circulante	<u>-3.690</u>	-3.690

Total Pasivo

-3.690

Patrimonio

Capital Social	-1.200	
Resultado del Ejercicio	-2.313	
Utilidades Retenidas	-228	

Total Capital Social

-3.741

Total Pasivo y Patrimonio

-7.431

CASO PRÁCTICO C.A**BALANCE GENERAL****31/12/2004****EXPRESADO EN BOLIVARES CONSTANTES****MÉTODO NIVEL GENERAL DE PRECIOS****Activos****Disponible**

Bancos	1.308	
Total Disponible		1.308

Exigible

Cuentas por Cobrar	3.708	
Cuentas por Cobrar Accionistas	800	
Provisión Cuentas Incobrables	-798	
Total Exigible		3.710

Realizable

Inventarios	1.798	
Total Realizable		1.798

Total Circulante

6.816

Activo Fijos

Maquinaria		442
Equipo de Reparto		522
Depreciación Acum. Activos Fijos		-210

Total Activo Fijos

754

Total Activos**7.570****Pasivos****Circulante**

Cuentas por Pagar	-732	
Efectos por Pagar	-2.960	
Total Pasivo Circulante		-3.692

Total Pasivo

-3.692

Patrimonio

Capital Social	-1.766	
Resultado del Ejercicio	-2.047	
Utilidades Retenidas	-65	

Total Patrimonio

-3.878

Total Pasivo y Patrimonio**-7.570**

CASO PRÁCTICO C.A
ESTADO DE RESULTADO
01/01/2004 AL 31/12/2004
EXPRESADO EN CIFRAS HISTÓRICAS

Ingresos Netos		-10.697
Costo de Ventas		
Inventario Inicial	608	
Compras	7.086	
Inventario Final	-1.765	
Total Costo de Ventas		5.929
Utilidad Bruta en Venta		-4.768
Gastos de Operación		
Gastos de Administración	1.548	
Gastos de Ventas	907	
Total Gastos de Operación		2.455
Ganancia del Ejercicio		-2.313

CASO PRACTICO C.A
ESTADO DE RESULTADO
01/01/2004 AL 31/12/2004
EXPRESADO EN BOLIVARES CONSTANTES
MÉTODO NIVEL GENERAL DE PRECIOS

Ingresos Netos			-11.579
Costo de Ventas			
Inventario Inicial	752		
Compras	7.633		
Inventario Final	-1.798		
Total Costo de Ventas			6.587
Utilidad Bruta en Venta			-4.992
Gastos de Operación			
Gastos de Administración	1.643		
Gastos de Ventas	970		
Total Gastos de Operación		2.613	
Costo Integral de financiamiento			
Pérdida Monetaria	332		
Total Costo de Financiamiento		332	
Total Gastos y Costos			2.945
Utilidad del Ejercicio			-2.047

CASO PRÁCTICO, C.A
MOVIMIENTO DE LA POSICION MONETARIA
PARA EL PERIODO CORRESPONDIENTE
DEL 01/01/2004 AL 31/12/2004
EXPRESADO EN BOLIVARES CONSTANTES DE DICIEMBRE 2004

Posición monetaria Estimada	Histórico	Factor	Reexpresado
Activos Monetarios al inicio			
Efectivo	1.948	1,19185	2.322
Cuentas por Cobrar	2.240	1,19185	2.670
Cuentas por Cobrar Accionistas	500	1,19185	596
Total Activos Monetarios al Inicio	4.688		5.588
Pasivos Monetarios al inicio			
Cuentas por Pagar	-1.378	1,19185	-1.642
Efectos por Pagar	-2.530	1,19185	-3.015
Total Pasivos Monetarios al Inicio	-3.908		-4.657
Posición monetaria Estimada Activa			931
Más: Aumentos a la posición monetaria			
Ventas	10.697		11.579
Menos: Disminuciones a la posición monetaria			
Compras del ejercicio	7086		7.633
Gastos de Administración	956		1.022
Gastos de Ventas	907		970
Cancelacion de Dividendos	200		203
Compra de Activo Fijo	500		522
Cuentas Incobrables	500		500
Total disminuciones del período	10.149		10.850
Efecto Neto de Aumentos y Disminuciones			729
Posición Monetaria final estimada Activa			1.660
Composición de la posición monetaria final			
Activos Monetarios			
Bancos	1.308		
Cuentas por Cobrar	2.910		
Cuentas por Cobrar Accionistas	800		
Total Activos Monetarios	5.018		5.018
Pasivos Monetarios			
Cuentas por Pagar	-730		
Efectos por Pagar	-2.960		
Total Pasivos Monetarios	-3.690		-3.690
Posición monetaria final activa			1.328
Pérdida Monetaria			332

**CÉDULAS PARA LA REEXPRESIÓN SEGÚN DPC10
EJERCICIO 2004**

Gastos de Administración

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
Enero	1,16261	65	76	
Febrero	1,14466	70	80	
Marzo	1,12067	75	84	
Abril	1,10611	80	88	
Mayo	1,09322	85	93	
Junio	1,07331	83	89	
Julio	1,05872	88	93	
Agosto	1,04477	85	89	
Septiembre	1,03933	0	0	
Octubre	1,03303	95	98	
Noviembre	1,01591	110	112	
Diciembre	1,00000	120	120	
Totales		956	1.022	66

Gastos de Ventas

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
Enero	1,16261	60	70	
Febrero	1,14466	68	78	
Marzo	1,12067	70	78	
Abril	1,10611	75	83	
Mayo	1,09322	80	87	
Junio	1,07331	78	84	
Julio	1,05872	85	90	
Agosto	1,04477	91	95	
Septiembre	1,03933	0	0	
Octubre	1,03303	90	93	
Noviembre	1,01591	100	102	
Diciembre	1,00000	110	110	
Totales		907	970	63

Depreciación Acum. Activo fijo

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
01/01/2003	1,47198	-120	-177	-57
30/08/2004	1,04477	-32	-33	-1
Totales		-152	-210	

**CÉDULAS PARA LA REEXPRESIÓN SEGÚN DPC10
EJERCICIO 2004**

Capital Social

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
01/01/2003	1,47198	-1.200	-1.766	-566

Ventas

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
Enero	1,16261	-1.980	-2.302	
Febrero	1,14466	-600	-687	
Marzo	1,12067	-990	-1.109	
Abril	1,10611	-668	-739	
Mayo	1,09322	-825	-902	
Junio	1,07331	-1.214	-1.303	
Julio	1,05872	-712	-754	
Agosto	1,04477	0	0	
Septiembre	1,03933	-1.202	-1.249	
Octubre	1,03303	0	0	
Noviembre	1,01591	-1.778	-1.806	
Diciembre	1,00000	-728	-728	
Totales		-10.697	-11.579	-882

Gasto de Depreciación

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
01/01/2003	1,47198	60	88	28
30/08/2004	1,04477	32	33	1
Totales		92	121	29

Utilidades no Distribuidas

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
31/12/2003	0,62655	-428	-268	160
30/11/2004	1,01591	200	203	200
Totales		-228	-65	360

Inventario Inicial

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
13/10/2003	1,23673	608	752	144

**CÉDULAS PARA LA REEXPRESIÓN SEGÚN DPC10
EJERCICIO 2004**

Inventario Final

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
01/10/2004	1,03303	1.000	1.033	33
19/12/2004	1,00000	765	765	0
Totales		1.765	1.798	33

Pérdida Cuentas Incobrables

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
31/12/2004	1,00000	500	500	0

Activo Fijo

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
01/01/2003	1,47198	300	442	142
30/08/2004	1,04477	500	522	22
Totales		800	964	

Compras

Origen	Factor	Histórico	Reexpresado	Ajuste
Enero	1,16261	1.200	1.395	
Febrero	1,14466	615	704	
Marzo	1,12067	450	504	
Abril	1,10611	0	0	
Mayo	1,09322	376	411	
Junio	1,07331	720	773	
Julio	1,05872	0	0	
Agosto	1,04477	1.960	2.048	
Septiembre	1,03933	0	0	
Octubre	1,03303	1.000	1.033	
Noviembre	1,01591	0	0	
Diciembre	1,00000	765	765	
Totales		7.086	7.633	547

REAJUSTE DEL PATRIMONIO INICIAL NETO
ARTÍCULO 184 LA LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

	Monto Actualizado al 31/12/2003	Factor de Actualización	Actualizado a 31/12/2004
Activos			
Bancos	1948	1,19185	2.322
Cuentas por Cobrar	2538	1,19185	3.025
Provisión Ctas Incobrables	0	1,19185	0
Cuentas por cobrar Accionistas	0	1,19185	0
Inventarios	641	1,19185	764
Activos fijos	371	1,19185	442
Depreciacion Acum.	-74	1,19185	-88
Total Activos	5424		6.465
Pasivos	-1378	1,19185	-1.642
Cuentas por Pagar	-2530	1,19185	-3.015
Efectos por Pagar			
Total Pasivos	-3908		-4.658
Patrimonio			
Capital	-1200	1,19185	-1.430
Utilidad del Ejercicio	-414	1,19185	-493
Exclusiones Fiscales	202	1,19185	241
Actualización del Patrimonio	-104	1,19185	-124
Total Patrimonio	-1516		-1.807
Total Pasivo y Patrimonio	-5424		-6.465
Asiento Fiscal			
Reajuste por Inflación	291		
Actualización del patrimonio		291	

REAJUSTE POR INFLACIÓN INVENTARIO DE MERCANCIAS

Artículo 182 Ley de Impuesto sobre la Renta y 119 Reglamento de la Ley

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N
				(C/D)			(G - F)	(G * E)		(J - F); J>F	Si J>F; I + k Si J<F; (J * I)/F Si J=F, =I	(L - J)	(M - H)
Clase de Inventario	Fecha Cierre Anterior	IPC Cierre Actual	IPC Cierre Anterior	Factor Actualiz.	Inventario Inicial Histórico	Inventario Inicial Actualizado	Ajuste Acumulado Inventario Inicial	Inventario Inicial Actualizado Al Cierre	Inventario Final Histórico	Incremento Histórico Inv. Final - Inv. Inicial	Inventario Final Actualizado	Ajuste Acumulado al Cierre	Reajuste Por Inflación del Ejercicio
Mercancías	31/12/2003	459,65073	385,66175	1,19185	594	641	47	764	1.742	1.148	1.912	170	123

Inventario	123
Reajuste por Inflación	123

REAJUSTE POR INFLACIÓN ACTIVOS FIJOS DEPRECIABLES

Artículo.179 Ley de Impuesto sobre la Renta y 117 Reglamento de la Ley

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N
					(D/C)	(E/C)		(H * F)		(J * F)	(i-h)-(k-j)		(M * G)
		IPC	IPC	IPC	Factor Actual. Cierre Anterior	Factor Actualización Cierre Actual	Costo Adquisición Histórico Anterior	Costo Adquisición Actualizado Anterior	Depreciación- Acum. Hist. Anterior	Depreciación- Acum. Actuali. Anterior	Reajuste Regular por Inflación Acum. Anterior	Costo Adquisición Histórico Actual	Costo Adquisición Actualizado Actual
Descripción	Fecha de Adquis.	IPC Fecha Adquis.	IPC Cierre Anterior	IPC Cierre Actual									
Maquinaria	01/01/2003	312,26704	385,66175	459,65073	1,23504	1,47198	300	371	60	74	57	300	442
Equipo Reparto	30/08/2004	439,95599	0	459,65073	0	1,04477	0	0	0	0	0	500	522

A	O	P	Q	R	S1	S2	S3
		(O * G)	(n-m)-(p-o)	(Q -L)	(N-M) - (I-H)	(P - O) - (K - J)	(S1 - S2)
			Reajuste Regular por Inflación Acum.	Reajuste Regular Por Inflación Neto	Resumen Reajuste al Costo	Resumen Reajuste Depreciación Acumulada	Reajuste Neto
Descripción	Depreciación- Acum. Hist. Actual	Depreciación- Acum. Actuali. Actual					
Maquinaria	120	177	85	28	71	43	28
Equipo Reparto	32	33	21	21	22	1	21

Maquinaria	71		Reajuste por Inflación	43
Reajuste por Inflación		71	Depreciación Acum. Maquinaria	43
Equipo de Reparto	22		Reajuste por Inflación	1
Reajuste por Inflación		22	Depreciación Acum. Equipo de Reparto	1

HOJA DE TRABAJO
DISMINUCIONES DEL PATRIMONIO
ARTÍCULO 186 LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y 114 PARÁGRAFO SEGUNDO REGLAMENTO DE LA LEY

A B C D E F G H

				(C/D)		(F * E)	(G - F)
Descripción Operación	Fecha de Decreto Dividendo	IPC Cierre Ejercicio	IPC mes de Aumento o Disminución	Factor de Actualización	Monto del Enjuge o Dividendo	Actualización Acumulada del Movimiento	Reajuste por Inflación Aumt. O Dism.
Dividendo en Efectivo	12/11/2004	459,65073	452,45222	1,015909989	200	203	3

Asiento Fiscal
 Actualización del Patrimonio 3
 Reajuste por Inflación 3

HOJA DE TRABAJO
PARA EXCLUSIONES FISCALES HISTÓRICAS AL PATRIMONIO
ARTÍCULO 186 LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y 114 PARÁGRAFO SEGUNDO REGLAMENTO DE LA LEY

A B C D E F G H

				(C/D)		(F * E)	(G - F)
Descripción Operación	Fecha del Aumento o Disminución	IPC Cierre Ejercicio	IPC mes de Aumento o Disminución	Factor de Actualización	Monto del Aumento o Disminución	Actualización Acumulada del Aumt. o Dism.	Reajuste por Inflación Aumt. o Dism.
Cuentas Por Acc Dism	18/09/2004	459,65073	442,25696	1,039329556	300	312	12
Provisión Ctas Inco.	31/12/2004	459,65073	459,65073	1	-500	-500	0

ASIENTO FISCAL
 Actualización del Patrimonio 12
 Reajuste por Inflación 12

BALANCE GENERAL FISCAL REEXPRESADO FINAL
ARTÍCULO 173 LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y 97 DEL REGLAMENTO

	Histórico	Debe	Haber	Debe	Haber	Reexpresado
	al 31/12/2004	Ajuste Inicial	Ajuste Inicial	Ajus. Regular	Ajus. Regular	Fiscal
						al 31/12/2004
Activos						
Bancos	1.308					1.308
Cuentas por Cobrar	3.708					3.708
Provisión Ctas Incobrables	-798	298		500		0
Cuentas por cobrar Accionistas	800		500		300	0
Inventarios	1.765	47	14	123	23	1.921
Maquinarias	300	71		71		442
Equipo de Reparto	500			22		522
Depreciacion Acum	<u>-152</u>		14		44	<u>-210</u>
Total Activos	<u>7.431</u>					<u>7.691</u>
Pasivos						
Cuentas por Pagar	-730					-730
Efectos por Pagar	<u>-2.960</u>					<u>-2.960</u>
Total Pasivos	<u>-3.690</u>					<u>-3.690</u>
Patrimonio						
Capital	-1.200					-1.200
Utilidad del Ejercicio	-2.313					-2.313
Utilidades Retenidas	-228	14		23		-214
Exclusiones Fiscales		202			200	2
Reajuste por Inflación					478	-478
Actualización del Patrimonio	<u></u>		104	306		<u>202</u>
Total Patrimonio	<u>-3.741</u>					<u>-4.001</u>
Total Pasivo y Patrimonio	<u>-7.431</u>	632	632	1.045	1.045	<u>-7.691</u>

BALANCE GENERAL COMPARATIVO
AL 31 DE DICIEMBRE 2004
REEXPRESADO SEGÚN DPC-10
Y LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

	Reexpresión Aplicando DPC-10	Reajuste Regular L.I.S.L.R	Diferencias
Activos			
Bancos	1.308	1.308	0
Cuentas por Cobrar	3.708	3.708	0
Provisión Ctas Incobrables	-798		-798
Cuentas por cobrar Accionistas	800		800
Inventarios	1.798	1.921	-123
Maquinarias	442	442	0
Equipo de Reparto	522	522	0
Depreciacion Acumulada	-210	-210	0
Total Activos	7.570	7.691	-121
Pasivos			
Cuentas por Pagar	-730	-730	0
Efectos por Pagar	-2.960	-2.960	0
Total Pasivos	-3.690	-3.690	0
Patrimonio			
Capital	-1.766	-1.200	-566
Utilidad del Ejercicio	-2.047	-2.313	266
Utilidades Retenidas	-67	-214	147
Exclusiones Fiscales		2	-2
Reajuste por Inflación		-478	478
Actualización del Patrimonio		202	-202
Total Patrimonio	-3.880	-4.001	121
Total Pasivo y Patrimonio	-7.570	-7.691	121

INVENTARIO PRODUCTOS TERMINADOS

Método de Valoración: FIFO

Fecha	Movimeinto	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
		cantidad	costo unitario	Total	cantidad	costo unitario	Total	cantidad	costo unitario	Total
01/01/2004	Inv. Inicial	16	38	608				16	38	608
28/01/2004	Compras	30	40	1.200				30	40	1.200
29/01/2004	Ventas				16	38	608	30	40	1.200
17/02/2004	Compras	15	41	615				30	40	1.200
								15	41	615
22/02/2004	Ventas				10	40	400	20	40	800
								15	41	615
19/03/2004	Ventas				15	40	600	5	40	200
								15	41	615
28/03/2004	Compras	10	45	450				5	40	200
								15	41	615
								10	45	450
15/04/2004	Ventas				5	40	200	10	41	410
					5	41	205	10	45	450
03/05/2004	Compras	8	47	376				10	41	410
								10	45	450
								8	47	376
18/05/2004	Ventas				10	41	410	8	45	360
					2	45	90	8	47	376
25/06/2004	Compras	15	48	720				8	45	360
								8	47	376
								15	48	720
30/06/2005	Ventas				8	45	360			
					8	47	376			
15/07/2004	Ventas				9	48	432	6	48	288
01/08/2004	Compras	15	49	735				6	48	288
18/08/2004	Compras	25	49	1.225				15	49	735
								25	49	1.225
19/09/2004	Ventas				6	48	288	6	49	294
					9	49	441	25	49	1.225
01/10/2004	Compras	20	50	1.000				6	49	294
								25	49	1225
								20	50	1000
12/11/2004	Ventas				6	49	294	9	49	441
					16	49	784	20	50	1000
19/12/2004	Compras	15	51	765				9	49	441
								20	50	1000
								15	51	765
27/12/2004	Ventas				9	49	441	20	50	1000
								15	51	765

INVENTARIO PRODUCTOS TERMINADOS**Método de Valoración: Promedios**

Artículo 104 Parágrafo Cuarto Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta

Fecha	Movimientos	ENTRADAS			SALIDAS			SALDO		
		cantidad	costo unitario	Total	cantidad	costo unitario	Total	cantidad	costo unitario	Total
01/01/2004	Inv. Inicial	16	38	608				16	38	608
28/01/2004	Compras	30	40	1.200				46	39	1.808
29/01/2004	Ventas				16	38	608	30	39	1.200
17/02/2004	Compras	15	41	615				45	40	1.815
22/02/2004	Ventas				10	39	393	35	40	1.422
19/03/2004	Ventas				15	40	605	20	40	817
28/03/2004	Compras	10	45	450				30	42	1.267
15/04/2004	Ventas				10	42	420	20	42	847
03/05/2004	Compras	8	47	376				28	44	1.223
18/05/2004	Ventas				12	44	528	16	44	695
25/06/2004	Compras	15	48	720				31	46	1.415
30/06/2004	Ventas				16	46	736	15	46	679
15/07/2004	Ventas				9	46	414	6	46	265
01/08/2004	Compras	15	49	735				21	48	1.000
18/08/2004	Compras	25	49	1.225				46	48	2.225
19/09/2004	Ventas				15	48	720	31	48	1.505
01/10/2004	Compras	20	50	1.000				51	49	2.505
12/11/2004	Ventas				22	49	1.078	29	49	1.427
19/12/2004	Compras	15	51	765				44	50	2.192
27/12/2004	Ventas				9	50	450	35	50	1.742

NOTA: 1765-1742= 23. Artículo 104 Parágrafo Cuarto Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta

MAYOR DE LAS CUENTAS FISCALES

ACTUALIZACION DEL PATRIMONIO			
Movimiento	Debe	Haber	Saldo
Ajuste Inicial Inventario de Mercancias		47	-47
Ajuste Inicial Maquinarias		71	-118
Ajuste Inicial Depreciación Acumulada	14		-104
Saldo al 31 de Diciembre 2003			-104
Actualización del Patrimonio Inicial	291		187
Reajuste Dividendos en Efectivo	3		190
Reajuste Cuentas por Cobrar Acccionistas	12		202
Saldo al 31 Diciembre 2004			202

REAJUSTE POR INFLACIÓN

Movimiento	Debe	Haber	Saldo
Actualización Patrimonio Inicial		291	-291
Reajuste Inventario de Mercancía		123	-414
Reajuste Inventario Maquinaria		71	-485
Reajuste Equipo de Reparto		22	-507
Reajuste Depreciación Acum. Maquinaria	43		-464
Reajuste Depreciación Acum. Equipo de Reparto	1		-463
Reajuste Dividendos en Efectivo		3	-466
Reajuste Cuentas por Cobrar Acccionistas		12	-478
Saldo al 31 Diciembre 2004			-478

EXCLUSIONES FISCALES HISTÓRICAS AL PATRIMONIO

Movimiento	Debe	Haber	Saldo
Provisión Cuentas Incobrables Ajuste Inicial		298	-298
Cuentas por Cobrar Accionistas Ajuste Inicial	500		202
			202
Saldo al 31 de Diciembre 2003			202
Provisión Cuentas Incobrables Ajuste Inicial		500	-298
Cuentas por Cobrar Accionistas Ajuste Inicial	300		2
Saldo al 31 Diciembre 2004			2

ASIENTOS DE DIARIO EJERCICIO 2003

	Balance de Apertura	Enero 2003		Febrero 2003		Marzo 2003		Abril 2003		Mayo 2003		Junio 2003		Julio 2003		Agosto 2003		Septiembre 2003		Octubre 2003	
	al 01/01/2003	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Banco	700,00		-50,00		-35,00	276,00	-75,00		-50,00		-70,00				-558,00	1.126,00		717,00	-155,00		-195,00
Inventarios	200,00	375,00		240,00			-140,00		-185,00	800,00			-430,00			700,00	-700,00		-475,00	1.520,00	
Activos Fijos	300,00																				
Capital Social	-1.200,00																				
Cuentas por Pagar			-375,00						-65,00		-800,00		-53,00				-85,00				
Gastos de Administración		50,00		35,00		30,00		65,00		70,00		53,00		58,00		70,00		75,00		100,00	
Gastos de Ventas						45,00		50,00								85,00		80,00		95,00	
Efectos por pagar					-240,00												-770,00				-1.520,00
Costo de Ventas						140,00		185,00				430,00				700,00		475,00			
Ventas							-276,00		-316,00				-742,00				-1.126,00		-717,00		
Cuentas por cobrar								316,00				742,00									
Cuentas por cobrar Acc.														500							
Gasto de Depreciación																					
Dep Acum. Activo Fijo																					
Pérdida Cta Incobrable																					
Provisión Cta Incobrable																					
	0,00	425,00	-425,00	275,00	-275,00	491,00	-491,00	616,00	-616,00	870,00	-870,00	1.225,00	-1.225,00	558,00	-558,00	2.681,00	-2.681,00	1.347,00	-1.347,00	1.715,00	-1.715,00

ASIENTOS DE DIARIO EJERCICIO 2004

	Balance deApertura	Enero 2004		Febrero 2004		Marzo 2004		Abril 2004		Mayo 2004		Junio 2004	
	al 01/01/2004	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER
Banco	1.948,00	1.980,00	-125,00	600,00	-138,00	990,00	-450,00						-720,00
Inventarios	608,00	1.200,00	-608,00	615,00	-380,00	450,00	-570,00		-405,00	376,00	-500,00	720,00	-736,00
Activos Fijos	300,00												
Capital Social	-1.200,00												
Cuentas por Pagar	-1.378,00		-1.200,00				-145,00		-155,00		-165,00		-161,00
Gastos de Administración		65,00		70,00		75,00		80,00		85,00		83,00	
Gastos de Ventas		60,00		68,00		70,00		75,00		80,00		78,00	
Efectos por pagar	-2.530,00				-615,00						-376,00		
Costo de Ventas		608,00		380,00		570,00		395,00		500,00		736,00	
Ventas			-1.980,00		-600,00		-990,00		-668,00		-825,00		-1.214,00
Cuentas por cobrar	2.538,00							668,00		825,00		1.214,00	
Cuentas por cobrar Acc.	500,00												
Gasto de Depreciación		5,00		5,00		5,00				5,00		5,00	
Dep Acum. Activo Fijo	-60,00		-5,00		-5,00		-5,00				-5,00		-5,00
Pérdida Cta Incobrable													
Provisión Cta Incobrable	-298,00												
Utilidad del Ejercicio	-428,00	3.918,00	-3.918,00	1.738,00	-1.738,00	2.160,00	-2.160,00	1.218,00	-1.228,00	1.871,00	-1.871,00	2.836,00	-2.836,00