

Primer Congreso Institucional  
"El Sistema Tributario Peruano:  
Propuesta para el 2000"

**Impuesto a la Renta**  
**Expositor: Dr. Alberto Nué Bracamonte**  
Jueves, 18 de Noviembre de 1999

## COSTOS E INVENTARIOS EN EL IMPUESTO A LA RENTA

Desde la dación del Decreto Supremo 287-68-HC nuestra legislación, en materia del Impuesto a la Renta, ha tenido distintos comportamientos en cuanto a las exigencias de llevar contabilidad de costos. No obstante, no ha llegado a una definición en cuanto a qué debe entenderse como "contabilidad de costos"; y, lo que es más importante, qué tipo de información contable debería contener tal sistema, en cuanto a los componentes del costo, registros mínimos y documentación de soporte.

Más importante aún, tampoco ha llegado a una definición respecto de cuáles son los sistemas de costos que la norma tributaria aceptaría para sus efectos, habida cuenta que la contabilidad establece una variedad de sistemas, acordes no sólo con las necesidades de información del usuario, sino también con los nuevos medios que la tecnología viene brindando, sobre todo a partir de la década del 60, en la que se introduce -masivamente en las grandes empresas y más conservadoramente en las medianas-, el uso del procesador electrónico de datos que, en aquella etapa inicial, requería un sofisticado sistema para su mantenimiento.

Con el tiempo, los avances de la ciencia en tecnología de la información, la evolución y la globalización de la economía y el comercio y una mayor exigencia por parte de los usuarios de esta información, así como la exigencia de los gobiernos por regular el comercio, nos han llevado a una sofisticación en el procesamiento de las transacciones económicas a niveles antes impensables.

Todo esto se aplica también a la contabilidad, por ser el medio de información empresarial por excelencia para proveer cada vez mejores reportes de gran importancia y permitir el desarrollo de depurados sistemas para determinar los costos de los bienes

y servicios que se producen y ofertan en un mercado cada vez más cambiante y exigente.

Así tenemos que tiempo atrás, era necesario utilizar enormes plantillas de papel cuadrulado, formatos impresos especialmente diseñados, máquinas de cálculo de escritorio y las correspondientes horas de recopilación de informes de producción, planillas y almacén, que luego debían ser procesados para obtener los costos de un período mensual, trimestral o anual. El tiempo que tomaba este proceso determinaba que muchas veces la información llegara tarde para quien tomaba las decisiones.

Hoy en día, la rapidez de los procesos es proporcional al adecuado diseño del software correspondiente, que debe considerar una contabilidad de costos con reportes de entrega en tiempo real, con información recopilada desde fuentes geográficamente distintas, procesadas en diferentes lugares y con usuarios situados en distintas ubicaciones de cualquier parte del mundo.

Todo esto lleva a comprender las ventajas de que gozan las empresas que cuentan con elementos de tecnología informática apropiados, cuyo uso puede ser aprovechado, tanto con fines de una mejor determinación de la base imponible por el contribuyente, cuanto en su fiscalización por las autoridades tributarias y otros organismos de supervisión.

Resulta necesario emitir regulaciones o corregir las existentes, orientándolas a una apropiada determinación de la base imponible y de la cuantía del impuesto, evitando exigir información que lleve a la duplicidad de esfuerzos o que obligue a contar con un equipo o sistema de información exclusivo o dedicado en gran parte sólo al cumplimiento de las exigencias tributarias.

En esta línea de acción, lo que debe tenerse como fin ideal es que el sistema de información sea multipropósito, para lo que será necesario definir las necesidades que se requieren de modo que el sistema informático provea lo solicitado por el usuario con un simple acceso a determinado programa utilitario, soportado en una plataforma o base de datos que sea confiable y que pase las necesarias pruebas de auditoría de sistemas.

Así, un sistema de costos llevado en contabilidad computarizada debería tener distintos objetivos, a saber:



- Proveer información para ser usada en los distintos niveles decisorios de la empresa, en cuanto a los componentes o elementos del costo y el grado de eficiencia que se espera de ellos, tanto en calidad como en cantidad, precio y uso; Permitir la aplicación de costos predeterminados o de costos post mortem, sea por procesos continuos, por lotes u órdenes de trabajo;
- Facilitar su probanza, tanto por auditores internos y externos, como por la propia autoridad tributaria;
- Ser rápido y eficiente en cuanto al proceso de la información y de la emisión de reportes en tiempo real; y,
- Ser perfectible a medida del usuario y de los avances tecnológicos, tanto en cuanto al sistema (software) como en cuanto al equipo de cómputo seleccionado (hardware).

Para cumplir con los objetivos expuestos, será necesario que se precise claramente que la contabilidad de costos se orienta principalmente al control y proceso de los tres componentes de un producto o bien final:

- Materia prima y materiales auxiliares;
- Mano de obra directa; y,
- Gastos indirectos de fabricación.

Además, en cuanto a la integración de éstos en el valor de costo, pueden ser:

- Costos por absorción total; o,
- Costos directos (en cuanto excluyen los gastos indirectos de fabricación).

Asimismo, con respecto a la oportunidad en que los costos son obtenidos, estos pueden ser:

- Predeterminados al proceso productivo: (a) Estimados o (b) Estándar; y,
- Post mortem, es decir, calculados luego del proceso productivo.

Lo dicho no excluye que se puedan utilizar otros sistemas como por ejemplo los denominados:

- Costos ABC; y,
- Costos por Centros de Responsabilidades.



Inherente al sistema de costos que se decida adoptar, se encuentra el sistema de valoración de los inventarios, que la contabilidad desde antiguo ha venido desarrollando en función al tipo de negocio y movimiento esperado o adoptado de las unidades y sus respectivos costos; a saber:

- Primeras entradas, primeras salidas;
- Últimas entradas, primeras salidas;
- Siguiendo entradas, primeras salidas;
- Promedio diario, mensual, trimestral o anual (ponderado o móvil);
- De identificación específica;
- Inventario al detalle o por menor; y,
- De existencias básicas.

Ahora bien, en cuanto a la exigencia de llevar contabilidad de costos para fines de imposición, debería tenerse en cuenta el tamaño de la empresa y el volumen de sus transacciones, sin que ello impida que a una empresa que no alcanza las mínimas exigencias tributarias pero que decide optar por llevar este sistema, se le permita su uso para todos los fines, incluyendo -como se ha venido legislando hasta ahora- la deducción de faltantes y sobrantes de inventario, cuando los mismos son explicados y siempre que no sobrepasen un porcentaje a ser determinado por la norma tributaria. Este porcentaje no debería ser menor al promedio por tipo de industria y la Administración Tributaria debería fijarlo, en base a las estadísticas con que cuenta actualmente y a criterios que han sido aceptados por la jurisprudencia fiscal.

Así, entrando de lleno al propósito de este tema, debería variarse la medición en cuanto a la exigibilidad del control mínimo de inventarios y obligación de llevar un sistema de costos entrelazado con la contabilidad. Por ejemplo, la exigencia actual de llevarlo cuando los ingresos brutos del ejercicio anterior sean de 1,500 unidades impositivas tributarias (UIT) respecto del ejercicio gravable, lleva a determinar la obligación para quienes hayan alcanzado ingresos brutos de S/. 4'200,000. Una simple revisión de estadísticas de ventas permite afirmar que la cifra en mención, considerando factores económicos del mercado de consumo de bienes y servicios, es fácilmente alcanzada por negocios cuyos costos administrativos no les permitirían contar con la mencionada exigencia de control tributario, teniendo en cuenta el costo de implementar o contratar un servicio de cómputo para cumplir con el supuesto legal.

Además, independiente de la necesidad de efectuar un análisis crítico exhaustivo de si



la UIT está económicamente desfasada o no y teniendo en cuenta lo antes expresado, deben considerarse factores como volumen de unidades y precio de coste para obligar a llevar determinado control de inventarios. Una fórmula simple sería elevar la exigencia al doble de UIT, es decir a 3,000 UIT (S/. 8'400,000). No obstante, un mayor análisis nos puede llevar a las siguientes reflexiones:

- La medición debe referirse al volumen expresado en términos de ventas de bienes y servicios y no de ingresos brutos en los cuales se incluyen intereses, diferencias de cambio, ingresos extraordinarios (p.e. venta de activo fijo), cuyo efecto puede llevar a distorsionar la medición;
- La medición debería realizarse en función al costo de ventas que es la cuenta que muestra cuánto fue el costo de los bienes y/o servicios transferidos. Si bien esta cifra es determinada en el ejercicio gravable anterior en el cual no se exigía un sistema de costos, la obligación intermedia en cuanto a llevar un control de unidades producidas y vendidas atenuaría cualquier margen de error;
- Para el análisis no debe dejarse de lado que el costo de ventas está influenciado por los inventarios iniciales y finales cuyo volumen dependerá del tipo de negocio o manejo gerencial de existencias mínimas, en cuyo caso, una regla alternativa sería la de considerar la determinación del costo de producción a través de la fórmula del costo de ventas: inventario inicial, más compras, planillas y otros costos, menos el inventario final.

Junto a la modificación de la regla anterior, sería también necesario variar la exigencia de llevar un sistema de control de unidades físicas, en cuyo caso y bajo las mismas consideraciones antes expuestas, se establecería en más de 1,500 UIT y menos de 3,000 UIT. Debajo de 1,500 UIT estaría la exigencia de practicar un inventario físico para valorar las existencias y determinar el costo de ventas. Es preciso aclarar que en cuanto a la obligación de llevar un control de unidades físicas, también debe expresarse en la norma impositiva la obligatoriedad de practicar un inventario físico anual; pues, de lo contrario, no se estaría cumpliendo el objetivo buscado, cual es la apropiada determinación del costo de los inventarios y, en consecuencia, del costo de ventas.

Cuando se lleve un sistema de contabilidad de costos basado en registros de inventario permanente podrán deducirse faltantes de inventarios. Debe aceptarse también la deducción de sobrantes, pero bajo la regla de que éstos no superen los montos mínimos aceptados en cada industria o grupo de industrias. No obstante,

debe hacerse la correspondiente aclaración de que todo sistema de contabilidad de costos está basado en un registro de inventario permanente porque este es inherente al mismo. En todo caso, lo que deberá señalar la norma es qué exigencias mínimas debe cumplir dicho sistema de contabilidad de costos.

Es momento de sentar las premisas que la norma tributaria debe contener en cuanto al sistema de contabilidad de costos. Así tenemos que ellas deben referirse en particular a la información y reporte mínimo exigido para cada elemento constitutivo del costo de producción así como de los inventarios, precisándose lo siguiente:

- Los costos son inherentes a una actividad fabril, pero en la actualidad debido al surgimiento de nuevos servicios, sus formas de contratación y al surgimiento de nuevas profesiones, la necesidad de estos de contar con un sistema de información de costos permite inferir la necesidad de su aplicación.
- En el caso de la actividad comercial, un sistema de costos será necesario en la medida en que haya que establecer el costo total de bienes importados; es decir, el costo ex-almacén, el cual incluirá los derechos de nacionalización y todos los gastos identificables hasta llevar los bienes al depósito del adquirente. Se tendrá el debido cuidado a fin de imputar a los bienes los costos de nacionalización identificados por sus partidas arancelarias en consideración a que no es un porcentaje fijo ad-valorem. Los demás gastos no identificados directamente se prorratearán según su volumen (p.e., flete) o precio (gastos del agente de aduana).
- En las actividades de servicios será apropiado contar con un control de este tipo cuando el servicio es prestado en base a una tarifa horaria, o el proyecto a ejecutar toma esta variable para su cuantificación, aun cuando el precio final no sea convenido de esta forma. Esto, además, permitirá el control del costo de ejecución. Se puede aplicar el sistema de costos, por ejemplo, en el caso de servicios de consultoría informática, ingeniería de proyectos, en centros de salud, etc.

Entonces, ya hemos convenido que el costo de un bien contiene tres elementos:

- Materia Prima y Auxiliares;
- Mano de Obra Directa; y,
- Gastos Indirectos de Fábrica.

Analicemos la forma de registro y control dentro de un sistema de costos para cada uno de los tres elementos.

#### a) Materia Prima y Auxiliares

Estos bienes siguen una ruta que se origina en un pedido y concluye en su incorporación al bien final o producto terminado, lo cual refleja la importancia del control en todo el procedimiento, tanto en las unidades como en su precio de adquisición. Este procedimiento se inicia con una orden de pedido que contiene la descripción de las unidades, cantidad, precios, formas y condiciones de pago, lugar y fecha de entrega, forma de traslado (por cuenta del vendedor o del comprador) etc., datos que deben guardar relación con la guía de remisión que emitirá el vendedor. Es a partir de este documento que se iniciará el registro en el almacén del comprador, registro que sólo refleja el movimiento en unidades, no en valores, en razón a probadas políticas de control interno. Con la factura que adjunta copia de la guía de remisión se hará el registro en el sistema de costos, esta vez en unidades y valores. Todo movimiento de las unidades que se haga, debe estar soportado en documentación interna, la misma que debe ser enviada al sistema de contabilidad de costos para su respectivo procesamiento. Básicamente el movimiento corresponde a retiros para el proceso productivo, a devoluciones por materia prima defectuosa, a saldos no usados en el proceso, o a sustitución con otro ítem. Cualquiera sea el caso, todo movimiento debe quedar registrado en el control valorado de unidades de materias primas y auxiliares, afectándose a la correspondiente cuenta contable. Según sea la naturaleza del bien, el registro se hará contra la cuenta de productos en proceso o materias primas, si es por reingresos. Dependiendo del sistema de costos, el registro podrá afectar a cuentas específicas por tipo de bienes que se produzcan por lotes, proceso continuo u órdenes de producción.

Un factor importante a considerar será el registro que surge de los partes de producción en cuanto informan las cantidades producidas, distinguiendo si son de primera o segunda calidad, así como de subproductos, productos defectuosos, desmedros y mermas propias del proceso de producción. Los partes permiten no sólo la afectación a la correspondiente cuenta de existencias, sino, lo que es más importante, si lo que no corresponde al producto principal está en relación a los márgenes estimados, a fin de tomar las medidas correctivas y si ello permite soportar el tratamiento tributario que se le dé, ya que puede afectar cuentas del costo de producción o de productos terminados, reflejando las unidades que se

reporten. Además, las mermas propias de todo proceso productivo deberán guardar relación con el antecedente histórico registrado y comparable por el tipo de industria.

En cuanto a los desmedros, debe establecerse si resulta aplicable la norma impositiva referida a que todo desmedro debe sustentarse en certificación notarial u otro procedimiento, tomando en consideración la naturaleza del bien o la actividad fabril, ya que si el desmedro es a consecuencia del propio proceso productivo, esta concepción llevaría a permitir su deducibilidad sin que ello quede sujeto a que se compare con los márgenes de la correspondiente industria, información que suele obtenerse en entidades públicas de cada sector. En cuanto a la merma, por su propia naturaleza, queda reflejada en las cuentas de la producción en proceso. Caso similar, sea para desmedros como para mermas, es el relativo a productos terminados, como veremos más adelante.

Como durante el proceso productivo se toman inventarios selectivos por secciones o procesos al finalizar un determinado período, cabe establecer el tratamiento a seguir con los faltantes y los sobrantes. Es cierto que la norma tributaria permite deducir faltantes cuando se lleva contabilidad de costos si el inventario está aprobado por los responsables; empero, las normas de control interno señalan pautas para agotar esfuerzos que expliquen el motivo del faltante. No obstante, este análisis no puede ser aislado de la posibilidad de que hayan sobrantes ya que entre uno y otro puede existir relación.

Si el motivo del faltante encontrado obedece a un error de codificación, quiere decir que para el ítem en contraparte hay un sobrante, razón suficiente para no tratar aisladamente las dos circunstancias. Otro motivo puede ser que haya un error de conteo al reportar la producción en cada proceso, error que quedaría aclarado con el conteo físico, debidamente sustentado en informe del responsable del mismo y aprobado por el funcionario responsable del área de producción. También puede haber faltantes o sobrantes por errores de manipulación y, por qué no, debido a hurtos. Exigir que haya una certificación notarial o denuncia policial en todos estos casos llevaría a situaciones imposibles; por ello, la fijación de márgenes mínimos, también por industria, llevaría a una mejor solución.

#### **b) Mano de Obra Directa**

Corresponde a la determinación del personal de fábrica cuya labor está plena y





directamente identificada con el proceso productivo y que en razón del sistema de costos se le asigna una codificación, identificando la parte del proceso productivo en que labora para que, de esta manera, el importe de su remuneración se atribuya a la correspondiente fase o etapa del proceso productivo. El costo no sólo incluye la remuneración como tal sino todos los costos o beneficios sociales tales como la provisión por vacaciones, compensación por tiempo de servicios, beneficios por labor o tarea y leyes sociales. Algunos tratadistas señalan que cuando el trabajador no está operativo, la parte proporcional de este tiempo no debe afectar al costo de mano de obra directa sino ser considerado como gasto indirecto de fábrica. Ejemplos de ello son el período vacacional, la licencia con goce de haber, y en el caso de mujeres, el descanso pre y post natal. Cualesquiera sea el tratamiento, ello sólo va a afectar la determinación de la mano de obra directa y no debe significar, en absoluto, distinción en el tratamiento tributario como costo del proceso productivo. Distinto es el caso cuando, debido a situaciones de fuerza mayor, se paguen salarios y no haya proceso productivo para lo cual se afectarán otras cuentas distintas al costo de producción.

Este elemento del costo lleva a tomar convenciones en cuanto a la manera de imputarse a los ítems en producción, por lo que si se comparan con otras industrias similares, se pueden presentar distorsiones que deben analizarse cuidadosamente para no caer en juicios de error. De ahí la necesidad no sólo de entender cual es la forma de fabricar un bien sino la forma en que el sistema de costos identifica cada etapa del proceso productivo y la de prorratear la mano de obra directa para hallar el costo unitario.

### c) Gastos Indirectos de Fábrica

Este tercer elemento del costo, no obstante que porcentualmente podría ser poco importante respecto de la suma del costo de la materia prima y auxiliar y la mano de obra directa, exige una dedicación especial en cuanto a su asignación al costo de producción y al costo unitario, debido a la variedad de sub-componentes que lo conforman. Entre ellos tenemos: (a) remuneración del personal de supervisión y dirección de la fábrica; (b) mano de obra indirecta; (c) materiales auxiliares indirectos; (d) costo de energía y agua utilizada en la fábrica; (e) asignación de la depreciación del activo fijo destinado al proceso de producción, etc.

En general, la identificación de los indicados sub-componentes con el proceso productivo en algunos casos puede ser objetiva, pero en otros no. Por ejemplo, si

no se instalan medidores del consumo de energía y agua en cada etapa del proceso de fabricación, la asignación será subjetiva considerando un factor aleatorio como podría ser, la materia prima; la mano de obra; la suma de ambos; las unidades producidas; las horas trabajadas; etc. Cualesquiera sea la forma, no debería existir problema en el tratamiento tributario, salvo por lo siguiente:

- La depreciación podría ser calculada bajo un método no aceptado por las normas tributarias por lo que deberá establecerse la diferencia temporal para la determinación de la base imponible. Ello deberá considerar el efecto de la parte de la depreciación en exceso que, como costo, es parte de los inventarios de fin del ejercicio ya que se podría estar llevando al ejercicio siguiente depreciación que no sería deducible en la calificación de gasto del ejercicio anterior.
- La forma de asignación de los demás sub-componentes, por ser subjetiva, podría llevar a que se presente como parte del costo de ventas la parte que debería estar en el costo de los inventarios. No obstante, la norma tributaria no impide ni tampoco exige -y no podría hacerlo por el tecnicismo involucrado- que se empleen distintas formas de asignación de los costos, mucho más si ello es parte de la metodología utilizada, sujeta en determinados casos a juicios de discrecionalidad.

Analicemos ahora otras materias vinculadas:

### a) Costeo de los Productos Terminados

Cuando nuestra legislación exige llevar un sistema de contabilidad de costos, no diferencia a cuál se refiere tal como lo hemos indicado al principio de este estudio. Siguiendo las Normas Internacionales de Contabilidad, (NIC 2 - Existencias) el costo "...debe incluir todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos en que se ha incurrido para poner las existencias en su ubicación y condición actuales". Bajo esta premisa debemos sostener que los costos deben establecerse siguiendo los lineamientos del costeo por absorción total. El método de costeo directo, que sólo comprende el costo de la materia prima y materiales más la mano de obra directa, no se permitiría para tales fines. Ello no impide que se pueda llevar como sistema de costos para información de la gerencia y durante el ejercicio contable, siempre que al cierre del mismo se hagan los ajustes necesarios para que se refleje en libros las existencias al costeo total. Además, puede usarse

el método de costeo directo durante el ejercicio, habida cuenta que no hay norma que lo impida y que además no hay exigencia de presentar balances mensuales, salvo cuando se quiera modificar el porcentaje o coeficiente de los pagos a cuenta mensuales.

Tampoco la norma tributaria impide llevar un sistema de costos estándar el cual "...toma en cuenta los niveles normales de materiales y suministros, mano de obra, eficiencia y capacidad de producción utilizada. Este costo es regularmente revisado y, si es necesario, modificado a la luz de las nuevas condiciones". Este método de costeo es el método por excelencia en cuanto predetermina, antes del inicio del ejercicio gravable, grados de eficiencia en cantidad y precio para el uso de materia prima y auxiliares directos, horas fijadas para cada etapa o sub-etapa del proceso productivo y el costo esperado de las mismas, uso eficiente de energía y agua para la cantidad esperada de producción por máquina. Igualmente predetermina estándares para otros sub-componentes del costo. Regularmente, mes a mes, se van estableciendo las variables en cuanto a eficiencia, cantidad y precio de los tres elementos del costo respecto del costo histórico o real, a fin de determinar sus causas y efectuar las correcciones.

Sin embargo, cabe hacer una importante disgregación tributaria respecto al tema del costo estándar. Su objetivo es buscar la eficiencia en cuanto a cantidad y precio, midiendo el rendimiento de los recursos materiales y del personal involucrado en el proceso productivo, para lo cual se fija metas, se hace estudios de tiempos y movimientos, se plantea el "lay-out" de la fábrica, etc. Entonces el costo estándar no es un costo real, sino que es el costo esperado. Por lo tanto, no podría exigirse o permitirse que éste se use para propósitos tributarios porque la imposición debe ser sobre el costo real. De lo contrario, cabría entonces preguntarse si bajo el mismo argumento deberían exigirse estándares en cuanto al uso y aplicación del efectivo, de los gastos de administración y ventas, etc. La respuesta, lógicamente, es no.

#### **b) Métodos de Valuación de las Existencias**

Va hemos indicado los métodos que desarrolla la contabilidad, de los cuales tributariamente no son aceptados los métodos de Ultimas Entradas - Primeras Salidas y Siguietes Entradas - Primeras Salidas. Es posible elegir el método de valuación debiendo tener en cuenta que los métodos de Inventario al Detalle o Por

Menor y de Existencias Básicas no son aplicables a un negocio fabril.

Una premisa importante es que, necesariamente, el método elegido no responde al real movimiento físico de unidades, problema que es resuelto en un sistema computarizado.

El control de existencias en la contabilidad de costos exige sumo cuidado durante el período, en el registro de unidades del saldo inicial, ingresos, salidas y saldo final del período y sus correspondientes valores. En determinado momento del período, es necesario practicar un conteo físico a fin de comparar con las existencias que figuran en los controles permanentes del inventario. Es a partir de aquí, que surgen diferencias que deberán ser analizadas para determinar su origen y la necesidad de hacer los ajustes contables, para que los registros permanentes muestren la cantidad observada en el inventario físico. Estos ajustes pueden corresponder a faltantes y/o sobrantes originados por errores en el registro de un ítem en la hoja de control de un ítem distinto; a que no se registró el ingreso o salida física por falta de sustento documental; o que el producto era defectuoso y se le dio de baja sin documento alguno. Así también, dependiendo de la naturaleza química de algún producto, pueden ocurrir mermas.

Cualesquiera sea la naturaleza de la diferencia, si ella no es lo suficientemente explicada, estaría generando problemas de índole tributaria. Ahora bien, como ya se dijo para el caso de las materias primas y materiales auxiliares, y en la medida que se lleve un sistema de contabilidad de costos, los faltantes son deducibles siempre que el inventario esté firmado por el responsable. Sin embargo, es válida la observación antes acotada, de que un faltante puede tener su contrapartida en un sobrante -si de error de registro se trata- y si ello no fuera explicado, debe evaluarse la cantidad y valor del faltante a fin de sustentar que corresponde a un margen aceptable en la industria. Es necesario, entonces, volver a señalar que la norma debe referirse a la aceptación de faltantes y/o sobrantes de acuerdo a los márgenes mínimos que deben establecerse para el sector al que pertenece la industria.

La documentación que debe sustentar el movimiento de productos terminados es la de los partes de producción ingresada al almacén; salidas según guías de remisión, para ventas, para traslado a otro almacén o de reposición. Estos documentos deben cumplir formalidades mínimas como identificación del ítem, cantidad, destinatario, firma del receptor y de quien entrega, entre otros.



Un control manual es sumamente laborioso y en el momento actual no se justifica cuando existen programas de cómputo integrados a la contabilidad de costos que permiten tener la información en tiempo oportuno. Si además se utiliza el código de barras de lectura óptica, el control es mucho más eficiente porque esta codificación permite una gran cantidad de información, como puede ser la identificación del lote de producción, del momento en que ingresó al almacén y su correspondiente costo; así como el registro de la salida. Todo ello, enlazado con información acerca de los momentos críticos del saldo de existencias para su reposición y que en circunstancias especiales permite identificar el lote de productos malogrados o defectuosos que deben ser retirados de la venta. Lo dicho justifica la utilidad de tener la documentación que soporta el registro del movimiento de existencias.

Un sistema de contabilidad de costos integrado de esta manera permite una eficaz fiscalización por el ente recaudador, reduciendo los márgenes de error y la posibilidad de acotaciones sobre base presunta. Esta fiscalización presupone la bondad del sistema de cómputo para lo que será necesario hacer simulaciones.

### **c) Costos en las Actividades de Servicios**

Hasta aquí hemos comentado acerca de los costos en la actividad industrial. Pero, como hemos mencionado al inicio, la prestación de servicios también puede servirse de un sistema de costos. La excepción fundamental la constituye la inexistencia de materias primas y el hecho de que el factor de coste primordial está dado por la mano de obra directa, medida en cantidad de horas dedicadas a un proyecto y la tasa horaria establecida en función a la jerarquía o cualificación del profesional, técnico o trabajador involucrado en los mismos. Este elemento del costo en actividades de servicios tiene las mismas variables para su cuantificación, considerando la remuneración devengada a la que se sumarán los beneficios sociales y tributos sobre las remuneraciones. Un sistema así permite establecer la rentabilidad de los proyectos concertados, así como la cantidad de horas ociosas del personal.

La aparición de nuevas profesiones ligadas al uso de tecnología de punta y la evolución de las ya existentes, hace imprescindible contar con un sistema de costos en las actividades de servicios que permita justificar, razonablemente, la necesidad de ciertos gastos por el objeto del negocio como son gastos por entrenamiento



altamente especializado, condiciones de trabajo como traslados a otras localidades, alojamientos y viáticos que, por la naturaleza del servicio, imagen institucional y entidad a la que se presta el mismo, impidan a la Administración el señalamiento de montos deducibles irrisorios. Es aquí cuando la causalidad del gasto debe quedar perfectamente demostrada.

**d) Evolución en las Normas del Impuesto a la Renta**

Lo comentado nos permite inferir que el avance vertiginoso de las ciencias de la información, paralelo al avance de las ciencias a las que ésta sirve, no se da con la misma rapidez en nuestra legislación. Hoy en día, la Administración no puede ni debe quedarse atrás de estos avances integrales. Las transacciones vía Internet no tienen fronteras; la globalización; la búsqueda del área geográfica en la que es más rentable la producción de una parte del ensamblaje; los avances en la comunicación virtual; las transacciones con dinero plástico y la enorme fuente de conocimientos que han abierto las carreteras informáticas, deben llevarnos a que la legislación considere ya estos factores.

La contabilidad de costos no se detendrá en la mera acumulación de elementos del costo, sino que llegará a sutilezas de información, identificando cada unidad de materia prima; las horas de cada trabajador; la cantidad y costo de los materiales; la depreciación, identificada con la máquina realmente usada en la elaboración del bien final; el lugar y momento preciso en donde es procesada la información y por quién; la identificación exacta de la unidad o ítem malogrado; el momento posible en que se origina una merma o deterioro que permita identificar sus causas; etc.

De esta manera, es momento de ponerse a tono con este rápido cambio para que la legislación pueda aprovechar la información de costos y, a través de un proceso más racional, pueda comprobar que la ocasión de una diferencia de inventario o de una reducción en el precio de venta, por ejemplo, corresponden a factores válidamente explicables y sustentables en el procesamiento de la información.

