



UNIVERSIDAD DE ORIENTE
NÚCLEO DE SUCRE
ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA

**PRESENTACIÓN DE LA TENENCIA DE CRIPTOACTIVOS
PROPIOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE ACUERDO
CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD DE
ACEPTACIÓN GENERAL EN LAS
ENTIDADES VENEZOLANAS**

TRABAJO ESPECIAL DE GRADO PRESENTADO COMO REQUISITO
PARCIAL PARA OPTAR AL TÍTULO DE LICENCIADO EN
CONTADURÍA PÚBLICA

AUTORES:

GIOVANNY RAFAEL HERNÁNDEZ MARTÍNEZ
C.I. N° 14.498.953

ELSIMARY NÚÑEZ NÚÑEZ
C.I. N° 25.100.814

MARENA MERCEDES SALAZAR MATA
C.I. N° 26.918.301

TUTOR:

DR. OSMEL JOSÉ LORENZO VELÁSQUEZ
C.I. N° 14.283.697

CUMANÁ, MARZO DE 2023.



UNIVERSIDAD DE ORIENTE
NÚCLEO DE SUCRE
ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA

**PRESENTACIÓN DE LA TENENCIA DE CRIPTOACTIVOS
PROPIOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE ACUERDO
CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD DE
ACEPTACIÓN GENERAL EN LAS
ENTIDADES VENEZOLANAS**

Autores:

Giovanny Rafael Hernández Martínez. C.I. N° 14.498.953

Elsimary Núñez Núñez. C.I. N° 25.100.814

Marena Mercedes Salazar Mata. C.I. N° 26.918.301

ACTA DE APROBACIÓN

Trabajo Especial de Grado aprobado en nombre de la Universidad de Oriente, por el siguiente Jurado Calificador, en la ciudad de Cumaná, a los 17 días del mes de marzo de 2023.

Profesor

Dr. Osmel José Lorenzo Velásquez

Jurado Asesor

C.I. N° 14.283.697

ÍNDICE

ACTA DE APROBACIÓN.....	ii
ÍNDICE	iii
INDICE DE FIGURAS.....	vii
DEDICATORIA	viii
AGRADECIMIENTO	xi
RESUMEN.....	xiv
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I.....	4
EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	4
1.1 Planteamiento del Problema de Investigación.	4
1.2 Objetivos de la Investigación.	8
1.2.1 Objetivo General.	9
1.2.2 Objetivos Específicos.....	9
1.3 Justificación de la Investigación.	9
CAPÍTULO II	12
MARCO TEÓRICO.....	12
2.1 Antecedentes de la Investigación.....	12
2.1.1 Antecedentes de Investigación Internacionales.	12
2.1.2 Antecedentes de Investigación Nacionales.	14
2.2 Bases Teóricas.....	17
2.2.1 Criptoactivos.....	17

2.2.1.1	Conceptualización de Criptoactivos.....	17
2.2.1.2	Origen de los Criptoactivos.....	18
2.2.1.3	Características de los Criptoactivos.	20
2.2.1.4	Tipos de Criptoactivos.	24
2.2.1.5	Métodos de Obtención de Criptoactivos.	26
2.2.2	Boletín de Aplicación de los VEN-NIF N° 12, Versión Cero “Tenencia de Criptoactivos Propios”.	29
2.2.2.1	Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).....	30
2.2.2.2	Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).....	41
2.2.2.3	Comité de Interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF).	47
2.2.2.4	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) o Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF).	50
2.2.2.4.1	Normas de Información Financiera en Venezuela (VEN-NIF). ..	52
2.2.2.4.1.1	VEN-NIF-GE.	52
2.2.2.4.1.2	VEN-NIF PYME.....	52
2.2.2.4.2	Boletines de Aplicación Venezolanos de Normas de Información Financieras (BA VEN-NIF).	52
2.2.2.4.2.1	Boletín de Aplicación Venezolano de Normas de Información Financiera N° 12 Versión Cero “Tenencia de Criptoactivos Propios” (BA VEN-NIF N° 12 Versión 0).	55
2.2.2.4.2.1.1	Regulación de la BA VEN-NIF N° 12 Versión 0.	56
2.2.2.4.2.1.2	Emisión de la BA VEN-NIF N° 12 Versión 0.	56
2.2.2.4.2.1.3	Aplicación de la BA VEN-NIF N° 12 Versión 0.....	56

2.2.2.5 Normas Jurídicas que regulan la aplicación de PCGA en Venezuela.	57
2.2.3 Criterio de Presentación de la Tenencia de Criptoactivos Propios.	72
2.3 Bases Legales.	75
2.4. Definición de Términos Básicos.	79
CAPÍTULO III	82
MARCO METODOLÓGICO	82
3.1 Nivel de Investigación.....	82
3.2 Tipo de Investigación.....	83
3.3 Técnicas, Estrategias y Procedimientos para la Obtención, Análisis e Interpretación y Presentación de la Información.	84
CAPÍTULO IV	86
PRESENTACIÓN DE LA TENENCIA DE CRIPTOACTIVOS PROPIOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE ACUERDO CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD DE ACEPTACIÓN GENERAL EN LAS ENTIDADES VENEZOLANAS	86
4.1 Clasificación en los Estados Financieros de los Criptoactivos Propios por parte de una Entidad Venezolana.	86
4.2 Presentación en el Estado de Situación Financiera de los Criptoactivos Propios por parte de una Entidad Venezolana.....	87
4.3 Presentación en el Estado de Resultado del Período y en el estado del Otro Resultado Integral de los Criptoactivos Propios por parte de una Entidad Venezolana.....	89
CONCLUSIONES	93
RECOMENDACIONES	95
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	96

HOJAS DE METADATOS 101

INDICE DE FIGURAS

Figura N° 1: Presentación de la Tenencia de Criptoactivos en el Estado de Situación de una Entidad.....	89
Figura N° 2: Presentación de la partida Ganancias y Pérdidas por tenencia de Criptoactivos en el Estado de Resultados.	91
Figura N° 3: Presentación de la partida Ganancia por Criptoactivos en el Estado del Otro Resultado Integral.....	92

DEDICATORIA

Este trabajo está dedicado a:

A mis padres, Luisa y Juan, por ser los pilares de mi vida y mis mayores ejemplos de lucha.

A mi esposa Nathaly, por todo su amor incondicional, por su apoyo y entrega en todo momento y en todo lugar.

A mis hijos, Benjamín y Esteban, mis dos tesoros, por llenarme de tantas alegrías y esperanzas, por ser la luz que ilumina mi vida.

A mis amigos Carmen y Emilio, por ser mis más grandes aliados en esta meta.

Giovanny Rafael Hernández Martínez.

DEDICATORIA

Mi principal dedicatoria, a Dios quien me ha guiado y me ha dado la fortaleza para seguir adelante.

A mis padres Norma y César, por ser mis pilares fundamentales, por todo el apoyo y amor que me han brindado.

A toda mi familia por confiar en mí, a mis abuelos, mi hermana Emmary Núñez, tíos y primos, gracias por ser parte de mi vida y por permitirme ser parte de su orgullo.

Tu ayuda ha sido fundamental, has estado conmigo incluso en los momentos difíciles. Este proyecto no fue fácil, pero estuviste motivándome y ayudándome siempre. Te lo agradezco mucho, José Millán.

Elsimary Núñez Núñez.

DEDICATORIA

Este trabajo está dedicado:

A Dios Todopoderoso, por su gracia y su bondad, por permitirme llegar hasta aquí.

A mi madre María Mata, por ser mi pilar de apoyo, mi fuente de amor inagotable y sobre todo por nunca dejar de creer en mí.

A mis sobrinos Albert y Liu, y a mi hermano Bernardo, por ser mis compañeros, para que sirva de inspiración y sepan que con sacrificio, dedicación y persistencia se pueden lograr los sueños.

A mi papá Luis Salazar, por darme buenos consejos y por siempre apostar a mí.

A mi abuela Elina, mis tíos Orlando y Antonio, y tías Mariela, Cleotilde y Normandys, por ser la más fiel e incondicional fuente de amor, compañía, apoyo y comprensión a lo largo de mi vida.

A mi abuelo Andrés Mata, por haberme inculcado los valores necesarios para la vida y aunque hoy no esté físicamente, en cada paso que doy está presente.

A mí querida tía Maura, representación del amor, el apoyo, la dedicación y resiliencia. Espero que donde se encuentre sonría orgullosa, eternamente agradecida por tu dedicación y esfuerzo para conmigo.

Marena Mercedes Salazar Mata.

AGRADECIMIENTO

A Dios Todopoderoso y a la Santísima Virgen María, por llenarme de fortaleza, por iluminarme y guiarme en este camino.

A mis padres, por regalarme lo más valioso que tengo, la vida, y ser ellos parte fundamental en mi vida.

A mi amada esposa, que con su cariño, esfuerzo y dedicación ha sido parte fundamental en el logro de esta meta.

A mi hermano Juan y a mis hermanas Deysi y Dayris, por estar siempre conmigo en las buenas y en las malas.

A todos mis compañeros de estudios de la Universidad de Oriente, que de una u otra forma pusieron su granito de arena para hacer este sueño realidad.

A mis compañeros de trabajo Johanny, Oswaldo, Marianelis y Conchita, que con su amistad brindan momentos gratos a mi vida.

A todos y cada uno de mis profesores de la Universidad de Oriente, que con sus sabios consejos lograron moldearme académicamente.

A mis abuelos, que desde el cielo siempre me iluminan y guían mis pasos.

A mis hermanos en Cristo Dioselina, Francisco, Maena, Douglas y Rodolfo, que con sus valiosos consejos hicieron de mí una mejor persona, tanto mental como espiritualmente.

Giovanny Rafael Hernández Martínez.

AGRADECIMIENTO

Primeramente, quiero agradecerle a Dios, quien me hizo ser más valiente en todas las situaciones que se presentaron.

A mis padres, que con su amor y esfuerzo me educaron y apoyaron en toda mi formación profesional.

A cada uno de los profesores, que día a día nos aportaron sus conocimientos y dedicación.

A mi esposo, confidente, colaborador y cómplice. Estar a tu lado me ha permitido conocer la verdadera felicidad, y tener un gran pilar en esos momentos difíciles, te amo por estar siempre en las buenas y en las malas.

A mis compañeras de estudio, que fueron un pilar fundamental. Marena Salazar, Andrea Sánchez, Alexamar Hernández, Yuriannys Patiño, que supieron aceptarme para complementarnos con nuestras debilidades y fortalezas, e hicieron de lado nuestras diferencias, brindándome su amistad, confianza y apoyo.

Elsimary Núñez Núñez.

AGRADECIMIENTO

Primeramente, doy gracias a Dios por el aquí y el ahora, por permitirme llegar a este punto, a la Universidad de Oriente por abrirme sus puertas, a todos y cada uno de los profesores que contribuyeron a lo largo de la carrera.

A mi madre, por siempre estar en los momentos más importante, por no dejarme desfallecer y todos los días motivarme, este logro también es tuyo María Mata.

A mis sobrinos, por ser fuente de inspiración y amor.

A mi familia materna en general, por su disposición y compañía, por estar en cada momento.

A mi padre, por sus buenos consejos y por su cariño.

A esos compañeros de estudios que se convirtieron en grandes amigos, Elsimary Nuñez, Alexamar Hernández, Yuriannys Patiño y Andrea Sánchez; esta última, mi fiel y gran compañera en todo el recorrido por la UDO. Un agradecimiento especial a mi prima Anileth Mata, mi compañera, amiga y cómplice dentro y fuera de la Universidad, sin importar que todas hallamos tomado rutas distintas, estoy agradecida por haberme puesto a personas como ustedes en mi camino.

Por último, pero no menos importante, agradezco a esos dos seres que no se encuentran entre nosotros, pero que me dejaron grandes enseñanzas y conocimientos, Maura y Andrés, siempre estarán en mí.

Marena Mercedes Salazar Mata.



UNIVERSIDAD DE ORIENTE
NÚCLEO DE SUCRE
ESCUELA DE ADMINISTRACIÓN
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA

PRESENTACIÓN DE LA TENENCIA DE CRIPTOACTIVOS PROPIOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE ACUERDO CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD DE ACEPTACIÓN GENERAL EN LAS ENTIDADES VENEZOLANAS

Autores:

Giovanny Rafael Hernández Martínez.
Elsimary Núñez Núñez.
Marena Mercedes Salazar Mata.

Tutor:

Dr. Osmel José Lorenzo Velásquez.

RESUMEN

La presente investigación tiene como principal objetivo analizar el criterio de presentación de la tenencia de Criptoactivos propios en los estados financieros emitidos de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General en las Entidades Venezolanas. Los Criptoactivos, se han ido abriendo un amplio camino, creciendo de forma sorprendente. Muchos países, lo han adoptado como medio de pago e inversión, especialmente los latinoamericanos. Venezuela, no ha sido la excepción, en su economía se ha visto una creciente utilización de los Criptoactivos, y con ello, la necesidad de la correcta presentación en los estados financieros de estos activos virtuales. Los estados financieros, son un requisito legal que se exige a toda entidad y a nivel interno, permite ver la evolución financiera de esta, ayudando a la toma de decisiones, por lo tanto, la información presentada en ellos debe ser veraz y confiable. Esta investigación se enmarca bajo la modalidad descriptiva y según la estrategia se ubica en una investigación de tipo documental. Concluyendo que, las entidades venezolanas clasificarán la tenencia de Criptoactivos como un activo corriente o no corriente, una vez definido su uso, mientras que las ganancias o pérdidas obtenidas se reflejarán en el Estado de Resultado o en el Estado de Otro Resultado Integral.

Palabras Clave: Criterio de Presentación, Criptoactivos, Estados Financieros, Principios de Contabilidad de Aceptación General, Entidades.

INTRODUCCIÓN

En los últimos años, la evolución de la tecnología y de la digitalización ha proporcionado cambios significativos en la sociedad, cambiando así la manera de comunicarse, de socializar, en la parte laboral, la forma de adquirir bienes y servicios, y de realizar transacciones.

La transformación digital, brinda grandes posibilidades que permiten combinar estrategias y acceder a nuevas técnicas y habilidades, en definitiva, ésta es una adaptación imprescindible. Las personas y organizaciones que presenten problemas de adaptación en la nueva era digital tendrán que asumir una capacidad de reacción muy lenta en un entorno muy rápido, pues para nadie es un secreto que se está viviendo una era digital y una revolución tecnológica, trayendo consigo una moneda digital o Criptomoneda, siendo así unos de los temas con más controversia a nivel empresarial. Como lo expresa, Pallares (2014), “estamos siendo testigos de un desafío mayúsculo; la tecnología está avanzando sobre la base misma de las finanzas y la economía, al querer cambiar una de sus piezas más elementales: la moneda” (p.74).

Actualmente, existe un gran número de Criptomonedas en el mundo, causando gran impacto en la economía, debido a la alternativa que representa tanto para personas como para entidades. El hecho de que no haya un organismo regulador, que su sistema encriptado le proporcione seguridad y permita a las personas cuidar y resguardar sus capitales, constituyen razones por las cuales las Criptomonedas han ganado tanta popularidad y están por cambiar la economía en el mundo.

A nivel mundial, el uso de las Criptoactivos ha aumentado considerablemente, y América Latina se está sumando a este nuevo sistema, en Latinoamérica se ha producido un incremento en el uso y manejo de estas Criptomonedas por la seguridad que generan entre los usuarios que lo poseen, bien sea por las crisis económicas existentes en sus países y/o por ser un medio de intercambio reconocido internacionalmente con más rapidez, eficiencia. Aunque, existen países como

Ecuador y Bolivia que han prohibido su uso, debido a que legalmente no se encuentra regulada por el Estado.

Los Criptoactivos, son activos digitales y descentralizados, que utiliza tecnología *blockchain*, la cual permite su almacenamiento y la seguridad de sus transacciones. Satoshi Nakamoto, fue el propulsor de los Criptoactivos, dando inicio al mundo cripto con el *Bitcoin*, la criptomoneda con más popularidad a nivel mundial y en la alza de su éxito empezaron a surgir otras criptomonedas alternativas (*altcoins*), *Litecoin* fue una de las primeras.

Venezuela, se encuentra en la segunda posición de la lista de países latinoamericano con mayor número de uso de Criptoactivos, aunque es paradójico decirlo, ya que, es un país con atraso tecnológico y una economía hiperinflacionaria que ha dado mucho de qué hablar en el mundo, pero aun así se ha adaptado de manera satisfactoria al universo cripto, pues desde el comerciante más pequeño hasta el presidente lo utilizan.

El Boletín de Aplicación N° 12, denominado BA VEN-NIF N° 12 Versión N° 0 “Tenencia de Criptoactivos Propios” (2020), define el Criptoactivo como “Un activo intangible que utiliza la criptografía (técnica que funciona a través de la utilización de cifras o códigos para proteger documentos y datos) y a los registros distribuidos como base para su funcionamiento y control” (p.3). Hoy en día, este tipo de dinero se ha ganado un lugar en todas y cada una de las transacciones comerciales, tanto en los mercados internacionales como en el ámbito nacional, donde las personas naturales y jurídicas hacen uso de dicho sistema que está caracterizado por ser descentralizado. Esta tecnología trabaja como un libro contable, con una enorme capacidad de almacenaje y procesamiento, donde se elimina cualquier intermediario y el control lo ejercen los propietarios.

Para toda empresa u organización es fundamental estar en constante evolución tecnológica, debido a que, le permite estar actualizado tanto en los procesos y procedimientos a aplicar y sobre todo en su área contable, como ya es de conocimiento público, todo procedimiento contable aplicado deberá estar apoyado en

los principios de contabilidad generalmente aceptados según su jurisdicción, en el caso de Venezuela los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (VEN-NIF).

Por tal razón, se plantea esta investigación con el objetivo de analizar el Criterio de Presentación de la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros emitidos de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General en las Entidades Venezolanas, teniendo como referencia la BA VEN-NIF 12 Versión 0; mediante esta perspectiva, el presente trabajo de investigación se encuentra estructurado de la siguiente manera:

El capítulo I, donde se presenta el planteamiento del problema, la formulación y sistematización del mismo, los objetivos de investigación, tanto el general como los específicos, y finalmente la justificación de la investigación.

El capítulo II, incluye el marco teórico de la investigación, conformado por los antecedentes y las teorías que respaldan el trabajo, las bases legales y definición de términos básicos, vinculados con el objeto de estudio.

El capítulo III, describe el cómo lograr los objetivos planteados, abarcando los aspectos relativos al nivel de investigación, el tipo utilizado, las técnicas, estrategias y procedimientos para la obtención, análisis, interpretación y presentación de la información.

En el capítulo IV, se aborda la presentación de la tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General en las Entidades Venezolanas, donde se analizan los resultados obtenidos al aplicar las técnicas de recolección, análisis e interpretación de la información, para dar respuesta a cada uno de los objetivos planteados y posteriormente obtener conclusiones, que llevarán a formular recomendaciones. Esperando que esta investigación constituya un sustento documental valioso para todas las personas que estén interesados en la temática desarrollada.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

La investigación es un proceso intelectual y experimental que comprende un conjunto de métodos aplicados de modo sistemático, con la finalidad de indagar sobre un asunto o tema, así como de ampliar o desarrollar un conocimiento. Debido a esto no existe fundamento de realizar un proyecto sin incertidumbres, situaciones o problemas que resolver.

Un problema de investigación, es aquel asunto que se plantea con el objetivo de aclarar. El problema de investigación es lo que justifica y orienta el proceso de la investigación y la actividad realizada por el investigador. Como indica, Arias (2016), “Independientemente de su naturaleza, un problema es todo aquello que amerita ser resuelto. Si no hay necesidad de encontrar una solución, entonces no existe tal problema” (p.37).

Teniendo en cuenta lo anteriormente dicho, en el presente capítulo está contenido el planteamiento del problema de investigación, los objetivos y justificación de la investigación.

1.1 Planteamiento del Problema de Investigación.

En todos los ámbitos se ha evolucionado, la tecnología se ha ido reinventando día con día, facilitando procesos y tareas. En los últimos tiempos, se han generado cambios significativos en el ámbito social y sobre todo en el ámbito económico. Se pueden ver grandes avances en la digitalización de la economía y la integración de esta en todas las entidades, para que no se queden atrás. Las empresas que han confiado en la tecnología digital para llegar más lejos, más rápido y con muchos menos costos han ido posicionándose muy por delante de las que han seguido poniendo sus esfuerzos en un marco de economía tradicional.

La tecnología viene a ser un gran mecanismo de impulso en la evolución de la práctica empresarial y comercial, incorporando nuevas formas de llevar a cabo procesos y procedimientos incluyendo lo contable. Uno de los temas tecnológicos que

vienen impactando la dinámica empresarial es lo relacionado a las criptomonedas o los Criptoactivos.

Hermosilla (2019), define los Criptoactivos como “un tipo de moneda virtual, cuya característica principal es la utilización de la tecnología de la criptografía o cifrado de datos, con el objetivo de constituir un nuevo sistema de pagos descentralizado” (p.13).

Los Criptoactivos, día con día han ido abriéndose un amplio camino en el mercado, ganando atención y popularidad, creciendo de forma tan grande como la incertidumbre que causó al inicio por ser una tecnología novedosa. Todos los países se han ido adaptando a ella, en especial los países latinoamericanos volviéndose muy atractiva tanto para los ciudadanos como para las empresas, dado que, muchos de sus países tienen una caída del valor de las monedas oficiales, las cuales son reguladas por sus organismos y porque las criptomonedas tienen gran aceptación en la mayor parte del mundo, facilitando así, el intercambio de bienes y servicios y transacciones financieras.

Venezuela, se encuentran en las primeras posiciones de los países de América Latina con mayor uso de Criptoactivos. En medio de la crisis humanitaria y la economía hiperinflacionaria que vive el país, la dolarización y la criptomonetización, empezó a ser más viable y atractivas para las personas y las organizaciones, debido a que, su moneda carece de valor y es una mejor manera de adquirir bienes y servicios y/o resguardar sus activos.

En la pandemia por el virus COVID-19, se incrementó considerablemente el uso de los Criptoactivos, pues era la mejor forma de preservar los ahorros y de mantener en movimiento la productividad de las empresas a un bajo costo y con mayor rapidez. Giraldo (2019), indica que “las criptomonedas son un producto de valor fluctuante y que se mueve en el mercado latino con escasas normativas y con un crecimiento exponencial” (p.123).

Desde el año 2017, las Criptomonedas han tenido su auge en Venezuela, pero fue hasta finales de ese año, donde la nación obtiene un cambio de 180° en su

economía, con la llegada del “Petro”, la criptomoneda venezolana anclada al petróleo, y con ella llega la Superintendencia Nacional de Criptoactivos (SUNACRIP), órgano nacional regulador de los Criptoactivos en el país.

Ante el hecho, de que los pagos en otras divisas que no sea el Bolívar se hacía y se sigue haciendo por “fuera” del sistema monetario nacional y fuera de los registros contables, la SUNACRIP delegó a la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), emitir las normas técnicas en materia de reconocimiento, medición, presentación y revelación para la presentación de los registros correspondientes, en la cual está establecido ciertos parámetros de como las entidades venezolanas deberán llevar los estados financieros de acuerdo a las VEN-NIF en cuanto a la tenencia de Criptoactivos.

El Boletín de Aplicación N° 12, denominado BA VEN-NIF N° 12 Versión N° 0 “Tenencia de Criptoactivos Propios” (2020), define el Criptoactivo como “Un activo intangible que utiliza la criptografía (técnica que funciona a través de la utilización de cifras o códigos para proteger documentos y datos) y a los registros distribuidos como base para su funcionamiento y control” (p.3).

Aunque, actualmente existe un pequeño número de investigaciones referente al tema de la contabilidad y los Criptoactivos, este último, ha causado un gran impacto y una gran evolución a nivel empresarial, debido a las ventajas y alternativa en la que se han convertido, utilizándose bien sea como medio de pago o como medio de inversión. Todas y cada una de las entidades que se han sumado a esta innovación digital, se han visto en la necesidad de implementar procedimientos contables que sean capaz de proporcionar un control adecuado, y así, gestionar de la mejor manera estos activos digitales. Es importante resaltar que, cada procedimiento contable aplicado debe estar sustentado en los PCAG, y como se mencionó anteriormente para Venezuela las VEN-NIF, y en cuanto al tema de Criptoactivos, se tomará en cuenta el Boletín de Aplicación N° 12 (BA VEN-NIF N°12 Versión 0).

De acuerdo con lo anterior, la contabilidad es considerada ese medio fundamental y comunicativo por excelencia en el mundo de los negocios,

constituyéndose así mismo, en el núcleo informativo del área financiera de una entidad, donde su producto principal está representado por los Estados Financieros. Destacando así, que los Estados Financieros se alimentan del proceso contable, este se nutre de los hechos económicos que realizan las entidades en su actividad diaria.

Los Estados Financieros, constituyen la base central de todas las empresas para la toma de decisiones, son el reflejo de la contabilidad de una empresa y muestran la estructura económica de ésta. En los Estados Financieros se plasman las actividades económicas que se realizan en la empresa durante un determinado período. Va a depender de un análisis a los mismos, conocer el desempeño de un negocio y esa información proporciona una gran ayuda a la toma de decisiones, ya que, estos comprenden todos los datos financieros, económicos y contables sobre las actividades pasadas y permiten proyectar con mayor certeza el futuro de la organización.

El impacto de los Estados Financieros sobre la toma de decisiones, es que cada vez se busca mejores indicadores que vayan en beneficio de la empresa, desde los inicios el comerciante ha buscado la manera de tomar las mejores decisiones en compra, venta, inversión sobre su negocio, y así contar con las herramientas al alcance para analizar y tomar mejores decisiones acertadas.

Partiendo de lo anteriormente dicho, toda entidad que lleve sus registros de información financiera de manera desordenada u omita alguna partida al momento de presentar sus Estados Financieros, como consecuencia de esto, llega a desconocer su situación financiera y como resultado final no puedan tomar las mejores decisiones que vayan en pro de la entidad.

Hoy en día, el dinero juega y representa un papel importante en la sociedad en el mundo de los negocios y su economía, siendo este el medio por excelencia que genera confianza. Por otro lado, el dinero se asocia con la legalidad que le da el hecho de ser emitido y regulado por un Estado, que normalmente se usa por medio de billetes, tarjetas bancarias o monedas. Sin embargo, es preciso decir que, la desconfianza en los sistemas bancarios y la disminución del valor adquisitivo de los billetes o monedas emitidos por estos y la tecnología han cambiado esto y en la

actualidad, existe un tipo de dinero que no depende de un respaldo físico ni mucho menos de un Estado, como lo son los Criptoactivos. La simplificación tanto de tiempo como de costos que ofrece las transacciones de Criptoactivos, los han convertido en una alternativa muy atractiva marcando la diferencia en el ámbito económico y empresarial.

En tal sentido, las empresas se ven inmersas en una continua carrera de adaptación que les permita evolucionar y estar en sintonía con el contexto en el cual desarrolla sus actividades.

Con base a lo planteado, en virtud que el uso de Criptoactivos se ha incrementado en Venezuela, y que las empresas se deben mantener en la vanguardia, surge la siguiente interrogante: ¿Cómo se presentará y clasificará la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros emitidos de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General en las Entidades Venezolanas?

Surgiendo así otras interrogantes, como:

- ¿Cómo será la clasificación para su presentación en los Estados Financieros de los Criptoactivos Propios por parte de una Entidad Venezolana?
- ¿Cómo será la presentación en el Estado de Situación Financiera de los Criptoactivos Propios por parte de una Entidad Venezolana?
- ¿Cómo será la presentación en el Estado de Resultado del Período y en el Estado del Otro Resultado Integral de los Criptoactivos Propios por parte de una Entidad Venezolana?

1.2 Objetivos de la Investigación.

Los objetivos de investigación no son más que aquellas expectativas y resultados que se esperan obtener de un determinado estudio y, al mismo tiempo, permiten guiar la pregunta o problema a investigar y las distintas partes de su proceso. Los objetivos se encargan de optimizar el tiempo, dinero y energía. De esta forma, el objetivo permite concentrar en la investigación en curso, y, por tanto, aumenta la eficacia del estudio. Arias (2016), expresa que los objetivo son “Un

anunciado que expresa lo que se desea indagar y conocer para resolver un problema planteado” (p.43).

Y estos a su vez, se dividen en dos tipos de objetivos, el objetivo general y los objetivos específicos. Arias (2016), explica que “el objetivo general expresa el fin concreto de la investigación en correspondencia directa con la formulación del problema” (p.45). Mientras que, los objetivos específicos “indican con precisión los conceptos, variables o dimensiones que serán objeto de estudio. Se derivan del objetivo general y contribuyen al logro de éste” (p.45).

Con la finalidad de realizar esta investigación se revelan a continuación el objetivo general y los objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo General.

Analizar el Criterio de Presentación de la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros emitidos de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General en las Entidades Venezolanas.

1.2.2 Objetivos Específicos.

- Conocer la clasificación para su presentación en los Estados Financieros de los Criptoactivos Propios por parte de una Entidad Venezolana.
- Determinar la presentación en el Estado de Situación Financiera de los Criptoactivos Propios por parte de una Entidad Venezolana.
- Precisar la presentación en el Estado de Resultado del Período y en el Estado del Otro Resultado Integral de los Criptoactivos Propios por parte de una Entidad Venezolana.

1.3 Justificación de la Investigación.

La justificación de un proyecto no es más que aquella exposición de motivos los cuales impulsan un trabajo de investigación o de acción. Esta deberá responder a las preguntas de por qué y para qué debe llevarse a cabo. Al hacerlo, se informa sobre la utilidad del proyecto y su importancia en el contexto. Arias (2016), sostiene que en la justificación de la investigación “deben señalarse las razones por las cuales se

realiza la investigación y sus posibles aportes desde el punto de vista teórico o práctico” (p.105).

La importancia de esta investigación, se encuentra relacionada con el hecho, de que la tenencia de Criptoactivos sigue siendo un tema novedoso aún para los más entendidos, ya que, cada vez la industria de Criptoactivos presenta un crecimiento elevado y son más los países y grandes empresas que adoptan estos mecanismo para realizar sus transacciones financieras, de ahí, la importancia de conocer la dirección hacia la que se dirige el modo de manejar negocios, finanzas y realizar inversiones, aprovechando el auge que las Criptomonedas están teniendo en el mundo y la influencia de estas en la economía actual.

Venezuela, no ha sido la excepción de estar a la vanguardia y en su economía se ha visto una creciente utilización de los Criptoactivos. Y, aunque las esferas gubernamentales hoy en día, se muestran muy partícipe, no siempre fue así. A finales del año 2017, con el advenimiento de la Criptomoneda venezolana bien conocida como “Petro”, llegó una normalidad relativa para el uso de cualquier Criptoactivo, creando así la Superintendencia de los Criptoactivos y Actividades Conexas Venezolana, bajo Decreto N° 3.196, que posteriormente se reformó para llamarse Superintendencia Nacional de Criptoactivos y Actividades Conexas (SUNACRIP).

La SUNACRIP, dictó la Providencia N° 097-2019 (2019), publicada en Gaceta Oficial No. 41.787 del 23 de diciembre de 2019, estableció los parámetros por los cuales se manejará la reexpresión de los registros contables de operaciones y hechos económicos con Criptoactivos que deben llevar las personas naturales, como las personas jurídicas públicas y privadas, ubicadas en el territorio de la República Bolivariana de Venezuela. La Providencia, estableció lo siguiente “la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) dictará las normas técnicas en materia de reconocimiento, medición, presentación y revelación para la presentación de los registros correspondientes” (p.2). Y con ella, a principios del 2020 la FCCPV, emitió un Boletín de Aplicación, llamado BA VEN-NIF 12 Versión 0 (2020), el cual indica “Este Boletín es aplicable a todas las entidades y personas

naturales que preparen información financiera de propósitos generales, de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela (VEN-NIF)” (p.2).

Los Criptoactivos deben ser tratados contablemente como una partida nueva y separada de las otras reguladas por los VEN-NIF, por tener características únicas. La BA VEN-NIF 12 Versión 0 (2020), establece que “serán clasificados como activos corrientes o activos no corrientes, según la temporalidad de la tenencia que tenga prevista la entidad” (p.5).

Por tal razón, es propio conocer y analizar el Criterio de Presentación de la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financiero de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General en las Entidades Venezolanas, sirviendo así de base teórica para los profesionales de la contabilidad, estudiantes y entidades interesadas, y sobre todo para futuras investigaciones.

CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO

El marco teórico es la recolección de investigaciones previas y consideraciones teóricas en las que se sustenta un proyecto de investigación, análisis, hipótesis o experimento, también conocido como marco referencial, se puede decir que tal denominación se debe al hecho de que uno busca en las referencias bibliográficas existente bien sea nacionales o internacionales de la teoría sobre la cual se desarrolla la investigación. La realización de este apartado permitirá fundamentar el estado del arte a través del manejo de los elementos teóricos y conceptuales disponible.

2.1 Antecedentes de la Investigación.

Los antecedentes son una referencia para analizar o hablar sobre un tema en cuestión que influye en hechos posteriores y sirve para juzgarlos, entenderlos, comprenderlos. Son de suma importancia debido a que sirve como guía en el tema a tratar. Arias (2012), lo define como:

Los estudios previos, trabajos y tesis de grado, trabajos de ascenso, artículos e informes científicos relacionados con el problema planteado, es decir, investigaciones realizadas anteriormente y que guardan alguna vinculación con nuestro proyecto, por lo que no deben confundirse con la historia del objeto en cuestión. (p.106)

De modo que, para el desenvolvimiento de este trabajo de investigación se sustentó, en la búsqueda en trabajos de grado, trabajos de ascenso, artículos, que se encontraran relacionados con el tema objeto de estudio, y permitiera analizar el problema planteado bajo condiciones similares.

2.1.1 Antecedentes de Investigación Internacionales.

- Béjar, Luján y Ramos (2019). “Análisis legal, contable y tributario de las posibles transacciones a ser realizadas con criptomonedas por personas naturales y jurídicas en el Perú”. Trabajo de Grado presentado para obtener el grado de Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo. El presente trabajo de investigación

tuvo como objetivo explorar y analizar el marco normativo aplicado en el Perú y sobre ello explicar los posibles efectos legales, contables y tributarios a partir del uso de criptomonedas en personas naturales y jurídicas en el Perú. Dando como conclusión, que actualmente no se cuenta con una normativa específica para el tratamiento contable y financiero de una criptomoneda, sin embargo, no se considera conveniente que la IASB deba desarrollarla, debido a que las NIIF vigentes proporcionan los principios para una adecuada guía en el reconocimiento y medición, tomando como base el comportamiento de una criptomoneda como pasivo, activo y no su forma, y para una mejor clasificación, reconocimiento, medición y presentación de las criptomonedas es recomendable buscar y analizar su comportamiento considerando las NIC 2, NIC 32 y NIIF 9; y finalmente NIC 38. Será inventarios siempre y cuando sea utilizado para la venta del curso ordinario de la entidad; activos financieros cuando exista una relación contractual, y, por último, activo intangible para los demás casos.

El aporte de este antecedente a nuestra investigación es teórico y legal, sirviendo de guía a la hora de clasificar, reconocer, medir y presentar los Criptoactivos.

- Giraldo (2019). “Realidad contable de las criptomonedas en Latinoamérica”. Revista Virtual para estudiantes, artículo presentado con el objetivo de observar la regulación en el área contable de las criptomonedas a nivel latinoamericano concluyendo que, aunque las transacciones con Criptoactivos han ido en aumento, no han tenido una formal regulación, hay países que han decidido prohibirla por completo, mientras que otros intentan realizar una regulación para que su uso pueda ser controlado por el Estado, a través de informes y declaraciones como México, por ejemplo. En este artículo, también se pudo observar que, en algunos casos, las Criptomonedas podrían contabilizarse como inventario si una entidad “mantiene criptomonedas para la venta en el curso normal de los negocios”. Por otro lado, indica que el tratamiento de las Criptomonedas no se agregó a la agenda de establecimiento de estándares del

Comité, lo que significa que la divulgación reciente solo refleja el pensamiento del cuerpo y no una regla real. El panorama contable para este tipo de activos aún es dudoso e incierto en gran parte de América Latina, ya que, no hay un cuerpo legal establecido ni difundido por las NIIF o IASB, y en pocos países hay normativa por parte de los gobiernos que sienten bases sólidas y eficaces para este tipo de productos.

Este artículo, brinda a la investigación un aporte teórico y cumple como guía al entendimiento del panorama contable y a la realidad de los Criptoactivos en América Latina.

2.1.2 Antecedentes de Investigación Nacionales.

- Marcano, Delgado, Guzmán (2022). “Riesgo Asociado con las Transacciones del Criptoactivo *Bitcoin* en Venezuela”. Trabajo Especial de Grado presentado ante la Universidad de Oriente, Núcleo de Sucre como requisito parcial para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública. Trabajo que se realizó con la finalidad de dar a conocer los peligros existentes a la hora de ejecutar transacciones con *Bitcoin*, con la intención de prevenir a los usuarios de esta criptomoneda de posibles estafas, robos o fraude. El *Bitcoin*, es utilizado como medio de pago que se ha empleado actualmente por los ciudadanos en cualquier parte de mundo que esté permitido, los cuales desean realizar un intercambio de transacción entre dos partes para adquirir un bien o producto, llegando a la conclusión que dichas monedas digitales no están reguladas por un organismo financiero o gubernamental y al momento de utilizarlas se asumen riesgos que podría afectar el capital de las personas o empresas. En cuanto a la ejecución de intercambio en las transacciones del Criptoactivo *Bitcoin* en Venezuela, se encontró que, al momento de realizar transacciones con este activo virtual, ocurren inconvenientes que no se pueden anular. Dentro de estos, se encuentran los pagos irreversibles, posibles ataques por la vulnerabilidad de dichos pagos irreversibles y falta de regulación.

Este trabajo de investigación representa un aporte teórico, que además sirve como guía y da a conocer los peligros existentes a la hora de ejecutar transacciones con Criptoactivo, en este caso el *Bitcoin*.

- Brito, De la Rosa, Villarroel (2022). “El Criptoactivo *Bitcoin* como Medio de Pago Digital para las Transacciones Comerciales en Venezuela”. Trabajo Especial de Grado presentado ante la Universidad de Oriente, Núcleo de Sucre como requisito parcial para optar al título de Licenciado en Contaduría Pública. Tuvo como objetivo el análisis del Criptoactivo *Bitcoin* como Medio de Pago Digital para las Transacciones Comerciales en Venezuela. El *Bitcoin* se hace más presente en nuestro día a día, por tal motivo es necesario que tanto las personas naturales como jurídicas en Venezuela, puedan conocer ampliamente el uso del *Bitcoin* para así poder sacarle su máximo provecho, como lo es su seguridad, agilidad y el poder conocer siempre su valor real. A tal punto, de que pueda ser utilizado no sólo como un medio de ahorro o inversión, sino también como medio de pago al momento de realizar cualquier transacción, de modo que pueda complementar de cierta manera los métodos de pagos tradicionales que ya se conocen. Esta criptomoneda se encuentra en el *ranking* de las criptomonedas con mayor número de negociación a nivel mundial como una de las primeras y Venezuela entre los primeros veinte (20) países con mayor adopción de criptomonedas. Concluyendo así, que aunque este método esté siendo utilizado frecuentemente y a la vanguardia, aún existe un gran número de usuarios que desconocen o le temen a esta nueva tecnología, en el caso de adultos mayores por la complejidad que implica para ellos manejarlo o entenderlo, o usuarios que no disponen de algún dispositivo ni conexión a internet que les permita hacer uso de él, y por ende, se quedan estancados en el uso de los medios de pago tradicionales para realizar sus operaciones financieras, aun cuando esto implique complicaciones y debilidades diariamente. Por tanto, el uso del Criptoactivo *Bitcoin* llegó para quedarse, debido a que el mundo evoluciona y con la

tecnología se busca mejorar la forma de realizar algún intercambio, permitiendo que las transacciones económicas cada vez sean más rápidas y sencillas, por eso no es de extrañarse, que tanto en el presente y futuro, donde reina lo digital, el *Bitcoin* sea el medio de pago digital más utilizado en toda Venezuela.

Este antecedente permite a la investigación un aporte teórico y ejerce el papel de guía a la hora de realizar transacciones con Criptoactivos *Bitcoin* y su realidad en Venezuela.

- Aular (2021). “Contabilidad y Criptomonedas: Proceso Analítico en Empresas Venezolanas”. Artículo científico presentado por la Revista Científica Teorías, Enfoques y Aplicaciones en las Ciencias Sociales, que tiene como objetivo principal el análisis de la situación actual del proceso contable relacionado con las Criptomonedas en empresas venezolanas, teniendo como referencia las NIIF y la BA VEN-NIF N° 12. Para así, de esta forma poder brindar un conocimiento útil a la comunidad organizacional, preparadores de estados financieros y demás interesados para la adecuación y optimización de los procesos contables relacionados con este activo digital que forma parte de la realidad comercial tanto a nivel nacionalmente e internacionalmente. El ambiente económico de Venezuela es muy particular e incierto, dándole paso así a la creación de necesidades particulares en el tejido empresarial que este tipo de activo digital de una forma u otra ayuda a solventar, lo que trae consigo a su vez el aumento de transacciones con Criptoactivos. Dichas operaciones, deben ser reflejadas en los Estados Financieros de acuerdo a los Principios de Contabilidad de Aceptación General. En tal sentido, llegando a la conclusión de la ausencia de capacitación referente al proceso contable de las monedas digitales en los Departamentos de Contabilidad. Así mismo, los datos evidencian niveles altos de incumplimiento de los requerimientos de la normativa que rigen el proceso contable de este rubro a nivel nacional (BA VEN-NIF N° 12). Destacando, la gran cantidad de entidades que no están reconociendo en la contabilidad la totalidad de las

transacciones o tenencia de Criptomonedas. Situación que afecta considerablemente a la integridad y razonabilidad de la información financiera que estarían presentando.

Este artículo permite un abordaje teórico a la investigación, muestra un panorama claro de la realidad contable de los Criptoactivos en Venezuela.

2.2 Bases Teóricas.

Arias (2012), afirma que “Las bases teóricas implican un desarrollo amplio de los conceptos y proposiciones que conforman el punto de vista o enfoque adoptado, para sustentar o explicar el problema planteado” (p.107).

Las bases teóricas permiten al investigador estar centrado a la hora de realizar el trabajo que se plantea, adentrándose en el conocimiento que sustentará el objetivo de su estudio. Estas constituyen el corazón del trabajo de investigación, debido a que, se plantean teorías y enfoques sobre los distintos temas a investigar, pues es sobre estas que se construye todo el trabajo.

2.2.1 Criptoactivos.

Un Criptoactivo es un activo intangible que utiliza la criptografía y los registros distribuidos como base de su funcionamiento y control. A continuación, se presenta una serie de teorías que permitirán ampliar el conocimiento sobre este.

2.2.1.1 Conceptualización de Criptoactivos.

En primer lugar, hay que atender a la primera idea respecto a las Criptomonedas, la cual fuera planteada por Wei Dai, en el año 1998, idea que resulta demasiado genérica respecto de la realidad actual de las Criptodivisas, pero contiene aspectos fundamentales que son comunes a todo Criptoactivo: la descentralización y el cifrado de datos (criptografía).

Los Criptoactivos, son un medio digital de intercambios conocidos como activos virtuales, no tangibles, que tienen un valor otorgado por el mercado. Tienen su origen en la criptografía fuerte y diferentes protocolos para asegurar las

transacciones, controlar la creación de unidades adicionales y verificar la transferencia de activos.

El Banco Central Europeo (2019), define a la Criptomoneda como:

Un nuevo tipo de activo en formato digital habilitado por el uso de criptografía, no regulado, emitido y controlado por quienes lo crean y habitualmente usado y aceptado como unidad de pago para el intercambio de bienes y servicios dentro de una comunidad virtual específica. (p.01)

Los Criptoactivos son de alguna forma una alternativa, segura y eficiente para el intercambio de bienes o servicios que afectan positivamente a la economía mundial por su descentralización, gran liquidez y flexibilidad.

Por otra parte, se tiene la definición realizada por el Grupo de Acción Financiera (GAFI o FAFT, 2014), en la cual se ha señalado que Criptomoneda, Criptodivisa, Criptoactivo o moneda virtual es:

Una representación digital de valor que puede ser comerciada de manera digital y funciona como: (1) un medio de intercambio; y/o (2) una unidad de cuenta; y/o (3) un depósito de valor, pero no tiene estatus de moneda de curso legal. (p.28)

Tomando en consideración lo anterior, se puede inferir que los Criptoactivos sirven de diferentes maneras, se obtienen de manera digital representando un valor comercializable, así no tenga un ente regulador, para ser usados como medio de pago y método de inversión.

2.2.1.2 Origen de los Criptoactivos.

Aunque muchos consideran que las Criptomonedas tienen un origen relativamente reciente, con la aparición del *Bitcoin* en el 2008, no es así, dado que, la historia se remonta a unos cuantos años más atrás. Cuando David Chaum, criptógrafo estadounidense artífice del *eCash* y del *DigiCash*, y Wei Da, ingeniero informático, mediante una lista de correo electrónico en 1998, presentó un ensayo sobre un sistema de dinero digital distribuido perfectamente y anónimo, con el nombre del *b-money*. Un gran número de las características de estos proyectos se han perfeccionado y están hoy en día presentes en la estructura de las Criptomonedas.

Diez años más tarde, de las ideas expresadas por Dai, y como producto de la agitación ocasionada por la Gran Recesión del año 2008, un usuario bajo el seudónimo de Satoshi Nakamoto, publicó en una lista de correo electrónico sobre criptografía, llamada *metzdowd.com* un ensayo con el nombre de “*Bitcoin P2P e-Cash paper*”. En dicho ensayo, Satoshi presentaba una versión actualizada de la idea plasmada por Dai, bajo el nombre de *Bitcoin*.

Bitcoin, es “una red consensuada que permite un nuevo sistema de pago y una moneda completamente digital. Es la primera red entre pares de pago descentralizado impulsado por sus usuarios sin una autoridad central o intermediarios” (Bitcoin, 2022, p.01).

Un año después, Satoshi se pronunció otra vez para poner en funcionamiento la *Blockchain* de *Bitcoin*. Ofreció tanto el código abierto de la tecnología como un *software* para trabajar para la red *Bitcoin*, recibiendo como recompensa los primeros *Bitcoin* a los usuarios que desarrollasen el trabajo de minado. Básicamente, los usuarios que usasen el *software* de *Bitcoin* para validar transacciones estarían empleados en la red *Bitcoin* y recibirían su sueldo en esta Criptomoneda.

Luego de la aparición del *Bitcoin* y su *Blockchain*, empezaron a surgir nuevas Criptomonedas, basándose en su mismo concepto y tecnología, pero ofrecen diferencias funcionales o prometen mejorar las ofrecidas por el *Bitcoin*. En ellas se destaca el *Litecoin*, considerada la hermana menor del *Bitcoin*, nacida en 2011. El año siguiente, o sea el 2012 nace *Ripple*, la primera criptomoneda que funcionaba sin minado. En el 2014, aparece *Dash*, Criptomoneda que ofrecía mayor rapidez en las transacciones y la cual se hizo muy famosa en el mercado negro, debido a que, sus transacciones no se podían rastrear. *Monero*, la Criptomoneda que otorga privacidad a las transacciones, ya que, en la red *Bitcoin* todas las transacciones son públicas.

Otro de los hitos históricos de las Criptomonedas fue en el 2013, Vitalik Buterin, un programador ruso que en aquel entonces contaba con tan solo 19 años, presentó un ensayo con el proyecto *Ethereum*, el cual se lanzaría en 2015. Este chico estudió la tecnología y el funcionamiento *Blockchain* del *Bitcoin* que dejó Satoshi

Nakamoto y le dio una vuelta a la tuerca, diseñó lo que se conoce como: “*Smart Contracts*”, Contratos Inteligentes en español. Contratos, que se realizan sobre la *Blockchain*, que permite que funcionen de forma autónoma y automática gracias a unos parámetros ya definidos, lo que le otorga seguridad, dado que, es casi imposible de alterar, fiabilidad y transparencia sin necesidad de un intermediario o la existencia de confianza entre ambas partes (Ethereum, 2022).

2.2.1.3 Características de los Criptoactivos.

A partir de las concepciones anteriores, se pueden considerar como características de los Criptoactivos, las siguientes:

- Constituye una representación digital de valor. Uno de los factores distintivos de las Criptomonedas radica en representación. A diferencia de las monedas de curso nacional, se encuentra en datos digitales en sistemas informáticos.
- No es emitida por un Banco Central ni está necesariamente vinculada a moneda fiduciaria.

Este resulta ser el aspecto más conflictivo en relación con las Criptomonedas. Puesto que, existe una carencia de respaldo por parte de una autoridad, a efectos de dotarlas de la fe pública; al contrario, de lo que ocurre con las monedas de curso nacional e internacional, títulos de crédito u otros instrumentos de representación de valor.

Este carácter distingue a las Criptomonedas del dinero electrónico el cual: “está representado electrónicamente, sin embargo, su valor está representado por la posibilidad de reclamo sobre el emisor, siendo un método de pago de transacciones, siendo aceptado por otras personas naturales o jurídicas que cuenten con los sistemas para recibir los pagos de esta manera”. El ejemplo, más notorio de esto, se presenta en las tarjetas de crédito. No obstante, las tarjetas de crédito, al contrario de las Criptomonedas, están directamente asociadas a un factor de convertibilidad en moneda fiduciaria, es decir, las transacciones que se producen a través de ellas tienen el respaldo tanto de la entidad bancaria que las emite como del banco central respectivo que emite la moneda de curso nacional.

- Es utilizado por personas naturales o jurídicas como un medio de pago. Al ser una representación digital de valor, su objetivo es ser utilizada como un medio de intercambio de bienes y servicios, eludiendo así los inconvenientes de un sistema de trueque. En este sentido, las Criptomonedas pretenden, al igual que una moneda de curso nacional, distinguirse como un medio idóneo para todas las transacciones posibles. Sin embargo, para cumplir este objetivo, se requiere la disposición de los actores del mercado a efectos de poder ser aceptada entre estos.
- Puede ser transferida, conservada y negociada electrónicamente. Al respecto, se señala lo siguiente: “i) Pueden ser transferidas de un usuario a otro por medios electrónicos, ii) Que pueden ser almacenadas en dispositivos electrónicos y iii) Que pueden ser comercializadas electrónicamente”. De todas formas, esto no excluye a que puedan ser comercializadas también por medios físicos.

En palabras, de la Autoridad Bancaria Europea (2014):

Además se distingue en las Criptomonedas la función potencial como depósito de valor, es decir, como un valor que puede guardarse y recuperarse en el futuro, no implicando necesariamente que el valor se mantenga estable en el tiempo y que no estará sujeto a la inflación o deflación. (p.1)

Las características anteriormente mencionadas, tienen por objetivo distinguir la moneda fiduciaria de las Criptomonedas; pudiéndose señalar respecto de la primera: “Primero, es un medio de cambio. Las personas están dispuestas a aceptar dinero a cambio de bienes y servicios, por lo que ya no se requiere de la coincidencia de deseos para realizar una transacción. Segundo, el dinero sirve como unidad de cuenta. Como tal, los precios se cotizan en unidades de dinero en vez de fijarse en términos de bienes y servicios. En ambos aspectos, el dinero facilita el proceso de intercambio. Tercero, el dinero sirve también como reserva de valor. En este rol se parece a otros medios financieros. Cuando las personas reciben dinero a cambio de bienes y servicios, no tienen que gastarlo inmediatamente porque puede mantener su valor”.

Considerando lo anterior, se deben contrastar estas características con las de las Criptomonedas, la Autoridad Bancaria Europea (2014), quien, realizando la comparación, ha señalado:

De la definición de monedas virtuales se refleja en el hecho de que estas funciones (las de la moneda fiduciaria) son, al menos actualmente, no comparables en términos de calidad y no siempre se cumplen al mismo tiempo y en la misma medida. Además, la inclusión del término “moneda” en la denominación de Virtual currencies (Criptomoneda), es engañosa ya que implica una mayor liquidez del activo, la aceptación amplia o universal dentro de su geografía, así como la intercambiabilidad por otros, lo que no puede estar presente en todos los esquemas de Criptomonedas. (p.1)

Es notorio, que, en la opinión anterior, se distinguen ciertos problemas respecto a la capacidad de las Criptomonedas como dinero propiamente tal, entre los cuales, pueden mencionarse los siguientes: primero, como medio de cambio, la Criptomoneda al ser una moneda virtual no está dotada de la fe pública asociada al dinero, puesto que, no existe ninguna autoridad que les otorgue valor de intercambio ni de confianza. Así, en los ejemplos más primitivos, las primeras monedas estaban dotadas de fe pública, las autoridades las reconocían como un medio de intercambio eficaz, las protegían y limitaban su circulación, tal como pasa con los bancos centrales alrededor del mundo a través de la política monetaria.

Segundo, como unidad de cuenta tiene problemas, ya que, las transacciones realizadas a través de ellas se determinan a través del factor de convertibilidad en monedas fiduciarias, existiendo pocas personas que la acepten como medio de pago, muchas de ellas vinculadas a actividades ilegales.

Tercero, como depósito de valor siendo esta característica la más vinculada a las Criptomonedas, en condiciones que permiten almacenar dinero sin deterioro material como sucede en bienes y servicios, pero con la eventualidad de sufrir las fluctuaciones de la inflación. De todos modos, la fe pública desempeña un papel absolutamente relevante en la condición de depósito de valor de las Criptomonedas, considerando el simple hecho de que el rechazo o aceptación intempestiva del medio

de pago determina su capacidad de depósito valor. Conocidos son los casos en que moneda fiduciaria ha perdido esta capacidad, ya sea por una excesiva inflación o por elementos políticos internacionales que no le reconocen valor a la moneda respectiva.

No obstante, en el caso de la moneda fiduciaria estos casos son pocos, ya que, al estar vinculada a un Estado determinado, este posee la capacidad de efectuar medidas de política monetaria a efectos de solucionar los problemas de la inflación.

- No tiene el carácter de moneda de curso legal. De acuerdo con la Autoridad Bancaria Europea (2014), esto significa que no posee las siguientes características:

(a) aceptación obligatoria, es decir, que el acreedor de una obligación de pago en dinero no puede rechazar la moneda a menos que las partes hayan acordado otros medios de pago; (b) aceptación a valor nominal completo, es decir, el valor monetario es igual al monto indicado; y (c) que la moneda tiene poder liberatorio. (p.1)

- Emisión descentralizada de la moneda. En la actualidad la moneda de curso legal que circula en los países es emitida por los bancos centrales respectivos. No obstante, en el caso de las Criptomonedas, el control de la emisión del valor pertenece individual o grupalmente a individuos que no tienen el carácter de autoridad estatal.
- Convertibilidad. Como señala la Autoridad Bancaria Europea (2014):

Algunas Criptomonedas son convertibles (o abiertas) y, por lo tanto, se pueden intercambiar de ida y vuelta por dinero fiduciario a un tipo de cambio, mientras que otros no son convertibles (o cerrados), es decir, son específicos de una comunidad en particular y no pueden intercambiarse por dinero fiduciario. (p.1)

Las características anteriormente señaladas, son de suma relevancia para el análisis del uso de Criptoactivos o Criptomonedas, su limitación y las prohibiciones que pueden recaer sobre ellas. No obstante, se debe hacer hincapié, en la existencia de una regulación incipiente. En las cuales, las distintas legislaciones han dado diversas respuestas a las problemáticas que ofrece este nuevo mercado.

2.2.1.4 Tipos de Criptoactivos.

En desacuerdo con la creencia popular, no todas las Criptomonedas son iguales ni tienen las mismas funciones y objetivos, lo que implica que no todas compiten con el tan conocido *Bitcoin*. *Bitcoin*, fue la pionera y la que le da paso a millones de innovaciones y diferentes posibilidades.

Existen fundamentalmente, cuatro (4) tipos de Criptoactivos:

- Las Criptomonedas divisas. Lideradas por el *Bitcoin*, son Criptomonedas cuyo objetivo es convertirse en monedas *peer to peer* descentralizadas, sin depender de banco o alguna institución. Desde el 2017, se han ido creando pocos proyectos con las mismas funciones que estas Criptomonedas, ya que, el *Bitcoin* cuenta con los mejores desarrolladores eliminando a muchos de sus competidores. Algunas de estas monedas son *Dash* (DASH), *Monero* (XMR), y *Litecoin* (LTC).
- Las Criptomonedas surgidas de la tecnología *Blockchain*. Son proyectos que no se limitan solo al objetivo de ser moneda. Proponen la adopción de contratos inteligentes que se autorregulan a través de la *blockchain* y cumplen con los acuerdos de ambas partes sin necesidad de bancos. Además, ofrecen alojamiento en sus *blockchain* a aplicaciones descentralizadas. El gran ganador de este tipo de criptomonedas es el *Ethereum* (ETH), aunque aún no ha eliminado toda la competencia y siguen surgiendo proyectos de este tipo.
- Las Criptomonedas llamadas *Tokens*. Antes de todo es importante resaltar, que en cuanto a definición todas las Criptomonedas son *tokens*, ya que, ofrecen una funcionalidad y beneficios por tenerlos y por venderlos. No obstante, en este subgrupo se tratarán aquellas que no tienen intención ni de ser monedas ni de tener una *blockchain* propia. Son Criptomonedas que ofrecen una serie de ventajas solo por poseerlas. Un ejemplo de *token* fuera del mundo cripto, serían las fichas de casino, las cuales representa un valor y son solamente utilizables en ese casino en especial. Otro ejemplo, sería el *Binance Coin* (BNB), Criptomoneda del *Exchange* más grande y con mayor popularidad en el mundo, *Binance*. Esta Criptomoneda es un *token* de funcionalidad que otorga al usuario

que la tiene en su cartera de ventajas frente a otros usuarios que a la hora de operar no la tienen en el *Exchange*. Estas ventajas son:

- Reducción de la comisión de red a la hora de operar con el *Exchange*.
- Reembolsos parciales de hasta un 8% por poseer la tarjeta de débito.
- *Binance* opera con este *token*.
- Recibir ingresos pasivos al realizar operaciones con ellos.

Existen tres tipos de *tokens*, aunque como se verá uno de ellos se considerará otro tipo de Criptomoneda:

- Los *utility token*. Como su nombre lo indica, tienen utilidad dentro del proyecto que los oferta. Un ejemplo sería los puntos que se adquieren con las aerolíneas al volar. *Basic attention token* (BAT), sería un claro ejemplo de *utility token*, debido a que permite acceder a los diferentes servicios que ofrece la plataforma BAT solo por tener el *token*.
- Los *equity token*. Representa una pequeña parte de propiedad de una compañía. Tiene que ser de empresas pequeñas con nuevos proyectos que requieran de una pequeña financiación y no estén tan regulados.
- Los *security tokens*. Si bien son normalmente confundido con los otros tipos de *tokens*, los *security* están vinculados a valores financieros. Un ejemplo claro fuera del mundo cripto sería una acción de una empresa. Los *security token* son esos valores financieros pero instaurados en la tecnología *Blockchain*. El objetivo de estas es ofrecer ventajas y derechos que ofrecen los valores financieros tradicionales, por ello se tiene la creencia de que todos los *tokens* son *security tokens*. No obstante, lo que diferencia a un *token* de un *security token* es la estricta regulación que rodea a este último.
- Las Criptomonedas denominadas *Stablecoins*. Estas adquieren su valor al estar asociados al valor de una moneda FIAT, a bienes materiales o a otra Criptomoneda. Son útiles para evitar la volatilidad también para reducir las transacciones de cambiar a moneda FIAT dentro del mundo cripto. Un ejemplo sería *Tether* (USDT), que es una *stablecoin* asociada al dólar estadounidense.

2.2.1.5 Métodos de Obtención de Criptoactivos.

Durante los últimos años, la inversión en Criptoactivos ha sido extremadamente rentable y su auge ha terminado por llamar la atención. El *trading*, *holding*, minería, participación en *ICOs* o *Masternodes*, son las principales vías para invertir en Criptoactivos.

Invertir en criptomonedas es un objetivo que se puede alcanzar de diversas maneras. La manera más cercana es la adquisición directa de un monto determinado a través de una casa de cambio, a ser depositado en una cartera digital.

Sin embargo, esta operación tan básica puede variar de acuerdo con la forma en que se lleve a cabo y el destino que se le dé a ese Criptoactivo una vez se encuentre en la cartera de su comprador, en la cuenta de un *trader* que actúa a su nombre, o en un sitio de corretaje para ser negociado nuevamente.

Ahora bien, tomando en consideración lo anterior, se muestran detalladamente las formas o maneras de obtención de Criptoactivos:

- El *trading* o intercambio: Cuyo Significado literalmente es «intercambiar» o «negociar». Es la pura actividad de compraventa de monedas electrónicas, un acto que puede tener lugar a través de una casa de cambio que toma el papel de intermediario o en forma directa al contactar dos partes interesadas.

De acuerdo con las estadísticas del sitio *Coinmarketcap* (2017), “el trading del universo *blockchain* alcanza en estos momentos un nivel cercano a los 6.000 millones de dólares en un período determinado de 24 horas” (p.1). Este volumen de operaciones representa el máximo alcanzado históricamente y refleja el auge e interés creciente en las criptomonedas que ha entrado en un pico ascendente desde hace seis meses aproximadamente, alimentado en parte por el *trading*.

Para aprovechar el *trading* como método de inversión, se debe tener en cuenta las fluctuaciones históricas del mercado, medir las posibles pérdidas, no dar por sentadas las ganancias y considerar qué tendencias especulativas, hechos imprevistos como ataques tecnológicos o regulaciones impuestas pueden afectar con fuerza las cotizaciones.

- *Holding* (Mantener posiciones en el tiempo): Antes de intentar cualquier tipo de estrategias lo mejor es saber de qué se tratan cada una. En este caso el *holding* consiste en hacer una inversión a largo plazo. Consiste en comprar criptomonedas y no venderlas en poco tiempo, esperando que su valor aumente para realizar la venta.

Mantener las criptomonedas durante años sin importar las variaciones del precio en el corto plazo. Esto implica una mentalidad muy fuerte como inversor, aguantar movimientos alcista y bajista en el corto plazo.

Quienes han logrado conservar por un lapso determinado importantes cantidades en *Bitcoin* o *Ethereum*, por citar dos ejemplos sumamente conocidos, puede que se hayan despertado un día siendo millonarios. De la misma manera, comprar y mantener cierta cantidad de criptomonedas que hoy en día pueden ser adquiridas a un valor relativamente bajo es una técnica generalizada.

- Minería: El método original. La minería de criptomonedas se puede definir como el proceso por el cual se validan y agrupan transacciones de una red, para luego añadirlas a un libro contable, conocido como *blockchain*. Este proceso brinda seguridad a la red al mismo tiempo que permite la generación de nuevas monedas.

Cuando se habla de la minería de criptomonedas, se está refiriendo a la resolución de complejas operaciones matemáticas en red cuyo despeje genera recompensas en forma de porciones de Criptoactivos. A medida que se van minando nuevos bloques de una red determinada, tiende a incrementarse el nivel de dificultad, requiriendo mayor poder de cómputo y gasto de energía. Desde el punto de vista del funcionamiento de las redes, los mineros se organizan en *pools* o grupos que operan en forma conjunta para obtener mejores resultados y que ejercen una influencia sobre las decisiones que se tomen respecto al futuro de las redes, como en el reciente caso de la bifurcación señalada para la red *Bitcoin Core*.

- Invertir en equipos de alto poder de procesamiento, garantizar la disponibilidad del suministro de la energía eléctrica necesaria y el ancho de banda suficiente es

el primer paso para esta, una de las formas básicas de adquisición de buena parte de los Criptoactivos existentes hoy en día. En ocasiones, la demanda por tarjetas de video y otras piezas de *hardware* requeridas para la minería.

En países como Venezuela, donde el costo de la electricidad es bastante bajo respecto al mercado internacional, ha tenido una gran aceptación este método.

- ICOs: La tentación de las ofertas iniciales, la salida al mercado de una nueva criptomoneda puede ser la mejor oportunidad para invertir, sobre todo si se dispara «hasta la luna» tras su lanzamiento. Esto abre una disyuntiva sobre la razón más valedera para participar en una ICO: Como respaldo a un proyecto en el que se cree, como oportunidad para ganar en corto o como etapa inicial para ampliar el portafolio.

Sin embargo, como ya es vox populi, el simple lanzamiento de una ICO que presente un proyecto a través de un documento conocido como *white paper*, y cuyo desarrollo esté directamente relacionado con una plataforma *blockchain* que ofrezca soporte a un activo susceptible a la minería o un *token* particular sigue siendo suficiente para levantar cantidades millonarias en tiempo *record*.

Con el tiempo, el hecho de que una ICO sea sinónimo de acelerada recaudación de fondos puede dejar de ser una vía rápida de financiamiento, pero por el momento el *boom* de las ofertas públicas iniciales continua. Es importante destacar, que la estructuración de instrumentos financieros tradicionales basados en Criptoactivos no ha tenido igual suerte, enfrentando obstáculos regulatorios y legales.

- Inversión en *Masternodes*: Existe una quinta forma de invertir en criptomonedas, la cual consiste en invertir un monto a plazo fijo en nodos completos de la red que soporta al activo. En plataformas como *Dash*, por ejemplo, existe la posibilidad de invertir unos 10 mil dólares por un tiempo determinado en nodos en los que se apoya la gobernanza de la *blockchain*. Este proceso se realiza en forma paralela a la minería de la criptomoneda de que se trate.

Es una vía de obtener rentabilidad porque al participar en los nodos, que realizan funciones avanzadas y reciben una recompensa correspondiente, con mayor

remuneración y un número determinado de criptomonedas que funcionan como garantía de sus operaciones.

Entre las criptomonedas que permiten invertir en *Masternodes*, se pueden mencionar: *PIVX*, *Crown*, *Exclusive Coin* y *Helium*, entre otras. Una vez exploradas las distintas opciones disponibles para actuar en el mundo de las criptodivisas con la intención de obtener un rendimiento o ganancia económica, se puede considerar que cada una de las alternativas descritas tiene sus propias condiciones, su nivel de riesgo y sus potenciales recompensas.

Para un usuario que esté dispuesto a aceptar una elevada cuota de riesgo y desee ganancias rápidas, quizás las ICO sean la mejor opción; mientras que otros inversionistas más conservadores se decantarán por la compra y mantenimiento de monedas hasta que éstas «despiertan». Del mismo modo, quienes deseen invertir desde el principio en la obtención directa de los activos sin estar sujetos a los vaivenes del mercado podrían considerar la minería o la compra de nodos.

Al igual que en el mundo tradicional de la inversión en activos de renta fija o renta variable, los Criptoactivos ofrecen alternativas que se adaptan al perfil y objetivos de cada inversionista, ampliando el horizonte de posibilidades de creación y diversificación de portafolios, como se puede observar debido al interés creciente de la banca y las autoridades financieras por la tecnología *blockchain* y sus aplicaciones.

2.2.2 Boletín de Aplicación de los VEN-NIF N° 12, Versión Cero “Tenencia de Criptoactivos Propios”.

Durante los años 2018 y 2019, fueron emitidas en Venezuela una serie de disposiciones legislativas que le dieron viabilidad a la realización de actos de comercios donde se involucraron los Criptoactivos, lo cual se hizo más evidente a finales del año 2019 y con ello la inminente necesidad de la respuesta contable para tales hechos económicos.

Es misión de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela emitir, mediante los Boletines de Aplicación (BA VEN-

NIF), pronunciamientos en materia de contabilidad y establecer los criterios para la aplicación en Venezuela de los aspectos técnicos no contenidos en las NIIF o en la NIIF para las PYMES, siempre que tengan relevancia en la información financiera sobre los recursos de la entidad.

La Versión N° 0 del Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 12 (BA VEN-NIF 12) “Tenencia de Criptoactivos Propios”, con la clara finalidad de fijar un criterio para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros emitidos de acuerdo con VEN NIF.

2.2.2.1 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

En el ámbito mundial, los Principios de Contabilidad de Aceptación General, nacen con la emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), expedidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, mejor conocido por sus siglas en inglés IASC. Este es un organismo independiente de carácter privado creado en la ciudad de Londres en 1973, mediante un acuerdo realizado por organizaciones de profesionales contables pertenecientes a varios países de todos los continentes con el objetivo de desarrollar un solo conjunto de normas de contabilidad con influencia mundial.

- En cuanto a la NIC-2. Denominada “Inventarios”, se prescribió el tratamiento contable de todas las existencias distintas de las obras en proceso provenientes de contratos de construcción, los instrumentos financieros y los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola. A los efectos de esta norma se entiende por existencias, a los activos poseídos por la entidad para ser vendidos en el curso normal de su explotación o en el proceso de producción de cara a esa venta, también comprende los materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios. Las existencias se valorarán al menor de: el costo o el valor neto realizable. El costo comprende todos los costos derivados de la adquisición y transformación de las mismas. Así como otros costos en que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actual. El valor neto realizable se refiere a los importes que se esperan obtener a

través de su venta. Este valor se basa en estimaciones razonables de valor según la información más fiable que se disponga en el momento de hacerlas.

- La NIC-3, “Estados Financieros Consolidados”, fue sustituida por la NIC-27 que se denomina “Estados Financieros Consolidados y Separados” y por la NIC-28 llamada “Contabilización de inversiones en empresas asociadas”.
- La NIC-4, titulada “Contabilización de la Depreciación” fue sustituida por la NIC-16, denominada “Propiedad, Planta y Equipos”, la NIC 22 denominada “Contabilización de Negocios Mercantiles” fue sustituida por NIIF 3 llamada “Combinación de Negocios” y la NIC-38 llamada “Activos Intangibles”.
- La NIC 5 titulada “Información que debe Revelarse en los Estados Financieros” la sustituyó la NIC 1.
- La NIC 6 denominada “Respuestas Contables a los Precios Cambiantes”, fue sustituida por la NIC-5.
- En cuanto a la NIC-7. “Estado de flujo de efectivo”, el objetivo de esta Norma es requerir el suministro de información sobre los cambios históricos en el efectivo y sus equivalentes de una entidad mediante un estado de flujo de efectivo en el que los flujos de fondos del período se clasifiquen según que procedan de actividades de operación, de inversión y de financiación. Los flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo. El efectivo comprende tanto la caja como los depósitos bancarios a la vista. Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. La información acerca de los flujos de efectivo es útil porque suministra a los usuarios de los estados financieros las bases para evaluar la capacidad que tiene la entidad para generar efectivo y equivalentes de efectivo, así como las necesidades de liquidez que ésta tiene para tomar decisiones económicas, los usuarios deben evaluar la capacidad que la entidad tiene de generar efectivo y equivalentes de efectivo, así como las fechas en que se producen y el grado de certidumbre relativa de su aparición.

- La NIC-8. “Políticas contables, Cambios en las estimaciones contables y errores”, se refiere a los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades.
- La NIC-9. Denominada “Contabilización de las Actividades de Investigación y Desarrollo”. Fue sustituida por la NIC-38 “Activos Intangibles”. Y la NIC-10, titulada “Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa”, tiene como objetivo prescribir cuándo una entidad deberá ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos después de la fecha del balance y las revelaciones que la entidad debe efectuar respecto a la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su publicación, así como respecto a los hechos ocurridos después de la fecha del balance.
- La NIC-11, denominada “Contratos de construcción”, tiene como objetivo prescribir el tratamiento contable de los ingresos provenientes de actividades ordinarias y costos relacionados con los contratos de construcción, que por lo general se ejecutan durante varios períodos contables, por lo que resulta necesario distribuir los ingresos y costos relacionados a dichos contratos entre los periodos que comprende su fecha de inicio y su fecha de finalización.

Esta norma aplica para la contabilización de la empresa contratista. Es decir, para quien ejecuta la obra a través de un contrato de construcción, entendiéndose éste como un contrato específicamente negociado para la fabricación de un activo o un conjunto de activos que están íntimamente relacionados entre sí, o son inter dependientes en su diseño, tecnología y función, o bien en relación a su destino o uso.

- La NIC-12 “Impuestos sobre las ganancias”, prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. Para los propósitos de esta Norma, el término

impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que presenta los estados financieros.

- La NIC-13, se denominó “Activo Circulante y Pasivo Circulante”, fue sustituida por la NIC 1 que se refiere a la forma de presentación de los estados financieros y por tanto incluye como presentar el activo y pasivo circulante. La NIC-14, se tituló “Información financiera por segmentos” fue derogada. Y la NIC-15 denominada “Información para reflejar los efectos de los cambios de los precios”, fue retirada en el año 2003.
- La NIC-16. “Propiedad, Planta y Equipos”, se refiere al tratamiento contable de las propiedades, planta y equipos, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipos, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipos son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.

Las propiedades, planta y equipos son activos tangibles que posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos y cuyo uso durante más de un período contable se espere. Se reconocerá como activo si, y sólo si sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo y el costo del activo para la entidad pueda ser valorado con fiabilidad.

- Respecto a la NIC-17 “Arrendamientos”, el objetivo de esta Norma es prescribir, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables adecuadas para

contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos. La clasificación de los arrendamientos adoptada en esta Norma se basa en el grado en que los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad del activo, afectan al arrendador o al arrendatario.

- La NIC-18 referida a los “Ingresos ordinarios”, consiste en establecer los criterios para el reconocimiento, medición y revelación de los ingresos por actividades ordinarias. Es decir, a la contabilización y presentación en los estados financieros a la entrada bruta de beneficios económicos durante un periodo contable, que se origina en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento de patrimonio sin considerar los aportes de los propietarios de ese patrimonio.
- En lo referente a la NIC-19, denominada “Beneficios a empleados”, el objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y la revelación de información financiera respecto de los beneficios de los empleados. Esta Norma se aplicará por los empleadores al contabilizar todas las retribuciones de los empleados, excepto aquéllas a las que sea de aplicación la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.
- Para la NIC-20, titulada “Contabilización de las subvenciones del Gobierno”, su intención es prescribir el tratamiento contable y la información a revelar acerca de las ayudas gubernamentales que reciba la entidad que informa. Estas ayudas estarán representadas en acciones realizadas por el sector público con la finalidad de suministrar beneficios a una entidad. Tales beneficios comprenden transferencias de activos monetarios o no monetarios sujetos o no al cumplimiento de ciertas condiciones.
- La NIC-21, “Efecto de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera” y la NIC-22 fueron derogadas. Mientras que la NIC-23, titulada “Costos por intereses”, tiene por objetivo, prescribir el tratamiento contable de los costos por intereses. Entendiéndose como tal, los intereses y otros costos, incurridos por una entidad, que estén relacionados con los fondos que ha tomado

prestados. Los demás costos por intereses se reconocen como gastos del período en que se incurre en ellos.

- La NIC-24 que se titula “Información a revelar sobre las partes relacionadas”, tiene como objetivo, asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que tanto la posición financiera como el resultado del período puedan haberse visto afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones realizadas y saldos pendientes con ellas.
- La NIC-25 fue sustituida por las NIC-39 y la NIC-40. La NIC-26, denominada “Contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por jubilación”, se aplica a los estados financieros de planes de beneficio por retiro. Es decir, a los acuerdos en los que una entidad se compromete a suministrar beneficios a sus empleados, en el momento de terminar sus servicios o después, ya sea en forma de renta periódica o como pago único, siempre que tales beneficios, o las aportaciones a los mismos que dependan del empleador, puedan ser determinados o estimados con anterioridad al momento del retiro, ya sea a partir de las cláusulas establecidas en un documento o de las prácticas habituales de la entidad.
- Para la NIC-27, que lleva por nombre “Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en subsidiarias”, se aplica en la elaboración y presentación de los estados financieros consolidados de un grupo de entidades bajo el control de una controladora, entendiéndose por estados financieros consolidados, aquellos estados financieros de un grupo, presentados como si se tratase de una sola entidad económica.
- La NIC-28, titulada “Inversiones en empresas asociadas y negocios conjuntos”, se aplicará cuando una entidad es controlada conjuntamente por dos o más entidades. No obstante, no será de aplicación a las inversiones en asociadas mantenidas por entidades de capital-riesgo, o instituciones de inversión colectiva, como fondos de inversión u otras entidades similares, entre las que se incluyen

los fondos de seguro ligados a inversiones que desde su reconocimiento inicial hayan sido designadas para ser contabilizadas al valor razonable con cambios en el resultado del período, o se hayan clasificado como mantenidas para negociar y se contabilicen de acuerdo con la NIC-39.

- La NIC-29, denominada “Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”, será de aplicación a los estados financieros individuales, y estados financieros consolidados, de una entidad cuya moneda funcional es la moneda correspondiente a una economía hiperinflacionaria. Esta Norma no establece una tasa absoluta para considerar que, al sobrepasarla, surge el estado de hiperinflación. Es, por el contrario, un problema de criterio juzgar cuándo se hace necesario reexpresar los estados financieros de acuerdo con la presente Norma.

La hiperinflación viene indicada por las características del entorno económico del país, entre las cuales se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes:

- (a) la población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios, o bien en una moneda extranjera relativamente estable; además, las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva de la misma;
- (b) la población en general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que las ve en términos de otra moneda extranjera relativamente estable; los precios pueden establecerse en esta otra moneda;
- (c) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto;
- (d) las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios; y
- (e) la tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

- La NIC-30, titulada “Informaciones a revelar en los estados financieros de bancos e instituciones financieras similares”, tuvo vigencia desde el 01 de enero de 1991 hasta que fue derogada. Sin embargo, es importante acotar, que la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela no adopto esta norma porque la contabilidad de las instituciones del sector bancarios está regulada por el Estado.
- La NIC-31, la cual lleva por nombre “Participaciones en negocios conjuntos”, se aplicará en la contabilización de las participaciones en negocios conjuntos, entendiéndose como tal, a un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto, y control conjunto es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica, que se da únicamente cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas, de la actividad, requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control.
- La NIC-32, reconocida por su nombre “Instrumentos financieros” tiene como objetivo, establecer principios para presentar los instrumentos financieros como pasivos o patrimonio neto y para compensar activos y pasivos financieros. Ella aplica a la clasificación de los instrumentos financieros, desde la perspectiva del emisor, en activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio; en la clasificación de los intereses, dividendos y pérdidas y ganancias relacionadas con ellos, y en las circunstancias que obligan a la compensación de activos financieros y pasivos financieros. Esta NIC complementa a la NIC-39 y a la NIIF 7.
- En relación a la NIC-33, titulada “Ganancias por acción”, su objetivo es determinar los principios para valorizar y presentar las ganancias por acción de las entidades, cuyo efecto será el de mejorar la comparación de los desempeños entre diferentes entidades en el mismo período, así como entre diferentes períodos para la misma entidad. El punto central de esta Norma es el establecimiento del denominador en el cálculo de las ganancias por acción.

Esta norma será aplicada por las entidades cuyas acciones ordinarias u ordinarias potenciales coticen públicamente, así como por las entidades que estén en proceso de emitir acciones ordinarias, o acciones ordinarias potenciales, en los mercados públicos de valores. Cualquier entidad que presente la cifra de ganancias por acción, la calculará y presentará de acuerdo con esta norma.

- La NIC-34, “Información financiera intermedia”, tiene como objetivo establecer el contenido mínimo de información financiera intermedia, así como prescribir los criterios para el reconocimiento y la medición que deben ser seguidos en los estados financieros intermedios, ya se presenten de forma completa o condensada. La información financiera intermedia, si se presenta en el momento oportuno y contiene datos fiables, mejora la capacidad que los inversionistas, prestamistas y otros usuarios tienen para entender la capacidad de la entidad para generar beneficios y flujos de efectivo, así como su fortaleza financiera y liquidez.

Se debe entender como información financiera intermedia, toda información financiera que contenga, o bien un conjunto de estados financieros completos (tales como los que se describen en la NIC 1 (Presentación de Estados Financieros), o bien un conjunto de estados financieros condensados (tal y como se describen en esta Norma), para un período intermedio. Un período intermedio es todo período contable menor que un período anual completo.

- La NIC-35 se encuentra derogada y la NIC-36 “Deterioro de valor de los activos”, consiste en establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo. Esta norma también se especifica cuándo la entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.

- La NIC-37 cuyo nombre es “Provisiones, activos y pasivos contingentes”, tiene por objetivo, asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, activos y pasivos de carácter contingente, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas a los estados financieros, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de las anteriores partidas. Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad. La entidad no debe proceder a reconocer ningún activo contingente. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.
- La NIC-38, denominada “Activos intangibles”, prescribe el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados en otra norma. Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Esta norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen los siguientes criterios: a) Es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad y b) el costo del activo puede ser medido de forma fiable.

El criterio de reconocimiento basado en la probabilidad se considera satisfecho en el caso de los activos intangibles que sean adquiridos independientemente o en una combinación de negocios. Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo. El costo de un activo adquirido independientemente comprende: el precio de adquisición, incluyendo los aranceles de importación y los impuestos no recuperables y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso. Los intangibles generados internamente no se reconocerán como un activo. Tal es el caso de la plusvalía y los gastos de investigación.

- La NIC-39, “Instrumentos Financieros: Reconocimiento y medición”, se refiere al establecimiento de principios para el reconocimiento y la medición de los activos y pasivos financieros, así como de algunos contratos de compra y venta de partidas no financieras. Los requerimientos para la presentación y revelación de información sobre los instrumentos financieros se establecen en la NIC-32 y los requerimientos relativos a la información a revelar sobre instrumentos financieros se encuentran en la NIIF 7.
- La NIC-40 corresponde a “Propiedades de inversión”, se refiere a inversiones inmobiliarias tales como en terrenos, locales, edificios, entre otros, mantenidos en su totalidad o en parte de ellos por su propietario o arrendatario financiero con la finalidad de generar rentas por arrendamiento, o por plusvalías de valor o por ambas cosas. Las propiedades de inversión se presentan como activos no corrientes separados de la propiedad planta y equipos y no están sujetas a depreciación.
- La NIC-41, denominada “Agricultura” tiene como objetivo, prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola. A estos efectos, se entiende por actividad agrícola, la gestión, por parte de una entidad, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, ya sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

La transformación biológica comprende los procesos de crecimiento, degradación, producción y procreación que son la causa de los cambios cualitativos o cuantitativos en los activos biológicos. Se considera un activo biológico, a un animal vivo o una planta, producto agrícola es el producto ya recolectado, procedente de los activos biológicos de la entidad, cosecha o recolección es la separación del producto del activo biológico del que procede, o bien el cese de los procesos vitales de un activo biológico.

Esta norma prescribe el tratamiento contable de los activos biológicos y la medición inicial de los productos agrícolas solo hasta el punto de su cosecha o recolección. A partir de entonces son de aplicación la NIC-2 Inventarios, o las otras Normas Internacionales de Contabilidad relacionadas con los productos.

2.2.2.2 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

En abril de 2001, comienza a operar el *International Accounting Estandar Board* (IASB), sustituyendo al organismo que fue su predecesor, el *International Accounting Estandar Comite* (IASC), emitiendo ahora las llamadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en vez de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Posteriormente en 2002, se reconstituyó también el Comité de Interpretaciones (SIC), con la nueva denominación de Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIFIF), en vez de Comité de Interpretación de Normas (SIC).

EL IASB, en reunión de fecha 20-04-2001, decidió que todas las normas e interpretaciones emitidas por el organismo predecesor continuaran siendo de aplicación a menos, y hasta el momento en que, fueran eliminadas, derogadas o sustituidas por una NIIF. En este sentido, el IASB podrá corregir o eliminar las NIC y las SIC, y podrá también dictar nuevas normas e interpretaciones, siguiendo el debido proceso conforme a su constitución.

El proceso de formación de las Normas Internacionales de Contabilidad se ha llevado a cabo siguiendo los siguientes pasos:

- Recopilación de información mundial acerca de las tendencias de los negocios en áreas no cubiertas aún.
- Preparar un borrador estándar.
- Publicación para la participación de la opinión pública.
- Recepción de las opiniones del público.
- Análisis público del estándar y de las opiniones públicas.
- Deciden realizar los ajustes pertinentes.

- Preparan el estándar final.
- Divulgación para su aplicación.

El IASB, siguiendo con el propósito de estandarización del proceso contable establece requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación en los Estados Financieros de propósito general, relacionados con transacciones y eventos que son importantes, también puede establecer requerimiento para transacciones y eventos que surgen en industrias específicas. Las NIIF aplican a todos los Estados Financieros de propósito general, tales Estados Financieros están dirigidos a las necesidades comunes de información de un amplio rango de usuarios, por ejemplo, accionistas, acreedores, empleados y el público en general. El *International Accounting Standards Board* (IASB), ha publicado las siguientes Normas de Internacionales de Información Financiera (NIIF):

- NIIF-1: titulada “Adopción por primera vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera”. Tiene como objetivo el asegurar que los primeros Estados Financieros con arreglo a las NIIF de una entidad, así como sus informes financieros intermedios, relativos a una parte del ejercicio cubierto por tales Estados Financieros, contengan información de alta calidad que: (a) Sea transparente para los usuarios y comparable para todos los ejercicios que se presenten; (b) suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); y (c) pueda ser obtenida a un costo que no exceda a los beneficios proporcionados a los usuarios.
- La NIIF-2: “Pagos basados en acciones”. El objetivo de esta NIIF, consiste en especificar la información financiera que ha de incluir una entidad cuando lleve a cabo una transacción con pagos basados en acciones. En concreto, requiere que la entidad refleje en el resultado del ejercicio y en su posición financiera, los efectos de las transacciones con pagos basados en acciones, incluyendo los gastos asociados a las transacciones en las que se conceden opciones sobre acciones a los empleados.

- La NIIF-3: “Combinación de negocios”. El objetivo de esta NIIF, es mejorar la relevancia, fiabilidad y comparabilidad de la información sobre combinaciones de negocios y sus efectos que una entidad que informa proporciona en sus Estados Financieros. Para la consecución del señalado objetivo, esta NIIF establece principios y requerimientos sobre cómo la entidad adquirente: a) reconocerá y valorará en sus Estados Financieros los activos adquiridos identificables, los pasivos asumidos y cualquier participación no dominante en la entidad adquirida; b) reconocerá y valorará el fondo de comercio adquirido en la combinación de negocios o una ganancia procedente de una compra en condiciones muy ventajosas; y c) determinará qué información se ha de revelar para permitir a los usuarios de los Estados Financieros evaluar la naturaleza y los efectos financieros de la combinación de negocios.
- La NIIF-4: “Contratos de seguros”. El objetivo de esta norma consiste en especificar la información financiera que debe ofrecer, sobre los contratos de seguros, la empresa aseguradora. Al igual que la norma relacionada con las entidades bancarias, esta norma no es adoptada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, porque afecta a Estados Financieros de propósito específico, lo cual no regula la Federación.
- La NIIF-5: “Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas”. El objetivo de esta norma es especificar el tratamiento contable de los activos no corrientes mantenidos para la venta, así como la presentación e información a revelar sobre las operaciones discontinuadas. En este sentido, una entidad clasificará a un activo o grupo de activos no corrientes como mantenidos para la venta, si su importe en libros se recuperará fundamentalmente en una transacción de venta en vez de por su uso continuado.
- La NIIF-6: “Exploración y Evaluación de los recursos minerales”. El objetivo de esta NIIF es especificar la información financiera relativa a la exploración y la evaluación de recursos minerales. En concreto, esta NIIF se aplicará a los desembolsos relacionados con la exploración y evaluación en los que incurra y

no aborda otros aspectos relativos a la contabilización de las entidades dedicadas a la exploración y evaluación de recursos minerales.

- La NIIF-7: “Instrumentos financieros”. Tiene como objetivo, requerir a las entidades que, en sus Estados Financieros, revelen información que permita a los usuarios evaluar la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y en el rendimiento de la entidad; y la naturaleza y alcance de los riesgos procedentes de los instrumentos financieros a los que la entidad se haya expuesto durante el ejercicio y en la fecha de presentación, así como la forma de gestionar dichos riesgos.
- La NIIF-8: “Segmentos de operación”. Toda entidad debe presentar información que permita a los usuarios de sus Estados Financieros evaluar la naturaleza y las repercusiones financieras de las actividades empresariales que desarrolla y los entornos económicos en los que opera. Esta NIIF, aplica a los Estados Financieros separados o individuales de una entidad cuyos instrumentos de deuda o de patrimonio se negocien en un mercado público de valores.
- La NIIF-9: “Instrumentos Financieros”. Establece los requerimientos para la clasificación y medición de los activos financieros y pasivos financieros, incluyendo algunos contratos híbridos. El objetivo de esta NIIF, es establecer los principios para la información financiera sobre activos financieros y pasivo financieros de forma que presente información útil y relevante para los usuarios de los Estados Financieros para la evaluación de los importes, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad.
- La NIIF-10: “Estados Financieros Consolidados”. Esta norma fue emitida el 1 de enero de 2012 e incluye las NIIF con fecha de vigencia posterior al 1 de enero de 2012 pero no las NIIF que serán sustituidas. El objetivo de esta NIIF, es establecer los principios para la presentación y preparación de Estados Financieros consolidados cuando una entidad controla una o más entidades distintas.

Los Estados Financieros Consolidados, son los Estados Financieros de un grupo en el que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la controladora y sus subsidiarias se presentan como si se tratase de una sola entidad económica. Esta NIIF requiere que una controladora presente estados financieros consolidados y prevé una exención limitada para algunas entidades.

- La NIIF-11: “Acuerdos Conjuntos”. Tiene como objetivo establecer una serie de principios para la elaboración de la información financiera por parte de entidades que tengan una participación en acuerdos objeto de control conjunto. Para cumplir con este objetivo, esta NIIF define el control conjunto y requiere que las entidades parte de un acuerdo conjunto determinen el tipo de acuerdo conjunto en el que participan mediante la evaluación de sus derechos y obligaciones, y que los contabilicen de conformidad con ese tipo de acuerdo conjunto.
- La NIIF-12: “Información a Revelar sobre Participaciones en otras Entidades”. Versión 2012. Incluye las NIIF con fecha de vigencia posterior al 1 de enero de 2012 pero no las NIIF que serán sustituidas. El objetivo de esta NIIF, es requerir que una entidad revele información que permita a los usuarios de sus Estados Financieros evaluar la naturaleza de sus participaciones en otras entidades y los riesgos asociados con éstas, y los efectos de esas participaciones en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo.
- La NIIF-13: “Mediciones a Valor Razonable”. El valor razonable es una técnica de valoración moderna que consiste en determinar el valor de mercado de los activos y pasivos a la fecha que se informa, considerando que se trata del precio que está dispuesto a pagar un comprador suficientemente informado en condiciones espontáneas y libres de presión en condiciones de independencia entre vendedores y compradores. El valor razonable se podrá aplicar en aquellos casos que las diferentes NIIF permitan o requieran que se utilicen estas técnicas de valoración, considerando si existe o no un mercado activo.

Existe un mercado activo cuando los precios de los bienes y servicios son fáciles de obtener y tales precios reflejan transacciones actuales y frecuentes y exista

disponibilidad de dichos bienes y servicios en el mercado. Cuando no existe un mercado activo, se utilizan diferentes técnicas de valoración para determinar los precios, tales como: Flujos de efectivo descontado, o evaluación de estimaciones hechas por valuadores independientes. Los flujos de efectivo descontados consisten en una técnica de la matemática financiera que considera el valor del dinero en el tiempo y mediante fórmulas se puede determinar al valor actual de un activo según los flujos de efectivo que genera su uso en el futuro.

Mientras que, la evaluación de estimaciones hechas por valuadores independientes, se refiere al estudio (Avalúos) que hacen los peritos o tasadores para determinar el valor de un bien a una fecha determinada, utilizando para ello diversas técnicas de valoración considerando las condiciones propias y actuales del activo, así como otras situaciones ajenas al propio bien.

- La NIIF-14: “Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas”. El objetivo de esta norma es especificar los requerimientos de información financiera para los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgen cuando una entidad proporciona bienes y servicios a clientes a un precio o tarifa que está sujeto a regulación de tarifas.
- La NIIF-15: “Ingresos procedentes de contratos con los clientes”. Tiene como objetivo, establecer los principios que una entidad aplicará para proporcionar información útil a los usuarios de los Estados Financieros sobre la naturaleza, cantidad, oportunidad, y la incertidumbre de los flujos de ingresos y efectivo que surgen de un contrato con un cliente. La aplicación de la norma es obligatoria para períodos anuales a partir del 1 de enero 2018 en adelante. Se permite su aplicación anticipada.

Esta norma aplica a todo contratos con los clientes a excepción de: arrendamiento dentro del alcance de la NIC-17 Arrendamiento de instrumentos financieros y otros derechos contractuales u obligaciones dentro del alcance de la NIIF-9 Instrumentos Financieros, NIIF-10 Estados Financieros Consolidados, NIIF-11 Acuerdos Conjuntos, la NIC-27 Estados Financieros Individuales y NIC-28

Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos; contratos de seguro dentro del alcance de la NIIF-4 Contratos de Seguro ; y los intercambios no monetarios entre entidades en la misma línea de negocio para facilitar las ventas a los clientes o clientes potenciales.

Un contrato con un cliente puede ser parcialmente dentro del alcance de esta norma y parcialmente dentro del alcance de otro estándar. En ese escenario, si otras normas especifican cómo separar y/o medir inicialmente una o más partes del contrato, a continuación, los requisitos de separación y medición se aplicó por primera vez. El precio de la transacción se reduce entonces por las cantidades que se miden inicialmente en virtud de otras normas; si no hay otra norma proporciona orientación sobre cómo separar y/o medir inicialmente una o más partes del contrato, esta norma será aplicada.

2.2.2.3 Comité de Interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF).

El Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), ha emitido las siguientes Normas de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera:

- La CINIIF-01: “Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares”. Esta Interpretación se aplica a los cambios en la medición de cualquier pasivo existente por retiro del servicio, restauración o similares que se haya reconocido, tales como: (a) parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo de acuerdo con la NIC-16; y (b) un pasivo de acuerdo con la NIC-37.
- La CINIIF-02: “Aportaciones de socios en entidades cooperativas instrumentos similares”.
- La CINIIF-04: “Determinación si un acuerdo contiene un arrendamiento”.
- La CINIIF-05: “Derechos por la participación de fondos para el retiro del servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental”.

- La CINIIF-06: “Obligaciones surgidas de la participación en mercados específicos, residuos de aparatos eléctricos y electrónicos”.
- La CINIIF-07: “Aplicación del procedimiento de reexpresión según la NIC-29”.
- La CINIIF-8: “Alcance de la NIIF-2”.
- La CINIIF-9: “Nueva Evaluación de los Derivados Implícitos”.
- La CINIIF-10: “Información financiera intermedia y deterioro de valor”.
- La CINIIF-11: “Transacciones con Acciones Propias y del Grupo”.
- La CINIIF-12: “Acuerdo de concesión de servicios”. Esta Interpretación proporciona guías para la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado, se aplica a los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado si: (a) la concedente controla o regula qué servicios debe proporcionar el operador con la infraestructura, a quién debe proporcionarlos y a qué precio; y (b) la concedente controla a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera, cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.

La infraestructura usada en acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado durante toda su vida útil (toda la vida de los activos) queda dentro del alcance de esta Interpretación si se cumplen las condiciones contenidas en el párrafo 5 (a). Los párrafos GA1-GA8 proporcionan guías para determinar si los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado están dentro del alcance de esta Interpretación y, en tal caso, en qué medida lo están.

Esta Interpretación se aplica tanto a las infraestructuras: que el operador construya o adquiera de un tercero para ser destinadas al acuerdo de prestación de servicios; y a las ya existentes a las que el operador tenga acceso, con el fin de prestar los servicios previstos en la concesión, por acuerdo de la entidad concedente.

- La CINIIF-13: “Programas de fidelización de clientes”.
- La CINIIF-14: “El Límite de un activo por beneficios definidos, Obligación de mantener un nivel mínimo de financiación y su interacción”.

- La CINIIF-15: “Acuerdos para la construcción de inmuebles”.
- La CINIIF-16: “Coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero”.
- La CINIIF-17: “Distribuciones, a los propietarios, de activos distintos del efectivo” Esta Interpretación se aplicará a las siguientes categorías de distribuciones de activos no recíprocas realizadas por una entidad a sus propietarios cuando actúan como tales: a) distribuciones de activos distintos al efectivo (por ejemplo partidas de propiedades, planta y equipos, negocios como se definen en la NIIF-3, participaciones en el patrimonio de otra entidad o grupos de activos para su disposición como se definen en la NIIF-5; y b) distribuciones que dan a los propietarios la posibilidad de elegir entre recibir activos distintos al efectivo o una alternativa en efectivo.

Esta Interpretación se aplicará solo a las distribuciones en las que todos los propietarios de la misma clase de instrumentos de patrimonio se tratan de igual manera. La NIC 1 define a los propietarios como tenedores de instrumentos clasificados como patrimonio; y después de la distribución. Esta exclusión se aplicará a los estados financieros separados, individuales y consolidados de la entidad que realice la distribución.

Esta Interpretación no aplicará cuando el activo distinto al efectivo esté controlado en última instancia por las mismas partes antes y después de la distribución. Por ello, para que una distribución quede fuera del alcance de esta Interpretación porque las mismas partes controlan el activo antes y después de la distribución, el grupo de accionistas individuales que reciba la distribución ha de tener, como resultado de acuerdos contractuales, ese poder colectivo último sobre la entidad que realiza la distribución.

Igualmente, esta Interpretación no será de aplicación cuando una entidad distribuya una parte de su participación en la propiedad de una subsidiaria, pero siga conservando el control sobre ésta. La entidad que realice una distribución que dé lugar a que dicha entidad reconozca una participación no controladora en su

subsidiaria, contabilizará la distribución de acuerdo con la NIC-27 modificada en 2008. Esta Interpretación aborda únicamente la contabilidad de la entidad que realiza una distribución de un activo distinto al efectivo. No determina la contabilidad de los accionistas que reciben esta distribución.

- La CINIIF-18: “Transferencias de activos procedentes de clientes”. Quedó derogada por emisión de la NIIF-15.
- La CINIIF-19: “Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio”.
- La CINIIF-20: “Costo por desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto”. Esta interpretación se aplicará a los costos de extracción de escombros en los que se incurre en la actividad de minería a cielo abierto durante la etapa de producción de la mina.
- La CINIIF-21: “Gravámenes”.

.2.2.2.4 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) o Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF).

De acuerdo con el libro PCGA en Venezuela, del autor Catacora (2009), “se define como las convenciones, reglas y procedimientos particulares, aceptados en las prácticas contables y que tengan suficiente soporte, otorgado en una oportunidad determinada, por parte de una institución profesional autorizada” (p.2). Ejemplo, en Venezuela es la FCCPV.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV), así como otros organismos reguladores, a lo largo de la historia contable, han implementado, utilizado, conceptualizado y adaptado el tratamiento que se debe dar a los conceptos que integran los Estados Financieros, para facilitar a los Contadores Públicos y a los distintos interesados en dichos estados, su adecuada interpretación, evitando las confusiones que debilitan la utilidad de la información suministrada.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF), son los siguientes:

- BA VEN-NIF N° 0 “Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera”, versión 5, considerado y aprobado en DNA Ordinario de La Puerta, estado Trujillo, marzo 2011.
- BA VEN-NIF N° 2 “Criterios para el Reconocimiento de la Inflación en los Estados Financieros Preparados de Acuerdo con VEN-NIF” versión 3, considerado y aprobado en el DNA Extraordinario reunido en la ciudad de Caracas, febrero 2016.
- BA VEN-NIF N° 4 “Determinación de la Fecha de Autorización de los Estados Financieros para su Publicación, en el Marco de las Regulaciones contenidas en el Código de Comercio venezolano”, versión 1, considerado y aprobado en DNA Ordinario de La Puerta, estado Trujillo, marzo 2011.
- BA VEN-NIF N° 5 “Criterio para la Presentación del Resultado Integral Total, de acuerdo con VEN-NIF”, versión 2, considerado y aprobado en el DNA Extraordinario reunido en la ciudad de Caracas, febrero 2016.
- BA VEN-NIF N° 6 “Criterios para la Aplicación en Venezuela de los VEN-NIF-PYME”, versión 1, considerado y aprobado en DNA Ordinario de La Puerta, estado Trujillo, marzo 2011.
- BA VEN-NIF N° 7 “Utilización de la Revaluación como Costo Atribuido en el Estado de Situación Financiera de Apertura”, versión 1, considerado y aprobado en el DNA Extraordinario reunido en la ciudad de Caracas, febrero 2016.
- BA VEN-NIF N° 9 “Tratamiento Contable del Régimen de Prestaciones Sociales y la Indemnización por Terminación de la Relación de Trabajo”, versión 0, considerado y aprobado en DNA Ordinario de Puerto la Cruz, estado Anzoátegui, julio 2013.
- BA VEN-NIF N° 10 “Tratamiento Alternativo Para El Reconocimiento y Medición del Efecto de las Posibles Variaciones en la Tasa de Cambio de los Pasivos Denominados en Moneda Extranjera”, versión 0, considerado y aprobado en DNA Extraordinario reunido en la ciudad de Caracas, Distrito Capital, febrero 2016.

- BA VEN-NIF N° 11 “Reconocimiento del Impuesto Diferido Pasivo Originado por la Supresión del Sistema de Ajuste por Inflación Fiscal en Venezuela”, versión 0, considerado y aprobado en DNA Extraordinario reunido en la ciudad de Caracas, Distrito Capital, marzo 2017.

2.2.2.4.1 Normas de Información Financiera en Venezuela (VEN-NIF).

Las Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF), también llamadas principios de contabilidad, se clasifican en dos grandes (2) grupos:

2.2.2.4.1.1 VEN-NIF-GE.

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

2.2.2.4.1.2 VEN-NIF PYME.

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

2.2.2.4.2 Boletines de Aplicación Venezolanos de Normas de Información Financieras (BA VEN-NIF).

Desde que la Federación de Colegios de Contadores Públicos (FCCPV), adoptó las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera como Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela, la Federación emite Boletines de Aplicación sobre las Normas de Información Financiera con sus siglas “BA-VEN NIF”, y para el período de esta investigación ha emitido los siguientes boletines:

- BA VEN-NIF 0. Marco para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera; versión 5 aprobado en marzo 2011, se refiere a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela que se denominaran VEN-NIF, los cuales comprenderán los boletines de aplicación BA VEN-NIF y las NIC/NIIF adoptadas para su aplicación en Venezuela, y serán de uso obligatorio para la preparación y presentación de la información financiera para los ejercicios que se inicien después de su aprobación, a menos que se indique expresamente su fecha de aplicación en cada norma.
- BA VEN-NIF 1: Definición de pequeñas y medianas entidades, sustituida en marzo 2011 por el BA VEN-NIF 6.
- BA VEN-NIF 2. Criterios para el reconocimiento de la inflación en los estados financieros preparados de acuerdo con VEN NIF; versión 1, aprobado en marzo 2010, el cual establece el reconocimiento de los efectos de la inflación en los estados financieros, siempre y cuando la inflación del ejercicio económico anual sea superior a un dígito.
- BA VEN-NIF 3. Criterios para la aplicación del Índice General de Precios, para la represión de los Estados Financieros en Venezuela, derogado en marzo 2011 por la versión actualizada de la BA VEN-NIF 2.
- BA VEN-NIF 4. Determinación de la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación, en el marco de las regulaciones contenidas en el Código de Comercio; versión 1, aprobado en marzo 2011, vigente para los ejercicios que se inicien a partir de abril 2011 y se permite su aplicación anticipada para los ejercicios iniciados el 01 de enero de 2011; esta norma establece que la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, de conformidad con el procedimiento contenido en el Código de Comercio, puede ser: 1) La fecha que este determinada formalmente en los procedimientos internos de la entidad o en sus estatutos; o 2) la fecha en la que los administradores u otro ente autorizado entreguen los estados financieros a una

unidad interna de control, supervisión o revisión, a un ente externo o al comisario, lo que ocurra primero.

- BA VEN-NIF 5. Criterio para la presentación del resultado integral total de acuerdo con VEN-NIF. Versión 2, aprobado en marzo 2011, vigente a partir de abril 2011 y se permite su aplicación anticipada para los ejercicios iniciados a partir de enero 2011, en esta norma se establece que la presentación del resultado integral total se realizara en dos estados separados: a) Un estado de resultados, que presenta los ingresos devengados y los gastos causados desglosados según su naturales o función, y b) Un estado de resultados integral, que inicia con el total presentado en el estado de resultados del periodo más los cambios provenientes de otros resultados no realizados.
- BA VEN-NIF 6. Criterios para la aplicación en Venezuela de la NIIF para las PYMES, aprobado en marzo 2011, vigente a partir de abril 2011 y se permite su aplicación anticipada para los ejercicios iniciados a partir de enero 2011.
- BA VEN-NIF 7. Utilización de la revaluación como costo atribuido en el Balance General de Apertura, aprobado en febrero 2011, mediante el cual se establecen los criterios para la utilización de la revaluación como costo atribuido en el balance general de apertura.
- BA VEN-NIF 8. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, aprobado en abril 2011 y se permite su aplicación anticipada para los ejercicios iniciados a partir de enero 2011. Esta norma clasifica los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en dos grupos:
 - VEN NIF GE. Principios de contabilidad que adoptaran las grandes entidades, conformados por los boletines de aplicación (BA VEN-NIF), los cuales deben ser aplicados conjuntamente con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF completas).
 - VEN NIF PYME. Principios de contabilidad que adoptaran las pequeñas y medianas entidades, conformados por los boletines de aplicación (BA VENNIF), los cuales deben ser aplicados conjuntamente con la Norma

Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF PYMES).

- BA-VEN NIF 9. Versión 0. Tratamiento contable del régimen de prestaciones sociales y la indemnización por terminación de la relación de trabajo.
- BA-VEN NIF 10. Versión 0. Tratamiento alternativo para el reconocimiento y medición del efecto de las posibles variaciones en la tasa de cambio de los pasivos denominados en moneda extranjera. Aprobado por el Directorio Nacional Ampliado de la FCCPV el 20-02-2016.
- BA VEN NIF-11. Versión 0. Reconocimiento del impuesto diferido pasivo originado por la supresión del sistema de ajuste por inflación fiscal en Venezuela. Aprobado por el Directorio Nacional de Ampliado (DNA) extraordinario del 18-03-2017.

En fecha 25-01-2014, la Federación (FCCPV), emite la aclaratoria sobre el tratamiento contable aplicable a las transacciones y saldos denominados en moneda extranjera, en el marco del régimen de control cambiario venezolano. En agosto 2012 publica la aclaratoria sobre la no aplicación de VEN NIF PYME al 31-12-2011. En junio 2012, se aprueba la aclaratoria para el tratamiento de prestaciones sociales. En fecha 07-02-2012, pública la aclaratoria sobre las siglas de la denominación de los servicios especiales prestados por contadores públicos y en fecha 21-06-2011 publica la Aclaratoria acerca de la preparación y presentación de información financiera intermedia, en el caso de las entidades que adopten VE-NIF-PYME.

- BA VEN NIF-12. Versión 0. Tenencia de Criptoactivos Propios. Establece los pasos a seguir para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Tenencia de Criptoactivos Propios em los Estados Financieros por parte de las Entidades. El mismo, comprende la base teórica de la presente investigación, siendo estudiado al detalle en el apartado siguiente.

2.2.2.4.2.1 Boletín de Aplicación Venezolano de Normas de Información Financiera N° 12 Versión Cero “Tenencia de Criptoactivos Propios” (BA VEN-NIF N°12 Versión 0).

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), emite Boletines de Aplicaciones (BA VEN-NIF), los cuales especifican las normas

internacionales aplicables en Venezuela y determinan su implementación práctica. Desde 2009, se han venido desarrollando Criptoactivos, cuyo control funciona usualmente a través de cadenas de bloques independientes, que sirve como una base de datos de transacciones financieras pública y cuya extensión ha llegado al mundo de los negocios. En Venezuela, desde 2018 se han venido dando pasos para regular los Criptoactivos, lo cual vislumbra un posible impacto en las transacciones habituales de las entidades venezolanas.

El 15 de febrero de 2020, se publica este Boletín de Aplicación que tiene el propósito de establecer el criterio para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros emitidos de acuerdo con VEN-NIF. Este Boletín es aplicable a todas las entidades y personas naturales que preparen información financiera de propósitos generales, de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela (VEN-NIF).

2.2.2.4.2.1.1 Regulación de la BA VEN-NIF N° 12 Versión 0.

Con el BA VEN-NIF 12, versión 0, se regula a tenencia de Criptoactivos provenientes de los actos de comercio. En un futuro cercano se deberán establecer normas contables para las actividades de creación minería de Criptoactivos.

2.2.2.4.2.1.2 Emisión de la BA VEN-NIF N° 12 Versión 0.

No todos los Criptoactivos cumplen con las especificaciones técnicas de las partidas actualmente reguladas por las Normas Internacionales de información financiera (NIIF). Es por ello que el 15 de febrero del 2020 la Federación de Colegios de Contadores Públicos emitió este Boletín, con el propósito de establecer el criterio para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la tenencia de Criptoactivos propios.

2.2.2.4.2.1.3 Aplicación de la BA VEN-NIF N° 12 Versión 0.

Este Boletín es aplicable a todas las entidades y personas naturales que preparen información financiera de propósitos generales, de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela (VEN-NIF).

2.2.2.5 Normas Jurídicas que regulan la aplicación de PCGA en Venezuela.

Las normas jurídicas en su sentido general se refieren a la legislación aplicable a los principios de contabilidad de aceptación general que emite la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela para preparación y presentación de los estados financieros de propósito general emitidos por las sociedades mercantiles. Por ello, es pertinente comentar varias normas jurídicas que de alguna manera tienen relación con los principios de contabilidad aplicados a las sociedades mercantiles en la preparación y presentación de sus estados financieros con propósito general.

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999).

En principio, la Constitución Nacional establece el derecho de los ciudadanos a dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en ella misma y las que establezcan las leyes por razones de interés social, además prescribe que toda persona tiene derecho de asociarse con fines lícitos y el Estado estará obligado a facilitar este derecho regulando mediante ley las profesiones que requieren título y las condiciones que deben cumplirse para ejercerlas, incluyendo la colegiación.

El artículo 28 *ejusdem*, prescribe el derecho que tiene toda persona de acceder a la información y a los datos que sobre si misma o sobre sus bienes consten en registros oficiales o privados, así como conocer el uso que se haga de los mismos y de solicitar ante el tribunal competente la actualización. La rectificación o la destrucción de aquellos, si fuesen erróneos o afectas ilegítimamente sus derechos.

En cuanto a los usuarios de los estados financieros es de acotar que la Carta Magna establece en el artículo 58, el derecho de toda persona a obtener información oportuna, veraz e imparcial, sin censura, de acuerdo con principios constitucionales, así como la réplica y rectificación cuando se vea afectada por informaciones inexactas o agraviantes. Así mismo, en su artículo 57, prescribe el derecho de toda persona a expresar libremente sus pensamientos, ideas u opiniones mediante cualquier forma de expresión y de hacer uso para ello de cualquier medio de comunicación y difusión, sin que se pueda establecer censura, pero deberá asumir plena responsabilidad por todo lo expresado.

El artículo 132 del mismo texto legal, se encuentra prescrito el deber de toda persona de cumplir sus responsabilidades sociales y participar solidariamente en la vida política, civil y comunitaria del país, promoviendo y defendiendo los derechos humanos como fundamento de la democracia y la paz social, y el artículo 143, prescribe que los ciudadanos tienen derecho a ser informados oportuna y verazmente por la administración pública, sobre el estado de las actuaciones en que estén interesados, así mismo tienen derecho de acceso a los archivos administrativo.

Además, esta Constitución a través del artículo 117, garantiza el derecho a todas las personas de disponer de bienes y servicios de calidad, así como a una información adecuada y no engañosa sobre su contenido y características, a la libertad de elección y a un trato equitativo y digno. La ley también establecerá los mecanismos necesarios para garantizar estos derechos, las normas de control de calidad y la cantidad de bienes y servicios, los procedimientos de defensa público consumidor, el resarcimiento de los daños ocasionados y las sanciones correspondientes por la violación de estos derechos.

El artículo 28, numerales 2 y 6 *ejusdem*, dispone entre las atribuciones del Defensor del Pueblo: Velar por el correcto funcionamiento de los servicios públicos, amparar y proteger los derechos e intereses legítimos, colectivos o difusos de las personas, contra las arbitrariedades, desviaciones de poder y errores cometidos y a solicitar ante el órgano competente la aplicación de los correctivos y las sanciones a que hubiere lugar por las violencias de los derechos del público consumidor y del usuario, de conformidad con la ley.

- Código de Comercio de Venezuela (1955).

El Código de Comercio (1955) prescrito en Venezuela, prescribe los deberes formales de los comerciantes, entre los cuales se encuentra el artículo 17, que prescribe la obligación del comerciante a inscribirse en las oficinas del Registro Mercantil de su jurisdicción, para lo cual la Resolución 019 del Servicio Autónomo de Registros y Notarías (SAREN), requiere un estado financiero conforme a principios de contabilidad generalmente aceptado que muestre la forma como se realizó el aporte del Capital social.

En cuanto a los libros de contabilidad, este Código prescribe que todo comerciante debe llevar un idioma castellano su contabilidad, lo cual comprende el libro diario, el libro mayor y el libro de balance e inventarios conforme a lo previsto en sus artículos 32, 34 y 35 respectivamente.

El artículo 37, establece que los errores y omisiones que se cometieren al formar un asiento se salvaran en otro distinto, en la fecha que se notare la falta.

El artículo 38 *ejusdem*, prescribe que los libros llevados conforme a las disposiciones de este Código podrán hacer prueba entre comerciantes por hechos de comercio. Respecto a otra persona que no fuere comerciante, los asientos de los libros solo harán fe contra su dueño; por lo otra no podrá aceptar lo que le favorezca sin admitir también lo que le perjudique. El artículo 41, establece que los libros se deben conservar durante diez años a partir de la fecha del último registro, y el artículo 72, prescribe la obligación de llevar contabilidad a los corredores como agentes de comercio. Los venduteros también están obligados a llevar contabilidad según el artículo 84, el cual expresa a groso modo la manera de llevar los libros contables.

El artículo 102, también hace referencia al valor probatorio de los registros contables realizados por los dependientes encargados. El artículo 124, establece que las obligaciones mercantiles y su liberación se prueban: con documentos públicos, con los extractos de los libros de los corredores, firmados por las partes, en la forma prescrita en este Código; con facturas aceptadas, con libros mercantiles de las partes contratantes; etc.

De igual modo, el artículo 211 del Código de Comercio, prescribe que el contrato de sociedad, de las sociedades en nombre colectivo o en comandita simple, se otorgará por documento público o privado y para su respectiva inscripción en el Registro Mercantil, el Servicio Autónomo de Registros y Notarías (SAREN) a través de la Resolución 019, indica que se deberá acompañar al documento, un estado financiero conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados que deje constancia del pago de los aportes al capital.

El artículo 264 de este mismo Código, obliga a los administradores que han reconocido que el capital social según los estados financieros ha disminuido en un tercio, a convocar una asamblea de accionistas para interrogarlos si optan por reintegrar el capital o reducirlo a la suma que quede o poner la sociedad en liquidación. Si la disminución ha alcanzado los dos tercios del capital, la sociedad se pondrá necesariamente en liquidación, si los accionistas no desean reintegrarlo o reducir el capital a fondo social existente.

El artículo 265, establece el deber formal que obliga a los administradores de entregar al Comisario cada seis meses, los estados financieros de la sociedad, y el artículo 275, establece que al final del ejercicio en asamblea ordinaria de accionistas se someterá a discusión los estados financieros del ejercicio previo el informe del Comisario para su aprobación o modificación por parte de los accionistas. Los administradores no pueden dar voto sobre los estados financieros, ya que, estos son un instrumento de medición de su propia gestión.

En cuanto a los estados financieros, resulta importante acotar que el Código de Comercio por su antigüedad utiliza el termino de balances por el de estados financieros y reconoce que este informe contable deberá indicar claramente el capital social realmente pagado, las entregas efectuadas y demoras, los beneficios realmente obtenidos y las perdidas experimentadas, fijando las partidas del acervo social por el valor que realmente tengan o se le presuma (Artículo 304). El Código de Comercio reproduce estos mismos contenidos o similar contenido en otros artículos cuando se refiere a otros tipos de sociedades por lo cual no es relevante su reproducción.

En cuanto a los atrasos y la quiebra, el artículo 898 y siguientes establecen reglas que requieren de los estados financieros por parte de un tribunal, pues se considera que un comerciante se encuentra en estado de atraso cuando el total de sus activos superar el total de sus pasivos, pero por falta de liquidez se ve en la necesidad de retardar o aplazar sus pagos. Mientras que, el comerciante que no estando en estado de atraso, es decir, que el total de su activo es menor que el total de sus pasivos, cese en el pago de sus obligaciones se haya en estado de quiebra.

En cuanto a las obligaciones de no hacer, se encuentra el artículo 36 del Código de Comercio, que prohíbe a los comerciantes:

- Alterar en los asientos el orden y fecha de las operaciones descritas.
 - Dejar blancos en el cuerpo de los asientos o a continuación de ellos.
 - Poner asientos al margen y hacer interlineaciones, raspaduras o enmendaduras.
 - Borrar los asientos o parte de ellos.
 - Arrancar hojas, alterar la encuadernación o foliatura y mutilar alguna parte de los libros.
- Código Civil de Venezuela (1982).

El Código Civil Venezolano (1982), que vagamente se refiere a las normas de contabilidad, como es el caso del artículo 13, que prescribe que el idioma legal en Venezuela es el castellano, y por tanto, los libros de cuentas de los comerciantes, banqueros, negociantes, empresarios y demás industriales, deben llevarse en este idioma.

- Resolución 019 SAREN (2014).

El Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores, Justicia y Paz, mediante la resolución número 019 de fecha 14-01-2014 publicada en Gaceta Oficial 40.332 de fecha 13-01-2014, dicta un manual que establece los requisitos únicos y obligatorios para la tramitación de actos o negocios jurídicos en los Registros Principales, Mercantiles, Públicos y las Notarías. Entre los cuales cabe mencionar que los requisitos de los estados financieros del ejercicio económico, aumentos o disminuciones de capital social, disolución o fusión de sociedades mercantiles y para la transformación de la naturaleza jurídica de sociedades deben ajustarse a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública (1973).

En atención a estas disposiciones constitucionales, en fecha 05 de diciembre de 1973, el Congreso de la República de Venezuela pública en Gaceta Oficial Ordinaria

N° 30.273, la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública con la finalidad de regular la actuación de los Contadores Públicos en el ejercicio de su profesión. Además de autorizar su colegiación y establecer la estructura de sus instituciones.

Es así como se crea la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela y los Colegios de Contadores Públicos en cada estado, que, a su vez, algunos tienen núcleos en jurisdicciones municipales.

La ley dispone que los Colegios de Contadores Públicos son corporaciones profesionales con personería jurídica y patrimonio propio, con todos los derechos, obligaciones y atribuciones que esta ley señala y que deben estar integrados solo por contadores públicos que hayan inscrito sus títulos en él con el propósito de procurar los objetivos asignados en esta Ley.

El artículo 15, asigna las siguientes funciones a los Colegios de Contadores:

- 1) Velar por el estricto cumplimiento de los principios de la ética en el ejercicio de la profesión.
- 2) Promover el mejoramiento profesional de sus miembros y el establecimiento de las relaciones con institutos profesionales, nacionales o extranjeros de igual índole.
- 3) Fomentar el estudio, divulgación y progreso de la contaduría pública y contribuir a la realización de investigaciones y trabajos relacionados con la profesión.
- 4) Asesorar cuando así lo soliciten, a las Escuelas de la administración comercial y contaduría pública de las Universidades Venezolanas.
- 5) Estudiar los asuntos que sean sometidos a su consideración por los organismos del Estado en las materias de su competencia y dictaminar sobre ellos.
- 6) Gestionar ante los órganos del Poder Público competentes, las reformas necesarias o convenientes de los instrumentos que regulan el ejercicio de la profesión y que consagran la autoridad de los colegios.
- 7) Velar por los intereses profesionales de sus miembros.

- 8) Promover todas las gestiones necesarias para la completa realización de los objetivos del colegio. (p.7)

Así mismo, establece que la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela estará integrada por todos los Colegios de Contadores Públicos y por las Delegaciones que de ellos dependan. Que tendrán carácter exclusivamente profesional y con personalidad jurídica y patrimonio propio con la finalidad de fomentar el perfeccionamiento moral y científico de los contadores públicos de Venezuela, promover la defensa de los intereses de los Colegios y Delegaciones y procurar incrementar en la sociedad, el conocimiento de la misión fundamental que atañe a la profesión del contador público. De igual manera, confiere en el artículo 22, las siguientes atribuciones:

- 1) Establecer las normas de ética profesional y las medidas de disciplina que aseguren la dignidad del ejercicio de la contaduría pública.
- 2) Excitar a los Colegios a tomar las medidas conducentes a realizar la mejor defensa de los contadores públicos.
- 3) Ejercer una acción vigilante para preservar que las actividades que son privativas del contador público sólo sean ejercidas por los profesionales autorizados por esta Ley.
- 4) Coordinar y orientar las actividades de los Colegios que la integran.
- 5) Procurar al contador público el mantenimiento de un nivel económico de vida, cónsono con la satisfacción de sus necesidades materiales.
- 6) Poner en práctica los más adecuados medios de previsión social para asegurar el bienestar del profesional y de sus familiares.
- 7) Elegir los contadores públicos que han de formar parte de la Asamblea y los Consejos de las Facultades correspondientes de las Universidades nacionales. La Federación designará estos representantes de la nómina que le presente el Colegio de Contadores Públicos de la localidad donde tenga su sede la Universidad.

8) Adelantar y gestionar las reformas legales y reglamentarias y dictar los reglamentos internos que contribuyan al desarrollo y protección del ejercicio de la profesión del contador público. Otra norma jurídica asociada al ejercicio de la contaduría en Venezuela es el decreto número 735 de fecha 04-02-1975, mediante el cual se reglamenta la Ley de la Contaduría Pública. (p.9)

- Código Orgánico Tributario (2020).

El Código Orgánico Tributario (2020), establece obligaciones de llevar contabilidad e incluso impone sanciones por no llevarlos, tal como se aprecia en el artículo 102:

Constituyen ilícitos tributarios formales relacionados con el de llevar libros y registros contables y todos los demás libros y registros especiales:

- 1) No llevar los libros y registros exigidos por las normas respectivas.
- 2) No mantener los libros y registros en el domicilio tributario cuando ello fuere obligatorio o no exhibirlos cuando la administración tributaria lo solicite.
- 3) No conservar las memorias de las maquinas fiscales.
- 4) No mantener los medios que contengan los libros y registros de las operaciones efectuadas, en condiciones de operación o de accesibilidad.
- 5) Llevar los libros y registros con atrasó superior un mes.
- 6) No conservar durante el plazo establecido por la normativa aplicable, los libros y registros, así como los sistemas, programas o soportes que contengan la contabilidad u operaciones efectuadas.
- 7) Llevar los libros y registros sin cumplir con las formalidades establecidas.
- 8) No llevar en castellano y en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables. (p.12)

Dentro de los delitos penales, el Código Orgánico Tributario considera la defraudación tributaria, la cual requiere de la contabilidad para probar su existencia, cuando la norma prescribe que incurre en defraudación tributaria quien mediante simulación, ocultación, engaño o cualquier otra maniobra fraudulenta, produzca una disminución del tributo a pagar, estableciendo no hechos concretos, sino indicios que pueden configurar este delito, y tales indicios están estrechamente vinculados con la contabilidad, tal como se menciona en el artículo 120 de la norma que se comenta:

Constituyen Indicios de defraudación tributaria entre otros, declarar cifras, deducciones o datos falsos, o cuando esto coincidan con la contabilidad, no emitir facturas, emitir o aceptar facturas cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real, llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con asientos distintos, no llevar o no exhibir los libros contables o sus documentos soportes. (p.16)

En relación a las facultades de la administración tributaria se encuentra en el artículo 135 numeral 5, exigir a los contribuyentes responsables y terceros, la exhibición de la contabilidad. Y según el artículo 138, podrá retener la contabilidad cuando se hubiera dejado de registrar contablemente las operaciones efectuadas o existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

La autoridad tributaria mediante oficio podrá determinar la obligación tributaria de un contribuyente sobre base cierta o presuntiva conforme al artículo 140, cuando el contribuyente debidamente requerido no exhiba los libros y documentos pertinentes, o la declaración no esté apoyada con la documentación y registros contables o cuando la contabilidad no refleje el patrimonio real del contribuyente.

La determinación sobre base cierta, procederá cuando la información contable permita conocer en forma directa los hechos imposables y se justifica la determinación sobre base presuntiva cuando el contribuyente lleve dos juegos de libros contables con diferente contenido, o no presente los libros contables. Cuando haya omisión de registro de operaciones o alteración de ingresos costos y deducciones, o por omisión o alteración en los registros de existencias o registren los

inventarios a precios distintos de los costos no cumplan con las obligaciones sobre valoración de inventarios o no establezcan mecanismos de control de los mismos.

El artículo 143 de este Código, reconoce que la Administración Tributaria al determinar la obligación tributaria sobre la base presuntiva podrá utilizar la contabilidad del contribuyente sean o no del mismo ejercicio, así como la estimación de las ventas mediante la comparación de los resultados obtenidos de la realización de los inventarios físicos con los montos registrados en la contabilidad; los incrementos patrimoniales no justificados, el capital invertido en las explotaciones económicas, el volumen de las transacciones y utilidades en otros periodos fiscales, el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares, el flujo de efectivo no justificado, así como otro método que permita establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Agotado estos métodos, también podrá utilizarse métodos de aplicación de estándares de que disponga la administración a través de información obtenida de estudios económicos y estadístico de economías similares o conexas a la del contribuyente fiscalizado. Cuando la administración tributaria constate diferencias entre los inventarios en existencia y los contabilizados no justificados por el contribuyente, procederá a:

Quando tales diferencias resulten en faltantes, se constituirá en ventas omitidas para el periodo inmediatamente anterior al que se procede a la determinación, al adicionar estas diferencias, valoradas conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, el porcentaje de beneficio bruto obtenido por el contribuyente en el ejercicio fiscal anterior al momento en que se efectuó la determinación.

Si las diferencias resultan en sobrantes, y una vez que se constate la propiedad de la misma, se procederá a ajustar el inventario final, valorada de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, correspondiente al cierre del ejercicio fiscal inmediato anterior al momento en que se procede a la determinación, constituyéndose en una disminución del costo de ventas. (p.20)

En cuanto a los deberes formales de los contribuyentes responsables y terceros, el Código Orgánico prescribe en el artículo 155, que estos estarán obligados cuando lo requieren las leyes y reglamentos, lo siguiente:

- 1) Llevar en forma debida y oportuna, los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 2) Emitir los documentos exigidos por las leyes tributarias especiales, cumpliendo con los requisitos y formalidades en ellas requeridos.
- 3) Exhibir y conservar en forma ordenada, mientras que el tributo no haya prescrito, los libros de comercio. (p.21)

El artículo 157, se refiere a la responsabilidad de los profesionales que emitan dictámenes técnicos en contradicción con las leyes, normas o principios que regulan el ejercicio de su profesión. En cuanto a los medios probatorios, se podrá practicar experticias para la comprobación o apreciación de hechos que exijan conocimientos especiales.

El artículo 191, prevé el resguardo de la contabilidad durante el desarrollo de una investigación fiscal que requiera asegurar dicha información o sus documentos soportes.

- Ley de Impuesto sobre la Renta (2015).

En materia tributaria existen varias leyes especiales que prescriben en condición de deber formal que los sujetos pasivos de tales tributos lleven contabilidad conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados. En el artículo 88, indica que:

Los contribuyente están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República de Venezuela, los libros y registros que este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de 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 incorporales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan. (p.18)

Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y solo de la fe que estos merezcan surgirá el valor probatorio de aquellos.

En otros aspectos la Ley de Impuesto Sobre la Renta hace referencia a los estados financieros elaborados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, cuando prescribe la determinación del enriquecimiento gravable por dividendos al considerar gravable sólo el excedente de renta neta contable según lo estados financieros elaborados conforme a estos principios y que hayan sido aprobados en asamblea de accionistas en comparación con la renta neta fiscal gravada en cabeza de la sociedad pagadora del dividendo.

En el artículo 104, se prescribe que, para determinar el enriquecimiento o pérdida fiscal, los contribuyentes podrán imputar, proporcionalmente a su participación directa indirecta en las mismas, los costos y las deducciones que correspondan, siempre que mantengan a disposición de la administración tributaria, la contabilidad y presenten dentro del plazo correspondiente, la declaración informativa de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Siguiendo este artículo, el párrafo único aclara que para estos efectos se entiende que el contribuyente tiene a disposición de las autoridades fiscales, la contabilidad de sus inversiones ubicadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal, cuando la misma sea entregada a la autoridad fiscal al serle requerida.

Asimismo, se observa en el artículo 167 de esta ley, que la documentación e información relacionada con el cálculo de los precios de transferencia comprende entre otros:

Literal g: los estados financieros del ejercicio fiscal del contribuyente, elaborados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados; balance general, estado de resultados, estados de movimientos de cuentas de patrimonio y estado de flujo de efectivos.

Literal j: se refiere a los estados de costos de producción y costos de las mercancías y/o servicios vendidos, en caso de que proceda.

El literal n: información relacionada al control mensual de las entradas, salidas y existencias de bienes; dejando constancia del método utilizado para el control de inventarios y valuación de los mismos.
(p.25)

También, se puede apreciar en la Ley de Impuesto Sobre la Renta un tratamiento diferente de las personas sometidas al cumplimiento de este tributo, según sea su condición con respecto a si están obligados o no a llevar contabilidad tal como prevé el artículo 117, el cual dispone:

A los efectos tributarios, los sujetos pasivos de la ley de impuesto sobre la renta que iniciaron operaciones a partir del 1° de enero del año 1993, y realicen actividades comerciales, industriales, 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 el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley la cual traerá como consecuencia una variación en el monto del patrimonio neto para esta fecha.

Parágrafo primero – los contribuyentes que habitualmente realicen actividades empresariales no mercantiles y lleven libros de contabilidad, podrán acogerse al sistema de ajuste por inflación en las mismas condiciones establecidas para los obligados a someter al mismo. Una vez que el contribuyente se haya acogido al sistema integral de ajuste a que se contrae este título, no podrá sustraerse de él cualquiera que sea su actividad empresarial. (p.21)

- Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2003).

El Reglamento de Ley de Impuesto sobre la Renta (RISLR, 2003), prescribe obligaciones de carácter contable como las siguientes:

El parágrafo único del artículo 4 del reglamento de la Ley de ISLR prescribe que los contribuyentes que están obligados a declarar sus enriquecimientos de fuente territorial y de fuente extraterritorial, deberán mostrar en forma separada en la contabilidad ambos enriquecimientos. Además, deberán mantener los estados financieros auditados con respecto a sus enriquecimientos de fuente extraterritorial. (p.2)

El parágrafo tercero del artículo 17: A efectos probatorio, las instituciones benéficas y de asistencia social que gocen de la exención del pago de impuesto sobre la renta, llevarán y tendrán siempre a disposición de los funcionarios fiscales, los libros de contabilidad y demás registros donde aparezcan sus operaciones, así como los comprobantes correspondientes. (p.5)

Artículo 93: Se consideran activos y pasivos no monetarios, según el caso, las partidas del Balance general del contribuyente que por su naturaleza o características son susceptibles de protegerse de la inflación y en tal virtud generalmente representan valores reales superiores a los históricos, de conformidad con lo señalado en la Ley y por los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela. (p.20)

El artículo 48, del Reglamento de la Ley del ISLR prescribe que el contribuyente que se dedica a la exploración de concesiones mineras deberá llevar cuentas y subcuentas separadas para registrar los gastos de exploración en distintas áreas que permitan conocer en detalle cada uno de los tipos de gastos que componen el monto total de los gastos de exploración sujetos a amortización. Asimismo, el artículo 49 *ejusdem*, indica que la distribución de los gastos indirectos entre las operaciones de producción y desarrollo, así como su aplicación a las diferentes unidades amortizables, podrá hacerse mediante cualquier método razonable de uso común en la industria y que se adapte a principios generalmente aceptados.

El artículo 82 de este reglamento, prescribe que los abonos en cuenta a que se refiere el artículo 5 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, estarán constituidos por todas aquellas cantidades que los deudores del ingreso acrediten en sus registros contables, a favor de sus acreedores por tratarse de créditos exigibles jurídicamente a la fecha del asiento.

El numeral 4 del artículo 83 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, reconoce que será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que correspondan al establecimiento permanente, debidamente demostrado siempre que se cumplan los siguientes requisitos. Los gastos deben estar reflejados en los estadios financieros del establecimiento permanente o base fija En el artículo 104, párrafo cuarto, prescribe que para efectos fiscales el contribuyente deberá valorar sus inventarios históricos en la contabilidad general, antes del ajuste por inflación, por el llamado método de los promedios.

De igual modo, en el párrafo segundo del artículo 117, prescribe que deberán de excluirse de las inversiones contabilizadas por el método de participación

patrimonial, la participación en las utilidades o pérdidas de las filiales o afiliadas, con cargo o crédito según sea el caso a la cuentas Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio, incluyendo la disminución de la inversión como consecuencia de los dividendos recibidos de las filiales y las afiliadas contabilizadas por el método de participación patrimonial, considerándose los mismos como una disminución del patrimonio desde el decreto de cobro hasta la fecha de cierre. Entre otros requisitos.

En el párrafo tercero del artículo 119 de este reglamento, que si el contribuyente utiliza en su contabilidad de costos el sistema de valuación de inventarios por identificación específica o de precios específicos, podrá utilizar las fechas reales de adquisición de cada producto individualmente considerado, para actualizar los costos de adquisición, según el procedimiento establecido en el párrafo del artículo 120 de este Reglamento. En este sistema de inventarios deben identificarse con seriales las diferentes unidades individualmente consideradas con el objeto de verificar claramente las fechas de adquisición y venta de cada unidad.

En el párrafo cuarto, se establece un principio contable cuando dispone que para efectos fiscales el contribuyente debe valorar sus inventarios históricos en la contabilidad general, antes del ajuste por inflación, por el llamado método de los promedios.

Se observa nuevamente el párrafo único del artículo 120 *eiusdem*, que: Cuando el contribuyente utilice en su contabilidad de costos el sistema de valuación de inventarios denominado la identificación específica o de precios, de conformidad con el párrafo segundo del artículo 182 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, el procedimiento de ajuste por inflación será el que aquí se indica.

Por su parte, el artículo 209 en su párrafo segundo del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, prescribe que a los efectos de la determinación de la renta neta a utilizarse para la comparación de la renta neta contable con la renta neta fiscal gravada, se entiende como principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, aquellos emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

A su vez, el artículo 212, prescribe que en los casos que las sucursales o establecimientos permanentes de sociedades o comunidades constituidas y domiciliadas en el exterior o constituidas en el exterior y domiciliadas en Venezuela a las que hace referencia entre la renta neta no exenta o exonerada y la renta neta fiscal.

Deberán presentar con la declaración definitiva de este tributo, una certificación emitida por auditores externos, en la que dejen constancia que la entidad adoptó tal decisión, y el plazo estimado para la realización de las inversiones e inicio operacional de las mismas.

La administración tributaria, mediante Providencia, emitirá los modelos para la elaboración del certificado a ser utilizado por los auditores externos a que hace referencia el párrafo anterior. Se entiende por auditores externos, el contador público colegiado en el ejercicio independiente de la profesión.

De las normas antes transcritas se observa que, en Venezuela, existen normas jurídicas que reconocen la existencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados, en algunos casos obliga que sean atendidos, incluso sanciona cuando no se aplican, pero existen normas jurídicas en Venezuela que establezcan cuales son los principios de contabilidad generalmente aceptados.

2.2.3 Criterio de Presentación de la Tenencia de Criptoactivos Propios.

El dinero se ha utilizado durante siglos para facilitar el intercambio de bienes y servicios. La evolución tecnológica ha proporcionado una nueva forma, conocido como dinero digital, en el cual se encuentran las tan mencionadas criptomonedas, que han llegado para quedarse.

Los Criptoactivos, considerados un activo digital, han revolucionado el ámbito contable, debido a que es algo novedoso y cuenta con muy poca normativa a su alrededor, ya que, son descentralizadas. Por lo tanto, no cuentan con un organismo regulador que los represente. La práctica empresarial también se ha visto impactada por ellas, teniendo que adaptar sus distintas áreas y sobre todo la contable. Resaltando así, que para una empresa considerar que tiene Criptoactivos, estos deberán cumplir con lo siguiente:

- Ser un recurso económico.
- Tener potencial de generar beneficios económicos futuro.
- Estar controlada por la entidad.
- Derivarse de eventos pasados.

Posterior a que los Criptoactivos alcancen esos requisitos, se procederá a presentar y/o a su presentación. La Enciclopedia Jurídica (2020), nos dice que presentar es: “el hecho de mostrar una cosa, ponerla en presencia de uno o bien acción o efecto de mostrar” (p.1). Mientras que, Pérez y Gardey (2010), definen la presentación como “la acción, efecto, manifestación de algo o dárselo a alguien, proponer, introducir a alguien o algo” (p.1).

Tomando como referencia lo anterior, se puede decir que, los Criptoactivos una vez estos cumplan los requisitos para ser considerados, se deberán mostrar a terceros con el propósito de darlos a conocer y tomar ciertas medidas que ayuden a su control, bien sea un respaldo del registro y/o sus claves. Es de suma importancia que, la entidad tenedora del o los Criptoactivos al momento de reconocer estos, también defina su uso dentro de la entidad, con el objetivo de una presentación más clara y precisa, que proporcione al tercero una forma sencilla y fácil de entender.

La tenencia de Criptoactivos se deberá presentar en los estados financieros de acuerdo a las VEN-NIF. Todas las personas tanto naturales como jurídicas, están en el deber de preparar información financiera, esta debe ir conforme a los principios de contabilidad de aceptación general. Por tal razón, toda entidad que posea Criptoactivos, los presentará de la siguiente manera:

- Los Criptoactivos serán clasificados como activos corrientes o activos no corrientes, según la temporalidad de la tenencia que tenga prevista la entidad.

Cuando una entidad posea o tenga bajo su resguardo algunos de estos activos virtuales, al momento de adquirirlos deberán de asignarle un uso o temporalidad, el cual le va a permitir saber cómo lo clasificara. En este caso como activo corriente o no corriente.

La entidad los clasificara como corrientes, cuando el uso que le haya asignado sea el de operar con el dentro de un lapso menor o igual a un año, bien sea venderla o transferirlas a terceros.

La entidad los clasificara como no corriente, en el caso contrario, cuando el propósito designado por esta es la de mantenerlas en un lapso mayor a los 12 meses, con la intención de generar mejores beneficios a largo plazo, como la ganancia por su incremento.

- Los Criptoactivos se presentarán en el Estado de Situación Financiera en un rubro separado de los otros elementos.

Las entidades que tengan Criptoactivos, estarán en el deber de declararlos en el Estado de Situación financiera, en el cual se creará un nuevo rubro denominado Criptoactivo, bien sea en el renglón de los corrientes o los no corrientes. Esto va a depender del uso que le haya dado la entidad posteriormente.

En relación a lo anterior, se puede decir, que dependiendo de lo que tenga previsto la entidad tenedora de Criptoactivos será su presentación en el estado de situación financiera, como corriente o no corriente.

- En el Estado del Resultado del Período y en el Estado del Otro Resultado Integral, se presentará por separado la partida Ganancias y Pérdidas por tenencia de Criptoactivos.

Las entidades que operen con estas criptomonedas, en el Estado del Resultado del Período y en el Estado del Otro Resultado Integral crearan un rubro separado denominado ganancias o pérdidas por Criptoactivos.

En el Estado de Resultado del período se acumularán los cambios o disminución de medición, es decir, la diferencia entre el valor en libro y el valor razonable. Mientras que, la ganancia o el aumento de valor se reconocerá en el Estado de Otro Resultado Integral.

Se entiende que estos estados son de vital importancia porque es un elemento de apoyo a la gestión de cualquier entidad, ya que brinda información valiosa que permite una planificación estratégica eficiente para la obtención de resultados en corto, mediano y largo plazo.

2.3 Bases Legales.

Las bases legales, como su nombre lo indica, conforman todos y cada uno de los documentos legales, leyes, decretos o normas, que se encuentran relacionados con la investigación, haciendo referencia y permitiendo el respaldo de la misma. Villafranca (2002), indica que “Las bases legales no son más que leyes que sustentan de forma legal el desarrollo del proyecto” (p.25)

A continuación, se presentan Normas que regulan los Criptoactivos en Venezuela:

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999).

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV,1999), es el documento vigente el contiene la Ley fundamental del país, donde se encuentra el marco por el cual deben ceñirse todos los actos legales. En ella, se generan las instituciones, derechos y deberes. El Artículo 110, describe que:

El Estado reconocerá el interés público de la ciencia, la tecnología, el conocimiento, la innovación y sus aplicaciones y los servicios de información necesarios por ser instrumentos fundamentales para el desarrollo económico, social y político del país, así como para la seguridad y soberanía nacional. Para el fomento y desarrollo de esas actividades, el Estado destinará recursos suficientes y creará el sistema nacional de ciencia y tecnología de acuerdo con la ley. El sector privado deberá aportar recursos para los mismos. El Estado garantizará el cumplimiento de los principios éticos y legales que deben regir las actividades de investigación científica, humanística y tecnológica. La ley determinará los modos y medios para dar cumplimiento a esta garantía. (p.22)

En este artículo, se puede ver la clara referencia de los principios rectores que se encuentran en el deber de regir las actividades de ciencia, tecnología e innovación y los servicios de información. Con la finalidad de un bienestar social y común, el respeto a la dignidad y los derechos humanos y así poder obtener un crecimiento en el desarrollo económico, social y político del país. Asumiendo que el sector privado será el encargado de proporcionar los recursos para su logro, quedará de parte del Estado el cumplimiento de los principios éticos y legales para promover estas actividades.

Resaltando que todos los que integran este sistema de ciencia, tecnología e innovación deberán apegar sus acciones a la constitución de la República Bolivariana de Venezuela.

- Decreto N° 3.196 (2017), mediante el cual se autoriza la creación de la Superintendencia de los Criptoactivos y Actividades Conexas Venezolana.

En su artículo 1, expresa que:

Se autoriza la creación de la Superintendencia de los Criptoactivos y actividades conexas Venezolana, como servicio desconcentrado sin personalidad jurídica, administrado, supervisado e integrado a la Vicepresidencia de la República, con capacidad de gestión presupuestaria, administrativa y financiera sobre los recursos que le correspondan, el cual se registrará por lo dispuesto en este Decreto y demás normativa que le resulten aplicable. (p.2)

En este artículo, se estableció a la Superintendencia de los Criptoactivos y Actividades Conexas Venezolana como organismo rector, el cual se encargará del control y la administración de todo lo que concierne en cuanto al tema de los Criptoactivos en Venezuela y a su actividad. De igual manera, en su Artículo 3, muestra las políticas y condiciones regulatorias para el uso y desarrollo de tecnologías *Blockchain*, minería y el desarrollo de nuevas criptomonedas en el país, con el objeto de afianzar una economía con capacidad de sostener tanto una integración social como la estabilidad política.

- Decreto Constituyente N° 6.370 (2018), establece las bases para la creación, circulación, uso e intercambio de Criptoactivos en Venezuela, por parte de las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, residentes o no en el territorio de la República Bolivariana de Venezuela y, en especial, del Petro, Criptomoneda venezolana.

Establece en su artículo 1:

El objeto de este Decreto Constituyente es establecer las bases fundamentales que permiten la creación, circulación, uso e intercambio de Criptoactivos, por parte de las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, residentes o no en el territorio de la República Bolivariana de Venezuela y en especial el Petro, criptomoneda

venezolana, creada de manera soberana por el Ejecutivo Nacional, con el firme propósito de avanzar, de forma armónica en el desarrollo económico y social de la Nación, a través de su ofrecimiento como Criptoactivo alternativo para el mundo, dado su carácter de intercambiabilidad por bienes y servicios. (p.3)

En el presente artículo, se encuentra establecido las bases fundamentales para todas y cada una de las personas, bien sea naturales o jurídicas, públicas o privadas, residentes o no en territorio venezolano, para la creación, circulación, uso e intercambio de Criptoactivos, especialmente con la criptomoneda venezolana denominada Petro, propuesta como alternativa para los intercambios de bienes y servicios, con la finalidad de fomentar el fortalecimiento del desarrollo económico y social en el país.

- Decreto N° 3.353 (2018), el cual establece la creación de una empresa del estado, bajo la forma de Sociedad Anónima, que se denominará Tesorería de Criptoactivos de Venezuela, S.A.

Expresa en su artículo 2, que:

La sociedad anónima Tesorería de Criptoactivos de Venezuela, S.A., tendrá por objeto social la emisión, custodia, recaudación, distribución de Criptoactivos, así como todas las actividades inherentes a la percepción de ingresos, transferencias, realización de pagos, inversiones, administración de fondos, gestión de Criptoactivos e instrumentos negociables destinados a sostener su valor, emisión y gestión de la infraestructura y el sistema de información de los Criptoactivos, monitorear digitalmente el cumplimiento de los contratos virtuales que han de manejarse en la Cadena de Bloques (Blockchain), incentivar la promoción del equilibrio financiero a través de la colocación de los Criptoactivos en el mercado, y en general, la realización de todo tipo de actividades que tengan alguna relación con el objeto principal de la sociedad sin limitación alguna, siempre y cuando sean de lícito comercio. (p.1)

Artículo en el que se da la creación de la empresa Tesorería de Criptoactivos de Venezuela, S.A., la cual, será la encargada de la emisión, custodia, recaudación, distribución, transferencias, realización de pagos, inversiones, administración de fondos y toda actividad en relación a la gestión de los Criptoactivos.

- Decreto N° 3.719 (2018), mediante el cual los sujetos pasivos que realicen operaciones en territorio venezolano en moneda extranjera o criptodivisas, deben determinar y pagar las obligaciones en moneda extranjera o criptodivisas.

El artículo 1, dice que:

Los sujetos pasivos que realicen operaciones en el Territorio Nacional en moneda extranjera o criptodivisas, autorizadas por la Ley, a través de los Convenios Cambiarios suscritos entre el Ejecutivo Nacional y el Banco Central de Venezuela o mediante Decreto Presidencial, que constituyan hechos imposables generadores de tributos nacionales, deben determinar y pagar las obligaciones en moneda extranjera o criptodivisas. (p.29)

El presente artículo, expresa en forma genérica, que todos los sujetos pasivos que realicen operaciones en Venezuela en monedas extranjeras o criptodivisas estarán en el deber de determinar y pagar sus tributos a través de dichas monedas.

- Providencia N° 012 (2019), mediante el cual se regula la operatividad de las Casas de Intercambio en el Sistema Integral de Criptoactivos.

En su Artículo 1, indica:

Esta Providencia tiene por objeto regular las operaciones de las Casas de Intercambio como parte integrante del Sistema Integral de Criptoactivos y como plataforma que brinde la infraestructura y el ecosistema necesario para la realización de cualquier negocio jurídico lícito a través de criptomonedas en el mercado secundario de los Criptoactivos, en especial mediante el cual compradores y vendedores, abrirán y cerraran posiciones, y podrán realizar el cambio de un Criptoactivo por el equivalente en moneda fiduciaria o intercambiar por su equivalente en otro Criptoactivo. (p.7)

El presente artículo, resalta por su claro objetivo que es la regulación de todas cada una de las operaciones de las casas de intercambio, como un fragmento importante integrante del Sistema Integral de Criptoactivos, y sobre todo como soporte que proporcione la infraestructura para llevar a cabo operaciones que permita el intercambio y adquisición de las criptomonedas, que garanticen la eficacia, transparencia y seguridad de sus operaciones.

- Providencia N° 097-2019, publicada en Gaceta Oficial No. 41.787 del 23 de diciembre de 2019.

En su Artículo 1, expresa que:

Tiene por objeto establecer los parámetros para la presentación de la información Financiera, reexpresión de los registros contables de operaciones y hechos económicos con Criptoactivos, realizadas por las personas naturales que se encuentren obligadas a llevar registros contables, así como las personas jurídicas, públicas y privadas, en el territorio de la República Bolivariana de Venezuela. (p.2)

Asimismo, en su Artículo 3, establece que:

Los registros contables de las operaciones con Criptoactivos, se someterán a las normas técnicas que en materia de reconocimiento, medición, presentación y revelación emanen de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela de la República Bolivariana de Venezuela, previa autorización de la Superintendencia Nacional de Criptoactivos y Actividades Conexas. (p.2)

En los presentes artículos, dicha providencia establece los parámetros para la presentación de la información Financiera y su reexpresión en Criptoactivos, así como los sujetos que deberán cumplir con la presentación dual de su contabilidad. También, establece que las transacciones contables someterán a las normas técnicas que emita la FCCPV con previa autorización de la SUNACRIP.

- BA VEN-NIF N° 12 Versión N° 0 “Tenencia de Criptoactivos Propios”.

El 15 de febrero de 2020, se publica este Boletín de Aplicación que tiene el propósito de establecer el criterio para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros. De tal manera se pueden reconocer, presentar, medir y revelar el valor de los Criptoactivos en los Estados Financieros de la empresa, ya que, constituyen los aspectos y criterios que se deben tomar en consideración para la incorporación de una partida.

2.4. Definición de Términos Básicos.

La definición de términos básicos, según Arias (2012), “consiste en dar el significado preciso y según el contexto a los conceptos principales, expresiones o

variables involucrados en el problema y en los objetivos formulados” (p.108). La definición de términos básicos, contiene sólo los vocablos o expresiones inmersas en el problema y puede ubicarse luego de la formulación del problema o en el marco teórico.

A continuación, como parte del marco teórico, se mencionarán los términos que dan vida a la presente investigación.

- Activo: “Un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos” (BA VEN-NIF N°12 Versión 0, 2020, p.3).
- Activo intangible: “Un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física” (BA VEN-NIF N°12 Versión 0, 2020, p.3).
- *Bitcoin*: “Es una moneda digital, descentralizada, parcialmente anónima, no respaldada por ningún gobierno u otra entidad legal, y no canjeable por otro u otra mercancía. Se basa en la red *Peer to Peer* y criptografía para mantener su integridad” (Grinberg, 2011, p.160).
- *Blockchain*: “Es el libro público de todas las transacciones de Bitcoin que se han ejecutado alguna vez. Está en constante crecimiento a medida que los mineros le agregan nuevos bloques (cada 10 minutos) para registrar las transacciones más recientes” (Swan, 2015, p.10).
- Criptografía: “Técnica que funciona a través de la utilización de cifras o códigos para proteger documentos y datos” (Decreto Constituyente N° 41.575, 2019, p.2).
- Criptoactivos: “Es un activo intangible que utiliza la criptografía (técnica que funciona a través de la utilización de cifras o códigos para proteger documentos y datos) y a los registros distribuidos como base para su funcionamiento y control” (BA VEN-NIF N°12 Versión 0, 2020, p.3).
- Dinero digital: “Se le conoce como aquel que permite el intercambio monetario entre dos personas o entes a través de un medio digital. Al realizar cualquier transacción o transferencia de dinero desde una cuenta a otra, se está utilizando dinero digital” (García, 2018, p.21).

- *Exchange*: “Son el conjunto de plataformas digitales en las cuales los inversores pueden intercambiar una criptomoneda por otra, o también convertir las criptomonedas en dinero fiduciario” (García, 2018, p.29).
- *Peer to Peer*: “Tecnología Peer to Peer (P2P) Punto a punto, se refiere a los sistemas que trabajan como una organización colectiva, permitiendo que cada individuo interactúe directamente con otros.” (Bitcoin, 2023, p.1).
- *Wallet* (billetera digital o cartera virtual encriptada): “Programas informáticos que almacenan claves públicas y privadas (siempre van juntas), permite autorizar una transacción (enviar o recibir), almacenar, custodiar y controlar el saldo de los Criptoactivos o criptomonedas mediante Internet” (BA VEN-NIF N°12 Versión 0, 2020, p.3).

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

Tamayo y Tamayo (2003), define al marco metodológico como “Un proceso que, mediante el método científico, procura obtener información relevante para entender, verificar, corregir o aplicar el conocimiento” (p.37), dicho conocimiento se adquiere para relacionarlo con las hipótesis presentadas ante los problemas planteados.

El marco metodológico es la parte del proyecto donde se argumentan los métodos, procedimientos, limitaciones para la recopilación de datos con relación a un tema o problema en específico. Arias (2012), refiere que “Es el cómo se realizará el estudio para responder al problema planteado”.

3.1 Nivel de Investigación.

Arias (2012), indica que “El nivel de investigación es el grado de profundidad con que se aborda un fenómeno u objeto de estudio” (p.24). De igual modo, clasifica el nivel de la investigación de la siguiente manera:

Investigación Exploratoria: es aquella que se lleva a cabo sobre un tema u objeto desconocido o poco estudiado, con el claro objetivo de adaptarse al tema en cuestión, por lo que sus resultados constituyen una visión aproximada de dicho objeto, es decir, un nivel superficial de conocimientos.

Investigación Descriptiva: consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento. Los resultados de este tipo de investigación se ubican en un nivel intermedio en cuanto a la profundidad de los conocimientos se refiere.

Investigación Explicativa: aquella la cual se encarga de buscar el porqué de los hechos mediante el establecimiento de relaciones causa-efecto. En este sentido, los estudios explicativos pueden ocuparse tanto de la determinación de las causas (investigación post facto), como de los efectos (investigación experimental), mediante la prueba de hipótesis. Sus resultados y conclusiones constituyen el nivel más profundo de conocimientos. (p.22)

De conformidad con la metodología de la investigación, este trabajo cuenta con un nivel de investigación de tipo descriptivo, cuya finalidad es la de señalar las propiedades importantes del fenómeno de estudio. Se evaluaron diferentes aspectos, en este caso, para hacer un análisis de la Presentación de la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General en las Entidades Venezolanas, y dar respuesta al objetivo de la investigación.

3.2 Tipo de Investigación.

La investigación es la forma que puede adoptar un estudio, de acuerdo a ciertos aspectos que lo definen. En este sentido, se pueden mencionar los objetivos, la profundidad, el tratamiento de los datos, la manipulación de variables, el tipo de inferencia y la temporalidad. Tamayo y Tamayo (2004), destaca que: “la investigación es una fase más especializada de la metodología científica” (p.38).

Arias (2012), refiere que “es la estrategia general que adopta el investigador para responder al problema planteado” (p.27). En atención al diseño, con base a lo planteado por el autor, la investigación se clasifica en:

Investigación Documental: es un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas. Como en toda investigación, el propósito de este diseño es el aporte de nuevos conocimientos.

Investigación de Campo: es aquella que consiste en la recolección de datos directamente de los sujetos investigados, o de la realidad donde ocurren los hechos (datos primarios), sin manipular o controlar variable alguna, es decir, el investigador obtiene la información, pero no altera las condiciones existentes. De allí su carácter de investigación no experimental.

Investigación Experimental: es un proceso que consiste en someter a un objeto o grupo de individuos, o determinadas condiciones, estímulos a tratamiento (variable independiente), para observar los efectos a reacciones que se producen (variable dependiente). (p.34)

Es de suma importancia resaltar, que esta investigación se encuentra enmarcada en tipo documental, conforme a que, la información recolectada se basó en fuentes bibliográficas documentales. En pocas palabras, esta investigación estuvo sustentada en antecedentes relacionados directamente con el tema. Es importante mencionar, que el estudio de esta investigación “La Presentación de la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General en las Entidades Venezolanas”, trae consigo una serie de ventajas, debido a que, se busca fortalecer los conocimientos relacionados al tema.

3.3 Técnicas, Estrategias y Procedimientos para la Obtención, Análisis e Interpretación y Presentación de la Información.

Las técnicas de investigación son un conjunto de procedimientos metodológicos y sistemáticos cuyo objetivo es garantizar la operatividad del proceso investigativo. Es decir, obtener mucha información y conocimiento para resolver las preguntas.

Arias (2012), refiere que “Se entenderá por técnica de investigación, el procedimiento o forma particular de obtener datos o información” (p.67).

Tomando como referencia lo anteriormente dicho, y debido a que, esta investigación es de tipo documental, los procedimientos, técnicas y estrategias que se aplicaron para la adquisición de información concreta que sirviera como base y las que mejores posibilidades tienen de producir buenos resultados, fueron la observación bibliográfica y la revisión documental. Permitiendo así, que a través de la observación y revisión realizada de diversos sitios *webs*, libros, trabajos de grado, artículos de revistas, entre otros, el tema a tratar se ampliara más en cuanto a conocimientos y visión.

La observación documental, se concibe como “una técnica en la cual se recurre a información escrita, ya sea bajo la forma de datos que pueden haber sido producto de mediciones hechas por otros, o como textos que en sí mismos constituyen los eventos de estudio” (Hurtado, 2000, p.427).

Para la realización de la presente investigación, la técnica utilizada para el análisis de los datos, fue el análisis de contenido. El análisis de contenidos es una

herramienta de gran utilidad basada en el análisis y la interpretación de fuentes documentales del tema a tratar. El análisis de contenido, según Berelson (1952), “es una técnica de investigación que pretende ser objetiva, sistemática y cuantitativa en el estudio del contenido manifiesto de la comunicación” (p.18). Con dicha técnica, se realizó un diagnóstico del contenido observado y la interpretación de la información, con el fin de darles respuesta oportuna a las diferentes interrogantes de la investigación, como el problema planteado y los objetivos de dicho estudio.

CAPÍTULO IV

PRESENTACIÓN DE LA TENENCIA DE CRIPTOACTIVOS PROPIOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE ACUERDO CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD DE ACEPTACIÓN GENERAL EN LAS ENTIDADES VENEZOLANAS

La tecnología ha ido avanzando adentrándonos en una nueva era digital. La praxis empresarial y comercial se ha visto en la necesidad de evolucionar incorporando nuevas formas de llevar a cabo procesos y procedimientos incluyendo lo contable. Uno de los aspectos más resaltantes es el dinero digital, es este caso los Criptoactivos.

En Venezuela, las transacciones con Criptoactivos van creciendo cada día y con ello la necesidad de tratamiento contable, por tal motivo la FCCPV se pronunció en cuanto a esto, con la creación del Boletín de Aplicación de los VEN-NIF N° 12, Versión Cero “Tenencia de Criptoactivos Propios”, que presenta los criterios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros emitidos de acuerdo con VEN-NIF.

En el presente capítulo, se demostrará la información precisa y apta, con la finalidad de dar respuesta a la problemática planteada en este trabajo de investigación.

4.1 Clasificación en los Estados Financieros de los Criptoactivos Propios por parte de una Entidad Venezolana.

De acuerdo con el BA VEN-NIF N°12 Versión 0, el cual tiene como finalidad establecer un mecanismo y así poder reconocer, medir, presentar y revelar en los Estados Financieros, aquellas operaciones que tengan que ver con la Tenencia de Criptoactivos.

El criterio de presentación, que establece dicho Boletín, expresa que “Los Criptoactivos serán clasificados como activos corrientes o activos no corrientes, según la temporalidad de la tenencia que tenga prevista la entidad” (p.5).

El activo corriente, es el activo de cualquier entidad o empresa que puede hacerse líquido, es decir, que puede convertirse en dinero, en un plazo de tiempo menor a los 12 meses o dentro del año fiscal. Además, el término corriente hace referencia a que se trata de un activo que está en constante y continuo movimiento, pues puede venderse, utilizarse o entregarse como pago.

Mientras que, el activo no corriente es lo contrario, es decir, no se puede convertir fácilmente en dinero a corto plazo, sino que se espera obtener liquidez en un período mayor a un año, aunque de igual modo son importantes para toda empresa.

Ahora bien, tomando en consideración lo anterior, es claro destacar que este Boletín, también especifica que “La incorporación de los Criptoactivos proveniente de transacciones realizadas antes de la vigencia de este Boletín, requerirá definirse el uso prospectivo como paso previo a su medición a la primera fecha de presentación y tendrá como contrapartida los resultados acumulados” (p.6). Es decir, que para poder clasificar un Criptoactivo en los Estados Financieros, se deberá realizar como primer paso, la determinación del uso que la empresa espera darle y así poder clasificarlos, en este caso como activo corriente o no corriente.

Se clasificarán como corriente siempre y cuando la entidad espera operar con él en los próximos 12 meses siguientes al período sobre el que se informa, de otro modo, será considerado como un activo no corriente.

4.2 Presentación en el Estado de Situación Financiera de los Criptoactivos Propios por parte de una Entidad Venezolana.

El auge que se ha observado en Venezuela, en cuanto al tema de los Criptoactivos, y que todas las transacciones financieras y económicas en materia de estos, tenga una normativa legal dentro del país; delinea el claro objetivo de que tengan un mejor manejo, mayor seguridad y sobre todo que las entidades puedan reflejar en sus Estados Financieros la información precisa, transparente y entendible para todos los usuarios.

Por tales motivos, se emite el BA VEN-NIF N°12 Versión 0, dándole paso a diversos criterios de la contabilidad y facilitando su proceso, ya que, son pocos los

países que cuentan con alguna normativa para cuando una entidad tenga bajo su disposición Criptoactivos.

En cuanto se habla del criterio de presentación de los Criptoactivos y en cómo se mostrarán estos en los distintos Estados Financieros que maneje la entidad, en este caso, el Estado de Situación Financiera de las entidades venezolanas, se observa que el Boletín de Aplicación antes mencionado, proporciona una clara idea, cuando indica: “Los criptoactivos se presentarán en el Estado de Situación Financiera en un rubro separado de los otros elementos” (p.5).

De este modo y considerando lo dicho anteriormente, para la presentación en el Estado de Situación de una entidad venezolana, en cuanto a la tenencia de Criptoactivos, esta misma procederá a la creación de un rubro diferente a los que maneja, denominado Criptoactivos, en el cual se encuentre la suma de todos los Criptoactivos que tenga la entidad, y se presentarán como un activo corriente o no corriente, de acuerdo al tiempo que tenga previsto la entidad para su uso luego de su presentación.

Dicho uso será un paso previo al reconocimiento, dado que, la definición del mismo, es el que ayudará a saber con mayor precisión la manera de clasificarlos.

Es de suma importancia que, si la empresa posee Criptoactivos, esta misma los revele en el Estado de Situación, ya que, es el que presenta en forma clasificada, resumida y consistente, la situación financiera de la entidad a una fecha determinada y revela la totalidad de sus bienes, derechos y obligaciones.

A continuación, en la Figura N° 1, se muestra un ejemplo de la presentación de la tenencia de Criptoactivos en el Estado de Situación de una entidad.

Figura N° 1: Presentación de la Tenencia de Criptoactivos en el Estado de Situación de una Entidad

ACTIVOS	PASIVOS
ACTIVOS CORRIENTE	PASIVOS CORRIENTES
Efectivo y equivalentes de Efectivo Deudores Comerciales Otras Cuentas por Cobrar Activos Financieros Inventarios <u>Criptoactivos</u>	Acreedores Comerciales Otras Cuentas por Pagar Pasivos Financieros Pasivos por Impuestos Corrientes
ACTIVOS NO CORRIENTES	PASIVOS NO CORRIENTES
Propiedades, Planta y Equipo Propiedades de Inversión Activos Intangibles Activos Biológicos Inversiones en Asociadas Activo por Impuesto Diferido <u>Criptoactivos</u>	Pasivos Financieros no Corrientes Pasivo por Impuesto Diferido Provisiones
TOTAL ACTIVOS	TOTAL PASIVOS
	PATRIMONIO
	Capital en acciones Resultados Acumulados Resultados del Ejercicio Otros Componentes del Patrimonio
	TOTAL PATRIMONIO

Fuente: Hernández, Núñez y Salazar (2023).

4.3 Presentación en el Estado de Resultado del Período y en el estado del Otro Resultado Integral de los Criptoactivos Propios por parte de una Entidad Venezolana.

Sevilla (2020), define al Estado de Resultado como “Uno de los cinco estados financieros de la contabilidad. El estado de resultados, también llamada cuenta de resultados o cuenta de pérdidas y ganancias, recoge los ingresos y gastos que ha tenido una empresa durante un período de tiempo” (p.1).

Partiendo de esta definición, el Estado de Resultado es el encargado de mostrar todos y cada uno de las operaciones catalogados como ingresos y gastos, en los cuales la empresa ha incurrido durante un determinado tiempo, con la finalidad de reflejar las posibles ganancias o pérdidas que pudiera tener la empresa.

El Estado de Otro Resultado Integral, es aquel en el que se incluye aquellos ingresos, gastos, ganancias y pérdidas que la empresa aún no ha reconocido, al tratarse de partidas no reconocidas, no aparecen en el Estado de Resultados y, por tanto, tampoco repercuten en las pérdidas y ganancias, es decir, se considerará una partida como no reconocida cuando la transacción aún no se ha completado, por ejemplo, cuando se vende una inversión, se obtiene un beneficio o una pérdida de la misma. Por lo tanto, la transacción está completa. Pero si invierte en acciones, su valor seguirá cambiando hasta que las venda y esta irá al Estado de Resultado, mientras que el resultado de esa partida una vez sea vendida, ya sea una ganancia o una pérdida ira al Otro Resultado Integral (ORI).

Ambos estados, son de suma importancia para la entidad, debido a que ellos son los encargados de dar la verdadera posición financiera de una empresa a las partes interesadas, permitiendo a los inversores potenciales tomar mejores decisiones con respecto a la inversión en la empresa, en cierto modo, la divulgación de ORI aumenta la transparencia, el grado de confianza de los Estados Financieros emitidos por las entidades.

Dentro del conjunto completo de Estados Financieros se encuentra el Estado de Resultado Integral, cuya mayor diferencia respecto al Estado de Resultados, a nivel de presentación es la inclusión de la información relacionada con el Otro Resultado Integral.

Venezuela, en materia de Criptoactivos, ya se encuentra con una normativa regulatoria, la cual le permita una orientación a las entidades de cómo presentar la tenencia de Criptoactivos. En tal sentido, Boletín de Aplicación N° 12 Versión 0 (2020) emitido por la FCCPV, expresa que “en el estado del Resultado del Período y en el estado del Otro Resultado Integral se presentará por separado la partida Ganancias y Pérdidas por tenencia de Criptoactivos”.

Tomando como referencia lo anterior, en el Estado de Resultado se considera propio la definición de una partida separada con la finalidad de la contabilización de la ganancia o pérdida que se obtengan en la baja de los Criptoactivos, así como

también las pérdidas por la diferencia del valor en libro y su valor razonable al momento del cierre.

La Figura N° 2, muestra cómo será presentada la partida Ganancias y Pérdidas por tenencia de Criptoactivos en el Estado de Resultados.

Figura N° 2: Presentación de la partida Ganancias y Pérdidas por tenencia de Criptoactivos en el Estado de Resultados.

Estado de Resultados
INGRESOS POR ACTIVIDADES ORDINARIAS
COSTO DE VENTA
GANANCIA BRUTA
Costos de Distribución Gastos de Administración Otros Gastos Costos Financieros Ganancias y Pérdidas por Criptoactivos
Resultados antes de Impuestos
Gasto por Impuesto a las Ganancias
RESULTADOS DEL EJERCICIO

Fuente: Hernández, Núñez y Salazar (2023).

En cambio, cuando existiera una ganancia por el cambio de medición de Criptoactivos, estas serán reconocidas en el Estado del Otro Resultado Integral, también en una partida separada denominada Ganancia por Criptoactivos, como se presenta en la Figura N° 3, que se muestra a continuación:

Figura N° 3: Presentación de la partida Ganancia por Criptoactivos en el Estado del Otro Resultado Integral

Estado del Otro Resultado Integral	
RESULTADOS DEL EJERCICIO	
OTRO RESULTADO INTEGRAL	
Partidas que no se reclasifican al resultado del periodo:	
Resultado por revaluaciones	
Resultados Actuariales	
Partidas que no se reclasifican al resultado del periodo:	
Diferencia de cambio al convertir negocios en el extranjero	
Cambios en el Valor Razonable de los instrumentos de cobertura	
Ganancia por Criptoactivo	
RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO	

Fuente: Hernández, Núñez y Salazar (2023).

Es importante resaltar que, cuando una entidad reconozca una pérdida por cambios de valor razonable de los Criptoactivos obtenidos, esta estará en el deber de revertir cualquier ganancia que se originó de estos Criptoactivos y se haya reconocido en el Estado del Otro Resultado Integral.

CONCLUSIONES

Los Criptoactivos han llegado para quedarse, proporcionando una nueva versión del dinero digital y causando gran incertidumbre debido a su escasa normativa, jugando un papel importante en la sociedad y en el mundo de los negocios. Venezuela, se encuentra en los primeros países latinoamericanos en el uso de ellos, dándole paso a la creación de normas que permiten regular la tenencia de Criptoactivos.

Los Criptoactivos, son aquel activo virtual, descentralizado, cuya seguridad se encuentra proporcionada por la criptografía, su tecnología *blockchain*. Los bajos costos de sus transacciones y el hecho de que en la mayoría de los países sean aceptados como instrumentos de intercambios de bienes y servicios, los ha vuelto una propuesta muy tentadora y atractiva para cualquier empresa, viéndose inmersa en la necesidad de adaptarse y adaptar sus áreas, sobre todo el área contable en la cual los Criptoactivos tienen mucha relevancia.

Esta investigación tuvo como objetivo analizar el Criterio de Presentación de la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros emitidos de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General en las entidades venezolanas, de la cual se pueden mencionar las conclusiones siguientes:

- Con relación a la Clasificación en los Estados Financieros de los Criptoactivos Propios por parte de una Entidad Venezolana, se pudo determinar que se clasificarán en activos corrientes o no corrientes, de acuerdo al uso que la empresa haya definido darle al momento de adquirirlos.
- Referente a la presentación en el Estado de Situación Financiera de los Criptoactivos Propios por parte de una Entidad Venezolana, se encontró la creación de un nuevo rubro de los activos, denominado Criptoactivos, que será revelado en la parte corriente o no corriente, y esto dependerá del tiempo que la empresa espera darle uso.

- Igualmente, con respecto a la presentación en el Estado de Resultado del período y en el Estado del Otro Resultado Integral de los Criptoactivos propios por parte de una Entidad Venezolana, se encontró que cuando la empresa disponga de Criptoactivos, esta los presentará por separado en la partida Ganancias y Pérdidas por tenencia de Criptoactivos.

Completando que, para que una Entidad Venezolana pueda reflejar la Tenencia de Criptoactivos, esta deberá tener las criptomonedas bajo su control total, y se habrá derivado de un hecho pasado con la finalidad de generar beneficios económicos para la empresa que la revela.

Otro aspecto importante, que se debe tener en cuenta como paso previo al proceso de medición y reconocimiento de los Criptoactivos, es que la empresa venezolana deberá precisar su utilización dentro de la misma, y así, poder obtener el mayor beneficio de la tenencia de Criptoactivos.

Asimismo, el Boletín de Aplicación N° 12 Versión 0, señala que cuando por disposición legal o reglamentaria sea requerida la presentación de Estados Financieros en Criptoactivos, la entidad deberá presentarla como información adicional, convirtiendo todos los elementos que componen los Estados financieros al valor de referencia del Criptoactivo a la fecha que se levante dicha información. En conclusión, no existe una obligación de llevar contabilidad en ningún tipo de Criptoactivos, ni siquiera en Petro, de acuerdo a lo que establece este Boletín.

RECOMENDACIONES

Con respecto a la información recopilada en esta investigación y luego de realizadas las conclusiones, se procede a sugerir las siguientes recomendaciones:

- Toda empresa antes de adentrarse en el mundo cripto, debe introducir al tema de Criptoactivos y sus actividades a las distintas áreas administrativas y financieras que la integran, con la finalidad de adquirir el conocimiento básico, y así poder darle un mejor uso aprovechando sus múltiples beneficios que proporciona este activo digital.
- Acentuar en los Departamentos de Contabilidad, las capacidades técnicas referentes al proceso contable de estas monedas digitales, dado que, resulta importante tener de forma clara la tenencia de este rubro, y de esa forma sea presentada adecuadamente en los Estados Financieros garantizando la integridad y razonabilidad de la información financiera que presenta. Pues todas y cada una de las operaciones realizadas por las empresas deben ser reflejadas en los Estados Financieros de acuerdo a los Principios de Contabilidad de Aceptación General.
- Se recomienda a las entidades venezolanas que presenten la Tenencia de Criptoactivos, el uso y la implementación adecuada del BA VEN-NIF N° 12 Versión 0, y fomentar su aplicación en las mismas.
- Se recomienda a dichas entidades, diseñar e implementar programas y estrategias que permitan concientizar a todo el personal que labora en los diferentes niveles de la organización, sobre los beneficios que produce contar con procesos contables confiables y adecuados a los Principios de Contabilidad de Aceptación General.
- Se amerita incluir en los pensum de estudios de la Escuela de Administración de la Universidad de Oriente, investigaciones, proyectos y cursos dirigidos a la población estudiantil, profesionales y docentes sobre el tratamiento contable de los Criptoactivos y la tecnología que está detrás de este, en vista del carácter transformador y cambiante de estas técnicas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arias, F. (2012). El proyecto de investigación, introducción a la metodología científica, sexta edición. Editorial Episteme.
- Arias, F. (2016). El proyecto de investigación, introducción a la metodología científica. 7ma edición. Recuperado de: <https://es.slideshare.net/SheilaGalindez1/el-proyectodeinvestigacionfidiasarias7maedic2016pdf-compress>
- Aular, M. (2021). Contabilidad y criptomonedas: proceso analítico en empresas venezolanas. Revista científica teorías, enfoques y aplicaciones en las ciencias sociales. Recuperado de: <https://Dialnet-ContabilidadYCriptomonedas-8307740.pdf>
- Autoridad Bancaria Europea. (2014). Opinión de la EBA sobre las “monedas virtuales”. Recuperado de: <https://www.eba.europa.eu/sites/default/documents/files/documents/10180/657547/81409b94-4222-45d7-ba3b7deb5863ab57/EBA-Op201408%20Opinion%20on%20Virtual%20Currencies.pdf?retry=1>
- BA VEN-NIF N° 12 Versión N° 0 (2022). Tenencia de Criptoactivos propios Boletín de aplicación de VEN-NIF. Recuperado de: <https://www.ccpdistritocapital.org.ve/uploads/boletines/a4b2646c95e76c7dcc9580b8b510f0d4c50859a2.pdf>
- Banco Central Europeo. (2019). Crypto-Assets. Trends and Implications. Recuperado de: https://www.ecb.europa.eu/paym/intro/miponline/2019/html/1906_crypto_assets.en.html
- Berelson, B. (1952). Content analysis in communication researches. Glencoe III, Free Press.
- Béjar, Y.; Luján, R.; Ramos, W. (2019). Análisis legal, contable tributario de las posibles transacciones a ser realizadas con criptomonedas por personas naturales y jurídicas en el Perú. [Trabajo de grado presentado como requisito para optar al grado de Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo, Universidad ESAN de Lima]. Recuperado de: <https://repositorio.esan.edu.pe/handle/20.500.12640/1623>

- Bitcoin (2022). Que es el *Bitcoin*. Revisada 10-11-2022. Recuperado de:
<https://bitcoin.org/es/faq#que-es-bitcoin>
- Bitcoin (2023). Tecnología Peer to peer. Recuperado de:
<https://bitcoin.org/es/vocabulario#monedero>
- Brito, A., De la Rosa, C. y Villarroel, Z. (2022). El Criptoactivo *Bitcoin* como medio de pago digital para las transacciones comerciales en Venezuela. Trabajo Especial de Grado. Universidad de Oriente, Núcleo de Sucre. Recuperado de:
<https://Trabajo%20de%20Grado%20-%20El%20Criptoactivo%20Bitcoin%20como%20Medio%20de%20Pago%20Digital%20para%20las%20Transacciones%20Comerciales%20en%20Venezuela.pdf>
- Catacora, F. (2009). Declaración de Principios de Contabilidad N° 0. Recuperado de:
<https://es.scribd.com/document/212142831/catacora-pcga-01#>
- Coinmarketcap (2017). Incremento del uso de la tecnología *Blockchain*. Recuperado de: <https://coinmarketcap.com/es/cryptocurrency-category/>
- Código de Comercio de Venezuela (1955). Recuperado de:
<https://docs.venezuela.justia.com/federales/codigos/codigo-de-comercio.pdf>
- Código Civil de Venezuela (1982). Recuperado de:
https://www.oas.org/dil/esp/codigo_civil_venezuela.pdf
- Código Orgánico Tributario (2020). Recuperado de:
<https://www.asambleanacional.gob.ve/storage/documentos/leyes/decreto-constituyente-mediante-el-cual-se-dicta-el-codigo-organico-tributario-20211019155621.pdf>
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). Carta Magna. Recuperado de: https://www.oas.org/dil/esp/constitucion_venezuela.pdf
- Decreto N° 3.196. (2017). Creación de la Superintendencia de los Criptoactivos y Actividades Conexas Venezolana. SUNACRIP. Recuperado de:
<https://pandectasdigital.blogspot.com/2017/12/decreto-n-3196-mediante-elcual-se.html>
- Decreto N° 3.353. (2018). Creación de la empresa del estado denominada Tesorería de Criptoactivos de Venezuela, S.A. SUNACRIP. Recuperado de:

<https://pandectasdigital.blogspot.com/2018/04/decreto-n-3533-mediante-elcual-se.html>

Decreto N° 3.719. (2018). Los sujetos pasivos que realicen operaciones en territorio venezolano en moneda extranjera o criptodivisas, deben determinar y pagar las obligaciones en moneda extranjera o criptodivisas. SUNACRIP. Recuperado de: <https://alertas.directoriolegislativo.org/wpcontent/uploads/2019/01/Venezuela-6420-Decreto-3719.pdf>

Decreto N° 6.370. (2018). Bases para la creación, circulación, uso e intercambio de Criptoactivos en Venezuela. SUNACRIP. Recuperado de: <https://pandectasdigital.blogspot.com/2018/04/decreto-constituyente-sobre.html>

Decreto Constituyente N° 41.575. (2019). Recuperado de: <http://www.minci.gob.ve/wp-content/uploads/2019/01/Gaceta-Oficial-Decreto-Constituyente-sobre-el-Sistema-Integral-de-Criptoactivos.pdf>

Enciclopedia Jurídica. (2020). Concepto de Presentar. Recuperado de: <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/presentacion/presentacion.htm>

Ethereum, (2022). Que es el Ethereum. Recuperado de: <https://ethereum.org/es/what-is-ethereum/>

García, J. (2018). Criptomonedas y aplicación en la economía. Recuperado de: <https://www.docsity.com/es/criptomonedas-uso-de-cripto/8494878/>

Giraldo, L. (2019). Realidad contable de las criptomonedas en Latinoamérica. *Ágora Revista Virtual de Estudiantes*, No 9, pp. 113-124. Recuperado de: <https://ojs.tdea.edu.co/index.php/agora/article/view/737/883>

Grinberg, R. (2011). Bitcoin: An Innovative Alternative Digital Currency. Texas, Estados Unidos: *Hastings Science & Technology Law Journal*

Grupo de Acción Financiera (GAFI o FAFT, 2014). Criptoactivo o moneda virtual. Recuperado de: <https://www.fatf-gafi.org/content/dam/fatf/content/GAFILAT-Spanish-Virtual%20Assets-Red%20Flag%20Indicators.pdf>

- Hermosilla, P. (2019). Criptomonedas y libertad de empresa. [Trabajo de grado presentado como requisito para optar al grado de licenciado en ciencias jurídicas y sociales, Universidad de Chile]. Recuperado de: <http://repositorio.uchile.cl/handle/2250/168552>
- Hurtado, J. (2000). Metodología de la Investigación Holística. Caracas, Venezuela. Recuperado de: <http://ayudacontextos.files.wordpress.com/2018/04/jacquelinehurtado-de-barrera-metodologia-de-investigacion-holistica.pdf>
- Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública. (1973). Recuperado de: http://www.fccpv.org/files/1973_Ley_de_Ejercicio.pdf
- Ley de Impuesto sobre la Renta. (2015). Recuperado de: http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/01NOTICIAS/00IMAGENES/GACETAOFICIAL/EXTRA6210IGTF.pdf
- Marcano, G., Delgado, I. y Guzmán, M. (2022). Riesgo asociado con las transacciones del Criptoactivo *Bitcoin* en Venezuela. Trabajo Especial de Grado. Universidad de Oriente, Núcleo de Sucre. Recuperado de: <https://Trabajo%20de%20Grado%20-%20Riesgo%20Asociado%20con%20las%20Transacciones%20del%20Criptoactivo%20Bitcoin%20en%20Venezuela.pdf>
- Pallares, R. (2014). ¿Son las monedas virtuales el futuro de las finanzas internacionales?. Recuperado de: <http://www.petrotecnica.com.ar/abril14/Petro/Bitcoins.pdf>
- Pérez Porto, J., Gardey, A. (2010). *Definición de presentación - Qué es, Significado y Concepto*. Recuperado de: <https://definicion.de/presentacion/#:~:text=Puede%20afirmarse%20que%20la%20presentaci%C3%B3n,de%20audio%20o%20componentes%20multimedia.>
- Providencia N° 012. (2019). Operatividad de las Casas de Intercambio en el Sistema Integral de Criptoactivos. Recuperado de: <https://pandectasdigital.blogspot.com/2019/04/providencia-mediante-la-cual-se-regula.html>

Providencia N° 097-2019. (2019). Gaceta Oficial No. 41.787 del 23 de diciembre de 2019. Recuperado de: https://sunacrip.gob.ve/media/decretos/PROVIDENCIA_098-2019_GO_41.787_REIMPRESA_REGISTRO_CONTABL E.pdf

Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta (RISLR, 2003). Recuperado de: http://www.contraloriaestadofalcon.gob.ve/leyes/Reglamento_Renta.pdf

Resolución 019 SAREN (2014). Recuperado de: <https://www.civilisac.org/civilis/wp-content/uploads/Resoluci%C3%B3n-019-Requisitos-para-Registro-1.pdf>

Sevilla, A. (2020). Definición técnica de estado de resultado. Recuperado de: <https://economipedia.com/definiciones/cuenta-de-resultados.html>

Swan, M. (2015). Blockchain. California, Estados Unidos: O'Reilly

Tamayo y Tamayo. (2003). El proceso de la investigación científica. Recuperado de: <https://La%20investigaci%C3%B3n%20cient%C3%ADfica%20de%20Tamayo%20y%20Tamayo.pdf>

Tamayo y Tamayo. (2004). El proceso de la investigación científica. Recuperado de: https://books.google.com.cu/books?id=BhymmEqkkJwC&printsec=frontcover&hl=es&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false

Villafranca, D. (2002). Momento Teórico del Proyecto de Tesis. Recuperado de: https://www.academia.edu/9468132/MOMENTO_TEORICO_DEL_PROYECTO_DE_TESIS

HOJAS DE METADATOS

Hoja de Metadatos para Tesis y Trabajos de Ascenso – 1/6

Título	Presentación de la tenencia de criptoactivos propios en los estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad de aceptación general en las entidades Venezolanas.
Subtítulo	

Autor(es):

Apellidos y Nombres	Código CVLAC / e-mail	
Hernández Martínez, Giovanni Rafael	CVLAC	14.498.953
	e-mail	giova.ben0312@gmail.com
	e-mail	
Núñez Núñez, Elsimary	CVLAC	25.100.814
	e-mail	elsimarynunez97@gmail.com
	e-mail	
Salazar Mata, Marena Mercedes	CVLAC	26.918.301
	e-mail	marenamercedes24@gmail.com
	e-mail	

Palabras o frases claves:

- criterio de presentación
- criptoactivos
- estados financieros
- principios de contabilidad de aceptación general
- entidades

Hoja de Metadatos para Tesis y Trabajos de Ascenso – 2/6

Líneas y sublíneas de investigación:

Área	Subárea
Ciencias Administrativas	Contaduría

Resumen (abstract):

La presente investigación tiene como principal objetivo analizar el criterio de presentación de la tenencia de Criptoactivos propios en los estados financieros emitidos de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General en las Entidades Venezolanas. Los Criptoactivos, se han ido abriendo un amplio camino, creciendo de forma sorprendente. Muchos países, lo han adoptado como medio de pago e inversión, especialmente los latinoamericanos. Venezuela, no ha sido la excepción, en su economía se ha visto una creciente utilización de los Criptoactivos, y con ello, la necesidad de la correcta presentación en los estados financieros de estos activos virtuales. Los estados financieros, son un requisito legal que se exige a toda entidad y a nivel interno, permite ver la evolución financiera de esta, ayudando a la toma de decisiones, por lo tanto, la información presentada en ellos debe ser veraz y confiable. Esta investigación se enmarca bajo la modalidad descriptiva y según la estrategia se ubica en una investigación de tipo documental. Concluyendo que, las entidades venezolanas clasificarán la tenencia de Criptoactivos como un activo corriente o no corriente, una vez definido su uso, mientras que las ganancias o pérdidas obtenidas se reflejarán en el Estado de Resultado o en el Estado de Otro Resultado Integral.

Hoja de Metadatos para Tesis y Trabajos de Ascenso – 3/6

Apellidos y Nombres	ROL / Código CVLAC / e-mail	
Lorenzo Velásquez, Osmel José	ROL	C <input type="checkbox"/> A <input checked="" type="checkbox"/> T <input type="checkbox"/> J <input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> S <input checked="" type="checkbox"/> U <input type="checkbox"/> U <input type="checkbox"/>
	CVLAC	14.283.697
	e-mail	osmelorenzo1980@gmail.com
	e-mail	
Lorenzo Velásquez, Osmel José	ROL	C <input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> T <input type="checkbox"/> J <input checked="" type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> S <input type="checkbox"/> U <input type="checkbox"/> U <input checked="" type="checkbox"/>
	CVLAC	14.283.697
	e-mail	osmelorenzo1980@gmail.com
	e-mail	
	ROL	C <input type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> T <input type="checkbox"/> J <input checked="" type="checkbox"/> A <input type="checkbox"/> S <input type="checkbox"/> U <input type="checkbox"/> U <input checked="" type="checkbox"/>
	CVLAC	
	e-mail	
	e-mail	

Fecha de discusión y aprobación:

Año Mes Día

2023	03	17
------	----	----

Lenguaje: SPA

Hoja de Metadatos para Tesis y Trabajos de Ascenso – 4/6

Archivo(s):

Nombre de archivo	Tipo MIME
NSUCTG_HMGR2023	Application/word

Alcance:

Espacial: _____ **(Opcional)**

Temporal: _____ **(Opcional)**

Título o Grado asociado con el trabajo: Licenciado en Contaduría Pública

Nivel Asociado con el Trabajo: Licenciado

Área de Estudio: Contaduría Pública

Institución(es) que garantiza(n) el Título o grado: Universidad de Oriente

Hoja de Metadatos para Tesis y Trabajos de Ascenso – 5/6



UNIVERSIDAD DE ORIENTE
CONSEJO UNIVERSITARIO
RECTORADO

CU N° 0975

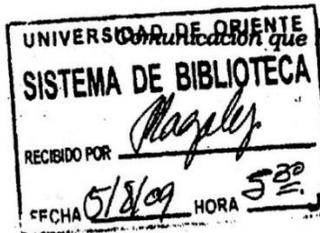
Cumaná, 04 AGO 2009

Ciudadano
Prof. JESÚS MARTÍNEZ YÉPEZ
Vicerrector Académico
Universidad de Oriente
Su Despacho

Estimado Profesor Martínez:

Cumplo en notificarle que el Consejo Universitario, en Reunión Ordinaria celebrada en Centro de Convenciones de Cantaura, los días 28 y 29 de julio de 2009, conoció el punto de agenda **"SOLICITUD DE AUTORIZACIÓN PARA PUBLICAR TODA LA PRODUCCIÓN INTELECTUAL DE LA UNIVERSIDAD DE ORIENTE EN EL REPOSITORIO INSTITUCIONAL DE LA UDO, SEGÚN VRAC N° 696/2009"**.

Leído el oficio SIBI – 139/2009 de fecha 09-07-2009, suscrita por el Dr. Abul K. Bashirullah, Director de Bibliotecas, este Cuerpo Colegiado decidió, por unanimidad, autorizar la publicación de toda la producción intelectual de la Universidad de Oriente en el Repositorio en cuestión.



Comunicación que hago a usted a los fines consiguientes.

Cordialmente,

[Handwritten Signature]
JUAN A. BOLAÑOS CUNVELO
Secretario



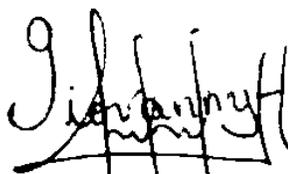
C.C: Rectora, Vicerrectora Administrativa, Decanos de los Núcleos, Coordinador General de Administración, Director de Personal, Dirección de Finanzas, Dirección de Presupuesto, Contraloría Interna, Consultoría Jurídica, Director de Bibliotecas, Dirección de Publicaciones, Dirección de Computación, Coordinación de Teleinformática, Coordinación General de Postgrado.

JABC/YGC/maruja

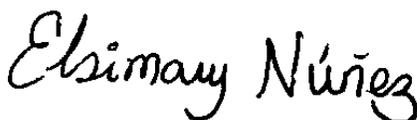
Apartado Correos 094 / Telf: 4008042 - 4008044 / 8008045 Telefax: 4008043 / Cumaná - Venezuela

Hoja de Metadatos para Tesis y Trabajos de Ascenso- 6/6

Artículo 41 del REGLAMENTO DE TRABAJO DE PREGRADO (vigente a partir del II Semestre 2009, según comunicación CU-034-2009): “los Trabajos de Grado son de la exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente, y sólo podrán ser utilizados para otros fines con el consentimiento del Consejo de Núcleo respectivo, quien deberá participarlo previamente al Consejo Universitario para su autorización”.



Hernández Martínez, Giovanni Rafael
C.I. N° 14.498.953
Autor



Núñez Núñez, Elsimary
C.I. N° 25.100.814
Autor



Salazar Mata, Mayena Mercedes
C.I. N° 26.918.301
Autor



Prof. Dr. Osmel José Lorenzo Velásquez
C.I. N° 14.283.697
Asesor