



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

**REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES
ECONÓMICAS CON CRIPTOACTIVOS EN LAS
ENTIDADES VENEZOLANAS**

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

AUTORES:

IVÁN JOSÉ MUÑOZ JIMÉNEZ
C.I. N° 25.899.735

JOSÉ GREGORIO FUENTES MARCANO
C.I. N° 25.412.982

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

REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES ECONÓMICAS CON CRIPTOACTIVOS EN LAS ENTIDADES VENEZOLANAS

Autores:

Iván José Muñoz Jiménez. C.I. N° 25.899.735

José Gregorio Fuentes Marcano. C.I. N° 25.412.982

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
DEDICATORIA	vii
AGRADECIMIENTO	ix
RESUMEN.....	xii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I.....	5
EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	5
1.1 Planteamiento del Problema de Investigación.	5
1.2 Objetivos de la Investigación.	10
1.2.1 Objetivo General.	10
1.2.2 Objetivos Específicos.....	10
1.3 Justificación de la Investigación.	10
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.	16
2.2 Bases Teóricas.....	19
2.2.1 Criptoactivos.....	20
2.2.1.1 Conceptualización de los Criptoactivos.....	20

2.2.1.2 Origen de los Criptoactivos.....	22
2.2.1.3 Características de los Criptoactivos.	23
2.2.1.4 Tipos de Criptoactivos.	25
2.2.1.5 Métodos de obtención de Criptoactivos.....	26
2.2.2 Boletín de Aplicación de los VEN-NIF N° 12 Versión 0 “Tenencia de Criptoactivos Propios”.	28
2.2.2.1 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).....	28
2.2.2.2 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).....	31
2.2.2.3 Comité de Interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF).	32
2.2.2.4 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) o Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF).	32
2.2.2.4.1 Normas de Información Financieras en Venezuela (VEN-NIF)..	33
2.2.2.4.1.1 VEN-NIF GE.	33
2.2.2.4.1.2 VEN-NIF PYMES.	34
2.2.2.4.2 Boletines de Aplicación Venezolanos de Normas de Información Financieras (BA VEN-NIF).	34
2.2.2.4.2.1 Boletín de Aplicación Venezolano de Normas de Información Financieras N° 12 Versión Cero “Tenencia de Criptoactivos Propios” (BA VEN-NIF N° 12 Versión 0).	35
2.2.2.4.2.1.1 Regulación de la BA VEN-NIF N° 12 Versión 0.	35
2.2.2.4.2.1.2 Emisión de la BA VEN-NIF N° 12 Versión 0.	35
2.2.2.4.2.1.3 Aplicación de la BA VEN-NIF N° 12 Versión 0.....	36
2.2.2.5 Normas Jurídicas que regulan la aplicación de PCGA en Venezuela.	36

2.2.2.5.1 Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999).	36
2.2.2.5.2 Código de Comercio Venezolano (1955).....	37
2.2.2.5.3 Código Civil Venezolano (1982).	39
2.2.2.5.4 Resolución 019 SAREN (2014).....	39
2.2.2.5.5 Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública (1973).....	40
2.2.2.5.6 Código Orgánico Tributario (2020).	42
2.2.2.5.7 Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015).....	45
2.2.3 Registro Contable de Operaciones Económicas con Criptoactivos.	47
2.2.3.1 La Contabilidad.	47
2.2.3.2 La Contabilidad y los Estados Financieros.	49
2.2.3.3 Sistemas de Información Contable.....	51
2.2.3.4 Registros Contables y Ajustes.....	52
2.2.3.5 Registro Contable de Criptoactivos.	53
2.3 Bases Legales.	55
2.4. Definición de Términos Básicos.	59
CAPÍTULO III	61
MARCO METODOLÓGICO	61
3.1 Nivel de Investigación.....	61
3.2 Tipo de Investigación.....	61
3.3 Técnicas e Instrumentos para la Recolección de la Información.	62
3.4 Técnicas de Análisis e Interpretación de la Información.	64
3.5 Procedimiento de la Investigación.	64
CAPÍTULO IV	66

REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES ECONÓMICAS CON CRIPTOACTIVOS EN LAS ENTIDADES VENEZOLANAS	66
4.1 Requerimientos contenidos en la Norma Venezolana para el Proceso Contable de las Operaciones Económicas con Criptoactivos.....	66
4.2 Registro Contable de los Criptoactivos en la Contabilidad de las Entidades Venezolanas.	69
4.2.1 Cuando se tratan como Inventarios.....	69
4.2.2 Cuando se tratan como Activos Intangibles.....	71
4.3 Asientos Contables que deben realizarse para el Registro de los Criptoactivos en los Libros de Contabilidad de las Entidades Venezolanas.	73
4.3.1 Cuando la entidad usa los Criptoactivos como Inventario, los asientos serán los siguientes:.....	73
4.3.2 Cuando la entidad usa los Criptoactivos como intangibles, los asientos serán los siguientes:.....	75
CONCLUSIONES	78
RECOMENDACIONES.....	80
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	81
HOJAS DE METADATOS	87

DEDICATORIA

Quiero en primer lugar dedicar unas palabras al Dios Padre Todopoderoso, por permitirme la vida, llenarme de salud, sabiduría y fuerzas para siempre luchar por lo que quiero.

A mis padres, Maira Jiménez e Iván Muñoz, por haberme dado la vida y por siempre estar allí apoyando mi desarrollo personal y académico, son ustedes ejemplo de dedicación, esfuerzo, trabajo y por sobre todas las cosas, ese amor de padres.

A mis abuelos maternos, Omaira Jiménez y Carlos Rojas, son ustedes ejemplos de perseverancia y desprendimiento, para siempre dar el todo por verme crecer y formarme como un hombre con principios y valores.

A mi confidente, Marilín Garzón, quien en las buenas y en las malas siempre estuvo allí para mí, dándome aliento y respaldo cuando sentía que ya no podía más; además de tener la paciencia suficiente para soportarme.

A mis profesores de la Escuela de Administración, también le dedico unas palabras, ya que, sin sus aportes académicos esto no hubiese hecho posible, gracias por tener la paciencia para enseñarme todo lo que he aprendido hasta hoy de ustedes.

A todos mis familiares, quienes también estuvieron allí motivándome.

Este logro va dedicado a todos ustedes, gracias por todo y siempre los llevare en mi corazón.

Iván José Muñoz Jiménez.

DEDICATORIA

Este Trabajo Especial de Grado, está dedicada a:

Dios Todopoderoso, que en su infinita misericordia siempre estuvo allí, dándome sabiduría, salud, bendiciones y las fuerzas para poder culminar ésta maravillosa carrera.

A mi padre Ramón Fuentes, por confiar en mí.

A mi madre María Marcano, por darme la vida, no estás físicamente con nosotros, pero siempre te llevamos en nuestros corazones, fuiste un pilar fundamental en mi vida, ya que, me inculcaste los estudios como una herramienta de superación personal.

A mis hermanos, Kevin, Keluin, Ramón, Gabriel, y en especial a Yrlenis y Génesis, que siempre estuvieron apoyándome desde el principio de mi carrera y creyeron en mí.

A mi esposa, por estar allí en momentos oportunos en mi trayectoria como estudiante.

A mis hijos José Daniel y Jesús David, por ser la inspiración de este logro.

A mis amigos y compañeros de la Universidad, por compartir momentos gratos. Todo este Logro va dedicado a ustedes.

José Gregorio Fuentes Marcano.

AGRADECIMIENTO

Primeramente, quiero darle las gracias a Dios y a mi familia, por siempre estar allí presentes, fueron ustedes la mejor fuente de energía, motivación e inspiración para alcanzar este logro.

A mis padres, porque nunca dejaron de creer en mí y siempre estuvieron aconsejándome para que fuera un profesional.

Quiero agradecer enormemente a mi abuela Omaira, quien a pesar que hoy no se encuentra físicamente con nosotros, sus consejos siguen intactos en mis pensamientos y a donde quiera que vaya, siempre los llevaré conmigo, sé que estuvieras muy orgullosa de mí, gracias por todo.

Agradezco a mi compañera de vida, quien, a pesar de tantas vicisitudes, siempre estuvo allí dándome apoyo para que continuara y no desmayara en el camino.

A mis amigos y compañeros de Universidad: Linerobert Cedeño, Luiggy Oropeza, María Paola Sánchez, Valentina López, Anny Cariaco; y a mi compañero de Trabajo Especial de Grado José Fuentes, quienes a pesar de que no todos alcanzaron el objetivo o culminaron al mismo tiempo que yo, fueron parte de esta bonita experiencia.

Agradezco a todos mis profesores de la Escuela de Administración, quienes a pesar de tantos altibajos por los que atravesamos en el país, siempre estuvieron allí consecuentes para colocar su granito de arena en mí formación académica y de las nuevas generaciones de profesionales en el área contable.

Quiero de manera especial, agradecer a la Dra. Elka Malavé, quien fue bastión fundamental en este camino, quien desde sus inicios en la Universidad siempre estuvo y ha estado al pendiente de mi progreso, una mujer admirable, entregada y apasionada por transmitir sus conocimientos con nosotros y que le tengo mucho estima y aprecio.

De igual forma, quiero agradecer al Dr. Osmel Lorenzo, quien además de guiar mis pasos al inicio de este transitar, fue nuestro asesor de Trabajo Especial de Grado,

una excelente persona, desprendido y entregado a lo que hace, para usted mi admiración y respeto, gracias por todo el apoyo prestado en este camino.

A la casa más alta de estudio, la Universidad de Oriente, por permitirme entrar en ella, por su inversión en mí formación académica y por tantos bellos momentos que viví dentro de ella, recordando siempre su eslogan “del pueblo venimos y hacia el pueblo vamos”.

Desde lo más profundo de mi corazón, muchas gracias a todos los partícipes directos e indirectos de este hermoso y trabajado logro.

Iván José Muñoz Jiménez.

AGRADECIMIENTO

Le agradezco profundamente a Dios, por darme la dicha de materializar este logro, por mantenerme firme en su camino y poder servir de bendiciones a otros.

Gracias a la casa más alta, la Universidad de Oriente, por ser nuestra casa de formación académica, a todos los profesores que hacen vida y distribuyen sus conocimientos a cada estudiante.

Gracias a los compañeros universitarios, que nos apoyaron en todo momento. Johandrys Castro, Alfredo Fahham, José Guerra, Luiggy Oropeza y a mi compañero de Trabajo Especial de Grado Iván Muñoz.

Gracias a mis familiares y amigos que siempre estuvieron allí, que de una u otra forma contribuyeron para que este logro se hiciera realidad en mi vida.

Gracias a todos por este logro obtenido.

José Gregorio Fuentes Marcano.



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

REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES ECONÓMICAS CON CRIPTOACTIVOS EN LAS ENTIDADES VENEZOLANAS

Autores:

Iván José Muñoz Jiménez.
José Gregorio Fuentes Marcano.

Tutor:

Dr. Osmel José Lorenzo Velásquez.

RESUMEN

Los Criptoactivos son monedas virtuales que utilizan la criptografía como medio de seguridad de sus operaciones. Son activos intangibles, ya que, no se pueden ver ni tocar, pero existen. Cada uno de ellos, tienen particularidades que los diferencian, pero de igual manera, siguen siendo confiables en el mundo de los negocios. Otra motivación para el uso de criptomonedas proviene de no pagar comisiones de cambio, por lo que los ingresos en efectivo del receptor aumentan. Por esta razón, las empresas están utilizando cada día más estos activos como medio de pago, además para preservar sus inversiones y ahorros debido a la inestabilidad de la moneda de curso legal en el país, pero no están reflejando dichas operaciones en su contabilidad, por lo que, en el siguiente trabajo se buscó analizar los registros contables de las operaciones económicas con Criptoactivos en las entidades venezolanas. Mediante una investigación descriptiva de tipo documental. En la cual se llegó a la conclusión que el sistema *Blockchain* al ser un libro en blanco donde se lleva un registro detallado de cada operación que en él se realiza, las entidades venezolanas no están reflejando sus Criptoactivos en sus libros contables, ocasionando así una violación de la norma, al igual que no se está presentando razonablemente los estados financieros.

Palabras Clave: Registro Contable, Operaciones Económicas, Criptoactivos, Entidades.

INTRODUCCIÓN

Desde el año 2009, se han venido creando 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. Esto ha llegado y tomado fuerza dentro de las entidades venezolanas, siendo utilizado como medio de pago para la adquisición de bienes y servicios tanto de los usuarios, como de las empresas.

En este sentido, teniendo en cuenta que toda operación económica que realizan las entidades deben estar reflejadas en sus estados financieros, y que los mismos deben estar preparados y presentados bajo unos principios de contabilidad de aceptación general que aseguren una presentación razonable, donde los de mayor aceptación internacional están representados en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el *International Accounting Standards Board* (IASB), órgano perteneciente a la *International Financial Reporting Standards* (IFRS) y en las mismas existe la ausencia de una norma específica para este tipo de transacciones, resultando una especie de diversidad de tratamientos contables de las operaciones con Criptomonedas a nivel internacional. Tal como lo afirma, Béjar, Luján y Ramos (2019):

Aún no se tiene una taxonomía financiera estandarizada de las criptomonedas lo que trae como consecuencia que sea difícil determinar la aplicación de una norma específica para la gran cantidad de transacciones que se realizan, esta situación trae como consecuencia que no exista una única forma de tratamiento contable. (p.74)

Ahora bien, en lo que se refiere a Venezuela, cuyos principios de contabilidad de aceptación general tienen su base en las NIIF, y por lo tanto, de igual forma no se contaba con una normativa específica que guiara el proceso contable en las entidades que realizarán operaciones económicas con Criptomonedas, motivó a que en febrero del año 2020 la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), emitiera el Boletín de Aplicación Número 12, Versión 0 (BA VEN NIF N°

12) con el título “Tenencia de Criptoactivos Propios”. Esta normativa establece el criterio para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros emitidos de acuerdo con los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela (VEN NIF). Estos principios son el resultado de la unión de los boletines de aplicación emitidos por la FCCPV y las NIIF tanto generales como para las Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES).

Como lo estipula el Código de Comercio Venezolano (1955), en su artículo 32 “Todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad, la cual comprenderá, obligatoriamente, el libro diario, el libro mayor y el libro de inventario. (...) los libros auxiliares que estimare convenientes para el mayor orden y claridad de sus operaciones” (p.9). Se puede decir, que es un requisito importante para las organizaciones llevar registro de sus operaciones diarias, ya que, la ley se lo exige y adicional a ello, le sirve de sustento para ser presentado en sus estados financieros.

Los registros de las operaciones con Criptoactivos, comenzaron a realizarse desde el primero (1) de enero del 2020, el Decreto N° 4.025, publicado en Gaceta Oficial 41.763 en su artículo 1, establece que “Este decreto tiene por objeto, instruir a las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas en cuanto a la obligatoriedad del registro de la información, (...) expresados contablemente en criptoactivos soberanos, sin perjuicio de su registro en bolívares, según corresponda” (p.1).

Todo esto con la finalidad de poder manejar la información financiera de forma clara y entendible, para poder tener respaldos suficientes, que sirvan de base para la construcción de los estados financieros fiables, los cuales servirán de sustento a la gerencia de las organizaciones, para la toma de decisiones.

De igual forma, las operaciones con Criptoactivos en Venezuela, han tenido un alza significativa desde el año 2019, lo que genera aún dudas por el poco tiempo de uso del Boletín de Aplicación N°12 Versión 0, en la forma cómo tratar contablemente los mismos, pero el boletín es claro y establece, que para su reconocimiento dependerá de la usabilidad que se le asigne; puede ser tratado como activo corriente

inventario, la Norma Internacional de Contabilidad N° 2 (NIC N° 2, 2005), define lo siguiente:

Inventarios son activos: (a) mantenidos para ser vendidos en el curso normal de la operación; (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios. (p.2)

De modo que, los inventarios son aquellos recursos que se tienen, para ser consumidos o vendidos en un período económico. De igual manera, pueden ser tratados como activo no corriente intangible; la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 (NIC N° 38, 2004), expresa lo siguiente:

Un activo es un recurso: (a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y (b) del que la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro. Un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física. Son activos monetarios tanto el dinero en efectivo como otros activos por los que se van a recibir unas cantidades fijas o determinables de dinero. (p.2)

Es decir, que los intangibles, son aquellos recursos que posee una organización, que no serán utilizados para un período económico, sino que lo puede usar para otros períodos. Aunque el mismo boletín dice que se deberían tratar como un rubro a parte en los estados financieros, para no confundir a los usuarios de la información financiera.

Dentro de las monedas digitales más utilizadas, se pueden mencionar las siguientes: el *Tether* (USDT), el *Bitcoin* (BTC), el *Ethereum* (ETH) y el *Binance Coin* (BNC). Los mismos son operados por agentes privados, ya que, son descentralizados y no son controlados por ningún gobierno; sino que son controlados a través de un conjunto de bloques, que se entrelazan o vinculan entre sí, denominado el sistema *Blockchain*. Este sistema es un libro blanco, que permite almacenar la información detallada de cada operación que se realice.

De acuerdo a lo anterior, surge la incertidumbre que las grandes, medianas y pequeñas entidades, tengan la necesidad de adiestrar y capacitar más a sus trabajadores del área contable, con respecto al registro contable de las operaciones con Criptoactivos.

De allí que, el objetivo de esta investigación consiste en analizar el registro contable de las operaciones económicas con Criptoactivos en las entidades venezolanas. Para llegar al cumplimiento de este objetivo, el presente trabajo de investigación se encuentra estructurado en cuatro (4) capítulos, los cuales están desglosados 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; engloba el marco teórico de la investigación, conformados por los antecedentes y las teorías que respaldan el trabajo, las bases legales y definición de los 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 el registro contable de las operaciones económicas con Criptoactivos 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

El eslabón principal de toda investigación, es el problema.

“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” (Arias, 2016, p.37). Por ello, se puede definir como problema “aquello que en medio de cierto contexto se encuentra como una dificultad, de manera que su estudio y solución sean provechosas para su contexto” (Arango, 2012, p.1).

Por lo que, sin esta incertidumbre no hay razón de ser de un proyecto, debido a que este no es más que un análisis donde se intenta dar respuesta o solución a ese asunto. “Un proyecto podría describirse como el planteamiento de algo, en el cual se indican y justifican los conjuntos de acciones necesarias para alcanzar un objetivo determinado, dentro de determinados parámetros de concepción, tiempo y recursos” (Tamayo y Tamayo, 2003, p.98).

Es así como, el presente capítulo contiene el planteamiento del problema de investigación, los objetivos y justificación de la investigación.

1.1 Planteamiento del Problema de Investigación.

El avance significativo de la tecnología no se ha quedado solo en ayudar a la población a comunicarse de manera más sencilla y rápida, sino que ha trascendido al mundo de los negocios a nivel mundial, la misma gracias al uso del internet, ha generado el nacimiento de monedas digitales, conocidas técnicamente como Criptoactivos.

En ese sentido, Ludeña (2021), expresa que:

Los Criptoactivos son un tipo de activo virtual, el cual tiene su origen en la criptografía. De tal forma que, los Criptoactivos son activos totalmente digitales e intangibles, y existen más de 10.000 Criptoactivos diferentes, los cuales poseen unas características que los hacen distintos, una de ellas o la que más llama la atención de los usuarios es ser anónimo. (p.5)

Por esta razón, los Criptoactivos son intangibles, ya que, no se pueden ver ni tocar, pero existen. Cada uno de ellos, tienen particularidades que los diferencian, pero de igual manera, siguen siendo confiables en el mundo de los negocios. Otra motivación para el uso de criptomonedas proviene de no pagar comisiones de cambio, por lo que los ingresos en efectivo del receptor aumentan.

Lagarde (2018), indica que el Fondo Monetario Internacional (FMI), expresa lo siguiente:

Los Criptoactivos hacen posibles operaciones financieras rápidas y poco costosas, ofreciendo al mismo tiempo la comodidad del efectivo. Algunos servicios de pagos realizan transferencias al extranjero en cuestión de horas, ya no de días. Si las Criptomonedas emitidas privadamente siguen siendo riesgosas e inestables, podría surgir una demanda para que los bancos centrales suministren dinero en modalidad digital. (p.1)

Por consiguiente, los Criptoactivos son utilizados con más frecuencia, debido al bajo costo, fácil acceso y seguridad que genera, siendo estos factores, un llamativo para las organizaciones, para que puedan comprar y vender mercancías al exterior. Además, estos no son controlados por ningún gobierno, persona natural o jurídica, sino que los mismos tenedores, generan sus operaciones.

En Latinoamérica, se viene avanzando en la implementación de los Criptoactivos como forma de pago y de inversión, producto de la caída de las monedas nacionales y de la pandemia COVID-19, donde tanto las personas naturales como las organizaciones, han venido buscando la forma de preservar el valor de sus ingresos con estas monedas digitales.

La Cámara de Comercio de Bogotá (2019), realizó una investigación y plantea lo siguiente “a la vez que las monedas virtuales, criptomonedas o Criptoactivos se hacen más populares, las regulaciones sobre su uso a nivel global se vuelven más importantes y diversas” (p.10). En la actualidad, existen cinco (5) tendencias principales en la regulación de estos activos por los diferentes Gobiernos del mundo.

Estas son: países al margen, defensores globales, promotores, hostilidad y prohibición.

Dentro de los países Latinoamericanos al margen, se encuentran Argentina y Colombia, ambos no prohíben el uso de los Criptoactivos, pero tampoco cuentan con una norma que lo regule. En el caso de Brasil, lo clasifican como un país hostil, ya que, han tomado acciones para frenar el uso de los mismos, pero aun así no lo prohíben.

No obstante, no todos los países Latinoamericanos tienen una normativa estipulada, que permita a las organizaciones guiarse para llevar su tratamiento y control. Sin embargo, existen países como Bolivia y Perú que tiene prohibido el uso de Criptoactivos, motivado al no contar con alguna ley que la regule.

Venezuela, se encuentra como país defensor, por el simple hecho de haber creado una moneda digital, la cual está respaldada por recursos minerales naturales (Oro, Petróleo, Coltán, entre otros) para facilitar la venta de petróleo, gracias a la devaluación del bolívar como moneda de curso legal.

Hoy en día, este tipo de dinero se ha ganado un lugar en las transacciones comerciales en los mercados internacionales y también en el ámbito nacional, donde las personas naturales como las jurídicas hacen uso de este sistema que se caracteriza por ser descentralizado, contar con un mecanismo de validación de transacciones mediante usuario a usuario y sustentado operativamente por la cadena de bloques o *Blockchain*.

El Boletín de Aplicación de los VEN – NIF- N° 12, Versión 0 (2020), expresa en sus definiciones, que el Criptoactivo “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” (p.3). Dicho en otras palabras, los Criptoactivos son bienes digitales que utilizan la encriptación de códigos, que permite el control de sus

operaciones, ya que, su información no puede ser descifrada con facilidad, lo que la hace muy segura.

Debido a la facilidad de uso y bajo costo de los Criptoactivos, son cada vez más las entidades que han venido adoptando ésta como forma de pago por la compra – venta de bienes y servicios, lo que genera para el estado una alarma, puesto que, la comunidad internacional aún no ha redactado una norma estándar para regular este activo.

Aunado a esto, por ser un activo nuevo dentro de las organizaciones y debido a la seguridad que permite la plataforma *Blockchain* (donde ella misma lleva registro de las operaciones realizadas a nivel mundial), muchas de ellas no presentan ni revelan en sus estados financieros la tenencia de estos activos. Además, el Estado venezolano no se queda atrás y ya ha empezado a presionar, para que las organizaciones comiencen a llevar los registros contables.

El Decreto N° 4.025, en su Artículo N° 1, expresa que:

Este Decreto tiene por objeto instruir a las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas en cuanto a la obligatoriedad del registro de información y hechos económicos expresados contablemente en Criptoactivos Soberanos, sin perjuicio de su registro en bolívares, según corresponda. (p.1)

Este resultado está en concordancia con la tendencia presentada por Chainalysis (2020), donde se indica que “los venezolanos ocupan el tercer lugar en número de transferencias en Local *Bitcoin* y *Paxful*, dos de los intercambios P2P más populares del mundo” (p.12). Estos aumentos en las transacciones con criptomonedas en Venezuela, es un hecho que debe reflejarse en la información financiera presentada en las empresas del país. En tal sentido, se obliga a las entidades a llevar una contabilidad dual, donde pueda tipificar de manera asertiva la misma en bolívares, como en Criptoactivos.

De igual manera, se ha creado un marco normativo, que sirva de basamento para regular las operaciones con Criptoactivos, como lo establece la Providencia Administrativa N° 098-2019 (2019), donde faculta a la Federación de Colegios de

Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), redactar el Boletín de Aplicación N° 12 Versión 0, denominado “Tenencia de Criptoactivos Propios”, la cual tiene un alcance para todas las entidades y personas naturales para presentar en sus estados financieros, toda la información respecto a este nuevo rubro.

Sin embargo, no todas las organizaciones llevan registro de las operaciones diarias con Criptoactivos, debido a la falta de capacitación del personal de los departamentos de contabilidad, lo que imposibilita que la información sea presentada de forma fiable, lo que genera lagunas en cuanto a la información contable al momento de elaborar los estados financieros.

Con respecto a esto, Martínez y Acosta (2012), aseveran que “En la actualidad la capacitación es primordial para cualquier empresa, ya que provee muchos beneficios en cuanto al desempeño laboral de los empleados” (p.152). De igual modo, queda en entredicho por qué no se lleva el tratamiento contable, como lo demanda la ley, producto de la violación por parte de las entidades venezolanas, por no saber interpretar de forma clara el proceso.

Así mismo, se pueden ocasionar problemas para el momento de la toma de decisiones, al no llevar un control real de los Criptoactivos propiedad de las entidades venezolanas y que pudiera traducirse en estafa por medio de estas a la población, de allí que surja la siguiente interrogante: ¿Cómo se realiza el registro contable de las operaciones económicas con Criptoactivos en las entidades venezolanas?

Surgiendo así otras interrogantes, como:

- ¿Cuáles son los requerimientos contenidos en la norma venezolana para el proceso contable de las operaciones económicas con Criptoactivos?
- ¿Cómo registrar contablemente los Criptoactivos en la contabilidad de las entidades venezolanas?
- ¿Cuáles son los asientos contables que deben realizarse para el registro de los Criptoactivos en los libros de contabilidad de las entidades venezolanas?

1.2 Objetivos de la Investigación.

Para Palella y Martins (2017), los objetivos de investigación “expresan el para qué de la investigación y representan lo que se quiere lograr, lo que establece sus diferencias con las actividades” (p.56).

Asimismo, sostienen que, un objetivo general “expresa el fin último que se pretende alcanzar con el estudio, por lo cual está llamado a proporcionar respuesta a las siguientes interrogantes: ¿Qué se quiere hacer? ¿Qué se pretende obtener?” (p.56), mientras que, los objetivos específicos “se plantean en relación directa con el objetivo general. Para definirlos, se agrupan las causas claves de manera tal que el enunciado de aquellos permita profundizar en el origen, características, elementos, factores y trascendencia del objeto sometido a estudio” (p.56).

Para efectos de esta investigación, se muestran a continuación el objetivo general y los objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo General.

Analizar el registro contable de las operaciones económicas con Criptoactivos en las entidades venezolanas.

1.2.2 Objetivos Específicos.

- Describir los requerimientos contenidos en la norma venezolana para el proceso contable de las operaciones económicas con Criptoactivos.
- Determinar el registro contable de los Criptoactivos en la contabilidad de las entidades venezolanas.
- Precisar los asientos contables que deben realizarse para el registro de los Criptoactivos en los libros de contabilidad de las entidades venezolanas.

1.3 Justificación de la Investigación.

Palella y Martins (2017), sostienen que la justificación de la investigación “indica el por qué se quiere hacer esta investigación. Expresa las razones tanto personales como generales del investigador, los aportes del estudio a determinada

disciplina, a la solución de problemas prácticos de tipo organizacional, social, educativo, económico, cultural, entre otros” (p.60).

El principal motivo de esta investigación, se basa en el registro contable de las operaciones con Criptoactivos en las entidades venezolanas, corresponde con los diferentes usos que se pueden realizar con las Criptomonedas y la forma en cómo pueden ser tratados contablemente.

Con la realización de este trabajo de investigación, se busca dar a conocer la importancia de llevar los registros contables de los Criptoactivos y su impacto en la toma de decisiones, cuando no se evidencian en los libros contables. Además, de resaltar la correcta aplicación de los Principios de Contabilidad de Aceptación General (PCAG).

Como futuros profesionales de las ciencias contables y administrativas, se vislumbra la necesidad de estar documentado y al día con las innovaciones en el área económica y financiera, producto de los avances tecnológicos. Así mismo, servirá como aporte teórico y práctico para futuras investigaciones en esta área de estudio, puesto que, este es un rubro nuevo dentro del mundo empresarial.

CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO

Para Arias (2016), “El marco teórico o referencial, es el producto de la revisión documental - bibliográfica, y consiste en una recopilación de ideas, postura de autores, conceptos y definiciones, que sirvan de base a la investigación por realizar” (p.106). De allí que, el presente capítulo contempla una revisión de antecedentes de la investigación, así como también de las bases teóricas, bases legales y definición de términos básicos.

2.1 Antecedentes de la Investigación.

Los antecedentes de la investigación son el conjunto de estudios previos que se han realizado sobre el tema que como investigadores se ha decidido investigar. Para Arias (2016), “los antecedentes reflejan los avances y el estado actual del conocimiento en un área determinada y sirven de modelo o ejemplo para futuras investigaciones” (p.106). Esta sección se refiere a los estudios previos: trabajo y tesis de grado, trabajos de ascenso, artículos e informes científicos relacionados con el problema planteado.

En este sentido, se plantean los siguientes antecedentes:

2.1.1 Antecedentes de Investigación Internacionales.

- Del Campo (2021). Criptomonedas: Tratamiento Contable y su Avance Regulatorio en los Países de Alianza del Pacífico. Trabajo de investigación presentado para optar al título de Contador Público, Universidad de San Buenaventura, Facultad de Ciencias Empresariales (Medellín). La autora de esta investigación, centro sus esfuerzos en cuál es el posible tratamiento contable que pudiera darse a las Criptomonedas, de igual manera la regulación sobre el mismo en los países de la alianza del pacífico como lo son: México, Perú, Chile y Colombia. Para la cual se utilizó una metodología cualitativa de tipo documental, en la misma gracias a la revisión meticulosa de los referentes bibliográficos, el

resultado obtenido fue que los mencionados países actualmente, las Criptomonedas no cuentan con una normativa clara y definida, que permita la regulación y manejo contable, pues, muy a pesar que algunos cuentan con avances significativos, como es el caso de México, se puede evidenciar que es un tema que genera mucha incertidumbre y que los Estados aún están reacios a reconocerlas en sus economías, según estos, por no cumplir con las características del papel moneda. Por lo tanto, aunque son muchos los beneficios que las criptomonedas traerían consigo, también el hecho de no tener una normativa regulatoria sólida, hace que se vea afectada la estabilidad financiera de los usuarios que hacen uso de ellas, pues no es un secreto que el riesgo al que se enfrentan es bastante alto.

Esta investigación sirve de marco de referencia para el planteamiento y desarrollo del presente estudio, dado que, representa un aporte significativo para el mismo, destacando que se enmarca dentro del contexto teórico, que servirá de guía para comprender de forma más clara el estudio planteado.

- Cuenca (2021). *Bitcoin* y criptomonedas, ¿la nueva forma de dinero?, Bolivia y Latinoamérica en un entorno globalizado. Trabajo de Grado presentado, ante la Universidad Mayor de San Andrés, Facultad de Ciencias Económicas y Financieras, para postular a la licenciatura en Administración de Empresas, La Paz, Bolivia. El autor de esta investigación buscó escudriñar si se puede considerar el *Bitcoin* como “dinero”, al mismo tiempo que al dinero fiduciario. El objeto de la investigación se centra en el estudio de las criptomonedas, específicamente de *Bitcoin*, así como el desarrollo e implementación de estas como método de pago e intercambio de bienes y servicios. A su vez, el alcance de la investigación abarca la característica que debe tener lo que conocemos como “dinero” para saber si el *Bitcoin* y otras monedas cumplen con dichas características. El autor realizó una investigación cualitativa, concluyendo que es altamente recomendable para toda la población, poder tomar la oportunidad de comenzar a utilizar medios de pago digitales, ya que, según su estudio, por las

ventajas que ofrece el dinero digital y que, a su vez, cumple con las mismas características del dinero fiduciario, se presenta de manera inequívoca, la siguiente versión del dinero.

Este antecedente aporta al enriquecimiento para usar el Criptoactivo *Bitcoin* como nueva forma de realizar transacciones económicas en el ámbito empresarial, sirviendo de marco de referencia para el planteamiento y desarrollo del presente estudio, considerando que se enmarca dentro del contexto teórico y vale como patrón para la investigación del planteamiento del problema.

- Montesdeoca (2018). Análisis del uso de las criptomonedas en la economía ecuatoriana. Informe final de investigación presentado como requisito para optar el Título de Economista, Universidad Central Del Ecuador, Facultad De Ciencias Económicas. Mediante esta investigación el autor persiguió un análisis detallado para saber si este nuevo sistema manejado en *Blockchain* (plataforma de criptomonedas) es sustentable para manejar las monedas fiduciarias y educar a la población en este nuevo campo para lograr una economía avanzada tecnológicamente aprovechando el sistema. Esta investigación se llevó cabo a través de la metodología de información mixta, es decir, se utilizó tanto el método cualitativo como el cuantitativo. Se explica cómo nacen las monedas digitales y el dinero electrónico como medio de pago y acumulación, se dan conceptos fundamentales y características de las mismas, además, nociones de cómo usar las criptomonedas como unidad de medición de economías y la importancia de un avance tecnológico integral para su adecuado uso por parte de los gobiernos.

Esta investigación está aportando el enriquecimiento del marco teórico, gracias al amplio conjunto de conceptualizaciones y definiciones.

- Toribio (2020). Registros Contables y su Incidencia en la Rentabilidad de la Empresa Multiservicios VAROT SAC – Cajabamba 2018. Trabajo de grado presentado en la Universidad Señor Sipán, Pimentel, Perú. Para optar por el título

de Licenciados en Contaduría Pública. el objetivo de esta investigación es determinar la incidencia de los registros contables en la rentabilidad de la empresa Multiservicios VAROT SAC - 2018. La investigación se realizó a través de la metodología de tipo descriptivo de diseño no experimental, se aplicó la técnica de análisis documental; teniendo como población a la empresa Multiservicios VAROT SAC – 2018 y muestra a su documentación contable. Se realizó un análisis de los estados financieros con los que contaba la empresa (preparados con fines fiscales) del año 2018, de este análisis se identificó que los registros y anotaciones no estaban siendo llevados de acuerdo a las normas contables y tributarias. Se pudo obtener que, con la aplicación de la nueva forma de llevar los registros, la rentabilidad fue mayor. Llegando a la conclusión, que los registros contables tienen incidencia en la rentabilidad, pues se pudo conocer la verdadera utilidad que la empresa Multiservicios VAROT SAC – 2018 estaba generando en el año 2018; en base a esta nueva información se espera que gerencia tome decisiones estratégicas para mejorar su rentabilidad.

Esta investigación representa información suficiente para la metodología a aplicar en el presente estudio, dado que, es de suma importancia llevar los registros contables de forma real y veraz para el oportuno ciclo de las entidades.

- Farías y Espitia (2018). Aceptación del *Bitcoin* como medio de pago en Bogotá, presentado en la Universidad Libre, Facultad de Ciencias Económicas, Administrativas y Contables, para el postgrado en Gerencia Financiera Internacional. Bogotá, Colombia. Investigación que tiene como objetivo analizar la cantidad de establecimientos que usan el *Bitcoin* como forma de pago en las transacciones comunes, a partir del análisis de la información para determinar la aceptación que ha tenido el uso del *Bitcoin* en Colombia, principalmente en la ciudad de Bogotá. Una de las hipótesis tratadas fue que en Colombia las transacciones realizadas con *Bitcoin*, son muy mínimas y que estas pueden estar relacionadas directamente con el desconocimiento de cómo hacerlas, por la desconfianza en el uso de una moneda virtual que no es tangible o por la falta de

regulación que la podría hacer ilegal. Se realizó la investigación del sector comercial para saber cuántos establecimientos comerciales aceptan el *Bitcoin* como medio de pago y de igual manera, analizando las ventajas y desventajas del método de pago. La investigación es de tipo descriptivo, no experimental y llega a la conclusión de que esta sería una muy buena oportunidad, para generar un nicho de mercado donde se promocióne y se invierta en el impulso de nuevas tecnologías, que puedan cambiar la forma de cómo hacemos nuestras transacciones.

Si bien es cierto que al momento de la elaboración de este estudio eran muy pocas las entidades que aceptaban al Criptoactivo *Bitcoin*, pero sugiere que en el futuro tendría muy buenas oportunidades para posicionarse como una nueva forma de realizar transacciones, por lo cual para nuestra investigación incide sobre el planteamiento y desarrollo, considerando que se enmarca dentro del contexto teórico y sirve de herramienta para la investigación.

2.1.2 Antecedentes de Investigación Nacionales.

- Aular (2021). Contabilidad y Criptomonedas: Proceso Analítico en Empresas Venezolanas. Revista Científica “Teorías, Enfoques y Aplicaciones en las Ciencias Sociales”. El objetivo de este artículo es analizar la situación actual del proceso contable relacionado con las Criptomonedas en empresas venezolanas, teniendo como referencia las NIIF y la BA VEN-NIF 12 Versión 0. Donde la metodología aplicada para su realización se desarrolló desde un paradigma positivista, con un enfoque cuantitativo nivel descriptivo, respaldado por un estudio de campo, se utilizó una muestra conformada por 68 gerentes de contabilidad de empresas ubicadas geográficamente en 4 estados de Venezuela. Los resultados obtenidos, arrojaron una diversidad en los criterios de reconocimiento, valoración, presentación y revelación de las operaciones o tenencia de criptomonedas. Donde detallando cada uno de ellos, se concluyó que existen niveles muy altos de incumplimiento de los requerimientos establecidos

en la normativa que rigen el proceso contable de este rubro a nivel nacional (BA VEN-NIF N^o 12). Destacando así, la gran cantidad de entidades que no están reconociendo en la contabilidad la totalidad de las transacciones o tenencia de criptomonedas. Situación que afecta en demasía la integridad y razonabilidad de la información financiera que estarían presentando.

Este antecedente sirve de referencia para el planteamiento y desarrollo de la presente investigación, debido a que está enmarcado dentro del contexto teórico y representa un aporte significativo para el mismo, además, sirve como patrón y herramienta que ofrece una comprensión más clara del estudio planteado. A su vez, plantea el tratamiento que aplican los preparadores de la información financiera.

- Domínguez (2018). Análisis de la cadena de bloques como alternativa en la consolidación de un sistema de pagos rápido, seguro y eficiente. Trabajo de Grado presentado como requisito para optar al título de Economista, en la Universidad de Carabobo, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. Carabobo, Venezuela. Se consideran cuáles elementos influyen en que la Cadena de Bloques pueda ser o no considerada en la actualidad como una alternativa real en la consolidación de un sistema de pagos. La cual se realizó primeramente describiendo el funcionamiento de la Cadena de Bloques, documentando la evolución del mercado de transacciones basado en ello, identificando variables que inciden en el mercado y finalmente estudiando el potencial económico de dicha Red. Siendo esta una investigación de tipo documental de nivel exploratorio, la cual concluyó en que la Cadena de Bloques es una alternativa en la consolidación de un sistema de pagos rápido, seguro y eficiente, que está desarrollándose y se encuentra en evolución dentro del mundo comercial.

Este estudio sirve de marco de referencia teórica para analizar la cadena de bloques como sistema seguro, eficiente y rápido para utilizar los Criptoactivos como medios de pago alternativos a los ya existente.

- León, Navarro, Sideregts y Viloría (2019). Análisis de la Criptomoneda como Aporte del Socio en la Constitución de una Sociedad Anónima Venezolana. Trabajo de grado presentado ante la Universidad Privada Dr. Rafael Bellosó Chacín, para optar por el título profesional de Abogacía. La investigación tuvo como objetivo analizar la Criptomoneda como aporte del socio en la constitución de una sociedad anónima venezolana, la cual se sustenta en la normativa vigente de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), Decreto 3.196 sobre creación del PETRO y la Superintendencia de los Criptoactivos y Actividades Conexas Venezolanas (2018), Código de Comercio (1955), entre otros. El tipo de investigación fue documental. La población de estudio estuvo conformada por leyes y doctrinas referentes a la materia. La técnica de observación que se utilizó para esta investigación fue de carácter documental, debido a que, se efectuó una revisión y análisis de fuentes documentales y bibliográficas. Como resultado se obtuvo que las criptomonedas como forma de pago continúan adentrándose con gran impacto económico en el mundo comercial.

Este antecedente con los referentes aportados en materia legal, sirve de sustento para las bases legales de nuestro estudio, dando consigo el entendimiento del marco regulatorio de los Criptoactivos.

- Caripe, Castañeda y Bermúdez (2022). El Criptoactivo *Bitcoin* como Alternativa de Inversión en el Mercado Económico Venezolano. Trabajo de Grado presentado como requisito parcial para optar al Título de Licenciado en Contaduría Pública, Universidad de Oriente, Núcleo Sucre. Esta investigación tuvo como objetivo fundamental estudiar al Criptoactivo *Bitcoin* como alternativa de inversión en el mercado económico venezolano. La metodología utilizada, es de nivel descriptivo, de tipo documental. El resultado que se obtuvo con esta investigación, determinó que el *Bitcoin*, debido a la delicada situación de Venezuela, constituye un método alternativo de ingresos para muchos venezolanos y un refugio para resguardar los ingresos. Por lo que se concluyó,

que el impacto de esta moneda en la economía venezolana, es innegable, cada vez son más los locales y franquicias que aceptan a este activo como medio de pago.

El presente estudio constituye un enriquecimiento de nuestro marco teórico, ya que, se encuentra enmarcado dentro del contexto teórico y representa un aporte significativo para el mismo, además, sirve como patrón para la comprensión clara del tópico en estudio.

- Brito, De la Rosa y Villarroel (2022). El Criptoactivo *Bitcoin* como Medio de Pago Digital para las Transacciones Comerciales en Venezuela. Trabajo de Grado presentado como requisito parcial para optar al Título de Licenciado en Contaduría Pública, Universidad de Oriente, Núcleo Sucre. El presente estudio tuvo como objetivo analizar el Criptoactivo *Bitcoin* como medio de pago digital para las transacciones comerciales en Venezuela. La metodología utilizada fue la descriptiva de tipo documental. En la cual, se llegó a la conclusión que implantar el *Bitcoin* como medio de pago digital en Venezuela sería rentable por sus múltiples beneficios. Y que, a su vez, para que todo esto sea posible se recomienda que tanto las personas naturales y jurídicas que habitan en el país sepan cuáles son los requerimientos necesarios para implementar este Criptoactivo como los beneficios que tiene y los riesgos que pudieran generar.

Este antecedente sirve de referencia para el planteamiento y desarrollo de la investigación, debido a que está enmarcado dentro del contexto teórico y representa un aporte significativo para el mismo, además, sirve como patrón y herramienta que ofrece una comprensión más clara del estudio planteado.

2.2 Bases Teóricas.

Para el desarrollo de la investigación es necesario describir los distintos fundamentos relacionados al problema investigado, esto proporciona una visión amplia de los conceptos utilizados para dar claridad al trabajo. Arias (2012), indica que “las bases teóricas implican un desarrollo amplio de los conceptos y

proposiciones que conforman el punto de vista o enfoque adaptado para sustentar o explicar el problema planteado” (p.107). Asimismo, afirma que con el desarrollo de esta información científica se puede elaborar una idea más amplia y sustentada para proporcionar futuras soluciones.

2.2.1 Criptoactivos.

Con el avance significativo de la tecnología, ha derivado en observar cada día más, menos dinero Fiat en la calle, lo que permite la digitalización de la economía y las finanzas, esto da nacimiento a un activo desconocido para algunos y conocido para otros, como los Criptoactivos; el cual se combina con técnicas criptográficas para hacer un muro casi que impenetrable por los *hacker* y generando confianza a los tenedores de los mismos, ya que, asegura mantener el poder adquisitivo de las entidades debido a la inflación que permite el respaldo de otros activos de menor valor.

2.2.1.1 Conceptualización de los Criptoactivos.

Los Criptoactivos también conocidos como activos virtuales, de acuerdo al Banco de México (Banxic, 2020), explica que los activos virtuales son “una unidad de información que no representa la tenencia de algún activo subyacente a la par, y que es unívocamente identificable, incluso de manera fraccional, almacenada electrónicamente” (p.1). Por lo tanto, estos pueden ser almacenados usando computadoras u ordenadores de datos, los cuales pueden ser transferidos a través red de internet a cualquier parte del mundo, donde se maneje este tipo de moneda virtual.

Por su parte, el Banco de la República - Colombia (2018), adopta el término Criptoactivo para “denominar aquellos activos que son custodiados y transferidos en sistemas digitales, los cuales utilizan tecnología criptográfica avanzada para garantizar la integridad del sistema” (p.1). Estos activos son resguardados y vigilados gracias a los sistemas digitales creados hasta la fecha, los cuales colocan su confianza en la criptografía, la cual hace inviolable o que se pueda plagiar la información a través de otros usuarios.

Ramírez (2021), afirma que:

Son un medio digital de intercambio, no físico, que utiliza características tecnológicas basadas en criptografía fuerte (conjunto de técnicas de cifrado o codificado sobre archivos o mensajes que busca evitar que estos últimos, puedan ser leídos por receptores o usuarios no autorizados para hacerlo), con el fin de asegurar las transacciones financieras, controlar la creación de un mayor número de unidades y verificar la transferencia de activos; cumpliendo comercialmente la función de una moneda digital descentralizada. (p.1)

Por lo tanto, los Criptoactivos cumplen así con los requisitos de una moneda digital, que mediante la utilización de códigos permite hacer segura el almacenamiento y tenencia de las mismas y permitiendo tener en secreto la información para terceros que quieran visualizar o manipular los datos, no puedan hacerlo; gracias a la tecnología *Blockchain* y a las diversas aplicaciones que han sido creadas para hacer más práctico el uso y el manejo de los Criptoactivos a escala mundial.

En Venezuela, el uso de los Criptoactivos ha venido en crecimiento en la última década, como alternativa de inversión y ahorro. En este sentido, Aldana (2021), explica que:

Los criptoactivos están funcionando legalmente en Venezuela bajo las reglas propias del mercado mundial. Existen diferentes *Wallets* internacionales que aceptan el intercambio de bolívares por criptomonedas mediante el uso de la banca privada en el país. Por lo que plataformas como *Binance* y *Reserve* funcionan como *Exchange* para la moneda nacional y una entrada confiable al mundo de los criptoactivos. (p.1)

De esta manera, en Venezuela producto del asedio económico y financiero que vive el país, lo que ha generado la pérdida del poder adquisitivo, hacen que muchas entidades y personas naturales hayan recurrido a los Criptoactivos para lograr contrarrestar la caída del valor y a su vez tenerlas como medio de inversión y de compra de bienes y servicios, todo esto de acuerdo a lo regulado por la ley en materia de Criptoactivos.

Caja de Ingenieros (2020), expresa que:

Los criptoactivos, también llamados criptomonedas o criptodivisas, se definen como una representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central ni por una autoridad pública, no necesariamente asociados a una moneda de curso legal, que no tienen la consideración de moneda o divisa, pero que son aceptados por personas físicas y jurídicas como medio que puede transferirse, almacenarse o negociarse por medios electrónicos. (p.3)

Dicho esto, es factible decir que los Criptoactivos pueden ser utilizados entre personas naturales y jurídicas como medio de pago, para la adquisición de bienes y servicios. Pese a no estar regulada por alguna entidad gubernamental o bancaria. Estos activos son totalmente digitales y se almacenan a través de medios electrónicos.

Por tal motivo, en términos generales los Criptoactivos se definen como un activo virtual que se caracteriza por ser intangibles y son utilizados cada vez más en todo el mundo.

2.2.1.2 Origen de los Criptoactivos.

Los Criptoactivos tienen su origen desde el año 1998, cuando *Wei Dai* propuso la idea por primera vez de que fuera creada una moneda virtual totalmente descentralizada e independiente, que utilizara la criptografía como medio de control. Mas, sin embargo, no es sino hasta el año 2008, cuando sale la primera Criptomoneda al mercado denominada *Bitcoin*, la misma fue desarrollada por Satoshi Nakamoto; esta criptodivisa fue ideada para colocar en jaque a las instituciones monetarias y financieras tradicionales, luego de la crisis económica global que se vivió ese año.

Desde su creación, los Criptoactivos han venido ganando posicionamiento rápidamente tanto del público en general, como de los medios de comunicación, lo que permitió su ascenso en abril del año 2011 con el interés de los usuarios con el aumento vertiginoso del *Bitcoin*.

Posteriormente, han aparecidos otros Criptoactivos, pero no todos han sido exitosos, ya que, no muestran ningún factor innovador que los hagan llamativos para los usuarios.

En el año 2019, ya se evidenciaba el crecimiento y populismo de estos Criptoactivos, donde eran muchos más los usuarios que disponían y utilizaban las mismas. Sin embargo, con la aparición de la pandemia por COVID-19 en el año 2020, facilitó el ascenso, generando así su introducción al mundo de los negocios, producto de la inestabilidad financiera en el mundo entero, lo que permitió que fueran más los usuarios y entidades que adoptaran estas Criptomonedas para respaldar inversiones, compra y venta de bienes y servicios, entre otras situaciones.

2.2.1.3 Características de los Criptoactivos.

Los Criptoactivos quizás no tendrán las mismas consideraciones de las monedas divisas, sin embargo, son utilizados por las personas naturales y jurídicas como medio de pago en el intercambio de bienes y servicios. Por su parte, existen características que permiten diferenciar a los Criptoactivos de sus semejantes.

Para Rangel (2019, citado en Caripe et al. 2022), menciona las siguientes características de los Criptoactivos:

- Descentralización. Ya que su funcionamiento no se encuentra sometido a control por un Banco Central, sino que funciona a través del sistema tecnológico *Blockchain*.
- Comisiones bajas e inexistente necesidad de intermediarios. Esto debido a la red *Peer to Peer* (P2P), la cual garantiza la realización de transacciones directas entre los participantes, eliminando las comisiones asociadas a las transacciones y generando comisiones menores a los del mercado tradicional.
- Seguridad para las partes gracias a la tecnología *Blockchain*. Al no poderse modificar los registros de la cadena de bloques, una vez hecha la transacción se imposibilita manipular el sistema deshonestamente, generando seguridad para los participantes del mercado criptográfico. (p.28)

Se puede visualizar que, no se necesita de intermediarios para realizar una operación, ya que, gracias a la tecnología de *Blockchain* hace que sea (P2P) ósea, de persona a persona, de igual manera, no se debe pagar altas comisiones ni usar continuamente un banco. También, se hace inviolable, gracias a la cadena de bloques

que *Blockchain* permite, para así impedir que una vez que se realice una operación se pueda manipular los datos. A su vez, no tiene nada que envidiarles a otros métodos de pago, que, de lograr desarrollarse del todo, será uno de los más herméticos sistemas que exista en el mundo moderno gracias a los avances tecnológicos.

Gaitán (2019), considera que las características que conforman a un Criptoactivo, son las siguientes:

- a) Son transferibles.
- b) Pueden ser negociados como cualquier activo.
- c) Su precio está determinado-oferta y demanda.
- d) No tienen forma física.
- e) No existe un activo subyacente.
- f) No son centralizados.
- g) Volátil, dificultad en la acumulación de valor.
- h) Formación de precio sin fundamentales o técnicos.
- i) Pseudoanónimo – *Blockchain*.
- j) Operaciones Irreversibles. (p.1)

Todas estas características hacen que los criptoactivos sean muy atractivos tanto para las personas naturales como jurídicas, ya que, en el mundo moderno, son muchas más las personas y entidades que tienen acceso a la tecnología, factor primordial para la utilización de los mismos.

De acuerdo a las características antes mencionadas, se pueden definir algunas ventajas de los Criptoactivos:

- Ventajas económicas: reducción de costos y tiempo de procesamiento de las transacciones.
- Ventajas para los operadores en el mercado: limitada interferencia de los poderes público.

- Carácter global y descentralizado: se regulan sin necesidad de ningún gobierno o Banco Central.

2.2.1.4 Tipos de Criptoactivos.

EGA Futura Nube (s.f.), indica que los tipos de Criptoactivos están estructurados de la siguiente forma:

Criptomonedas: Las unidades de valor por medio de las cuales se pueden realizar pagos o cualquier operación comercial.

Commodities o futuros: Los que están diseñados como medio de inversión y para obtener ganancias a futuro.

Tokens: Los generados por empresas privadas para el lanzamiento de proyectos y recaudar fondos de capital. (p.1)

Según lo que indica el autor, se puede evidenciar que existen diferencias entre los distintos tipos de Criptoactivos, las Criptomonedas son utilizadas para el intercambio de bienes y servicios, los *Commodities* se plantean como métodos de inversión y los *Tokens* consisten en bienes producidos por empresas privadas para recolectar fondos de capital.

ASUFIN (2021), por su parte, expresa que los Criptoactivos están divididos en:

Criptomonedas: es una moneda digital o virtual encriptada para asegurar las transacciones financieras y crear unidades de intercambio. A diferencia de la moneda fiduciaria, las criptomonedas son sistemas descentralizados que no dependen de ninguna autoridad ni regulador o banco central. Las más conocidas son *Bitcoin*, *Dogecoin* y *Ether*.

Tokens: es un activo digital que puede representar cualquier cosa: valores, productos financieros, coleccionables virtuales. A su vez, los *Tokens* pueden ser fungibles o no fungibles, siendo las primeras unidades de valor idéntico, imposibles de diferenciar y los no fungibles activos únicos y escasos, como obras de arte digital. (p.1)

Es menester recalcar que los diferentes tipos de Criptoactivos tienen sus particularidades cada uno, por lo que, si son principiantes con estos activos, es

recomendable indagar y buscar asesoría primeramente antes de invertir o utilizarlos, para no perder su dinero.

2.2.1.5 Métodos de obtención de Criptoactivos.

Son muchos y variados los métodos para obtener Criptoactivos, los cuales van desde aceptarlos como medio de pago por la adquisición de bienes y servicios o fácilmente también comprarlos. Por lo que, se presentan los siguientes métodos:

- Los *Exchanges*: Es un sistema centralizado en donde se puede comprar o vender *Bitcoin* u otras Criptomonedas a cambio de moneda fiduciaria (EUR, USD, entre otros) de una forma muy sencilla, también conocido como plataforma de intercambio. La mayoría de estos *exchanges*, el usuario debe registrarse primero en la plataforma y luego pasar por una serie de procesos de verificación de identidad. Una vez autenticado con éxito, se crea la cuenta del usuario y éste debe depositar fondos en ella antes de poder comprar o vender BTC. Existen dos tipos: los portales que solo permiten la compra, es decir, realizan el intercambio de dinero FIAT a Criptomonedas, pero no cuentan con una billetera interna ni con un mercado interno. Y los Portales que, si cuentan con el servicio de billetera, es decir, realizan el intercambio de dinero FIAT a Criptomonedas, y también cuentan con una billetera interna y con comercio para *trading* integrado, entre ellos se encuentran *Coinbase*, *Binance* y *Bitso*.
- Minería: es una de las formas más antiguas para obtener Criptoactivos, no requiere de la compra de las mismas, sin que genera otros gastos como energía y un *hardware* en excelentes condiciones. Este método consiste en la resolución de cálculos matemáticos, aunque de forma automática por medio de un ordenador, el cual debe estar siempre encendido para que se puedan sellar los diferentes bloques. Campos (2017), indica que “Cuando hablamos de la minería de criptomonedas, nos estamos refiriendo a la resolución de complejas operaciones matemáticas en red cuyo despeje genera recompensas en forma de porciones de criptoactivos” (p.1).

- El *Trading*: este método consiste en comprar Criptoactivos cuando estos están a la baja y luego venderlos cuando aumentan de precio, para de esta manera poder obtener una ganancia por esta actividad. Distefano (2022), expresa que:

Precisa destinar mucho tiempo día a día para mantenerse actualizado de los precios y lo que sucede en el mercado. Y eso no es todo. También requiere desarrollar capacidad de toma de decisión para comprar y vender, sabiendo que existe la posibilidad de perder el dinero invertido si se compra más alto de lo que se vende. (p.3)

Existen diversos métodos para poder obtener Criptoactivos, por lo que los usuarios pueden disponer de modos sencillos como, aceptarlos como medio de pago o resolución de *captchas*, llegando hasta formas más complejas, donde se requiere de conocimientos básicos sobre la materia como lo son el minado o a través del mercado bursátil. Como bien es sabido, el conocimiento siempre genera poder y esto en este mundo de los Criptoactivos es ventajoso al momento de realizar estas transacciones, pero a su vez, estos activos son muy flexibles, lo que permite que sean de fácil acceso y manejo hasta por los usuarios menos expertos. A su vez, los métodos para la obtención de estas monedas virtuales varían de acuerdo al lugar donde se encuentre el usuario manejando la red *Blockchain*.

En ese sentido, Kacosta (2021, citado en Marcano, Delgado y Guzmán, 2022), destaca que:

El uso de criptomonedas ha venido aumentando significativamente en la mayoría de las economías avanzadas, pero, sobre todo, en los países con problemas económicos, sociales y políticos. En el caso de Venezuela, explicó que debido a las distorsiones que se presentan con el bolívar, se ha creado un mercado interesante para los Criptoactivos como lo son el Bitcoin, criptomonedas estables como el USDT (Tether), USDC, BUSD y DAI, así como los Tokens SLP y todos aquellos que provengan de juegos de las plataformas NFT y cuyos precios sean competitivos. (p.34)

Como ya es conocido, en Venezuela producto de la inestabilidad económica, política y social, lo que genera una debacle con la moneda de curso legal, hace muy llamativo el uso de estos Criptoactivos para mantener la estabilidad en sus finanzas.

2.2.2 Boletín de Aplicación de los VEN-NIF N° 12 Versión 0 “Tenencia de Criptoactivos Propios”.

El Boletín de Aplicación N° 12 Versión 0 emitido por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), con el cual se establecen los criterios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los Criptoactivos en los estados financieros elaborados bajo los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA).

2.2.2.1 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

El conjunto de principios de contabilidad de aceptación general que su aplicación es de alcance mundial, nace con la emisión de las Normas Internacionales de Contabilidad por parte del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, mejor conocido como *International Accounting Standards Committee* (IASC, por sus siglas en inglés). Este es un organismo independiente de carácter privado creado en la Ciudad de Londres en el año 1973, por un grupo organizaciones de profesionales en el área contable de varios países de todos los continentes, con la finalidad de crear un solo conglomerado de normas contables de carácter mundial, el cual permitirá disminuir las diferencias por parte de las entidades en la elaboración de los estados financieros.

Según la constitución del IASC, tiene unos objetivos generales, los cuales son:

- Formular y publicar normas contables que sean observadas en la presentación de los estados financieros, así como promover su aceptación en todo el mundo, y
- Trabajar para la mejora y armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos relacionados con la presentación de los estados financieros.

Es importante resaltar, que el trabajo que realiza el IASC en la elaboración de estas normas, los recursos para funcionar vienen de ingresos propios por la venta de sus publicaciones, pero también son financiadas por las instituciones de profesionales contables, entidades financieras, firmas de contadores públicos, entre otros. Lo que permite que sigan elaborando procedimientos y normas, de cualquier tema o inquietud que se presente en el área de contabilidad a nivel mundial.

Como todo proceso tiene un punto de partida y un punto de llegada, para la elaboración de normas de contabilidad inicia con la invitación a los miembros de la organización, así como de organizaciones financieras, para que presenten sugerencias sobre algún tema de interés, que amerite buscar una solución a cierto problema.

Se establece una comisión especial presidida por un representante, que pueden incluir a otros representantes de organizaciones de profesionales de por lo menos tres países. Dicha comisión tiene la finalidad de identificar y evaluar todos los problemas que pueden surgir del tema escogido y considera el marco conceptual para preparar un estado financiero que permita dar soluciones a los problemas encontrados. De igual manera, la comisión tiene la responsabilidad de revisar las normativas y prácticas contables existentes, que le permita elaborar el resumen sobre el punto abordado y presentarlo al consejo en pleno del IASC.

Seguidamente, luego de recibir los comentarios pertinentes al resumen presentado, proceden a realizar un borrador de declaración de principio o de otro documento de discusión. Luego, de recibir nuevamente el borrador de declaración de principio, acuerda por lo general realizar una versión final de la declaración de principio el cual es enviado al consejo para su aprobación y pueda ser usado para la elaboración del proyecto de Norma Internacional de Contabilidad; esta versión podrá estar disponible al público que la pueda necesitar, mas no será objeto de publicación formal aún.

Posteriormente, la comisión especial prepara un borrador del proyecto de la norma, el cual pasa al consejo para su revisión y será aprobado si cuenta con al menos dos terceras partes del consejo, podrá ser objeto de publicación formal. Se invita a los interesados a comentar mediante el proceso de exposición pública que por lo general es de uno a tres meses.

Finalmente, la comisión elabora un borrador de NIC, tomando en cuenta los comentarios recabados durante la exposición, es presentado al consejo y será aprobado si cuenta con al menos tres cuartas partes del consejo, para ser publicada la norma definitiva.

El IASC antes de emitir las Normas de Contabilidad, prepara y publica un marco de referencia conceptual, el cual tiene como finalidad explicar el objetivo de la información financiera, conocer las características cualitativas que determinan su utilidad, a qué hipótesis fundamentales responden, cuáles son y que definición tienen los elementos de los estados financieros, que reglas deben utilizarse para su reconocimiento y valoración de los mismos y cuáles deben ser los criterios para el mantenimiento del capital de las entidades, estos componentes son los siguientes:

- Análisis del entorno.
- Alcance.
- Usuarios de la información financiera.
- Objetivos de los estados financieros.
- Hipótesis fundamentales.
- Características cualitativas de los estados financieros.
- Principios de contabilidad.
- Elementos de los estados financieros.
- Reconocimiento de los estados financieros.
- Medidas de los estados financieros.
- Concepto de capital y mantenimiento de capital.

Después de esto, tanto el IASC como el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), publican sus normas. El IASC, publica las NIC y la Interpretación de Normas Internacionales de Contabilidad (SIC), y el IASB publica las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las Normas de Interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), que, para todo evento, representa lo mismo, es decir, normas internacionales de contabilidad e información financiera y sus interpretaciones.

Explicado el proceso de cómo se elaboran las NIC, en total fueron creadas cuarenta y un (41) Normas, las cuales veinticinco (25) están vigentes. Cada una de

ellas, desglosa un rubro en específico, las mismas es de carácter obligatorio su aplicación para la presentación de la información en los estados financieros.

2.2.2.2 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Desde el año 2001, comienza a operar el *International Accounting Standards Board* (IASB), quien llega para sustituir a su predecesor el *International Accounting Standards Committee* (IASC), emitiendo las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las cuales reemplazarán a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

El IASB, en reunión realizada en fecha de 20/04/2001, se decidió que todas las normas e interpretaciones planteadas hasta ese momento por el órgano predecesor el IASC continuarán siendo aplicadas y tomadas en cuenta para la presentación de los estados financieros, al menos hasta que fueran eliminadas, derogadas o sustituidas por una NIIF. De acuerdo a lo que dictamina su constitución, el IASB podrá revisar, corregir o eliminar a las NIC y las SIC, y a su vez, elaborar las nuevas normas e interpretaciones.

El proceso de creación de las NIC se había llevado de la siguiente manera:

- 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 publicación.

En ese sentido, el IASB para continuar con la estandarización del proceso contable establece requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación en los estados financieros de propósito general, todo lo que tenga que ver

con las transacciones y eventos que se presenten dentro de las entidades y que son importantes. Las NIIF son aplicables a todos los estados financieros de carácter general y cuyos estados financieros son realizados con la finalidad de que un grupo de usuarios de la información financiera como accionistas, acreedores, empleados y el público en general pueda revisar y analizar cómo marchan las empresas.

Hasta la actualidad se han publicado diecisiete (17) NIIF, de las cuales quince (15) están vigentes. Las mismas sustituyen algunas NIC y de alguna u otra manera han facilitado, fortalecido y respaldado la información plasmada en los estados financieros.

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

Con la entrada en vigencia del IASB en el año 2001, donde se realizó una pequeña modificación en las Normas de Contabilidad a través de las NIIF, trajo consigo que en el año 2002, fuera reconstituido el Comité de Interpretaciones (SIC) por su nueva denominación Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), el cual nace con el objetivo de interpretar el conjunto de Normas Internacionales de Información Financiera.

Este Comité como se expresa en el párrafo anterior, es conformado para elaborar normas que permitan interpretar las Normas de Información Financiera, por si hay algún vacío en la información y hasta la actualidad se han elaborado veintitrés (23) interpretaciones los cuales abordan diferentes temas que tienen que ver con el área contable.

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

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (PCGA) o Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF), comprenderán los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF) y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), las cuales serán adoptadas para su aplicación en Venezuela, los

cuales serán de uso obligatorio para la preparación y presentación de información financiera para los ejercicios que se inicien después de su aprobación, a menos que se indique expresamente su fecha de aplicación.

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

También conocidos como Principios de Contabilidad de Aceptación General, son un conjunto de Normas de Información Financieras que a su vez se fundamentan en las NIIF para elaborar dichas normas. Su objetivo consiste, en establecer las pautas y procedimientos que deben aplicar las entidades venezolanas, que le permita reflejar estados financieros fiables tanto de uso interno, como externo.

Por otra parte, estas normas de acuerdo a la dimensión de las entidades, se clasifican en dos grandes grupos los son: VEN-NIF para Grandes Entidades y VEN-NIF para Pequeñas y Medianas Entidades, los cuáles serán desarrollados en los apartados siguientes.

2.2.2.4.1.1 VEN-NIF GE.

Esta denominación corresponde a las normas o principios de contabilidad que se aplican a las grandes entidades, las mismas están conformadas por las Normas de Internacionales de Información Financiera (NIIF completas) del año 2019, las cuales deben ser aplicadas en conjunto con los Boletines de Aplicación de las VEN-NIF (BA VEN-NIF). Las NIIF completas incluyen las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y sus interpretaciones (SIC) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) entre los años 1973 y 2001; y las Normas de Internacionales de Información Financiera (NIIF) y sus interpretaciones (CINIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) a partir del año 2001. La aplicación de las VEN-NIF es de carácter obligatorio en las Grandes Entidades, para los ejercicios económicos que se iniciaron a partir del 1° de enero de 2008.

2.2.2.4.1.2 VEN-NIF PYMES.

Esta denominación corresponde a las normas o principios de contabilidad que se aplican a las Pequeñas y Medianas Entidades, las mismas están conformadas por las Normas de Internacionales de Información Financiera (NIIF para las PYMES), emitidas por el IASB inicialmente en el año 2009 y que sufrieron modificaciones en el 2015, las cuales deben ser aplicadas en conjunto con los Boletines de Aplicación de las VEN-NIF (BA VEN-NIF). La aplicación de las VEN-NIF es de carácter obligatorio en las Pequeñas y Medianas Entidades, para los ejercicios económicos que se iniciaron a partir del 1° de enero de 2011.

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

Los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), son emitidos por el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), y los mismos se basan en el análisis técnico de las NIIF, además de las sugerencias, observaciones y comentarios recibidos y evaluados para cada norma.

Por su parte, estos especifican de forma clara y simplificada cómo se determina su implementación práctica, para que los usuarios que elaboren estados financieros guiados por estos no se confundan. Hasta la actualidad se han emitido formalmente trece (13) boletines (del 0 al 12), de los cuales hoy en día se encuentran vigentes solo once (11) de ellos, dado que, fueron derogados los Boletines número 1 y 3. Por su parte, las anteriores Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y las Publicaciones Técnicas (PT) han quedado totalmente derogadas.

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

Como se desarrolló anteriormente, los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), son emitidos por el Comité de Principios de Contabilidad de la FCCPV y en ellos se especifican las normas internacionales aplicables en Venezuela, así mismo, se determina su implementación práctica, facilitando así el proceso a los preparadores de información financiera.

De allí que, en fecha 15 de febrero del 2020 la FCCPV emitiera el BA VEN-NIF N° 12 Versión 0 “Tenencia de Criptoactivos Propios”, el cual dicta las pautas para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la tenencia de Criptoactivos propios dentro de los estados financieros emitidos de acuerdo con los VEN-NIF.

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

Este boletín BA VEN-NIF N° 12 Versión 0, tiene como finalidad la regulación de la tenencia de Criptoactivos propios provenientes de los actos de comercio, el cual fue creado debido al incremento de las operaciones con estas monedas dentro de las entidades venezolanas.

De igual forma, en un futuro no muy lejano, se deberían elaborar normas contables que puedan regular las actividades de creación y minería de Criptoactivos, las cuales, debido al avance exponencial de la tecnología y la constante inflación, no tardara en expandirse la minería en el país.

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

Este boletín fue emitido producto de la inexistencia de una norma específica que tratara los diferentes tipos de Criptoactivos, ya que, muchos de ellos no cumplen con las especificaciones de los activos ya creados, y que a su vez, ya se encuentran regulados en las NIIF, por ese motivo la FCCPV elaboró el Boletín de Aplicación BA

VEN-NIF N° 12 Versión 0, con el fin de establecer el criterio para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la tenencia de Criptoactivos propios en los estados financieros.

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

Este boletín como todos los demás, debe ser aplicado de forma obligatoria por todas aquellas personas tanto naturales como jurídicas que elaboren estados financieros de carácter general, de acuerdo a lo que establece los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela (VEN-NIF) y que se aplicará en los períodos que inicien a partir del 01 de enero de 2020.

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

Las normas jurídicas se refieren a la legislación que se aplica a los PCGA en Venezuela, por lo que es imperante de antemano, conocer el significado de legislación. Pérez y Merino (2018), indican que se conoce como legislación:

Cuerpo de reglas que permiten ordenar la vida en un territorio. Se trata del ordenamiento jurídico que establece cuáles son las acciones o conductas prohibidas y cuáles son aquellas que se encuentran permitidas o que resultan obligatorias en determinadas circunstancias.
(p.1)

El término legislación hace referencia al ordenamiento jurídico que permite ordenar y controlar una ciudad, región o país, en este caso, se está refiriendo al ordenamiento que rige el desenvolvimiento de las entidades venezolanas.

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

Comenzando la Constitución, donde establece el derecho de los ciudadanos de 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 se prescribe que toda persona tiene el derecho de asociarse con otras con fines lícitos y el Estado estará obligado a facilitar el derecho regulando a través de la ley de profesiones que requieren de título, a la vez, las condiciones que deben cumplirse hasta la colegiación.

En el artículo 28, se prescribe el derecho que tiene toda persona para acceder a la información y a los datos sobre sí misma o sobre los bienes que consten de registros oficiales o privados, al mismo tiempo, tienen derecho a conocer sobre el uso que se realice con los mismo y, además, solicitar ante el tribunal correspondiente la actualización, rectificación o destrucción en el caso de no ser correctos o que afecten ilegítimamente sus derechos.

Así mismo, con respecto a los usuarios de la información financiera el artículo 58, plantea que toda persona tiene derecho a obtener información oportuna, veraz e imparcial, sin censura, de acuerdo con los principios constitucionales, de igual manera, la réplica o rectificación cuando se vea afectada por informaciones inexactas o agraviantes. Por su parte, el artículo 57 establece, el derecho que tiene toda persona a expresar libremente sus pensamientos, ideas u opiniones a través de cualquier forma de expresión y podrá hacer uso de los medios de comunicación sin ninguna forma de censura, pero entendiendo que debe ser responsable por lo expresado.

El artículo 132, prescribe sobre el deber que tiene toda persona de cumplir con sus responsabilidades sociales y participar de forma activa y solidaria en la vida política, social y comunitaria en el país, promoviendo los derechos humanos, la democracia y la paz social. Así mismo, el artículo 143, establece que los ciudadanos están en todo su derecho a recibir por parte de la administración pública información oportuna y veraz, sobre el estado de sus actuaciones y además, tienen derecho de acceder a los archivos.

Por otro lado, el artículo 117, garantiza el derecho a todas las personas de disponer de bienes y servicios de calidad, así como de una información veraz y no engañosa obre su contenido y características, a la libertad de elección y al trato equitativo.

2.2.2.5.2 Código de Comercio Venezolano (1955).

Considerando lo que establece la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela en su artículo 162, donde prescribe que toda ley que reúnan

sistemáticamente las normas relativas a una determinada materia deberá ser tratadas como Código, se procede a realizar el análisis siguiente.

El Código de Comercio Venezolano (1955), prescribe los deberes formales a los que se debe subordinar todos los comerciantes, es por ello que, en el artículo 17, se establece la obligación que tiene todo comerciante de inscribirse ante el registro mercantil de su jurisdicción.

En lo que se refiere a los libros de contabilidad, prescribe que todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad, lo cual comprende un libro diario, libro mayor, libro de inventario y los libros auxiliares que sirvan para un mejor control de las operaciones, todo esto está plasmado en los artículos 32, 34 y 35 respectivamente. Por su parte, el artículo 37, refiere el procedimiento a seguir en caso de errores u omisiones, el cual se corregirá con un asiento distinto al momento de encontrar la pifia cometida.

El artículo 36, prescribe el conjunto de prohibiciones a los comerciantes, las cuales son las siguientes:

- 1° Alterar el orden y fecha de los asientos;
- 2° Dejar blancos en el cuerpo de los asientos o a continuación de ellos;
- 3° Poner asientos al margen y hacer interlineaciones, raspaduras o enmendaduras;
- 4° Borrar los asientos o partes de ellos;
- 5° Arrancar hojas, alterar la encuadernación o la foliatura y mutilar alguna parte del libro. (p.9)

El artículo 38, establece que los libros llevados conforme a las disposiciones de este Código, servirá de prueba entre comerciantes por hechos de comercio. Y, el artículo 41, prescribe que los libros de contabilidad deberán resguardarse durante 10 años continuos a partir de la fecha del último asiento contable.

El artículo 211, establece que el contrato de sociedad, las sociedades en nombre colectivo o en comandita simple, se le será otorgado un documento público o privado para su respectiva inscripción en el registro mercantil.

Con base a los administradores, el artículo 264, establece la obligatoriedad de una vez reconocido la disminución del capital según los estados financieros en un tercio, deberán convocar una asamblea de accionistas e interrogarlos para conocer si optan por el reintegro del capital o deciden disminuirlo a la suma que queda o colocar la sociedad en liquidación. Si la disminución alcanza los dos tercios del capital, automáticamente debe colocar la sociedad en liquidación, si los accionistas no quieren reintegrar o reducir el capital al fondo existente.

El artículo 265, establece que los administradores deberán consignar cada 6 meses los estados financieros de la sociedad al Comisario, y el 275 prescribe que al finalizar el ejercicio contable en asamblea ordinaria se deberá someter a discusión los estados financieros del ejercicio previo al informe del Comisario para su aprobación o modificación por parte de los accionistas. Por lo tanto, los administradores no podrán dar voto sobre dichos estados financieros, ya que, estos son instrumentos de la medición de su misma gestión.

Es importante resaltar, que en cuanto a los estados financieros el Código de Comercio por su antigüedad se refiere a estos como balance y establece que se deberá presentar de forma clara el capital social pagado, las entregas efectuadas y demoradas, los beneficios realmente obtenidos y las pérdidas experimentadas.

2.2.2.5.3 Código Civil Venezolano (1982).

Del Código Civil Venezolano (1982), se puede observar que en muy escasos trata sobre las normas de contabilidad, pero en su artículo 13, indica que el idioma legal en Venezuela es el castellano, y por lo tanto, los libros de contabilidad que llevan los comerciantes, banqueros, negociantes, empresarios y demás industriales, deben estar escritos en este idioma.

2.2.2.5.4 Resolución 019 SAREN (2014).

El Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores, Justicia y Paz, a través de la Resolución 019 de fecha 14 de enero de 2014, la cual fue publicada el 13 de enero de 2014 mediante Gaceta Oficial N° 40.332, establece los requisitos que se

deben seguir para la tramitación de actos o negocios jurídicos en los Registros Principales, Mercantiles, Públicos y Notarias.

Dentro de los cuales, uno de los requisitos para tramitar la constitución de una sociedad mercantil, aprobación de los estados financieros del ejercicio económico, aumentos o disminuciones del capital social, disolución o fusión de sociedades mercantiles o para la transformación de la naturaleza jurídica de sociedades se debe presentar un estado financiero preparado bajo los PCGA los cuales están descritos en el BA VEN-NIF N° 8, donde describe los principios contables a aplicar en Venezuela, por su parte, los estados deben ir firmados por uno de los miembros de la Junta Directiva como señal de aprobación, además de los Estados de Resultados e informe del Comisario.

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

De acuerdo con lo dispuesto por la Constitución de la República, donde el Estado regulara el derecho al ejercicio de profesiones a través de la ley de profesiones, se crea el 05 de diciembre de 1973 mediante 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 libre ejercicio de su profesión. Al mismo tiempo, permitir su colegiatura y definir la estructura jurídica de sus instituciones.

Es por ello que, nace la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela y los Colegios de Contadores en cada Estado. De igual forma, dicha ley señala que los Colegios de Contadores Públicos tienen personalidad jurídica y patrimonio propio, con todos sus derechos, obligaciones y atribuciones que establece la presente ley y los cuales deben estar integrados solo por Contadores Públicos que hayan inscrito sus títulos en él, procurando así alcanzar los objetivos establecidos por esta ley.

En el artículo 15 de esta ley, señala las funciones que deben realizar los Colegios de Contadores Públicos:

- a) Velar por el estricto cumplimiento de los principios de la ética en el ejercicio de la profesión;

- b) Promover el mejoramiento profesional de sus miembros y el establecimiento de relaciones con institutos profesionales, nacionales o extranjeros de igual índole;
- c) Fomentar el estudio, divulgación y progreso de la contaduría pública y contribuir a la realización de investigaciones y trabajos relacionados con la profesión;
- d) Asesorar cuando así lo soliciten, a las Escuelas de administración comercial y contaduría pública de las Universidades Venezolanas;
- e) Estudiar los asuntos que sean sometidos a su consideración por los organismos del Estado en las materias de su competencia y dictaminar sobre ellos;
- f) Gestionar ante los órganos del poder Popular Público competente, las reformas necesarias o convenientes de los instrumentos que regulan el ejercicio de la profesión y que consagran la autoridad de los colegios;
- g) Velar por los intereses profesionales de sus miembros;
- h) Promover todas las gestiones necesarias para la completa realización de los objetivos del colegio. (p.7)

Por otro lado, establece que la FCCPV será integrada por todos los Colegios de Contadores del país, así como las Delegaciones que dependen de ellos. Que su carácter será de exclusividad profesional y contará con personalidad jurídica y patrimonio propio para fomentar el perfeccionamiento moral y científico de los Contadores Públicos de Venezuela, también la promoción de la defensa de los intereses los Colegios y Delegaciones.

De igual modo, el artículo 22, prescribe las siguientes atribuciones:

- a) Establecer las normas de ética profesional y las medidas de disciplina que aseguren la dignidad del ejercicio de la contaduría pública;
- b) Excitar a los colegios a tomar las medidas conducentes a realizar la mejor defensa de los contadores públicos;

- c) Ejercer una acción vigilante para preservar que las actividades que son privativas del contador público solo sean ejercidas por los profesionales autorizados por esta ley;
 - d) Coordinar y orientar las actividades de los colegios que la integran;
 - e) Procurar al contador público el mantenimiento de un nivel económico de vida, cónsono con la satisfacción de sus necesidades materiales;
 - f) Poner en práctica los más adecuados medios de previsión social para asegurar el bienestar del profesional y de sus familiares;
 - g) Elegir los contadores públicos que han de formar parte de la asamblea y los consejos de facultades correspondientes de las Universidades nacionales. La Federación designara estos representantes de la nómina que le presente el Colegio de Contadores Públicos de la localidad donde tenga su sede la Universidad;
 - h) Adelantar y gestionar las reformas legales y reglamentarias y dictar los reglamentos internos que contribuyan al desarrollo y protección del ejercicio de la profesión de la contaduría pública.
- (p.9)

En otro orden de ideas, otra de las normas asociada al ejercicio de la contaduría pública es el Decreto 735 de fecha 04 de febrero de 1975, mediante el cual se reglamenta la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública.

Es por ello que, la FCCPV poniendo en práctica sus atribuciones, ha dictado las normas de control interno y disciplinarias como lo son el Código de Ética Profesional que regula la conducta de los Contadores Públicos; los estatutos de la Federación en la cual se rige la estructura y misión de la misma.

2.2.2.5.6 Código Orgánico Tributario (2020).

El Código Orgánico Tributario (2020), señala las obligaciones que debe llevar los comerciantes en su contabilidad y las sanciones que se le impondrán al no cumplirlas; las mismas se comentan en el artículo 102, donde se contemplan los

ilícitos tributarios formales relacionados con el deber de llevar los libros y registros contables, así como todos los demás libros y registros especiales, los cuales son:

- a) No llevar los libros y registros exigidos por las normas respectivas;
- b) No mantener los libros y registro en el domicilio tributario cuando ello fuere obligatorio o no exhibirlos cuando la administración tributaria lo solicite;
- c) No conservar las memorias de las maquinas fiscales;
- d) No mantener los medios que contengan los libros y registros de las operaciones efectuadas, en condiciones de operación o de accesibilidad;
- e) Llevar los libros y registros con atraso superior a un mes;
- f) No conservar durante el lapso establecido por la normativa aplicable, los libros y registros, así como los sistemas, programas o soportes que contengan la contabilidad u operaciones efectuadas;
- g) Llevar los libros y registros sin cumplir con las formalidades establecidas;
- h) No llevar en castellano y en moneda nacional los libros de contabilidad y otros registros contables. (p.12)

Por su parte, con respecto a los delitos penales, el Código en el artículo 120, prescribe declarar cifras, deducciones o datos falsos u omitir deliberadamente hechos o circunstancias que incidan en la determinación de la obligación tributaria. No emitir facturas, emitir o aceptar facturas cuyo monto no coincida con el correspondiente en la operación original, llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con diferentes asientos, no llevar o no exhibir los libros contables o sus documentos o soportes.

Con respecto a la relación de las facultades de la administración tributaria, el artículo 132 Numeral 5, exige a los contribuyentes responsables y terceros la exhibición de la contabilidad. Y, a su vez, el artículo 138, podrá retener la

contabilidad cuando se hubiere dejado de registrar contablemente las operaciones realizadas o existan dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

En lo que respecta a la determinación de la obligación tributaria de un contribuyente, ya sea a través de base cierta o presuntiva, el artículo 140, establece que los contribuyentes y responsables, una vez originado los hechos que dan nacimiento a la obligación, estos deberán determinar y cumplir por si mismos con la obligación o proporcionar la información necesaria para su determinación para que la Administración Tributaria lo realice.

La determinación por base cierta corresponde cuando la información contable suministrada permite conocer de forma directa los hechos imponibles y la determinación por base presuntiva procederá cuando el contribuyente lleve dos juegos de libros contables con distinto contenido o no presente los libros contables, artículo 131 Numerales 1 y 2 respectivamente.

El artículo 133, reconocerá a la Administración Tributaria cuando al determinar la obligación bajo base presuntiva, podrá utilizar la contabilidad del contribuyente sean o no del mismo período, así como la estimación de las ventas a través de la comparación de los resultados obtenidos de la realización de inventarios físicos con los montos registrados en los libros; los incrementos patrimoniales no justificados, el capital invertido en las explotaciones económicas, el volumen de transacciones y utilidades en otros ejercicios fiscales, el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas similares, el flujo de efectivo no justificado, así como de otro método que permita conocer la existencia o cuantía de la obligación tributaria.

Una vez agotados los métodos, se podrá utilizar también métodos de aplicación de estándares de que disponga la administración a través de información obtenida de estudios económicos y estadísticos de actividades similares a las del contribuyente o responsable fiscalizado.

Cuando de las diferencias se obtenga faltantes, se constituirán en ventas omitidas en para el periodo inmediatamente anterior Cuando tales diferencias resulten en faltantes, se constituirán en ventas omitidas para el período inmediatamente

anterior al que se procede a la determinación, al adicionar a estas diferencias, valoradas de acuerdo 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 efectúe la determinación.

En caso tal, que se obtenga sobrantes, una vez se constate la propiedad de la misma, se procederá a ajustar el inventario final de mercancías, valoradas de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, correspondiente al cierre del ejercicio fiscal inmediatamente anterior al momento en que se procede a la determinación, constituyéndose en una disminución del costo de venta.

En lo que refiere a los deberes formales de los contribuyentes, responsables y terceros, el artículo 145, establece que estarán obligados a cumplir con los siguientes deberes formales:

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

2.2.2.5.7 Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015).

En lo que respecta al área tributaria, existen varias leyes especiales que comentan sobre los deberes formales de los sujetos pasivos de dichos impuestos, los cuales estarán sustentados por los PCGA. El artículo 91, prescribe que los contribuyentes estarán obligados a llevar en forma ordenada y ajustado a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela los libros y registros que este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, su Reglamento y las demás Leyes Especiales que determinen, de forma que constituyan medios integrados de control y comprobación de los bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles,

relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, para exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y adoptar normas de contabilidad que regulen este fin.

Los asientos y anotaciones que se efectúen en los libros, deberán estar soportados por los respectivos comprobantes y solo de la fe que estos generen, surgirá el valor probatorio de los mismos.

Esta ley también menciona que los estados financieros elaborados bajo los PCGA en Venezuela, se prescribe la determinación del enriquecimiento gravable por dividendos, al considerar gravable solo el excedente de la renta neta contable 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.

Por otro lado, el artículo 169, determina la documentación que e información relacionada con el cálculo de los precios de transferencias comprenden:

Literal g; los estados financieros del ejercicio fiscal del contribuyente, elaborados de acuerdo con los PCGA; balance general, estado de resultado, estado de movimiento de cuentas de patrimonios y estados 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.

Literal n; información relacionada al control mensual de las entradas, salidas y existencia de bienes; dejando constancia del método utilizado para de control de inventarios y valuación de los mismos. (p.53)

Dentro de esta ley, se observa un tratamiento distinto para las personas sometidas a este tributo, de acuerdo con su posición al respecto a si están o no obligadas a llevar la contabilidad. Según lo anterior, el artículo 173, prescribe que:

Para efectos tributarios los sujetos pasivos de este impuesto que iniciaron sus operaciones deberán a partir del 1 de enero de 1993, que realicen actividades comerciales, industriales, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas, que estén obligados a llevar la contabilidad, deberán al cierre del primer período fiscal gravable, realizar una actualización de inicial de sus activos y pasivos no monetarios, según las normas previstas en el presente Decreto de

Rango, Valor y Fuerza de Ley, lo cual trae como consecuencia una variación en el monto del patrimonio neto para esa 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 someterse 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.56)

2.2.3 Registro Contable de Operaciones Económicas con Criptoactivos.

Los registros contables o asientos contables como también son conocidos, representan los soportes físicos de la información financiera, los cuales se almacenan en un libro de contabilidad llamado libro diario, con el cual se permite facilitar la preparación de los estados financieros de carácter general por parte de las entidades. Además, los PCGA de aplicación en Venezuela establecen que todo hecho económico que realicen las entidades debe estar reflejado en la contabilidad con carácter de obligatoriedad.

En definitiva, la importancia de los registros contables para las entidades es muy amplia, ya que, estos juegan un papel preponderante en el tiempo, primero, por el resguardo y control ordenado de la información financiera de las mismas, y segundo, porque garantiza la elaboración de los estados financieros de forma razonable para que la directiva pueda tomar decisiones.

2.2.3.1 La Contabilidad.

La contabilidad es una de las herramientas de gestión más importantes en una empresa. Al respecto, Horngren, Harrison y Bamber (2003), señalan que “La contabilidad es el sistema de información que mide las actividades de las empresas, procesa esa información en estados (informes) y comunica los resultados a los tomadores de decisiones” (p.105). Por lo tanto, el proceso contable implica múltiples acciones que van más allá de la teneduría de libros, ya que, se requiere de un análisis más exhaustivo y minucioso, que le permitirá a la entidad conocer en tiempo real

sobre la situación financiera y por ende, poder tomar los correctivos necesarios, que le permitan el alcance de los objetivos planteados.

De igual forma, otros autores plantean que estos informes u estados financieros son documentos, que le permiten a las entidades tener respaldo de toda la información en términos monetarios, generando consigo que los datos allí soportados, sirvan de herramienta fiable tanto en lo interno a la alta gerencia y administradores como a lo externo a los inversionistas, proveedores y agentes fiscales.

Por consiguiente, Horngren et al. (2003), sostienen que la contabilidad puede clasificarse desde el punto de vista de sus usuarios, permitiendo “dividir a la contabilidad en dos campos: la financiera y la administrativa” (p.6). De allí que, pueden ser contextualizadas de la siguiente manera:

- Contabilidad Financiera: proporcionar información a usuarios externos de las operaciones realizadas por un ente, fundamentalmente en el pasado por lo que también se le denomina contabilidad histórica.
- Contabilidad Administrativa: ofrecer información a los usuarios internos para suministrar y facilitar a la administración intrínseca la planificación, toma de decisiones y control de operaciones. Para ello, comprende información histórica presente y futura de cada departamento en que se subdivide la organización de la empresa.

Aunado a esto, para que dichos estados financieros sean fiables, deben cumplir con una serie de normas y principios, que le permitan ser comparados a lo interno o con los de otras entidades.

Hoy en día, la contabilidad está reconocida como un instrumento importante de la gerencia, y los estados financieros que suministra como producto final, proporcionan los medios mediante los cuales las operaciones comerciales se entienden y se controlan corrientemente, y se proyectan las políticas futuras.

2.2.3.2 La Contabilidad y los Estados Financieros.

La contabilidad puede ser definida como el arte de registrar, clasificar y resumir de manera significativa y en términos de dinero, transacciones y actos que tengan características financieras, así como de interpretar sus resultados. Del mismo modo, la contabilidad representa ese medio comunicativo por excelencia en el ámbito de los negocios.

Así mismo, constituye el núcleo informativo en el área financiera de una empresa, donde su producto principal está representado por los estados financieros. Estos informes financieros son insumo primordial en los procesos de toma de decisiones en las organizaciones, como también en la evaluación de la gestión realizada en un tiempo determinado por la administración de la entidad. Con respecto a esto, Castellón, Cuevas y Calderón (2021), afirman que:

Los estados financieros constituyen la base central de todas las empresas para la toma de decisiones, ya que allí se muestra los resultados obtenidos, la gestión de los accionistas y cada una de las decisiones tomadas con los recursos de la empresa para generar efectivos necesarios para toma de decisiones en un futuro. (p.83)

Por su parte, para Horngren, Sundem y Stratton (2007), lo definen como “los documentos que debe preparar la empresa al terminar el ejercicio contable” (p.15), con el fin de conocer la situación financiera y los resultados económicos obtenidos en las actividades de su empresa a lo largo de un período.

Los estados financieros básicos, que debe emitir una entidad son: el estado de situación financiera, el estado de resultados, conocido también como estado de ganancias y pérdidas, el estado de cambios en el patrimonio, el estado de flujos de efectivo y las notas revelatorias.

En otro contexto, Horngren et al. (2007), señalan que los diferentes estados financieros ayudan a “segmentar la información permitiendo para entender, de forma separada, los componentes de la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de empresas complejas, que desarrollan actividades diferentes u operan en

mercados geográficos muy diferenciados” (p.15). Esta es la situación normal de los grupos que presentan cuentas consolidadas.

En otro orden de ideas, Montesinos (2007), señala que “es importante destacar que los estados financieros se presentan con base a hechos pasados, por el cual la finalidad de su presentación oportuna es permitir a la gerencia tomar decisiones correctivas en un momento determinado” (p.13). Para ello, los estados financieros se clasifican de la siguiente manera:

- Estado de situación financiera: tiene como propósito fundamental presentar la posición financiera acumulada de la entidad a un período determinado, detallando cuales son los bienes y derechos que posee la entidad (activos) que serán empleados en sus actividades económicas, versus las obligaciones que ha contraído con terceros (pasivos) o con los accionistas (patrimonio); es decir, el medio a través del cual la entidad obtuvo los activos.
- Estado de resultados: puede ser integral donde se informa en detalle todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el periodo que se está informando, incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado (que es un subtotal en el estado del resultado integral). También la entidad puede presentar un estado de resultado separado y un estado de resultado integral separado; en ese caso la entidad deberá comenzar por el estado de resultado y seguidamente mostrará las partidas del estado de resultado integral.
- Estado de cambios en el patrimonio: mediante este estado, la entidad puede evidenciar los cambios que han sufrido los componentes del patrimonio en un período determinado, así mismo se pueden detectar las causas y consecuencias de dichos cambios en la estructura de la entidad.
- Estado de flujo de efectivo: permite a la entidad conocer los movimientos de efectivo y equivalentes del período que se informa; dicha información se distribuye según la actividad que corresponda operativa, financiera y de inversión. Cabe destacar, que este estado representa una herramienta muy útil, ya

que, permite evaluar la capacidad que tiene una entidad de generar efectivo o sus equivalentes.

- Notas revelatorias de los estados financieros: están representadas por aquellos hechos o eventos cuantificables o no que afectan una cuenta determinada y que por su magnitud hace necesario que sea informar sobre ello. Forman parte esencial del conjunto de los estados financieros y deberá leerse en conjunto con ellos, motivo por el cual permite al usuario una mejor comprensión.

Con todo lo anteriormente dicho, queda más que evidenciado que los estados financieros son de vital importancia dentro de las entidades y que estos son alimentados por el proceso contable, que a su vez se nutre de los hechos económicos que realizan las entidades en su operatividad diaria. Sin mencionar, que cuyos informes, son los que permiten conocer el estatus económico y financiero de la entidad, para saber si se alcanzaron o no los objetivos planificados.

2.2.3.3 Sistemas de Información Contable.

Es un conjunto de elementos interrelacionados que recoge datos, los procesa, almacena y distribuye información vital para la correcta toma de decisiones en una empresa. Su importancia radica en la utilidad que tienen estos tanto para la toma de decisiones de los socios de las empresas como para aquellos usuarios externos de la información.

Para Horngren et al. (2007), señalan que un sistema de información contable “es un balance entre los costos y los beneficios de la información contable junto con la atención de sus efectos sobre el comportamiento” (p.11). Por lo que, su intención es desarrollar y comunicar la información financiera, la cual estará inmersa en los estados financieros no solo para que el área administrativa visualice los niveles de crecimiento, rendimiento y desarrollo, sino también, para que los accionistas y propietarios puedan observar la rentabilidad y ganancia de sus aportes.

Un sistema de información contable no es más que un proceso, que va concatenando una serie de elementos, que va desde el registro de la actividad financiera, la cual es el almacenamiento sistemático de todas las operaciones

realizadas diariamente por la entidad en términos económicos, que puedan ser anexadas en los libros de contabilidad; sucesivamente, se debe clasificar dicha información en grupos o categorías, para de esta manera dicha información pueda ser útil; seguidamente, realizar un resumen de la información para permitir que los datos puedan servir de sustento al personal que toma las decisiones.

2.2.3.4 Registros Contables y Ajustes.

Los registros contables dentro de las entidades representan uno de los principales eslabones dentro del resguardo de la información producto de la actividad financiera realizada diariamente por las mismas, sin excepción del tipo de empresa que se maneje; debido a que, estos datos serán los soportes para realizar los estados financieros y poder facilitar a la gerencia, dueños u accionistas la información real y cierta de cómo está marchando la entidad.

Silva (1990), afirma que los registros contables “es un concepto que suele emplearse como sinónimo de asiento contable. Se trata de la anotación que se realiza en un libro de contabilidad para registrar un movimiento económico” (p.32). Por consiguiente, los registros contables comprenden la información en físico realizada por las entidades día tras día.

En el mismo orden de ideas, dicha información va quedando soportada en un libro de contabilidad denominado libro diario, el cual sirve para almacenar y clasificar los asientos contables, que luego pasarán resumidos al libro mayor.

Queda claro, que todo lo que ocurra dentro de las entidades debe ser registrado en el libro diario, ya que, cualquier información que se omita, no se registre correctamente o no se registre, traerá consigo que los montos de las cuentas no mostrarán las cifras correctas al final del periodo contable.

El ajuste contable de acuerdo con lo descrito por Donoso (2020), “es una regularización que tiene que hacer la empresa, habitualmente al cierre del ejercicio, para imputar de forma correcta los ingresos, gastos, activos y pasivos a sus ejercicios correspondientes” (p.1). A su vez, cada asiento de ajuste afectará cuentas tanto del

estado de situación, como del estado de resultado; si el ajuste no afecta alguna cuenta de ingreso o de gasto, no será considerado como asiento de ajuste.

Tal y como lo establece los PCGA en Venezuela, al finalizar cada período contable, las cuentas deben reflejar el saldo real, ya que, dicha información servirá de guía y soporte para elaborar los estados financieros. Para realizar la corrección cuando se percibe que los saldos de las cuentas no son los correctos, se hace necesario aumentarlos, disminuirlos o corregirlos a través de un asiento contable, conocido como asiento de ajuste, el cual consiste en llevar el saldo de las cuentas a su valor real.

Debido a que la contabilidad es llevada por seres humanos, los errores durante un ejercicio fiscal siempre van a existir, y es por ello que, surge la necesidad de realizar una revisión minuciosa de las cuentas al finalizar dicho período, dado que, es el momento propicio para hacer los correctivos necesarios antes de la preparación de los informes, con el fin de poder corregir los errores encontrados y ajustar las cuentas para llevarlas a su saldo real y que los estados financieros puedan suministrar información valedera, cierta y correcta.

De igual forma, debido a que los planes y proyecciones futuras por parte de la entidad se realizan con base a un año, se necesita que la información plasmada en los estados financieros esté adaptados a la realidad, para poder conocer si los objetivos fueron cumplidos o si de lo contrario deben realizar los correctivos necesarios para en el período siguiente poder realizar una proyección más acertada.

2.2.3.5 Registro Contable de Criptoactivos.

Sin duda alguna, los registros contables de Criptoactivos van a estar sustentados en el uso que le asigne las entidades, como se ha venido desarrollando, la realidad del manejo contable de estos activos es que se pueden generar múltiples situaciones para su registro y las cuales se van a tratar de explicar para que sirvan de guía a otros usuarios.

Dentro de las situaciones en los que se puede incurrir al tratar los Criptoactivos se encuentran los siguientes: cuando se adquieren, cuando se aumentan, cuando se disminuyen o cuando se dan de baja.

En este sentido, para poder discernir sobre el tratamiento que se aplica en cada caso, se tiene que basar en el BA VEN-NIF N° 12 Versión 0 denominado “Tenencia de Criptoactivos Propios”, el cual plantea dos formas de reconocerlos, las cuales son: como Inventario (Activo corriente), o como Intangible (Activo no corriente).

El tratamiento contable para Criptoactivos, será el siguiente:

- Cuando se adquiere a través de la compra: La compra de Criptomonedas en el mercado de monedas digitales mediante la entrega de dinero de curso legal se ha de tratar como la activación de un efecto comercial en el Activo Corriente (Inventario), si el plazo de permanencia es inferior o igual a un año, o en el Activo No Corriente (Intangible) si el plazo supera el año. Por ello, al momento de la adquisición del Criptoactivo, estos serán contabilizados a su costo. Lo cual quiere decir, que el valor que tenga al momento de ser adquiridos será el que se reflejará en libros y en la medición posterior a su reconocimiento, de acuerdo a la fluctuación del mercado, se obtendrá una ganancia o una pérdida.
- Cuando se adquieren como medio de pago: Cuando las entidades reciben las Criptomonedas como medio de pago, el tratamiento contable es idéntico al de compra de Criptoactivos, solo que en este no se obtiene ganancia o pérdida al momento de la transacción.
- Cuando se aumenta: Una vez los Criptoactivos estén registrados en los libros de la entidad, se aumentarán cuando al momento de la medición posterior a su reconocimiento, la cual será a valor razonable, lo que quiere decir, que, al momento de la medición, si el valor razonable está por encima del valor de adquisición, esto generará un incremento del activo y se reflejará en Otro Resultado Integral (ORI) y en el apartado de ganancias y pérdidas del período.

- Cuando se disminuye: Por su parte, los Criptoactivos sufrirán disminuciones cuando al momento de la medición posterior, el valor razonable del mismo este por debajo del valor de adquisición, esto generará una pérdida del Criptoactivo y se reflejará en el apartado de ganancias y pérdidas del período, observando primeramente si este tiene algún saldo en ORI.
- Cuando se da de baja: Cuando un Criptoactivo se da de baja, puede ser por varias razones (fueron transferidos a terceros, se perdió el control sobre los mismos, se perdió la posibilidad de generar beneficios económicos o no se pueden medir razonablemente), donde se realiza el siguiente proceso en el caso de ser transferidos para la compra de bienes y servicios, se realiza una permuta comercial donde se establece que hay que dar de baja el activo que se entrega por su valor contable y el activo que recibimos, por el valor razonable del bien entregado o el valor razonable del recibido si éste último es menor. El valor razonable de la Criptomoneda vendrá definido por su cotización en tiempo real en el mercado criptográfico. En consecuencia, esta operación puede dar lugar a un beneficio o a una pérdida en la cuenta de ganancias y pérdidas, previa deducción de cualquier incremento en ORI. Es preciso resaltar, que en el caso tal que sea tratado como intangibles al momento de darse de baja se debe hacer el cálculo de la amortización y de cualquier deterioro en el valor.

2.3 Bases Legales.

Palella y Martins (2017), indican que “la fundamentación legal o bases se refiere a la normativa jurídica que sustenta el estudio. Desde la Carta Magna, las leyes orgánicas, resoluciones, decretos, entre otros” (p.63). Explican que las bases legales “es importante que se especifique el número de articulado correspondiente, así como una breve paráfrasis de su contenido a fin de relacionarlo con la investigación a desarrollar” (p.64). Por tal razón, es necesario mencionar las leyes y artículos en lo que sustenta el estudio y luego relacionarla con el trabajo de investigación.

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

En su 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 el artículo anterior se hace referencia que el Estado venezolano reconocerá públicamente la expansión de la tecnología, el crecimiento del conocimiento y la innovación que permita el desarrollo económico, social y político del país, este artículo se relaciona con nuestro proyecto de investigación, ya que, debido a la regulación de los Criptoactivos, donde se permite su uso en el país, se hace imperante poder llevar registro de las operaciones realizadas diariamente con estos activos, para manejar información real.

Así mismo, el artículo 112, expresa lo siguiente:

Todas las personas pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando la creación y justa distribución de la riqueza, así como la producción de bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población, la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país. (p.22)

El artículo anterior hace referencia a que toda persona natural o jurídica puede desarrollar la actividad económica de forma libre y las únicas limitaciones que tendrán, serán las que establezca la constitución y las demás leyes, permitiendo así el

desarrollo humano, la seguridad y protección del medio ambiente. El presente artículo guarda relación con nuestro trabajo, debido que, con el uso de los Criptoactivos en las entidades venezolanas, las NIIF dictaminan que se debe reflejar todo hecho económico en los estados financieros.

- Código de Comercio Venezolano (1955).

En su artículo 32, expresa que “Todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad, la cual comprenderá, obligatoriamente, el libro diario, el libro mayor y el libro de inventario. (...) los libros auxiliares que estimare convenientes para el mayor orden y claridad de sus operaciones” (p.9).

El artículo anterior indica cuáles son los libros contables que deben llevar las entidades venezolanas, para tener respaldo físico de las operaciones económicas.

- Decreto N° 3.196 (2017), mediante el cual se autoriza la creación de la Superintendencia de los Criptoactivos y Actividades Conexas Venezolana (SUNACRIP). Gaceta N° 6.346 extraordinario del 8 de diciembre de 2017.

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 regirá por lo dispuesto en este Decreto y demás normativa que le resulten aplicable. (p.2)

En el artículo anterior se establece a la Superintendencia de los Criptoactivos y Actividades Conexas Venezolana como ente rector encargado de controlar y administrar todo lo referente a Criptoactivos en Venezuela y lo relacionado a su actividad económica.

- Decreto N° 4.025 de (2019), mediante la cual se regula el Registro Contable en Criptoactivos, para llevar la contabilidad en Petros.

En su artículo 1, establece que “Este decreto tiene por objeto, instruir a las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas en cuanto a la obligatoriedad del

registro de la información, (...) expresados contablemente en criptoactivos soberanos, sin perjuicio de su registro en bolívares, según corresponda”. (p.1)

El artículo anterior establece que las entidades podrán llevar la contabilidad dual, tanto en Criptoactivos como en bolívares, lo que tiene mucho que ver con el tema de investigación, ya que se debe expresar la relevancia de presentar la información financiera.

- Norma Internacional de Contabilidad N° 2 (2005).

Define lo siguiente, “Inventarios son activos mantenidos para ser vendidos en el curso normal de la operación, (...) o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios” (p.2).

La vinculación de esta norma con el tema en investigación, es expresar lo que son los inventarios para facilitar como reconocer los Criptoactivos en los asientos contables.

- Norma Internacional de Contabilidad N° 38 (2004).

Expresa lo siguiente, “Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro. Un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física”. (p.2)

La vinculación de esta norma con el tema en investigación, es expresar lo que son los activos intangibles para facilitar como reconocer los Criptoactivos en los asientos contables.

- Providencia Administrativa N° 098-2019 (2019), la cual regula el registro contable de operaciones y hechos económicos expresados con Criptoactivos.

Establece en su artículo 3, 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 este artículo se establece que la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela de la República Bolivariana de Venezuela, es la encargada de la medición, presentación y revelación de la información financiera con Criptoactivo.

Por otro lado, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela, emitió un Boletín:

- BA VEN-NIF N° 12, Versión 0 (2020), Boletín de Aplicación Número 12 Versión 0 sobre “Tenencia de Criptoactivos Propios”.

“Este Boletín de Aplicación 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” (BA VEN-NIF N° 12 Versión 0, 2020, p.2).

En este boletín se establece las normas para reconocer, medir, presentar y revelar los Criptoactivos en los Estados Financieros en Venezuela, con la cual, de igual manera, dicta las pautas para conocer cómo realizar los registros contables.

2.4. Definición de Términos Básicos.

Arias (2016), sostiene que la definición de términos básicos “consiste en dar el significado preciso y según el contexto a los conceptos principales, expresiones o variables involucradas en el problema y en los objetivos formulados” (p.108). De allí que, a continuación, se mencionan los términos que dan vida a la presente investigación.

- Activo: “Un activo es un recurso con valor que alguien posee con la intención de que genere un beneficio futuro” (Llorente, 2014, p.1).
- *Blockchain*: “Es un sistema descentralizado que comprende una base de datos compartida, que funciona de manera similar a un libro contable. Dicha red está conformada por componentes digitales (*software* y *hardware* especializados) como: billeteras digitales o *Wallets*, nodos y la red (internet); en donde cada uno de estos elementos se encarga de cumplir una función específica con el objetivo de registrar y

llevar a cabo el procesamiento de las operaciones de compra-venta de *Bitcoins* u otro tipo de operaciones digitales, así como de generar nuevas unidades de *Bitcoin*” (Ladera, 2019, p.30).

- Criptomonedas: “Un sistema de pago descentralizado que tiene como fin eliminar los intermediarios hasta el punto en que sea posible, no cuentan con la participación de bancos, uniones de crédito o prestamistas, pero pueden ser consideradas unidades monetarias al cumplir con las características del dinero: es un medio de intercambio, genera confianza y funciona como una unidad de cuenta” (Caballero, 2019, p. 12).
- Criptoactivo: “Un Criptoactivo es un tipo de activo virtual, el cual tiene su origen en la criptografía. Los diferentes criptoactivos poseen un determinado valor de mercado, el cual nos permite, en caso de poseerlos, generar ingresos al venderlos o al intercambiarlos por bienes o servicios” (Ludeña, 2021, p.2).
- Registro Contable: “Es un concepto que suele emplearse como sinónimo de asiento contable. Se trata de la anotación que se realiza en un libro de contabilidad para registrar un movimiento económico” (Silva, 1990, p.32).
- Entidad: “Es toda colectividad que puede considerarse como una unidad. El concepto suele utilizarse para nombrar a una corporación o compañía que se toma como persona jurídica”. (Pérez y Gardey, 2010, p.1).
- Operaciones: “Cuando hablamos de operaciones nos referimos a ejecuciones o maniobras metódicas y sistemáticas sobre cuerpos, números, datos, etcétera, para lograr un determinado fin”. (Fingermann, 2010, p.1).

CAPÍTULO III MARCO METODOLÓGICO

Arias (2016), indica que el marco metodológico “es el cómo se realizará el estudio para responder al problema planteado” (p.110). El marco metodológico indica la estructuración y tipo de investigación a desarrollar, su abordaje en el manejo de los datos y aspectos a considerarse para desarrollar el tema de investigación.

Este capítulo, está constituido por: nivel de investigación; tipo de investigación y las técnicas e instrumentos de recolección de información.

3.1 Nivel de Investigación.

Arias (2016), expresa que “el nivel de investigación se refiere al grado de profundidad con que se aborda un fenómeno u objeto de estudio” (p.23). Según el nivel, la investigación se clasifica en: exploratoria, descriptiva y explicativa.

Hernández, Fernández y Baptista (2014), definen el tipo de investigación descriptiva como aquella que “busca especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis” (p.92). El nivel de esta investigación es de carácter descriptivo, por lo que centra su atención en el registro contable de las operaciones económicas con Criptoactivos en las entidades venezolanas, el cual es un tema nuevo dentro del mundo de los negocios y que coloca sobre la mesa una forma distinta de realizar transacciones muy separadas de los métodos tradicionales. Por consiguiente, el desarrollo de esta investigación, permitió evidenciar el impacto y comportamiento que ha tenido este fenómeno digital en las entidades venezolanas.

3.2 Tipo de Investigación.

Arias (2016), define el tipo de investigación como “estrategia general que adopta el investigador para responder al problema planteado” (p.27). En atención al tipo de investigación esta se clasifica en: documental, de campo y experimental.

De acuerdo con el párrafo anterior, el tipo de investigación que se llevó a cabo fue de carácter documental, debido a que, la información recolectada para el desarrollo de la misma se obtuvo de fuentes bibliográficas documentales, es decir, de fuentes impresas y electrónicas.

De igual manera, Arias (2016), define la investigación documental como:

Un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, críticas 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 aportar nuevos conocimientos. (p.27)

En tal sentido, la investigación estuvo sustentada bajo una revisión minuciosa del material documental para llegar a un análisis del fenómeno referido al registro contable de las operaciones económicas con Criptoactivos en las entidades venezolanas.

3.3 Técnicas e Instrumentos para la Recolección de la Información.

Para Arias (2016), se entenderá por “técnica de investigación, el procedimiento o forma particular de obtener datos o información” (p.67), además, también expresa que “un instrumento de recolección de datos es cualquier recurso, dispositivo o formato (en papel o digital), que se utiliza para obtener, registrar o almacenar información” (p.68). En el mismo orden de ideas, las técnicas utilizadas para llevar a cabo el trabajo de investigación fueron la observación documental y la revisión documental.

Hurtado (2002), define a la observación documental, como “una técnica en la cual se recurre a información escrita, ya sea bajo la forma de datos que pueden haber sido producto de mediciones hechas por otros, o como textos que en sí mismos constituyen los eventos de estudio” (p.427).

Sierra (1991), por otro lado, define a la observación documental como “aquella que trata todas las acciones que provienen de los acontecimientos sociales y de las ideas humanas, producto de la vida social, y, por tanto, en cuanto reflejan éstas es posible estudiarlas indirectamente” (p.194). La observación documental, se realizó a

través de la revisión de varios materiales bibliográficos, revistas, textos legales y trabajos de investigación alusivos al tema a tratar.

En el mismo orden de ideas, también se utilizó la revisión documental como técnica para la recolección de datos, ya que, se realizaron las lecturas correspondientes para determinar el significado y valor de cada documento, lo que nos permitió una mejor interpretación de los mismos.

Hurtado (2006), define a la revisión documental como “el proceso mediante el cual un investigador recopila, revisa, analiza, selecciona y extrae información de diversas fuentes, acerca de un tema en particular, con el propósito de llegar al conocimiento y comprensión más profundo del mismo” (p.90).

Valencia (s.f.), indica que la revisión documental:

Permite identificar las investigaciones elaboradas con anterioridad, las autorías y sus discusiones; delinear el objeto de estudio; construir premisas de partida; consolidar autores para elaborar una base teórica; hacer relaciones entre trabajos; rastrear preguntas y objetivos de investigación; observar las estéticas de los procedimientos (metodologías de abordaje); establecer semejanzas y diferencias entre los trabajos y las ideas del investigador; categorizar experiencias; distinguir los elementos más abordados con sus esquemas observacionales; y precisar ámbitos no explorados. (p.1)

Para efectuar la observación y revisión documental fue necesario poner en uso una serie de instrumentos orientados a facilitar dicho proceso. Arias (2016), define a los instrumentos de recolección de datos como “cualquier recurso, dispositivo o formato (en papel o digital), que se utiliza para obtener, registrar o almacenar información” (p.68).

Los instrumentos que se utilizaron durante el trabajo investigativo fueron el sombreado y fichaje en cuanto a la observación documental, los mismos ayudaron a focalizar la atención en ciertas partes de las fuentes documentales, que compensaron las necesidades teóricas que se suscitaron en el desarrollo de dicha investigación.

En cuanto a la revisión documental, los instrumentos que se utilizaron fueron el uso de fólder, la computadora y sus unidades de almacenaje y la matriz de análisis,

permitiendo clasificar, agrupar y categorizar la información contenida en documentos, para proceder luego a su análisis.

3.4 Técnicas de Análisis e Interpretación de la Información.

De acuerdo con Sierra (2002), el análisis crítico es aquel que integra, mediante relaciones de coordinación y subordinación, los conocimientos adquiridos en el conjunto de los conocimientos organizados o de las teorías válidas existentes.

Por su parte, Hurtado (2015), expresa que “En el análisis de los datos se describen las técnicas estadísticas o de otro tipo utilizadas para el procesamiento de los datos y la información recopilada para la investigación” (p.35).

Para efectos de esta investigación, se aplicó como técnica de análisis de la información el análisis de contenido. “Integra diversos recursos que permiten abordar los eventos de estudio, hechos, situaciones, textos, autores, video, cine, con el interés de profundizar en su comprensión” (Hurtado, 2000, p.506). El objetivo fundamental del análisis del contenido se apoyó en observar y reconocer el significado de los elementos que forman los documentos, clasificándolos y codificándolos convenientemente.

3.5 Procedimiento de la Investigación.

El presente trabajo de investigación se constituye en una investigación de tipo documental, por lo que para su ejecución se cumplieron las tres (3) etapas fundamentales de toda investigación científica, a saber, planificación, ejecución y la comunicación de los resultados.

El primer paso fue definir el tema de la investigación, el cual va dirigido analizar el registro contable de las operaciones económicas con Criptoactivos en las entidades venezolanas.

Sucesivamente, se procedió a investigar y recolectar los documentos existentes relacionados con el tema de estudio, para consecuentemente revisarlos. Es menester recalcar, que dichos documentos consistieron en libros, revistas, textos legales y demás materiales bibliográficos. Más adelante, se agrupó, eligió, revisó y jerarquizó

el material recolectado, para al mismo tiempo, realizar su análisis e interpretación. Este proceso permitió, llevar a cabo la estructuración y realización del planteamiento del problema, así como los objetivos generales y específicos, la delimitación de la investigación, la justificación y el esquema relacionado con el apartado teórico y metodológico de la investigación.

Culminado el proyecto de investigación, se procedió a presentarse ante el Asesor Académico de Investigación, una vez revisado el proyecto se esperó su autorización para la elaboración del informe final

Posteriormente, se inició con la elaboración del informe final por medio del empleo de la observación y revisión documental como técnica de recolección de datos, haciéndose uso del sombreado, fichaje, fólder, la matriz de análisis y la computadora y sus unidades de almacenaje como instrumento para el acopio de la información.

Ya finalizado el proceso de registrar la información recolectada, se comenzó a analizar dicha información. Para concluir se procedió a la comunicación de los resultados obtenidos durante la investigación, así como sus conclusiones y recomendaciones.

CAPÍTULO IV

REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES ECONÓMICAS CON CRIPTOACTIVOS EN LAS ENTIDADES VENEZOLANAS

Este capítulo está conformado por toda la información analizada, como resultado del escrutinio de los aspectos preestablecidos en los objetivos, marco teórico y los métodos utilizados para la obtención de la información. Donde las problemáticas a ser respondidas o aclaradas están direccionadas hacia los requerimientos contenidos en la norma venezolana para el proceso contable de las operaciones económicas con Criptoactivos, el registro contable de los Criptoactivos en la contabilidad de las entidades venezolanas y los asientos contables que deben realizarse para el registro de los Criptoactivos en los libros de contabilidad de las entidades venezolanas.

4.1 Requerimientos contenidos en la Norma Venezolana para el Proceso Contable de las Operaciones Económicas con Criptoactivos.

En Venezuela, entre los años 2018 y 2019, fueron emitidas una serie de disposiciones legislativas que dieron el visto bueno a la realización de actos de comercio que involucran los Criptoactivos, los cuales se hicieron más evidentes a finales del 2019, y con ello, la inminente necesidad de dar respuesta contable para tales hechos económicos, dado que, este nuevo rubro debe estar reflejado en los estados financieros de las entidades, de acuerdo a los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela (VEN-NIF) ,para permitir así una presentación razonable de la información financiera.

En ese sentido, la Superintendencia Nacional de Criptoactivos y Actividades Conexas (SUNACRIP), en las atribuciones que le confiere el Decreto 4.025 publicado en Gaceta Oficial N° 41.763, facultó a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), tal como lo establece una de las funciones presentadas en el artículo 15 de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (1973), donde comenta “que se deben estudiar los asuntos que sean

sometidos a su consideración por los organismos del Estado en las materias de su competencia y dictaminar sobre ellos” (p.7). Por lo tanto, se comenzó la elaboración de una norma específica que regule estas operaciones económicas. Llegándose a la conclusión que se debía establecer el principio de contabilidad en información financiera, todos aquellos hechos económicos que estaban realizando las entidades venezolanas y así poder mostrar su impacto en el patrimonio de los involucrados, que facilitara la toma de decisiones.

En ese mismo orden de idea, la FCCPV en febrero del 2020 emitió el Boletín de Aplicación Venezolano de Norma de Información Financiera N° 12 Versión 0 (BA VEN-NIF N° 12, Versión 0), donde se establece los criterios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los estados financieros. Sirviendo así de guía para que las entidades venezolanas puedan llevar su contabilidad adaptadas a este nuevo rubro naciente en la economía venezolana.

Por su parte, los requerimientos contenidos en esta norma venezolana son los siguientes:

- Reconocimiento.
 - Se reconocerá un Criptoactivo, cuando obtenga el control mediante un mecanismo de almacenamiento y gestión seleccionado y que de él se espere obtener beneficios económicos.
 - Una entidad tiene el control sobre un Criptoactivo cuando este se encuentre resguardado en una *wallet* u otro programa informático que sea manejado por la entidad y que permita realizar transacciones con dicho Criptoactivo.
 - Los Criptoactivos se darán de baja cuando:
 - a) Hayan sido transferidos a terceros.
 - b) La entidad pierda el control de la *wallet* donde están resguardados.
 - c) Hayan perdido la posibilidad de generar beneficios económicos.
 - d) No se pueda medir el valor razonable.
- Medición.
 - En el reconocimiento inicial un Criptoactivo se medirá al costo.

- Posterior a su reconocimiento inicial, los Criptoactivos se medirán al valor razonable. Cualquier incremento con respecto al importe en libros se reconocerá en Otro Resultado Integral (ORI); cualquier disminución se reconocerá en el resultado del período, en el rubro Ganancias y Pérdidas por tenencia de Criptoactivos, previa deducción de cualquier incremento reconocido en ORI.
- En la determinación del valor razonable, la ausencia de un mercado activo para el Criptoactivo evidencia la baja probabilidad de su realización. Por lo tanto, la determinación del valor razonable. De no ser posible esta determinación, debe considerarse que el valor razonable del Criptoactivo es igual a cero.
- La ganancia o pérdida que se origine como producto de la baja en cuenta de los Criptoactivos se reconocerá en los resultados del período, en el rubro Ganancias y Pérdidas por tenencia de Criptoactivos, previa deducción de cualquier incremento reconocido en ORI.
- Los Criptoactivos no serán objetos de reexpresión por inflación.
- **Presentación.**
 - Los Criptoactivos serán clasificados como activos corrientes o activos no corrientes, según la temporalidad de la tenencia que tenga prevista la entidad.
 - Los Criptoactivos se presentarán en el Estado de Situación Financiera en un rubro separado de los otros elementos.
 - 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.
- **Revelación.**

En cada fecha de presentación una entidad debe revelar:

 - Los tipos de Criptoactivos que controla, indicando restricciones, si las hubiere.
 - La intención de uso relativo a cada grupo de Criptoactivos.
 - La fuente de información base para la medición reconocida.

- Una conciliación de los cambios en el importe en libro de los Criptoactivos entre el comienzo y el final el período corriente, que incluya:
 - a) El resultado surgido por el cambio del valor razonable por cada grupo de Criptoactivos.
 - b) Los incrementos por las nuevas adquisiciones.
 - c) Las disminuciones procedentes de las ventas, o desincorporaciones.
 - d) Las variaciones por los intercambios entre Criptoactivos de distinta naturaleza.

Como presentación adicional expresada en Criptoactivos, cuando por disposición legal o reglamentaria o por solicitud de otro usuario, sea requerida la presentación expresada en Criptoactivos de los elementos de los estados financieros, la entidad deberá presentarla como información adicional, convirtiendo tales elementos al valor de referencia del Criptoactivo a la fecha que se informa.

4.2 Registro Contable de los Criptoactivos en la Contabilidad de las Entidades Venezolanas.

El registro contable es el ingreso de información de los movimientos de recursos en los libros de contabilidad, de tal forma de llevar una secuencia de cada operación realizada. Es decir, corresponde con las anotaciones que deben asentarse en los libros contables de las empresas y en nuestro caso particular, tratará de como los Criptoactivos deben ser registrados en la contabilidad de las entidades venezolanas.

Cuyos registros, se van a determinar de una forma clara y sencilla, según el BAVEN-NIF N° 12 Versión 0. Los Criptoactivos pueden ser tratados como inventario o como intangible, de acuerdo al tiempo que lo vaya a tener cada entidad en su poder, a continuación, se presentan ambas formas de registro.

4.2.1 Cuando se tratan como Inventarios.

Los inventarios son considerados como aquellos activos que son mantenidos para ser vendidos en el mismo período contable en los que son adquiridos, para ser utilizados en el proceso de producción con la finalidad de ser vendidos o en formas de

materiales y suministros para ser consumidos en la prestación de servicios por parte de las entidades.

- Cuando se adquieren a través de la compra: Los Criptoactivos al momento de ser adquiridos mediante la compra por parte de la entidad con moneda de curso legal en Venezuela, es decir, en Bolívares. Se hace un aumento a la cuenta Criptoactivos incorporando al costo las comisiones que se originen de obtener los mismos y una disminución a la cuenta de banco, serán reconocidos al menor entre el costo y el valor de mercado del activo.
- Cuando se adquieren como medio de pago: Cuando los Criptoactivos son adquiridos como medio de pago por la venta de bienes y servicios o a cambio de uno o varios activos no monetarios o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. Se hace el mismo asiento que el anterior y solo cambia es la cuenta acreedora.
- Cuando se aumenta: Se deben reconocer los cambios en el valor razonable en Otro Resultado Integral (ORI), cuando se trate de incrementos respecto al costo al momento del reconocimiento o el valor razonable de la última medición (ganancias), debido a que la tendencia más probable es la realización de los Criptoactivos en un plazo no mayor de doce (12) meses, con lo cual el reconocimiento de cualquier ganancia se daría cuando efectivamente se haya realizado el Criptoactivo. Esto quiere decir, que cuando al momento de la medición posterior a valor razonable y aun el Criptoactivo se encuentra en poder de la entidad, si se genera una ganancia, esta será reflejada en ORI; ahora bien, si esta ganancia proviene de la realización o dada de baja del activo, esta deberá estar reflejada en el resultado del período en Ganancias y Pérdidas por Criptoactivos.
- Cuando se disminuye: En los casos de disminuciones por debajo de costo o de la última medición al valor razonable (pérdidas), tal disminución se reconocerá en resultados del período, excepto cuando exista saldo acreedor la cuenta Ganancia

por Criptoactivos en Otro Resultado Integral (ORI), en cuyo caso el neto de tal pérdida se reconocerá en los resultados del período la cuenta Pérdida por Criptoactivo. Esto quiere decir, que en el caso de tener registrada una ganancia en ORI, se deducirá el neto de la deuda restándose la misma con el valor reflejado en ORI y este es el que se asentará en el resultado del período.

- Cuando se da de baja: Los Criptoactivos serán dados de baja cuando:
 - Hayan sido transferidos a terceros: los Criptoactivos serán transferidos a terceros para cancelar bienes y servicios en los que incurra la entidad o por la simple venta del mismo. Y a su vez, se debe reconocer la ganancia o la pérdida por la desincorporación del mismo.
 - La entidad pierda el control de la *wallet*, hayan perdido la posibilidad de generar beneficios económicos o no se puedan medir el valor razonable: en los siguientes casos, la entidad deberá dar de baja los Criptoactivos y en la misma tendrá que reconocer una pérdida en los mismos al no poderlos vender.

4.2.2 Cuando se tratan como Activos Intangibles.

Los activos intangibles son considerados como un activo identificable de carácter no monetario y que no cuenta con apariencia física, los cuales son controlados por las entidades como resultado de sucesos pasados y que se espera obtener beneficios económicos en el futuro

- Cuando se adquieren a través de la compra: Los Criptoactivos al momento de ser adquiridos mediante la compra por parte de la entidad con moneda de curso legal en Venezuela, es decir, en Bolívares. Se hace un aumento a la cuenta Criptoactivos incorporando al costo las comisiones que se originen de obtener los mismos y una disminución a la cuenta de banco, serán reconocidos al menor entre el costo y el valor de mercado del activo.
- Cuando se adquieren como medio de pago: Cuando los Criptoactivos son adquiridos como medio de pago por la venta de bienes y servicios o a cambio de uno o varios activos no monetarios o de una combinación de activos monetarios

y no monetarios. Se hace el mismo asiento que el anterior y solo cambia es la cuenta acreedora.

- Cuando se aumenta: Se deben reconocer los cambios en el valor razonable en Otro Resultado Integral (ORI) cuando se trate de incrementos respecto al costo al momento del reconocimiento o el valor razonable de la última medición (ganancias), con lo cual el reconocimiento de cualquier ganancia se daría cuando efectivamente se haya realizado el Criptoactivo. Esto quiere decir, que cuando al momento de la medición posterior a valor razonable y aún el Criptoactivo se encuentra en poder de la entidad, si se genera una ganancia, esta será reflejada en ORI; ahora bien, si esta ganancia proviene de la realización o dada de baja del activo, esta deberá estar reflejada en el Resultado del período en Ganancias y Pérdidas por Criptoactivos.
- Cuando se disminuye: En los casos de disminuciones por debajo de costo o de la última medición al valor razonable (pérdidas), tal disminución se reconocerá en resultados del período, excepto cuando exista saldo acreedor la cuenta Ganancia por Criptoactivos en Otro Resultado Integral (ORI), en cuyo caso el neto de tal pérdida se reconocerá en los resultados del período la cuenta Pérdida por Criptoactivo. Esto quiere decir, que en el caso de tener registrada una ganancia en ORI, se deducirá el neto de la deuda restándose la misma con el valor reflejado en ORI y este es el que se asentará en el resultado del período.
- Cuando se da de baja: Los Criptoactivos serán dados de baja cuando:
 - Hayan sido transferidos a terceros: los Criptoactivos serán transferidos a terceros para cancelar otros activos de valor como propiedad, planta y equipo o alguna inversión o por la simple venta del mismo. Y a su vez, se debe reconocer la ganancia o la pérdida por la desincorporación del mismo.
 - La entidad pierda el control de la *wallet*, hayan perdido la posibilidad de generar beneficios económicos o no se puedan medir el valor razonable: en

los siguientes casos, la entidad deberá dar de baja los Criptoactivos y en la misma tendrá que reconocer una pérdida en los mismos al no poderlos vender.

4.3 Asientos Contables que deben realizarse para el Registro de los Criptoactivos en los Libros de Contabilidad de las Entidades Venezolanas.

Tal y como se viene explicando en el desarrollo de la presente investigación, los asientos contables van a depender de la usabilidad que le asigne cada entidad a este rubro, los cuales deben estar plasmados en sus libros de contabilidad, y, por ende, reflejados en sus estados financieros, asegurando así una presentación razonable de los mismos y facilitar una toma de decisiones asertiva.

4.3.1 Cuando la entidad usa los Criptoactivos como Inventario, los asientos serán los siguientes:

- Cuando se adquieren a través de la compra:

FECHA	DESCRIPCIÓN Y EXPLICACIÓN	REF	DEBE	HABER
20XX	-X-			
	Criptoactivos		XXX	
	Banco			XXX
	Para registrar la compra de Criptoactivo con moneda de curso legal.			

- Cuando se adquieren como medio de pago:

FECHA	DESCRIPCIÓN Y EXPLICACIÓN	REF	DEBE	HABER
20XX	-X-			
	Criptoactivos		XXX	
	Activo Monetario o No Monetario			XXX
	Para registrar la venta de Activo Monetario o No Monetario.			

- Cuando se aumenta: Se reconocerá tal ganancia en los Criptoactivos en el resultado del período solo al momento de darse de baja el mismo y el asiento normal sería, tanto cuando se vende el Criptoactivo como cuando se utiliza de pago de bienes y servicios.

FECHA	DESCRIPCIÓN Y EXPLICACIÓN	REF	DEBE	HABER
20XX	-X-			
	Banco		XXX	
	Ganancia en Criptoactivos			XXX
	Para registrar la Ganancia en			
	Criptoactivos.			

- Cuando se disminuye: Se tiene por entendido, que cuando la cuenta Ganancia en Criptoactivos en ORI tenga saldo acreedor, se debe registrar es el neto en la cuenta de Pérdida por Criptoactivos en el resultado del período. Ya sea, por la venta o como medio de pago de bienes y servicios.

FECHA	DESCRIPCIÓN Y EXPLICACIÓN	REF	DEBE	HABER
20XX	-X-			
	Pérdida por Criptoactivos		XXX	
	Criptoactivos			XXX
	Para registrar la pérdida en Medición o por			
	Desincorporación de Criptoactivos.			

- Cuando se da de baja: Los Criptoactivos serán dados de baja cuando:
 - Hayan sido transferidos a terceros:

FECHA	DESCRIPCIÓN Y EXPLICACIÓN	REF	DEBE	HABER
20XX	-X-			
	Bienes y Servicios		XXX	
	Criptoactivos			XXX
	Para registrar la compra de Bienes y			
	Servicios pagados con Criptoactivos.			

FECHA	DESCRIPCIÓN Y EXPLICACIÓN	REF	DEBE	HABER
20XX	-X-			
	Banco		XXX	
	Criptoactivos			XXX
	Para registrar la venta de			
	Criptoactivos.			

- La entidad pierda el control de la *wallet*, hayan perdido la posibilidad de generar beneficios económicos o no se puedan medir el valor razonable:

FECHA	DESCRIPCIÓN Y EXPLICACIÓN	REF	DEBE	HABER
20XX	-X-			
	Pérdida por Criptoactivos		XXX	
	Criptoactivos			XXX
	Para registrar la pérdida por dar de			
	Baja los Criptoactivos.			

4.3.2 Cuando la entidad usa los Criptoactivos como intangibles, los asientos serán los siguientes:

- Cuando se adquieren a través de la compra:

FECHA	DESCRIPCIÓN Y EXPLICACIÓN	REF	DEBE	HABER
20XX	-X-			
	Criptoactivos		XXX	
	Banco			XXX
	Para registrar la compra de Criptoactivos con moneda de curso legal.			

- Cando se adquieren como medio de pago:

FECHA	DESCRIPCIÓN Y EXPLICACIÓN	REF	DEBE	HABER
20XX	-X-			
	Criptoactivos		XXX	
	Activo Monetario o No Monetario			XXX
	Para registrar la venta de Activo Monetario o No Monetario.			

- Cuando se aumenta: Se reconocerá tal ganancia en los Criptoactivos en el resultado del período solo al momento de darse de baja el mismo y el asiento normal sería, tanto cuando se vende el Criptoactivo como cuando se utiliza para inversión.

FECHA	DESCRIPCIÓN Y EXPLICACIÓN	REF	DEBE	HABER
20XX	-X-			
	Banco		XXX	
	Ganancia en Criptoactivos			XXX
	Para registrar la Ganancia en Criptoactivos.			

- Cuando se disminuye: Se tiene por entendido, que cuando la cuenta Ganancia en Criptoactivos en ORI tenga saldo acreedor, se debe registrar es el neto en la

cuenta de Pérdida por Criptoactivos en el resultado del período. Ya sea, por la venta o por la inversión que se realice.

FECHA	DESCRIPCIÓN Y EXPLICACIÓN	REF	DEBE	HABER
20XX	-X-			
	Pérdida por Criptoactivos		XXX	
	Criptoactivos			XXX
	Para registrar la pérdida en Medición o por			
	Desincorporación de Criptoactivos.			

- Cuando se dan de baja: Los Criptoactivos serán dados de baja cuando:
 - Hayan sido transferidos a terceros:

FECHA	DESCRIPCIÓN Y EXPLICACIÓN	REF	DEBE	HABER
20XX	-X-			
	Propiedad, Planta y Equipo		XXX	
	Criptoactivos			XXX
	Para registrar la compra de Propiedad,			
	Planta y Equipos pagando con			
	Criptoactivos.			

FECHA	DESCRIPCIÓN Y EXPLICACIÓN	REF	DEBE	HABER
20XX	-X-			
	Banco		XXX	
	Criptoactivos			XXX
	Para registrar la venta de			
	Criptoactivos.			

- La entidad pierda el control de la *wallet*, hayan perdido la posibilidad de generar beneficios económicos o no se puedan medir el valor razonable:

FECHA	DESCRIPCIÓN Y EXPLICACIÓN	REF	DEBE	HABER
20XX	-X-			

	Pérdida por Criptoactivos		XXX	
	Criptoactivos			XXX
	Para registrar la pérdida por dar de			
	Baja los Criptoactivos.			

Estos serán todos los asientos que deben realizarse, cuando se incurra en cualquiera de las situaciones que se puedan encontrar en el tratamiento de los Criptoactivos en las entidades venezolanas, se espera con esto, poder servir de guía para que se pueda llevar de forma clara tales registros contables.

CONCLUSIONES

De acuerdo al trabajo de investigación realizado, con el fin de analizar los registros contables de las operaciones económicas con Criptoactivos en las entidades venezolanas, se concluye que los Criptoactivos han jugado un papel muy importante en la economía moderna, llegando así al mundo empresarial, gracias al aumento de la tecnología y al uso que se le ha venido dando a estos activos.

Tomando en consideración que muchos países de Latinoamérica, han adoptado los Criptoactivos como un medio de pago y de inversión, de forma rápida, fácil, segura y con bajo costo, debido a la carencia de dinero Fiat; lo que provocó el aumento de las transacciones u operaciones económicas con estas monedas virtuales. Pero, son pocos los mismos que tienen avances significativos en cuanto a su regulación, motivado a que, el IASB no ha emitido una norma que guie la utilización de este nuevo rubro a nivel mundial.

En el caso de Venezuela, se logró la implementación de una norma que regulara y guiara el tratamiento contable de los Criptoactivos, con la cual deben subordinarse todas las personas naturales y jurídicas que preparen información financiera de carácter general.

En virtud que, el sistema *Blockchain* al ser un libro en blanco, donde se lleva un registro detallado de cada operación que en él se realiza, las entidades venezolanas no están reflejando la tenencia de Criptoactivos en sus estados financieros. Generando una violación de la normativa venezolana y, además, ocasionando para sí mismas problemas, ya que, al momento de ocurrir alguna falla con la plataforma no tendrían ningún soporte sobre los mismos, por el simple hecho de que este mecanismo no es manejado por ningún gobierno u entidad bancaria.

Todas las entidades deben llevar sus registros contables, y de esta manera, al final de cada período poder medir los resultados obtenidos, donde, al no reflejar la tenencia de Criptoactivos en los estados financieros, quiere decir que no se están presentando razonablemente y puede traer situaciones adversas para las mismas al momento de la toma de decisiones.

Cabe resaltar que, el BA VEN-NIF N° 12 Versión 0, es claro con el procedimiento a seguir para registrar los Criptoactivos en los libros contables de las entidades, pero, debido al poco tiempo que tiene de uso, los departamentos de contabilidad no están aún capacitados del todo para dinamizar dicho proceso.

Sin embargo, esto no es impedimento para que más temprano que tarde pueda subsanarse esta anomalía y se pueda llevar este proceso como lo establece la norma, permitiendo así un mejor control y resguardo de la información que tenga que ver con los Criptoactivos en las entidades venezolanas.

RECOMENDACIONES

Una vez culminada esta investigación, se puede aportar las siguientes recomendaciones:

- Para poder llevar de forma clara y ordenada los registros contables de los Criptoactivos en los libros de contabilidad, es necesario tener un conocimiento básico del BA VEN-NIF N° 12 Versión 0, la cual dicta las pautas generales a seguir.
- Por el poco tiempo de uso del boletín emitido por la FCCPV, es recomendable poder realizar talleres, ponencias, conferencias, entre otros, en los cuales se pueda explicar y detallar los aspectos legales y su tratamiento contable de una manera más específica, además, que este registro sea incorporado al pensum de estudio de la Universidad de Oriente, para que a la nueva generación de Contadores Públicos le sea más práctico entender este proceso.
- Los Criptoactivos pueden ser tratados como activo corriente (inventarios) o como activo no corriente (intangibles), esto va a depender del uso que se le quiera dar, para ello, es esencial conocer bien los beneficios que se buscan obtener.
- Es necesario realizar una medición mensual de los Criptoactivos, para así poder conocer como fluctúan los mismos y permitir tomar decisiones respecto a su tenencia.
- Con los registros contables es que se llega a la elaboración de los estados financieros, para poder medir los objetivos planteados, es primordial que sean anexados los Criptoactivos de forma correcta en los mismos, para poder obtener los resultados esperados.
- Se debe tomar en cuenta, que dada la volatilidad de los Criptoactivos estos pueden ocasionar que sean desincorporados, ya sea por la pérdida del control de la *wallet* donde se tengan resguardados, por la posibilidad de percibir beneficios económicos o por no poderse medir razonable después de su reconocimiento, por lo que es recomendable tener información del mercado diaria sobre los mismos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aldana, A. (2021). ¿Cuál es el futuro de los criptoactivos en Venezuela y el mundo? Alan Aldana & Abogados. Recuperado de: <https://aldanayabogados.com/futurocriptoactivos-venezuela-y-el-mundo/>
- Arango, J. (2012). Metodología de la Investigación. Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Recuperado de: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:v9ULMNeeTKgJ:repositorio.utmachala.edu.ec/bitstream/48000/6785/1/63%2520INTRODUCCION%2520A%2520LA%2520METODOLOGIA%2520DE%2520LA%2520INVESTIGACION.pdf&cd=4&hl=es&ct=cInk&gl=ve>
- Arias, F. (2012). El proyecto de Investigación. Introducción a la metodología científica. Caracas, Venezuela. Editorial Episteme. 6ta edición.
- Arias, F. (2016). *El proyecto de investigación*. Caracas, Venezuela: Editorial Episteme. 7ma edición.
- ASUFIN. (2021). ¿Qué son los criptoactivos? ¿Qué tipos hay?. Recuperado de: <https://www.asufin.com/asufin-te-informa-que-son-los-criptoactivos-que-tiposhay/>
- Aular, M. (2021). Contabilidad y Criptomonedas: Proceso Analítico en Empresas Venezolanas. Recuperado de: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8307740>
- BA VEN-NIF N° 12 Versión N° 0 (2020). Tenencia de Criptoactivos propios Boletín de aplicación de VEN-NIF. Recuperado de: <https://www.ccpdistritocapital.org.ve/uploads/boletines/a4b2646c95e76c7dcc9580b8b510f0d4c50859a2.pdf>
- Banco de la Republica – Colombia. (2018). Criptoactivos. Recuperado de: <https://www.banrep.gov.co/es/publicaciones/documento-tecnico-criptoactivos>
- Banco de México (Banxico, 2020). ¿Qué es un activo virtual? 2021, de Banco de México. Recuperado de: <https://tradeoff.com.mx/2021/07/20/activos-virtuales-blockchain-bitcoin/>
- 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 de Grado Presentado como Requisito Parcial para Optar al Título de Licenciado en Contaduría Pública, Universidad de Oriente, Núcleo Sucre].

- Béjar, Y.; Luján, R. y Ramos, W. (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 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>.
- Caballero, J. (2019). Criptomonedas, Blockchain y contratos inteligentes. [Trabajo de grado presentado como requisito para optar al título de abogado, Universidad Externado de Colombia]. Recuperado de: https://bdigital.uexternado.edu.co/bitstream/handle/001/2592/gaa-spa-2019criptomonedas_blockchain_y_contratos_inteligentes?sequence=1&isallowed=y.
- Caja de Ingenieros. (2020). ¿Qué son los criptoactivos, criptomonedas o criptodivisas? El blog de caja de ingenieros. Recuperado de: <https://blog.caixaenginyers.com/que-son-los-criptoactivos-criptomonedas-o-criptodivisas/?lang=es>
- Cámara de Comercio de Bogotá (2019). Entendiendo los Criptoactivos. Recuperado de: <https://bibliotecadigital.ccb.org.co/bitstream/handle/11520/22729/5%2520Entiendo%2520los%2520cripto%2520activos.pdf%3Fsequence%3D1%26isAllowed%3Dy&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=>
- Campos, F. (2017). Cinco formas más comunes de inversión en Criptoactivos. Criptonoticias. Recuperado de: <https://www.criptonoticias.com/mercados/cinco-formas-comunes-inversion-criptomonedas/#:~:text=El%20trading%2C%20holding%2C%20miner%2C%20en%20estas%20nuevas%20herramientas%20financieras.>
- Caripe, P. Castañeda, M. y Bermúdez, J. (2022). El Criptoactivo *Bitcoin* como Alternativa de Inversión en el Mercado Económico Venezolano. [Trabajo de Grado Presentado como Requisito Parcial para Optar al Título de Licenciado en Contaduría Pública, Universidad de Oriente, Núcleo Sucre].
- Castrellón, X.; Cuevas, G.; Calderón, R. (2021). La importancia de los estados financieros en la toma de decisiones financiera-contables. *Revista Faeco Sapiens*, vol. 4, No 2, pp. 82-96. Recuperado de https://revistas.up.ac.pa/index.php/faeco_sapiens/article/view/2179/2018.
- Chainalysis (2020). *Informe de geografía de criptomonedas*. América Latina mitiga la turbulencia económica con criptomonedas. pp. 1-22. Recuperado de: <https://go.chainalysis.com/rs/503-FAP074/images/Latin%20America%28spa-MX%29.pdf>.

- Código Civil Venezolano. (1982). Recuperado de: https://www.oas.org/dil/esp/codigo_civil_venezuela.pdf
- Código de Comercio Venezolano (1955). Recuperado de: <https://www.asambleanacional.gob.ve/storage/documentos/leyes/ley-de-ref-20220418144912.pdf>.
- Código Orgánico Tributario. (2020). Recuperado de: <http://www.traviesoevans.com/memos/2020-01-29-6507-EXT-Codigo-Organico-Tributario.pdf>
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. (1999). Carta Magna. Artículo 110 y 112. Recuperado de: https://www.oas.org/dil/esp/constitucion_venezuela.pdf
- Cuenca, A. (2021). Bitcoin y criptomonedas, ¿la nueva forma de dinero?, Bolivia y Latinoamérica en un entorno globalizado. Recuperado de: <https://repositorio.umsa.bo/handle/123456789/27301>
- 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-el-cual-se.html>
- Decreto N° 4.025. (2019). Registro contable en Criptoactivos. Gaceta Oficial N° 41.763, Noviembre 2019. Recuperado de: <http://www.traviesoevans.com/memos/2019-11-19-41763-Decreto-4025-Registro-Hechos-Economicos-en-Criptoactivos.pdf>
- Del Campo, S. (2021). Criptomonedas: Tratamiento Contable y su Avance Regulatorio en los Países de Alianza del Pacífico. Trabajo de investigación presentado para optar al título de contador Público, Universidad de San Buenaventura, Facultad de Ciencias Empresariales (Medellín). Recuperado de: <https://bibliotecadigital.usb.edu.co/server/api/core/bitstreams/0bdc7457-b916-4385-8c38-190eb847f24b/content>
- Distefano, B. (2022). Cómo ganar bitcoin con estos 3 métodos, ¿Cuál es más fácil? Criptonoticias. Recuperado de: <https://www.criptonoticias.com/comunidad/como-ganar-bitcoin-3-metodoscual-facil/>
- Domínguez, R. (2018). Análisis de la cadena de bloques como alternativa en la consolidación de un sistema de pagos rápido, seguro y eficiente. Recuperado de: <http://mriuc.bc.uc.edu.ve/handle/123456789/7565>
- Donoso, A. (2020). *Concepto de ajuste contable*. Recuperado de: <https://economipedia.com/definiciones/ajuste-contables.html>

- EGA Futura Nube. (s.f.). Criptoactivos. Recuperado de: <https://www.egafutura.com/glosario/criptoactivos>
- Farías, C. y Espitia, M. (2018). Aceptación del uso del Bitcoin como medio de pago. Recuperado de: <https://repository.unilibre.edu.co/bitstream/handle/10901/15929/ARTICULOBITCOININVESTIGACION.pdf?sequence=2&isAllowed=y>
- Fingermann, H. (2010). *Concepto de operaciones*. Recuperado de: <https://deconceptos.com/general/operaciones>
- Gaitán, G. (2019). Criptoactivos. Recuperado de: <https://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/criptoactivos.pdf>
- Hernández, R., Fernández, C., y Baptista, L. (2014). *Metodología de la Investigación*. Editorial. Mc GRAW-HILL. México.
- Horngrén, Charles; Harrison, Walter y Bamber, Linda (2003). *Contabilidad*. Quinta Edición. Editorial Pearson Prentice Hall. México
- Horngrén, Charles; Sundem, Gary y Stratton, William (2007). *Contabilidad Administrativa*. 13ª Edición. Pearson Educación Editores.
- Hurtado, J. (2000). *Metodología de la investigación holística*. Caracas, Venezuela. Recuperado de: <https://ayudacontextos.files.wordpress.com/2018/04/jacqueline-hurtado-debarrera-metodologia-de-investigacion-holistica.pdf>.
- Hurtado, J. (2002). *Metodología de la Investigación*. Caracas, Venezuela: QuironSypal.
- Hurtado, J. (2006). *Metodología de la Investigación*. Caracas, Venezuela: QuironSypal.
- Hurtado, J. (2015). *El proyecto de investigación*. Caracas, Venezuela: Ediciones Quirón
- Ladera, G. (2019). Un estudio comparativo de criptomonedas y de las acciones como instrumento alternativo de inversión para contrarrestar la pérdida del poder adquisitivo en Venezuela (2012- 2015). [Trabajo de grado presentado como requisito para optar al título de economista, Universidad Católica Andrés Bello]. Recuperado de: http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/aau5_943.pdf.
- Lagarde, C. (2018). *Fondo Monetario Internacional, Los criptoactivos bajo una mirada imparcial*. Recuperado de: <https://blog-dialogofondo.imf.org/?p=9119> (17/09/2018; 15:25 h).

- León, J., Navarro, D., Sideregts, A., y Vilorio, R. (2019). Análisis de la criptomoneda como aporte del socio en la constitución de una sociedad anónima venezolana. Trabajo Especial de Grado para optar al título de abogado, presentado ante la Universidad doctor Rafael Beloso Chacín.
- Ley de Impuesto Sobre la Renta. (2015). Recuperado de: <http://www.contraloriaestadofalcon.gob.ve/leyes/ISR.pdf>
- Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública. (1973). Recuperado de: http://www.fccpv.org/files/1973_Ley_de_Ejercicio.pdf
- Llorente, J. (2014). Activo. *Economipedia*. Recuperado de: <https://economipedia.com/definiciones/activo.html>.
- Ludeña, J. (2021). *Criptoactivos*. *Economipedia*. Recuperado de: <https://economipedia.com/definiciones/criptoactivo.html>.
- Marcano, G, Delgado, I. y Guzmán, M. (2022). Riesgo Asociado con las Transacciones del Criptoactivo Bitcoin en Venezuela. [Trabajo de Grado Presentado como Requisito Parcial para Optar al Título de Licenciado en Contaduría Pública, Universidad de Oriente, Núcleo Sucre].
- Martínez, M. y Acosta, J. (2012). *La capacitación laboral: alcances y perspectivas en tiempos complejos*. Anuario, vol.35, pp.148-173. Recuperado de: <http://servicio.bc.uc.edu.ve/derecho/revista/idc35/art06.pdf>.
- Montesdeoca, M. (2018). Análisis del uso de las criptomonedas en la economía ecuatoriana. Universidad Central Del Ecuador Facultad De Ciencias Económicas Carrera De Economía. Informe final de investigación presentado como requisito para optar el Título de Economista. Recuperado de: <http://www.dspace.uce.edu.ec/handle/25000/17356>
- Montesinos, V. (2007). Introducción a la Contabilidad Financiera: Un enfoque internacional. Editorial Ariel, S.A. España.
- Norma Internacional de Contabilidad N° 2 (NIC N° 2, 2005). Inventario, objetivo, alcance y definiciones. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/2_NI_C.pdf.
- Norma Internacional de Contabilidad N° 38 (NIC N° 38, 2004). Activos intangible, objetivo, alcance y definiciones. Recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/nic/NIC_038_2014.pdf.
- Palella, S. y Martins, F. (2017). *Metodología de la Investigación Cuantitativa (4ta ed.)*. FEDUPEL.

- Pérez Porto, J., Merino, M. (2018). *Definición de legislación - Qué es, Significado y Concepto*. Recuperado de: <https://definicion.de/legislacion/>
- Pérez Porto, J., Gardey, A. (2010). *Definición de entidad - Qué es, Significado y Concepto*. Recuperado de: <https://definicion.de/entidad/>
- Providencia N° 098-2019 (2019). Providencia que regula el registro contable de operaciones y hechos económicos expresados con criptoactivos. Recuperado de: <https://drive.google.com/drive/folders/11FHfBqF0qNTHWe9C2CyzT94f-sEoYhBI>.
- Ramírez, V. (2021). Boletín: Lo que tienes que saber a la hora de realizar operaciones con Criptoactivos. BDO Colombia. Recuperado de: <https://www.bdo.com.co/esco/publicaciones/boletines-audit/lo-que-tienes-que-saber-a-la-hora-de-realizaroperaciones-con-criptoactivos>
- Resolución 019 SAREN (2014). Recuperado de: <http://www.abint.com.ve/web/wp-content/uploads/2013/09/Resolucion-019-requisitos-obligatorios-para-registrar-y-notariar-documentos.pdf>
- Sierra, R. (1991). *Diccionario práctico de estadística y técnicas de investigación científica*. Madrid, España: Paraninfo.
- Sierra, R. (2002). *Técnicas de investigación social*. Madrid: Paraninfo.
- Silva, J. (1990). *Fundamentos de la Contabilidad I*. Ediciones CO-BO. Mexico.
- Tamayo y Tamayo, M. (2003). *El proceso de la investigación científica*. Ciudad de México, México: Limusa.
- Toribio, S (2020). *Registros Contables y su Incidencia en la Rentabilidad de la Empresa Multiservicios VAROT SAC – Cajabamba 2018*. Trabajo de grado presentado en la Universidad Señor Sipán, Pimentel, Perú. Para optar por el título de Licenciados en Contaduría Pública. Recuperado de: <https://hdl.handle.net/20.500.12802/7367>
- Valencia, V. (s.f.). *Revisión Documental en el Proceso de Investigación*. Recuperado de: <https://univirtual.utp.edu.co/pandora/recursos/1000/1771/1771.pdf>

HOJAS DE METADATOS

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

Título	Registro contable de las operaciones económicas con criptoactivos en las entidades Venezolanas.
Subtítulo	

Autor(es):

Apellidos y Nombres	Código CVLAC / e-mail	
Muñoz Jiménez, Iván José	CVLAC	25.899.735
	e-mail	munozjimenez71@gmail.com
	e-mail	
Fuentes Marcano, José Gregorio	CVLAC	25.412.982
	e-mail	fuentesj328@gmail.com
	e-mail	
	CVLAC	
	e-mail	
	e-mail	

Palabras o frases claves:

<ul style="list-style-type: none">- registro contable- operaciones económicas- criptoactivos- entidades
--

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

Líneas y sublíneas de investigación:

Área	Subárea
Ciencias Administrativas	Contaduría

Resumen (abstract):

Los Criptoactivos son monedas virtuales que utilizan la criptografía como medio de seguridad de sus operaciones. Son activos intangibles, ya que, no se pueden ver ni tocar, pero existen. Cada uno de ellos, tienen particularidades que los diferencian, pero de igual manera, siguen siendo confiables en el mundo de los negocios. Otra motivación para el uso de criptomonedas proviene de no pagar comisiones de cambio, por lo que los ingresos en efectivo del receptor aumentan. Por esta razón, las empresas están utilizando cada día más estos activos como medio de pago, además para preservar sus inversiones y ahorros debido a la inestabilidad de la moneda de curso legal en el país, pero no están reflejando dichas operaciones en su contabilidad, por lo que, en el siguiente trabajo se buscó analizar los registros contables de las operaciones económicas con Criptoactivos en las entidades venezolanas. Mediante una investigación descriptiva de tipo documental. En la cual se llegó a la conclusión que el sistema *Blockchain* al ser un libro en blanco donde se lleva un registro detallado de cada operación que en él se realiza, las entidades venezolanas no están reflejando sus Criptoactivos en sus libros contables, ocasionando así una violación de la norma, al igual que no se está presentando razonablemente los estados financieros.

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_FMJG2023	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.

UNIVERSIDAD DE ORIENTE
SISTEMA DE BIBLIOTECA
RECIBIDO POR <i>Martínez</i>
FECHA <i>5/8/09</i> HORA <i>5:30</i>

Cordialmente,

Juan A. Bolaños Cuveto

JUAN A. BOLAÑOS CUVELO
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 / Telfa: 4008042 - 4008044 / 8008045 Telefax: 4008043 / Cumaná - Venezuela

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

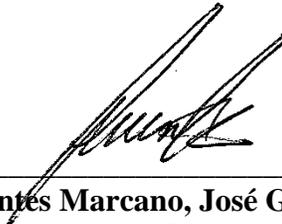
Artículo 41 del REGLAMENTO DE TRABAJO DE PREGRADO (vigente a partir del II Semestre 2009, según comunicación CU-034-2009): “los Trabajos de Grado son de la exclusiva propiedad de la Universidad de Oriente, y sólo podrán ser utilizados para otros fines con el consentimiento del Consejo de Núcleo respectivo,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



Muñoz Jiménez, Iván José

C.I. N° 25.899.735

Autor



Fuentes Marcano, José Gregorio

C.I. N° 25.412.982

Autor



Prof. Dr. Osmel José Lorenzo Velásquez

C.I. N° 14.283.697

Asesor