



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

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

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

**AUTORES:**

CARMEN OMAIRA RODRÍGUEZ BENÍTEZ  
C.I. N° 10.946.504

VANESSA DEL CARMEN SÁNCHEZ CARRERA  
C.I. N° 24.753.608

**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

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

Autores:

Carmen Omaira Rodríguez Benítez. C.I. N° 10.946.504  
Vanessa Del Carmen Sánchez Carrera. C.I. N° 24.753.608

**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.....	xi
INTRODUCCIÓN .....	1
CAPÍTULO I.....	4
EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	4
1.1 Planteamiento del Problema de Investigación. ....	4
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. ....	13
2.1.2 Antecedentes de Investigación Nacionales. ....	14
2.2 Bases Teóricas.....	16
2.2.1 Criptoactivos .....	16
2.2.1.1 Conceptualización de Criptoactivos.....	17

2.2.1.2 Origen de los Criptoactivos.....	18
2.2.1.3 Características de los Criptoactivos. ....	19
2.2.1.4 Tipos de Criptoactivos. ....	20
2.2.1.5 Métodos de Obtención de Criptoactivos. ....	21
2.2.2 Boletín de Aplicación de los VEN-NIF N° 12, Versión Cero “Tenencia de Criptoactivos Propios”. ....	23
2.2.2.1 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).....	23
2.2.2.2 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).....	33
2.2.2.3 Comité de Interpretación de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF). ....	39
2.2.2.4 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) o Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF). ....	50
2.2.2.4.1 Normas de Información Financiera en Venezuela (VEN-NIF). ..	51
2.2.2.4.1.1 VEN-NIF-GE. ....	51
2.2.2.4.1.2 VEN-NIF PYME.....	52
2.2.2.4.2 Boletines de Aplicación Venezolanos de Normas de Información Financieras (BA VEN-NIF). ....	54
2.2.2.4.2.1 Boletín de Aplicación Venezolano de Normas de Información Financiera N° 12 Versión Cero “Tenencia de Criptoactivos Propios” (BA VEN-NIF N°12 Versión 0). ....	58
2.2.2.4.2.1.1 Regulación de la BA VEN-NIF N° 12 Versión 0. ....	58
2.2.2.4.2.1.2 Emisión de la BA VEN-NIF N° 12 Versión 0. ....	58
2.2.2.4.2.1.3 Aplicación de la BA VEN-NIF N° 12 Versión 0.....	59
2.2.2.5 Normas Jurídicas que regulan la aplicación de PCGA en Venezuela. 59	

2.2.3 Criterio de Medición de la Tenencia de Criptoactivos Propios. ....	75
2.3 Bases Legales. ....	77
2.4. Definición de Términos Básicos. ....	81
CAPÍTULO III .....	84
MARCO METODOLÓGICO .....	84
3.1 Nivel de Investigación.....	84
3.2 Tipo de Investigación.....	85
3.3 Técnicas e Instrumentos para la Recolección de la Información. ....	86
3.4 Técnicas de Análisis e interpretación de la Investigación. ....	87
3.5 Procedimiento de la Investigación. ....	88
CAPÍTULO IV .....	90
MEDICIÓN DE LA TENENCIA DE CRIPTOACTIVOS PROPIOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE ACUERDO CON LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD DE ACEPTACIÓN GENERAL EN LAS ENTIDADES VENEZOLANAS .....	90
4.1 Proceso de Medición del Reconocimiento Inicial y Posterior de un Criptoactivo Propio por parte de una Entidad Venezolana.....	90
4.2 Proceso de Determinación del Valor Razonable de un Criptoactivo Propio por parte de una Entidad Venezolana.....	94
4.3 Proceso de Medición de la Ganancia o Pérdida que se origina de un Criptoactivo Propio por parte de una Entidad Venezolana. ....	97
CONCLUSIONES .....	98
RECOMENDACIONES .....	100
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	101

HOJAS DE METADATOS ..... 109

## DEDICATORIA

A mi DIOS primeramente, por la vida que me ha ofrecido, por darme la fuerza, la sabiduría, la voluntad y la fortaleza de salir adelante, de vencer todos los obstáculos presentados en el recorrer de mi camino, por permitir que se cumplieran todos mis objetivos para lograr mi gran meta. Por guiarme y hacerme sentir su presencia, siempre contigo mi Dios.

A mis hijos Lilainnys y Ángel, por ser mi razón de ser y vivir, el querer levantarme cada día y esforzarme por el presente y el mañana; a Josefina Muñoz, por ser más que una amiga, una hermana, por ser mi madre por darme tanto amor, protección y sabios consejos, por creer en mí y apoyarme incondicionalmente en cada momento de mi vida.

A mi pareja Juan Alberto, por ser parte protectora y de apoyo, darme su amor y estar allí en el momento necesario.

A todas esas personas, amigos y familiares que siempre estuvieron allí para brindarme su apoyo y ayuda, ahora les regreso un poquito de este triunfo.

*Carmen Rodríguez.*

## DEDICATORIA

Primeramente, le dedico este trabajo a Dios, por haberme permitido llegar hasta este punto y darme la fuerza, entendimiento y sabiduría para lograr cada uno de mis objetivos.

A mis padres por ser mi mayor motivo, los cuales me inspiraron a llegar hasta aquí cuando pensé que ya no podía más, gracias a ustedes. A mi hermana y sobrinas, para que esto les sirva de ejemplo

A todos mis amigos y compañeros de trabajo, que me apoyaron en este camino.

*Vanessa Sánchez C.*

## AGRADECIMIENTO

Agradezco primeramente a DIOS, por ser la base que me permite despertar no solo con vida, sino también continuar con salud, fuerza y empeño, darme sabiduría e inteligencia para que con cada avance durante mi vida, donde las experiencias y obstáculos superados fuera sólo un momento de aprendizaje en el cual crecí como persona; así como compartirlas y emprender nuevas metas que pude culminar con éxito como lo esperaba, gracias Padre Celestial porque sin ti no hubiera podido llegar a ningún lado.

El apoyo incondicional de mis hijos Lilainnys y Ángel, los amo mucho, que Dios me los bendiga, mi pareja Juan Alberto, gracias mi amor por tu ayuda y apoyo; agradezco muy infinitamente y con todo mi corazón a mi hermana Maira por su colaboración, a mi mamita Josefina Muñoz la cual representa para mí una figura importante, gracias Dios por ponerla en mi camino.

A mi amiga Militza Mejias, por su valiosa amistad, por todo el apoyo que me ha brindado, por cada consejo y palabra de aliento, a todos mis compañeros de clases en especial a mi compañera Vanessa Sánchez Carrera, por el apoyo brindado y su amistad incondicional, te aprecio mucho, a los profesores de la Escuela de Administración y Contaduría, en especial al Prof. Vicente Narváez, que me apoyaron y me motivaron a culminar mi carrera.

A la Universidad de Oriente - Núcleo Sucre, por permitirme estudiar y formarme, al personal docente, administrativo y obrero que lo integran y en especial a mi tutor, Profesor Dr. Osmel Lorenzo, por su apoyo, sus conocimientos aportados y la dedicación en la preparación de este trabajo de investigación.

*Muchas Gracias a Todos...!!*

*Carmen Rodríguez B.*

## AGRADECIMIENTO

Primeramente, agradecer a Dios, por darme fuerza y la sabiduría necesaria para recorrer este camino tan largo.

A mis padres Blanca Carrera y Nicolás Sánchez, por ser un pilar fundamental en mi vida, por siempre estar presente a lo largo de este hermoso y maravilloso camino, prestándome su apoyo y aconsejándome, gracias a ustedes que permitieron llegar hasta donde estoy hoy, por hacer de mí, una mujer de bien, esto es para ustedes, gracias por tanto los amo muchísimo.

A mi hermana, por también apoyarme. A mis demás familiares, que de una u otra manera estuvieron allí apoyándome.

Agradecimiento especial a mi compañera Carmen Rodríguez Benítez, excelente compañera, gracias por el apoyo brindado durante este proceso y por compartir conmigo buenos momentos a lo largo de este camino, a la cual quiero y aprecio mucho, gracias por formar parte de mi vida.

A la Universidad de Oriente y a los excelentes profesores que proporcionaron todos sus conocimientos y las herramientas necesarias para alcanzar este logro.

A mi tutor Profesor Dr. Osmel Lorenzo, por aportar sus conocimientos para lograr esta meta.

*Muchas Gracias a Todos...!!*

*Vanessa Sánchez C.*



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

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

Autores:

Carmen Omaira Rodríguez Benítez.

Vanessa Del Carmen Sánchez Carrera.

Tutor:

Dr. Osmel José Lorenzo Velásquez.

### **RESUMEN**

En la actualidad la tecnología genera transformaciones de mucha significancia en la población, entidades, entes bancarios y gubernamentales, por lo tanto, los Criptoactivos potencian un alcance en la creación de soluciones y alternativas para la economía. La presente investigación se estructura en establecer un estudio para la Medición de la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General en las Entidades Venezolanas. En la búsqueda de lograr respuestas a este propósito, se ejecutó un arqueo documental sobre el criterio de Medición de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en fuentes digitales, impresas y videos de la gama de surtidores de información primaria y secundaria actualizada en el aspecto investigado, se creó una descripción que proporcionó un estudio sólido en cuanto a la Medición de Criptoactivos para desarrollar empresas y ciudadanos dentro de una definición de ganancias y beneficios de manera de fomentar formación económica y emprender proyectos. Terminada la pesquisa se infirió que la Medición del Criptoactivo representa un valor en las transacciones económicas. Es importante incluir estudios criptográficos en los medios académicos venezolanos.

Palabras Clave: Criterio de Medición, Criptoactivo, Estados Financieros, Principios de Contabilidad de Aceptación General, Entidad.

## INTRODUCCIÓN

La tecnología viene a ser un dinamizador en la evolución de las actividades económicas, incorporando nuevas formas de llevar a cabo procesos, procedimientos y métodos que impactan en las gestiones de las organizaciones. Hay que tener en cuenta, que la sociedad se mantiene en constante cambio, lo que se manifiesta en toda actividad desarrollada por el hombre.

La economía acérrimamente sufre la agitada y acelerada forma de hacer sus operaciones de acuerdo a las necesidades o cambios en estos tiempos. En tal sentido, las organizaciones viven en constantes adaptaciones que les permita progresar y estar en sintonía con el curso en el cual desarrollan sus actividades.

De allí que, la creciente complejidad del mercado, el cual se caracteriza por ser enormemente competitivo, variable y con un estrangulamiento cada vez más fuerte de la demanda, ha traído consecuencias inmediatas en la vida privada de las empresas que conforman el motor de la economía.

En los últimos años, han surgido nuevos activos utilizados como medio de pago en distintitas transacciones económicas o en el intercambio de bienes y servicios: los Criptoactivos. Simplemente, se trata de un activo virtual, con carácter descentralizado; es decir, que no es controlado por Estados ni por bancos, así como, tampoco imponen ningún costo de transferencia, arancel o recargo alguno; tienen un procedimiento fácil y seguridad al momento de manejar las formas de pago, siendo realizados a través de la red de internet e incluso se utilizan como reserva de valor en algunos casos.

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

En este sentido, los Criptoactivos son activos que no cuentan con respaldo de valores físicos sino por la seguridad que ofrece el sistema técnico que usan para operar, que viene a ser la tecnología de cadena de bloques (*blockchain*) y la confianza vertida de sus usuarios. Con respecto a esta tecnología, Dolader, Bel y Muñoz (2017), expresan que “es una base de datos que puede ser compartida por una gran cantidad de usuarios en forma inmutable y ordenada” (p.34). Por medio de esta cadena de bloques, se puede almacenar una enorme cantidad de datos que sirve como un gran libro contable de las transacciones realizadas.

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 organización, donde su producto principal está representado por los estados financieros. Estos informes financieros son insumo primordial en los procesos de toma de decisiones de las organizaciones, como también en la evaluación de la gestión realizada en un tiempo determinado por la administración de la empresa. Con respecto a esto, Castrellón, 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 efectivo necesario para la toma de decisiones en un futuro. (p.83)

Los estados financieros, muestran toda la información contable de manera clara y precisa, todos los movimientos de las empresas, reflejando el funcionamiento de los ingresos, egresos y el capital obtenido mediante resultados, los accionistas pueden detallar todo lo reflejado y así tomar decisiones para mejorar su productividad y funcionamiento.

En tal sentido, los Criptoactivos poseen las características necesarias para funcionar como moneda ofreciendo a los usuarios reducción de costo de la transacción, ya que, los pagos pueden realizarse por internet con un alcance global en períodos muy cortos de tiempo, bien sea de manera completamente descentralizada (persona a persona) o con el apoyo de intermediarios especializados que ofrece una

amplia gama de servicios tales como: casa de cambio, custodia y negociación para sus clientes, su precio está determinado por la oferta y la demanda, esto es una gran opción para los usuarios que se arriesgan en este nuevo mercado con el fin de generar beneficios y para los que cuentan con la capacidad de adaptarse a nuevos cambios tecnológicos con la finalidad de obtener futuras inversiones.

El objetivo de esta investigación consiste en analizar el criterio de medición de la tenencia de Criptoactivos propios en los estados financieros de acuerdo con los Principios de contabilidad de aceptación general 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, conformado por los antecedentes y las teorías que respaldan el trabajo, las bases legales y definición de términos básicos, vinculados con el objeto de estudio.

El capítulo III, describe el cómo lograr los objetivos planteados, abarcando los aspectos relativos al nivel de investigación, el tipo utilizado, las técnicas e instrumentos para recolección de información, así como las técnicas de análisis e interpretación de la información y el procedimiento de la investigación.

El capítulo IV, se aborda la medición de la tenencia de Criptoactivos propios en los estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad de aceptación general en las entidades venezolanas, donde se analizan los objetivos, 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 nos llevara a dar recomendaciones.

Esperando con ello, que esta investigación de tipo documental, sirva de sustento para todas las personas que estén interesados en la temática desarrollada.

# CAPÍTULO I

## EL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Un problema es un asunto o cuestión que se debe solucionar o aclarar, una contradicción o un conflicto entre lo que es y lo que debe ser, una dificultad o un inconveniente para la consecución de un fin o un disgusto, una molestia o una preocupación. Para Arias (2016), “Un problema es todo aquello que amerita ser resuelto. Si no hay necesidad de encontrar una solución, entonces no existe tal problema” (p.37). Tamayo y Tamayo (2003), indica que:

El problema es el punto de partida de la investigación. Surge cuando el investigador encuentra una laguna teórica, dentro de un conjunto de datos conocidos, o un hecho no abarcado por una teoría, un tropiezo o un acontecimiento que no encaja dentro de las expectativas en su campo de estudio. (p.21)

Un problema de investigación, por lo tanto, es aquello que se desea explicar a partir de la tarea del investigador. Su acepción como “problema” se vincula a que, por lo general, la finalidad de una investigación es brindar una solución: lo que se investiga, de este modo, supone un problema a resolver. Arias, (2016), expresa que el planteamiento del problema “consiste en describir de manera amplia la situación objeto de estudio, ubicándola en un contexto que permita comprender su origen, relaciones e incógnitas por responder” (p.41).

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.**

La tendencia al crecimiento económico mundial, ha generado una serie de cambios y ajustes en la forma tradicional; cambios originados por una economía moderna, de mayor demanda, trámites rápidos y de fácil comprobación a la par de un creciente desarrollo tecnológico. Siendo necesario la creación de un sistema de intercambio monetario que se amolde a las necesidades.

Dabdoub (2017), define a las Criptomonedas como “cualquier tipo de unidad digital, creada u obtenida mediante el cálculo matemático, cuyo sistema está basado en internet y que se utiliza como un medio de cambio o una forma de valor digitalmente almacenado” (p.16).

Por consiguiente, una Criptomoneda es una moneda electrónica con la que se puede hacer transacciones sin tener que pasar por una institución financiera ni plataforma diferente a la propia, lo que disminuye costo para el inversionista en monedas virtuales. En síntesis, es un sistema electrónico basado en operaciones criptográficas que no paga a un tercero (intermediador) sino que trabaja a través de *blockchain* (cadena de bloques) su inversión, no es apalancado con divisas centralizadas y reguladas sino con Criptomonedas que al decir de algunos expertos, serán tal vez las divisas más tranzadas del futuro.

Romero (2018), manifiesta que:

En sus inicios, las Criptomonedas atrajeron la mirada de muchas personas por su perspectiva de rentabilidad y por el poco esfuerzo que se requería para llevar a cabo su transacción. Con las transacciones con monedas virtuales o Criptomonedas surge una nueva manera de atraer rentabilidad. Esta alternativa virtual, incluso se puede mantener como una inversión en el largo tiempo toda vez que su modo operante es similar al de las divisas. (p.15)

Por lo tanto, la economía se está adaptando a nuevos desarrollos e innovaciones computacionales que cuentan con el potencial de transformar la manera en que se intercambian bienes, servicios y activos en la economía, una de estas innovaciones son las Criptomonedas; la cual permite la transferencia de estos activos digitales e información mediante un registro público de las operaciones sincronizado y compartido entre todos los participantes del esquema sin la necesidad de sistema centralizado de emisión, registro compensación y liquidación.

Pueden ser transferidos por internet con un alcance global en períodos muy cortos de tiempo, bien sea de manera completamente descentralizada (persona a persona) o con el apoyo de intermediarios especializados que ofrecen una amplia

gama de servicios tales como: casa de cambio, custodia y negociación para sus clientes, así como la emisión y negociación de derivados financieros sobre ellos, entre otros.

Javier (2011), expresa que:

En países como Irlanda y Canadá, ha sido una forma novedosa y atractiva comprar Criptoactivos como el Bitcoin, debido a que permite realizar transacciones de forma rápida y con un costo menor comparado con el sector bancario, a la par de que se pueden adquirir este tipo de moneda ingresando los dólares o euros que los usuarios deseen y de esta forma adquieran un porcentaje o un Bitcoin entero de acuerdo al valor ingresado. (p.63)

La facilidad de obtener Criptoactivos ha originado la reducción de costos y ahorro de tiempo al momento de realizar las transacciones, esto en función de una economía más acelerada y tecnológicamente más avanzada. Ludeña (2021), explica que:

Un Criptoactivo es un tipo de activo virtual, el cual tiene su origen en la criptografía. Los diferentes Criptoactivos poseen un determinado valor del mercado, el cual nos permite, en caso de poseerlos, generar ingresos al venderlos o al intercambiarlos por bienes o servicios. (p.1)

Por esta razón, los Criptoactivos pueden considerarse activos intangibles, manejados virtualmente a través de *Wallet*; estos monederos representan dispositivos físicos que se usan para almacenar las claves privadas de forma segura, mantienen el anonimato en sus transacciones, es decir, no hay intermediarios entre ellos y pueden ser intercambiados por bienes y servicios en el mercado de forma más acelerada. Grinberg (2011), explica que “las transacciones con Criptoactivos son consideradas anónimas porque, si bien estas son públicas, nada ata a los individuos u organizaciones a las cuentas que son identificadas en las transacciones” (p.36). Cabe concretar, que los Criptoactivos son virtuales e intervienen diferentes personas en el mundo siempre y cuando tengan la intención y el acuerdo de realizar dicha transacción o intercambio.

Las grandes economías mundiales, desarrolladoras de productos a gran escala y de alto consumo se han visto en la necesidad de ingresar a este nuevo mercado para poder competir con esta nueva economía enmarcada en los Criptoactivos.

Las monedas tecnológicas basadas en los principios *Blockchain*, registran un auge importante en los últimos años en países como Estados Unidos, Alemania, España y parte de Asia, poseen o usan este moderno intercambio monetario. Cada año crece más la adopción de este sistema y existe una considerable cantidad de usuarios a nivel mundial.

Aun cuando América Latina se perfila de manera positiva en su uso, Bolivia controla a través de su Banco Central el intercambio de estas. La región no avizora una economía floreciente, pero dentro del territorio, Colombia, Brasil, Costa Rica, Chile, México, Venezuela y otros, tienen una gran participación. Queda claro que, en Latinoamérica, la presencia de los Criptoactivos es cada vez de mayor aceptación para la población tener la facultad de realizar pagos que no podrían ser motivados a su economía.

La interdependencia entre la empresa y su entorno, se intensifica de forma creciente en un sistema abierto, económico y social. El medio macroeconómico en el que se encuentra inmerso la economía venezolana, se caracteriza por una fuerte tendencia que cambia y se moderniza de manera constante y acelerada no solo a nivel interno, sino también en lo que representa la apertura hacia mercados internos, nuevos escenarios en todos los países del mundo, nuevas tecnologías, entre otras palabras impulsados hacia la globalización.

Así mismo, frente a las oportunidades de riesgo que presentan estos escenarios, también se debe considerar la situación de crisis que atraviesa el país, reflejados entre otros aspectos en los altos índices inflacionarios y en la intervención del Estado en materia de ajustes fiscales, regulación de precios, entre otros; lo cual rechaza la iniciativa empresarial y la libre empresa como elemento fundamental de la sociedad; sin embargo, la economía ha experimentado cambios y nuevas innovaciones

tecnológicas, los cuales han dado un giro inesperado y un impacto en ella. Los Criptoactivos pasan a ser una vía de escape o solución a estas restricciones.

Los Criptoactivos, son manejados por su tenedor de acuerdo al uso que le va a dar. Posterior a su reconocimiento inicial, los Criptoactivos se medirán al valor del mercado activo para la fecha de la nueva medición y cualquier diferencia con el valor en libros se reconocerá en el resultado del período en el rubro ganancias y pérdidas por Criptoactivos.

En tal sentido, las empresas deben valorar o medir los Criptoactivos dependiendo para el fin que fueron obtenidos y le darán su tratamiento contable de acuerdo con el análisis de los propósitos con los que mantengan tales activos digitales. Como inventarios, según la Norma Internacional de Contabilidad N° 2 (NIC-2, 2003), se aplica a los activos intangibles mantenidos con la intención de usarlos para la venta en el curso ordinario de las operaciones de las empresas, deberá medirse al costo o al valor neto de la realización, el menor como resultado se disminuye el valor realizable y se registrarían en la cuenta de resultados, mientras que los aumentos en netos en el valor no se registrarían a menos que revierta una pérdida anterior.

Como activos intangibles, señalado en la Norma de Internacional de Contabilidad N° 38 (NIC-38, 2004), un intangible se define como “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 determinadas de dinero” (p.5). Deberán medirse inicialmente al costo y posteriormente medirse al valor revaluado.

Los Criptoactivos tienen origen no monetario, son digitales, no se pueden retirar, solo se pueden transferir o fracción de una moneda a otra parte y así obtener ingresos en su venta o intercambio por bienes o servicios. Hay que tener presente que la humanidad se mantiene en constantes cambios, lo que naturalmente se refleja en toda actividad desarrollada por el hombre. El área de los negocios no es la excepción

y seguidamente recoge la agitada y acelerada manera de hacer las cosas de acuerdo a las necesidades de estos tiempos.

El valor de los Criptoactivos varía en función de la oferta, demanda y del compromiso de los usuarios. Este valor se forma en ausencia de mecanismos eficaces que impidan su manipulación como los presentes en el mercado de valores, en muchas ocasiones los precios se forman también sin información pública que los respalde, su valor dependerá si hay mayor demanda su precio subirá por el contrario si ningún comprador quiere adquirir el Criptoactivo el valor de los mismos se estancará e incluso descenderá.

Luther (2016), indica que:

En el futuro los pagos digitales irán aumentando generando que la proporción de transacciones electrónicas continúe en crecimiento y las personas tendrán menor disposición a usar la moneda física del sistema tradicional para realizar transacciones, además, debido a que las compras en línea también están en constante aumento, será más conveniente realizar pagos digitales que pagos cara a cara. (p.51)

Por esta razón, mientras se tenga conexión a internet desde una computadora o un teléfono *Android* se podrá realizar pagos y transacciones desde cualquier parte del mundo. En la actualidad, muchos países están desarrollando su manejo de innovaciones tecnológicas con el fin de poder implementar los Criptoactivos como moneda tradicional y que estén respaldadas por un Banco Central facilitándoles a los usuarios comodidad, seguridad, flexibilidad, entre otros, y darle fluidez al mercado.

Con base a las premisas presentadas, se busca resolver la siguiente interrogante: ¿Cómo se medirá la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros emitidos de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General en las Entidades Venezolanas?

Surgieron otras interrogantes, como:

- ¿Cómo es el proceso de medición del reconocimiento inicial y posterior de un Criptoactivo Propio por parte de una Entidad Venezolana?

- ¿Cómo es el proceso de determinación del valor razonable de un Criptoactivo Propio por parte de una Entidad Venezolana?
- ¿Cómo es el proceso de medición de la ganancia o pérdida que se origina de un Criptoactivo Propio por parte de una Entidad Venezolana?

## **1.2 Objetivos de la Investigación.**

Los objetivos de la investigación, representan el enunciado claro y preciso, donde se recoge la finalidad que se persigue con la investigación, es decir, plasmar qué se quiere lograr, alcanzar o conseguir con el estudio. Por medio del objetivo de investigación se consigue dar respuesta al problema planteado (Quisbert y Ramírez, 2011) Un objetivo de investigación se plantea para dar respuesta a una laguna en el conocimiento.

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

### **1.2.1 Objetivo General.**

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

### **1.2.2 Objetivos Específicos.**

- Conocer el proceso de medición del reconocimiento inicial y posterior de un Criptoactivo Propio por parte de una Entidad Venezolana.
- Explicar el proceso de determinación del valor razonable de un Criptoactivo Propio por parte de una Entidad Venezolana.
- Determinar el proceso de medición de la ganancia o pérdida que se origina de un Criptoactivo Propio por parte de una Entidad Venezolana.

## **1.3 Justificación de la Investigación.**

Justificar una investigación permite explicar los motivos por los cuales se estudia un tema específico seleccionado, así como también, qué beneficios aporta y a

quién beneficia. Por lo tanto, se debe calificar la presente investigación desde varios puntos de vista y evaluar el potencial, empleando para ello un conjunto de conocimientos acordes con la realidad. Fontaines, (2012), expresa que “la justificación se constituye en un espacio para dejar por escrito las razones y evidencias que hacen de este trabajo un aporte significativo” (p.99).

Es de resaltar que, la sociedad está involucrada en el mundo de la tecnología digital y está avanzando aceleradamente, es el caso donde los Criptoactivos, son una nueva etapa en la evolución y desarrollo tecnológico, pues se crean como monedas estables y descentralizadas, concebidos como una nueva alternativa dentro de los mecanismos de pagos virtuales y atractivos por no poseer un organismo de control ni un marco de regulación jurídica para su libre circulación dentro del mercado económico en el mundo.

El desarrollo económico tecnológico, es un nuevo enfoque en el ámbito mundial, los Criptoactivos, que son activos digitales, basados en nuevos parámetros, que permite realizar transacciones con menos tramites, más fluida y con bajos costos, haciendo una economía más ligera. Es de hacer notar, que este sistema novedoso trae consigo una serie de términos desconocidos para la mayoría de quienes quieren incursionar en él.

La importancia de esta investigación está relacionada con la medición de Criptoactivos Propios, dando impulso a las nuevas tecnologías que han ayudado al avance socioeconómico de un país; hoy en día son varios los aspectos que influyen en su crecimiento y su impacto positivo que conlleva a una mejor manera de invertir y generar ingresos. Muchas empresas se han dado cuenta de la rapidez con que la tecnología está generando cambios en el mundo financiero y actualmente está rompiendo paradigmas en diferentes sectores como es el caso del financiero.

Desde el punto de vista académico, se busca fortalecer los conocimientos relacionados con el tema en estudio, el cual es una innovación tecnológica en el mundo financiero y pueda ayudar o servir de sustento a futuras investigaciones relacionado con el tema en cuestión.

## **CAPÍTULO II MARCO TEÓRICO**

El marco teórico o referencial de la investigación es un componente de gran importancia por cuanto permite ubicar, dentro de un contexto de ideas y planteamientos, el estudio que se aspira realizar.

Al respecto, Santa y Filiberto (2010), expresan que:

El marco teórico de la investigación o marco referencial puede ser definido como soporte principal del estudio. En él se amplía la descripción del problema, pues permite integrar la teoría con la investigación y establecer sus interrelaciones. Representa un sistema coordinado, coherente de conceptos y propósitos para abordar el problema. (p.62)

Arias (2016), manifiesta que “El marco teórico o referencial es el producto de la revisión documental bibliográfica y consiste en una recopilación de ideas, posturas de autores, conceptos y definiciones, que sirven de base a la investigación para realizar” (p.106).

El objetivo primordial de este capítulo, es analizar los antecedentes de la investigación, así como también, las bases teóricas, bases legales y aquellos términos básicos que se necesiten para la estructura del trabajo, de acuerdo a los objetivos establecidos y reforzar el tema a ser investigado, mediante escritos ya comprobados y que provienen de investigaciones anteriores, lo que permite identificar los elementos más resaltantes para el desarrollo de esta investigación.

### **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 una área determinada y sirve de modelo o ejemplo para futuras investigaciones” (p.106).

Balestrini (2014), señala que “Para toda investigación, la consulta bibliográfica es de gran importancia debido a que esta puede servir de apoyo y referencia al desarrollo de otras investigaciones” (p.25).

Para llevar a cabo este punto del trabajo fue necesario investigar sobre otros estudios previos, artículos e informes científicos relacionados con el problema planteado.

Entre los antecedentes que sirven de referencia a esta investigación, se mencionan los siguientes:

#### 2.1.1 Antecedentes de Investigación Internacionales.

- Pineda, Pastrana y Ostos (2018). “Criptomonedas: Alternativa de inversión y medio de pago” presentado en la Corporación Universitaria Adventista, Facultad de Ciencias Administrativas y Contables. Medellín, Colombia. Cuyo objetivo es orientar a los inversionistas en el mercado de los Criptoactivos, para generar oportunidades de rentabilidad, a través de la aplicación de herramientas de análisis técnico y fundamental, para prever posibles tendencias de precios que generen oportunidades de rentabilidad como medio de inversión y de pago, así como los riesgos de uso para obtener mejor optimización de las inversiones. Siendo esta, una investigación de tipo descriptivo, concluyendo que con base a un análisis de riesgo/beneficio, no es viable aun utilizar los Criptoactivos como medio de pago.

Los datos aportados hacen referencia al tema en el marco de la inducción, el conocimiento y el uso de los Criptoactivos. Induce de manera clara a quienes quieran ingresar al mundo de los Criptoactivos de forma segura y sin riesgo de su inversión. La utilidad para la presente investigación, radica en preparar al futuro inversor a que conozca este medio de forma clara y precisa para reducir la posibilidad de riesgo, es decir, conocer su uso, manejo, entre otras cosas.

- Del Campo (2021). “Criptomonedas: Tratamiento Contable y su avance regulatorio en los países de la Alianza del Pacifico”. Presentado en la

Universidad de San Buenaventura, Facultad de Ciencias Empresariales, para optar por el título de Contaduría Pública. Medellín, Colombia. Cuyo objetivo es conocer el tratamiento contable y los avances regulatorios en materia de criptomonedas en los países de la Alianza del Pacífico, estos son: Colombia, Chile, México y Perú. Para ello, se utilizó una metodología cualitativa de tipo documental, por la cual, a través de una revisión de la literatura, se obtuvo como resultado que actualmente en estos países, las criptomonedas aún no cuentan con una normativa clara y definida respecto a su regulación y manejo contable, pues, a pesar de que hay algunos que presentan importantes avances, como es el caso de México, se logra evidenciar que es un tema que genera mucha incertidumbre y que los Estados aún están reacios a reconocerlos en sus economías, según estos, por no cumplir con las características del papel moneda. Por lo tanto, aunque son muchos los beneficios que los Criptoactivos traería consigo, también el hecho de no tener una normativa regulatoria hace que se vea afectada la estabilidad financiera de los usuarios que hacen uso de ellos, pues no es un secreto que el riesgo al que se enfrentan es bastante alto.

Plantea la necesidad de conocer la normativa que regule y controle el uso de Criptoactivos y de igual manera establezca seguridad. El texto hace mención de la necesidad de conocer una serie de aspectos, reglas, normativas que le den seguridad y sobre todo conocimientos de cómo usar dichos activos digitales.

#### 2.1.2 Antecedentes de Investigación Nacionales.

- Durán (2012). Realizó un trabajo de grado que presentó con el título “Evolución de los métodos de pago del trueque al microchip”, en la Universidad de Oriente, para optar al título de Licenciado en Contaduría. Dicha investigación estuvo basada en la evolución del dinero desde la antigüedad como lo era el trueque, hasta la actualidad, donde existen muchas herramientas tecnológicas de pago, entre ellas encontramos las computadoras, los *Smartphone* (teléfonos inteligentes), monedas virtuales, entre otras herramientas que han logrado una

mayor facilidad y rapidez para el cumplimiento de las obligaciones pecuniarias y las obligaciones de valor. Dicha investigación es de carácter explicativa y recurrió a fuentes primarias y secundarias.

El trabajo en referencia, sirvió de base para determinar que la creación de este tipo de tecnología, está comprometiendo a los activos del país, pues se genera un compromiso de pago sin el debido control del Estado y sin el reconocimiento de la Constitución.

- Muñoz, Rodríguez y Requeña (2012). Artículo de investigación titulado “El Dinero Electrónico y la Desaparición de los medios de pagos tradicionales en países subdesarrollados. Caso Venezuela”, en Observatorio de la Economía Latinoamericana. Su disertación parte de una base teórica amplia, que incluye distintos criterios de diferentes autores al respecto, tales como: Ferreres (2002), Gil (2001), Muñoz (2005), Salinas (2001), entre otros. Pasando a hacer un análisis documental de fuentes de información bibliográfica y electrónica. Los autores en el artículo, analizaron el crecimiento del dinero electrónico, sus beneficios y desventajas, donde se involucraron países latinoamericanos subdesarrollados, como Venezuela, Perú y Ecuador. Se vaticinó que el desarrollo de las tecnologías de internet implicaría la gradual, pero, total desaparición de la manipulación política del dinero. No obstante, se determinó que en el caso específico de Venezuela, el dinero papel o billete, así como la moneda no serían fácil que desaparecieran, no por falta de avances tecnológicos, sino por las características tradicionales de la estructura socioeconómica de sus habitantes, que en su mayoría viven en situación de pobreza extrema, razón por la cual, sería imposible pensar que esta gran parte de la población pudieran tener una cuenta bancaria y mucho menos poder realizar operaciones vía internet. Se concluyó, en el artículo digital que en el mayor o menor progreso que tenga el dinero electrónico en Venezuela y en cualquier otro país dependerá exclusivamente del grado de desarrollo económico que tenga para el momento.

Los datos aportados, constituyen información valiosa para la presente investigación, por cuanto se analiza la realidad del dinero electrónico en Venezuela y contiene aportes en cuanto a la desaparición de los medios de pagos tradicionales, ya que, la tecnología y sus avances presentan un panorama distinto en cuanto a la moneda, pues ahorita hay diferentes Criptoactivos que son atractivos en cuanto a la seguridad que ellos poseen. Venezuela, también creó su Criptomoneda propia “Petro”, la cual tiene su respaldo mercantil en las reservas petroleras, de oro, diamantes. Trabaja bajo el mismo modelo *Bitcoin*. Libre de la acción especulativa de bancos internacionales y calificadoras de riesgos.

Se deduce que las funciones del Criptoactivo como dinero electrónico, es un medio de pago virtual y por ende no acuña monedas ni se imprimen como billetes desde los bancos centrales. Permite que todas las transacciones sean directas y sin intermediarios, es decir; el valor va del comprador al vendedor, conformando así un sistema de transferencia universal de valor libre sin intermediarios.

## **2.2 Bases Teóricas.**

Hurtado (2008), sostiene que “desarrollar el marco teórico implica que el investigador escoge una técnica que sustenta la investigación y a partir de la cual se definen los eventos de estudio” (p.58). Por su parte, Rojas (2010), manifiesta que las bases teóricas:

Comprenden un conjunto de conceptos y proposiciones que constituyen un punto de vista o enfoque determinado, dirigido a explicar el fenómeno o problema planteado. Esta sección puede dividirse en función de los tópicos que integran la temática tratada o de las variables que serán analizadas. (p.1)

### **2.2.1 Criptoactivos**

El término “Criptoactivos”, se refiere a un espectro amplio de productos digitales que se emiten de forma privada con tecnología similar (criptografía y, a menudo, registros distribuidos) y que se pueden almacenar y comercializar utilizando principalmente billeteras digitales y bolsas.

Ludeña. (2021), indica que:

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. (p.2)

Los Criptoactivos son activos totalmente digitales e intangibles, los cuales pueden intercambiarse por bienes, servicios o dinero. Este tipo de activos tienen cierto riesgo debido a su reciente aparición, ya que, en el mundo de la economía, todos aquellos productos que no han tenido el suficiente tiempo para conocer cómo funcionan y ser regulados se consideran novedosos; es decir, no cuentan con sustento legal en prácticamente en ningún país, ni tienen forma física de billetes o monedas, su uso es anónimo, no son respaldadas por autoridades monetarias, la seguridad y la confianza están basadas en protocolos criptográficos, pura matemática en internet gestionada por la comunidad de usuarios.

#### 2.2.1.1 Conceptualización de Criptoactivos.

Según la página digital de *Oxford* (2018), su definición es “Una moneda digital que emplea técnicas de cifrado para reglamentar la generación de unidades de monedas y verificar la transferencia de fondos y que opera de forma independiente de un banco central” (p.4).

El Diccionario de *Cambridge* (2018), ha definido los Criptoactivos como “Una moneda digital producida por una red pública en lugar de cualquier gobierno, que utiliza la criptografía para asegurar que los pagos que se envían y reciben de forma segura” (p.4).

En tal sentido, los Criptoactivos pueden conceptualizarse como el conjunto de activos digitales y nuevos bienes y servicios basados en la criptografía y la *Blockchain* para su funcionamiento. Representan valores de los cuales se espera obtener un beneficio económico a corto, mediano o largo plazo.

Un activo digital es aquello que existe solo de forma binaria y que da ciertos derechos a su poseedor. Ello gracias a que se pueden usar, disfrutar y disponer del

activo (EGA Futura Nube, s/f, p.1). Cada Criptoactivo es diferente de otro, pues existe una variedad de elementos que los diferencia entre sí y pueden brindar valor a futuro, o seguridad, e incluso hasta anonimato. Son el resultado de la combinación de dos invenciones, las técnicas criptográficas avanzadas y las pruebas de trabajo que permiten su emisión, y como repuesta a una clara necesidad que se plasmó en el mercado monetario; sin intermediación por parte de las autoridades, donde las características se determinan por la elección consensuada de los usuarios.

#### 2.2.1.2 Origen de los Criptoactivos.

El origen de los Criptoactivos, se vincula a la necesidad de una forma de moneda íntegramente descentralizada sin un banco central que controle las transacciones. Esta necesidad suele vincularse a la situación de crisis financiera mundial de 2008, cuando se intentó hacer frente a la deflación de la economía mediante la emisión de dinero de forma masiva, perdiendo el dinero cada vez más valor.

Puede que el desastre económico y la intervención de las instituciones, fuera detonante y un impulsor para el desarrollo de los Criptoactivos, pero lo cierto es que su desarrollo comenzó años antes.

En 1983, el criptógrafo David Chaum desarrollo un sistema con el que pretendía integrar la criptografía con el dinero electrónico, que determino *eCash*. Posteriormente, en 1985, desarrollo otro sistema, *DigiCash*, que empleaba la criptografía para volver anónima las transacciones de dinero, sin embargo, ambos sistemas aun dependían de una institución centralizada para la emisión y liquidación del dinero.

En 1998, Wei Dai, Ingeniero Informático, especialista en criptografía, describió por primera vez el concepto de criptomonedas, planteando la idea de crear un nuevo tipo de dinero digital que empleara un sistema criptográfico como medio de control y cuya principal característica fuera la descentralización.

Diez años más tarde, en el 2008, durante la crisis financiera mundial, una persona o un grupo de personas cuya verdadera identidad aún es desconocida se

presentó con el seudónimo de Satoshi Nakamoto. Nakamoto, el 1° de noviembre, publicó un documento técnico de lo que llamó *Bitcoin*, en el sitio web de la fundación P2P (*Peer to Peer*), el cual usa el conjunto de funciones criptográficas SHA-2 (exactamente el SHA-256) como su esquema PoW (prueba de trabajo). *Bitcoin*, un sistema de efectivo electrónico de igual a igual, puso de manifiesto su nueva visión del dinero electrónico.

De esta manera, se presenta por primera vez el concepto de *Bitcoin* al mundo y es así como nacen las criptomonedas. Después, el 3 de enero de 2009 se da su nacimiento oficial cuando el primer *Bitcoin* sale a la luz como parte del primer bloque de 50 BTC llamado “Génesis”. De acuerdo a las ideas de Satoshi Nakamoto, el *software* de código abierto fue diseñado y lanzado, y la red P2P se construyó sobre él. Lo que convierte al *Bitcoin* en una moneda digital encriptada en el formato P2P.

#### 2.2.1.3 Características de los Criptoactivos.

Las características de los Criptoactivos, pueden ser descritas de la siguiente manera:

- Reduce el costo de la transacción, ya que, no hay intermediación.
- Reduce los tiempos. Aunque los pagos por internet son rápidos, las liquidaciones entre las partes llevan su tiempo y el vendedor recibe el importe días después del pago. Con las criptomonedas, la demora es del orden de minutos.
- Elimina la necesidad de usar agentes financieros para realizar transacciones.

Lansky (2018), indica que:

- El sistema no necesita una autoridad central. Así, su estado es mantenido a través de un consenso distribuido.
- El sistema mantiene todas las unidades y sus propietarios.
- El sistema define si se pueden crear nuevas unidades. En este caso, el sistema debe definir las circunstancias de su origen y como determinar el propietario de las mismas.
- Solo se pueden asegurar la propiedad de una unidad a un usuario de manera criptográfica.

- El sistema permite las transacciones de unidades, en las cuales se cambia el propietario de dichas unidades. Una transacción solo puede ser efectuada si se puede probar el actual propietario de estas unidades.
- Si se efectúan dos transacciones sobre las mismas unidades, el sistema solo ejecuta una de ellas.

Gaitán (2019), expresa que, entre las características de los Criptoactivos, se encuentran las siguientes: “Son transferibles, Pueden ser negociados como cualquier activo, Su precio está determinado por la oferta y demanda, No tienen forma física, No son centralizados, Son volátiles, Pseudoanónimo – *Blockchain*, Operaciones irreversibles” (p.1).

Por otra parte, Gutiérrez, Bauer, Goenaga y Bonifazi (2014), mencionan entre las características las siguientes:

No es propiedad de ningún Estado o país y puede usarse en todo el mundo por igual.

Su cambio es internacional, se pueden hacer cambios a euros, dólares o cualquier otra divisa y viceversa, como cualquier moneda.

No hay intermediarios. No está controlada por ningún Estado, banco, institución financiera o empresa.

Es imposible su falsificación gracias a un sofisticado sistema criptográfico.

Las transacciones son irreversibles.

Preserva totalmente la identidad de los usuarios; porque no requiere velarla o hacer cualquier tipo de transacción. Privacidad absoluta.

La seguridad; porque el modo en que fue creada no permite que sea duplicada o falsificada como las monedas tradicionales. (p.47)

En relación a sus características, se deduce que son muy similares donde las más importantes son: no hay intermediarios, son privadas, rápidas y sus transacciones son irreversibles.

#### 2.2.1.4 Tipos de Criptoactivos.

Ludeña. (2021), puede diferenciar entre dos grandes grupos de Criptoactivos:

- *Tokens*: Están creados con el objetivo de intercambiarlos por bienes y servicios. Una gran parte de las criptomonedas están dentro de esta categoría de *Tokens*. Es el caso de *BAT*, su nombre proviene de las siglas *Basic Attention Tokens*.
- *Criptomonedas*: Una Criptomoneda es una moneda digital que no pertenece a ningún Banco Central. La minería de este tipo de divisas se realiza a través de la verificación de transferencias de fondos y su finalidad es realizar pagos en determinadas plataformas como si de cualquier otra divisa se tratase.

ASUFIN (2021), expresa que los Criptoactivos están divididos de la siguiente manera:

*Criptomonedas*: Es una moneda digital o virtual encriptado para asegurar las transacciones financieras y crear unidades de intercambio de la moneda fiduciaria, muchas criptomonedas son sistemas descentralizados que no dependen de ninguna autoridad ni regulador o Banco Central. Las más conocidas son *Bitcoin*, *Degocen* y *Ether*.

*Tokens*: Es un activo digital que puede representar cualquier cosa, valores, productos financieros coleccionables, los *Tokens* pueden ser 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)

Todos estos son activos intangibles, virtuales, cada uno con valores distintos basados en la criptografía, facilitando el intercambio de bienes y servicios a través de la red por una cadena de bloques (*Blockchain*).

#### 2.2.1.5 Métodos de Obtención de Criptoactivos.

Las formas más habituales de conseguir Criptoactivos, son las siguientes:

- Aceptándolos como medio de pago. Esta es la manera más sencilla. Aunque no son muy numerosos, si existen comercios, hoteles, entre otros, en que son aceptados.

- Minando. Se trata de una analogía digital, al igual que ocurre con la minería de recursos naturales como el carbón o el oro. Los mineros ponen poder de computación al servicio del sistema y son recompensados con Criptoactivos.

Una de las alternativas que desde hace poco tiempo se conoce, consiste en la minería en la nube o *Cloudmining*. Es un proceso de minado de *Bitcoins* que se hace de manera remota, en un centro de datos que cuenta con capacidad de procesamiento compartida. De modo, que el usuario pueda gestionar su propia mina, sin tener que gestionar prácticamente nada. Empresas privadas ofrecen este servicio alrededor del mundo, permitiendo la minería de *Bitcoins* con un bajo costo de mantenimiento lo que se traduce en una mayor rentabilidad y ganancia. Sin embargo, es necesario tener cuidado pues más del 90% de las páginas de minería en la nube que se han desarrollado, como sucedió en el año 2017, resultando ser una estafa piramidal, ya que, duraban escasamente cuatro meses de operación quedándose estancada la inversión.

- Visitando páginas de internet. Existen una amplia gama de páginas de internet que funcionan como plataformas en las que por ver publicidad ofrecen a cambio una pequeña cantidad de Criptoactivos.
- Realizando apuestas. El anonimato hace de las monedas digitales un medio muy atractivo para apostar. En algunos países la legislación obliga a apostar en casas de apuestas dadas de alta en el país. Al ser desconocida la identidad no puede ser identificada la nacionalidad del apostante. Desde el punto de vista fiscal también presenta ventajas pues las transacciones son prácticamente irrastreables y por lo tanto opacas.
- Invirtiendo. En los últimos meses han experimentado fuertes revalorizaciones que reflejan patrones propios de burbujas especulativas. Autoridades monetarias están advirtiendo de que, al carecer de valor intrínseco, se convierten en inversiones altamente especulativas que podrían acarrear la pérdida total de las cantidades invertidas.

## 2.2.2 Boletín de Aplicación de los VEN-NIF N° 12, Versión Cero “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.

El Ba VEN-NIF N° 12 Versión 0, establece que cuando sea requerida la presentación de elementos de los Estados Financieros expresados en Criptoactivos, los mismos deberán presentarse como información adicional, convirtiendo tales elementos al valor de referencia del Criptoactivo a la fecha que se informa.

### 2.2.2.1 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Son una serie de reglas establecidas por el Comité Internacional de Contabilidad, creadas con el fin de establecer un estándar en la elaboración y presentación de los estrados financieros de las empresas. Su vigencia, al menos con dicho nombre, fue hasta el 2001.

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), son un conjunto de reglas que deberían cumplir las compañías, para en primer lugar, asegurarse que su información financiera refleje la realidad, y en segundo lugar, que esta realidad se entienda en todo el planeta cada vez más globalizado.

Estas normas fueron emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad o IASC, por su nombre en inglés (*International Accounting Standard Conmitte*). Institución que procede a la actual junta de Normas Internacionales de Contabilidad o IASB, por su nombre en inglés (*International Accounting Standard Board*), quien está encargado de revisarlas y modificarlas desde el 2001.

Estas normas establecen como deben presentarse los Estados Financieros y la forma en que debe ser registrada.

Las NIC vigentes, se mencionan a continuación:

- NIC 1: Presentación de Estados Financieros. Consistió en establecer las bases para la presentación de los Estados Financieros con propósitos de información

general, a fin de asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los Estados Financieros de la misma entidad correspondientes a períodos anteriores, como con los de otras entidades diferentes. Para alcanzar dicho objetivo, esta norma establece, en primer lugar, requisitos generales para la presentación de los Estados Financieros y, posteriormente ofrece directrices para determinar su estructura, a la vez que fija los requisitos mínimos sobre su contenido.

Esta Norma se aplicará a todo tipo de estados financieros con propósitos de información general, que sean elaborados y presentados conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera (NIC/NIF). Entendiéndose por estados financieros con propósitos de información general, aquellos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Tanto el reconocimiento, como la medición y la información a revelar sobre determinadas transacciones y otros sucesos, se abordan en otras Normas e interpretaciones.

Los estados financieros con propósito de información general comprenden aquellos que se presentan de forma separada, o dentro de otro documento de carácter público, como el informe anual o un folleto o prospecto de información bursátil.

- NIC 2: Inventarios. Se prescribió el tratamiento contable de todas las existencias distintas de las obras en proceso provenientes de contratos de construcción, los instrumentos financieros y los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola. A los efectos de esta norma, se entiende por existencias, a los activos poseídos por la entidad para ser vendidos en el curso normal de su explotación o en el proceso de producción de cara a esa venta, también comprende los materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la presentación de servicios.

Las existencias se valoran al menor de: el costo o el valor neto realizable. El costo comprende todos los costos derivados de la adquisición y transformación de las mismas. Así como otros costos en que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actual. El valor neto realizable se refiere a los importes que se esperan

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

- NIC 7: Estados de Flujo de Efectivo. El objetivo de esta Norma es requerir el suministro de información sobre los cambios históricos en el efectivo y sus equivalentes de una entidad, mediante un Estado de Flujo de Efectivo, en el que los flujos de fondos del período se clasifiquen según que procedan de actividades de operación, de inversión y de financiamiento.

Los flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo. El efectivo comprende tanto la caja como los depósitos bancarios a la vista. Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.

La información acerca de los flujos de efectivo es útil porque suministra a los usuarios de los estados financieros las bases para evaluar la capacidad que tiene la entidad para generar efectivo y equivalentes de efectivo, así como las necesidades de liquidez que ésta tiene para tomar decisiones económicas, los usuarios deben evaluar la capacidad que la entidad tiene de generar efectivo y equivalentes de efectivo, así como las fechas en que se producen y el grado de certidumbre relativa de su aparición.

- NIC 8: Políticas Contable, cambios en las estimaciones contables y errores. Se refiere a los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en períodos anteriores y con los elaborados por otras entidades.
- NIC 10: Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa. Tiene como objetivo prescribir cuando una entidad deberá ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos después de la fecha del balance y las revelaciones que la entidad debe efectuar respecto a la fecha en que los estados

financieros han sido autorizados para su publicación, así como respecto a los hechos ocurridos después de la fecha del balance.

- NIC 11: Contratos de Construcción. Tiene como objetivo prescribir el tratamiento contable de los ingresos provenientes de actividades ordinarias y costos relacionados con los contratos de construcción, que por lo general se ejecutan durante varios períodos contables, por lo que resulta necesario distribuir los ingresos y costos relacionados a dichos contratos entre los períodos que comprenden su fecha de inicio y su fecha de finalización.

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

- NIC 12: Impuestos sobre las ganancias. Prescribe el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por parte de una entidad subsidiaria, asociada o negocio conjunto, cuando proceden a distribuir ganancias a la entidad que presentan los estados financieros.
- NIC 16: Propiedad, Planta y Equipo. Se refiere al tratamiento contable de las propiedades, planta y equipos, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipos, así como los cambios que se hayan producidos en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipos son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por

depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.

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

- NIC 17: Arrendamientos. El objetivo de esta Norma es prescribir para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos. La clasificación de los arrendamientos adoptada en esta Norma se basa en el grado en que los riesgos y ventajas, derivados de la propiedad del activo, afecten al arrendador o al arrendatario.
- NIC 18: Ingresos Ordinarios. Consiste en establecer los criterios para el reconocimiento, medición y revelación de los ingresos por actividades ordinarias. Es decir, a la contabilización y presentación en los estados financieros, a la entrada bruta de beneficios económicos durante un período contable, que se origina en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada de lugar a un aumento de patrimonio sin considerar los aportes de los propietarios de ese patrimonio.
- NIC 19: Beneficios a los empleados. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y la revelación de información financiera respecto de los beneficios de los empleados. Esta Norma se aplicará por los empleadores al contabilizar todas las retribuciones de los empleados, excepto aquellas a las que sea de aplicación la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.
- NIC 20: Contabilización de las subvenciones del Gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales. Su intención es prescribir el tratamiento

contable y la información a revelar acerca de las ayudas gubernamentales que reciba la entidad que informa. Estas ayudas estarán representadas en acciones realizadas por el sector público con la finalidad de suministrar beneficios a una entidad. Tales beneficios comprenden transferencias de activos monetarios o no monetarios sujetos o no al cumplimiento de ciertas condiciones.

- NIC 23: Costos por intereses. Tiene por objetivo, prescribir el tratamiento contable de los costos por intereses. Entendiéndose como tal, los intereses y otros costos, incurridos por una entidad, que estén relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Los demás costos por intereses se reconocen como gastos del período en que se incurre en ellos.
- NIC 24: Información a revelar sobre las partes relacionadas. Tiene como objetivo, asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que tanto la posición financiera como el resultado del período puedan haberse visto afectados por la existencia de partes relacionadas, así como las transacciones realizadas y saldos pendientes con ellas.
- NIC 26: Contabilización e información financiera sobre planes de beneficios por jubilación. Se aplica a los estados financieros de planes de beneficio por retiro. Es decir, a los acuerdos en los que una entidad se compromete a suministrar beneficios a sus empleados, en el momento de terminar sus servicios o después, ya sea en forma de renta periódica o como pago único, siempre que tales beneficios, o las aportaciones a los mismos que dependan del empleador, puedan ser determinados o estimados con anterioridad al momento del retiro, ya sea a partir de las cláusulas establecidas en un documento o de las prácticas habituales de la entidad.
- NIC 27: Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en subsidiarias. Se aplica en la elaboración y presentación de los estados financieros consolidados de un grupo de entidades bajo el control de una controladora,

entendiéndose por estados financieros consolidados, aquellos estados financieros de un grupo, presentados como si se tratase de una sola entidad económica.

- NIC 28: Inversiones en empresas asociadas y negocios conjuntos. Se aplicará cuando una entidad es controlada conjuntamente por dos o más entidades. No obstante, no será de aplicación a las inversiones en asociadas mantenidas por entidades de capital-riesgo, o instituciones de inversión colectiva, como fondos de inversión u otras entidades similares, entre las que se incluyen los fondos de seguro ligados a inversiones que desde su reconocimiento inicial hayan sido designadas para ser contabilizadas al valor razonable con cambios para negociar y se contabilicen de acuerdo con la NIC 39.
- NIC 29: Información financiera en economías hiperinflacionarias. Será de aplicación a los estados financieros individuales, y estados financieros consolidados, de una entidad cuya moneda funcional es la moneda correspondiente a una economía hiperinflacionaria. Esta Norma no establece una tasa absoluta para considerar que, al sobrepasarla, surge el estado de hiperinflación. Es, por el contrario, un problema de criterio juzgar cuando se hace necesario reexpresar los estados financieros de acuerdo con la presente Norma.

La hiperinflación viene indicada por las características del entorno económico del país, entre las cuales se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes: (a) La población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios, o bien en una moneda extranjera relativamente estable; además las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva de la misma; o (b) La población en general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que las ve en términos de otra moneda extranjera relativamente estable, los precios pueden establecerse en esta otra moneda; (c) Las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida del poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto; (d) Las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la

evolución de un índice de precios; y (e) La tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

- NIC 31: Participaciones en negocios conjuntos. Entendiéndose como tal, a un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto, y control conjunto es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica, que se da únicamente cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas de la actividad, requieren del consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control.
- NIC 32: Instrumentos financieros: Presentación. Tiene como objetivo, establecer principios para presentar los instrumentos financieros como pasivos o patrimonio neto y para compensar activos y pasivos financieros. Esta Norma aplica a la clasificación de los instrumentos financieros, desde la perspectiva del emisor, en activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio; en la clasificación de los intereses, dividendos y pérdidas y ganancias relacionadas con ellos, y en las circunstancias que obligan a la compensación de activos financieros y pasivos financieros. Esta NIC complementa a la NIC 39 y a la NIIF 7.
- NIC 33: Ganancias por acciones. Su objetivo es determinar los principios para valorizar y presentar las ganancias por acción de las entidades, cuyo efecto será el de mejorar la comparación de los desempeños entre diferentes entidades en el mismo período, así como entre diferentes períodos para la misma entidad. El punto central de esta norma es el establecimiento del denominador en el cálculo de la ganancia por acción.

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

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

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

- NIC 36: Deterioro del valor de los activos. Consiste en establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperado cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo. Esta Norma también se especifica cuando una entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.
- NIC 37: Provisiones, activos y pasivos contingentes. Tiene por objetivo, asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, activos y pasivos de carácter contingente, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de notas a los estados

financieros, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento o importes de las anteriores partidas.

- NIC 38: Activos intangibles. Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si y solo si, se cumplen los siguientes criterios: (a) Es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad y (b) El costo del activo puede ser medido de forma fiable.

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

- NIC 39: Instrumentos financieros: Reconocimiento y Medición. Se refiere al establecimiento de principios para el reconocimiento y la medición de los activos y pasivos financieros, así como de algunos contratos de compra y venta de partidas no financieras. Los requerimientos para la presentación y revelación de información sobre los instrumentos financieros se establecen en la NIC 32 y los requerimientos relativos a la información a revelar sobre instrumentos financieros se encuentran en la NIF 7.
- NIC 40: Propiedad de inversión. Se refiere a las inversiones inmobiliarias tales como en terrenos, locales, edificios, entre otros, mantenidos en su totalidad o en parte de ellos por su propietario o arrendatario financiero con la finalidad de generar rentas por arrendamiento o por plusvalía de valor o por ambas cosas. Las

propiedades de inversión se presentan como activos no corrientes separados de la propiedad, planta y equipos y no están sujetas a depreciación.

- NIC 41: Agricultura. Tiene como objetivo, prescribir el tratamiento contable, la presentación en los estados financieros y la información a revelar en relación con la actividad agrícola. A estos efectos se entiende por actividad agrícola, la gestión por parte de una entidad, de las transformaciones de carácter biológico realizadas con los activos biológicos, para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.

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

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

#### 2.2.2.2 Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), son las normas e interpretaciones contables emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Este es un organismo independiente creado para establecer normas contables de aplicación mundial. Cuando comenzó a funcionar en el año 2001, decidió que todas las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las interpretaciones del Comité Permanente de Interpretaciones (SIC), emitidas por su organismo predecesor, continuarían siendo aplicadas al menos hasta que fueran

retiradas. Las Normas que emite el IASB, fueron nombradas como Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF), expresión que comprende las NIC y las interpretaciones de las mismas. La primera Norma emitida por el IASB, la NIIF N° 1 (2006), establece en su párrafo N° 1:

El objetivo de esta NIIF es asegurar que los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad, así como sus informes financieros intermedios, relativos a una parte del período cubierto por tales estados financieros, contienen información de alta calidad que:

- (a) Sea Transparente para los usuarios y comparable para todos los periodos en que se presenten;
- (b) Suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF); y
- (c) Puede ser obtenida a un costo que no exceda a sus beneficios. (p.1)

Las NIIF desde que han sido publicadas forman un conjunto normativo de aplicación obligatoria en muchos países, con esta implantación se pretende establecer un cuerpo único de Normas de gran calidad para alcanzar una serie de objetivos:

- Imagen fiel y calidad de la información requerida para que los Estados Financieros sean útiles a los usuarios.
- Mayor grado de transparencia: las NIIF se han elaborado desde la perspectiva del inversor.
- Favorecer la comparabilidad de la información financiera.

*El International Accounting Standards Board (IASB)*, ha publicado las siguientes Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Las vigentes son:

- NIIF-1: “Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera”. Esta Norma se aplica cuando una entidad adopta por primera vez las NIIF para la elaboración de sus Estados Financieros anuales. Los primeros Estados Financieros conforme a las NIIF deben incluir una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las NIIF.

Establece los procedimientos que debe seguir una entidad cuando adopta las NIIF por primera vez como base para preparar sus Estados Financieros con propósito

general. También, define exenciones limitadas del requisito general de cumplir con cada NIIF vigente al final de su primer período de presentación de información financiera según las NIIF. Aplica a todos los Estados Financieros según NIIF de una entidad, corresponden a un período que comienza a partir del 01 de julio de 2009.

- NIIF-2: “Pagos Basados en Acciones”. Requiere que la entidad reconozca las transacciones de pago basado en acciones (tales como las acciones otorgadas, opciones sobre acciones o derechos de apreciación de acciones) en sus Estados Financieros, incluidas las transacciones con empleados u otras partes que se liquidarán en efectivo, otros activos, o instrumentos de patrimonio de la entidad. Incluye requisitos específicos para las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas con instrumentos de patrimonio y en efectivo, así como aquellas en que la entidad o el proveedor tiene la opción de elegir entre efectivo o instrumentos de patrimonio. Aplica para los períodos anuales que comienzan a partir del 01 de enero de 2005.
- NIIF-3: “Combinación de Negocios”. Describe la contabilización cuando una adquirente obtiene el control de un negocio (por adquisición o fusión). Dichas combinaciones de negocios se contabilizan utilizando el método de adquisición, que generalmente requiere que los activos adquiridos y los pasivos asumidos se midan a sus valores razonables en la fecha de adquisición. Aplica para los períodos anuales que comienza a partir del 01 de julio de 2009.
- NIIF-4: “Contratos de Seguros”. Según esta NIIF, un contrato de seguro es el que una de las partes (la aseguradora) acepta un riesgo de seguro significativo de la otra parte (el tenedor de la póliza), acordando compensar al tenedor si ocurre un evento futuro incierto (el evento asegurado) que afecta de forma adversa al tenedor del seguro. El objetivo de esta Norma consiste en especificar la información financiera que la aseguradora debe reportar sobre los contratos de seguro. Aplica para los períodos anuales que comienzan a partir del 01 de enero 2004, sin embargo, será reemplazada por la NIIF 17 en enero de 2023.

- NIIF-5: “Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones discontinuas”. Describe como debe contabilizarse los activos no corrientes mantenidos para la venta o para su distribución a los propietarios. En términos generales, los activos (o grupo de activos) mantenidos para la venta no se deprecian, se miden al menor entre el valor en libros y el valor razonable menos los costos de venta y se presentan por separado en el Estado de Situación Financiera. También se requieren revelaciones específicas. Aplica para los períodos anuales que comiencen a partir del 01 de enero de 2005.
- NIIF-6: “Exploración y Evaluación de los Recursos Minerales”. El objetivo de esta NIIF es especificar la información financiera relativa a la exploración y evaluación de recursos minerales antes de que se pueda demostrar la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de recursos minerales, incluyendo minerales, petróleo, gas natural y recursos similares no renovables, realizada para explorar un área determinada, así como la determinación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de recursos minerales. Aplica para los períodos anuales que comienzan a partir del 01 de enero de 2006.
- NIIF-7: “Instrumentos Financieros: Información a Revelar”. Requiere que se revele información sobre la importancia de los recursos financieros para una entidad y la naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de esos instrumentos financieros, tanto en términos cualitativos como cuantitativos. Requiere revelaciones específicas en relación con los activos financieros transferidos. Aplica para los períodos anuales que comienzan a partir del 01 de enero de 2017.
- NIIF-8: “Segmentos de Operación”. Un segmento de operación es un componente de una entidad: (a) Que desarrolla actividades de negocio de las que puede obtener ingresos de las actividades ordinarias e incurrir en gastos. (b) Cuyos resultados de operación son revisados de forma regular por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operaciones de la entidad para decidir

sobre los recursos que deben asignarse al segmento y evaluar su rendimiento y (c) Sobre el cual se dispone de información financiera diferenciada. Un segmento de operación podrá comprender actividades de negocio de las que aún no se obtengan ingresos, por ejemplo, los negocios de nueva creación pueden ser segmentos de operación antes de que se obtengan ingresos de sus actividades ordinarias. Esta NIIF se aplica a los Estados Financieros separados de una entidad y a los Estados Financieros Consolidados de un grupo con una matriz, cuyos instrumentos de deuda o de capital se negocian en un mercado público o que presenta, o está en proceso de presentar sus Estados Financieros Consolidados ante una comisión de valores u otra organización reguladora con el fin de emitir cualquier clase de instrumentos en un mercado público. Aplica para los períodos anuales que comienzan a partir del 01 de enero de 2009.

- NIIF-9: “Instrumentos Financieros”. (Nueva versión) Incluye requerimientos de reconocimiento y medición, deterioro, baja en cuentas y contabilidad de cobertura general. El IASB completo su proyecto para reemplazar la NIC 39 en fases, agregando a la Norma a medida que completaba cada fase. Esta NIIF no reemplaza los requisitos para la contabilidad de cobertura del valor razonable de la cartera para el riesgo de tasa de interés (contabilidad de cobertura macro) ya que esta fase del proyecto se separó del proyecto de la NIIF 9, debido a la naturaleza a más largo plazo del proyecto de macrocobertura que se aplica según NIC 39, se encuentra actualmente en la fase de documento de debate del debido proceso. Aplica para los períodos que comiencen a partir del 01 de enero de 2018.
- NIIF-10: “Estados Financieros Consolidados”. Describe los requisitos para la preparación y presentación de Estados Financieros Consolidados, requiere que las entidades consoliden las entidades que controlan. El control requiere exposición o derechos a rendimientos variables y la capacidad de afectar esos rendimientos a través del poder sobre una participada. Aplica para los períodos anuales a partir del 01 de enero de 2013.

- NIIF-11: “Acuerdos Conjuntos”. Describe la contabilidad de las entidades que controlan conjuntamente un acuerdo. El control conjunto implica la participación del control acordada contractualmente y los acuerdos sujetos que representa una parte de los activos netos y el patrimonio contabilizado o una operación conjunta que representa derechos sobre activos y obligaciones por pasivos, contabilizados en consecuencia. Aplica a los períodos anuales a partir del 01 de enero de 2013.
- NIIF-12: “Información a Revelar sobre Participaciones en otras Entidades”. Requiere revelaciones sobre las participaciones de una entidad en subsidiarias, acuerdos conjuntos, asociadas y entidades estructuradas no consolidadas. Aplica a los períodos anuales a partir del 01 de enero de 2013.
- NIIF-13: “Mediciones a Valor Razonable”. Aplica a las NIIF que requieren o permiten mediciones o revelaciones del valor razonable y proporciona un marco único para medir el valor razonable sobre la base de una noción de precio de salida y utiliza una jerarquía de valor basada en el mercado, en lugar de específica de la entidad. Aplica a los períodos anuales que comienzan a partir del 01 de enero de 2013.
- NIIF-14: “Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas”, especifica los requisitos de información financiera para los “saldos de cuentas de diferimiento de actividades reguladas” que surgen cuando una entidad proporciona bienes o servicios a clientes a un precio o tarifa que está sujeto a regulación. Su propósito es permitir que las entidades con tarifas reguladas que adopten las NIIF por primera vez eviten cambios en las políticas contables con respecto a las cuentas de diferimientos regulatorios. Aplica a los períodos anuales que comienzan a partir del 01 de enero de 2016.
- NIIF-15: “Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con los Clientes”. Especifica cómo y cuándo se reconocerá los ingresos, además requiere que se proporcione a los usuarios de los Estados Financieros revelaciones más informativas y relevantes. Proporciona un modelo único de cinco pasos basado

en principios que se aplicara a todos los contratos con los clientes. La NIIF 15 y sus enmiendas aclaratorias aplican desde el 01 de enero de 2018.

- NIIF-16: “Arrendamientos”. Especifica cómo se reconoce, mide, presenta y revela los arrendamientos. La Norma proporciona un modelo único de contabilidad del arrendatario, que requiere que los arrendatarios reconozcan activos y pasivos para todos los arrendamientos a menos que el plazo del arrendamiento sea de 12 meses o menos o el activo subyacente tenga un valor bajo. Los arrendadores continúan clasificados como operativo o financieros, con el enfoque de la NIIF 16 para la contabilidad del arrendador sustancialmente sin cambios con respecto a su predecesor, la NIC 17. La NIIF 16 aplica a partir del 01 de enero de 2019.
- NIIF-17: “Contratos de Seguros”. Sustituye la NIIF 4.

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

El Comité de Interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), antes Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad (SIC), es el ente encargado de emitir interpretaciones, como parte del cuerpo normativo sobre los Estándares Internacionales, en todo el mundo, emitidos por el IASB.

El CINIIF y SIC, son el resultado de la labor de interpretación llevada a cabo por el Comité de Interpretaciones del IASB sobre sus propias NIC y NIF. Las interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones y posteriormente aprobadas por el Consejo, forman parte del cuerpo normativo del IASB. Por lo tanto, no puede declararse que unos determinados Estados Financieros cumplen con las Normas Internacionales de Contabilidad a menos que respeten íntegramente las exigencias de cada Norma aplicable, así como de cualquier interpretación que, emitida por el Comité citado, le resulte de aplicación.

El CINIIF, justifica la existencia de los postulados básicos, porque provienen del consenso alcanzado por las distintas corrientes teóricas desarrolladas desde hace varias décadas, así como de la práctica de los negocios, también ayudan a explicar las razones por las cuales algunos procedimientos son apropiados y proporcionan las bases para establecer criterios para aquellas situaciones o áreas aun no exploradas por las normas particulares.

También, justifica la existencia de los postulados básicos porque en el anterior marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) presentaba únicamente dos fundamentos esenciales: (Base de acumulación o devengo, y Negocio en marcha. El actual marco conceptual para la información financiera (2014) solo señala como hipótesis, el negocio en marcha; ya que, la base contable de acumulación quedó como una característica general de la presentación de los Estados Financieros) que rigen para la elaboración de Estados Financieros, así como también, postulados básicos como asociación de costos y gastos con ingresos, y consistencia no son considerados hipótesis básicas, ni definidos dentro del marco conceptual respectivamente.

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

- CINIIF-1: “Cambios en Pasivos Existentes por Retiro del Servicio, Restauración y Similares”. Esta Interpretación se aplica a los cambios en la medición de cualquier pasivo existente por retiro del servicio, restauración o similares que se reconozca: (a) Como parte del costo de un elemento de propiedad, planta y equipo de acuerdo con la NIC-16. (b) como parte del costo de un activo por derecho de uso de acuerdo con la NIC-16 y (c) Como un pasivo de acuerdo con la NIC-37. Por ejemplo, puede existir un pasivo por retiro del servicio, restauración o similar por el retiro de una planta, la rehabilitación de daños ambientales en industrias extractivas o la remoción de ciertos equipos. Aborda como debe contabilizarse el efecto de los siguientes hechos que cambian la medición de un pasivo existente por retiro, restauración o similar: (a) Una

modificación en la salida estimada de recursos que incorporan beneficios económicos (por ejemplo; flujos de efectivo) (b) Un cambio en la tasa de descuento actual basada según se define en el párrafo 47 de la NIC-37 (esto incluye tanto las modificaciones en el valor del dinero en el tiempo, como a los riesgos específicos asociados al pasivo; y (c) Un incremento que refleje el paso del tiempo (también denominado reversión del descuento).

- CINIIF-2: “Aportaciones de Socios en Entidades Cooperativas Instrumentos e Similares”. Esta Interpretación se aplicará a los instrumentos financieros que están dentro del alcance de la NIC-32, entre los que se incluyen los instrumentos financieros emitidos a favor de los socios de entidades cooperativas que constituyen participaciones en la propiedad de dichas entidades. Esta Interpretación no será de aplicación a los instrumentos financieros que vayan a ser o puedan ser liquidados con instrumentos del patrimonio de la entidad. Muchos instrumentos financieros, incluidas las aportaciones de los socios, tienen características de patrimonio, como el derecho de voto y de participación en el reparto de dividendos. Algunos instrumentos financieros otorgan al tenedor el derecho a solicitar su rescate en efectivo o mediante la entrega de otro instrumento financiero, pudiendo incluir, o estar sujeto este rescate a determinada limitaciones. ¿Cómo deben evaluarse esas condiciones de rescate al determinar si los instrumentos deben clasificarse como pasivo o como patrimonio?
- CINIIF-4: “Determinación si un Acuerdo Contiene un Arrendamiento”. Esta Interpretación no se aplica a acuerdos que: (a) Son o contienen, arrendamientos excluidos del alcance de la NIC-17; o (b) Son acuerdos de concesión servicios de entidades públicas con operadores privados dentro del alcance de la CINIIF-12. Los problemas abordados en esta Interpretación son: (a) Como determinar si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento, tal como se define en la NIC-17. (b) Cuando debería hacerse la evaluación o reconsiderar la hecha en otro momento sobre si un acuerdo es, o contiene un arrendamiento y (c) En el caso de que un acuerdo sea, o contenga, un arrendamiento, como deberían separarse los pagos

por el arrendamiento de los pagos derivados de cualesquiera otros elementos contenidos en el acuerdo.

- CINIIF-5: “Derechos por la Participación de Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental”. Esta Interpretación se aplica a la contabilización, en los estados financieros del contribuyente, de las participaciones surgidas de fondos para retiro del servicio que contengan las dos características siguientes: (a) Los activos son administrados de forma separada (ya sea por estar mantenidos en una entidad diferente o como activos segregados dentro de otra entidad, y (b) Está restringido el derecho del contribuyente a acceder a los activos. Una participación residual en un fondo más allá del simple derecho al reembolso, tal como un derecho contractual al reparto del remanente, una vez que todo el retiro del servicio haya sido completado o sobre la liquidación del fondo, podría ser un instrumento de patrimonio dentro del alcance de la NIIF-9 y por lo tanto está fuera de esta Interpretación.
- CINIIF-6: “Obligaciones Surgidas de la Participación en Mercados Específicos, Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos”. Esta Interpretación ofrece una guía para el reconocimiento, en los estados financieros de los productores, de las obligaciones derivadas de la gestión de residuos conforme a la Directiva de la Unión Europea sobre Residuos de Aparatos Eléctricos o Electrónicos, en lo que se refiere a la venta de aparatos domésticos históricos. La Interpretación no se refiere a los nuevos residuos ni a los residuos históricos no procedentes de hogares particulares. La obligación de la gestión de estos residuos está debidamente cubierta en la NIC-37, sin embargo, si en la legislación nacional, los nuevos residuos procedentes de hogares particulares se tratasen de manera similar a los residuos históricos procedentes de hogares particulares, los principios de la Interpretación se aplicarán por referencia a la jerarquía establecida en los párrafos 10 a 12 de la NIC-8. La jerarquía de la NIC-8 es también pertinente para otras regulaciones que imponen obligaciones de una manera similar al modelo de atribución de costos previsto en la Directiva de la

Unión Europea. Se pidió al CINIIF que determinara, en el contexto del desmantelamiento de Residuos de Aparatos Eléctricos o Electrónicos, cual es el suceso que da origen a la obligación de conformidad con el párrafo 14(a) de la NIC-37, para el reconocimiento de una provisión por costos de gestión de residuos: (a) ¿La fabricación o la venta de aparatos domésticos históricos? (b) La participación en el mercado durante el período de medición? (c) ¿El incurrimento de costos en la ejecución de actividades de gestión de residuos?

- CINIIF-7: “Aplicación del Procedimiento de Reexpresión según la NIC-29. Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias”. Esta Interpretación suministra guías acerca de la aplicación de los requerimientos de la NIC-29 en un período sobre el que se informa en el que una entidad identifique la existencia de hiperinflación en la economía de su moneda funcional, cuando dicha economía no hubiese sido hiperinflacionaria en un período anterior y, por lo tanto, reexpresa sus estados financieros de acuerdo con la NIC-29. Los problemas tratados en esta Interpretación son: (a) ¿Cómo se interpreta el requerimiento” ... se establecerán en términos de la entidad de medida corriente al final del período sobre el que se informa” que figura en el párrafo 8 de la NIC-29 cuando la entidad aplique esta Norma? Y (b) ¿Cómo debería una entidad contabilizar las partidas iniciales por impuestos diferidos en sus estados financieros reexpresados?
- CINIIF-9: “Nueva Evaluación de los Derivados Implícitos”. Esta Interpretación se aplicará a todos los derivados implícitos incluidos en el alcance de la NIC-39. Esta Interpretación no trata los aspectos de nuevas mediciones que surjan de una nueva evaluación de los derivados implícitos. Esta Interpretación no trata la adquisición de contratos con derivados implícitos en una combinación de negocios, ni su posible nueva evaluación en la fecha de adquisición. La NIC-39 requiere que una entidad, cuando se convierta por primera vez en parte de un contrato, evalúe si ha de separar cualquier derivado implícito de su contrato anfitrión y si ha de contabilizarlo como un derivado según dicha Norma. Esta

Interpretación trata las siguientes cuestiones: (a) ¿Requiere la NIC-39 que esta evaluación se realice solamente cuando la entidad se convierta por primera vez en parte del contrato o debe esa evaluación ser reconsiderada durante la vida del contrato? Y (b) ¿Debería una entidad que adopta por primera vez las NIIF realizar esta evaluación basándose en las condiciones que existían cuando la entidad se convirtió por primera vez en parte del contrato, o en las prevalecientes cuando la entidad adopte las NIIF por primera vez?

- CINIIF-10: “Información Financiera Intermedia y Deterioro de Valor”. Se requiere que una entidad evalúe el deterioro de valor de la plusvalía al final de cada período de presentación y si fuera preciso, reconozca una pérdida por deterioro de un valor en esa fecha, de acuerdo con la NIC-36. Sin embargo, al final de un período posterior sobre el que se informa las condiciones pueden haber cambiado, de tal manera que, la pérdida por deterioro podría haberse reducido o evitado si dicha evaluación se hubiese realizado únicamente en esa fecha. Esta Interpretación proporciona guías sobre si tales pérdidas por deterioro del valor deben revertirse en algún momento. Esta Interpretación aborda la interacción entre los requerimientos de la NIC-34 y el reconocimiento de las pérdidas por deterioro del valor de la plusvalía conforme a la NIC-36, así como el efecto de dicha interacción en los estados financieros.
- CINIIF-12: “Acuerdo de Concesión de Servicios”. Esta Interpretación proporciona guías para la contabilización de los acuerdos de concesión de servicios públicos a un operador privado. Esta Interpretación se aplica a los acuerdos de servicios públicos a un operador privados si: (a) La concedente controla o regula que servicios debe proporcionar el operador con la infraestructura, a quien debe proporcionarlos y a qué precio, y (b) La concedente controla a través de la propiedad, del derecho de uso o de otra manera cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo. La infraestructura usada de concesión de servicios públicos a un operador privado durante toda su vida útil (toda la vida de los activos) queda

dentro del alcance de esta Interpretación si se cumplen las condiciones contenidas en el párrafo 5(a). Esta Interpretación se aplica tanto a: (a) Las infraestructuras que el operador construya o adquiera de un tercero para ser destinadas al acuerdo de prestación de servicios, y (b) Las infraestructuras ya existentes a las que el operador tenga acceso, con el fin de prestar los servicios en la concesión por acuerdo de la entidad concedente. Esta Interpretación no especifica la forma de contabilizar las infraestructuras que hubiera reconocido y mantuviera como propiedades, planta y equipo el operador antes del comienzo del acuerdo de servicio. A tales infraestructuras se aplican los requerimientos de baja en cuenta de las NIFF (establecidas en la NIC-16).

- CINIIF-13: “Programas de Fidelización de Clientes”. Esta Interpretación se aplica a créditos-premio por fidelización de clientes que: (a) Una entidad conceda a sus clientes como parte de una transacción de venta, es decir, una venta de bienes, prestación de servicio o uso por parte de un cliente de activos de la entidad y (b) sujetos al cumplimiento de cualquier condición adicional estipulada como requisito, los clientes puedan canjear en el futuro en forma de bienes o servicios gratuitos o descuentos sobre estos. La Interpretación aborda la contabilización por la entidad que concede créditos-premio a sus clientes. Los problemas abordados en esta Interpretación son: (a) si la obligación que la entidad tiene de proporcionar en el futuro bienes o servicios gratuitos o descuentos sobre estos (los premios) deben reconocerse y medirse, (i) Asignando parte de la contraprestación recibida o por recibir, derivada de transacciones de venta, a los crédito-premio y diferir el reconocimiento del ingreso de actividades ordinarios (aplicando el párrafo 13 de la NIC-18). (ii) Previniendo la estimación de los costos futuros de suministrar los premios (aplicando el párrafo 19 de la NIC-18). Si la contraprestación de origina a los créditos-premio: (i) ¿Cuánto debe asignarse entre los mismos? (ii) ¿Cuánto debe reconocerse el ingreso de actividades ordinarias y (iii) Si un tercero suministra los premios, ¿Cómo debe medirse el ingreso de actividades ordinarias?

- CINIIF-14: “El Limite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción”. Esta Interpretación se aplica a todos los beneficios definidos post-empleo ya a otros beneficios definidos a los empleados a largo plazo. A los efectos de esta Interpretación, se consideran requerimientos de mantener un nivel mínimo de financiación cualesquiera exigencias de financiar un plan de beneficios definidos post-empleo u otro plan de beneficios definidos a largo plazo. Los problemas abordados en esta Interpretación son: (a) ¿Cuándo deben considerarse como disponibles los reembolsos o reducciones en las aportaciones futuras de acuerdo con la definición de techo del activo del párrafo 8 de la NIC-19? (b) ¿Cómo puede una obligación de mantener un nivel mínimo de financiación afectar a la disponibilidad de reducciones en las aportaciones futuras? (c) ¿Cuándo puede ocasionar un pasivo el requerimiento de mantener un nivel mínimo de financiación?
- CINIIF-15: “Acuerdos para la Construcción de Bienes Inmuebles”. Esta Interpretación se aplicará a la contabilidad de los ingresos de actividades ordinarias y gastos asociados de las entidades que lleven a cabo la construcción de inmuebles directamente o a través de subcontratistas. Los acuerdos incluidos en el alcance de esta Interpretación son los de construcción de inmuebles. Además de la construcción de inmuebles, estos acuerdos pueden incluir la entrega de otros bienes o servicios. Esta Interpretación aborda dos cuestiones: (a) ¿Se encuentra el acuerdo dentro del alcance de la NIC-11 o de la NIC-18? (b) ¿Cuándo debe reconocerse el ingreso de actividades ordinarias procedentes de la construcción de inmuebles?
- CINIIF-17: “Distribuciones a los Propietarios de Activos Distintos del Efectivo”. Esta Interpretación se aplicará a las siguientes categorías de distribuciones de activos no recíprocas realizadas por una entidad a sus propietarios cuando actúan como tales: (a) Distribuciones de activos distintos al efectivo (por ejemplo, partidas de propiedades, plantas y equipo, negocios como se definen en la NIIF-

3, participaciones en el patrimonio de otra entidad o grupos de activos para su disposición como se definen en la NIIF-5 y (b) Distribuciones que dan a los propietarios la posibilidad de elegir entre recibir activos distintos al efectivo o una alternativa en efectivo. Esta interpretación se aplica solo a las distribuciones en la que todos los propietarios de la misma clase de instrumentos de patrimonio se tratan de igual manera. Esta Interpretación no será de aplicación a las distribuciones de activos distintos al efectivo que estén en última instancia, controlados por la misma parte o partes antes y después de la distribución. Esta exclusión se aplicará a los estados financieros separados, individuales y consolidados de la entidad que realice la distribución.

- CINIIF-18: “Transferencias de Activos Procedentes de Clientes”. Esta Interpretación se aplicará a la contabilización de transferencias de elementos de propiedades, plata y equipo por parte de las entidades que reciben dichas transferencias de sus clientes. Entran dentro del alcance de esta Interpretación los acuerdos por los que una entidad recibe de un cliente un elemento de propiedades, planta y equipo que deben utilizar para conectar al cliente a una red o para proporcionarle un acceso continuo al suministro de bienes o servicios, o por ambas cosas. Esta Interpretación también se aplicará a los acuerdos en los que una entidad recibe efectivo de un cliente, cuando ese importe de efectivo deba utilizarse solo para construir o adquirir un elemento de propiedades, planta y equipo, y la entidad deba utilizar el elemento de propiedades, planta y equipo para conectar a una red o para proporcionarle continuo suministro de bienes o servicios o para ambas cosas. Esta Interpretación no es aplicable a los acuerdos en los que la transferencia sea una subvención del gobierno, en los términos definidos en la NIC-20, o una infraestructura utilizada en un acuerdo de concesión de servicios que se encuentra dentro del alcance de la CINIIF-12.
- CINIIF-19: “Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio”. Esta Interpretación trata de la contabilidad por una entidad cuando las condiciones de un pasivo financiero se renegocian y dan lugar a que la

entidad que emite los instrumentos de patrimonio para un acreedor de ésta cancele total o parcialmente el pasivo financiero. No se trata la contabilidad por el acreedor. Una entidad no aplicará esta Interpretación a transacciones en situaciones en las que. (a) El acreedor sea también un accionista directo o indirecto y esté actuando en su condición directa o indirecta de tal. (b) El acreedor y la entidad están controlados por la misma parte o partes antes o después de la transacción y la esencia de la transacción incluye una distribución de patrimonio por parte de la entidad, o una contribución de patrimonio a ésta. (c) La cancelación del pasivo financiero mediante la emisión de participaciones en el patrimonio es acorde con las condiciones iniciales del pasivo financiero.

- CINIIF-20: “Costos de Desmote en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto”. Esta Interpretación de aplica a los costos de extracción del escombros en los que se incurre en la actividad de minería a cielo abierto durante la fase de producción de la mina (Costos de producción del desmote). Esta Interpretación trata los siguientes problemas: (a) Reconocimiento de los costos de producción del desmote como un activo. (b) Medición inicial del activo de la actividad de desmote. (c) Medición posterior del activo de la actividad de desmote.
- CINIIF-21: “Gravámenes”. Esta Interpretación aborda la contabilización de un pasivo para pagar un gravamen si ese pasivo está dentro de la NIC-37. También aborda la contabilización de un pasivo para pagar un gravamen cuyo importe y vencimiento son ciertos. Esta Interpretación no trata la contabilización de los costos que surgen del reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen. Las entidades deberían aplicar otras Normas para decidir si el reconocimiento de un pasivo para pagar un gravamen da lugar a un activo o a un gasto. A efectos de esta Interpretación, un gravamen es una salida de recursos que incorpora beneficios económicos que es impuesta por los gobiernos a entidades de acuerdo con la legislación, es decir, leyes o regulaciones distintas de: (a) Las salidas de recursos que quedan dentro del alcance de otras Normas, tales como impuestos a las ganancias que quedan dentro del alcance de la NIC-12 Impuestos a las

Ganancias, y (b) Multas u otras sanciones que se imponen por infracciones de la legislación. Gobierno se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales. Un pago realizado por una entidad para la adquisición de un activo, o la prestación de servicios según un acuerdo contractual con un gobierno, no cumple la definición de gravamen. No se requiere que una entidad aplique esta Interpretación a pasivos que surgen de planes de derechos de emisión.

- CINIIF-22: “Transacciones en Moneda Extranjera y Consideración Anticipada”. Esta Interpretación se aplica a una transacción en moneda extranjera o parte de ella, cuando una entidad reconoce un activo no financiero o pasivo no financiero que surge del pago o cobro de una contraprestación anticipada antes de que la entidad reconozca el activo, gasto ingreso relacionado o la parte de estos que corresponda. Esta Interpretación no se aplica cuando una entidad mide el activo, gasto o ingreso relacionado, en el momento del reconocimiento inicial: (a) Al valor razonable (b) Al valor razonable de la contraprestación pagada o recibida en una fecha distinta de la del reconocimiento inicial del activo no monetario, o pasivo no monetario, que surge de la contraprestación anticipada. Por ejemplo, la medición de la plusvalía aplicando la NIF-3 “Combinaciones de Negocios” no se requiere que una entidad aplique esta Interpretación a: (a) Los impuestos a las ganancias. (b) Los contratos de seguro incluyendo también los contratos de reaseguro que emita o a los contratos de reaseguro de los que sea tenedora.
- CINIIF-23: “Incertidumbre sobre los Tratamientos del Impuesto sobre la Renta”. Esta Interpretación aclara como aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de las NIC-12 cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias. En esta circunstancia, una entidad reconocerá y medirá su activo o pasivo por impuestos diferidos o corrientes aplicando los requerimientos de la NIC-12 sobre la base de la ganancia fiscal o pérdida fiscal, bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales determinadas aplicando esta Interpretación. Cuando existe

incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias, esta Interpretación aborda: (a) Si una entidad considerará por separado el tratamiento impositivo incierto. (b) Los supuestos que una entidad realiza sobre la revisión de los tratamientos impositivos por las autoridades fiscales. (c) ¿Cómo determinará una entidad la ganancia o pérdida fiscal, las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales? (d) ¿Cómo considerará una entidad los cambios en hechos y circunstancias?

#### 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 (PCGA), son un conjunto de normas y reglas generales que sirven de guía contable para enunciar criterios con relación a la medición del patrimonio y la información de los elementos patrimoniales de un ente. Los PCGA representan medidas para que la elaboración de los Estados Financieros sea sobre la base de métodos uniformes de técnicas contable. Kieso (2006), refiere lo siguiente:

La profesión contable ha tratado de establecer un cuerpo de teoría que sirva de guía general. Sus esfuerzos han dado por resultado la adopción de un conjunto de normas y procedimientos de contabilidad, llamados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA). Los PCGA son aquellos que tienen un fuerte respaldo autorizado. (p.20)

De acuerdo a Rodríguez (2015), en su artículo Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), os define como “Un conjunto de pautas y reglas que sirven de base contable para expresar criterios referidos a la medición de patrimonio y a la información de los elementos económicos de un ente” (p.11).

Bravo (2002), define los Principio de Contabilidad Generalmente Aceptados, como “Conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información económica y financiera de la empresa a través de los estados financieros...” (p.8).

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), en su Directorio Nacional Ampliado, celebrado en Acarigua – Araure en el 2004 decide adoptar las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF) emanadas por el Consejo del IASB, lo que origina la derogación de los PCGA venezolanos (DPC y PT) por los VEN-NIF y los Boletines de Aplicación. Cabe destacar que, en Venezuela concurre un proceso de adaptación, ya que, para adoptarlas deben de existir una declaración explícita y sin reservas, de cumplimiento de todas las Normas Internacionales de acuerdo a lo tipificado en la NIIF N° 1. Una razón de ello, lo expresa BA VEN-NIF N° 0, el que señala que la NIIF N° 1 será utilizada solo como guía de todos los procedimientos y criterios aplicables a nuestro país.

En el párrafo 5, del BA VEN-NIF N° 0 (2008), establece que: “Este Boletín de Aplicación regula el proceso de adopción y aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) a ser incorporados como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela”. (p.3). Es decir; se establece el camino para la inclusión de las NIIF como principio contable en Venezuela, las cuales serán aplicadas por todas aquellas entidades que realicen sus Estados Financieros para los usuarios externos o que hayan sido requeridos por cualquier disposición legal venezolana.

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

Las Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF), también llamadas todavía Principios de Contabilidad, se clasifican en dos grandes grupos:

##### 2.2.2.4.1.1 VEN-NIF-GE.

Corresponde a las Normas o Principio de Contabilidad Aplicables a las Grandes Entidades y están conformadas por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF Completas) del año 2019, las cuales deben ser aplicadas conjuntamente con los Boletines de Aplicación de las VEN-NIF (BA VEN-NIF). las NIIF Completas incluyen las Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) entre los años 1973 y 2001; y las Normas Internacionales de Información de Contabilidad

(IASB) a partir de 2001. La aplicación de las VEN-NIF GE es obligatoria en las Grandes Entidades, para los ejercicios económicos que se iniciaron a partir del 01 de enero de 2008.

#### 2.2.2.4.1.2 VEN-NIF PYME.

Corresponde a las Normas o Principio de Contabilidad Aplicables a las Pequeñas y Medianas Entidades, conformadas por la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), emitida por el IASB inicialmente en el año 2009, y modificada en el 2015, la cual debe ser aplicada conjuntamente con los Boletines de Aplicación de las VEN-NIF (BA VEN-NIF). La aplicación de las VEN-NIF PYME es obligatoria en las Pequeñas y Medianas Entidades, para los ejercicios económicos que se iniciaron a partir del 01 de enero de 2011.

De acuerdo con el Comité Internacional de Normas Contables (*The International Accounting Standards Committee, IASC*), organismo independiente, de carácter privado, que se encargó de formular y publicar un primer conjunto de Normas, producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes áreas educativas, financieras y profesionales del campo contable a nivel mundial, para poder estandarizar la información financiera de las entidades. Estas fueron emitidas hasta el año 2001 y se designaron con el nombre de “Normas Internacionales de Contabilidad” (NIC).

En el mismo año 2001, el IASC fue reestructurado y se convirtió en el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (*The International Accounting Standards Board IASB*). Actualmente, es una organización independiente del sector privado con sede en Londres, encargada de continuar la misión y objetivo iniciada en su momento por el IASC: emitir y publicar Normas a nivel internacional con el fin de unificar criterios y proporcionar igualdad en la presentación de la información financiera, que puede ser interpretada y aplicada ante cualquier entidad en el ámbito internacional.

Estas se denominaron con el nombre de “Normas Internacionales de Información Financiera” (NIIF).

De acuerdo con el IASB, las Normas Internacionales de Información Financiera no solo fueron destinadas para aquellas empresas que se caracterizan como “grandes”, ya sea porque manejan capitales y financiamientos con montos considerables, tienen la obligación pública de rendir cuenta ya sea porque cotizan en la bolsa de valores de su respectivo país o en el extranjero. En el 2009 el IASB emite una serie de Normas para responder a la fuerte demanda internacional, adaptadas a las necesidades y capacidades de las empresas más pequeñas que recibió el nombre de “Normas Internacionales de Información Financieras para Pequeñas y Medianas Empresas” (NIIF para PYME). De acuerdo a Quijado (2005), define a la PYME como:

Empresas con características distintivas, tienen dimensiones con ciertos límites ocupacionales y financieros prefijados por el Estado; constituyen la mayor fuente de generación de empleos, son parte fundamental del sistema económico y tienen una gran responsabilidad social al intervenir en la disminución de las situaciones de pobreza y desempleo. (p.25)

En el párrafo 7, del BA VEN-NIF N° 1 (2008), “Definición de Pequeñas y Medianas Entidades”, expresa que:

En diferentes normativas vigentes en Venezuela, se encuentran definidas las pequeñas y medianas empresas; pequeñas y medianas industrias; grandes empresa, cuya clasificación se basa en número de trabajadores o monto de las ventas, no existiendo un criterio único en los parámetros utilizados para tales clasificaciones. (p.3)

Las pequeñas y medianas empresas realizan un papel muy importante dentro de la economía de un país, pues poseen mayor flexibilidad para adaptarse a los cambios del mercado y pueden emprender proyectos innovadores que resulta una excelente fuente generadora de empleos, sobre todo para profesionales y demás personal calificado.

El 17 de octubre de 2009, en Directorio Nacional Ampliado, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), aprobó la aplicación de la NIIF para las PYME como nuevo modelo contable para las pequeñas y medianas entidades para los ejercicios que se iniciaran a partir del 1° de enero de 2011.

La NIIF para las pequeñas y medianas entidades (PYME), es una Norma autónoma (independiente y separada), organizada por temas que se incorpora principios de contabilidad basados en las NIIF completa, pero que han sido simplificadas para adaptarse a estas entidades. La NIIF para PYME (2009), en su párrafo 9, establece:

El IASB también desarrolla y publica una Norma separada que pretende que se aplique a los Estados Financieros con propósito de información general y otros tipos de información financiera de entidades que en muchos países son conocidas por diferentes nombres como pequeñas y medianas entidades (PYMES). Entidades privadas y entidades sin obligación pública de rendir cuentas. Esa norma es la Norma Internacional de Información para Pequeñas y Medianas Entidades. (NIIF para las PYME). (p.11)

En tal sentido de ideas las VEN-NIF PYME, establecen un nuevo conjunto de normas, lineamientos y parámetros para la presentación de la información financiera a nivel mundial. Con esta Norma enunciada se puede notar que las pequeñas y medianas empresas no fueron excluidas dentro de lo que comprende las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), debido a que se le da un tratamiento contable muy diferentes a las PYMES.

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

Los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF) emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), especifican las Normas Internacionales Aplicables en Venezuela y determinan su implementación práctica. La FCCPV ha emitido trece Boletines (del 0 al 12), pero en la actualidad se encuentran vigentes once de ellos, dado que los números 1 y 3 fueron derogados. Las

anteriores Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y las Publicaciones Técnicas (PT) han quedado completamente derogadas.

Son Boletines de Aplicación VEN-NIF (BA VEN-NIF) emitidos por el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), basados en análisis técnicos de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y por las observaciones, sugerencias y comentarios recibidos y evaluados para cada Norma.

- BA VEN-NIF 0. Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 0. Acuerdo para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera. Versión 5. Marzo 2011. Este Boletín de Aplicación regula el proceso de adopción y aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (VEN-NIF) a ser incorporados como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela.
- BA VEN-NIF 2. Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 2. Criterios para el Reconocimiento de la Inflación en los Estados Financieros preparados de acuerdo con VEN-NIF. Versión 3. Febrero 2016. Este Boletín de Aplicación tiene el propósito de establecer para Venezuela, el criterio para el reconocimiento del efecto de la inflación en los Estados Financieros emitidos de acuerdo con VEN-NIF.
- BA VEN-NIF 4. Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 4. Determinación de la fecha de Autorización de los Estados Financieros para su Publicación, en el marco de las Regulaciones contenidas en el Código de Comercio Venezolano. Versión 1. Marzo 2011. Este Boletín de Aplicación tiene como propósito determinar la fecha de autorización de los Estados Financieros para su publicación en Venezuela, en el marco de las regulaciones contenidas en el Código de Comercio Venezolano.
- BA VEN-NIF 5. Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 5. Criterio para la Presentación del Resultado Integral Total, de acuerdo con VEN-NIF. Versión 2.

Febrero 2016. Este Boletín de Aplicación tiene como propósito establecer el uso de un enfoque uniforme en la presentación del resultado Integral Total de acuerdo con VEN-NIF, y definir la base de cálculo para la formación de reserva y utilidades no distribuidas disponibles para dividendos.

- BA VEN-NIF 6. Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 6. Criterio para la aplicación en Venezuela de los VEN-NIF PYME. Versión 1. Marzo 2011. Este Boletín de Aplicación tiene como propósito: describir las condiciones y/o características que deben tener las pequeñas y medianas entidades, solo a los efectos de la aplicación por primera vez de las VEN-NIF para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero 2011, así como para el ejercicio iniciado después del 31 de diciembre de 2009, cuando tales entidades hayan decidido la aplicación anticipada de las VEN-NIF PYME; e identificar las situaciones en las cuales una entidad cambiará su clasificación de gran entidad a pequeña y mediana entidad o viceversa, a los efectos de la aplicación de las VEN-NIF.
- BA VEN-NIF 7. Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 7. Utilización de la Revaluación como Costo Atribuido en el Estado de Situación Financiera de Apertura. Versión 1. Febrero 2016. El propósito de este Boletín es establecer el tratamiento para la utilización de la Revalorización como Costo atribuido en el Estado de Situación Financiera de Apertura, que deben aplicar las entidades que adopte los VEN-NIF PYME; y determinar las condiciones para el reconocimiento en ganancia acumuladas del RETANM.
- BA VEN-NIF 8. Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 8. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF). Versión 4. Marzo 2017. Este Boletín de Aplicación clasifica los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF) e identifica los pronunciamientos que los conforman.
- BA VEN-NIF 9. Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 9. Tratamiento Contable del Régimen de Prestaciones Sociales y la Indemnización por Terminación de la

Relación de Trabajo. Versión 0. Julio 2013. Este Boletín de Aplicación tiene como propósitos prescribir el tratamiento contable que de acuerdo con VEN-NIF debe ser aplicado por las entidades al régimen contenido en la Ley Orgánica del Trabajo, los Trabajadores y las Trabajadoras (LOTTT) desde que se inicia la relación laboral hasta culminada la misma por cualesquiera de las razones previstas en la referida Ley y la indemnización por terminación de la relación de trabajo por causas ajenas a la voluntad del trabajador, según lo dispuesto en la LOTT.

- BA VEN-NIF 10. Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 10. Tratamiento alternativo para el Reconocimiento y Medición del efecto de las posibles variaciones en la Tasa de Cambio a la fecha de liquidación de Pasivos denominados en Moneda Extranjera. Version0. Febrero 2016. Este Boletín de Aplicación tiene el propósito de prescribir el tratamiento contable alternativo del impacto en la información financiera derivado del reconocimiento y medición de la posible variación en el tipo de cambio aplicable a pasivos denominados en monedas extranjeras asociados con Autorización de Adquisición de Divisas (AAD) o documentos equivalentes, para aquellas situaciones en que una entidad demuestre una expectativa razonable de generación de beneficios económicos futuros y cumpliendo con la hipótesis de negocio en marcha.
- BA VEN-NIF 11. Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 11. Reconocimiento del Impuesto Diferido Pasivo originado por la Suspensión del Sistema de Ajuste por Inflación Fiscal en Venezuela. Versión 0. Marzo 2017. Este Boletín de aplicación tienen el propósito de prescribir el tratamiento contable alternativo del efecto que se produce sobre la información financiera, derivado de la supresión fiscal en Venezuela para los sujetos pasivos calificados como especiales por la administración aduanera y tributaria.
- BA VEN-NIF 12. Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 12. Tenencia de Criptoactivos Propios. Este Boletín de Aplicación trata sobre la contabilización y

expresión de información financiera en Criptoactivos. Al respecto se señala que el reconocimiento de Criptoactivos en los Estados Financieros se efectuará al costo de adquisición de los mismos. Posteriormente serán Contabilizados a su valor razonable, registrando las variaciones en su valor en los Otros Resultados Integrales.

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

Este Boletín de Aplicación tiene como 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.

Es aplicable a todas las entidades y personas naturales que preparen información financiera con propósitos generales de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF).

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

Con el BA VEN-NIF N° 12 Versión 0, se regula la Tenencia de Criptoactivos Propios, provenientes de los actos de comercio. Así mismo, dicho Boletín regulará la presentación de los Estados Financieros expresados en Criptoactivos en Venezuela.

BA VEN-NIF N° Versión 0 (2020), indica que “Los Criptoactivos deben ser tratados contablemente como una partida nueva y separada de las otras reguladas por los VEN-NIF, por tener las características únicas” (p.9).

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

Este Boletín de Aplicación, se emite por las razones siguientes:

- Existencia en Venezuela de transacciones económicas ilícitas con Criptoactivos.

- Tratamiento Contable para Operaciones y Hechos económicos con Criptoactivos no estaban reguladas por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).
- La NIC 8 y la Sección 10 de la NIIF para PYMES, prevén la opción de desarrollar una política de contabilidad para transacciones u otro tratado por las NIIF.
- En el marco de los VEN-NIF, la regulación contable de transacciones o sucesos no tratados por las NIIF se desarrolla en los Boletines de Aplicación de los VEN-NIF (BA VEN-NIF) de aplicación obligatoria conjuntamente con las NIIF completas o con la NIIF para PYMES.

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

Este Boletín es aplicable a todas las personas jurídicas y naturales que preparen información financiera de propósito general, de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela (VEN-NIIF) y entra en vigencia para los ejercicios que se inicien a partir del 15 de febrero de 2020, pudiendo ser aplicados anticipadamente a los ejercicios del 01 de enero de 2019.

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

Las normas jurídicas en su sentido general se refieren a la legislación aplicable a los principios de contabilidad de aceptación general que emite la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela para preparación y presentación de los estados financieros de propósito general emitidos por las sociedades mercantiles, por lo que resulta necesario en primera instancia comprender el significado del vocablo legislación.

El término legislación, como no solo se refiere a la ley, es pertinente comentar varias normas jurídicas que de alguna manera tienen relación con los principios de

contabilidad aplicados a las sociedades mercantiles en la preparación y presentación de sus estados financieros con propósito general.

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

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

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

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

El artículo 132 del mismo texto legal, se encuentra prescrito el deber de toda persona de cumplir sus responsabilidades sociales y participar solidariamente en la vida política, civil y comunitaria del país, promoviendo y defendiendo los derechos humanos como fundamento de la democracia y la paz social, y el artículo 143, prescribe que los ciudadanos tienen derecho a ser informados oportuna y verazmente

por la administración pública, sobre el estado de las actuaciones en que estén interesados, así mismo tienen derecho de acceso a los archivos administrativo.

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

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

- Código de Comercio de Venezuela (1955).

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

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

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

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

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

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

El artículo 264 de este mismo Código, obliga a los administradores que han reconocido que el capital social según los estados financieros ha disminuido en un tercio, a convocar una asamblea de accionistas para interrogarlos si optan por reintegrar el capital o reducirlo a la suma que quede o poner la sociedad en liquidación. Si la disminución ha alcanzado los dos tercios del capital, la sociedad se

pondrá necesariamente en liquidación, si los accionistas no desean reintegrarlo o reducir el capital a fondo social existente.

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

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

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

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

- Alterar en los asientos el orden y fecha de las operaciones descritas.
- Dejar blancos en el cuerpo de los asientos o a continuación de ellos.

- Poner asientos al margen y hacer interlineaciones, raspaduras o enmendaduras.
- Borrar los asientos o parte de ellos.
- Arrancar hojas, alterar la encuadernación o foliatura y mutilar alguna parte de los libros.

- Código Civil de Venezuela (1982).

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

- Resolución 019 SAREN (2014).

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

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

En atención a estas disposiciones constitucionales, en fecha 05 de diciembre de 1973, el Congreso de la República de Venezuela publica en Gaceta Oficial Ordinaria N° 30.273, la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública con la finalidad de regular la actuación de los Contadores Públicos en el ejercicio de su profesión. Además de autorizar su colegiación y establecer la estructura de sus instituciones.

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

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

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

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

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

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

protección del ejercicio de la profesión del contador público. Otra norma jurídica asociada al ejercicio de la contaduría en Venezuela es el decreto número 735 de fecha 04-02-1975, mediante el cual se reglamenta la Ley de la Contaduría Pública. (p.3)

- Código Orgánico Tributario (2020).

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

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

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

Dentro de los delitos penales, el Código Orgánico Tributario considera la defraudación tributaria, la cual requiere de la contabilidad para probar su existencia,

cuando la norma prescribe que incurre en defraudación tributaria quien mediante simulación, ocultación, engaño o cualquier otra maniobra fraudulenta, produzca una disminución del tributo a pagar, estableciendo no hechos concretos, sino indicios que pueden configurar este delito, y tales indicios están estrechamente vinculados con la contabilidad, tal como se menciona en el artículo 120 de la norma que se comenta:

Constituyen Indicios de defraudación tributaria entre otros, declarar cifras, deducciones o datos falsos, o cuando esto coincidan con la contabilidad, no emitir facturas, emitir o aceptar facturas cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real, llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad con asientos distintos, no llevar o no exhibir los libros contables o sus documentos soportes. (p.12)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Ley de Impuesto sobre la Renta (2015).

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

Los contribuyente están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a principios de contabilidad generalmente aceptados en la República de Venezuela, los libros y registros que este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan. (p.18)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A los efectos tributarios, los sujetos pasivos de la ley de impuesto sobre la renta que iniciaron operaciones a partir del 1° de enero del año 1993, y realicen actividades comerciales, industriales, explotación de minas e hidrocarburos y actividades conexas, que estén obligados a llevar libros de contabilidad, deberán al cierre de su primer ejercicio gravable, realizar una actualización inicial de sus activos y pasivos no monetarios, según las normas previstas en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley la cual traerá como consecuencia una variación en el monto del patrimonio neto para esta fecha.

Parágrafo primero – los contribuyentes que habitualmente realicen actividades empresariales no mercantiles y lleven libros de contabilidad, podrán acogerse al sistema de ajuste por inflación en las mismas condiciones establecidas para los obligados a someter al mismo. Una vez que el contribuyente se haya acogido al sistema integral de ajuste a que se contrae este título, no podrá sustraerse de él cualquiera que sea su actividad empresarial. (p.26)

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

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

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

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

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

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

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

El numeral 4 del artículo 83 del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, reconoce que será deducible la parte razonable de los gastos de dirección y generales de administración que correspondan al establecimiento permanente, debidamente demostrado siempre que se cumplan los siguientes requisitos. Los gastos deben estar reflejados en los estados financieros del establecimiento permanente o base fija En el artículo 104, párrafo cuarto, prescribe que para efectos

fiscales el contribuyente deberá valorar sus inventarios históricos en la contabilidad general, antes del ajuste por inflación, por el llamado método de los promedios.

De igual modo, en el párrafo segundo del artículo 117, prescribe que deberán de excluirse de las inversiones contabilizadas por el método de participación patrimonial, la participación en las utilidades o pérdidas de las filiales o afiliadas, con cargo o crédito según sea el caso a la cuentas Exclusiones Fiscales Históricas al Patrimonio, incluyendo la disminución de la inversión como consecuencia de los dividendos recibidos de las filiales y las afiliadas contabilizadas por el método de participación patrimonial, considerándose los mismos como una disminución del patrimonio desde el decreto de cobro hasta la fecha de cierre. Entre otros requisitos.

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

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

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

Por su parte, el artículo 209 en su párrafo segundo del Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, prescribe que a los efectos de la determinación de la

renta neta a utilizarse para la comparación de la renta neta contable con la renta neta fiscal gravada, se entiende como principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, aquellos emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.

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

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

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

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

### 2.2.3 Criterio de Medición de la Tenencia de Criptoactivos Propios.

El BA VEN-NIF N° 12 Versión 0 (2020), expresa que:

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, este Boletín requiere que la determinación del valor razonable sea de Nivel 1 y, en caso, de Nivel 2. 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 por estar medidos al valor razonable en cada fecha de presentación de información financiera, el cual representa un costo (importe) corriente, no serán objeto de reexpresión. (p.4-5)

Una vez que los usuarios han determinado o reconocido la propiedad directa de sus Criptoactivos bajo estos criterios, los estados financieros deben reflejar una medición sobre el valor que posean esos activos. Para determinar esas cifras la norma establece posibles escenarios.

- Medir el valor de acuerdo al costo del Criptoactivo en el mercado al momento de adquirirlo en la moneda funcional de la organización.

Es decir, el usuario debe tomar en cuenta el monto pagado en bolívares, u otras divisas, por los Criptoactivos recién adquiridos. Esto sirve de base para que, al momento de asentar la información en los estados financieros, se tome en cuenta el precio actualizado en el mercado y determinar si hubo ganancias o pérdidas. Cualquier diferencia entre el precio pagado y el valor del mercado, debe ser asentado en el rubro Ganancias y Pérdidas por Criptoactivos.

- Cuando los Criptoactivos se adquieren a cambio de uno o varios activos no monetarios o de una combinación de activos monetarios y no monetarios.

El usuario debe registrar el valor de los Criptoactivos adquiridos para asentarlo de la misma forma que el caso anterior.

En caso de mantener los Criptoactivos para la fecha de una nueva medición, se medirá el valor de un Criptoactivo al precio más actualizado y cualquier diferencia quedará asentada como en los dos casos previos en el rubro Ganancias y Pérdidas por Criptoactivos.

La BA VEN NIF N° 12 Versión 0 (2020), establece que cuando sea requerida la presentación de elementos en los estados financieros expresados en Criptoactivos, los mismos deberán presentarse como información adicional, convirtiendo tales elementos al valor de referencia del Criptoactivo a la fecha que se informa.

### **2.3 Bases Legales.**

Constituyen todos los documentos legales, leyes, decretos o normas, que tienen una relación con la investigación, sirviendo de referencia y respaldo de la misma. A continuación, se presentan Normas que regulan los Criptoactivos en Venezuela:

- Decreto N° 3.196 (2017), mediante el cual se autoriza la creación de la Superintendencia de los Criptoactivos y Actividades Conexas Venezolana, en su artículo 1, expresa que:

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

Este artículo establece la Superintendencia de la Criptomoneda y actividades conexas venezolana, órgano encargado de velar por el normal y legal funcionamiento de la gestión que desarrollen las personas naturales o jurídicas que participen en el intercambio del Petro y demás Criptoactivos creados por el Estado venezolano.

- Decreto Constituyente sobre Criptoactivos y la Criptomoneda soberana Petro (2018), Gaceta Oficial N° 6.370. Contempla en su artículo 1:

El objeto de este Decreto Constituyente es establecer las bases fundamentales que permiten la creación, circulación, uso e intercambio

de Criptoactivos, por parte de las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, residentes o no en el territorio de la República Bolivariana de Venezuela y en especial el Petro, Criptomoneda venezolana, creada de manera soberana por el Ejecutivo Nacional, con el firme propósito de avanzar, de forma armónica en el desarrollo económico y social de la Nación, a través de su ofrecimiento como Criptoactivo alternativo para el mundo, dado su carácter de intercambiabilidad por bienes y servicios. (p.3)

Este artículo establece las bases para la creación, circulación, uso e intercambio de Criptoactivos en Venezuela, por parte de las personas naturales y jurídicas, públicas y privadas, residentes o no en el territorio de la República Bolivariana de Venezuela en especial el Petro con el fin de aumentar el intercambio de bienes y servicio en nuestro país.

- Decreto Constituyente sobre el Sistema Integral de Criptoactivos (2019). Gaceta Oficial N° 41.575 En su artículo 3, indica:

Este Decreto Constituyente tiene como ámbito de aplicación los bienes, servicios, valores o actividades relacionadas con la constitución, emisión, organización, funcionamiento y uso de Criptoactivos y Criptoactivos soberanos, dentro del territorio nacional, así como la compra, venta, uso, distribución e intercambio de cualquier producto derivado de ellos y además actividades que le sean conexas. (p.2)

Este artículo establece la aplicación, funcionamiento e intercambio de los Criptoactivos dentro del territorio venezolano.

- Providencia Superintendencia Nacional de Criptoactivos y Actividades Conexas (SUNACRIP) N° 098-2019 (Gaceta Oficial N° 41.788 del 26/12/2019). Regula el registro contable de operaciones y hechos económicos expresados con Criptoactivos. En su artículo 3, establece que:

Los registros contables de las operaciones con Criptoactivos se someterán a las normas técnicas que en materia de reconocimiento, medición, presentación y revelación emanen de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de

Venezuela (FCCPV), previa autorización de la Superintendencia Nacional de Criptoactivos y Actividades Conexas. (p.4)

De acuerdo con el artículo 3 de la referida providencia, los lineamientos técnicos de lo relacionado al reconocimiento, medición, presentación y registro contable de las operaciones con Criptoactivos estarán a cargo de la FCCPV previa autorización de la SUNACRIP.

- BA VEN-NIF N° 12 VERSION N° 0 “Tenencia de Criptoactivos Propios” (2020).

Son boletines de aplicaciones (BA VEN-NIF) emitidos por la Federación de colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), los cuales especifican las normas internacionales aplicadas en Venezuela y determinan su implementación práctica. El 15 de febrero de 2020, se publica este Boletín de Aplicación que tiene el propósito de establecer el criterio para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros de acuerdo con VEN-NIF.

En este sentido, BA VEN-NIF N° 12 VERSION N° 0 (2020), explica:

#### PRINCIPIO DE RECONOCIMIENTO

Una entidad reconocerá en su información financiera la tenencia de 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 control sobre un Criptoactivo cuando este se encuentre resguardado en una *wallet* u otro programa informático que sea manejado por la entidad en forma directa o indirecta y le permita realizar transacciones con dicho Criptoactivo.

Los Criptoactivos se darán de baja cuando:

Hayan sido transferidos a terceros.

La entidad pierda el control de la *wallet* donde están resguardados.

Hayan perdido la posibilidad de generar beneficios económicos.

No se pueda medir el valor razonable.

## MEDICION

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, este Boletín requiere que la determinación del valor razonable sea de Nivel 1 y, en caso, de Nivel 2. 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 por estar medidos al valor razonable en cada fecha de presentación de información financiera, el cual representa un costo (importe) corriente, no serán objeto de reexpresión.

## PRESENTACION

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

## INFORMACION A REVELAR

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 Criptoactivo.

La fuente de información base para la medición reconocida

Una conciliación de los cambios y el final el periodo corriente, que incluya:

El resultado surgido por el cambio razonable por cada grupo de Criptoactivos;

Los incrementos por las nuevas adquisiciones;

Las disminuciones procedentes de las ventas, o desincorporaciones;

Las variaciones por los intercambios entre Criptoactivos de distintas naturalezas. (p.4-5)

Bajo esta perspectiva se debe conocer sobre de qué manera se pueden reconocer, medir, presentar y revelar el valor de los Criptoactivos en los Estados Financieros de las entidades venezolanas.

#### **2.4. Definición de Términos Básicos.**

Tamayo y Tamayo (1998), indica que la definición de términos básicos “es una aclaración del sentido en que se utilizan las palabras o conceptos empleados en la identificación y formulación del problema” (p.78).

- Activo: “Un activo es todo bien, cosas, propiedad o derecho que tiene una persona o una empresa” (Llorente, 2014, p.1).
- Activo Intangible “Es un activo que no tiene forma física, no es algo material y por lo tanto, no se puede ver ni tocar” (Sevilla, 2015, p.73).
- *Bitcoin*: “Es una moneda digital, descentralizada, parcialmente anónima, no respaldada por ningún gobierno u otra entidad legal, y no canjeable por otra u otra mercancía. Se basa en la red *Peer to Peer* y criptografía para mantener su integridad” (Grinberg, 2011, p.160).

- *Blockchain*: “Estructura digital organizada en “bloques” (conjuntos) de datos enlazados con criptografía, que se añaden progresivamente uno tras de otro, creando una cadena. En los Criptoactivos, estos bloques registran las transacciones validas realizadas con ellas” (Cáliz, 2020, p.4).
- Criptoactivo: “Activo digital que utiliza a la criptografía y a los registros distribuidos como base para su funcionamiento” (Decreto Constituyente N° 41.575, 2019, p.2).
- Criptomonedas: “Cualquier tipo de unidad digital, creada u obtenida mediante el cálculo matemático cuyo sistema está basado en internet y que se utiliza como medio de cambio o una forma de valor digitalmente almacenado” (Dabdoud, 2017, p.16).
- Dinero: “Es cualquier medio de pago generalmente aceptado para el pago de bienes y deudas” (Izquierdo, 2018, p.21).
- Mercado Activo: “Un mercado en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información de cara a fijar precio sobre una base de negocio en marcha” (BA VEN-NIF N° 12 Versión 0, 2020, p.3).
- Mercado Principal: “El mercado con mayor volumen y nivel de actividad para el activo o pasivo” (BA VEN-NIF N° 12 Versión 0, 2020, p.3).
- Moneda Virtual: “La moneda virtual es un entorno no regulado, emitido y controlado por sus desarrolladores y utilizado como método de pago entre los miembros de una comunidad virtual específica” (Banco Central Europeo, 2012, p.13).
- *Peer to Peer*: “Tecnología *Peer to Peer* (P2P) o persona, red de ordenadores conectados entre sí para intercambiar información sin necesidad de un servidor fijo” (García, 2018, p.7).
- Valor de Referencia: “Es el valor razonable o, cuando un Criptoactivo este sujeto al control de un organismo jurisdiccional que fije su valor, éste será el valor de referencia del Criptoactivo” (BA VEN-NIF N° 12 Versión 0, 2020, p.3).

- Valor Razonable: “Es el precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría por la transferencia de un pasivo en una transacción ordenada en el mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de medición, en condiciones de mercado presentes (es decir un precio de salida) independiente de si ese precio es observable directamente. Exceptuando otra técnica de valoración para determinar dicho valor.” (FCCPV, 2020, p.3). Por otra parte, el Valor Razonable (*fair value*) se define en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIF o IFRS en su traducción al inglés) como “el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre agentes de mercados en la fecha de medición” (NIIF-13, 2011, p.5).
- *Wallet*: “Billetera digital o cartera virtual encriptada) programas informáticos que almacenan claves públicas y privadas (siempre van juntas), permite autorizar una transacción (enviar o recibir), almacenar, custodiar y controlar el saldo de los Criptoactivos o criptomonedas mediante internet” (FCCPV, 2020, p.3).

## **CAPÍTULO III**

### **MARCO METODOLÓGICO**

La metodología del proyecto incluye el tipo o tipos de investigación, las técnicas y los instrumentos que serán utilizados para llevar a cabo la indagación. Es el “como” se realizará el estudio para responder al problema planteado (Arias, 2012, p.110).

De acuerdo con Fernández (2007), “En el campo de la investigación, la metodología es el área del conocimiento que estudia los métodos generales del proceso científico”. (p.260). Basado en esta definición, se puede decir, que la metodología no es más que el estudio analítico de los tipos de investigación, así como las técnicas e instrumentos de recolección de información.

Es el conjunto de técnicas y procedimientos que se emplean para formular las hipótesis, resolver problemas y llevar a cabo la investigación. Es decir, que en él se explicará la metodología con la que se llevará a cabo el proyecto de investigación. En este sentido, la investigación en estudio presenta los siguientes aspectos: nivel de investigación, tipo de investigación, técnicas e instrumentos para la recolección de la información y procedimiento de la investigación.

La metodología nos enseña a dirigir determinado proceso de manera eficiente y eficaz para alcanzar los resultados deseados y su objetivo rd darnos la estrategia a seguir en el proceso.

#### **3.1 Nivel de Investigación.**

Arias (2006), define el nivel de la investigación como “el 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.

Para los efectos de la investigación realizada, el nivel de investigación es descriptivo, porque se hizo énfasis en la caracterización, análisis e interpretación de la medición de la tenencia de Criptoactivos propios en las entidades venezolanas.

Según Arias (2012), la investigación descriptiva “Consiste en la caracterización de un hecho, fenómeno, individuo o grupo, con el fin de establecer su estructura o comportamiento. Los resultados de este tipo de investigación se ubican en un nivel intermedio en cuanto a la profundidad de los acontecimientos se refiere” (p.24).

De acuerdo a lo antes planteado la investigación descriptiva se refiere a un conjunto de observaciones que se realizan en torno a un determinado tema y que conlleva al esclarecimiento de rasgos referentes al fenómeno en observación.

En consecuencia, el nivel del estudio para el presente trabajo fue descriptivo, ya que, se encarga de investigar de forma puntual un fenómeno que no se había estudiado antes, o que no se había explicado bien con anterioridad. Su intención es proporcionar detalles donde existe una pequeña cantidad de información.

### **3.2 Tipo de Investigación.**

Arias (2006), define el diseño de investigación como “la estrategia general que adopta el investigador para responder al problema planteado. En atención al diseño, la investigación se clasifica en documental, de campo y experimental” (p.27). De allí que, el referido autor, expresa que:

Investigación documental: es 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 el aporte de nuevos conocimientos.

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

Investigación experimental: es un proceso que consiste en someter a un objeto o grupo de individuos o determinadas condiciones, estímulos o tratamiento (variable independiente) para observar los efectos a reacciones que se producen (variable dependiente). (p.31)

De acuerdo con el propósito de la presente investigación, se estimó conveniente la utilización de un diseño documental, ya que, se obtuvo información de forma general, basado en fuentes bibliográficas, documentos, antecedentes relacionados con el tema de diversos autores.

### **3.3 Técnicas e Instrumentos para la Recolección de la Información.**

Para Hernández, Fernández y Baptista (2010), las técnicas de recolección de datos comprenden procedimientos y actividades a seguir, ya que, integran la estructura por medio de la cual se organiza la investigación.

Balestrini (1997), define la técnica de recolección de datos como: “Un conjunto que permite obtener y recopilar los datos que se están buscando” (p.146). Es decir; las técnicas son las distintas formas, maneras o medios empleados para recopilar u obtener la información necesaria en cuanto al objeto de estudio.

Para recolectar la información se cuenta con fuentes primarias y secundarias. Las fuentes primarias son todas aquellas de las cuales se obtiene información directa, es decir de donde se origina la información. Estas fuentes pueden ser las personas, las organizaciones, los acontecimientos, el ambiente natural, entre otras. Las fuentes secundarias, son todas aquellas que ofrecen información sobre el tema que se va a investigar, pero que no son la fuente original de los hechos o las situaciones. Las principales fuentes de la información secundaria son libros, revistas, documentos, noticieros y medios de información.

En este sentido, la técnica de recolección de datos utilizada en la presente investigación para la búsqueda y obtención de datos fue la observación documental, esta técnica se basa en la sistematización, organización y criterios heurísticos del investigador en la búsqueda de los elementos que permiten certificar que la información procede de documentos debidamente autenticados, revisados y explícitos en cuanto al tema.

La técnica de la observación documental, de acuerdo con Nava (2002), “Es aquella que se emplea cuando las unidades de observación están constituidas por

documentos; mientras que se hará uso de la observación fáctica cuando se trate de hechos o fenómenos” (p.145).

Este aspecto consistió en ejecutar revisión, confrontación y validación de los textos escritos, documentos legales, entre otros. Para esta investigación, fueron los siguientes: Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), Decreto N° 3.197 (2017), Superintendencia de los Criptoactivos y Actividades Conexas Venezolanas, BA VEN-NIF N° 12 Versión N° 0 “Tenencia de Criptoactivos Propios” (2020), y toda la gama de escritos presentes en internet.

Sabino (1992), manifiesta que “Un instrumento de recolección de datos es en un principio, cualquier recurso de que pueda valerse el investigador para acercarse a los fenómenos y extraer de ellos información”. (p.88). De este modo, el instrumento sintetiza en si toda la labor previa de la investigación, resume los aportes del marco teórico al seleccionar datos que corresponden a los indicadores, y por lo tanto, a las variables o conceptos utilizados.

La recolección de información tiene un elemento significativo que es el instrumento que mediante él se simplifica y concreta los aspectos más resaltantes de la investigación. Este elemento refleja la cuantía y el valor de la investigación. En este caso particular, el instrumento está orientado a revisar, confrontar y redactar la información obtenida de los registros documental.

### **3.4 Técnicas de Análisis e interpretación de la Investigación.**

El análisis de datos es la ciencia que se encarga de examinar un conjunto de datos con el propósito de sacar conclusiones sobre la información para poder tomar decisiones, o simplemente ampliar los conocimientos sobre diversos temas.

La técnica de análisis e interpretación de la información utilizada en la presente investigación para la búsqueda y obtención de datos fue el análisis documental, para esto, se apoyó en las herramientas para recopilar, organizar, analizar, examinar y presentar la información encontrada. Sierra (2002), refiere que las técnicas de análisis documental en la investigación implican una actividad reflexiva, porque se requiere el

examen profundo, atento y minucioso de diferentes elementos: de las fuentes de conocimiento, es decir, los datos que se encuentran en la realidad; de los problemas asumidos; de los modelos de comprobación de las hipótesis; de los planes para desarrollar todas y cada una de las actividades de la investigación.

También, fue utilizado el análisis de contenidos, dado que, es una herramienta de gran utilidad en el análisis y la interpretación de fuentes documentales y en identificar los códigos utilizados. Hurtado (2000), explica que 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” (p.506).

Por esta razón, la observación y revisión de distintos materiales encontrados a través de libros, páginas de internet, trabajos de grados, entre otros, permitió tener información de diversas fuentes y así una visión más amplia sobre el tema a tratar.

### **3.5 Procedimiento de la Investigación.**

El presente trabajo de investigación por ser de tipo documental, hace uso del cumplimiento de las tres etapas fundamentales de toda investigación científica, que consisten en la planificación, ejecución y la comunicación de los resultados.

El primer paso para la realización del trabajo de investigación, consistió en la determinación del tema de objeto de estudio, luego después de discutir varias opciones el título asignado va dirigido a la Medición de la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General en las Entidades Venezolanas.

Este proceso se inició con la revisión de fuentes de información de tipo documental relacionado con la investigación. Cabe destacar, que estos documentos fueron: revistas, libros, textos legales y demás bibliografías, seguidamente se procedió a elegir, revisar y clasificar todo lo recolectado permitiendo llevar a cabo el planteamiento del problema, objetivos generales y específicos, delimitación de la investigación, justificación, marco teórico y metodología que fundamenta el estudio.

Finalizado el proyecto de investigación se presentó al Asesor Académico de investigación para que proceda a realizar la revisión, recibiendo su autorización para la elaboración del informe final.

Posteriormente, se inició con el informe final por medio de la observación y revisión documental como técnica de recolección de datos, haciéndose uso del sombreado, fichaje, la computadora, folder, entre otros. Para la redacción del informe final se siguió las normas, los criterios o protocolos establecidos y exigidos por la Universidad.

Finalizado el proceso de registro de información, se empezó a analizar dicha información, de la cual surgieron conclusiones pertinentes y recomendaciones generales llevándose a cabo la comunicación de resultados.

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

El presente capítulo contiene toda la información requerida para dar respuesta al problema planteado e investigado, el cual está dirigido al proceso de medición de reconocimiento inicial y posterior de un Criptoactivo propio, el proceso de determinación del valor razonable y el proceso de medición de la ganancia o pérdida que se origina de un Criptoactivo propio por una entidad venezolana.

**4.1 Proceso de Medición del Reconocimiento Inicial y Posterior de un Criptoactivo Propio por parte de una Entidad Venezolana.**

En lo que se refiere a Venezuela, cuyos Principios de Contabilidad de Aceptación General, tienen su base en los NIIF, y, por lo tanto, de igual forma no se contaba con una normativa específica que guiara el proceso contable en las Entidades que realizaran operaciones económicas con Criptoactivos, motivó a que en febrero 2020 la FCCVP emitiera el Boletín de Aplicación Numero 12, Versión 0 (BA VEN-NIF N° 12 Versión 0) “Tenencia de Criptoactivos Propios”. Donde, se establece el criterio para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de la tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros emitidos de acuerdo a los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela (VEN-NIF).

El proceso de medición del reconocimiento inicial de los Criptoactivos Propios, para el momento de su adquisición, se contabilizará a su costo. Por ejemplo: La Entidad XXX, el 16/03/2023 adquiere 150 Criptoactivos Soberanos. El valor de cada uno es de Bs 1.441,<sup>00</sup>, según la página oficial.

FECHA	DESCRIPCIÓN Y EXPLICACIÓN	REF	DEBE	HABER
06-03-23	-X-			
	Criptoactivos		216.150, <sup>00</sup>	
	Banco			216.150, <sup>00</sup>
	Para registrar la compra de Criptoactivo			
	con moneda de curso legal.			

Una vez que estén registrados en los libros de la empresa, el reconocimiento posterior se medirá al valor razonable, el cual es definido en el BA VEN-NIF N° 12 Versión 0 (2020), como:

El precio que se recibiría por la venta de un activo o se pagaría por la transferencia de un pasivo en una transacción ordenada en el mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de medición, en condiciones de mercado presentes (es decir un precio de salida) independiente de si ese precio es observable directamente, exceptuando otra técnica de valoración para determinar dicho valor. (p.3)

Teniendo en cuenta que, las variaciones en el valor, se registrarán de la siguiente manera:

- Los aumentos de valor con respecto al valor en libros se reconocerán en Otro Resultado Integral (ORI).
- Las disminuciones se reconocerán en el resultado del período, en el rubro Ganancias y Pérdidas por Tenencia de Criptoactivo. Previa deducción de cualquier incremento reconocido en ORI.

De allí que, el BA VEN-NIF N° 12 Versión 0 (2020), a los efectos de la medición posterior, prioriza conocer las conceptualizaciones siguientes:

**MERCADO ACTIVO:** Un mercado en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información de cara a fijar precios sobre una base de negocio en marcha.

**MERCADO MAS VENTAJOSO:** El mercado que maximiza el importe que se recibiría por vender el activo o minimiza el importe que se pagaría por transferir el pasivo, después de tener en cuenta los costos de transacción y los costos de transporte.

**MERCADO PRINCIPAL:** El mercado con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o pasivo.

**VALOR DE REFERENCIA:** Es el valor razonable o, cuando un criptoactivo esté sujeto al control de un organismo jurisdiccional que fije su valor, éste será el valor de referencia del criptoactivo. (p.3)

Se puede decir, que los Criptoactivos se medirán y se le dará el tratamiento contable dependiendo de la intención que tenga la Entidad de mantenerlos, ya sea como inventarios, por el cual se espera obtener un beneficio por su venta en el curso normal de la operación; o como activos intangibles, por el cual se espera obtener beneficios económicos futuros, ósea, tenerlos como inversión u ahorros.

Estos datos presentados de manera separada, implica la existencia del propósito a mostrar lo pulcro de la Entidad. Esta transparencia se capta desde el manejo de la existencia de Criptoactivos, en razón de mantenerlos en el flujo de caja o colocarlos en venta. La apreciación que se tenga de los Criptoactivos responde a las estimaciones razonables y fiables disponibles en el momento de la transacción. Para colocar un Criptoactivo en venta es necesario comprender la fluctuación de este en períodos posteriores y el alcance posible en la actualidad, en consideración de la incertidumbre relativa reflejada en las exigencias de liquidez y los aspectos para la toma de decisiones financieras.

De conformidad con la NIC-2 (2003), los Inventarios “Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción con vistas a esa venta; o en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de un servicio” (p.8). Esta establece en lo contable, costos que ocasionan un bien, en este caso, se hace referencia a un Criptoactivo, donde estos se reconozca como un activo.

En el párrafo seis (6) están contemplados los aspectos de valor neto realizable y valor razonable, en cuanto al primer término, en referencia a un Criptoactivo, se consideran costos para ejecutar transacción, mantenimiento de personal especializado y otros, este costo incide en los ingresos a percibir la empresa por vender inventario (Criptoactivo), existen momentos diferenciados en cuanto a transacciones ordenadas, mejor cotización entre quienes compran dentro de los precios fluctuantes, como medición en los lapsos establecidos. El segundo término, valor razonable, es el monto a recibir por la venta del Criptoactivo en las fechas de medición, el primero toma un carácter específico, por considerar los gastos implícitos en la venta entre otros costos

que mencionan, adquisición atribuible al precio de compra; los gastos fiscales y otros servicios.

La NIC-38 (2004), en su apartado 8 “Definiciones”, establece que “Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física” (p.7). Esta Norma requiere que las Entidades reconozcan un activo intangible si y solo si cumplen ciertos criterios, se infiere que un Criptoactivo presenta propiedades tales que representan un valor significativo por tener identidad, control y beneficios futuros. En cuanto al primero, la Norma hace referencia a Identificabilidad como: “La definición de un activo intangible requiere que este sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía” (p.8).

En consideración a lo antes expresado, la condición de rubro separable, responde a las exigencias que tiene la entidad para transferirlos, venderlos, explotarlos u otro tipo de intercambio en beneficios de esta. Su decisión en el caso se debe realizar de manera individual a fin de garantizar su condición de identidad.

Esta Norma, con relación al control, refiere que “Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que proceden de los recursos que subyacen en el mismo”. (p.9). Del contenido antes citado, se desprende que todo activo intangible tiene la tendencia a generar ganancias económicas atribuibles a este en función de mostrar su cotización en los medios financieros. Este aspecto implica el manejo eficiente y eficaz de los Criptoactivos, a través de los sistemas criptográficos presentes para almacenar y gestionar claves públicas y privadas, es decir las *wallet* (Billeteras digitales), de igual manera, propiedad mostrada en sus Estados Financieros hechas por un personal capacitado en el manejo de tecnologías digitales, esta formación de equipos constituye en la cotización del Criptoactivo negociado.

Con base a los beneficios económicos a futuros, esta Norma expresa lo siguiente:

“Entre los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos de actividades ordinarias

procedentes de las ventas de productos o servicios, los ahorros de costos y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la Entidad. (p.10)

En razón a lo anterior, un bien intangible favorece el crecimiento intelectual de equipos de trabajo y empresa, en tal sentido lo intangible proporciona ganancias.

#### **4.2 Proceso de Determinación del Valor Razonable de un Criptoactivo Propio por parte de una Entidad Venezolana.**

Los Criptoactivos se deben presentar en el Estado de Situación Financiera en un rubro específico, su valor como partida de corto plazo, al considerarse como activos disponibles para ser utilizados como medio de pago o intercambio de bienes y servicios o bien para ser vendidos. O como partida de largo plazo al ser considerados como inventarios o como manera de inversión u ahorros.

El valor de un Criptoactivo varía en función de la confianza que aporten en el mercado. Esto quiere decir que, se basan en la clásica Ley de Oferta y Demanda. Además, puede verse afectado por otras variables, debido a cambios en los sistemas o estándares de funcionamiento. Es decir, su valor es más alto cuanto más demanda tenga y el efecto contrario también se consigue al reducirse el interés, influenciado por noticias u opiniones públicas de algunos expertos.

En caso de que la demanda caiga, el precio comenzará a descender rápidamente. En ocasiones, se utiliza información falsa como estrategia para modificar la balanza de los mercados, llegando a arruinar a muchos inversores.

El riesgo de invertir en Criptoactivos es muy alto, al producirse estos cambios tan repentinos y bruscos, por lo que siempre se aconseja tener formación específica, para poder reaccionar en los momentos adecuados. Este tipo de mercado puede reportar beneficios muy altos, pero también la pérdida del total de la inversión.

El valor de los Criptoactivos depende de distintos factores, entre los que se encuentran:

- La percepción de los usuarios y los agentes que operan en el mercado de Criptoactivos. Es decir; los usuarios o inversores deben limitarse a observar el

mercado y arriesgar su dinero solo en Criptoactivos que conozcan y entiendan; pues conforme el Criptoactivo puede revalorizarse también puede volatizarse en tiempo *record* y así perder su inversión realizada.

- Los niveles de oferta y demanda de cada momento. Esto quiere decir; que a la hora de tomar decisiones de inversión se debe estudiar y comprender el mercado a incursionar, se debe considerar la demanda del activo, pues si en el momento de invertir se observa que el Criptoactivo tiene valor y se considera que su demanda aumentará y que la oferta se mantendrá, podría ser momento de invertir.
- La notoriedad de un Criptoactivo por encima del resto, en momentos puntuales. Se puede decir que, existe una gran variedad de Criptoactivos, pero hay uno más que otro que tiene forma, prestigio, popularidad y el usuario reconoce el activo por su nombre, se hacen notorios, aunque todos tienen el mismo nivel de riesgo.
- Los niveles de confianza en las monedas tradicionales, por falta de solidez de una determinada economía. Por ejemplo, si una moneda de un país se devalúa, algunos usuarios podrían comprar Criptoactivos para que sus ahorros no pierdan valor. O sea, en un país donde atraviesa crisis económica-social, y su moneda esta devaluada y sin solidez económica para invertir o realizar transacciones de compra-venta con ellas, estas no inspiran confianza ni seguridad en dichas operaciones por temor a perder su dinero.

Dado que, los Criptoactivos se miden a su valor razonable en cada fecha de presentación de información financiera, no serán objeto de reexpresión. Esto es porque los Criptoactivos son partidas no monetarias, conservan su valor intrínseco, o sea el valor que se obtiene teniendo en cuenta los precios de mercado empleado para su medición, el cual le corresponde por su propia naturaleza, no por su relación con el entorno, este valor se basa en las expectativas futuras que se tiene para generar beneficios, y varía según las fluctuaciones de precio en dicho mercado, por lo que sus tenedores no pierden el valor adquisitivo durante los períodos de inflación.

Se clasifican dependiendo de la intensidad y temporalidad con que las empresas obtengan los Criptoactivos, estos serán clasificados como activos corrientes o activos no corrientes, en un rubro separado de los otros elementos.

Con relación a la relevancia del valor razonable, Castellanos (2010), indica que: “Al presentar determinados elementos en los Estados Financieros valorados a precios de mercado o actuales se optimiza la calidad de la información financiera utilizada en la toma de decisiones”. (p.270). El valor de los Criptoactivos es por naturaleza volátil, por lo que, mantenerlos a un valor razonable refleja cifras más adecuadas.

Es decir, dentro del mercado financiero los precios varían considerablemente por ser los Criptoactivos una alternativa de inversión novedosa. Cualquier rumor, evento o circunstancia que afecten a los Criptoactivos, originará enormes movimientos de compra-venta y a su vez provocará la fluctuación en sus precios. Realizar constantemente su medición al valor razonable se puede saber o reconocer si se tiene ganancia o pérdida por la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros.

Por otra parte, la ausencia de un mercado activo para los Criptoactivos evidencia la baja probabilidad de su realización, el valor en libros lo ajustan a cero. Resulta relevante, lo que Castellanos (2010), expresa en este sentido “La ausencia de un mercado activo ocasiona que el elemento no tenga asociado un valor de mercado” (p.274). De allí que, toda entidad debe presentar información de acuerdo a la realidad de cada transacción, por lo que no reconocer hechos como este, impacta la calidad de la información presentada.

Una medición del valor razonable se le hace a un activo o pasivo. Para realizar dicha medición, la Entidad tendrá en cuenta las características del activo o el pasivo en cuestión, de igual manera el mercado tendrá en cuenta dichas características a la hora de fijar su precio. También, la condición y localización del activo y cualquier restricción si las hubiera sobre dicha venta.

La NIIF N° 13 (2011), indica que:

El valor razonable es el precio que se recibirá por la venta de un activo o se pagaría por la transferencia de un pasivo en una transacción ordenada en el mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de la medición en condiciones de mercado presentes; es decir, un precio de salida, independiente de si ese precio es observable directamente o estimado utilizando otra técnica de valoración. (p.7)

Dada la globalidad significativa actual, los Criptoactivos, están sujetos a una diversidad de criterios, opiniones y factores influyentes en las decisiones de los criptocontenedores, por esta razón, es necesario mantener una continua revisión de los diferentes medios informativos empresariales y financieros.

#### **4.3 Proceso de Medición de la Ganancia o Pérdida que se origina de un Criptoactivo Propio por parte de una Entidad Venezolana.**

Cuando un Criptoactivo se da de baja, la Ganancia o Pérdida originada se reconocerá en los resultados del período en el Estado de Resultados y en el Estado de Otros Resultados Integrales (ORI), en el rubro Ganancias y Pérdidas por Tenencia de Criptoactivos, previa deducción de cualquier incremento reconocido en ORI. La presentación, se mostrará separada de los resultados operacionales y de los obtenidos por la Tenencia de Criptoactivos, facilitando la evaluación de rendimiento y la posición financiera de las Entidades que informan.

BA-VEN-NIF N° 12 Versión 0 (2020), indica que:

En la fecha de medición, cualquier diferencia resultante entre el valor de mercado activo y el importe reconocido en libros a esa fecha, se reconocerá en los resultados del ejercicio en una partida separada Ganancia o Pérdida por Tenencia de Criptoactivos. (p.17)

En el caso de la actualización regular del monto de registro, y por constituir una valoración financiera de la partida, sobre un valor que por naturaleza es fluctuante, no existiría una ganancia real o pérdida, hasta tanto no se haga la transacción, en los tributos o aportes que gravan ingresos, ganancias o resultados netos.

Es así que, en este caso se podría aplicar por analogía el llamado criterio de realización de la Ganancia o Pérdida, según se trate.

## CONCLUSIONES

Desde la inspección de los elementos primarios de toda investigación, entre los cuales se mencionan: Planteamiento de Problema, Preguntas, Objetivos, Justificación, Bases Teóricas y Legales, se presentan las conclusiones fundamentadas específicamente en el análisis de los resultados obtenidos, por lo que se infiere las siguientes acotaciones:

- Los Criptoactivos se medirán en el momento de la adquisición a su costo, una vez que estén registrados en los Libros Legales de la Entidad y se requiera un Estado Financiero posterior, estos se medirán al valor razonable, teniendo en cuenta la fluctuación del mercado digital.
- Es importante establecer las fechas de medición en correspondencia para la determinación del valor a fijar para la compra-venta de Criptoactivos, criterios intrínsecos de la Entidad y el conocimiento específico de quienes hacen la transacción. Esto muestra la intangibilidad de la presencia de quienes fungen de funcionarios en la tenencia de dichos activos digitales.
- Es un aspecto de formación, ver a diario los Estados Financieros para establecer criterios y decisiones en la adquisición, venta e intercambio de bienes y servicios desde la perspectiva que adquiera el Criptoactivo en tiempos relativamente cortos, estos responden a las exigencias económicas que puedan tener la Entidad y a la diversidad de opiniones que existan en ese momento para su medición.
- Se requiere determinar el valor real de la opción considerada en virtud de establecer los criterios apropiados que den pérdidas o ganancias. La certidumbre de realizar una transacción se aplica dentro de los cánones contemplados en la Entidad. Es visualizar una aproximación que refleje resultados precisos sobre el valor real de los Criptoactivos. En este sentido, la Entidad debe tener métodos actualizados para el estudio de las diferentes opciones que se puedan presentar y establecer la exactitud de los intangibles.

- Apreciar de esta manera una compra-venta conlleva a evaluar los implícitos de un Criptoactivo y la flexibilidad que pueda tener la Entidad en la toma de decisiones que fluyen desde los avances tecnológicos existentes para responder ante la competencia de otro usuario.
- Lo disruptivo y las matemáticas aplicadas están en la actualidad compenetrados con la diversidad de dispositivos electrónicos existentes y en creación, en tal sentido, el desarrollo creativo e innovador constituyen elementos primarios para la producción de activos intangibles.
- En el contexto de la contaduría estructurar información representa idoneidad y experiencia que implica la usanza de programas computacionales en la búsqueda de alternativas viables en la optimalización de los recursos, este aspecto suministra un abanico de conocimientos para el manejo, identificación y medición de los Criptoactivos.
- Los Criptoactivos son la muestra evidente de los activos intangibles que en la actualidad manejan personas naturales y jurídicas.
- Los valores netos realizables y valor razonable de un Criptoactivo, se estimarán dentro de la normalidad financiera, donde este fluctúa dependiendo de la cotización del mercado activo.

## RECOMENDACIONES

De acuerdo a los resultados obtenidos durante la investigación y considerando las conclusiones, se realizarán las siguientes recomendaciones:

- En el contexto es impostergable reconocer alcances, desafíos, retos y necesidades a cubrir en la Universidad de Oriente, Núcleo Sucre, Escuela de Administración. Departamento de Contaduría por parte de académicos, docentes y alumnos en referencia a diálogos sobre Criptoactivos, criptografía y otras definiciones abordadas en este trabajo. En este sentido, se requiere incluir en los pensum de estudios aspectos como los mencionados.
- Se debe generar ambientes cibernéticos para estimular y mencionar que los Criptoactivos representan y son valores posibles de obtener mediante la usanza de las matemáticas aplicadas. Es vital realizar y difundir el progreso en el intercambio de Criptoactivos a fin de evitar la depreciación de los bienes tangibles.
- Incentivar el potencial económico a través de manejar y negociar Criptoactivos, como una visión próxima a futuros escenarios a presentarse en la globalización de los mercados.
- En correspondencia, es un compromiso de apertura y diversidad de criterios en las personas para promover y aportar en el impulso de Criptoactivos, en la búsqueda de dinamizar la economía en Venezuela y crear oportunidades en cada uno de los ámbitos donde se comercializan.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arias, F. (2006). El proyecto de investigación, una introducción a la metodología científica. Editorial Episteme. Caracas - Venezuela.
- Arias, F. (2012). El proyecto de la investigación. Introducción a la metodología científica. Editorial Episteme. Caracas, Venezuela.
- Arias, F. (2016). El proyecto de investigación, una introducción a la metodología científica. 6ª Edición. Editorial Episteme. Caracas - Venezuela.
- ASUFIN (2021). ¿Qué son los Criptoactivos? ¿Qué tipos hay? Asociación de Usuarios Financieros. Recuperado de: <https://Infoasufin.com>
- Balestrini, M. (1997). “Como se elabora el proyecto de investigación”. Bl Consultores Asociados Caracas, Venezuela
- Balestrini, M. (2014). Como se elabora el proyecto de investigación. 7ma ed. Caracas: Editorial Consultores Asociados 2006. Caracas – Venezuela.
- Banco Central Europeo. (2012). Esquema de Moneda Virtual. Recuperado de: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf>
- BA VEN NIF N° 12 Versión 0 (2020). Tenencia de Criptoactivos Propios” Boletín de Aplicación de las VEN-NIF. federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela. Recuperado de: <https://fccpv.org/index.php/2020/02/19/ba-ven-nif-n12-versionn0/>
- Boletín de Aplicación de las Normas Internacionales Financiera N°0 (BA VEN-NIF N° 0, 2008) “Acuerdo para la Adopción de las Normas Internacionales e Información Financiera. Propósito, Planteamiento y Alcance.
- Boletín de Aplicación de las Normas Internacionales Financiera N°1 (BA VEN-NIF N° 1, 2008). “Definición de pequeñas y Medianas Entidades”. Objetivos, Problemas y Acuerdo.

- Bravo, M. (2002). *Contabilidad General*. Editorial Nuevo Día. Quito, Ecuador. 5ta Edición.
- Cambridge Dictionary. (2018). Definiciones. Edición Cambridge Pocket. Recuperado de: <https://Dictionary.cambridge.org/es/>
- Castrellón, X.; Cuevas, G.; Calderón, R (2021) La importancia de los estados financieros en la toma de decisiones financiera-contable Recuperado de: [https://revistas.up.ac.pa/index.php/faeco\\_Sapiens/article/view/2179/2018](https://revistas.up.ac.pa/index.php/faeco_Sapiens/article/view/2179/2018).
- Cáliz, N. (2020). *Comercio Electrónico: Bitcoins*. Recuperado de: <https://repository.urosaurio.edu.co/handle/10336/25364>
- Durán, C. (2012). “Evolución de los métodos de pago del trueque al microchip”, Trabajo de grado. Universidad de Oriente, para optar el título de Licenciado en Contaduría. Recuperado de: <https://virtual.urbe.edu>
- Castellanos, H. (2010). El valor razonable y la calidad de la información financiera. *Revista Visión Gerencial*, vol. 9 N° 2. pp. 269-282. Recuperado de: [https://revistas.up.ac.pa/index.php/faeco\\_sapiens/article/view/20179/2018](https://revistas.up.ac.pa/index.php/faeco_sapiens/article/view/20179/2018)
- Catacora Carpio, F. y Hernández Meriño, J. (2009). *PCGA en Venezuela*. Caracas, Venezuela: Comunidad Virtual de Contadores F.A
- Código Civil de Venezuela (1982). Congreso de la República. Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 2.900 Extraordinaria de fecha 26 de julio de 1982
- Código de Comercio de Venezuela (1955). Congreso de la República de Venezuela. Gaceta Oficial N° 475 Extraordinaria de fecha 21 de diciembre de 1955
- Código Orgánico Tributario. (2020). República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 6.507 Extraordinario de fecha 29 de enero de 2020
- Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, 2009). “Normas de Información Financiera (NIIF) para las Pequeñas y Medianas Entidades

(PYMES)” (libro en línea). Recuperado de:  
<https://www.celuz.prg/profesor/NIIFparalasPYMES.pdf>

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (CRBV, 1999). Gaceta Oficial N° 5453, Marzo 1999. Caracas.

Dabdoub (2017). Criptomonedas: ¿Qué son y por qué importan? Forbes. México. Recuperado de: <https://www.forbes.com.mx/criptomonedas-que-son-y-por-que-importan>

Decreto Constituyente sobre Criptoactivos y la Criptomoneda Petro (2018). Asamblea Nacional Constituyente. Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.370, de fecha 09 de abril de 2018.

Decreto Constituyente Sistema Integral de Criptoactivos (SUNACRIP) (2019). Gaceta Oficial N° 41.575

Decreto Presidencial N° 3.196 (2017). Presidencia de la Republica. Gaceta Oficial Extraordinaria de la República Bolivariana de Venezuela N° 6.346, de fecha 08 de diciembre de 2017.

Del Campo B., S. (2021). “Criptomonedas y su avance regulatorio en los países de la Alianza del Pacífico”. Presentado en la Universidad de San Buenaventura, Facultad de Ciencias Empresariales, para optar el título de Contaduría Pública, Medellín, Colombia. Recuperado de: <http://bibliotecadigital.usb.co>

Dolader, C; Bel, J; Muñoz, J. (2017). La Blockchain: fundamentos, aplicaciones y relación con otras tecnologías disruptivas. Universidad Politécnica de Cataluña. Revista Economía Industrial. N° 405.

EGA Futura Nube. (s.f). Criptoactivos. Recuperado de:  
<https://www.egatufura.com/glosarios/criptoactivos>

- Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela (FCCPV, 2020). Recuperado de: <https://fccpv.org>
- Fernández, I. (2007). Diccionario de Investigación. Una comprensión holística. 2da Edición. Caracas, Venezuela.
- Fontaines Ruiz, T. (2012). Metodología de la Investigación (4ª ed). Caracas, Venezuela: Júpiter Editores.
- Gaitán, G. (2019). Criptoactivos. Recuperado de: <https://comunidadcontable.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/criptoactivos.pdf>
- García, J. (2018). Criptomonedas y Aplicación en la Economía. Madrid.
- Grinberg, R. (2011). *BitCoin: An Innovative Digital Currency* (27 de septiembre de 2014). Recuperado de: <https://ssrn.com/abstract=1817857>
- Gutiérrez, N.; Bauer, G.; Goenaga, A. y Bonifazi, M. (2014). “Las Criptomonedas en la Contabilidad”. Recuperado de: [http://www.biblioeco.unsa.edu.ar/pmb/opac\\_css/index.php?lvl=notice\\_display&id=52817](http://www.biblioeco.unsa.edu.ar/pmb/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=52817)
- Hernández, R., Fernández, C. y Batista, L. (2010). Metodología de la Investigación. Recuperado de <https://trabajodegrabadoarina.blogspot.com/2013/07/metodologia-de-la-investigacion-2010-de.html>
- Hurtado de Barrera, J. (2000). Metodología de la Investigación holística. Mexico. Ed. Fundación SYPAL.
- Hurtado de Barrera, J. (2005). El Proyecto de Investigación. Caracas, Venezuela. Ediciones Quirón.
- Hurtado de Barrera, J. (2008). Metodología de la Investigación Holística. Editorial – Quirón. Caracas – Venezuela.

- Izquierdo, E. (2018). Bitcoin. Universidad Miguel Hernández de Elche. Recuperado de: <https://193.147.134.18/bitstream/11000/7411/tfgIzquiero%20cervera%2c%enrique.pdf>
- Javier, S. (2011). Todo lo que debería saber del dinero Electrónico IESE. Revista de antiguos alumnos.
- Kieso, D. (2006). “Contabilidad Financiera Segunda Edición”. Ediciones LimusaWiley. México, DF.
- Lansky, J. (2018). “Possible State Approaches to Cryptocurrencies” *Journal of Systems Integration*. Enero 2018.
- Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015). Decreto Ley N° 1.435, Decreto Ley de Reforma de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinaria de fecha 30 de diciembre de 2015
- Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública. (1973). Congreso de la República de Venezuela. Gaceta Oficial Ordinaria N° 30.273 de fecha 05/12/1973
- Llorente, J. (2014). Activo. Recuperado de: <https://www.economipedia.com/definiciones/activo.html>
- Ludeña, J. (2021). Criptoactivos. Economipedia. Recuperado de: <https://economipedia.com/definiciones/criptoactivos.html>
- Luther, W. (2016). “Bitcoin And The Future Of Digital Payments (Vol.20). Oakland, California. Recuperado de: <https://doi.org/10.2139/ssrn.2631314>
- Muñoz D.J.F.; Rodríguez E.; Requeña, K.E. (2012). “El Dinero Electrónico y la Desaparición de los medios de pagos tradicionales en países subdesarrollados. Caso Venezuela”. Revista de observatorio de la economía latinoamericana. Recuperado de: <https://investigacion.unirioja.es>

- Nava, H. (2002). “Manual Teórico Práctico de Metodología para tesis y Asesores. Investigación Jurídica. ¿Cómo se elabora el proyecto?. Editorial de la Universidad del Zulia (EDILUZ). Maracaibo
- Normas Internacionales de Información Financiera N° 1 (2006). Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera. Londres – Inglaterra.
- Norma Internacional de Contabilidad N° 2 (NIC-2, 2003). Inventarios, objetivo, alcance y definiciones.
- Norma Internacional de Contabilidad N° 38 (NIC-38, 2004). Activos intangibles, objetivo, alcance y definiciones.
- Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES, 2009). Alcance, Objetivo, y Descripción de las Pequeñas y Medianas Entidades. (Libro en línea). Recuperado de: <https://www.celuz.prg/profesor/NIIFparalasPYMES.pdf>
- Norma Internacional de Interpretación Financiera N° 13 (NIIF-13, 2011). Medición del Valor Razonable. Objetivos, Alcance y Medición.
- Oxford English Dictionary*. (2018). Diccionario de la lengua inglesa. Reino Unido. Editorial *Oxford University Press*. Recuperado de: <https://en.oxforddictionaries.com/definition/cryptocurrency>
- Pineda, M, Pastrana, M. y Ostos Y. (2018). *Criptomonedas: Alternativa de Inversión y Medio de pago*. Recuperado de <http://repository.unac.edu.co/handle/11254/170>
- Providencia Superintendencia Nacional de Criptoactivos y Actividades Conexas (SUNACRIP) N° 098-2019. Regulación de los Registros Contables de

Operaciones y Hechos Económicos Expresados con Criptoactivos. Gaceta Oficial N° 41.788 de fecha 26 de diciembre de 2019.

Quijado, J. (2005). “Oportunidades de la Innovación en las Pequeñas y Medianas Empresas (PUME)”. Ediciones Macchi. Caracas – Venezuela

Quisbert, M. y Ramírez, D. (2011). Objetivos de la Investigación Científica. Revista de Actualización Clínica Investigativa 10, 461-462. Recuperado de: <https://www.revistabolivianas.org>

Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2003). Decreto N° 2.507 de fecha 11 de julio de 2003. Gaceta Oficial N° 5.662 Extraordinaria de fecha 24 de septiembre de 2003

Resolución 019 - SAREN (2014). Ministerio del Poder Popular para Relaciones Interiores, Justicia y Paz. Gaceta Oficial 40.332 de fecha 13 de enero de 2014.

Romero, J. L. (2018). Tecnología de Registros Distribuidos (DLT): una introducción. Boletín económico 4/2018, Banco de España.

Rojas, E. (2010). Metodología de la Investigación. Recuperado de: <https://metodologiamecanica.blogspot.com/2010/06/marco-teorico-el-marco-reorico-de-la-html>

Sabino, C. (1992). “El Proceso de la Investigación”. Editorial Panapo, Caracas, Venezuela.

Santa, P. y Filiberto, M. (2010). Metodología de la Investigación Cualitativa. 2da Edición. Editorial Fefupel. Recuperado de: <https://bit.ly/THePZq,2010>.

Sevilla Arias, A. (2015) Economipedia. Madrid, España. Recuperado de: <https://www.economipedia.com>

Sierra, R. (2002). Técnicas de Investigación social. Madrid Paraninfo

Tamayo y Tamayo, M. (1998). El proceso de la investigación científica. Editorial Limusa.

Tamayo y Tamayo, M. (2003). El proceso de la investigación científica. México DF: Limusa Noriega Editores.

## HOJAS DE METADATOS

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

<b>Título</b>	Medición de la tenencia de criptoactivos propios en los estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad de aceptación general en las entidades Venezolanas.
<b>Subtítulo</b>	

#### Autor(es):

<b>Apellidos y Nombres</b>	<b>Código CVLAC / e-mail</b>	
Rodríguez Benítez, Carmen Omaira	<b>CVLAC</b>	10.946.504
	<b>e-mail</b>	carliang1326@gmail.com
	<b>e-mail</b>	
Sánchez Carrera, Vanessa Del Carmen	<b>CVLAC</b>	24.753.608
	<b>e-mail</b>	vanessadelcarmensanchezc@gmail.com
	<b>e-mail</b>	
	<b>CVLAC</b>	
	<b>e-mail</b>	
	<b>e-mail</b>	

#### Palabras o frases claves:

<ul style="list-style-type: none"><li>- criterio de medición</li><li>- criptoactivo</li><li>- estados financieros</li><li>- principios de contabilidad de aceptación general</li><li>- entidad</li></ul>
--

**Hoja de Metadatos para Tesis y Trabajos de Ascenso – 2/6**  
**Líneas y sublíneas de investigación:**

<b>Área</b>	<b>Subárea</b>
Ciencias Administrativas	Contaduría

**Resumen (abstract):**

En la actualidad la tecnología genera transformaciones de mucha significancia en la población, entidades, entes bancarios y gubernamentales, por lo tanto, los Criptoactivos potencian un alcance en la creación de soluciones y alternativas para la economía. La presente investigación se estructura en establecer un estudio para la Medición de la Tenencia de Criptoactivos Propios en los Estados Financieros de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General en las Entidades Venezolanas. En la búsqueda de lograr respuestas a este propósito, se ejecutó un arqueo documental sobre el criterio de Medición de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, en fuentes digitales, impresas y videos de la gama de surtidores de información primaria y secundaria actualizada en el aspecto investigado, se creó una descripción que proporcionó un estudio sólido en cuanto a la Medición de Criptoactivos para desarrollar empresas y ciudadanos dentro de una definición de ganancias y beneficios de manera de fomentar formación económica y emprender proyectos. Terminada la pesquisa se infirió que la Medición del Criptoactivo representa un valor en las transacciones económicas. Es importante incluir estudios criptográficos en los medios académicos venezolanos.

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

<b>Apellidos y Nombres</b>	<b>ROL / Código CVLAC / e-mail</b>	
Lorenzo Velásquez, Osmel José	<b>ROL</b>	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"/>
	<b>CVLAC</b>	14.283.697
	<b>e-mail</b>	osmelorenzo1980@gmail.com
	<b>e-mail</b>	
Lorenzo Velásquez, Osmel José	<b>ROL</b>	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"/>
	<b>CVLAC</b>	14.283.697
	<b>e-mail</b>	osmelorenzo1980@gmail.com
	<b>e-mail</b>	
	<b>ROL</b>	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"/>
	<b>CVLAC</b>	
	<b>e-mail</b>	
	<b>e-mail</b>	

Fecha de discusión y aprobación:

**Año            Mes            Día**

<b>2023</b>	<b>03</b>	<b>17</b>
-------------	-----------	-----------

Lenguaje: SPA

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

Archivo(s):

Nombre de archivo	Tipo MIME
NSUCTG_RBCO2023	Application/word

**Alcance:**

**Espacial:** \_\_\_\_\_ **(Opcional)**

**Temporal:** \_\_\_\_\_ **(Opcional)**

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

**Nivel Asociado con el Trabajo:** Licenciado

**Área de Estudio:** Contaduría Pública

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

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

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



UNIVERSIDAD DE ORIENTE  
CONSEJO UNIVERSITARIO  
RECTORADO

CU N° 0975

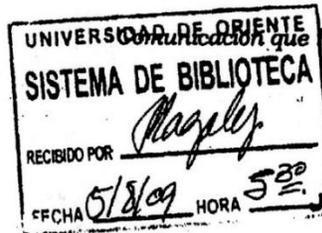
Cumaná, 04 AGO 2009

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

Estimado Profesor Martínez:

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

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



Comunicación que hago a usted a los fines consiguientes.

Cordialmente,

*[Handwritten Signature]*  
**JUAN A. BOLAÑOS CUNVELO**  
Secretario



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

JABC/YGC/maruja

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

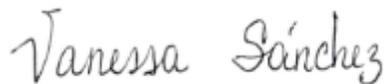
**Hoja de Metadatos para Tesis y Trabajos de Ascenso- 6/6**

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



---

**Rodríguez Benítez, Carmen Omaira**  
**C.I. N° 10.946.504**  
**Autor**



---

**Sánchez Carrera, Vanessa Del Carmen**  
**C.I. N° 24.753.608**  
**Autor**



---

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