

UNIVERSIDAD VALLE DEL MOMBOY
VICERRECTORADO ACADEMICO
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE DERECHO



CONTABILIDAD MERCANTIL Y NUEVAS NORMAS CONTABLES

Presentado por:

ARAUJO BALZA, ESLEINI KATIUSKA

PERDOMO RAMIREZ, FRANGREGORI JOSUE

TRUJILLO, 2023

UNIVERSIDAD VALLE DEL MOMBOY
VICERRECTORADO ACADEMICO
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE DERECHO



CONTABILIDAD MERCANTIL Y NUEVAS NORMAS CONTABLES

Trabajo de Grado para optar al título de Abogado

Presentado por:

BR. ARAUJO BALZA, ESLEINI KATIUSKA

BR. PERDOMO RAMIREZ, FRANGREGORI JOSUE

Tutor

PROF. ABOG. MARCOS GUERRERO

TRUJILLO, 2023



UNIVERSIDAD VALLE DEL MOMBOY
VICERRECTORADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE DERECHO

ACEPTACIÓN DEL TUTOR

Quien suscribe, **MARCOS GUERRERO**, titular de la Cédula de Identidad N° **V-9.497.450**, por medio de la presente hago constar que acepto asesorar a los Alumnos: **ESLEINI KATIUSKA ARAUJO BALZA**, C.I. N°. **V- 26.482.344** y **FRANGREGORI JOSUE PERDOMO RAMIREZ**, C.I. N°. **V-27.888.158**, con el carácter de Tutor en la elaboración del Trabajo de Grado titulado: **“CONTABILIDAD MERCANTIL Y NUEVAS NORMAS CONTABLES”**, para optar al título de Abogado.

Aceptación que se expide en Valera a los catorce días del mes de Mayo de Dos Mil Veintitrés (14-05-2023).

ABOG. MARCOS GUERRERO

C.I. N°. V-9.497.450

TUTOR



UNIVERSIDAD VALLE DEL MOMBOY
VICERRECTORADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE DERECHO

APROBACIÓN DEL TUTOR

Quien suscribe, **MARCOS GUERRERO**, titular de la cédula de identidad **Nro. V.-9.497.450**, en mi carácter de tutor del Trabajo de Grado, presentado por los alumnos, **ESLEINI KATIUSKA ARAUJO BALZA**, titular de la Cédula de Identidad N° **V.-26.482.344** y **FRANGREGORI JOSUE PERDOMO RAMIREZ**, titular de la Cédula de Identidad N° **V.-27.888.158**, para optar al **TÍTULO DE ABOGADO**, considero que el trabajo cumple con los requerimientos suficientes para ser presentado ante la Comisión Técnica evaluadora de la Universidad Valle del Momboy.

Ciudad de Valera, estado Trujillo, octubre del año dos mil veintitrés (2023).

ABOG. MARCOS GUERRERO

C.I. N° V-9.497.450

TUTOR

DEDICATORIA

A Dios nuestro Señor, por brindarme sabiduría y entendimiento y por ser el guía y protector de mi caminar por estos largos años.

A mis Padres, José Elio Araujo Mendoza y Livia Esther Balza de Araujo por apoyarme, cuidarme y enseñarme el valor de la rectitud y de la constancia, por hacerme fuerte y ser ejemplo de valentía.

A mis Hermanos y Hermanas por la confianza, apoyo y cariño que depositaron en mi persona.

A mi Tía María Isidora Araujo, cuya ausencia física no borrara jamás la figura de amor, rectitud y constancia que para mí representa.

A mi querido Frank Enrique Márquez, quien me acompaña, apoyo y cuido de mi durante parte de esta larga trayectoria académica.

A mi apreciada amiga Mairelis Quintero por acompañarme, ayudarme, apoyarme a lo largo de estos cinco años.

A mis profesores por cada enseñanza y conocimiento impartido.

A mis compañeros de estudio por lo grato de cada momento, por la amistad, ayuda y apoyo brindado.

Esteini, A.

DEDICATORIA

Principalmente a *Dios* por ser ese pilar fundamental en mi vida, por brindarme las capacidades y sabiduría para seguir afrontando cada día de estudio con mucha motivación y disciplina, y ser ese acompañante espiritual durante estos largos años.

A *mis padres*, siendo especialmente mi madre esa fuente de motivación y apoyo durante toda mi vida, y aún más en esta trayectoria universitaria, quien me ha formado e inculcado principios de honestidad, respeto, disciplina y constancia.

A *mis hermanos* por brindarme ese apoyo y la confianza durante el transcurso de estos años.

A mis estimados *profesores*, quienes sin su gran excelencia en el ejercicio como docente no sería posible el culminar esta meta.

A mis *compañeros de estudio* quienes han sido fundamental en el desarrollo de nuestras actividades académicas, en donde formamos grandes amistades que perduraran en el tiempo.

Frangregori, P.

AGRADECIMIENTOS

Ofrecemos nuestro más sincero agradecimiento a:

Dios nuestro Señor, por guiarnos, brindarnos sabiduría y permitirnos avanzar como profesionales y como personas a lo largo de estos cinco años.

A nuestros padres, hermanos y demás familiares, por el apoyo y respaldo incondicional.

A nuestra amada casa de estudio la Universidad Valle del Momboy y al personal docente por constituir profesionales capacitados y garantes del conocimiento tanto propio como el de todos nuestros compañeros, y guiarnos con sabiduría en nuestra formación profesional.

Los Autores.

INDICE GENERAL

	Pp.
DEDICATORIA	5
AGRADECIMIENTOS	7
INDICE GENERAL	8
INDICE DE TABLAS	12
VEREDICTO	¡Error! Marcador no definido.
RESUMEN	15
INTRODUCCIÓN	16
CAPITULO I.	19
EL PROBLEMA.....	19
1.1 Planteamiento del Problema.....	19
1.2 Problema de la Investigación	21
1.2.1 Problema General	21
1.2.2 Problemas específicos.....	21
1.3 Objetivo de la Investigación.....	21
1.3.1 Objetivo General	21
1.3.2 Objetivos Específicos.....	21
1.4 Justificación.....	22
1.5 Alcance y Limitaciones	22
1.5.1 Alcances	22
1.5.2 Limitaciones.....	23
CAPITULO II.	24
MARCO TEÓRICO.....	24

2.1 Antecedentes de la Investigación	24
2.1.1 Nacionales	24
2.1.2 Internacionales.....	28
2.2 Bases teóricas	33
2.2.1 La Contabilidad Mercantil.....	33
2.2.1.1 Antecedentes históricos	34
2.2.1.2 Evolución en Venezuela	37
2.2.1.3 Función de la Contabilidad Mercantil.....	38
2.2.1.4 Su inminente relación con el Derecho Tributario	39
2.2.2 Régimen Vigente de la Contabilidad Mercantil en Venezuela.....	40
2.2.2.1 Código de Comercio	41
2.2.2.2 Constitución de la República Bolivariana de Venezuela.....	51
2.2.2.3 Otras Leyes: Ley de Impuesto Sobre la Renta, su Reglamento, Código Orgánico Tributario, etc.....	52
2.2.2.4 Criterios Jurisprudenciales relevantes.....	56
2.2.3 Los Comerciantes	58
2.2.3.1 Definición del “Sujeto Comerciante”	58
2.2.3.2 Requisitos para ser Comerciante.....	60
2.2.3.3 Planteamiento de “Operación Mercantil” y “Actos de comercio”.....	61
2.2.3.4 Relación Comerciante-Contador Público	62
2.2.4 Nuevo Paradigma en Normas Contables	64
2.2.4.1 NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera	65
2.2.4.2 VEN-NIF: Normas de Información Financiera de Venezuela.....	69
2.2.4.3 Carácter vinculante de las Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF).....	72
2.3 Bases Legales	74

	10
2.3.1 Leyes.....	74
2.3.2 Reglamentos	75
2.3.3 Jurisprudencia.....	75
2.4 Definición de Términos Básicos	75
2.5 Operacionalización de las Variables	77
2.5.1 Definición Nominal	77
2.5.2 Definición Conceptual.....	77
2.5.3 Definición Operacional.....	78
CAPITULO III.....	81
MARCO METODOLÓGICO.....	81
3.1 Enfoque de la Investigación	81
3.2 Tipo de Investigación	82
3.3 Nivel de Investigación.....	84
3.4 Diseño de la Investigación	84
3.5 Población y Muestra.....	86
3.5.1 Población	86
3.5.2 Muestra	87
3.6 Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos	88
3.6.1 Técnicas de Recolección de Datos	89
3.6.2 Instrumentos de Recolección de Datos.....	90
3.7 Análisis de Datos.....	91
3.8 Procesamiento de Datos	92
CAPITULO IV.....	95
ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS	95
CAPÍTULO V.....	130

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	130
Conclusiones	130
Recomendaciones.....	137
A las Universidades.....	137
Al lector	138
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	139

INDICE DE TABLAS

	Pp.
Tabla 1 Clasificación: libros del comerciante.....	43
Tabla 2 Operacionalización de las Variables.....	79
Tabla 3 La Constitución Nacional como germen inicial de la Contabilidad Mercantil.....	96
Tabla 4 Código de Comercio como norma que materializa la Contabilidad Mercantil	98
Tabla 5 Normas Especiales que se interrelacionan con la Contabilidad Mercantil.....	103
Tabla 6 Jurisprudencia Nacional atingente sobre criterios de la Contabilidad Mercantil	105
Tabla 7 Concepción histórica y doctrinaria del "Sujeto Comerciante"	110
Tabla 8 Quienes son comerciantes para la Jurisdicción Mercantil	112
Tabla 9 Naturaleza de la Operación Mercantil y Acto de Comercio	113
Tabla 10 La figura del Contador Público para la Contabilidad Mercantil.....	115
Tabla 11 Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).....	119
Tabla 12 Cuadro comparativo de las diferentes siglas y organismos	123
Tabla 13 Las Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF)	124
Tabla 14 Carácter vinculante de las Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF).....	127

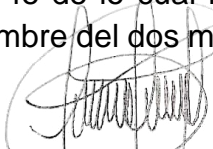



**VICERRECTORADO ACADÉMICO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES**


VEREDICTO

Nosotros, Prof. Oscar Mazzei, Prof. Jeywin Vera, Prof. Marcos Guerrero, designados como miembros del Jurado Examinador del Trabajo de Grado titulado “**CONTABILIDAD MERCANTIL Y NUEVAS NORMAS CONTABLES**” que presenta la bachiller: **ARAUJO BALZA ESLEINI KATIUSKA** portadora de la **C.I. N° 26.482.344**, nos hemos reunido para revisar dicho trabajo y después de la presentación, defensa e interrogatorio correspondiente lo hemos calificado con veinte (**20**) puntos, de acuerdo con las normas vigentes dictadas por el Consejo Universitario de la Universidad Valle del Mombuy, referente a la evaluación de los Trabajos de Grado para optar al título de Abogado.

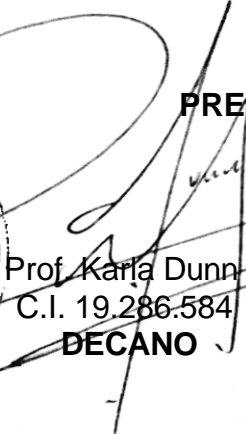
En fe de lo cual firmamos en Valera a los diecisiete (17) días del mes de noviembre del dos mil veintitrés (2023).



Prof. Jeywin Vera
C.I. 17.862.776
JURADO


Prof. Marcos Guerrero
C.I. 9.497.450
TUTOR


Prof. Oscar Mazzei
C.I. 16.465.817
PRESIDENTE DEL JURADO




Prof. Karla Dunn
C.I. 19.286.584
DECANO


Prof. Ana Linares
C.I. 9.013.217
VICERRECTORA ACADÉMICA




**VICERRECTORADO ACADÉMICO
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS, POLÍTICAS Y SOCIALES**

VEREDICTO

Nosotros, Prof. Oscar Mazzei, Prof. Jeywin Vera, Prof. Marcos Guerrero, designados como miembros del Jurado Examinador del Trabajo de Grado titulado “**CONTABILIDAD MERCANTIL Y NUEVAS NORMAS CONTABLES**” que presenta el bachiller: **PERDOMO RAMIREZ FRANGREGORI JOSUE** portador de la **C.I. Nº 27.888.158**, nos hemos reunido para revisar dicho trabajo y después de la presentación, defensa e interrogatorio correspondiente lo hemos calificado con veinte (**20**) puntos, de acuerdo con las normas vigentes dictadas por el Consejo Universitario de la Universidad Valle del Momboy, referente a la evaluación de los Trabajos de Grado para optar al título de Abogado.

En fe de lo cual firmamos en Valera a los diecisiete (17) días del mes de noviembre del dos mil veintitrés (2023).

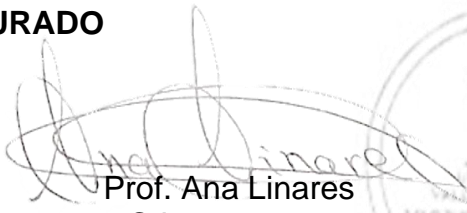


Prof. Jeywin Vera
C.I. 17.862.776
JURADO


Prof. Marcos Guerrero
C.I. 9.497.450
TUTOR


Prof. Oscar Mazzei
C.I. 16.465.817
PRESIDENTE DEL JURADO



Prof. Karla Dunn
C.I. 19.286.584
DECANO



Prof. Ana Linares
C.I. 9.013.217
VICERRECTORA ACADÉMICA



UNIVERSIDAD VALLE DEL MOMBOY
VICERRECTORADO
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE DERECHO

CONTABILIDAD MERCANTIL Y NUEVAS NORMAS CONTABLES

Autores: Araujo Esleini, Perdomo Frangregori.

Tutor: Prof. Abog. Guerrero Marcos.

Año: 2023.

RESUMEN

El objetivo principal del presente trabajo especial de grado se afianzó en describir la contabilidad mercantil venezolana y las nuevas normas contables, con vista a las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera); sustentada teóricamente con los postulados y enfoques de Hevia (2020), Figueredo (2018), Romero (2020), Casal et al (2018), Gonzales y Paleo (2018) y Barahona (2020), entre otros; metodológicamente, estuvo orientada bajo un enfoque cuantitativo, de tipo documental descriptivo, de nivel explicativo con diseño *ex post-facto* transeccional. La delimitación del espacio poblacional consistió en la cuantificación del muestreo, la cual quedó distribuida en las leyes y normas jurídicas siguientes: Código de Comercio venezolano (1955), Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), Ley del ISLR (2015) y su Reglamento (2003), Código Orgánico Tributario (2020), y los VEN-NIF, NIIF Completas. Para la recolección de los datos se emplearon técnicas propias de la revisión y análisis documental de fuentes primarias y secundarias, por medio de una observación simple no participante, y de cuyos instrumentos se aplicaron matrices de categoría y el sistema folder. Como análisis de datos, se empleó la técnica del análisis-síntesis y la hermenéutica, con utilización de procesos de tabulación. A la postre, se concluye que la contabilidad mercantil venezolana surge constitucionalmente con la actividad comercial, se modela en el Código de Comercio, y se tecnifica con la labor de otras áreas del derecho debido a una irrefutable longevidad y rezago normativo de la norma madre, por cuanto no ha evolucionado significativamente desde 1955; al mismo tiempo, se refuta que la obligación de contabilidad mercantil recae por el carácter de “sujeto comerciante”, determinado por la capacidad, la habitualidad, la individualidad y el acto de comercio; y, finalmente, se destaca la necesidad de adoptar legislativamente el nuevo estándar internacional regularizado por las NIIF, e integrado por las VEN-NIF y BA-VEN-NIF.

Palabras clave: NIIF, VEN-NIF, contabilidad mercantil, comerciante, llevanza.

INTRODUCCIÓN

Desde la vertiente legislativa y jurídica, la contabilidad mercantil se representa como la obligación por excelencia que tiene todo comerciante para con la llevanza de un sistema legalmente entendible, único y preciso, que mantenga un registro transaccional de las operaciones mercantiles de su negocio, comúnmente, siguiendo los lineamientos contenidos en los Código de Comercio y normas afines. En la gran mayoría de países desarrollados, esta práctica se asocia a un complejo sistema que mancomuna en un solo sistema informaciones contables, financieras y económicas, ajustando sus características, métodos, conceptos y procedimientos a la actividad y acción individualizada del comerciante, permitiendo que sus estados sirvan de entera utilidad para otros mercados, áreas, gestiones o cumplimientos de deberes tributarios.

En Venezuela, esa utilidad se encuentra reconocida en el Código de Comercio (1955), sin embargo, de manera muy diferente. Su contenido ahonda más en disposiciones formales que no van más allá de la definición de libros y principios de partidas simples. Por desgracia, la presentación y valoración de las informaciones contables y financieras se encuentran cada día ulteriormente distanciada de la realidad práctica, económica, cultural y jurídica de la sociedad moderna venezolana, donde se necesita más que solo la construcción y habilitación de los libros diario, mayor y de inventarios; la nueva naturaleza contable exige una juridificación, internacionalización y estandarización de reglas comunes, actualizadas y homologadas que cumplan las exigencias de condiciones que el mundo moderna han esbozado en la cotidianidad de las relaciones comerciales; y no pueden ser otras que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, o IFRS, de sus siglas en inglés).

Las NIIF suponen un conjunto de postulados primarios que “determinan los requerimientos para reconocer, medir, presentar y revelar la información financiera” (Muñoz & Restrepo, 2011,

p. 28). En la actualidad, la mayoría de legislaciones han comenzado, desarrollado y culminado los procesos de armonización de estas normas, las cuales se orientan, sobre todo, a eliminar las limitantes con la que los comerciantes tropiezan al momento de equiparar su información financiera en el contexto trasnacional, y a calificarla con los más altos estándares de calidad y transparencia.

En este contexto, la presente investigación cobra relevancia, por cuanto pretende explicar el fenómeno de la adopción de estos nuevos postulados normativos, introducidos por las NIIF, en la legislación venezolana, en vista de la recesión normativa de sus postulados básicos. Para lograrlo, los objetivos quedan enmarcados en determinar el régimen vigente de la contabilidad mercantil en Venezuela, definiendo su concepción, evolución y primeros antecedentes históricos; así mismo, identificar los criterios configurativos del sujeto comerciante y los actos de comercio que obligan a la activación de mecanismos de regulación contable; y, finalmente, describir el carácter de las nuevas disposiciones que regulan la contabilidad mercantil, es decir, las NIIF y VEN-NIF; constituidos bajo la integración y estructuración de cinco (5) capítulos, donde se desarrolla paulatinamente toda la investigación, a saber:

El Capítulo I: El Problema, se encuentra representado por el planteamiento de la realidad problemática, y donde se trazan los objetivos de la investigación, junto a la importancia, alcance, delimitación y justificación de la misma, en sus tres aspectos: práctico, jurídico y teórico.

El Capítulo II: Marco Teórico, donde se plantean los referentes teóricos y normativos que conforman la investigación (antecedentes nacionales e internacionales), de máximo cinco (5) años de antigüedad, permitiendo así un respaldo vigente, actualizado y válido; por otro lado, también se desarrolla la lista de definición de términos básicos y el Cuadro de Operacionalización de las variables de estudio.

El Capítulo III: Marco Metodológico, de donde se concreta aspectos relevantes de la investigación, como su diseño, enfoque, su nivel y tipo; por otro lado, también se selecciona la población y su muestra; junto a la descripción especificada de instrumentos y técnicas de recolección, análisis e interpretación de los datos, pormenorizando el procesamiento a la consecución final del estudio.

El Capítulo IV: Análisis e Interpretación de Resultados, del cual se formula el modelo a seguir para interpretar las informaciones más relevantes de la investigación, representado por la totalidad de matrices, y una consideración final entre cada dimensión y subconjunto de indicadores, a modo de resultado.

El Capítulo V: Conclusiones y Consideraciones, contentivo de las apreciaciones finales de los investigadores de acuerdo al nivel de los resultados y al estudio específico de cada objetivo trazado; junto a una serie de acciones o propuestas tendentes a asegurar la fiabilidad y veracidad de los postulados procreados interpretativamente.

CAPITULO I.

EL PROBLEMA

1.1 Planteamiento del Problema

Siendo la contabilidad mercantil aquella que se asocia mediante un cúmulo de lazos, a las actuaciones de las personas que figuran como comerciantes, y que dependen en gran número de las operaciones mercantiles llevadas a término por los mismos, dicho esto aclaramos que la contabilidad mercantil ha adquirido una connotación subliminal por lo que se posiciona como mecanismo obligacional cuya imposición está regulado tanto en las normas de comercio como en otras de carácter contable, es por ello que resulta pertinente dirimir sobre la problemática que implica una Contabilidad Mercantil mediante el flujo legal que acarrea la aplicabilidad de nuevas normas contables, en efecto, la investigación que nos ocupa se ubica en el problema de relacionar la parte contable o más concretamente, la contabilidad con el Derecho Mercantil en la medida en que este último busca ocuparse en gran parte de la regulación de la diversidad de actividades a que tienen lugar entre los comerciantes.

Siendo así, la investigación de que se trata, como ya mencionamos, tiene su foco direccionado hacia la contabilidad mercantil con la injerencia de la nuevas normas contables, es por ello que, destacamos que desde el punto de vista legal la Contabilidad Mercantil radica o constituye una especie de obligación que debe ser cumplida por las personas de los empresarios cuyo objeto o foco fundamental es llevar la cuenta de la amplia diversidad de transacciones ejecutadas por una empresa o negocios, vale acotar que tienen lugar una seria de obligaciones que se encuentran a cargo de los comerciantes, obligaciones que se reducen en un exhaustivo registro de las transacciones de sus negocios, y en base a ese registro detallamos que la misma se asocia o

se ajusta a un determinado sistema de información de tipo contable que va acorde con el negocio u empresa de que se trate, es decir, la contabilidad mercantil figura para la persona del comerciante como una herramienta de tipo legal que tiene su incidencia tanto en el desenvolvimiento interno de la gestión de sus negocios como en el desenvolvimiento externo de mismo, siendo este el ultimo el que se reduce a sus actuaciones en el mercado, la gestión de sus deudas y el cumplimiento de sus llamados deberes de carácter tributario.

En ese orden de ideas, destacamos también como problemática a seguir el hecho de que la función de la llamada Contabilidad Mercantil debería ir más allá de lo que se conoce como creación de Registros, es decir, debería implicar también el seguimiento exhaustivo de las cifras que por lo general se reflejan en los Estados Financieros, y esto último constituyó un llamado internacional hecho por las naciones y organizaciones internacionales en cuanto a que, el seguimiento de las cifras que mencionamos forma parte del valor contable en aras de crear un sistema financiero sólido. El reconocimiento de este valor es clave y fundamental para la globalización, competitividad, legalidad y libre comercio.

En efecto, siendo la contabilidad mercantil una obligación que debe ser cumplida a cabalidad por la persona que figure como empresario o comerciante tenemos que también constituye una ardua disciplina de tipo contable por cuanto esta persona debe dar registro a sus operaciones o transacciones a que tiene lugar su negocio, en base a ello destacamos el hecho de que, esta conceptualización es arcaica por lo que planteamos la controversia investigativa como un concepto más amplio, es decir, una conceptualización en donde el empresario se apoye de las nuevas normas contables sin dar por supeditadas por supuesto las previamente establecidas y que gozan de carácter mercantil.

De lo anterior expuesto, se pretende dilucidar y profundizar a través de investigaciones y criterios tanto doctrinarios como jurisprudenciales todos los mecanismos legales que pueden regular y aplicar los comerciantes en el desarrollo de su actividad, teniendo como foco u eje central el área contable dentro del ámbito mercantil, siendo esta un área de vital regulación, pues se trata de una materia central para el desarrollo económico de la sociedad, a tales efectos se busca describir y relacionar la contabilidad con el derecho mercantil, en vista de la necesidad de poner en conocimiento todo ese conjunto normativo que regula dicha área, especificando las nuevas normas que le son aplicables.

1.2 Problema de la Investigación

1.2.1 Problema General

¿Qué relación y consiguiente impacto acarrea la aplicación de las nuevas normas contables con vista a las NIC-NIIF, en adelante, Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), por ser estas últimas las más actualizadas, sobre la llamada Contabilidad Mercantil?

1.2.2 Problemas específicos

- ¿Qué es la contabilidad y cuál es su relación con el Derecho Mercantil?
- ¿Cuáles son las nuevas normas contables y su injerencia en la Contabilidad Mercantil?
- ¿Cuáles son los Derechos Constitucionales que amparan al Comerciante?

1.3 Objetivo de la Investigación

1.3.1 Objetivo General

Describir la contabilidad mercantil y las nuevas normas contables, con vista a las NIIF.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Determinar la contabilidad mercantil dentro del marco normativo venezolano.

- Identificar los criterios configurativos del sujeto comerciante y los actos de comercio que obligan a la activación de mecanismos de regulación contable.
- Describir el carácter de las nuevas disposiciones que regulan la contabilidad mercantil.

1.4 Justificación

Desde el punto de vista teórico, la presente investigación pretende analizar y profundizar sobre las consideraciones expuestas en una serie de jurisprudencias emanadas del Tribunal Supremo de Justicia, así como de diversos basamentos doctrinarios y antecedentes históricos que avalen la información proporcionada en el presente trabajo, así como fundamentos jurídicos en la norma regulatoria dentro del ámbito de la contabilidad mercantil.

Dentro del ámbito jurídico se justifica en virtud de que la presente investigación busca brindar información pertinente relativa a sentencias del Tribunal Supremo de Justicia, de igual manera ofrecer el conglomerado de normativas nuevas y su injerencia dentro del área contable, siendo material fundamental para los juristas quienes deben estar al tanto de la información que se ofrecerá.

En el ámbito práctico, esta investigación permitirá denotar la gran importancia y relevancia de los criterios jurisprudenciales y de las nuevas normas que regulan la contabilidad mercantil, al momento que se suscite cualquier circunstancia jurídica se les brindara a los abogados la información necesaria en cuanto a la regulación del área contable.

1.5 Alcance y Limitaciones

1.5.1 Alcances

Por medio del presente estudio, la investigación tendrá su alcance desde el punto de vista teoría, jurídico y jurisprudencial al tenor de la llamada contabilidad mercantil en Venezuela y las

nuevas normas contables instituidas por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), permitiendo comprender sus conceptos básicos, su relación con el Derecho Mercantil, y los postulados Constitucionales que dan origen a los mismos; sin dejar atrás al carácter de las nuevas injerencias normativas. Esto coadyuvará con el esclarecimiento de los tabúes que tiene la ciudadanía en general respecto a la contabilidad mercantil, sirviendo al mismo tiempo de referencia, fuente de consulta y antecedente de futuras investigaciones concomitantes.

1.5.2 Limitaciones

La presente investigación no posee mayores limitaciones que puedan de alguna forma obstaculizar o limitar su curso normal, de forma que los pocos límites radican en: circunstancias de la situación del país en cuanto a la prestación de los servicios de energía eléctrica e internet; la posible modificación de la normativa estudiada, o adhesión de los postulados acá estudiados, respecto a las nuevas normas que regulan la contabilidad mercantil; en materia de disposición de autores, es oportuno mencionar que se totalizan en dos, los cuales abordarán, analizarán e interpretarán toda la información, bases, datos, y demás en procesos fundamentados por la Universidad Valle del Momboy; y, sin más dilaciones, la limitación territorial/temporal de la misma se ubica en el municipio Valera, del estado Trujillo, de la República Bolivariana de Venezuela, en su año 2023.

CAPITULO II.

MARCO TEÓRICO

Atendiendo a las exigencias del proceso, debemos precisar, como punto de partida, un complejo apartado de bases y elementos teórico-conceptuales que harán posible llevar a cabo la investigación, conformada por: variables, dimensiones e indicadores referentes al tema de estudio, con apoyo y fundamento de disperso puntos de vista de numerosos autores esbozados a posteriori; todo lo cual permitirá revelar los aspectos que se desprenden de los objetivos planteados. Extraídos, principalmente, de artículos científicos y trabajos, fuentes bibliográficas, criterios jurisprudenciales de rango nacional y leyes de la misma connotación.

2.1 Antecedentes de la Investigación

En primer lugar, en proceso exige hacer referencia a ese cúmulo de investigaciones científicas que conformaran los antecedentes en relación a la relevancia temporal y práctica que sus preceptos claves *-desde sus ámbitos nacionales e internacionales-* desarrollan, permitiendo hacer posible el perfeccionamiento de las bases fundamentales para el cumplimiento de los objetivos y propósitos de la presente investigación.

2.1.1 Nacionales

Hevia, O. (2020) presentó su artículo científico “El régimen jurídico de la contabilidad mercantil en Venezuela” en la Revista Venezolana de Derecho Mercantil para el año 2020, con un total de veinticinco páginas (25), en su volumen N° 4, donde se encargó de contraponer el régimen jurídico de la contabilidad mercantil en Venezuela sobre los principios de la contabilidad emitidos por la FCCPV, o generalmente acogidos como VEN-NIF; así mismo, estudió el contenido de la contabilidad mercantil dentro de nuestra ley, entiéndase, el Código de Comercio; y por último, la

relación de ésta ciencia con la rama del Derecho Tributario. Metodológicamente, puede apreciarse que trata de una investigación netamente documental, apoyada de bibliografía nacional e internacional, cuyo principal país donde dirige un estudio de derecho comparado fue el mexicano y su *Instituto de Contadores Públicos*, de donde extrae connotaciones bastante relevantes respecto a las Normas Internacionales de Información Financiera.

Así, pues, el autor pudo llegar a una serie de conclusiones dentro de las cuales desprende que el estatus jurídico de la nación respecto a las normas contables se encuentra atravesando un “estancamiento” ante la notable parálisis de las normas y principios estipulados en el Código de Comercio; de igual forma, propone una “posición interpretativa evolutiva” que se adapte a las transacciones resultantes de los comerciantes y la situación económica de la entidad a quien respecta, todo lo anterior guiado, según expresa *Hevia*, bajo la praxis técnica de los principios VEN-NIF.

De allí que el referido artículo científico resulta clave para la presente, pues, fue posible conocer el contenido normativo del Código de Comercio, entre las cuales se resaltan las disposiciones de construcción y habilitación de los libros: Diario, Mayor y de Inventarios, por ser necesarios para coadyuvar con la planificación de los comerciantes y sus operaciones, junto a las demás obligaciones del registro contable; de igual forma, gracias a la información recopilada por el autor, fueron posibles sentar varias bases acerca de los mandatos técnicos de los VEN-NIF y su justificada aplicación en los registros y valoraciones de todos aquellos hechos económicos situados en una línea de tiempo contable hasta el momento de la revelación de estados financieros.

Romero-Muci, H. (2020) expuso su artículo científico en las XIX Jornadas de Derecho Tributario de la AVDT, titulado “Tributación y contabilidad en Venezuela”. Su cometido versó en

evaluar las relaciones recíprocas que existen entre la ciencia del derecho tributario y la propia contabilidad en base a la efectividad que las técnicas contables despliegan dentro del campo de la tributación y del derecho en sí, partiendo de la idea que la contabilidad se encuentra recogida en una multiplicidad de disposiciones de disímiles rangos y alcances normativos, con objetivos y finalidades variados dependiendo de la materia y rango legal a la cual quiera aplicársele. De este modo, se habla entonces de una “contabilidad tributaria” y una “contabilidad mercantil”, según la posición del investigador.

La claridad y facilidad de entendimiento del presente artículo se debe, principalmente, a que se inscribe a una modalidad de tipo proyectiva, documental, de observación directa de estructura normativas estatuidas en el área tributaria, contable y mercantil, de las cuales extrae una serie de conclusiones y puntos de vistas relativos a: la contabilidad y la información contable; las fuentes normativas de la contabilidad; el uso de la contabilidad para la determinación tributaria; los deberes formales contables; criterios contables aplicados a la tributación; sobre a la prueba contable en materia tributaria; etc.

La inherencia de este antecedente con la investigación, obedece en esencia a puntos que se correlacionan con el primero objetivo específico descrito en el capítulo anterior, por cuanto permite a los investigadores determinar el contenido de la contabilidad entendido como una “pluralidad” de reglas que deben analizarse para concebir cuales son jurídicas y cuales no lo son, es decir, cuáles son aquellas que permiten satisfacer contrariedades en derecho *-y sus diferentes áreas-*, y las que se distinguen de la técnica netamente contable; Así mismo, deja sentadas las bases sobre el rol que desenvuelve la contabilidad para con la sociedad, precisamente, allí donde ciertas regulaciones jurídicas para vivir en armonía necesitan de la información contable para coexistir, entre ellas, las técnicas de presentación, cuantificación, documentación, o llanamente, dilucidando

el valor que la información financiera ostenta para tutelar una integridad y regularidad de conductas que garanticen, o sancionen, a aquellas otras que las comprometan.

Figueredo, C. (2018) formalizó su estudio (tesis doctoral) designado como “Modelo para la valoración de la estructura económico-financiera de las cooperativas de ahorro y crédito en Venezuela...Análisis NIIF/SUNACOOB”. Su intención partió de la idea de analizar y formular un modelo para la valoración de la estructura económica-financiera de las cooperativas de ahorro y crédito, tomando como base dos clases de normativas: las conferidas por las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), y la SUNACOOB (Superintendencia Nacional de Cooperativas), en aras, al mismo tiempo, a la unificación de ambos en un solo cuerpo normativo jurídico perfectamente valorado.

Para conseguirlo, el investigador acudió a la aplicación de un modelo epistémico netamente estructural (epistemología del estructuralismo), inmerso dentro del campo propio de la contabilidad, de diseño mixto, es decir donde combina el trabajo de campo con fuentes de referencia documental, de método explicativo/descriptivo, utilizando instrumentos técnicos del campo cualitativo, categorizando y relacionando la información con programas computacionales de Atlas-ti.

Atendiendo a estas consideraciones principales, el investigador dedujo, a través de las confrontaciones normativas, doctrinarias y teóricas, que las cooperativas carecen de diferentes componentes que impiden su normal estructuración económico-financiera, esto es, falta de conocimiento y aplicación entero de las normas dadas por las NIIF y la SUNACOOB, principalmente: en la evaluación de la definición de elementos; en las ventajas y riesgo de inversiones; en la falta de enfatizar en nuevos marcos conceptuales y herramientas informativas -

como la combinación de negocios-; en la valoración única partiendo de los cálculos de la depreciación acumulada al momento de valorar todos los activos fijos; en la medición inicial de activos; etc.

De este modo, el mencionado estudio goza de relevancia y servirá como base para con la investigación por cuanto explana datos e indagaciones que van a coadyuvar con el sentido del tercer objetivo específico, en el sentido que permitió dejar puerta abierta a futuras líneas de investigación donde se desarrollen metodologías basadas en disposiciones normativas de las NIIF para con otras figuras -ajenas a la cooperativas- que correspondan al área mercantil o tributaria, en aras de consolidar una valoración certera de su estructura económico/financiera *-dependiendo de su actividad-*, pues, tal como lo menciona el autor, dentro de toda empresa es dicha estructura la que debe desarrollarse al ritmo que lo hace la misma economía y normas jurídicas que la regulan, lográndose por medio de la observancia de un modelo circundante del contexto internacional *-como secuela transcendental de la globalización-*, permitiendo, de este modo, el avance sistemático y estructural de compañías, empresas, y en fin, de los comerciantes, dejan atrás la praxis inútil, antigua o desconocida.

2.1.2 Internacionales

Barahona, A. (2020) presentó un artículo científico encabezado con el nombre de “El Derecho contable en Colombia” el cual hace parte de la decimotercera publicación de la revista “Horizontes de la Contaduría en las Ciencias Sociales” de la Universidad de la Amazonia, en Colombia. Su finalidad principal fue la de conocer que tan desarrollado se encuentra el Derecho contable en Colombia, propiciadas por el auge de lo que fueron, para ese entonces, las primeras regulaciones de tipo contable y comercial, en 1991; junto a la labor de mostrar todo ese acervo representativo de índole tributario que suele intercalarse sobre las normas de tipo contable y que,

se traduce, en la obligación pragmática de facturar y llevar contabilidad por parte de los comerciantes colombianos. Metodológicamente, se representa como una investigación netamente documental, de enfoque descriptivo-analítico producto de revisión de normas de diferentes rangos legales que parten desde la Constitución Nacional, hasta decretos reglamentarios, sustentado, en todo momento, de fuentes electrónicas jurídica-contablemente reconocidas.

Atendiendo a estas consideraciones, el autor dedujo, luego de múltiples confrontaciones normativas y teóricas, que la ciencia del Derecho contable no está arraigada al surgimiento de una extensa normativa para regular procesos y prácticas contables, sino que, nace de la aplicación de una técnica especial que proviene de la ejecución práctica de una determinada actividad, cuya, a pesar de estar caracterizada de voluntariedad, a medida que va pasando el tiempo va adquiriendo un carácter de obligatoriedad, trayendo esto importantes consecuencia jurídicas que afectan la praxis y que, de no ser actualizados, puede afectar la realidad económica, social, financiera e incluso ambiental de un país.

La inherencia de este antecedente con la investigación, obedece en esencia a puntos que se correlacionan con la naturaliza del Derecho contable y sus primeras regulaciones en Colombia, todo lo cual fomentó en análisis-síntesis a partir de un estudio de derecho comparado que nos permitió conocer ciertos elementos concurrentes respecto a lo que obligación jurídica de llevar contabilidad trata, entiéndase: libros, registros contables, estados financieros e inventarios; junto a la misma necesidad y preocupación relativa de gremios y Consejos Técnicos del ámbito contable respecto a una necesaria y urgente modificación de los reglamentos que regulan la contabilidad por otros que adopten los nuevos paradigmas aportados por los principios de las NIC y NIIF.

González, G. y Paleo, P. (2018) en su trabajo de investigación (trabajo de grado) titulado “Análisis, efectos principales de implementación de normas internacionales de información financiera a nivel latinoamericano. Diciembre 2017” de la Universidad de Valparaíso en Chile, tuvo como principal meta analizar y contrastar las situaciones financieras y contables de 6 países de Latinoamérica: Venezuela, Perú, Colombia, Chile, Argentina y Brasil a partir de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) desde dos puntos de vista: uno técnico y otro económico; todo ello bajo la necesidad material que siempre ha existido de contar con un “lenguaje común” que, en esta materia y en este aspecto, es creado por la Internacional *Accounting Standards Board*.

Para lograrlo, los autores se valieron de técnicas de recopilación de información como la entrevista a profesores de diferentes universidades que hacen vida social y profesional dentro de cada uno de los países en estudio, y, por ende, conocen a detalle la praxis jurídica que los rodea, lo cual resultó vital para los fines de la investigación; aunado, por supuesto, a una intensiva revisión documental; para así, como técnica de análisis de resultados, manejar el de categorización de respuestas. Todo esto se traduce entonces a una investigación que se contrasta a presentar un enfoque cualitativo con un alcance sistematizado.

En virtud de dichos lineamientos, los autores concluyeron que los grados de avances en la aplicación de las NIIF son muy diferentes respecto de unos países y otros, todo ello por variar el tiempo de gestación jurídica normativa, práctica, social e inclusive cultural previa a la incorporación de tales normas internacionales; esto quiere decir que, si bien para algunos solo se proyectó como una mera actualización de la pauta local, para otros, fue como iniciar de cero en un nuevo paradigma transnacional, lo cual conllevó a la empresa -y sus estados financieros- a resolver sobre la marcha, destacando, entre todas ellas, la labor del Estado Colombiano, pues, permite una

interpretación y uso mixto de normas: local e internacional, si así lo quisiere el empresario para su convergencia.

También, del estudio precedente los autores pudieron conocer que, de la implementación de las NIIF, resultaron en condiciones tanto favorables como desfavorables para los empresarios de los diferentes países, tales como: consecuencias patrimoniales por no existir adecuados consensos para con un plan de acción que inmiscuyera a todos los tipos de empresas; inexistencias de organismos que, desde un primer momento, regulara el proceso de implementación; y, en el ámbito universitario, la falta de academia para preparar a la sociedad hacia el futuro que las NIIF representa dentro del ámbito contable y financiero.

Sin duda, es pertinente este estudio y guarda relación con la presente investigación, por cuanto aporta increíbles lineamientos, generados a partir de una compleja reseña de derecho comparado, sobre el contenido de las NIIF y su adopción en estos seis países de Latinoamérica, lo cual facilitará la introducción a la teoría principal de la investigación por abordar temas como la contabilidad, las NIIF, su implementación en Venezuela, lo que representa esto para el futuro contable y los problemas que se encuentran representados en esa etapa de convergencia o adaptación hacia estos nuevos avances.

Casal, R. et al. (2018) exhibieron su artículo científico “Contabilidad mercantil. Estudio de comparabilidad a la luz del Código de Comercio de *MEX* y *VNZLA*” a través de sus ponencias en el XV Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática, beneficiado por la Universidad Nacional Autónoma de México, donde se plantearon determinar todos aquellos elementos diferenciadores y concurrentes sobre la concepción de la contabilidad mercantil, a la

luz de lo que establece los Códigos de Comercio de México y Venezuela, a través de categorizaciones de comparabilidad.

Al respecto, se denota entonces como la investigación reconoce, como enfoque principal, el del método del derecho comparado, apoyado netamente sobre una técnica documental, y tomando como procesamiento y análisis de datos el instrumento de guion de observación documental a través de la análisis-síntesis del contenido. Todo ello arroja la utilización de procesos de indización y es coadyuvado por un enfoque apreciablemente cualitativo en su todo.

De tal revisión jurisdiccional comparativa se lograron evidencias una serie de conclusiones sintetizadas sobre un mismo punto de partida: la contabilidad mercantil debe dejar de ser considerada bajo un sentido estricto, y comenzar a entenderla bajo una concepción más amplia, ya que debería estar guiada a ser fácil, entendible, práctica y pedagógica para con el momento y situaciones que tengan que ver con el desarrollo de actividades decisivas de una empresa; así mismo, se pudo llegar a la certeza que, ambos Código de Comercio constituyen categorías bastante concurrentes, pero no tanto porque tengan normas que tienen la misma naturaleza, sino porque, indudablemente, muchas de ellas han quedado “desfasados” de la modernización que la globalización financiera y económica introdujo a los demás países vecinos; encontrándose, consecuentemente, ambos países, en el mismo escalafón respecto a la adopción de los estándares contables internacionales de las NIIF.

De allí, pues, que esta investigación se justifique como parte integrativa al índice a los antecedentes internacionales por cuanto no solo aporta un enorme valor práctico a los términos de la contabilidad mercantil, sino porque también estudia dispositivos jurídicos extranjeros que terminarán por consolidar las ideas necesarias para con el desarrollo del presente estudio,

principalmente, respecto a los Libros Contables, su Valor Probatorio, y los actos de comercio a considerar dentro de los mismos; reglados, cónsonamente, por medio de requisitos o prohibiciones que variarán según la legislación, pero que, sin embargo, asumirán una misma corresponsabilidad: la de proteger la veracidad formal de los textos y comprobantes allí descritos.

2.2 Bases teóricas

2.2.1 La Contabilidad Mercantil

Durante mucho tiempo, la contabilidad mercantil es sinónimo de obligación. Obligación que recae bajo la personificación jurídica de la empresa, y desde un punto de vista más estricto, se caracteriza como el deber por excelencia de los profesionales comerciales, dedicado a recopilar las operaciones en masa o mercantiles que efectúen. Al respecto, Morles (2017) nos dice que “El carácter de las operaciones mercantiles (operaciones en masa) no exime al empresario de la obligación de efectuar el registro de todos y cada uno de los acontecimientos diarios en que participa” (p.249).

Esta circunstancia exige, en todo momento, el empleo de mecanismos que garanticen, a través de una indiscutible precisión y ágil manejo, la certitud de la información que deba llevarse por sentada, todo lo cual no solo beneficiará a la empresa *-verbigracia a que ostentará control exhaustivo de su situación financiera, el verdadero estatus de su patrimonio y sus movimientos del metálico-*, sino, más que todo, a los terceros que con él se relacionan. Aunque, para Morles, el espíritu e interés del legislador al momento de crear normas con referentes tópicos contables, también se mueve en correlación a un tercer interés: la del Estado, a modo estadístico y concretamente fiscal.

En virtud de lo anterior, es posible llegar a considerar que la concurrencia de este triple interés explica y fundamenta la naturaleza perceptiva y forzosa que las normas de contabilidad formal enuncian, la cual, como veremos continuamente, se traduce en la labor de llevar determinados “asientos” en los libros, que no serán más que la figura descriptiva de operaciones efectuadas por el comerciante; sin embargo, conjuntamente se habla de una contabilidad material que se va a centrar en la regulación respecto al cálculo mercantil.

En todo caso, como se puede inferir, ha sido la progresiva unificación mundial, a través del comercio y flujos financieros (entiéndase, la globalización), la que ha provocado un ajeteo dentro de gremios y auditores técnicos asociados que buscan generar un alcance universal de una calificación que lleva por nombre el “*derecho contable mercantil mundial*” (Morles, 2017). A nuestros días, el grupo de normas que ostenta el favoritismo y mayor aplicación dentro de un paradigma mundial, son las llamadas Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

2.2.1.1 Antecedentes históricos

Partiendo de una idea arcaica, se dice que la contabilidad surgió de las relaciones cotidianas del hombre y de sus interacciones con los pueblos y los nómadas, donde cada vez más se requirió mantener un sustento palpable donde se pudieran contar y agrupar bienes de incipiente necesidad para su supervivencia (Barahona, 2020). De allí, iban floreciendo ideas sobre que, económica y prácticamente, resultaba mejor mantener registrados, calificados y resumidas la totalidad cierta totalidad de actos y acciones.

De este modo, no se pone en duda, en palabras de Zinguer (2005) que “la necesidad de registrar y mantener un soporte físico de las operaciones económicas realizadas existe desde épocas remotas de la evolución del hombre, incluso se considera que desde el año 6000 a.C.

existían ya elementos necesarios para la contabilidad” (p.3). Incluso, numerosos autores han optado por considerar, que la necesidad inminente de llevar contabilidad, justificó el origen de los primeros signos de la escritura, lo cual no queda totalmente comprobado a nuestros días; pero, lo que sí es cierto es que fueron los sumerios (aquella civilización que fundaron ciudades en las orillas de los ríos Éufrates y Tigris, en la Mesopotamia asiática del 3500 al 1750 a.C.) los que, valiéndose de tablillas en cerámica, comenzaron con el registro del total de sus operaciones contables; y ya, en la Grecia antigua, los comerciantes instauraron a la contabilidad como una costumbre que debía ser obligatoria para el pleno funcionamiento y correcto desarrollo de sus Polis (entre los años 1200 a.C.).

Sin embargo, los primeros antecedentes, los albores de este sistema, datan de Roma *-el epicentro del desarrollo principal del Derecho y la totalidad de sus ramas-*. Allí, según describe Morles (2017) “era costumbre llevar un Libro de Caja, donde se anotaban los ingresos y los gastos, tomándolos de un Libro Diario, cuyo nombre dado por los romanos significaba *-Adversaria-*” (p.251). Posteriormente, la idea contable no retomó su auge sino hasta después de la época del renacimiento, pues a pesar de que en la Edad Media el comercio tuvo un decaimiento significativo, la contabilidad seguía su curso, pero bajo un panorama más informativo y en interés propio del comerciante que, en ese momento, recaía en la figura de los señores feudales.

A partir del fin de esa era, tras profundizarse el comercio *-a mediados del siglo XVII-*, comenzaron a instituirse técnicas innovadoras para con la contabilidad, siendo una de ellas el balance periódico sobre la base del inventario; pero, no fue sino en Italia que Fray Luca Paciolo, con su publicación “*Summa de arithmetica, Geometría, proportioni et popportionalita*” aportaría a la creación de los principios y elementos fundamentales que la instauraron como una ciencia,

fulminando en este instante con las prácticas aportadas desde Roma, que llevaron por nombre “sistema de contabilidad por partida doble” (Morles, 2017).

Con la continua aparición de naciones soberanas, importantes e innovadores juristas, y el deseo de las legislaciones de crear normativas certeras y actualizadas para la época, fue como la contabilidad pudo extenderse a otros países del mundo. Al respecto, Zinguer (2005) afirma que

La costumbre de llevar contabilidad, fue recogida por los diversos códigos que se emitieron con posterioridad, desde el Código Napoleónico de 1807. Con el advenimiento de la Revolución Industrial, la contabilidad tuvo que sufrir importantes cambios que comenzaron a ser recopilados en los denominados ‘Principios de Contabilidad’, que recogían las diversas prácticas contables realizadas de manera habitual. (p.3).

No obstante, haciendo un énfasis sobre las ideas del citado autor, vale destacar, que se regularon, en un primero momento, un a conglomerados de normas contable en las Ordenanzas de Bilbao, que datan del año 1737, precisamente en su Capitulo IX, y cuyas rigieron en nuestro país hasta la promulgación del primer Código de Comercio venezolano en 1862. Sobre tales normas, Morles (2017) enuncia que “estas Ordenanzas imponían a los mercaderes, tratantes y comerciantes al por mayor la obligación de llevar al menos, cuatro libros: 1. Borrador o Manual (Diario), 2. Mayor, 3. Cargazones o Facturías (Entradas y Salidas), 4. Copiador de Cartas” (p.251). Así, las Ordenanzas de Bilbao ocupan una mayor relevancia, por cuanto fueron las bases pragmáticas, por muchos años, de la praxis venezolana, donde incluso abordaban caracteres referentes a las formalidades externas e internas, esto es, numeraciones, prohibiciones de dejar asientos en blanco, encuadernación y foliación.

2.2.1.2 Evolución en Venezuela

La teoría contable y su obligatoriedad llegó a un punto de conocimiento que era ya prácticamente universal, pero existía cierta disparidad respecto a algunas legislaciones, donde su punto de partida era la de desconocer el carácter obligatorio de los libros, y distinguir entre clases de comerciantes obligados y no obligados. Ésta fue una “disputa” entre los criterios germánicos y franceses.

Los germánicos defendían una “libertad relativa”, pues a pesar que no obliga taxativamente a llevar libros obligatorios, el artículo 38 de su Código de Comercio *-para esa época-*, apuntaba a solicitar inventario y balance en cada ejercicio económico, liberando a los pequeños comerciantes de dicho convenio. De este modo, el mandato era claro, en palabras de Morles (2017) este sistema “obligaba al comerciante a poseer libros en función de la naturaleza y extensión de sus negocios” (p.252). Por otro lado, el sistema francés se caracteriza por ser más coercitivo, pues la anteriormente descrita obligación la extiende a todos los comerciantes, imponiendo un determinado número de libros que deben llevar. El sistema venezolano se acoge a este último sistema.

En Venezuela, la evolución suele partir de dos etapas plenamente identificadas: una, anterior a la creación Código de Comercio de 1862, donde durante un largo proceso de subordinación rigieron en el territorio las Ordenanzas de Bilbao de 1732; y otra posterior encausada por la codificación de nuevas normas mercantil venezolanas, entre las cuales resalta la innovación sobre “contabilidad mercantil” y “correspondencia mercantil” promulgadas con el Código de Comercio de 1873, para que luego quedara aislado a menores modificaciones que no desprenden ningún carácter innovador, quedando así la normativa general sobre contabilidad mercantil comprendida desde el artículo 32 hasta el 44. Trece artículos que, a día de hoy, se ha

quedado cortos con las exigencias que el mundo de los negocios y la globalización cultural y económica ha masificado alrededor de las legislaciones del mundo, verbigracia del apoyo de la tecnología y la vida moderna (Zinguer, 2005).

Finalmente, los aspectos que caracterizan a la contabilidad mercantil en Venezuela, tras haber pasado por su proceso evolutivo sin mayores incidencias, en opinión de los investigadores, se enumeran en las siguientes: 1) Estatuye la obligación de llevar una cantidad de determinados libros contables (Art. 32, C. Com; 2) Norma sanciones penales al comerciante en determinados supuestos (Ord. 6°, Art. 917, Art. 918 C. Com & Art. 322 C.P.V.); 3) No señala con claridad el sistema de contabilidad a utilizar, más, sin embargo, pueden derivarse de algunas disposiciones normativas, como la del Art. 35 C.Com.; y 4) Hace surgir, en materia de contabilidad, una prescindencia con respecto al valor probatorio que tienen en juicio los asientos y los libros de comercio.

2.2.1.3 Función de la Contabilidad Mercantil

Partiendo de la idea tripartita de Morles, la doctrina discute sobre los aspectos que engloban la función principal de la contabilidad mercantil. En líneas generales, se llega a comprender que no es otra que el control continuo del movimiento patrimonial, desde una perspectiva doble: dinámica y estática; o lo que es lo mismo, cuantitativa y cualitativa. La primera de ellas, en relación a que a través del tiempo permite ofrecer toda la información pertinente sobre los movimientos financieros y evolución de la renta patrimonial, esto es, “*el proceso contable en movimiento*” (Campaña, s.f., citado por Morles, 2017). Mientras que, la segunda perspectiva, se enfoca en el muestreo momentáneo del patrimonio en un lapso concurrido o época contable, desde la cuantía de los elementos, hasta los valores y naturaleza de la composición del comerciante o sujeto económico.

Resulta válido, en este momento, consolidar, como investigadores, que esa doble perspectiva, según como lo describe Campaña, puede permitir la comprobación tanto futura, como transitoria, de los actos de comercio realizados, para con esto sustentar una planificación contable que permita el mejoramiento de la unidad económica del empresario, ya sea a corto, mediano o largo plazo. De esta forma, siempre podrá estar al tanto de la marcha de su empresa; podrá valorar el interés que comparte con sus acreedores, los terceros y el Estado mismo, por ejemplo, al momento de la tributación; y, por supuesto, podrá estudiar las mejores propuestas para que su empresa sea prospera, tanto legal como económicamente.

A modo de afirmar los aspectos anteriormente confrontados, el doctrinario Müller, (Citado por Morles, 2017) detalla que el propósito de un sistema de contabilidad se basa en el de Producir información financiera oportuna y completa correspondiéndole ser el instrumento fundamental para que, al término de los ejercicios económicos correspondientes, puedan ser preparados los respectivos estados financieros; es decir, el balance general, el estado de resultados, el de utilidades no distribuidas y el de cambios en la situación financiera; así mismo, el estado de costo de producción y venta, en caso de que la empresa tenga un carácter industrial o manufacturero. (p.251).

2.2.1.4 Su inminente relación con el Derecho Tributario

Como hemos venido advirtiendo a través de la evolución jurídica e histórica que ha tenido la Contabilidad Mercantil en nuestra legislación, se ha verificado que la norma rectora de sus principales estándares reglamentarios, el Código de Comercio, carece de contenido material respecto con la contabilidad. Por eso, ante tal debilidad, se ha venido recurriendo a otros preceptos

técnicos-jurídicos que aborden novedosas formas de revelar y determinar el nexo resultante de sus métodos y criterios procedimentales de sus registros.

Frente a este escenario las *disposiciones tributarias* son las que han valido como pleno soporte en términos de reenvío para con sus normas contables, cuando se trata de la interpretación y aplicación de los gravámenes.

En tal sentido, este paradigma ha logrado acrecentarse verbigracia a la “actualización jurídica” dentro de los supuestos contenidos en instituciones contables y mercantiles, la cual apunta a una modernización de la actividad empresarial y comercial, pues apuntan en torno a la validación de los Principios Contables de Aceptación General (VEN-NIF) -*cuyos estudiaremos más a profundidad*- que varias disposiciones del Código Orgánico Tributario, La Ley de Impuestos Sobre la Renta y el Reglamento de éste último, incorporan, y que el Código de Comercio no lo hace.

Con base en lo expuesto, ha de dejarse sobre la palestra, sin duda, y en ideas de Federico Gerts Mareno, citado por Hevia (2020), que “la irrupción del Derecho contable mercantil en la legislación fiscal no solo busca la presentación razonable de la información financiera; además, busca preservar la seguridad jurídica del empresario” (p.330).

2.2.2 Régimen Vigente de la Contabilidad Mercantil en Venezuela

La Normativa Jurídica íntimamente relacionada con la Contabilidad Mercantil puede ser ubicada principalmente en el Código de Comercio, ordenado por el Principio Constitucional ubicado en el Capítulo VII, de los Derechos Económicos, en el articulado número 112 de la Constitución Nacional que legitima la actividad mercantil; y correlativamente coadyuvado por

normativas y decisiones jurisprudenciales que terminan por tecnificar la normativa contable hacia los nuevos paradigmas financieros y económicos.

2.2.2.1 Código de Comercio

Es aquella donde regula la contabilidad como una institución inherente del Derecho mercantil. En el Libro Primero, Título I, Sección II, Parágrafo 3º, se encuentra bosquejada en 12 artículos la legislación atinente a la Contabilidad Mercantil, cuya se encuentra intacta desde hace más de una década (para ser exactos, desde su promulgación en 1955 por el ya extinto Congreso de la República de Venezuela). Sin embargo, a pesar de ello, es la que a día de hoy se encuentra vigente y la que debemos estudiar para comprender el contenido y materialización de la contabilidad en nuestra legislación, todo esto, pues, para efectos de la variable de estudio, y como resultado ineludible de la labor investigativa.

Al respecto, el artículo 32 (Código de Comercio) comienza advirtiendo que todo sujeto comerciante ha de llevar en el castellano obligatoriamente el Diario, Mayor y de Inventarios pudiendo sumar los libros auxiliares estimados como netamente convenientes al orden y claridad de su labor operacional.

Así, la gestión del idioma castellano queda atendido como una conducta exigible que debe imponerse para con la presentación de los libros contables y su contenido, *so pena* de sanciones de diferentes tipo y peso *jurídico-penal-pecuniaria*. Sin embargo, puede inferirse que tan obligatoriedad no se extiende para con los libros auxiliares, pero a través del análisis de Jurisprudencia de antigua data pudo comprobar que, para que los mismos pueda ostentar valor en un juicio determinado, tendrá que seguir la suerte y requisitos de los libros principales.

Seguidamente, del artículo precedente se materializa del deber de contabilidad, luego de solicitada la habilitación obligatoria para la llevanza de los libros: **Diario, Mayor y de Inventario**, y la carga potestativa *-en relación a la naturaleza de sujeto empresarial-* de la inclusión de **libros auxiliares** que se convengan. Sobre este punto, resulta válido traer a colación la calificación efectuada por Morles acerca de los libros de los comerciantes que deben ser llevados por otros tipos calificativos de comerciantes.

Tabla 1

Clasificación: libros del comerciante

<u>Libros obligatorios para todos los comerciantes (Art. 32 C. Com)</u>	
a) Libro Diario; b) Libro Mayor; c) Libro de Inventarios.	
<u>Libros obligatorios para algunos comerciantes</u>	
Naturaleza comercial	Contabilidad
Libros Sociedades Anónimas (Art. 260 C. Com)	a) Libro de accionistas; b) Libro de actas de asambleas; c) Libro de actas de junta de administradores.
Libros Sociedades de Responsabilidad Limitada (Art. 328 C. Com)	a) Libro de socios; b) Libro de actas de asambleas o de decisiones; c) Libro de actas de la administración.
Libros de las Bolsas de Valores (Art. 59 C. Com)	a) Libro Diario de actas
Libros de los corredores (Art. 72 C. Com)	a) Libro de operaciones; b) Libro de registro.
Libros de los corredores de bolsa	a) Registro de órdenes b) Registro de operaciones c) Libro Diario d) Libro Mayor
Libros de los venduteros	a) Diario de Entradas b) Diario de Salidas c) Libro de cuentas corrientes

Fuente: Morles, 2017.

Por razones prácticas y siguiendo los lineamientos de las variables de estudio, se limitará el abordaje únicamente el manejo, requisitos, llevanza, correcciones y valor probatorio de los tres libros obligatorios para todos los comerciantes, entiéndase, *Libro Diario, Libro Mayor y Libro de Inventarios*.

Parar dar cierre al punto, se reafirma que la obligación de llevar estos libros obligatorios le compete, sin excepciones de especie en la ley mercantil o leyes especiales en reenvío, a *todos los comerciantes* por simple consecuencia natural del desempeñar de tal función, en ejercicio directo de la libertad de profesión, dado, además, como considera Zinguer (2005) a que

Los empresarios manejan capitales ajenos, puesto que el crédito es uno de los elementos indispensables en toda operación comercial; resulta forzoso concluir que deben tener en todo caso, la posibilidad de registrar y controlar sus propias operaciones, y en casi de ser necesario, eventualmente poder exhibir los libros demostrativos de la realización de dichas operaciones económicas. (p.11)

Pasando a puntualizar sobre el **Libro Diario**, se le concibe como el libro donde se asientan las operaciones del negocio día a día, sin menoscabo de la posibilidad del asentamiento de resúmenes mensuales (Garay, J & Garay, M., 2012). Su manejo debe efectuarse en observancia directa de lo que acuerda el artículo 34 del Código de Comercio: “*asentamiento día por día; total de operaciones comerciales; a modo de partida, donde se enuncie de forma clara quienes son deudor/acreedor; pudiendo resumirse mensualmente...*”.

De allí nace la correlación con el nombre mismo que caracteriza el apodo del libro, pues es una contabilidad que debe efectuar diariamente, inclusive si es resumido de forma mensual, en forma de partidas, cuyas, cabe destacar, no se pueden contabilizar al final del balance como un

instrumento que formule un estado financiero determinado a partir de la verificación de un equilibrio patrimonial. Esto es así por cuanto solo representan el esperado resumen contable preliminar de los saldos de las partidas, por tanto, “es un insumo técnico y metodológico para sistematizar a una fecha determinada los saldos de las cuentas provenientes de los registros contables que se asientan en el libro diario producto de todas las operaciones de la entidad económica” (Hevia, 2020, p.337).

Seguidamente, el artículo 34 eiusdem termina por facultar al empresario que trabaje efectuando ventas al detal donde el consumidor es el sujeto pasivo final de la relación jurídica, la posibilidad de aplicar el principio conocido como “*partida simple*”, en el entendido que bastará para la legislación mercantil que estos tipos de comerciantes solo asienten diariamente: 1.- Las ventas y compras a crédito y contado; y 2.- Los cobros y pagos resultantes de las anteriores. Esto pues con la única función de “registrar los cambios, las modificaciones que sufre un solo satisfactor del patrimonio, el dinero, a través de la cuenta de caja al registrar solamente los ingresos, los egresos y su saldo” (Hevia, 2020, p.337).

Por su parte, el **Libro de Inventarios** va a ser el encargado de gestar y vigilar la situación patrimonial del comerciante, pues será donde se “asentarán anualmente el monto total de las ventas, compras y gastos para saber si hubo ganancia o no, así como el balance al cierre del ejercicio económico” (Garay & Garay, 2012, p.57). Al respecto, al artículo 35 del Código de Comercio contempla que todo comerciante deberá habilitarlo tanto al comienzo como al fin de cada año de actividad, describiendo una estimación de todo el global de bienes, activos, pasivos y créditos que se encuentren vinculados -o no- a su comercio.

Como se puede inferir, este libro cumple una función totalmente estimatoria de la situación económica y financiera de la empresa del comerciante, y debe ultimarse con la producción del llamado “balance general”, donde se indicarán “todas las partidas contables representativas de los activos, pasivos y estructura de capital, además, del resultado operacional, bien se trate de ganancia o pérdida como consecuencia de los ingresos, las inversiones y los gastos operativos” (Hevia, 2020, p.338).

Resulta interesante el hecho de que deba “abrir y cerrarse” en un lapso anual; sin embargo, esto tiene un fin bastante importante y que, a día de hoy, es el método más efectivo para evitar el deceso de las empresas a una quiebra total o parcial. En líneas general, permite no solo evaluar el crecimiento o disminución del patrimonio, sino también aplicar fuentes de financiamiento necesarias para que el transcurrir operacional de la actividad empresarial puede cubrir todos los estándares económicos, social, ambientes y/o inclusive jurídicos que amerite; ésta operación es relativamente sencilla de lograrse: al comienzo del giro de la empresa, se asienta un patrimonio frente a los planes de los dueños del negocio, de manera tal que de su disminución o acrecimiento por ejecución del objeto económico al final del giro, pueda el empresario analizar las variables financieras que puedan ajustarse a su ejercicio económico.

Debido a esto, muchos autores critican que el nombre que caracteriza a este libro se encuentra tergiversado, pues en realidad el término de “inventarios” suele asociarse más bien con el del control que se efectúan a las mercancías que entran y salen de un “depósito”; Al respecto, Garay y Garay proponen que debería titularse como “Libro de Balances y de Situación”.

Finalmente, el **Libro Mayor** es el libro que, a pesar de que dentro de la normativa contable atinente a éste punto no evidencia disposiciones especiales respecto a la manera específica de como

debe ser su llevanza, su importancia resulta siendo excepcional, por cuanto es donde se asientan los cargos y abonos de las personas que son deudoras o acreedoras del negocio, cada persona con su cuenta individual, así como de las distintas partidas de su giro comercial como la partida de inventario, las compras, las ventas, las de los distintos gastos, etc. De esta manera, la empresa sabe en todo momento cuánto y a quién debe o le deben, cuánto ha comprado, vendido o gastado, etc. Así, su relación con el Libro Diario resulta innegable, por cuanto de él dependerá los asientos en éste, en el sentido que en el Libro Mayor reposarán las operaciones que fueron plasmadas en el Diario; de allí pues, que, pueda contabilizar cuentas colectivas o individuales de cada deudor, acreedor o cliente.

Ahora bien, siguiendo el mismo orden de ideas, continuamente la norma rectora estatuye acerca de *requisitos previos y siguientes* para con la llevanza de tales libros principales. Casal, et al (2018) los califica en *requisitos externos, extrínsecos o de forma* (Art. 33, 36, 37 y 44 del C. Com) y en *requisitos internos, intrínsecos o de fondo* (Art. 34 y 35 eiusdem), “en función de la salvaguarda y la veracidad formal de los libros contables y de los comprobantes que los respaldan” (Casal, 2018, p.19). Toda vez, que, la falta de este tipo de formalidades vuelve a los mismos totalmente irregulares y pueden carecer de valor probatorio.

Los requisitos o formalidades extrínsecas comienzan con la aprobación jurídica de los libros por parte del Registro Mercantil, lo cual se solicita a través de la presentación de los mismos por ante el Registrador Mercantil. Bajo este entendido, la Ley prohíbe el uso de todo libro Diario o de Inventario que no tengan estampada una nota que informe sobre el número de folios de los cuales dispone el libro, junto con la fecha y firma del registrador, o del Juez y el secretario en los casos donde la presentación se lleve frente a un Tribunal o por ante al Juez de mayor categoría de la localidad y su respectivo sello de la oficina (Art. 33 C. Com). El fin de tal acción, según Zinguer

(2005) no es otra que la de “evitar toda supresión de sus asientos, suplantando hojas por otras” (p.16).

Del mismo modo, el artículo 36 de la *norma in comento* dispone taxativamente una serie de prohibiciones que tienen los comerciantes en la llevanza de sus libros, lo cual termina siendo la norma principal que regula las formalidades necesarias para que el registro de las operaciones y demás situaciones se consideren válidas y a norma. Así, pues, el nombrado artículo establece la prohibición, en el rol de la actividad contable libresca: 1.- Perturbar el contenido de los asientos, a nivel organizativo o temporal; 2.- Desistir de espacios utilizables sobre el cuerpo de los asientos o sus continuaciones; 3.- o, llevarlos de forma incorrecta, sea sobrepasando los márgenes, interlineados, o agregando enmendaduras; 3.- o, borrando parte de los mismos, o enteramente; y/o, por último, alterando la foliatura o encuadernación de las hojas, sea arrancándolas, mutilándolas o agregándole hojas en blanco que ni han sido legalmente habilitadas.

Ahora bien, si en el curso de la contabilidad, el comerciante cometiera alguna omisión o error sobre asientos, la norma prevé la posibilidad de subsanarlas por medio de la formación de otro asiento, divisado en fecha marcada, en la cual se divise la falta (Art. 37 C. Com).

Finalmente, el tiempo de conservación de las informaciones, datos y cuentas, estados y, en fin, registros que se contabilicen en los libros, deberán conservarse, por mandato del artículo 44 del Código de Comercio, por diez (10) años más luego de haberse constituido el último asiento; junto, además, a los comprobantes, cartas, correspondencia y sus copias, previa calificación.

En lo que respecta a los requisitos o formalidades intrínsecos, éstas refieren al “adecuado uso que deben hacerse de los libros de comercio, en tal sentido, atienden a las formalidades que por imperativo legal deben llenar los libros del comerciante” (Zinguer, 2005, p.16). Por lo tanto,

esta clase de exigencias lo que determinará no es otra cosa que la de asegurar la exactitud consecuencia de una buena práctica contable, así como la de mantener la seriedad, sinceridad y pulcritud ante una serie de pasos para que la llevanza de los libros no se genera desordenada ni confundida-mente. Estas formalidades intrínsecas reposan en los articulados 34 y 35 eiusdem -ya estudiados- relativos a la manera en como deben efectuarse las anotaciones regulares realizadas en los libros (Casal, 2018).

El consecuente apego las formalidades, genera tales instrumentos contables gocen de pleno **valor probatorio**, tal como lo describe el artículo 38 del Código de Comercio:

*“Los libros llevados **con arreglo a los artículos anteriores** podrán hacer prueba **entre comerciantes por hechos de comercio, respecto a otra persona que no fuere comerciante, los asientos de los libros sólo harán fe contra su dueño; pero la otra parte no podrá aceptar lo favorable sin admitir también lo adverso que ellos contengan...***” (p.7)

Vale decir que, sobre este apartado, se ha generado -entre los comerciante- al pasar de los años una controversia bastante generalizada; se debe dejar claro que los libros de comercio, al ser documento inminentemente privados, generan prueba condicionados al mismo valor como lo haría cualquier otro documento de ésta misma índole. Bajo ese panorama, los empresarios no se inclinan a aceptar y permitir que personas ajenas puedan acceder a la información de sus registros contables -con razón-, ya que en ellos están demostrados ciertos elementos de fundamental importancia sobre el modo de su estructura, política y desempeño económico.

Ahora, por otra parte, en razones de interés público, se defiende y propugna el principio sobre el cual “nadie le es permitido crearse una prueba escrita en beneficio propio” (Morles, 2017, p.257), partiendo de la idea de que todo comerciante otorgar autenticidad a sus registros en base a

asegurar los asentamientos recíprocos que allí se causan, fomentado a su vez por las formalidades que la contabilidad misma dirige a garantizar para que el asiento sea contemporáneo, incólume e inalterable del acto plenamente registrado; De estas dos controversias, no queda de otra que observar el deseo del legislador venezolano, y podemos apreciar que el mismo se atuvo a un criterio completamente alejado de ambas perspectivas, revelando un régimen probatorio que ostenta, en el contenido del mismo artículo 38 *in comento*, los siguientes criterios:

En primer lugar, el comerciante que regularmente lleve los libros de comercio, tendrá una especial eficacia probatoria a su favor; en segundo lugar, el carácter de confesión extrajudicial que constituyen los asientos efectuados en los libros de comercio obtiene una mayor eficacia probatoria que el indicio, la cual no podrá dividirse en afecto del confesante; y, en tercer lugar, la prueba derivada de los libros de comercio llevados generalmente en favor de quien efectúa las llevanzas, es diversa bajo dos puntos, según que el negocio litigado sea unilateral o bilateralmente mercantil, o que el contradictor sea un comerciante o no lo sea. En ese marco, Morles (2017) continúa afirmando que

- a) si el contradictor es un comerciante y las obligaciones controvertidas son comerciales para ambas partes, los libros de *comercio* pueden hacer prueba, aun *plena*, a favor de quien los lleva; b) si el contradictor no es comerciante o, si siéndolo, el acto es comercial solo para quien lleva los libros, los asientos *sólo hacen fe contra su dueño...* (p.258)

Atendiendo a estas consideraciones, se viene a la mente que todas estas prácticas contables suelen refutarse sobre libros que son llevados a papel como único soporte físico, pero resulta ineludible que el avance tecnológico dentro de las comunicaciones, el procesamiento y almacenamiento de datos se vuelve cada vez más generalizado dentro de la práctica comercial

mercantil (Zinguer, 2005). Emplear una computadora y software dedicado a este tipo de prácticas se ha tornado la pericia más frecuente para la llevanza de contabilidad, almacenándose y elaborándose en un formato inteligible meramente electrónico denominado “mensajes de datos”. Al respecto, nace la duda de qué manera se les atribuirán valor probatorio a estos libros, siendo la Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas (2001) la que ahonda sobre el asunto.

Del análisis precedente, no queda más que destacar que los medios que patentizan el valor probatorio otorgado en los libros no son otros que la **comunicación y la exhibición**, medios *-valga la redundancia-* de prueba rotundamente específicos del área mercantil, destinados al examen de los mismos, pero desde dos ámbitos diferenciados, tomando como punto de partida la forma práctica del examen y las causales que cada una debe llenar para su procedencia. Todo lo cual así queda fundamentado en los artículos 40 -y siguientes- del Código de Comercio y las sucesivos del Civil.

2.2.2.2 Constitución de la República Bolivariana de Venezuela

La Constitución de una nación representa el nivel fundamental y principal eje de interpretación y creación de leyes y normas de rango sub-legal dentro de todo Estado Soberano, Democrático, y de Derecho, acordada por el pueblo o habitante del mismo y sus representantes principales para crear un conjunto muy específico de normas o principios que regularán la base de la convivencia social (Garay, 2009). En la materia que nos incumbe, nuestra Carta Magna (1999) no defrauda, pues, consagra la actividad mercantil en su artículo 112, dentro de la clasificación de los Derechos Económicos de los ciudadanos, de la siguiente manera:

“Todas las personas ***pueden dedicarse libremente a la actividad económica de su preferencia***, sin más limitaciones que las previstas en esta Constitución y las que

establezcan las leyes, por razones de desarrollo humano, seguridad, sanidad, protección del ambiente u otras de interés social. *El Estado promoverá la iniciativa privada... la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria...*” (p.22)

Es evidente como del texto jurídico fundamental citado dimana un equilibrio entre la libertad de empresa, comercio e industria y la iniciativa privada. De allí nace la libertad y protección a la actividad mercantil visto bajo un esquema de impulso no solo para la economía nacional, sino para el desarrollo de todo el resto de matices del país.

2.2.2.3 Otras Leyes: Ley de Impuesto Sobre la Renta, su Reglamento, Código Orgánico Tributario, etc.

Tal como se abordó, a manera de introducción, en el apartado 2.2.1.4 del presente estudio, el avance que introdujo la materia tributaria para con el reconocimiento de nuevos conceptos y métodos dentro de la normativa de la contabilidad mercantil, significó un progreso relevante para con el reconocimiento de las NIIF *-que en nuestro territorio reciben el tratamiento de VEN-NIF-*. Por los momentos, han sido tres (3) los instrumentos normativos que presentan reenvío a las normas contables, y que, indirectamente, fomentan la “juridificación” de la contabilidad mercantil (Hevia, 2020).

En primer lugar, la Ley del ISLR (2015) en su artículo 88 obliga a que todo contribuyente deba llevar todo registro, libro y similar que exija la Ley del ISLR en base a la forma, ajuste, métodos y procedimientos que los principios VEN-NIF determinen al respecto, de forma que constituya el medio íntegro y adecuado para comprobar y controlar sus bienes.

Este articulado pone ante la vista del contribuyente del ISLR la obligación de cumplir con los VEN-NIF (Principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela), cuando prepare

y presente todo aquel cúmulo de datos contables que sirvan como prueba certera para demostrar el estado de sus pasivos y activos, inmuebles y muebles, sean corporales o incorporales; al mismo tiempo, con el fin de revelar se su verdadera situación patrimonial se vincula o no con la base gravable y el hecho generador del tipo impositivo del impuesto, exige al contribuyente valerse de la aplicación de normas contables, siempre y cuando la legislación las adopte en una primera instancia; de esta manera, la autoridad tributaria tendrá plena facultades, al momento de determinar el resultado contable, de analizar si el contribuyente cumplió o no con las prescripciones anteriormente exigidas.

Algo similar prescribe la misma Ley, en su artículo 64, al considerar que, para analizar el hecho imponible del impuesto sobre las ganancias del capital, deberá ser considerada la renta neta derivada de los estados financiera anteriormente hechos según las formas jurídica y prácticas que establezcan los principios VEN-NIF (Hevia, 2020).

En segundo lugar, el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2003), en su artículo 93, prescribe acerca de la caracterización de los pasivos y activos como no monetarios para el resultado del ajuste por inflación fiscal. En ese momento, exige que se atienda a lo que los principios contables VEN-NIF regulen, signifiquen y reglamenten respecto a estas circunstancias, fomentado así la creación de un solo sistema integral que propugne un nivel de organización extra.

Llegado a este punto, resulta evidente como las normas tributarias se adhieren, sin ningún tipo de recelo, a principios modernos y prácticos para evitarle, a su mismo marco registrable y al contribuyente, decaer en herramientas contables inútiles o ambiguas. Por ejemplo, el Parágrafo Segundo del artículo 209 del mismo Reglamento, respalda este cometido, reconociendo que la naturaleza de los VEN-NIF emanan de la FCCPV.

En tercer y último lugar, el Código Orgánico Tributario establece, en el Parágrafo Único del artículo 143, según palabras de Hevia (2020) lo subsecuente a

la obligación de la autoridad tributaria en ejercicios de sus facultades de comprobación cuando se trate de una determinación sobre base presuntiva el aplicar los VEN-NIF en la valoración de las diferencias entre los inventarios en existencia y los registrados, no justificadas fehacientemente por el contribuyente a los fines de hacer los ajustes correspondientes en la base imponible. (p.332)

Y, posteriormente, el mismo Código fomenta la utilización forzosa de los VEN-NIF al decretar que la contabilidad debe asentarse de acuerdo a lo que establezcan dichos principios generalmente aceptados (Art. 155).

Bajo la relevancia de estos tres instrumentos normativos, existen otro tipo de caracteres normativos que ahondan sobre la percepción de las VEN-NIF y la Contabilidad Mercantil, donde aparte de establecer obligaciones particulares para los sujetos que se encuentran sometidos a su competencia jurídica, también fomenta la creación de normas contables para su labor aislada. Entre ellas, se encuentran:

La **Ley de Instituciones del Sector Bancario** (2014), instituye en su artículo 77 acerca de la *“Revisión de la contabilidad...”* que la Super-intendencia de las Instituciones del Sector Bancario puede practicar sobre algunos de los registros contables que lleven algunas de las instituciones, sea física (archivos, actas, documentos, etc) hasta la electrónica, ésta última, siendo la de mayor relevancia práctica por el tipo de sector que regula. Así, la Ley destaca que como medio de preferencia todos aquellos procesos automatizados que puedan usarse para contabilizar la totalidad de sus operaciones activas y pasivas, a fin de que puedan ser validadas fácilmente; sin

embargo, no remite a las normas sobre la contabilidad mercantil estatuida en el Código de Comercio, sino, a las que establezca el Manual de Contabilidad que emane de la misma Superintendencia (Art. 76 eiusdem), legalmente facultado a hacerlo bajo la potestad concedido por el artículo 171 de la misma ley, ordinal 20, siempre y cuando atiendan a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela.

Caso similar detalla la **Ley de la Actividad Aseguradora** (2015), donde fomenta la Contabilidad, pero llevada conforme a los códigos de cuentas y manuales de contabilidad *-que a efecto del artículo 66 eiusdem-*, establezcan la Super-intendencia de la Actividad Aseguradora, adaptados, por supuesto, a las NIIF y VEN-NIF; Pero, sin embargo, la **Ley de Caja de Valores** (1996) al contrario, remite a aplicar la normativa del Código de Comercio, lo cual se presume ante lo pretérito de su última reforma, aunque no queda allí, pues faculta a la Comisión Nacional de Valores la posibilidad de *“establecer normas referentes a la contabilidad, pudiendo acordar procedimientos mecánicos o electrónicos”* (Art. 29 eiusdem), cuyos instrumentos nuevos, para sus efectos y total validez, deberán ser remitidos mensualmente a la Comisión para comenzar a transar las operaciones diarias.

Finalmente, la **Ley Orgánica de Telecomunicaciones** (2011) en su Disposición Final Décimo Tercera, prevé la posibilidad del establecimiento de normas relativas a que las empresas operadoras de telecomunicaciones separen su contabilidad por servicios, con el fin de obtener la mayor transparencia en las llevanzas de sus operaciones y facilitar el trabajo de control de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones (CONATEL) y la Superintendencia correspondiente.

2.2.2.4 Criterios Jurisprudenciales relevantes

En la Región de los Andes, el Juzgado Superior Contencioso-Tributario motivó un fallo en la Sentencia N° 208 de fecha 13/06/2013 respecto a un Recurso Contencioso Tributario que fue interpuesto por OLILIA, C.A., sociedad mercantil que intentaba la nulidad de una Resolución de Imposición de Sanción con fecha de 2011 por parte del SENIAT en agravio de que, según lo alegaba en la Resolución de N° SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/03363/2011-02165, *el libro de Actas de Asambleas y el Libro de Accionistas, eran libros que debían hacer parte de contabilidad obligatoria de la sociedad.*

El Tribunal decidió en favor de la parte recurrente, por cuanto estableció que el Libro de Accionistas y el Libros de Actas de Asamblea ostentan un carácter netamente comercial, mas no contable. Si bien, ambos pueden ser verificados por la Administración Tributaria, no pueden ser objeto de sanciones de esta naturaleza. Por tal motivo, consiguientemente, ésta máxima instancia solicitó la anulación de la sanción impuesta.

A pesar de que, en el Escrito de Informes, la parte representante de la Administración invocó el artículo 10, literal e, establecido en la norma de Sanciones en materia de Registros de Informaciones Fiscales, que instituye como obligación la de dejar constancia del RIF no solo en los Libros de Contabilidad, sino también en los demás Libros auxiliares *-en uso de sus facultades para ejercer un control minucioso de los tributos-*, el Tribunal lo terminaría por deshacer en el entendido de que el artículo 90 de la Ley del ISLR expresa, sin dejar cabos sueltos, que “los libros de contabilidad obligatorios serán los descritos en el Código de Comercio”, y tal como se trató en su momento en la presente investigación, estos son el libro Diario, Mayor y el de Inventarios, por precepto del artículo 32 del Código de Comercio, sumados a los libros auxiliares que libremente estimare necesario utilizar; Adicionalmente, no podemos dejar pasar por alto lo establecido el

artículo 260 eiusdem, pues allí hace mención a que los libros *-objeto de litigio en el proceso de la sentencia-*, tienen una finalidad exclusiva de dejar un registro determinado de información que incluso puede ser considerada como confidencial.

Por otra parte, en Jurisprudencia de data antigua, encontramos la de la Corte Suprema de Justicia, estudiada en la Jurisprudencia Venezolana Ramírez & Garay, en su Gaceta Forense del año 1953, la cual carece de mayores fichas calificativas para su mejor referenciación; Sin embargo, esto no es limitante para describir los criterios que sentó sobre el contenido, la importancia y el valor, en general, de la contabilidad mercantil. Zinguer (2005) en su obra “La Contabilidad Mercantil de los Empresarios” introdujo un extracto de la sentencia, el cual resulta menester traer a colación

...es de sumo interés y beneficio, no sólo para éstos, sino también para los terceros con quienes llevan relaciones. Ella permite conocer en cualquier momento la situación económica, la acuciosidad, idoneidad y saneamiento financiero del comerciante, virtudes económicas de alta trascendencia en esta clase de personas, las cuales generalmente obtienen grandes ventajas con el crédito y con el capital circulante ajeno. (p.9)

En palabras de la Corte, se habla entonces de una Contabilidad Mercantil que beneficia a la figura del empresario y la de los terceros que se relacionan con éstos, y la convalida como una obligación explícitamente determinada por la normativa mercantil con la llevanza de libros donde quede reflejado, en conformidad con las formalidades que establecen los artículos 33 y siguientes del código de comercio, sus operaciones mercantiles. Así, pues, la Corte Suprema de Justicia deja por sentada su opinión con que los expertos, en sus experticias, deberán seguir estos principios en

la comprobación como “verdaderos jueces”. Zinguer (2005) termina por citarla de la siguiente forma

“...dichos expertos no podían tomar por la contabilidad cualquier libro, llevado de cualquier papel o anotación, ya que esos expertos actúan como jueces y éstos deben aplicar estrictamente la Ley”. (p.9)

2.2.3 Los Comerciantes

Históricamente el área del Derecho Mercantil ha sido conocido como el *ratione mercaturae*, esto es, un derecho por y para los comerciantes, pero no desde una focal generalizada, donde toda la vida jurídica y económica del sujeto comerciante estuviera arraigada a sólo esta ciencia, sino más precisamente con respecto a la actividad que desempeña, es decir, de sus actos de comercio. En nuestra legislación, no es otra norma más que el C. Com (1955) el que “rige las obligaciones de los comerciantes en sus operaciones mercantiles y los actos de comercio, aunque sean ejecutados por no comerciantes” (Art. 1).

2.2.3.1 Definición del “Sujeto Comerciante”

La cualidad de “comerciante” o “sujeto comerciante” puede estudiarse desde la óptica de tres aspectos: uno legal, otro social y uno económico. En el primero, se habla que la cualidad viene adquirida con el simple ejercicio frecuente de actos objeto de comercio, en un plano personal, siendo innecesaria algún requisito legal que lo faculte para ser comerciante. Sin embargo, Trimarchi (2002) afirma que “es preferible la expresión de la Ley porque con ella se evita que personas con responsabilidad económica puedan valerse de testaferros para ejercer el comercio y eludir en perjuicio de los acreedores las consecuencias de los malos negocios” (p.9).

Por tales razones, resulta evidentemente necesario que a través de un conocimiento legal certero se pueda calificar a la verdadera persona comerciante, pero es acá donde se presenta la interrogante de *¿cuál resultaría en la manera más eficaz de lograrlo?*; algunos tratadistas consideran que no existe otra vía más que a través de la inscripción o publicidad de su figura en algún registro *-según así lo disponga el ordenamiento nacional-*, sin embargo, en la mayoría de los casos estas formalidades, aparte de entregar un valor más relativo que absoluto, no siempre representa la medida más idónea para “formalizar” la cualidad de comerciante, sino más bien, como una regla determinada *a posteriori* para aplicar sanciones con efectos netamente ulteriores.

Por otro lado, bajo el aspecto social, se estima que tal aptitud viene junto al desenvolvimiento su actividad en un movimiento triangular, de trascendencia económica, donde son coparticipes el productor, consumir y el comerciante. Es decir, donde su personalidad viene entregada por el desarrollo de los fines que conforman su vida, los cuales son propios de su naturaleza como hombre viviendo en sociedad, y que se caracterizan por tener características jurídicas, morales, religiosas y económicas.

Finalmente, bajo un enfoque económico, se estima que el comerciante generalmente despliega una organizada actividad económica, ya sea de prestación o producción de servicios, en el campo de un determinado mercado con ánimo de lucro, y es esto mismo lo que provoca su calificativo, siempre y cuando tales acciones nunca cambien de panorama.

Éste último resulta en el más acertado, y, por tanto, utilizado en nuestra legislación para lograr identificar al sujeto comerciante. Su identificación parte del Ord. Primero del artículo 2 C. Com., donde lo prescribe como plena *clave subjetiva* que concurre a la configuración figurativa típica del “comerciante”, siempre y cuando “se trate de un acto determinado sujeto a la Ley y a la

jurisdicción mercantil, prescindiendo en absoluto del elemento intencional de quien lo realiza habitualmente” (Trimarchi, 2002, p.14). De este modo, el artículo 10 eiusdem da una definición bastante preciosa y sencilla de quien es comerciante: “Son comerciantes los que teniendo capacidad para contratar hacen del comercio su profesión habitual”.

2.2.3.2 Requisitos para ser Comerciante

Al quedar establecido el sentido de comerciante en el artículo 10 del C. Com, indirectamente, prescribe los requisitos que deben ser satisfechos para lograr tal calificativo, los cuales no son otros que *capacidad legal, habitualidad y ejercicio en nombre propio* (Trimarchi, 2002).

La capacidad legal es la determinante principal del calificativo comerciante, la cual responde a la capacidad para contratar estatuida en el Código Civil, y que viene dada, como regla general, al cumplir los dieciocho (18) años de edad, esto es, la mayoría de edad (Art. 18 C.C.V.).

Así, la capacidad se refuta como la “regla” y la incapacidad como la “Excepción” -y no una prohibición totalmente explícita-, pudiendo dividirse en dos categorías: la que comenta sobre el entredicho; y la que afectaría a los “menores” y mujeres comprometidas bajo casamiento.

En cuanto a la primera categoría, el artículo 15 prescribe que aquellos cuya incapacidad para comerciar no es notoria pueden obligar con sus contratos, aunque traten de ocultarla. Ahora bien, si el otro comerciante usara de mala fe para aprovecharse, el contrato será plenamente anulable (Garay & Garay, 2012).

Respecto a la segunda categoría, es evidente que al tratarse de una norma tan antigua que no ha sido reformada desde hace más de una década, no tiene en cuentas las normas que la LOPNNA (2015) prevén sobre tal aspecto; sin embargo, la normativa del C. Com apunta sobre la

necesidad de autorización que el curador debe otorgar, o el Juez que conozca sobre estos casos, siempre que en esas causas el curador no repose en la figura de la madre o el padre.

A partir de este momento, pueden refutarse como mayores de edad y de plena capacidad bajo el uso autorizado, y podrán enajenar bienes e incluso otorgándole capacidad de comparecencia en juicio por sí mismos; ahora, la razón a la mujer casada, es sabido que la legislación mercantil le otorga plena capacidad sin necesidad de una autorización a tenor de la interpretación de sus derechos y libertades.

2.2.3.3 Planteamiento de “Operación Mercantil” y “Actos de comercio”

Para Casal et al, (2018) legalmente, “se ha logrado un consenso en cuanto a los conceptos de operación mercantil y actos de comercio” (p.13). Una operación mercantil se formaliza como la acción generalmente realizada por una organización comercial, en representación de un evento económico determinado, bajo la nomenclatura de “transacción” y que suele quedar reflejada en un libro; en contraste, el acto de comercio, resulta en todos aquellos actos jurídico que se encuentran estipulados en una dimensión mercantil correspondiente, y que en nuestra legislación, se encuentran enunciados en veintitrés (23) causales, en el artículo 2 del C. Com, sin embargo, vale traer a colación las más relevantes que a efectos de la investigación tengan relación con el contenido de las variables:

Artículo 2. Son actos de comercio, ya de parte de todos los contratantes, ya de parte de algunos de ellos solamente:

1° La compra, permuta o arrendamiento de cosas muebles hecha con ánimo de revenderlas, permutarlas, arrendarlas o subarrendarlas en la misma forma o en otra distinta; y la reventa, permuta o arrendamiento de estas mismas cosas.

2° *La compra o permuta de Deuda Pública u otros títulos de crédito que circulen en el comercio*, hecha con el ánimo de revenderlos o permutarlos; y la reventa o permuta de los mismos títulos.

[...]

23° *Los contratos entre los comerciantes y sus factores o dependientes*. (p.1).

Este listado no es taxativo o cerrado, en base a que el artículo 3 del Código de Comercio contempla que puede haber otros actos que también puede ser considerados como de comercio, lo cual no es otra cosa que el reconocimiento de la presunción *iuris tantum* de comercialidad de todos aquellos convenios efectuados por un comerciante, la cual dejará de aplicarse en detrimento de dos situaciones: cuando el acto involucre naturaleza civil, y cuando resulta lo contrario del acto mismo (Casal, 2018).

De esta manera, la concepción del “*Acto de comercio*”, va responder como un requisito más para lograr la calificación de la persona como mero “comerciante”. Más precisamente, extrayendo la idea principal arrojada por el artículo 10 del Código de Comercio, los investigadores agregan que para hacer del comercio una profesión habitual, debe operar de por medio un acto de comercio válidamente aceptado por la legislación mercantil.

2.2.3.4 Relación Comerciante-Contador Público

El Contador Público es aquel profesional universitario que la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública (1973) en su artículo 3 explana como tal, por obtener el título de Licenciado en Contaduría Pública. Su relación con el sujeto comerciante es evidente. Y es que, en la práctica, los libros de comercio son llevados generalmente por éstos, quienes son contratados por los empresarios en aras de garantizar una presentación adecuada de la contabilidad, por cuanto

manejan el mejor conocimiento de Ley, la adecuación de las nuevas normas y el fomento de Principios Internacionales Generalmente Aceptados para que la recopilación de la información contable, financiera y administrativa en general cumpla con todos los estándares legales. Por lo demás, son guiados por su Código de Ética, que propugna los principios de integridad, objetividad, independencia, credibilidad, profesionalismo, calidad de servicios y confianza, propuestos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV). Al respecto, López (2022) afirma que

Para los profesionales de la contaduría pública, es la Federación Nacional de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) el organismo que agrupa a todos los colegios federados regulando el ejercicio de la profesión bajo las normas y principios que deben cumplir los contadores públicos, además de que representa la voz de los contadores públicos venezolanos tanto a nivel nacional como a nivel internacional. (p.45)

De lo anterior se desprende que del objetivo vital de su labor *-dentro de las empresas y de los estados financieros donde haga parte-*, el contador público debe ser un ente observador que busque evitar y mitigar, entre otras muchas cosas más, los efectos motivados por la corrupción y la legitimación de capitales, el cual la Ley Orgánica Contra la Delincuencia Organizada y Financiamiento al Terrorismo (2012) en su artículo 4, numeral 15 lo entiende como “el proceso de esconder o dar apariencia de legalidad a capitales, bienes y haberes provenientes de actividades ilícitas” (p.4). De modo tal que, la verdad en sus asientos constará de la veracidad de las operaciones mercantiles efectuadas por el comerciante, compartiendo responsabilidad compartida por el desarrollo deshonesto que los informes financieros reflejan desde un inicio. Por eso, el Contador Público profesional deberá constituir un muro que busque frenar, de raíz, estos tipos

delictuales, fomentando una cultura contable comercial apegada a los principios de la anticorrupción y con los esfuerzos que el Estado permita.

2.2.4 Nuevo Paradigma en Normas Contables

Hoy en día, debido al auge de la globalización, caracterizada por el libre acceso a los mercados internacionales de capital y por los tratados de libre comercio, el sector económico progresó a pasos colosales, y con ella, las organizaciones y empresas del mundo. Por esta razón, en estas asociaciones surge cada vez más el desasosiego con respecto al uso de técnicas que ya no logran garantizar su desempeño como consecuencia de un sistema interno de gestión desfazado; así, el deseo de modernizar su lengua contable con un estándar mundial que se caracterice por ser transparente, de alta calidad, confiable y actualizado en cuanto a uniformidad y homogeneidad de conceptos, principios y componentes (Medina, et al, 2019).

No es un secreto que la mayoría de normas acerca de la llevanza de la contabilidad empresarial, no solo de Venezuela sino de otros países Latinoamericanos, se arraigaron a los sistemas contables aportados por Fray Luca Paciolo y las Ordenanzas de Bilbao que remontan a más de tres siglos de antigüedad, mismas que, aunque no se ponga en duda el aporte técnico que otorgaron para su época, con el pasar de los años han entrado en fases de desuso y poca precisión en cuanto a la organización de los estados financieros se refieren.

Por eso, no ha quedado otra opción para comerciantes, empresas, y afines, que a partir de los años 1900 y 1950, tomar, incorporar, reconocer y aplicar una serie de enunciados, aportes o, en fin, estándares internacionales emitidos en los últimos tiempos por organismos profesionales de autoridad expresamente reconocida; entre ellas, como las específicamente desarrolladas por la International Accounting Standard Board (IASB) de los Estados Unidos de América con la

designación de “Normas Internacionales de Información Financiera” (NIIF), puestas en la praxis jurídica de cada nación del mundo de la mano de las grandes firmas colegiadas u auditoras. En nuestra entidad llevan por nombre, según declaración de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) como Principios Contables Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF) (Morles, 2017).

2.2.4.1 NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera

Las Normas Internacionales de Información Financiera, o en inglés conocidas por sus siglas IFRS (International Financial Reporting Standard) para Medina et al. (2019) son

Un conjunto de estándares técnicos internacionales de contabilidad adoptada y promulgada por el International Accounting Standards Board (IASB), la cual establece los requisitos para reconocer, medir y presentar información precisa sobre las transacciones y hechos económicos que afectan a la empresa y se ven reflejados en sus estados financieros, los flujos de efectivo y la operatividad de la empresa. (p.224)

Definición que se asemeja a la de los autores González y Paleo (2018) pues, según ellos

Corresponden a un conjunto único de normas legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basados en principios claramente articulados; que requieren que los estados financieros contengan información comparable, transparente y de alta calidad, que ayude a los inversionistas, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas. (p.13)

De modo tal que, partiendo de su axioma conceptual, se prescriben como la alternativa práctica contable nacida de una necesidad elemental que remonta a los años 20 del siglo pasado, y que engendra en su desarrollo un proceso evolutivo algo complejo: A raíz del hundimiento de la

Bolsa de Valores de Nueva York que provocó el cese de operaciones de prestigiosas empresas, los auditores independientes se hicieron cargo del futuro financiero y económico de sus balances y patrimonios, avalados por la aplicación de técnicas estatuidas en un cuerpo doctrinario contable que había emitido la *American Institute of Accountants* denominado como “principios de contabilidad generalmente aceptados”. En este punto, los tribunales ingleses discutían sobre la nueva tendencia, y otorgaron plena legalidad al inclinarse a considerar que “el balance correcto desde el punto de vista jurídico es el balance correcto en la práctica profesional contable” (Morles, 2017, p.267) en vista de que cumplían, a su vez, con principios como el de veracidad y la exigencia *true and fair view*.

Esta costumbre se practicó con normalidad por el resto de jurisdicciones de los Estados Unidos de América, arrojando cifras de éxitos que terminaron por fortificar sistemáticamente a las empresas, involucrando al empresario como foco del progreso financiero de los últimos tiempos. De allí, pues, que la *International Accounting Standards Committee* (IASC) se lidera la labor de englobar en un solo conjunto normativo la dispersión de pautas de control contable que los múltiples organismos e instituciones habían emitido hasta la fecha, constituyendo así cuarenta y un preceptos bajo la mención de “Normas Internacionales de Contabilidad” (NIC) que regulaban todo lo concerniente a la información económica aplicable a balances financieros para que reflejara, en general, una sola situación empresarial por medio de formatos estandarizados en las exigencias que la globalización introdujo.

El auge posterior de las NIC se vio irradiado en las naciones del mundo, y desde un principio, la Unión Europea las acogió de forma positiva, tanto que, dentro de sus sociedades comunitarias se adjudicaron interpretaciones y usos disímiles de las Normas Internacionales de Contabilidad, provocando que para los años 90 se establecieran reformas contables y reglamentos

que explanaran la forma de utilizar y manejar las NIC dentro de la Unión Europea; sin embargo, la IASC para el año 2001 sufre una reestructuración y pasa a valorarse bajo la nomenclatura de IASB (*International Accounting Standards Board*). Desde ese momento, el organismo se hace cargo de las NIC y sus interpretaciones (SIC) absorbiéndolas y rebautizándolas bajo el repertorio de NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) -y *CINIIF para sus conjuntas interpretaciones*-, dejando las que hasta ese momento habían sido dictadas con la nomenclatura original de “NIC”.

Es importante destacar que las “NIC” funcionan conjuntamente con las “NIIF”; o lo que es lo mismo, el nuevo dictamen de “NIIF” no significa que las “NIC” queden en un estatus derogatorio, pues lo verdaderamente “prohibido” es la cuestión de creación de nuevas “NIC”, bajo el enfoque que, de fomentarse nuevas pautas, estas serán concebidas bajo la nomenclatura de “NIIF”; incluso, de eliminarse o modificarse lineamientos de revelación, clasificación o medición de información estatuido en alguna de las 41 “NIC”, su reformatión se encausará bajo el nuevo panorama “NIIF”.

Con esto, la *International Accounting Standards Board* se propone, en palabras de Triana (2014, citada por González & Paleo, 2018) a “desarrollar estándares contables de contabilidad, comprensibles y de cumplimiento forzoso, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable dentro de los Estados Financieros para poder tomar decisiones en función de éstos” (p.15). Para lograr, equipara las necesidades de todos los usuarios y considera el beneficio-costos de su producción emitiendo dos clases de NIIF: las Plenas o Completas y las NIIF para Pymes, la última perfeccionada en base a la primera.

Ambas no pueden ser mezcladas en un solo grupo a pesar que ostenten más similitudes que diferencias; las *NIIF Completas* son aquellas dirigidas a grandes emisores, esto es, entes económicos y empresariales cuya naturaleza y complejidad transaccional requiere de un estándar más riguroso, profundo, y completo para con el control total de sus operaciones, de modo que su campo de dirección serán un grupo bastante reducido de usuarios en comparación con las *NIIF Pymes*, cuyo estándar, el contrario, está hecho y simplificado en una sola norma, de lenguaje sencillo y dividido en 35 secciones dedicado principalmente a medianas y pequeñas empresas; Pese a lo cual no limita a los últimos usuarios a escalar a las NIIF Completas cuando así quede establecido en su política contable (Gerencie, 2015).

Independientemente de las NIIF Pymes y las NIIF Completas que pueda aplicar cada ente empresarial, cabe significar que todas, en conjunto, registraran impactos en diferentes ámbitos funcionales de su organización, más que todo, por supuesto, en la contable, aunque no solo involucren criterios de este aspecto.

El país que permita la armonización debe decidir si *adoptar o adaptar*, todas o parte de las Normas Internacionales de Información Financiera, hecho que versará en la concurrencia de determinados factores: el económico, político, legal, cultural y educativo; esto significa que una Nación que tenga un nivel avanzado de formación, continuo crecimiento socio-económico, donde se propugne el cumplimiento de las normas y costumbres a través de un solo sistema común legal, formado a partir de un entorno político que sea favorable para coordinar relaciones internacionales, es más probable que adopten o adapten las NIIF para tomarlas como pautas nacionales (Morales, et al, 2018).

A pesar de esto, un proceso de adaptación conlleva numerosas desventajas más que ventajas propiamente dichas, pues estamos hablando de que todo un formato nacional se lleve bajo los principios y causas doctrinales contenidas en las Normas Internacionales de Información Financiera, lo cual provoca que la empresa también deba de fortalecerse al nuevo estándar, donde sus estados financieros y contabilidad cubran todas las exigencias internacionales; ante esto, un proceso de adopción se caracteriza por ser más recurrible, pues está tendido a unir esfuerzos con el organismo nacional para centrar una participación activa en procesos de aprobación, consultas y prácticas de las NIIF a través de foros mundiales o regionales y borradores, así como también “se puede trabajar en capacitar a todas las personas relacionadas con la información financiera, para las NIIF se apliquen adecuadamente, elaborando ejercitación práctica, sistemas de respuesta inmediata y otros apoyos elementales” (González & Paleo, 2018, p.21).

2.2.4.2 VEN-NIF: Normas de Información Financiera de Venezuela

En Venezuela, a través de las organizaciones y demás instituciones, siempre ha sido relevante verificar la importancia del cumplimiento de principios que provengan de un ejercicio común de la práctica contable *-incluso si fuera extranjera-*, buscando no solo ubicar en la cúspide a la contabilidad como único medio representativo para que los empresarios conozcan, mejoren y desarrollen su situación financiera, sino también el dejar atrás el fenómeno de la flexibilidad, donde los preceptos contables son tan poco profundizados que facilitan la tergiversación, engaño y manipulación de las operaciones.

En esa dirección, el esfuerzo lo reúne la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) *-persona jurídica, de carácter corporativo y de derecho público-*, que desde los años 1974 se encuentra en la continua labor de emitir informes que fomenten la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en la praxis jurídica-contable nacional. Así,

en su primera asamblea emiten la Publicación Técnica N° 3 para establecer tratamiento y criterios técnicos-contables que mejoren las políticas contables nacionales. Sin embargo, con el auge que demostró las NIC en todo el mundo, progresivamente fueron estudiando su incorporación para con las nuevas formas empresariales que iban floreciendo en el contorno nacional. De esta forma, en autoría del Comité Permanente de Principios de Contabilidad, nacen los PCGA o Principios de Contabilidad de Aceptación General, con la Declaración de Principios de Contabilidad N° 0 (DCP-0), los cuales, según la misma declaración (citada por Morles, 2017), en su ordinal N° 24 los define como

Un cuerpo de doctrinas asociadas con la contabilidad, que sirven de explicación de las actividades corrientes o actuales y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la Contaduría Pública en el ejercicio de las actividades que le son propias, en forma independiente de las entidades analizadas y que han sido aceptados en forma general y aprobados por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela auscultados a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad. (p.270)

A partir de la expedición de la DCP-0, bajo el nombre de “Normas básicas y principios de contabilidad de aceptación general”, se crea la primera expresión que se introdujo a Venezuela sobre el conocimiento de las NIC y sus postulados o principios básicos, principios generales y respecto a los principios aplicables a los estados financieros y a partidas o conceptos en específico (Morles, 2017). Su aplicación se mantuvo poco después de la reforma estructural que sufrió la IASC para el año 2001, pues el nuevo valoramiento otorgado por la IASB (*International Accounting Standards Board*) a las NIIF y sus dos clases: Completas y PYMES, provocaron que se fomentara un nuevo auge normativo dentro de los ámbitos empresariales.

Para el año 2007 los PCGA pasan a denominarse VEN-NIF (Normas de Información Financiera de Venezuela), pues en ese momento la Federación de Colegios de Contadores Públicos aprueba la adopción de las NIIF como “principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela”, derogando con ellas la DPC-0 y la PT-3, para que a posteriori, fueran los Boletines de Aplicación de las VEN-NIF (BA VEN-NIF) las que se encargaran de recoger la presentación y preparación práctica de la nueva información financiera acordada por las Normas Internacionales de Información Financiera que la IASB presentara hasta la fecha. Al respecto, la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela ha formalizado la emisión de trece (13) boletines que comienzan con el número cero (0) hasta el doce (12), dos de ellos plenamente derogados.

Seguidamente, para el año 2008, la FCCPV comienza a implementar la clasificación de las NIIF para con los diferentes niveles empresariales nacionales, publicando criterios sobre los cuales una entidad deberá a aplicar las NIIF Completas (enero de 2008) o las NIIF PYMES (enero de 2011), logrando clasificarlas en VEN-NIF GE y VEN-NIF PYME; las primeras, redirigidas a Grandes Entidades financieras para la aplicación de las NIIF Completas (del año 2022) conjuntamente a los BA VEN-NIF correspondientes; y las últimas, aplicables a Medianas y Pequeñas Entidades Financieras, constituidas por las NIIF para las PYMES (del año 2015) y los BA VEN-NIF pertinentes (VEN-NIF.COM, 2023).

Este proceso de adopción de las NIIF conducido por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, ha representado el mayor avance para el logro del alcance subjetivo y objetivo de los principios contables aplicables en el territorio, sin embargo, tal como consideran González y Paleo (2018) se ha visto inmiscuida de notorias dificultades, pues

Si bien es cierto que en Venezuela se decidió la adopción de las NIIF, también lo es que se ha realizado un proceso de revisión y auscultación de cada una de ellas antes de que pasen a formar parte de las VEN-NIF, por lo que se afirma que en Venezuela existe una adopción condicionada o con reservas. De tal manera que existen casos en los cuales la FCCPV ha establecido reservas y tratamientos particulares a través de los BA VE-NIF, con lo que busca evitar colisiones con la legislación del país y armonizar con su situación económica y algunos aspectos técnicos a fin que estos conjuntos de normas sean de aplicación en el país. (p.209)

De modo tal que, en general, las VEN-NIF se representan como el “ordenamiento técnico que rige a la construcción y reporte de la contabilidad como disciplina con potencialidad informativa, normativa e interpretativa” (Hevia, 2020, p.345). Todo su comprendido normativo se determina en base al cúmulo de metodologías, postulados, definiciones y procedimientos adaptables para llevar los registros y efectos patrimoniales de todos aquellos hechos plenamente económicos susceptibles de poder ser valorados como monetarios; aplicables por toda entidad interesada que prepare estados financieros.

2.2.4.3 Carácter vinculante de las Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF)

Las VEN-NIF representan un amplio cuerpo doctrinario asociado a la contabilidad aprobadas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. Por tal razón, en la práctica se ha instaurado un amplio al respecto del carácter vinculante de sus principios y normas dentro del ámbito jurídico.

Un sector doctrinario asume, con toda certeza, que las normas contables y principios emanados de la FCCPV, al no ser un cuerpo que dimane capacidad legislativa por atribución constitucional, la posición de sus postulados o reglas técnicas no podrán reputarse jamás como de obligatorio cumplimiento, careciendo entonces de todo carácter vinculante. Así sostiene Romero (citado por Castillo, 2007) al afirmar que “las declaraciones efectuadas por la Federación de Colegios de Contadores Públicos solo tienen una eficacia informativa (descriptiva), pero nunca normativa (prescriptiva)” (p.3).

Finalmente, están quienes consideran que, a pesar que los enunciados en materia contable no puedan ser calificados como normativa jurídica, son vinculatorios y congruentes para fortificar la presentación de registros e informaciones financieras de los comerciantes. Esto significa que el reconocimiento normativo viene dado en función del reenvío que los principios pueden otorgar tanto para la legislación especial, como la general (todo lo cual quedó por sentado en puntos anteriores); remisión que, a opinión de los investigadores, fomentan a considerar estos preceptos técnicos como propios de una “virtualidad normativa” que enseña su coacción práctica.

Morles (2017) es partidario del primer postulado, por cuanto considera que “no existe ninguna disposición legal que haya definido unos principios de contabilidad que tengan carácter obligatorio y a los cuales se atribuya como características el ser *-generalmente aceptados-*” (p.266). No obstante, como se precisó en el punto anterior, no hay cavidad a duda que los Principios y postulados existen, y las leyes nacionales así lo reconocen.

Jurisprudencialmente, en sentencia de la Sala Político-Administrativa del año 2002 (Caso Constructora Nacional de Válvulas, C.A.) se ha verificado el carácter vinculante de los VEN-NIF/PCGA, en los términos siguientes:

“(…) siguiendo los principios de contabilidad generalmente aceptados, que admiten sin objeción alguna el uso de uno cualesquiera de estos métodos, pueden los contribuyentes variar, según sus necesidades comerciales e industriales consideradas en un momento dado, sus sistemas de valuación de inventarios a los efectos de la determinación de sus costos, todo dentro del respeto por los principios de legalidad e igualdad de derechos y deberes de ambas partes en la relación jurídico tributaria; en consecuencia, resultan improcedentes las objeciones formuladas por la representación judicial del Fisco Nacional” (p.4)

2.3 Bases Legales

2.3.1 Leyes

2.3.1.1 Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (Gaceta Oficial Extraordinaria N° 36.860, 30/12/1999).

2.3.1.2 Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta (Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.210, 30/12/2015).

2.3.1.3 Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónica (Gaceta Oficial Extraordinaria N° 37.148, 28/02/2001).

2.3.1.4 Código de Comercio (Gaceta Extraordinaria N° 475, 21/12/1955).

2.3.1.5 Código Orgánico Tributario (Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.507, 29/01/2020).

2.3.1.6 Código Penal (Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.768, 13/04/2005).

2.3.2 Reglamentos

2.3.2.1 Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.662, 24/09/2003).

2.3.3 Jurisprudencia

2.3.2.1 Juzgado Superior Contencioso Tributario de la Región de los Andes (Sentencia N° 208 del 13/05/2013, respecto a un Recurso Contencioso Administrativo).

2.4 Definición de Términos Básicos

Contabilidad: Sistema de información que permite interpretar, analizar, evaluar, resumir, identificar y clasificar en términos monetarios las operaciones y transacciones de una empresa (Zinguer, A. 2005).

Obligación: precepto de inexcusable cumplimiento, y que, en lo jurídico, se trata de ese vínculo legal, voluntario o de hecho que impone una acción o una omisión (Cabanellas, 2006).

NIIF: “Normas Internacionales de Información Financiera” son un conjunto de estándares técnicos internacionales para con el desarrollo de la actividad contables, promulgadas por la *International Accounting Standards Board* (Medina, A., et al, 2019).

VEN-NIF: “Principios de Contabilidad generalmente aceptados en Venezuela” ordenamiento técnico que rige a la construcción de la contabilidad como disciplina con mera potencialidad normativa, interpretativa e informativa emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (Hevia, 2020).

Globalización: Creciente integración de las economías mundiales, a través de la expansión de los flujos financieros y el comercio, producto del progreso tecnológico, la comunicación y la innovación humana (Fondo Monetario Internacional, 2000).

Comerciante: Aquellos sujetos que, teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, se dedican a él habitualmente (Cabanellas, 2006).

Empresa: Unidad de producción o de cambio basada en el capital y que persigue la obtención de beneficio, a través de la explotación de la riqueza, de la publicidad, el crédito, etc (Cabanellas, 2006).

Derecho Mercantil: Principios doctrinales, legislación, y usos que reglan las relaciones jurídicas particulares que surgen de los actos y contratos de cambios, realizados con ánimo de lucro por las personas que del comercio hacen su profesión (Cabanellas, 2006).

Patrimonio: Conjunto de bienes, créditos y derechos de una persona natural o jurídica, y sus deudas u obligaciones *-pasivos-* de índole económica (Cabanellas, 2006).

Operaciones mercantiles: Obra o acción general efectuada en materia mercantil (Casal, R., et al, 2018).

Libros contables: Aquellos donde los comerciantes han de llevar su contaduría. En la legislación venezolana son el libro diario, mayor y de inventarios con carácter de obligatorios, y los auxiliares que se deseen según la naturaleza y circunstancias (Cabanellas, 2006).

Asiento: Anotación, inscripción o toma de razón en un registro, generalmente, de todas y cada una las operaciones mercantiles (Cabanellas, 2006).

Libro Diario: Instrumento contable donde se anotan en orden cronológico todas las operaciones y transacciones diarias llevadas a cabo por el empresario mercantil (Hevia, 2020).

Libro Mayor: Instrumento contable donde se asientan las abonos y cargos individuales de las personas acreedores o deudoras de un negocio, así como también las distintas partidas de su actividad comercial (Garay, J & Garay, M., 2012).

Libro de Inventarios: Instrumento contable donde se lleva anualmente la globalización de los gastos, las compras y las ventas, para efectuar un balance al cierre del ejercicio económico (Garay, J & Garay, M., 2012).

2.5 Operacionalización de las Variables

2.5.1 Definición Nominal

Variable Independiente (X): La Contabilidad Mercantil.

Variable Dependiente (Y): Normas Internacionales de Información Financiera.

2.5.2 Definición Conceptual

La contabilidad mercantil: Se asocia con todas aquellas anotaciones que el comerciante realiza como consecuencia de sus operaciones mercantiles en libros destinados para tal fin y, con el propósito de conocer a través de los mismos, tanto las causas que originaron dichas operaciones, como los resultados y la situación económica derivada de su desempeño (Casal et al, 2018, p.3).

Normas Internacionales de Información Financiera: Corresponden a un conjunto único de reglas técnicas legalmente exigibles y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basados en principios claramente articulados, que requieren que los estados financieros contengan

información comparable, transparente y de alta calidad, que ayude a los inversionistas, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas y contables (González & Paleo, 2018, p.13).

2.5.3 Definición Operacional

La contabilidad mercantil: Es un instrumento que se encuentra normativizado en el Código de Comercio Venezolano, en sus artículos 32 al 44, destinado a controlar, regular y velar por la seguridad del desarrollo de las actividades comerciales de los empresarios, tanto externa como internamente, por medio del asiento del número resultante de operaciones o negocios que consuma en un determinado periodo o lapso, todo lo cual le permite ostentar mayores relaciones de confianza y celeridad con terceros y el Estado mismo.

Normas Internacionales de Información Financiera: Representan el resultado de un laborioso proceso instaurado por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (en inglés, *International Accounting Standards Board*), para la creación y recopilación de reglas contables y financieras instauradas, a partir del año 1973; mismas que, en la actualidad han alcanzado una relevancia jurídico-práctica tal, que, a día de hoy constituyen los estándares internacionales de aplicación mundial en cuanto a principios, objetivos, elementos y valores contables y financieros se tratan, fundamental en toda asociación económica y empresarial.

Tabla 2

Operacionalización de las Variables

<u>Objetivo General:</u> Describir la contabilidad mercantil y las nuevas normas contables, con vista a las NIIF.				
Objetivo específico	Variables	Dimensiones	Indicadores	Instrumento de recolección de datos
Determinar la contabilidad mercantil dentro del marco normativo venezolano.	La Contabilidad Mercantil	Régimen vigente de la contabilidad mercantil en Venezuela	<ul style="list-style-type: none"> ● Constitución de la República Bolivariana de Venezuela ● Código de Comercio ● Otras Leyes ● Criterios Jurisprudenciales 	Revisión Documental

<p>Identificar los criterios configurativos del sujeto comerciante y los actos de comercio que obligan a la activación de mecanismos de regulación contable.</p>	<p>La Contabilidad Mercantil</p>	<p>Los Comerciantes</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● Definición del “Sujeto Comerciante” ● Requisitos para ser Comerciante ● Planteamiento de “Operación mercantil” y “Actos de Comercio” ● Relación Comerciante-Contador Público 	<p>Revisión Documental</p>
<p>Describir el carácter de las nuevas disposiciones que regulan la contabilidad mercantil.</p>	<p>Normas Internacionales de Información Financiera</p>	<p>Nuevo paradigma en normas contables</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● NIIF ● VEN-NIF ● Carácter Vinculante de los (VEN-NIF) 	

Fuente: Elaboración propia.

CAPITULO III.

MARCO METODOLÓGICO

3.1 Enfoque de la Investigación

El marco interpretativo representa el sistema por el cual todo investigador se acopla para buscar el perfeccionamiento de su labor investigativa. Para eso, teniendo el fenómeno problemático claro, dicho marco hará posible generar conocimientos factibles e imprescindibles, verbigracia a la orientación consecutiva de procesos o estrategias empíricas que regularan el llamado “enfoque” concedido a la investigación; el cual puede ser cuantitativo o cualitativo *-usado el que resulte más valioso según la naturaleza de los problemas-*. Al respecto, considera Hernández et al. (2014) que son, hasta ahora, “las mejores formas diseñadas por la humanidad para investigar y generar conocimientos” (p.35).

Partiendo de la clasificación bipartita, el *enfoque cualitativo* es aquel proceso investigativo especializado en estudios inexistentes o poco explorado, ya sea sobre grupos sociales determinados, o sobre ninguno. (Marshall, 2011). Su propósito es el de examinar, comprender y analizar fenómenos individuales según el ambiente y contexto de cada participante, para que así, consecutivamente, se profundice e interprete el propósito central y objetivos a partir de tales puntos de vista. De modo tal que es como “entrar a un laberinto”, pues, en palabras de Hernández et al. (2014) “Sabemos dónde comenzamos, pero no dónde habremos de terminar. Entramos con convicción, pero sin un mapa detallado, preciso. Y de algo tenemos certeza: deberemos mantener la mente abierta y estar preparados para improvisar” (p.389).

Por otro lado, el *enfoque cuantitativo* es aquel derivado de la literatura misma, y corresponde a una gama muy extensa de propósitos. En general, está conformado por una serie de etapas secuenciales dirigidas a describir, relacionar, explorar o explicar un problema que se relaciona entre variables, haciendo uso de datos recopilados que prueben las teorías o hipótesis - *sea por análisis estadístico o medición numérica*- para conjugar una estimación certera del fenómeno y su magnitud con el problema relacionante, y así, obtener conclusiones al respecto (Tucker, 2004, citado por Hernández et al. 2014).

Con lo anterior se quiere significar, a modo de validación, que la presente investigación estuvo enmarcada en un *enfoque cuantitativo* por cuanto se considera que es el que más se ajusta a los intereses de los investigadores y al propósito planteado, que no es otro que comprender, a través del estudio de variables analizadas mediante recopilación de información, datos, y estudios -*siguiendo métodos estructurados*- que permiten describir la Contabilidad Mercantil en Venezuela y el nuevo Paradigma en Normas Contables que introdujo las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF), a causa de un rotundo y aislado estancamiento legal que propugna el Código de Comercio Venezolano de 1955 sobre la materia, y que fue generalizado en la Praxis cotidiana empresarial.

3.2 Tipo de Investigación

Una investigación científica se comprende de modalidades, las cuales son aplicadas en función de la situación planteada. Por eso, partiendo del objetivo principal de la investigación, referente a describir la Contabilidad Mercantil y las Nuevas Normas Contables, fue manejado un tipo de investigación *descriptiva y documental*.

Para Hernández, et al (2014) una investigación descriptiva es aquella que “busca especificar propiedades y características importantes de cualquier fenómeno que se analice” (p.92). De esta manera, al recolectar la información necesaria, se describe una situación y se compara, registra e interpreta con la naturaleza actual, pretendiendo medir, independientemente, las concepciones de las variables de estudio, trabajando así “sobre realidades de hecho, permitiendo presentar una correcta interpretación final” (Tamayo, 2003, p.46).

Como Investigación Documental Arias (2012) la define como “un proceso basado en la búsqueda, recuperación, análisis, crítica e interpretación de datos secundarios, es decir, los obtenidos y registrados por otros investigadores en fuentes documentales: impresas, audiovisuales o electrónicas” (p.27). Debe señalarse que la revisión de tal contenido es posible a soportes de dos índoles: materiales (físicos) como libros, periódicos o revistas; y digitales como páginas webs, repositorios, o cualquier otra dirección donde la información se encuentre asentada y de libre acceso para terceros interesados.

Para los investigadores, tras revisar diferentes posturas metodológicas de autores, doctrinas; y documentos de tipo legal, tanto nacional como internacional relacionados con el tema *-para su consecuente interpretación y análisis-*, se discurre a que la investigación se maneje sobre estos dos tipos investigativos *-descriptiva y documental-*, pues, al ser operados en conjunto, utilizando una crítica valorativa, lectura, y comparativa del universo de fuentes de información recolectadas, los resultados aportarán nuevos conocimientos que podrán ser refutados a posteriori por otros investigadores u trabajos científicos conexos.

3.3 Nivel de Investigación

Una línea de investigación debe recorrer un nivel, el cual otorgará el grado de profundidad de estudio del fenómeno, hecho o problema a estudiar (Arias, 2012). Entre ellos, existen los predictivos, aplicativos, relacionales, explicativos, descriptivos y exploratorios.

En vista de que la naturaleza del estudio agrupa características cuantitativas, descriptivas y documentales, es conveniente, como nivel de investigación, un *enfoque explicativo*. Arias (2012) lo concibe como aquella que “se encarga de buscar el porqué de los hechos mediante el establecimiento de relaciones causa-efecto” (p.26). De modo tal que no está limitado a la descripción restringida de conceptos o fenómenos, sino a establecer, de un suceso relevante, las causas y condiciones que acaece de su seno teórico, práctico o social, siempre y cuando sean relacionados entre dos o más variables. Así lo afirma Hernández et al. (2014) “su interés se centra en explicar por qué ocurre un fenómeno y en qué condiciones se manifiesta o por qué se relacionan dos o más variables” (p.128).

En consecuencia, el presente estudio tiene por fin determinar las causas, relación y consiguiente impacto que acarrea la aplicación de las nuevas normas contables con vista en las NIIF *-por ser las más actualizadas-*, sobre la antigua Contabilidad Mercantil Venezolana, todo lo cual constó verbigracia al análisis vinculativo de ambas variables; y al mismo tiempo, permitió conocer a profundidad el tema en cuestión.

3.4 Diseño de la Investigación

El diseño de la investigación resulta en la manera práctica por como se obtiene y analiza toda la información necesaria para que el problema obtenga una respuesta, y para que los objetivos preestablecidos sean alcanzados satisfactoriamente en el transcurso del estudio. Más técnicamente,

Hernández et al. (2014, citado por Figueredo, 2018) desglosa al término de *-diseño-* como “la estrategia concebida para obtener la información que se desea. En este sentido el diseño se refiere a dónde, cuándo y como se recoge la información” (p.125). Esto permite, entre otras muchas cosas, confrontar la veracidad y precisión de las hipótesis y de la información recopilada. Atendiendo a estas consideraciones, se debe aludir a que el presente estudio trata una investigación *bibliográfica, no experimental de tipo transeccional*.

En el diseño bibliográfico, el rol de la investigación recae completamente en el análisis e interpretación de los investigadores, que valiéndose de los datos obtenidos de fuentes netamente documentales *-y algunas secundarias-* elaboradas por terceros, contrastan su propio enfoque a través del procesamiento de los antecedentes en su nuevo trabajo científico (Arias, 2012). La presente investigación se basa en este tipo de diseño por cuanto permitió a los investigadores consultar artículos, fichas, libros, disertaciones doctorales, tesis de pregrado y maestrías, publicaciones periódicas, entre otros, para la adquisición de información útil, certera y valiosa.

Por otro lado, debe mencionarse que el diseño no experimental o “*ex post facto*” es aquel donde el investigador, a pesar de observar, examinar y contrastar las variables, no ejerce control o manipulación sobre las mismas (Guarisma, 2009). Siendo así las cosas, la situación acontecida solo puede ser observada, y, por ende, ajena a ser alterada; es decir, “no se hace variar de forma intencional las variables independientes para ver sus efectos sobre otras variables, sino que en la investigación no experimental se observan los fenómenos tal como se dan en su contexto natural, para analizarlos” (Hernández, et al, 2014, p.185). De esta forma, en la perspectiva acá adoptada, es posible afirmar que los investigadores no ejercieron manipulación alguna sobre la variable independiente (la Contabilidad Mercantil) para poder examinar sus implicaciones sobre la variable dependiente (Normas Internacionales de Información Financiera), y viceversa.

Finalmente, como tipo de diseño no experimental, fue manejado el transeccional, bajo el entendido que la recopilación de los datos y de las fuentes bibliográficas ocurrió dentro de un momento único (Hernández, et al, 2014). Esto permitió a los investigadores describir las variables, analizando sus incidencias e interrelacionarlas en un lapso metodológico dado, permitiendo con esto organizar dimensiones e indicadores apropiados con la naturaleza del marco problemático.

3.5 Población y Muestra

3.5.1 Población

Una población, dentro del marco metodológico, es vista como el planteamiento delimitado sobre un espacio conformado por la totalidad cuantificada de fenómenos de estudio. Así lo considera Bavaresco, cuando se refiere a la población operacional o “universo”. Tamayo (2003) lo incluye como “la totalidad de unidades de análisis o entidades de población que integran dicho fenómeno y que debe cuantificarse para un determinado estudio...” (p.176). De esta forma, esa totalidad de unidades de análisis no serán otras que el conjunto de fuentes a investigar, pero que previamente hayan sido determinadas en lugar, contenido y temporalidad útil para con la naturaleza de los objetivos de la investigación.

En esta dirección, el esfuerzo se orienta a aclarar que la fase “*Población*” no infiere restringidamente a agrupaciones de personas que comparten un territorio, cultura, lenguaje y creencias comunes, sino también, como lo afirma Arias (2012) el estudio poblacional “puede tener como propósito el estudio de un conjunto numeroso de objetos, individuos, e incluso documentos. Pasando a denominarse igualmente población” (p.81). Ese conjunto puede clasificarse en accesible, infinita o finita.

Arias (2012) define a la población finita como una “agrupación en la que se conoce la cantidad de unidades que la integran. Además, existe un registro documental de dichas unidades” (p.82); contraria a la infinita, que “es aquella en la que se desconoce el total de elementos que la conforman, por cuanto no existe un registro documental de éstos debido a que su elaboración sería prácticamente imposible” (Arias, 2012, p.82); esto arroja, por silogismo, que la accesible engloba a la porción finita de población a la que, en todas las condiciones favorables, se tiene realmente acceso y de la cual se extraen muestras representativas. (Arias, 2012).

En el presente estudio la población es *delimitada*, y se constituye por el conjunto de Códigos, Leyes, Normas Jurídicas de rango Constitucional, Reglamentos, Jurisprudencias, Resoluciones y Boletines afines al área en estudio *-junto a los de rango internacional conexos-*, que aborden en su contenido elementos prácticos sobre la Contabilidad Mercantil y las NIIF, VEN-NIF; complementando las corrientes y teorías de pensamiento de los autores referenciados *-por encontrar sinergia en su contenido, objetivos, alcance y resultados-*.

3.5.2 Muestra

Siguiendo el criterio de Tamayo (2003), la muestra es un “instrumento de gran validez, en la investigación, con el cual el investigador selecciona las unidades representativas a partir de las cuales obtendrá los datos que le permitirán extraer inferencias acerca de la población sobre la cual se investiga” (p.177). Así que, en esencia, una muestra es la focalización del subgrupo poblacional seleccionado, a fin de delimitar y estudiar precisamente los ámbitos más cercanos o relacionados con la naturaleza de la investigación.

Para ello, se sirven tipos de muestreo, cuyos más usuales son los probabilísticos, empíricos o no probabilísticos, mixtos y muestra tipo; el primero, a su vez, puede ser aleatorio simple,

estratificado, por áreas, sucesivos, por etapas, por listas y por grados; mientras que los muestreos empíricos pueden ser o por cuotas o intencionados (Tamayo, 2003).

A efectos de la investigación, los investigadores optaron por un tipo de *muestreo empírico intencionado*. Para Tamayo (2003) en la muestra intencionada “el investigador selecciona los elementos que a su juicio son representativos, exigiendo al investigador un conocimiento previo de la población que se investiga para poder determinar cuáles son los elementos que se pueden considerar representativo del fenómeno que se estudia”. (p.178).

En virtud de lo anterior, en atención a nivel de relación que demuestran con los objetivos, diseños y planteamiento mismo de la investigación, la muestra queda distribuida y conformada por: el Código de Comercio (G.E., N° 475, 21/12/1955); la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (G.O.E., N° 36.860, 30/12/1999); la Ley de Impuesto sobre la Renta (G.O.E., N° 6.210, 30/12/2015); la Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas (G.O.E., N° 37.148, 28/02/2001); el Código Orgánico Tributario (G.O.E., N°6.507, 29/01/2020); el Código Penal (G.O.E., N° 5.768, 13/04/2005); el Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta (G.O.E., N° 5.662, 24/09/2003); la Sentencia N° 208 del 13/05/2013 del Juzgado Superior Contencioso Tributario de la Región de los Andes; y los BA VEN-NIF, NIIF Completas, NIIF-PYMES y sus Interpretaciones pertinentes, oportunas, relevantes y relacionadas.

3.6 Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos

La etapa de recolección de datos implica una de los instrumentos más importantes de todo el proceso investigativo, pues, en palabras de Asimov (sf, citado por Arias, 2012) “este instrumento científico abre una ventana al verdadero conocimiento” (p.67). Por esto, ninguna investigación

estará revestida de sentido, significado ni alcance si no se seleccionan técnicas e instrumentos de recolección idóneos, apropiados y pertinentes.

En otras palabras, son entendidas como el eje estructural no solo del estudio *-ya que lograrán asimilar la postura de las variables dependientes e independientes-*, sino también del propio investigador *-pues guiarán el punto de partida de sus opiniones, observaciones y demás procesos-*, verbigracia a una eficaz y certera obtención de datos (Hernández, et al, 2014). Para lo anterior, siempre deberá tenerse en cuenta el tipo de diseño, pues la técnica variará dependiendo si será una investigación documental o de campo; más precisamente, podrán ir desde la simple ficha documental *-a través del análisis de contenido-*, observación, entrevista, inclusive encuestas o cuestionarios.

3.6.1 Técnicas de Recolección de Datos

Como recolección de datos, la técnica principalmente empleada fue la *revisión y análisis documental de fuentes primarias y secundarias*, destinándose al mismo tiempo una *observación simple no participante*. Para Hurtado (2000) es una técnica “en la cual se recurre a información escrita, ya sea bajo la forma de datos que pueden haber sido producto de mediciones hechas por otros, o como textos que en sí mismos constituyen los eventos del estudio” (p.427). Vale acotar que esa información escrita no se limita a la obtenida de textos o documentos físicos, palpables con el sentido del tacto humano, sino también a toda a aquella extraída virtualmente por medio de las computadoras y que se sitúan en la red informática.

En virtud de las acciones de obtención, detección, registro y escogencia por parte de los investigadores de todo ese flujo de información útil a los efectos de la elaboración, concreción y ejecución del estudio, la revisión documental permitió fundamentar la problemática, usando

paráfrasis, comentarios y resúmenes lógico-jurídicos derivados de Artículos Científicos, Leyes, Códigos, y Revisiones Bibliográficas relacionadas con el asunto principal de la Contabilidad Mercantil en Venezuela y su contexto disocial ante una nueva gama de normas contables estatuidas por las NIIF, en comparación con las de otras Legislaciones del mundo, siendo visualizados gracias a la técnica de la observación no participante *-tal como se acotó al principio-*, la cual, en palabras de Arias (2012) “es la que se realiza cuando el investigador observa de manera neutral sin involucrarse en el medio o realidad en que se realiza el estudio” (p.69).

3.6.2 Instrumentos de Recolección de Datos

Si la técnica implica la forma en como se empleará un instrumento, éstos últimos serán los verdaderos medios de los cuales los investigadores se valen para reunirla, recogerla, almacenarla, procesarla y, posteriormente, utilizarla: ya sea analizándola o interpretándola. Así lo valida Hurtado (2000) cuando concibe al instrumento como “la vía mediante la cual es posible aplicar una determinada técnica de recolección de información” (p.427). Hoy en día, estos recursos se componen en su mayoría de formatos o dispositivos digitales, más que el propio papel físico.

En atención a lo anterior, los instrumentos formalizados en la presente investigación corresponden a la *matriz de categoría* y el *sistema folder*, resguardados en unidades de almacenaje mecánicas (como el Pendrive y el Disco Duro de tecnología SSD) correspondientes al hardware de los portátiles o computadoras, guiados por los softwares de Windows y Microsoft Word, de los últimos años. Esto permitió, en un primer plano, el desarrollo y sustento exhaustivo de toda la investigación.

Al respecto, la matriz de categoría, según Hurtado (2000) es aquella que está “diseñada para extraer información, por lo regular no tan evidente, ya sea de un documento o de una situación

real, proporcionando criterios para reagrupar los indicios de un evento en nuevas sinergias que permiten descubrir en ese evento aspectos relevantes” (p.459). Esa reagrupación se efectúa de manera organizada en recuadros que faciliten el análisis y la solución próxima a la situación de la investigación; lo cuales, al mismo tiempo, se agrupan en casillas de carpetas enumeradas según los puntos o criterios a abordar, ya sea para correspondencia propia, o para dar sustento con los objetivos y al estudio mismo, *-esto responde al nombre del propio “folder system”-* (Arias, 2012).

3.7 Análisis de Datos

Obtenidos todos los datos, el siguiente paso corresponde a analizarlos. Según Kerlinger (1981, citado por Hurtado, 2000) “analizar significa establecer categoría, ordenar, resumir e interpretar los datos. El tipo de análisis a utilizar se define en función del tipo de investigación, el diseño seleccionado y la información que proporcionan los instrumentos”. (p.181). Esto significa que el propósito de la técnica del análisis no es otro que aplicar sistemas y/o estrategias que permitan a los investigadores alcanzar el conocimiento que estaban indagando, a partir del correcto tratamiento de los datos acumulados.

El presente estudio se encuentra guiado bajo una forma cuantitativa, por lo que las técnicas de interpretación y análisis más adecuadas a ella suelen ser el *Análisis-Síntesis* junto a la *Hermenéutica*. Así, los investigadores propugnarán el descubrimiento del significado de los objetivos, y la solución de los problemas de la investigación *-explanados en el Capítulo I-* sometiéndolos a procesos de *Tabulación*.

La hermenéutica resulta en un aspecto propio de la rama filosófica; es conocida, en el mundo de la metodología, como la técnica más efectivo *-por ser comprensiva y generalmente interpretativa-* para extraer del entorno de una realidad, situación problemática o disparidad social:

argumentos constructivos, significados o ideas propias respetando el origen singular del contexto del cual la idea principal forma parte (Hernández, et al, 2014). Así, como técnico angular de la investigación, permite razonar, interpretar y profundizar las dimensiones y variables de estudio de manera adecuada y congruente, bajo un nivel académico adecuado a las ciencias políticas, jurídicas y sociales; bajo una línea, además, de análisis-síntesis netamente reflexiva que, de la mano de las sapiencias de los investigadores, busquen repuesta a las implicaciones del problema general planteado.

Al unísono, los procedimientos de tabulación *-visto como el sistema de procesamiento de datos por excelencia-* van a permitir organizar y distribuir la información en tablas, donde en filas y columnas *-de forma sistemática-* se reunirá y recolectará la exposición de todas las bases legales y teóricas de alto nivel de complejidad, para así aplicar las técnicas de análisis de datos de forma extraordinaria (Hernández, et al, 2014).

3.8 Procesamiento de Datos

En cuanto al procedimiento utilizado para la elaboración de la presente investigación, *- visto este como el sustento canalizado a la verificación de todos los requisitos metodológicos que el proceso investigativo misma exige, ya sea institucional [Normas de elaboración y presentación de trabajos de investigación de la institución universitaria] o internacional [Normas APA-7°]-* los investigadores se sirven de fases, las cuales no solo permitieron ubicar en espacio-tiempo las variables, el diseño, tipo y nivel del estudio, sino también todo ese panorama de instrumentos y datos recolectados en aspecto de antecedentes netamente conducentes y generadores de recomendaciones y soluciones ante un contexto inminentemente vigente, problemático y verdadero.

Así, para llegar a la presentación final del presente estudio de grado, se siguieron y establecieron los siguientes pasos:

1. Selección de la línea investigativa y determinación de la situación problemática: ubicada en el área del Derecho Mercantil, propia de la línea del Derecho Público.
2. Otorgamiento del título a la investigación, previa aprobación por parte del Comité pertinente, en: “CONTABILIDAD MERCANTIL Y NUEVAS NORMAS CONTABLES”
3. Formular los objetivos y problemas de la investigación -y *subdividirlos en generales y específicos*-
4. Recolección de datos en forma de Antecedentes de la investigación, en ambos rangos -*nacionales e internacionales*-
5. Recopilación y exposición del cúmulo de bases teóricas necesarias, precisas y prudentes para con el consiguiente desarrollo de la investigación.
6. Fundamentación de las variables, indicadores y dimensiones de estudio, en un cuadro de operacionalizaciones.
7. Faseamiento del marco metodológico.
8. Aplicación inmediata del instrumento, a través de elaboraciones de matrices de categoría, análisis e información.
9. Preparación y presentación de los resultados del estudio, donde se exhibe el análisis e interpretación resultante de toda la fundamentación teórica.
10. Entrega de las conclusiones y recomendaciones finales.
11. Presentación, aprobación y evaluación de la presente investigación precedente a la defensa del mismo, por parte del Comité.

12. Designación de los jurados.

13. Exposición y defensa final del trabajo, sea de forma virtual y/o presencial.

CAPITULO IV.

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS RESULTADOS

Acá se presenta la descripción interpretativa de los resultados conseguidos en el transcurso del estudio, atendiendo a la organización especificada con anterioridad y al enfoque problemático seleccionado al comienzo de los capítulos. Para lograrlo, resulta indispensable analizar los datos como forma precedente para explicar la labor interpretativa fundamentada por los autores, aplicando su capacidad crítica, lógica, jurídica y legal. Esta etapa, para Balestrini (2006) debe “asegurar de manera efectiva la explicación real del problema que es objeto de estudio, atendiendo al contexto donde se sitúa, a fin de evaluar los principales hallazgos vinculados a las variables que se han delimitado” (p.170).

Como “interpretación” debe entenderse a la labor racionalizadora de conclusiones a través del procesamiento de la información que sirve de fundamento a las variables, de forma que genere una serie de resultados que va a permitir sustentar el estudio en factores de credibilidad y confiabilidad. También, apegándose a la estructura trazada para detallar los resultados por objetivo. Por eso se emplea, como técnica principal, la revisión documental y matrices de comparación, donde se contendrán todos los aspectos claves de los datos recolectados y la síntesis interpretativa personal.

Tabla 3

La Constitución Nacional como germen inicial de la Contabilidad Mercantil

<u>Objetivo específico:</u> Determinar la contabilidad mercantil dentro del marco normativo venezolano.		
Aspectos Claves sobre la Variable:	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
La Contabilidad Mercantil	a) La Contabilidad Mercantil nace como un efecto principal de la promoción de las Libertades Personales en Materia Económica, las cuales, bajo el esquema del “contrato social” interpretado por Beccaria en su obra “ <i>De los Delitos y las Penas</i> ”, su punto cardinal para garantizarlas no es otro que por medio de la codificación de las leyes, distinguida como el proceso donde se deja por sentada la supremacía de los estatutos de convivencia social por “arbitraje” de normas jurídicas que se adecúan en diferentes jerarquías legales (según así lo describe Kelsen). Siendo la primera de ellas, con gozo de supremacía, la Constitución Nacional; sin embargo, el desarrollo de la contabilidad ha estado subordinada más hacia la práctica que a la evolución misma de las leyes que lo regulan, esto es, “al comercio, al auge del intercambio de mercancías, a las necesidades de información de los mercaderes, empresarios, industriales, especuladores, instituciones, etc” (Márquez, s.f., p.3).	a) El proceso de la Contabilidad Mercantil emana de <i>la aceptación de la actividad económica como principal puente de control y desarrollo nacional</i> . Si bien, es una práctica que se caracteriza por ser una creación antigua remontada a los comienzos históricos de la humanidad <i>-y de sus interrelaciones comerciales-</i> , actualmente, luego de la expansión y evolución de diferentes etapas de desarrollo jurídico, social, cultural y económico, suele regularse y garantizarse a partir de <i>premisas constitucionales</i> . El esquema constitucional es una tradición que, en la mayoría de las naciones del mundo, se aplica sobre soberanías territoriales comúnmente democráticas, tendente no solo a conseguir la base de la convivencia en sociedad <i>-a través de la protección de las relaciones entre sus ciudadanos, y la de estos con el Estado-</i> ; sino que también, estructurar una “homogeneidad” en sus postulados normativos a fin de generar una dependencia directa que regule el eje principal de creación e interpretación inmediato de otras normas jurídicas.
Constitución de la República Bolivariana de Venezuela		

<i>Objetivo específico:</i> Determinar la contabilidad mercantil dentro del marco normativo venezolano.		
<i>Aspectos Claves sobre la Variable:</i> La Contabilidad Mercantil	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
Constitución de la República Bolivariana de Venezuela	<p>b) En nuestro caso, el Art. 112 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela consagra a la actividad mercantil bajo los siguientes lineamientos:</p> <p>“Todas las personas pueden <i>dedicarse libremente a la actividad económica</i>...El Estado promoverá la iniciativa privada, garantizando <i>la creación y justa distribución</i> de la riqueza, así como <i>la producción de bienes y servicios</i> que satisfagan las necesidades de la población, <i>la libertad de trabajo, empresa, comercio, industria</i>, sin perjuicio de su facultad para dictar medidas para planificar, racionalizar y regular la economía e impulsar el desarrollo integral del país”. (CRBV, p.22)</p> <p>c) De lo anterior, se especula que el Estado tiende a la regulación de esta actividad por cuanto interesa públicamente a los entes reguladores la utilidad y confiabilidad de las informaciones financieras. Así lo considera Romero (2020) al recalcar que “se trata de una condición de eficiencia... tanto para la asignación de recursos en la sociedad y en la economía, como una expresión de la garantía constitucional de seguridad jurídica y condición de eficiencia del sistema socio económico” (p.4).</p>	<p>b) Como se deduce, el artículo 112 de la CRBV vela por reconocer <i>la libertad a la actividad económica</i> como un Derecho Económico de los ciudadanos... En parte, cuestionado por el escaso éxito que trae la adopción de estos principios en sistemas socialistas -implantado con la promulgación de la CRBV de 1999-; pero que, a nuestros días, resulta plenamente garantizada bajo los términos que el mismo fundamento constitucional -y su <i>enfoque netamente social-</i> consagra.</p> <p>Del análisis contenido en ese texto constitucional, se deriva, a nuestro punto de vista, el fundamento de ser el “germen inicial” de los <i>procesos contables</i> que regulan la actividad de los comerciantes respecto a sus operaciones mercantiles; sin embargo, el legislador venezolano no los manifiesta de manera explícita en esta norma.</p> <p>A pesar de esto, deja reflejado el deber de fomentar herramientas o métodos de planificación, racionalización y regulación que estructuren los procedimientos por medio de los cuales se dé cumplimiento a la obligación generada de ese desarrollo comercial, empresarial o industrial impulsado en el artículo 112 <i>eiusdem: la llevanza de la contabilidad mercantil.</i></p> <p>c) La existencia de un interés público del Estado sobre la existencia de una Contabilidad Mercantil exigible es innegable. Y es que, en realidad, la técnica contable y el mismo uso de información socio-económicas son herramientas esenciales para el desarrollo nacional y personal de los comerciantes.</p>

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 4

Código de Comercio como norma que materializa la Contabilidad Mercantil

<u>Objetivo específico:</u> Determinar la contabilidad mercantil dentro del marco normativo venezolano.		
Aspectos Claves sobre la Variable:	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
La Contabilidad Mercantil	<p>a) El vigente Código de Comercio, promulgado por el Congreso de la República de Venezuela, data del año 1955, y es el que hasta la actualidad regulariza la materia impositiva de la Contabilidad Mercantil en un corto y escaso contexto de doce (12) artículos, donde no regula a ésta contabilidad más allá que una “institución propia del Derecho Mercantil... donde solo contiene disposiciones sobre su contenido forma, es decir, sobre la llevanza de los libros diario, mayor e inventarios según el principio de partida simple o la partida doble” (Hevia, 2020, p.327).</p>	<p>a) Por más de una década, y aún luego de periodos donde han ocurrido numerosos y profundos cambios jurídicos, políticos, sociales y culturales, el Código de Comercio Venezolano de 1955 sigue siendo la norma rectora de la Contabilidad Mercantil. Siendo una materia tan compleja e importante para el empresario <i>-como para el Estado-</i> en cuestiones de registro, valoración y revelación de hechos materiales con relevancia económica-patrimonial, es evidente el rezago normativo en la cual ha permanecido, desatendiendo la realidad material y praxis modernas que ha introducido las nuevas relaciones de comercio digitales, las nuevas formas de negocio y el uso de la electrónica verbigracia de un desarrollo tecnológico sin precedentes.</p>
Código de Comercio	<p>b) Al respecto, el deber de la Contabilidad Mercantil inicia con la obligación que tiene el comerciante de llevar los tres (3) libros anteriormente descritos, incluyendo los auxiliares que convenga según el nivel y naturaleza de las operaciones realizadas, a fin de que se estimen sobre la misma formalidad de claridad y orden exigido (Hevia, 2020).</p>	<p>b) El marco legal de la Contabilidad Mercantil se encuentra delimitada por cuatro (4) tipos de libros, a saber: el Libro Diario, el Libro Mayor, el Libro de Inventario y los Libros Auxiliares (Según así queda descrito en el artículo 32 eiusdem). Ya como se pudo apreciar en la Tabla N° 1, esos libros auxiliares son muy diversos y solo recaerán <i>-su llevanza-</i> sobre algunos tipos de comerciantes.</p>

Objetivo específico: Determinar la contabilidad mercantil dentro del marco normativo venezolano.

Aspectos Claves sobre la Variable: La Contabilidad Mercantil	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
Código de Comercio	<p>c) No obstante, Casal et al, al estudiar los elementos diferenciadores y concurrentes de la Contabilidad Mercantil en los sistemas legislativos de México y Venezuela, considera que su concepción, en la legislación venezolana, “debería ser considerada bajo un concepto mucho más amplio, pues además de la teneduría de libros, pudiera conducir adicionalmente al análisis e interpretación de la información suministrada a través de los registros en los libros y los consecuentes estados financieros” (Casal et al, 2018, p.7).</p> <p>d) El Art. 32 <i>eiusdem</i> resulta taxativo y categórico en cuanto a que toda llevanza que se quiera estimar como válida, a fines probatorios e incluso prácticos, debe ser efectuada en el idioma castellano, sin excepciones (C.Com.v., 1955).</p> <p>e) Al mismo tiempo, los artículos 33, 34, 35, 36, 37 y 44 de la norma <i>in comento</i> exige el cumplimiento de otra serie de requisitos para con la habilitación y uso de los Libros de Contabilidad Mercantil. Estos responden a su calificación de ser “<i>externos, extrínsecos o de forma</i>” e “<i>internos, intrínsecos o de fondo</i>”; de su concurrencia, evitarán concurrir en cualquier irregularidad (Casal et al, 2018).</p>	<p>c) La concepción de la teneduría o llevanza de los libros de Contabilidad Mercantil en nuestra legislación, se ha quedado atrás ante la adición de nuevos juicios que las legislaciones de la Región han introducido sobre su Régimen Contable -<i>caso del Código de Comercio mexicano, en su reforma del 2009-</i>. Por esto, se evidencia un proceso de adaptación totalmente limitado, donde el hecho de tomar la estimación de soportes contables para luego reflejarlas mediante registros escritos sobre “libros” de forma obligatoria viene dada desde el primer Código de Comercio Venezolano de 1862.</p> <p>d) Este requisito así quedo esbozado en las Sentencias de Casación N° 327-80 del 04/06/80 y N° 1015-87 del 17/12/87 las cuales fallaron por la inadmisibilidad en juicio de documentos no traducidos al idioma castellano.</p> <p>e) Para salvaguardar formalmente los libros de Contabilidad Mercantil y que carezcan de veracidad, el Código de Comercio venezolano exige su respaldo sobre formalidades de dos tipos: unas, sobre el uso adecuado de los libros, y la otras sobre el conjunto de condiciones que, externamente, le otorgan toda la validez necesaria.</p>

Objetivo específico: Determinar la contabilidad mercantil dentro del marco normativo venezolano.

Aspectos Claves sobre la Variable: La Contabilidad Mercantil	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
Código de Comercio	<p>f) Según Casal (2018) y Zinguer (2005), y el contenido de los artículos precedentes, los principales requisitos exigen que:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Art. 33.- Los libros deben presentarse ante el Registro Mercantil, para su sellado, fechado y firma. • Art. 36.- Los libros no pueden alterarse en sus asientos, por lo que las operaciones deben seguir un orden según la fecha determinada, rellenando todo el espacio del mismo, sin sobresalirse del margen ni con posibilidad para borrarlos enteramente o en parte; Los libros deben permanecer en un solo cuerpo, siendo totalmente invalido alterarlo en su encuadernación o foliatura, con mutilaciones o arrancones. • Art. 44.- La conservación por diez (10) años de las informaciones asentadas en los libros, y las conexas con los mismos. <p>g) El Art. 34 del C. Com establece el manejo del Libro Diario, especificando con ello su concepción principal. En definitiva, es un instrumento contable donde el comerciante, a modo de llevar un control preciso de sus operaciones, debe partir de “un registro diario de las operaciones susceptibles de valoración económica...según el principio de la partida doble, mediante cargos (debe) y abonos (haber) a las cuentas designadas como representativas de tales operaciones” (Hevia, 2020, p.335). Y en contraposición, se aplicará el de partida simple para los comerciantes cuyos clientes sean los consumidores finales (2° Párrafo, Art. 34 C. Com).</p>	<p>f) La integridad y legalidad de los Libros de Contabilidad Mercantil es lo que se busca con carácter de apremio. Por eso, el único ente con potestad para habilitarlos y ponerlos bajo regla será el Registro Mercantil de la entidad sobre la cual figure el comerciante. Luego de esto, cada hoja obtiene una calificación que deberá ser inalterada, resguardada y controlada por diez años, y según las indicaciones subsiguientes. Sin embargo, el hecho de respetar el orden, empastado, y señalamiento de cada una de ellas resulta primordial para evitar amonestaciones por incurrir en errores u omisiones de forma.</p> <p>g) Bajo esta realidad, la llevanza del Libro Diario se representa por ser bastante sencilla y rudimentaria. Basta con anotar los asientos día por día de las compras y ventas a contado y crédito, junto a sus pagos y cobros correspondientes. A todo esto, los investigadores parten del criterio de considerar que el método de contabilidad de Partida Doble no se encuentra constituido como obligación de los comerciantes <i>-aun cuando pretenda derivarse del Art. 34 o 35-</i>; de modo tal que bastaría el sistema de Partida Simple incluso para negocios cuyo volumen de ventas en mucho mayor que las de un simple comerciante particular.</p>

Objetivo específico: Determinar la contabilidad mercantil dentro del marco normativo venezolano.

Aspectos Claves sobre la Variable:	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
La Contabilidad Mercantil	<p>h) El C. Com no ahonda sobre la funcionabilidad del Libro Mayor; sin embargo, la doctrina y la costumbre comercial han terminado por categorizar como el instrumento donde “se agrupa las cuentas en forma sistemática y no en orden cronológico (los asientos son los mismos)” (Morles, 2017, p.255).</p>	<p>h) En este punto, es bastante cuestionable el hecho de que el Libro Mayor, para el Código de Comercio, no obtiene mayor relevancia práctica <i>-deducible de su inexistente profundización legal-</i>. Sin embargo, su relación con la información de los asientos del Libro Diario lo hace interdependiente uno del otro.</p> <p>Para los juristas de la época de 1955, encargados de la reforma del Código de Comercio de ese año, votaban por el libre uso del mismo, restringido de toda imposición; no obstante, el Congreso rechazó esta consideración a último momento, lo que conllevó al fallo de no agregar dentro de los libros que deben ser habilitados por el Registrador, en el Art. 33 <i>eisudem</i>, al Libro Mayor; suplido con lo atinente a la adquisición de su validez en juicio (Art. 39).</p>
Código de Comercio	<p>i) Finalmente, “solo queda que el comerciante revele mediante el Libro de Inventarios, la totalidad de sus bienes, derechos y obligaciones como estructura de su situación patrimonial, incluido el valor corriente de su participación” (Hevia, 2020, p.337). Efectuándolo al comienzo del giro y al final de cada año, concluida al elaborar el respectivo balance general (Art. 35, C. Com).</p>	<p>i) La labor contable mercantil se complementa con la llevanza del Libro de Inventarios, que no es más que el instrumento donde se refleja el estado financiero devengo-efectuado que demuestra la cantidad de recursos (activos, pasivos, capital) totales con los que dispone una entidad. A simple vista, se describe como una herramienta estimatoria para el futuro actuar de los empresarios respecto a los fines que desea conseguir, pero, para el Estado, importa mucho más. En líneas generales, supone el medio de control y vigilancia de las operaciones de los negocios, donde la figura del Comisario <i>-fundamentada en los artículos 304 y ss del C. Com-</i> detecta irregularidades y las pone en conocimiento para: evitar tergiversar intereses personales <i>- socios u comerciantes-</i> o fiscales, legales o incluso laborales <i>-de tendencia e interés público-</i>.</p>

<u>Objetivo específico:</u> Determinar la contabilidad mercantil dentro del marco normativo venezolano.		
Aspectos Claves sobre la Variable:	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
La Contabilidad Mercantil	j) Obedeciendo los imperativos legales que regulan la formalidad de cada Libro de Contabilidad Mercantil, se mantendrán “la sinceridad y seriedad, evitando confusiones y desordenes, asegurando una exactitud consecucional de la buena contabilidad” (Pineda, s.f., citado por Zinguer, 2005, p.16). Y, al mismo tiempo, otorgará valor probatorio pleno bajo los términos del Art. 38 C. Com:	j) Una buena práctica contable es aquella que está adecuada al cumplimiento de los requisitos intrínsecos. Sin ellos, el Imperio de la Ley sería irrelevante, como igualmente lo sería su valor en un juicio. Todos los libros, incluso los auxiliares, deben mantener una estructura que permita su posterior observación. Por eso, desde el apego a un idioma que maneje la mayoría de la población, como la inalterabilidad de un simple asiento, son importante para que hagan fe contra terceros y hasta en materias tan determinantes como la tributaria.
Código de Comercio	“ <i>Los libros llevados con arreglo a los artículos anteriores podrán hacer prueba entre comerciantes por hechos de comercio, respecto a otra persona que no fuere comerciante, los asientos de los libros sólo harán fe contra su dueño; pero la otra parte no podrá aceptar lo favorable sin admitir también lo adverso que ellos contengan...</i> ”. (p.7)	

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 5

Normas Especiales que se interrelacionan con la Contabilidad Mercantil

<u>Objetivo específico:</u> Determinar la contabilidad mercantil dentro del marco normativo venezolano.		
Aspectos Claves sobre la Variable:	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
La Contabilidad Mercantil	<p>a) En palabras de Hevia (2020) el C. Com “carece de normatividad sobre el contenido material de la contabilidad. Ante dicha debilidad manifiesta deberá recurrir a otros órdenes técnicos y jurídicos que dispongan criterios, métodos, formas y procedimientos para el registro de las operaciones diarias, determinación y relevancia del resultado del comerciante” (p.329).</p>	<p>a) Los investigadores están de acuerdo con el postulado de Hevia. De hecho, puede apreciarse como la legislación mercantil ha entrado en una parálisis que advierte de un rezago trascendental en sus postulados. Ante este escenario, otras materias del Derecho se han visto en la necesidad de implantar un marco normativo “especial” subyacente a la consideración de juridificaciones internacionales para atender a la realidad teórico-práctica que emana del contexto social. En este caso, no se hace referencia a otras que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).</p>
Otras Leyes	<p>b) En Materia Tributaria, la Ley de Impuesto Sobre la Renta (2015) avoca por ajustarse a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (VEN-NIF) cuando se trate de la llevanza de todo registro o libro que la misma Ley exija a determinado sujeto responsable, a medida de controlar y comprobar sus bienes (Art. 88, ISLR); así mismo, el Art. 64 propone “a los efectos del análisis del hecho imponible del impuesto <i>sobre los dividendos</i>....considerar la renta neta derivada de los estados financieros elaborados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” (Hevia, 2020, p.331).</p>	<p>b) La falta de regulaciones más particulares, específicas y categóricas generó que, con la reforma del ISLR del año 2015, se introdujeran supuestos contentivos de la propia institución contable-mercantil. A detalle, puede decirse que obliga a los sujetos vinculados con su objeto <i>-contribuyentes, principalmente-</i> a aplicar los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (VEN-NIF) cuando quiera demostrarse situaciones financieras; el estado de capital; la determinación del resultado contable; e incluso para la misma cuantificación de los hechos y bases imponibles del ISLR. Así, evitando la dependencia hacia los preceptos desfasados del Código de Comercio.</p>

<i>Objetivo específico:</i> Determinar la contabilidad mercantil dentro del marco normativo venezolano.		
<i>Aspectos Claves sobre la Variable:</i> La Contabilidad Mercantil	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
	<p>c) Por el mismo lado, el Reglamento del ISLR (2003) en sus Art. 93 y 209 optan por reconocer la naturaleza de los VEN-NIF, y su contenido como calificante y estimador de qué activos u pasivos pueden considerarse como no monetarios para evaluar los ajustes por inflación fiscal (Hevia, 2020).</p>	<p>c) La adherencia, en materia tributaria <i>-para cálculos del ISLR-</i>, de las VEN-NIF es evidente. En este caso en su Reglamento, el cual desde varios años atrás antes de la reforma de la Ley, consideró a la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela como los pioneros y únicos capaces de introducir las NIIF al contexto jurídico-legal venezolano.</p>
Otras Leyes	<p>d) El auxilio aplicado por el legislador tributario se extiende al Código Orgánico Tributario (Parf. Unic., Art. 143 y Art. 155), donde, para calcular a partir de fuentes razonables la valorabilidad “de las diferencias entre los inventarios en existencia y los registrados, no justificadas fehacientemente por el contribuyente a los fines de hacer los ajustes que correspondan en la base imponible” (Hevia, 2020, p.332), deberá aplicar lo que las VEN-NIF usen como método de comprobación; pues en líneas generales, la contabilidad, desde su mandato, debe llevarse según como lo defina los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.</p>	<p>d) El impedimento normativo del Código de Comercio va más allá, y obliga al Código Orgánico Tributario a considerar aspectos propios de las VEN-NIF cuando se trate de contabilizar y calcular irregularidades en los registros e inventarios. El interés superior, en materia tributaria, es la precisión y autenticidad de los asientos; por ello, no pueden depender únicamente de la habilitación que otorga el Registrador Mercantil, deben guiarse por instrumentos electrónicos, automatizados y verificables que faciliten y mejoren el contacto <i>contribuyente-administración</i>.</p>

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 6

Jurisprudencia Nacional atinente sobre criterios de la Contabilidad Mercantil

<u>Objetivo específico:</u> Determinar la contabilidad mercantil dentro del marco normativo venezolano.		
Aspectos Claves sobre la Variable:	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
La Contabilidad Mercantil	a) En el año 2013, el Juzgado Superior Contencioso-Tributario (Sentencia N° 208-13/06) estableció su postura sobre la obligatoriedad de los Libros Contables, en concordancia con lo que establece el Art. 32 del Código de Comercio, luego que el SENIAT impartiera sanción porque la sociedad mercantil OLILIA, C.A. no llevaba el control y estimación de los Libros de Actas de Asamblea y de Accionistas como parte de la contabilidad de su empresa. Al respecto, el Tribunal en cuestión concluye fallando hacia la parte demandada, que pedía la nulidad de la Sanción.	a) En la Región de los Andes tuvo lugar una de las primeras sentencias en considerar una confrontación por interpretación y aplicación errónea de la normativa mercantil. En este caso, el Recurso Contencioso Tributario invocado por la parte afectada llevaba todos los presupuestos de Ley correctos para anular la Resolución SNAT/INTI/GRTI/RLA/DF/03363/2011-02165. No hace falta más que dirigirse al Art. 32 del Código de Comercio para comprender la diferenciación entre libros obligatorios y libros auxiliares, y estimar que el Libro de Accionistas y el Libro de Actas de Asamblea a pesar de ser objeto de verificación por el SENIAT según sea la conveniencia de la situación, no sirve como objeto sancionatorio. Al respecto, describe el Art. 260 del Código de Comercio que los Libros de Accionistas y los Libros de Actas de Asamblea cumplen con dejar por sentado un relato netamente histórico de los testimonios acaecidos en las sesiones de la asamblea general de accionistas, o bien, en la junta de los socios, donde se tocan aspectos jurídicos, económicos y administrativos pertinentes con el objeto social empresarial, cuestiones que en realidad carecen de relevancia sancionatoria <i>-en el caso hipotético que sea válida su sanción-</i> .
Criterios Jurisprudenciales		

<i>Objetivo específico:</i> Determinar la contabilidad mercantil dentro del marco normativo venezolano.		
<i>Aspectos Claves sobre la Variable:</i> La Contabilidad Mercantil	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
Criterios Jurisprudenciales	<p>b) Por otro lado, con bastante anterioridad, para el año 1953 la Corte Suprema de Justicia estimó, a través de su juicio en una sentencia de la cual no se tiene mayores fichas técnicas, como la Contabilidad Mercantil es beneficiosa para asegurar no solo las relaciones empresario-empresario y empresario-terceros (bajo un panorama de confiabilidad, idoneidad y acuciosidad), sino también para el desarrollo nacional, pues gracias a ellas se adquieren “virtudes económicas de alta trascendencia en estas clases de personas, la cuales generalmente obtienen grandes ventajas con el crédito y con el capital circulante ajeno” (Zinguer, 2005, p.9).</p>	<p>b) Los figurados normativos antes de la Reforma del Código de Comercio de 1955 quedaron, en su mayoría, análogos a su antecesor. Por eso, la aproximación de la importancia de la Contabilidad Mercantil estimada por la Corte Suprema de Justicia reseñada es completamente válida.</p> <p>Su apreciación debe resaltarse ahora más que nunca para lograr una aproximación a la restructuración de los procesos contables en esta materia; ya que, en efecto, el uso de estas prácticas no solo fortalece la integración de la sociedad bajo valores de respeto, responsabilidad, gratitud, honestidad, armonía y seguridad; sino que también, cooperan con el desenvolvimiento del mercado y generan un crecimiento de espectro económico, jurídico y legal en general.</p>

Fuente: Elaboración propia.

Sobre la base de las ideas acá expuestas, podemos afirmar que el contenido que norma la Contabilidad Mercantil se alinea bajo una *postura netamente imperativa*, correlacional al deber del comerciante a llevar su contabilidad, germinado verbigracia a un *Derecho Constitucional* que ampara la libertad que tienen las personas para que puedan dedicarse libremente a la *actividad económica* que desee, siempre que no contravenga los principios de seguridad, sanidad, desarrollo humano, protección ambiental u otros criterios de interés social protegidos con las leyes venezolanas.

Dicha postura *obligacional-legal* o de “*strictu sensu*”, en palabras de Gertz (s.f., citado por Hevia, 2020) se encuentran “en aquellos sistemas jurídicos herederos del derecho subjetivo nacido en los gremios de mercaderes del pre-nacimiento... la cual se caracteriza por expresar la manera de como cumplir con la *-llevanza-*, de allí su denominación de imperativo expreso”. (p.335) Este sistema, sin duda alguna, ha permanecido en el derecho impositivo venezolano desde su primera codificación, en 1862, por cuanto de sus antecedentes se extraen razones inherentes a la naturaleza del pre-nacimiento.

Esa *obligación imperativa expresa* viene dada en tres clases: *Libro Diario, Libro Mayor y Libro de Inventarios* -ratificado por medio de Sentencia N° 208 de fecha 13/06/2013-. Son instrumentos que representan la “vida contable” del empresario, y su norma rectora se generaliza en los doce (12) artículos, donde el Código de Comercio establece -en su Libro I, Título I, Sección II, Parágrafo 3°- los requisitos extrínsecos e intrínsecos para la validez, asentamiento, e inalterabilidad del contenido de los instrumentos, por un plazo mínimo de diez (10) años continuos. Entre los cuales se destaca el uso del idioma castellano como condición primigenia de eficacia práctica y probatoria.

Sin embargo, esta práctica contable es *irrefutablemente longeva*; sus supuestos regulatorios no se modifican de hace más de una década, y eso ha provocado que hayan quedado anquilosados en el tiempo (Hevia, 2020). La realidad comercial es otra; la globalización y la era tecnológica hacen aproximaciones a una contabilidad netamente computarizada, verificable y más privada. Llenar los libros a mano era lo usualmente practicado para la época de la promulgación del Código, donde la vida era menos agotadora, y el tiempo no representaba un problema para que los escribientes o tenedores de libros crearan los asientos calmadamente. Hoy en día, la situación es otra: el acelerado ritmo de vida y el auge de los ordenadores hace que la práctica “a mano alzada” se vuelva obsoleta e ineficiente, y por ende, deba incurrirse a numerosas interpretaciones y analogías legales para lograr la adecuación de las nuevas prácticas al quehacer contable cotidiano, volviéndolo más ágil y expedito a través de procedimientos y técnicas ocasionales que lo que general es la dispersión de las normativas, volviéndolas confusas y, muchas otras veces, poco conocida (Garay & Garay, 2012).

Pongamos el caso de la Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas (2001), la cual, en virtud del Principio de Equivalencia Funcional, otorga, en su artículo 4, un valor probatorio igual a los Libros de Contabilidad Mercantil tal como si se estuviera llevando por medio de documento escrito, de forma que “su promoción, control, contradicción y evacuación como medio de prueba, se realizará conforme a lo previsto para las pruebas libros en el Código de Procedimiento Civil” (p.3). Sin embargo, su confiabilidad quedaría puesta en duda por cuanto uno de los requisitos extrínsecos para la validez de este tipo de instrumentos contables es, precisamente, su presentación por ante el Registro Mercantil para la firma y sello de los folios (Art. 38 C. Com). Por ello, doctrinarios apuntan a que para que este tipo de “contabilidad informática” sea válidamente apreciada por el Juez, debería practicarse continuamente en el tiempo

y bajo la participación al Registro de la información del *estándar software* o *customized software* utilizado para asentar las operaciones mercantiles. De modo tal que, a día de hoy, el vacío legal entre la Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónicas y el Código de Comercio *-como efectos de su interpretación literal-*, respecto a la validez probatoria de los mensajes de datos resulta evidente (Morles, 2017).

Este mismo contexto delata un panorama donde el Código de Comercio, para con la ***Administración Tributaria***, es incapaz de otorgar datos reales e innovadores que sirvan como base no solo para la determinación del elemento “base imponible” del Impuesto Sobre la Renta, sino también para aplanar proyectos que aseguren patrimonialmente a las sociedades mercantiles, esto debido a la limitación práctica que los tres (3) libros contables profundizan respecto a su contenido, regulación de métodos y reglas de valoración; quedando, como consecuencia, inutilizables para determinar una cuota tributaria que busque adecuarse al Principio de Capacidad Contributiva tras un previo análisis razonable de la información de las operaciones de los usuarios. Por eso, el legislador, a partir del conocimiento de las normas contables NIIF, decidió auxiliarse en ellas para permitir la cuantificación objetiva de la renta gravable, en este caso, del Impuesto Sobre la Renta (Hevia, 2020).

Tabla 7

Concepción histórica y doctrinaria del "Sujeto Comerciante"

<u>Objetivo específico:</u> Identificar los criterios configurativos del sujeto comerciante y los actos de comercio que obligan a la activación de mecanismos de regulación contable.		
Aspectos Claves sobre la Variable: La Contabilidad Mercantil	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
Definición del "Sujeto Comerciante"	<p>a) Los comerciantes son, en pocas palabras, personas jurídicas o naturales que ejercen un oficio mercantil, conforme a los actos u operaciones que se describan en la legislación como "económicos". No obstante, Trimarchi (2002) lo define dependiendo de la dimensión hacia la cual se fije el pensamiento: uno legal, otro social, y finalmente el económico.</p> <p>b) Bajo la abstracción legal, la cualidad de comerciante se adquiere "con el ejercicio habitual de actos objetivos de comercio, sin ser necesario requisitos formales de inscripción en registro, exámenes, o patentes que autoricen a la persona para ello; la cualidad se obtiene sin capital inicial, y sin ponerse servicio público" (Trimarchi, 2002, p.9). Así, solo con que, a nombre propio, se ejercite profesionalmente los actos consecutivos de comercio, sirve como verificación suficiente para considerarse comerciante.</p>	<p>a) El sujeto comerciante debe estar personificado obligatoriamente, bajo uno de las dos formas posible en toda legislación del globo: la natural o la jurídica. Sin embargo, en la doctrina se ha discutido si su carácter <i>-y con ello, la obligación de llevar contabilidad mercantil-</i> nace por el simple hecho de refutarse reservadamente como tal, a lo cual, para los efectos de su verdadera validación, se debe recurrir a analizar tres aspectos primarios, los cuales aportarán el conjunto de prerequisites que, <i>doctrinaria e históricamente</i>, configuran al "sujeto comerciante".</p> <p>b) En el plano "legal", el carácter de "comerciante" viene inmiscuido en la propia libertad y deseo personal del sujeto de serlo, efectuando <i>-desprovisto de cualquier autorización legítima-</i> actos de comercio. Todo lo cual resulta errado, bajo la simple cuestión que, de esta forma, las irregularidades, ilicitudes y negocios malintencionados pueden ser las consecuencias directas. Por eso, como <i>primer paso</i> se dispone de un ente Registrador Mercantil que formalice el carácter de comerciante de los sujetos interesados.</p>

<u>Objetivo específico:</u> Identificar los criterios configurativos del sujeto comerciante y los actos de comercio que obligan a la activación de mecanismos de regulación contable.		
Aspectos Claves sobre la Variable: La Contabilidad Mercantil	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
	<p>c) Bajo el ideal social, la persona comerciante se considera parte de un cúmulo de factores del panorama colectivo, que involucra al comerciante, el consumidor y el productor; de los cuales, cada uno “se reconoce en teoría y tienen en la práctica de mercado una esfera de acción exclusiva y propia, y los tres a su vez representan la trípode sobre la cual se recluye y descansa el Derecho Privado...” (Trimarchi, 2002, p.12).</p>	<p>c) El aspecto “social” fue uno de los más acertados en la edad antigua, donde el “trueque” y el comercio apenas estaban germinando. En estos tiempos, las sociedades existían para auto sustentarse y respetar el mandamiento que su Dios aplicó sobre su existencia, viviendo todos en una aparente armonía y estructura económica que estaba representada por tres personas: el que producía los bienes, el que compraba y revendía dichos bienes, y finalmente el que consumía los bienes. Todos eran comerciantes de su propia necesidad. A día de hoy, el factor “social” no se aplica como configurativo.</p>
Definición del “Sujeto Comerciante”	<p>d) Bajo la óptica económica, se estima al sujeto comerciante como aquel que “desarrolla una actividad económica organizada, de producción o de prestación de servicios destinados al mercado, y al ánimo de lucro” (Trimarchi, 2002, p.14). Convirtiéndola en una profesión de la cual impulsa su desarrollo y supervivencia en sociedad.</p>	<p>d) Económicamente, el “comerciante” es aquel que, del producto resultante de su actividad, genera operaciones que pueden identificarse dentro de una esfera económica <i>-determinada por la jurisdicción en cuestión-</i>. Así, como factor determinante de los comerciantes resulta en uno de los más acertado; Sin embargo, en nuestro Derecho, su identificación no solo parte del cumplimiento de este supuesto, tal como se refutará a continuación.</p>

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 8

Quiénes son comerciantes para la Jurisdicción Mercantil

<u>Objetivo específico:</u> Identificar los criterios configurativos del sujeto comerciante y los actos de comercio que obligan a la activación de mecanismos de regulación contable.		
Aspectos Claves sobre la Variable: La Contabilidad Mercantil	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
Requisitos para ser Comerciante	<p>a) El Art. 1 del Código de Comercio somete a su jurisdicción a todo tipo de persona que interviene en una relación comercial determinada; pero, éste mismo ordenamiento crea, en su Art. 10, una “especie” de <i>Sujeto Comercial</i> al cual se le impone “un estatuto jurídico particular cuando su participación en los actos de comercio se convierte en una profesión” (Trimarchi, 2002, p.15). Al respecto, dispone la norma <i>in comento</i>: “Art. 10.- Son comerciantes los que teniendo capacidad para contratar hacen del comercio su profesión habitual, y las sociedades mercantiles”. (p.46)</p> <p>b) La capacidad contractual es un matiz que viene dada con la mayoría, la cual se alcanza a los dieciocho (18) años de edad por prescripción directa del Código Civil. Al mismo tiempo, la incapacidad se refuta como una excepción, en los siguientes casos: “Art. 15.- Las personas inhábiles para comerciar, si su incapacidad no fuere notoria, o si la ocultare con actos de falsedad, quedan obligados por sus actos mercantiles, a menos que se probare mala fe en el otro contratante”. (p.47)</p> <p>Así como también, en los casos de los Niños, Niñas y Adolescentes, los cuales deben autorizarse bajo los parámetros que estipule la LOPNNA. Y la mujer casada <i>-libre de todo consentimiento de su marido-</i>, puede practicar el comercio separadamente de su lazo matrimonial sin más limitaciones que las atribuidas por su responsabilidad (Art. 16 C. Com).</p>	<p>a) El comerciante es aquel que, estando en la edad permitida por el Código Civil, obtiene capacidad legal para, <i>habitualmente y bajo su nombre</i>, dedicarse al comercio. Bajo esta perspectiva, el “comercio” debe observarse bajo dos enfoques: primero, como la <i>propia operación mercantil</i> que debe ser asentada en los libros contable; y, segunda, como aquella <i>actividad o negociación que busca la obtención de lucro</i> en la compra de mercadería y su sucesiva venta o permuta, estos son, actos objetivos de comercio.</p> <p>b) La mayoría de edad es suficiente para que la Ley considere a una persona adquirente de capacidad contractual y, con ella, la mercantil; a excepción que se encuentre inhabilitado, o sea un Niño, Niña o Adolescente sin autorización de sus padres, o de su curador legal.</p>

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 9

Naturaleza de la Operación Mercantil y Acto de Comercio

<u>Objetivo específico:</u> Identificar los criterios configurativos del sujeto comerciante y los actos de comercio que obligan a la activación de mecanismos de regulación contable.		
Aspectos Claves sobre la Variable: La Contabilidad Mercantil	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
Concepción de la “Operación Mercantil” y los “Actos de Comercio”	<p>a) Una <i>Operación Mercantil</i>, para Casal et al (2018), es aquella que, dentro de la arista contable, “se relaciona con un evento económico expresado en una transacción que se refleja mediante un registro de libros” (p.13). Ese evento apreciado económicamente no es otro que un contrato de cuya naturaleza se relacione al área mercantil. De ahí que el Código de Comercio, en su Art. 1 lo prescriba como una acción que recae sobre los comerciantes.</p> <p>b) En tanto, el <i>Acto de Comercio</i> lo caracteriza los componentes intrínsecos que se encargan de tipificarlo, es decir, al “acto jurídico de dimensión mercantil reglamentado de forma enunciativa en la norma”. (Casal et al, 2018, p.14). El Código de Comercio, en su Art. 2 “coloca en el encabezamiento de los actos de comercio una serie de <i>operaciones</i> que reúnen de manera precisa, el espíritu que cualifica esos actos” (Casal et al, 2018, p.15); esto lo pauta de la siguiente forma</p> <p>“Art 2.- Son actos de comercio, ya de parte de todos los contratantes, ya de parte de parte de algunos de ellos solamente:</p> <p>1°. —La <i>compra, permuta o arrendamiento de cosas muebles</i>, hechas con <u>ánimo</u> de <i>revenderlas, permutarlas, arrendarlas o subarrendarlas</i> en la misma forma o en otra distinta; y <i>la reventa, permuta o arrendamiento de estas mismas cosas</i>”. (p.32)</p>	<p>a) La <i>Operación Mercantil</i> no es otra cosa que el resultado del intercambio de intereses en la esfera comercial; entiéndase, la obligación mercantil donde la entrega, prestación o abstención debida por un deudor o exigible por un acreedor, cuando constituye el determinado acto de comercio. De allí es que se habla de una relación entre ambos conceptos.</p> <p>b) Un <i>Acto de Comercio</i> es aquel que reúne tres condiciones para su cualificación, dadas en virtud de lo que establece el Art. 2 del Código de Comercio: 1) la adquisición a través de la enajenación, arrendamientos o compras; 2) que esa adquisición se efectúe con el deseo de que la cosa sea subsecuentemente permutada, arrendada o revendida; y 3) que esas operaciones versen sobre cosas muebles. Sin embargo, el mismo dispositivo jurídico establece veintidós (22) tipos de actos más a parte del estudiado en el Ord. 1° que pueden dar origen a otros tipos de actos comercio, pero los mismas estarán condicionados a la clase de actividad que se dedica la empresa en concreto, exceptuando los establecidos en los Ord. Nro. 17 al 22, que se encuentran derogados por la vigencia de la Ley de Comercio Marítimo.</p>

<u>Objetivo específico:</u> Identificar los criterios configurativos del sujeto comerciante y los actos de comercio que obligan a la activación de mecanismos de regulación contable.		
Aspectos Claves sobre la Variable:	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
La Contabilidad Mercantil	<p>c) Calvo (s.f., citado por Casal et al, 2018) estima <i>-partiendo del contenido del Art. 3 del Código de Comercio-</i> que este dispositivo jurídico “presume la comercialidad de todos los contratos celebrados por un comerciante. Esta es una presunción <i>iuris tantum</i>, que deja de aplicarse en dos situaciones: cuando resulta lo contrario del acto mismo, o cuando el acto sea de naturaleza esencialmente civil” (p.17).</p>	<p>c) La lista de actos que regula el Art. 2 eiusdem no cierra el paso a otras formas de actividad que puedan calificar dentro de un acto de comercio. Así, para presumir la comerciabilidad del mismo, debe reunir dos formalidades, a saber: el respeto de la esencia mercantil, y la equivalencia del acto mismo.</p>
Concepción de la “Operación Mercantil” y los “Actos de Comercio	<p>d) En cualquier caso, las normas precedentes vislumbran cuatro requisitos principales para llegar a considerar acertadamente un acto de comercio, los cuales, según Goldschmidt (2006, citado por Casal, et al, 2018), son “primero, que sea susceptible de constituir actividad encaminada a la consecución de un fin económico; segundo, que no se trate de actos accesorios o conexos; tercero, no requieren ser de la misma índole; y cuarto, no se requiere la exclusividad” (p.16).</p>	<p>d) La estimación jurídica del “Acto de Comercio”, como un concepto que encuentra su vinculación a la de “Operación Mercantil”, es lo que, en conjunto con lo estipulado en el Art. 10 del Código de Comercio, califican legal y económicamente al “Sujeto Comerciante”, el cual además de detentar capacidad suficiente, ejerciendo a nombre propio el comercio, deberá ejecutar actos de comercio válidos y reconocidos por la normativa mercantil de la jurisdicción.</p>

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 10

La figura del Contador Público para la Contabilidad Mercantil

<u>Objetivo específico:</u> Identificar los criterios configurativos del sujeto comerciante y los actos de comercio que obligan a la activación de mecanismos de regulación contable.		
Aspectos Claves sobre la Variable: La Contabilidad Mercantil	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
Relación Comerciante – Contador Público	<p>a) El <i>Contador Público</i>, como profesional licenciado en tal materia, es un sujeto que se encuentra íntimamente relacionados con la Contabilidad Mercantil y los empresarios, ya que, bajo su comisión, llevan y asientan las operaciones en los libros contables.</p> <p>Por obligación de Ley, deben estar inscritos ante la Federación de Colegios de Contadores Público de Venezuela (FCCPV), organismo de mayor relevancia encargado de gestionar, regular y apoyar el desarrollo de la profesión, a fin de que, en el ejercicio de sus funciones, adecúen el proceso contable a las exigencias del panorama global <i>-financiera y administrativamente-</i> (Parra et al, 2019). Bajo el enfoque de su labor sobre la Contabilidad Mercantil, adquieren tres tipos de responsabilidades.</p> <p>b) Son responsables profesionalmente de mantener sus destrezas y conocimientos actualizadas “acorde con las Leyes venezolanas a través de Principios, Normas y Procedimientos; con los pronunciamientos emitidos por la (IASB); y con los preceptos que la (FCCPV) emita en torno al régimen de su actuación profesional” (Parra et al. 2019, p.4).</p>	<p>a) La labor del <i>Contador Público</i> es fundamental para el interés público nacional, por cuanto de su objetividad e integridad moral dependerá el mantenimiento y funcionamiento ordenado de los comercios y empresas nacionales, no solo porque sobre él reposará la responsabilidad individual respecto al empleador particular que sirve, sino también porque su actuar tendrá un impacto de primer grado sobre el país y su bienestar financiero y económico. De allí que sea necesario que un ente como la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela acoja en su seno la labor de regular y gestionar las actuaciones de los contadores como un entero profesional.</p> <p>b) La responsabilidad profesional de los contadores públicos viene dada en función del resultado de sus estudios profesionales. En efecto, su pericia, técnica y maestría debe perdurar en el tiempo, poniéndose a la vanguardia de todo nuevo posible procedimiento, norma o principio que emitan las leyes venezolanas o los entes como la FCCPV.</p>

<u>Objetivo específico:</u> Identificar los criterios configurativos del sujeto comerciante y los actos de comercio que obligan a la activación de mecanismos de regulación contable.		
Aspectos Claves sobre la Variable:	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
La Contabilidad Mercantil	<p>c) Son responsables legalmente, bajo la idea que los Contadores Públicos deben cumplir con lo que los Reglamentos, Leyes, Estatutos, Códigos, Resoluciones, etc, establezcan sobre la regulación de su propia actividad apegada al cumplimiento de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, tanto las de fuentes internacionales (NIIF) como las nacionales (BA-VEN-NIF) (Parra et al, 2019).</p>	<p>c) El contador público, como se dijo con anterioridad, es una pieza clave que importa no solo para los empresarios o terceros con que se relacionen, sino también para la misma Nación. Por eso, su actuar debe estar apegada a la legalidad y honradez que sus principios humanos, civiles y profesionales demarcan; y al interés que las Normas Internacionales de Información Financieras delimiten; desentendiéndose totalmente de situaciones que contribuyan a la delincuencia, corrupción o legitimación de capitales.</p>
Relación Comerciante – Contador Público	<p>d) Socialmente, el Contador Público es responsable de cumplir con la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública -y las demás conexas- a fin de que pueda desarrollar la capacidad de asesoramiento contable sobre las personas y comunidades que lo necesiten, salvaguardar los principios que su Código de Ética propugne (Parra et al, 2019).</p>	<p>d) Bajo el aspecto social, es responsable <i>-el contador público-</i> de prestar su auxilio contable a las personas que lo necesiten <i>-sea a fin de lucro o no-</i>, en concordancia con lo que establezca su Código de ética y la Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública.</p>

Fuente: Elaboración propia.

Partiendo de las ideas que se han presentado, resulta inequívoco el carácter calificador del “*Sujeto Comerciante*” y las condiciones que deben satisfacerse para que aquel pueda quedar coaccionado a hacer frente obligaciones y deberes propios de su campo de actividad, es decir, de la Contabilidad Mercantil; Sin embargo, el Código de Comercio no delimita de forma clara estas cuestiones, y evoca a la interpretación y progresión de varias normativas para establecer suficientemente los criterios necesarios.

Doctrinariamente se hace mención a aspectos legales (validación y autorización por instituciones gubernamentales); sociales (interacción socio-económicamente aceptada entre las mismas comunidades) y económicos (actuación operacional con resultados eminentemente patrimoniales) que determinaban el carácter comercial de los sujetos; no obstante, la realidad es que el sentido y adquisición de obligatoriedad comercial, pese a estar nutrido por un deseo de voluntariedad y libertad de cada sujeto, viene desprendido por la ***capacidad, la habitualidad, la individualidad y el acto de comercio.***

De esta forma se calificará al *sujeto comerciante*, y a partir de ese momento, sus relaciones con los terceros y el Estado quedarán sujetas a la legalidad de la legislación mercantil venezolana, y con esto, a la activación de los mecanismos de regulación contable. Para este momento, el Contador Público se concibe como el profesional que tiende a auxiliar la llevanza de los libros contables, a través de un rasgo “altamente competencial en la interpretación y aplicación de leyes, decretos, resoluciones, conceptos, jurisprudencia, etc.... requiriendo que tenga desarrolladas las competencias interpretativas, comunicativas y de análisis” (Barahona, 2020, p.56). Esto genera la confiabilidad en cuestiones de adopción de técnicas y procesos contables legales, actuales y verificables para con los libros contables (tal como quedó considerado en Sentencia de Casación

22/09/77, al afirmar que los balances certificados por los contadores públicos, otorgan certeza de su contenido, salvo que se pruebe lo contrario).

Tabla 11

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

<u>Objetivo específico:</u> Describir el carácter de las nuevas disposiciones que regulan la contabilidad mercantil.		
Aspectos Claves sobre la Variable: Normas Internacionales de Información Financiera	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
NIIF	<p>a) Durante más de tres décadas, el IASB y su predecesor, el IASC han estado “trabajando para desarrollar, en función del interés público, un único conjunto de Normas Internacionales para la Información Financiera (IFRS de sus siglas en ingles) de alta calidad, de fácil comprensión e implantación, que pueda ser de utilidad a los usuarios...” (Figueredo, 2018, p.84).</p> <p>El primero, tiene su origen en 1973, luego de la asociación de miembros de los sindicatos contables de Francia, México, Holanda, Inglaterra, Irlanda, EE.UU., Australia, Canadá, y Alemania, bajo la misión de emitir “Normas Internacionales de Contabilidad (antes conocidas como las (NIC)” (Aranzábal, 2004, citado por Figueredo, 2018, p.84).</p> <p>Para el año 2001 la anterior queda reestructurada en la IASB (<i>International Accounting Standards Board</i>) y con ella el <i>Financial Accounting Standards Board</i> (FASB) en Londres, bajo el propósito, según Aranzábal (2004, citado por Figueredo, 2018) de</p> <p>Desarrollar, para el interés público en general, y en particular para las personas que han de tomar decisiones económicas, una serie de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o estándares de gran calidad, transparencia y comparación; ...promoviendo su uso y rigurosa aplicación a través de una conveniencia armoniosa o una convergencia entre las normativas contables de los países. (p.85).</p>	<p>a) Las Normas Internacionales de Información Financiera son disposiciones tecnicizadas que fueron perfeccionadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) con sede en Inglaterra. Dentro de 75 países sus lineamientos son considerados como necesarios por aplicación directa e indirecta; lo cual no es de extrañar al valorar el sostén histórico que su predecesor, el IASC, erigió desde comienzo de los años 30 como la única corporación que atendió una necesidad elemental surgida de una profunda crisis económica que azotaba a las naciones del primer mundo.</p> <p>Por eso, desde entonces, han destinado su labor a la concesión de un fin totalmente social: el estudio, regulación, convergencia y adaptación de postulados sobre Información Financiera en las jurisdicciones mercantiles del mundo civilizado, con los más altos estándares de preeminencia y diafanidad posibles.</p>

Objetivo específico: Describir las nuevas normas que regulan la contabilidad mercantil.

<i>Aspectos Claves sobre la Variable:</i>	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
Normas Internacional es de Información Financiera	<p>b) En pocas palabras, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se conciben como un conjunto estandarizado de técnicas internacionales adoptadas y promulgadas por la <i>IASB</i>, donde establece requisitos para el reconocimiento, medición y presentación de las informaciones financieras de las empresas, incluidos los hechos económicos, flujos y operatividad de la misma (Medina, 2019)</p>	<p>b) Las NIIF deben ser tratados como principios, postulados, opiniones o ideales que más que tratar de imponer requisitos legales extranjeros sobre legislaciones nacional, su verdadero interés alude a la contribución de basamentos generalmente aceptados como los ulteriores en cuestiones de calidad y transparencia informática-financiera-empresarial.</p>
NIIF	<p>c) Sin embargo, Peña y Bastidas (2007, citados por Figueredo, 2018) consideran que, en realidad, “el eje transversal de la adopción de las NIIF es la <i>ética profesional</i>, donde todo Contador Público debe hacer suyos los principios básicos de la ética como guías de sus actuaciones” (p.86).</p> <p>d) No hay duda que las NIIF se representan como un nuevo paradigma de herramientas para que los procesos contables sean verdaderamente válidos y eficaces, en cuestiones de otorgamiento de información pertinente, clara y organizada a los usuarios de los estados financieros; algo cada vez más necesario ante un mundo que es cada día más globalizado como consecuencia de una evolución tecnológica y comunicacional sin precedentes (Aranzábal, 2004).</p>	<p>c) Hasta tanto la Jurisdicción Nacional no decida, legislativamente, adoptar los principios de las NIIF como fundamentos para la promulgación de sus Leyes; su eje de acción dependerá de los sindicatos profesionales, los cuales servidos de la potestad que su deber ético y laboral relumbra, cumplen y hacen cumplir las mismas.</p> <p>d) A nivel local, las NIIF aportan un renovado rediseño del valor estratégico de las informaciones financieras manejadas por las organizaciones empresariales, mejorando su desempeño analítico para interpretar y valorar sus resultados operacionales, dinamizando con esto una analogía contable utilizable a escala mundial que faciliten la inversión, los procesos del mercado, y el incremento en bolsa de sus acciones.</p>

<i>Objetivo específico: Describir el carácter de las nuevas disposiciones que regulan la contabilidad mercantil.</i>		
<i>Aspectos Claves sobre la Variable:</i> Normas Internacionales de Información Financiera	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
	<p>e) Ni tampoco el hecho que, de la adopción de las NIIF en determinado sistema contable mercantil, las empresas pueden adquirir nuevas formas de presentar y cuantificar sus informaciones financieras, y entre tales razones, Figueredo (2018) considera que las NIIF establecen tratamientos que difieren de las normas vigentes, y admiten tratamientos alternativos para valorar las transacciones económicas y las estimaciones contables. También establecen mayores requerimientos sobre la forma y alcance de la información a revelar a través de las notas a los estados financieros. (p.86)</p>	<p>e) A nivel práctico, las NIIF pueden mejorar las primitivas formas de parámetro y presentación de la <i>Contabilidad Mercantil</i>; no suprimiendo la llevanza de libros, pero si incorporando nuevos métodos valorativos para el mejoramiento de la estimación contable diaria, balances e inventarios mensuales, y cierres históricos anuales.</p>
NIIF	<p>f) La adopción o adaptación de las NIIF suele ser un proceso complejo; por eso, la IASB ha producido las Normas Internacionales de Información Financiera en dos tipos, aplicable una u otra en función del costo-beneficio de su admisión y necesidad de los sujetos interesado: NIIF PYMES y NIIF Completas, muy similares, pero, al mismo tiempo, diferenciadas, según Gonzáles y Paleo (2018) porque “las NIIF para Pymes se basan en la extracción de conceptos fundamentales del marco conceptual del <i>International Accounting Standards Board</i>, y de los principios y guías obligatorias relacionada con las NIIF Completas” (p.18).</p>	<p>f) las Normas Internacionales de Información Financiera pueden clasificarse en PYMES y Completas. La <i>International Accounting Standards Board</i> entrega -como libre elección- a los interesados las interpretaciones y sobre un nivel de complejidad y valoración económica acorde a la situación, naturaleza o estándar legal que lo caracteriza; De todas maneras, es evidente que las NIIF PYMES, como extracciones sencillas y simplificadas de los Marcos Conceptuales y de las propias NIIF Completas, son estadísticamente mayor aprovechadas por las pequeñas y medianas empresas (lo cual corresponde al más de 80% de las organizaciones comerciales de los países subdesarrollados).</p>

Objetivo específico: Describir el carácter de las nuevas disposiciones que regulan la contabilidad mercantil.

<i>Aspectos Claves sobre la Variable:</i>	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
Normas Internacional es de Información Financiera	g) El <i>Marco Conceptual para la Información Financiera</i> es un instrumento que fue emitido por el IASB para el año 2010, donde se describen los objetivos y conceptos que sirven para la interpretación y creación de las Normas NIIF y para demás propósitos generales. Extrayendo una breve referencia de sus postulados sobre la valoración de las estructuras económico-financiera de las empresas (esto, aplicable para su <i>Contabilidad Mercantil</i>), establece como elementos de medición para el proceso determinador de importe monetario registrable contablemente algunas de las siguientes bases, las cuales se distinguen según su grado y combinación entre ellas mismas: <i>Costo histórico; Costo corriente; Valor realizable o de liquidación; Valor presente; Valor de uso; Costos de venta; Costo amortizado; Valor contable o en libros; Valor Residual.</i> (Figueredo, 2018).	g) La IASB logró un hito significativo al desarrollar un Marco Conceptual que permitió articular el raciocinio y metodología de las NIIF -y <i>antiguas NIC</i> - para el año 2010; lo cual, bajo la óptica mercantil, permite aplicar técnicas de comparación y confrontación sobre la suma de estados financieros que se implementan en varias organizaciones comerciales del globo, y analizar la congruencia de las técnicas empleadas.
NIIF		

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 12

Cuadro comparativo de las diferentes siglas y organismos

Estándar	Sigla en ingles	Emisor	Quienes las pueden modificar o eliminar	Se expiden en el futuro
NIC	IAS	IASC	IASB	NO
SIC	SIC	SIC	IASB	NO
NIIF	IFRS	IASB	IASB	SI
CINIIF	IFRIC	IFRIC	IASB	SI

Fuente: Frías, O.

Tabla 13

Las Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF)

<u>Objetivo específico:</u> Describir el carácter de las nuevas disposiciones que regulan la contabilidad mercantil.		
Aspectos Claves sobre la Variable: Normas Internacionales de Información Financiera	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
VEN-NIF	<p>a) En Venezuela, la práctica de la Contabilidad Mercantil, y su creciente avance/complejidad adquirida con el paso del tiempo, ha determinado “la necesidad de crear elementos que permitan establecer criterios uniformes respecto a la forma de realizar la contabilización de las operaciones de los empresarios en general” (Zinguer, 2005, p.26). De allí nacen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF), los cuales antes del 2007 se representaban bajo la nomenclatura de PCGA (<i>Principios de Contabilidad de Aceptación General</i>), mismos que no son otra cosa que la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).</p> <p>b) La labor de adopción de las NIIF en nuestro país queda direccionada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) a partir del año 1974, hasta la actualidad. En esos periodos, numerosos fueron los informes, declaraciones y publicaciones técnicas en pro del reconocimiento de estos estándares contables -DPC-0 y PT-3, por ejemplo-; sin embargo, en el año 2007 es donde este procedimiento de acogida entra en auge, con la denominación de las VEN-NIF (Normas de Información Financiera de Venezuela) y su forma de aplicación a través de Boletines (BA VEN-NIF) donde se reúne la preparación y presentación de los postulados de la IASB a través de doce (12) de ellos, emitidos y vigentes a día de hoy.</p>	<p>a) El avance de la Contabilidad Mercantil en Venezuela, encausada por la reorganización constitucional del año 1999 y el auge de nuevos actos de relacionamiento social, económico y comercial -<i>condicionado por nuevas costumbres, culturas, y patrones de comportamiento</i>- originaron un ambiente jurídico-práctico de desasosiego sobre los preceptos que el Código de Comercio de 1955 manejaba en cuanto al uso del proceso contable empresarial. A pesar de que fueron numerosos los proyectos de reforma que proponían una revisión general de los principales libros del Código, los esfuerzos no se concretaron, y esto desembocó a que fueran otras instituciones desprovistas de facultades legislativas las que comenzaron a recoger principios internacionales para que la contabilidad cumpliera los estándares deseados. Para su momento, serían los PCGA los seleccionados, mismo que cambiarían a considerarse VEN-NIF con la adopción de los postulados técnicos de las NIIF.</p> <p>b) La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela sería quien se encararía de ésta importante labor, con la dictaminación de Boletines de Aplicación BA VEN-NIF (<i>Área de la Cont. Merc.</i>)</p>

Objetivo específico: Describir el carácter de las nuevas disposiciones que regulan la contabilidad mercantil.

<i>Aspectos Claves sobre la Variable:</i>	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
Normas Internacionales de Información Financiera	<p>c) Los BA VEN-NIF sirven, en expresión de Zinguer (2005) de “explicación de las actividades corrientes y como guía en la selección de convencionalismos o procedimientos aplicados por los profesionales de la Contaduría Pública en el ejercicio de las actividades que les son propias, en forma independiente de las entidades analizadas...” (p.26). Esto es así por cuando introducir la NIIF directamente a la legislación del país ha sido una propuesta que no ha denotado mayor relevancia para el Poder Legislativo. Por eso la FCCPV ha tratado de armonizar, con grandes reservas y condiciones, las VEN-NIF, clasificándolas en los dos grupos que la IASB promueve: VEN-NIF GE y VEN-NIF PYME (González & Paleo, 2018).</p>	<p>c) Los BA VEN-NIF funcionan como instrumentos guidores de la labor propia e independiente de los Contadores Públicos para la profundización y aplicabilidad de nuevas técnicas que reformulen el convencionalismo de los vigentes. Esto, con carácter de indispensabilidad, según lo considere los Reglamentos, Leyes y Códigos que la Federación de Colegios de Contadores Públicos expida; y previa calificación jurídica-valorativa de la empresa, a fin de emplear los VEN-NIF PYME (Mediana y pequeña) o VEN-NIF GE (Grandes corporaciones).</p>
VEN-NIF	<p>d) A pesar de esto, “La adopción plena de las Normas Internacionales de Información Financiera representa un importante reto tanto para el gremio de los Contadores Públicos como para la comunidad de negocios y los mercados financieros venezolanos, por las consecuencias que su aplicación puede generar” (Peña, 2007, p.57). Ya que, es de reconocerse que el nivel de complejidad y poco dominio profesional de los contadores en esta materia podría volverse contraproducente, agravado por la longevidad de los preceptos contables mercantiles que el Código de Comercio regula y de sobre los cuales instituyeron su carrera profesional.</p>	<p>d) El proceso de adopción de las NIIF, más que posibles desventajas, encuentra determinanos obstáculos. Uno de ellos viene dado en el nivel de conocimiento del recurso humano disponible para hacer valer las cargas, conceptos y procesos descritos en los postulados internacionales. El entrenamiento y curso profesional en materia NIIF, VEN-NIF, y BA VEN-NIF debe ser proporcional al nivel de exigencia por parte de los empresarios, ya que también se denota bajos niveles de implementación de las PYME, precisamente, por el costo e insustentabilidad patrimonial que esto causaría para los comerciantes.</p>

Objetivo específico: Describir el carácter de las nuevas disposiciones que regulan la contabilidad mercantil.

<i>Aspectos Claves sobre la Variable:</i>	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
Normas Internacionales de Información Financiera	<p>e) El compromiso de la FCCPV como principal emisor de normas y directrices contables se ha visto notoriamente limitado por la acción de otros organismos (como las de seguros, de banca, etc) los cuales han emitido paralelamente para la regulación contable en sus actividades. Esto ha generado un panorama de confusión y complejidad normativa. Al respecto, Mileo (2016, citado por González & Paleo, 2018) considera que “la promulgación por parte del gremio de los célebres boletines BA VEN-NIF son el condimento para que haya más diatribas, más debates y sobre todo más gente que en el fondo concluye que la verdadera adopción no se materializará nunca” (p.215).</p> <p>f) Por eso, para el contexto local venezolano existe una necesidad latente de armonización y estandarización de las normas contables que rigen sobre la elaboración de las informaciones financieras de las empresas (NIIF), tal como otros países de la Región Latinoamericana lo han venido haciendo de forma <i>oficial</i>; sin embargo, las dificultades económicas, legales y prácticas lo hacen imposible.</p> <p>g) “no bastaría con cumplir con la habilitación y construcción de los libros contables... es imperativo hacerse de la aplicación de los Principios de Contabilidad de manera consistente, lo cual, junto con la auditoría de los estados financieros y su dictamen, serán los insumos básicos de información para los usuarios internos y externos de la Contabilidad Mercantil” (Hevia, 2020, p.348).</p>	<p>e) La dispersión de la Normativa Contable Mercantil provoca un panorama de desconocimiento, ignorancia, y confusiones respecto a los métodos de llevanza y control de las operaciones mercantiles. La forma de publicación y revelación al público de las VEN-NIF por parte de la FCCPV suele ser muy compleja, lo cual limita a la reproducción de la información dentro de un centro comunitario determinado; deslumbrando con esto, la necesidad forzosa de la figura del Contador para cualquier sugestión sobre los principios.</p> <p>f) Ante esta situación, se hace cada vez más primordial activar el órgano legislativo, ejecutivo, ministerial o judicial para exigir una estandarización de las Normas Internacionales de Información Financiera en un solo cuerpo normativo oficial, que dirima toda dificultad práctica en la implementación de procedimientos y políticas contables uniformes.</p> <p>g) Aunque el panorama es desalentador, los VEN-NIF son los que, como base técnica, moderadamente coadyuvan a la Contabilidad Mercantil como una disciplina interpretativa, normativa e informativa, que es dirigida por la acción de los Contadores Públicos a través de la formalización de los criterios a seguir para el tratamiento de la información financiera y patrimonial.</p>
VEN-NIF		

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 14

Carácter vinculante de las Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF)

<u>Objetivo específico:</u> Describir el carácter de las nuevas disposiciones que regulan la contabilidad mercantil.		
Aspectos Claves sobre la Variable: Normas Internacionales de Información Financiera	Revisión Documental	Síntesis Interpretativa
Carácter vinculante de los (VEN-NIF)	<p>a) Un sector estima que los VEN-NIF no tienen fuerza vinculante, ya que “tales enunciados no emanan de un cuerpo con competencia legislativa” (Castillo, 2007, p.3). Morles (2017) es partidaria de este supuesto, pero con un criterio menos extremista.</p> <p>b) Por otro lado, el sector <i>positivista</i> le otorga a las VEN-NIF carácter pleno a pesar de que no gozan del calificativo de norma jurídica, porque “resultan vinculantes para la presentación de la información financiera de los comerciantes, circunstancia que queda ratificada por el reconocimiento jurídico de tales principios por parte de la legislación especial” (Castillo, 2007, p.3). Por ejemplo, las de materia tributaria, y fallos donde el Máximo Tribunal Supremo de Justicia, en Sala Político Administrativa, emite opinión sobre los antiguos PCGA.</p>	<p>a) La estimación del carácter no vinculante de los VEN-NIF proviene ante la <i>falta de potestad jurídico-legislativa</i> de la Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela para sancionar normas de imperativo cumplimiento para las personas, situaciones o actos ordenados en sus supuestos de hecho. Postulado sobre el cual los investigadores no se acogen.</p> <p>b) El hecho que normas como el Código Orgánico Tributario, la Ley de Impuesto Sobre la Renta, la Ley de la Actividad Aseguradora, la Ley de Instituciones del Sector Bancario, etc; reconozcan los postulados de los VEN-NIF y la naturaleza que les ha otorgado la FCCPV, convalida el carácter vinculante de los mismos; por eso, ignorar que existe un uso general y universalmente reiterado, al cual se le es preciso darle un valor correspondiente por el nivel de difusión práctica que los Contadores Públicos impulsan, sería entrar en un total y pleno desacato.</p>

Fuente: Elaboración propia.

De la revisión documental y síntesis interpretativa se desprende que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) vienen a suplir, a nivel mundial, pero, sobre todo, a la Jurisdicción Mercantil venezolana, el incompleto e informal desenvolvimiento de las actividades auditoriales/financieras de las organizaciones mercantiles, respecto con el registro de su contabilidad mercantil.

Y es que la integración financiera de los países, la creación de organizaciones internacionales y regionales de cooperación económica, y la fomentación de nuevas clases contractuales/operacionales con la revolución tecnológica, jurídica y culturas de las sociedades, provocaron el apaciguamiento de un largo periodo de retroceso y estancamientos sociales/culturales, y, con ello, el nacimiento de temas como la paz, el respeto, y la soberanía. Diferentes aspectos de la vida cambiaron; ahora, es más acelerada, más interconectada, y más “perfecta” paradójicamente hablando.

Esta evolución se traslada a las normas, las cuales deben adaptarse a las nuevas costumbres y prácticas de la sociedad. Sin embargo, Venezuela, y más precisamente su Código de Comercio -como principal normativa de la materia mercantil- se ha quedado paralizada en el tiempo. Sus preceptos, sobre el campo atinente a la Contabilidad Mercantil no son reformados desde el año 1955, lo cual conlleva a que deban adquirir órdenes normativos de otras índoles que coadyuven a la inflexión legal en la que se encuentra.

La Federación de Colegios de Contadores Público de Venezuela es la que lidera, desde hace más de 60 años, la agrupación, adaptación, interpretación, formalización y publicación de los estándares otorgados por las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y sus antecesoras, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC). Así, disponen que los *Principios*

Contables Generalmente Aceptados en Venezuela pasan a considerarse VEN-NIF, junto con sus dos clases: VEN-NIF PYMES y VEN-NIF GA, según así lo reglamente los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF) dictaminados.

Sin embargo, es la naturaleza de estos instrumentos lo que, doctrinariamente, ha puesto en duda el carácter vinculante de sus basamentos orientadores. Algunos, consideran que no pueden ser impuestos de manera coaccionada como requisito de validez de contenido de los libros contable, por cuando no nace de una potestad legislativa en cumplimiento de un presupuesto sub-legal o constitucional; otros, apuntan a su total reconocimiento vinculatorio, con base a la análoga reminiscencia que normas especiales, consideraciones Jurisprudenciales, y la práctica universal misma hacen de las VEN-NIF en la actualidad.

CAPÍTULO V.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Luego de detallar, en el avance propio del presente trabajo científico, cada particular atinente al tema principal sobre el cual circunvalan una serie de propósitos delimitados *-bajo una línea de estudio predefinida por el cumplimiento procedimental de las etapas teóricas, metodológicas e interpretadoras-*, resulta conveniente enunciar las conclusiones alcanzadas. Por eso, para mejorar la percepción al lector de los aspectos de cada una de ellas, se formularán por objetivo, mediando un relacionamiento con el espectro problemático tratado.

El primer objetivo específico de investigación se consumó satisfactoriamente por cuanto fue posible *determinar la contabilidad mercantil dentro del marco normativo venezolano*. Si bien, nace indirectamente con el *Principio Constitucional* sobre la Actividad Comercial, se modela a partir de la *Legislación Mercantil* estatuida en el Código de Comercio; y, finalmente, se tecnifica a través del tiempo con la labor de otras áreas del derecho aplicable a la construcción de una contabilidad mercantil formal a fin de suplir la parálisis práctica y conceptual de su norma orientadora principal.

Como disciplina, la contabilidad empresarial o mercantil es una ciencia eminentemente social y científica, donde se suministra y se obtiene, sistemáticamente, información de interés económico y patrimonial, a partir de la transaccionalidad de fenómenos comerciales. Esto, pues, para producir estados financieros útiles sea para beneficio privado o como también para un interés público. En el caso venezolano, ese instrumento se materializa a través de la llevanza de libros contables como lo son el libro diario, el libro mayor y el libro de inventarios; Si bien, la norma

delimita las exigencias formales de sus habilitaciones *-aunque no de manera muy concreta-*, en definitiva, deja mucho que desear en torno a las expresiones técnicas y materiales de su práctica, sobre todo en parámetros como la idoneidad, razonabilidad y proporcionalidad.

En consecuencia, es indudable el carácter anquiloso de las normas sobre la Contabilidad Mercantil del Código de Comercio; sus supuestos desatienden totalmente la realidad social y comercial del entorno venezolano, por lo que ha estado careciendo normativamente de un proceso de registro contable de operaciones mercantiles realmente determinante. Por eso, a través del tiempo *-y sobre todo en los últimos 20 años-*, muchas han sido las instituciones, entes, órganos y campos legislativos los que han tenido que suplir esa debilidad manifiesta a fin de disponer de formas, criterios, métodos y procedimientos más confiables, relevantes, comparables y comprensibles; tal como lo hizo el Derecho Tributario venezolano.

Al respecto, debe puntualizarse que el derecho se sirve de los procesos contables allí donde las regulaciones jurídicas necesitan de su información, de su presentación y documentación de técnicas cuantificadoras; o, simplemente, cuando quiere reconocer el valor de la información financiera para tutelar su integridad y regularidad a través de la imposición de un determinado proceder que garantice o sancione aquellas que las comprometan. Pero, cuando de base (legal) existe un desajuste conceptual tal que comprometa todo lo anterior, no queda otra que apelar o reenviar a otras estructuras regulatorias; y como pudo cerciorarse a través de la labor interpretativa, es lo que sucede con supuestos reglamentos en el Código Orgánico Tributario, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, para con las Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF); como igualmente sucede más tarde con otras áreas como la bancaria, aseguradora, de telecomunicaciones, mercado de capitales y la de cooperativas.

Esto recrea un “*dinamismo*” o “*disgregación*” normativa que, tanto a corto como largo plazo, resulta siendo confuso, complejo e incluso costoso económicamente de gestionar. Por eso, todos los esfuerzos civiles y legislativos deben estar direccionados sobre la modernización y estandarización de las normas mercantiles sobre antecedentes contables internacionales y del propio entorno comercial vigente, pues su inexorable desfasamiento de sus tipos legislativos (Código de Comercio) a causa del desapego a los procesos que introdujo la globalización económica y financiera, el desarrollo telecomunicaciones y las revoluciones tecnológicas, terminaron por crear una problemática contable sin precedentes.

Esto significa tratar de dejar atrás el sentido estricto a la cual se somete la contabilidad mercantil venezolana, y convertirla en una concepción más amplia, por cuanto más que una teneduría y llevanza de libros, debería convertirse en una vasta disciplina que facilite, metodológica y prácticamente, el desarrollo de actividades para los comerciantes, como lo es la interpretación y análisis de la información financiera, es decir, el valor real del acervo social de sus interacciones; como también, acercarla a una fundamentación *teórica global*, o sea, no solo identificando y/o asentando operaciones mercantiles individualmente, sino hacerlo comprensible entre jurisdicciones rediseñando su sistema hacia una “*sinergia*” donde se garantice el verdadero proceso de internacionalización/globalización del conjunto normativo de la contabilidad mercantil y financiera, lo cual no se logrará de alguna otra forma que con la asimilación, congruencia y aceptación de las *Normas Internacionales de Información Financiera* (NIIF).

El segundo objetivo específico de investigación se cumplió, en base al sustento que se otorgó para *identificar los criterios configurativos del sujeto comerciante y los actos de comercio que obligan a la activación de mecanismos de regulación contable*. En este contexto, fue necesario bosquejar los diferentes indicadores que, a través de la historia, permitieron categorizar a los

sujetos comerciantes. Al principio, le costumbre aceptada por el grupo social era la que suplía un silencio de Ley, y esto provocaba una generalización de los instrumentos comerciales y amplio entrecruces de intereses entre comerciantes y ciudadanos, quedando delimitados ambos por las normas mercantiles.

Sin embargo, tras el análisis y el reenvío normativo que fomenta el Código de Comercio para con los *Actos de Comercio* como prelativo a la consunción del sujeto comercial, se concluye que el comerciante será aquel sujeto que, ostentando capacidad legal_suficiente *-mayor de edad-* o autorizada *-a través de la figura del curador o representación, en caso de niño, niña o adolescente; o inhábiles-*, se dedica al comercio *-visto como el proceso o acto a través del cual se adquieren bienes muebles por medio de una compra, enajenación, o arrendamiento, para a posteriori obtener ganancias con su reventa, permuta o subarrendamiento-* de manera habitual *-convirtiéndolo en su medio de vida, es decir, su profesión-* y a nombre propio, siempre y cuando no contravenga la naturaleza y los principios que regula la jurisdicción mercantil *-vistos como el conjunto de requerimientos legales necesarios a fin registrarse y habilitarse como comerciante de una determinada autoridad regional mercantil-*; según así queda comprendido por mandato de los artículos 1,2,3,10 y 15 *eisudem*.

Con esto, se vuelve a dejar como evidencia la poca precisión que fomenta la norma para lograr una calificación precisa, lo cual de cierta forma deniega la seguridad jurídica del empresario, sin mencionar el hecho que aún se conservan expresiones jurídicas y lenguaje técnico totalmente anacrónico, que para la época de 1955 sí eran relevantes, pero en la actualidad no encuentran sentido, precisamente con las excepciones entregadas a los Niños, Niñas y Adolescentes denominándolos “Menores”, a sabiendas por supuesto que la Ley Orgánica para la Protección de Niños, Niñas y Adolescentes desechó ésta terminología. Por lo demás, queda la expectativa sobre

la carencia de normas que sancionen, directamente, al comerciante por no cumplir con la teneduría de los libros contable *-desde el punto de vista mercantil-*; pues, bajo el carácter fiscal, estos hechos sí repercuten sancionatoriamente.

Finalmente, en cuanto al tercer y último de los objetivos específicos de la investigación, pudo concretarse apropiadamente por cuanto fue posible *describir el carácter de las nuevas disposiciones que regulan la contabilidad mercantil*. A este sentido responden las Normas de Información Financiera de Venezuela, bajo el acrónimo de “VEN-NIF”, cuyas sustituyeron a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) para el año 2007; Nacen de un proceso local de adaptación a partir de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) de la *International Accounting Standards Board (IASB)* en el año 2004, llevado a cabo por La Federación de Colegios de Contadores Públicos (FCCPV) como órgano rector que regula los procesos contables en el sector privado.

A día de hoy, los VEN-NIF son regularizados a través de la emisión de los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF) tanto para los GA (grandes entidades) como para las PYMES (pequeña y medianas entidades), y en líneas generales, corresponden a un “*manual contable*” por excelencia (matizado con la integración de las antiguas NIC, sus interpretaciones: *SIC*, y las interpretaciones de las NIIF: las *CINIIF*) que, en conjunto, agrupan los *Estándares Internacionales* de principios, objetivos, elementos, métodos, conceptos y valores que debe reunir la contabilidad y la información financiera en general, bajo la garantía de un alto nivel de calidad, comparabilidad y transparencia propuestos por las NIIF.

Desde la fecha de su adopción han transcurrido dieciséis (16) años, y a día de hoy no vemos mayores resultados de los esperados. En primer lugar, todavía existen dudas acerca de su alcance

subjetivo o carácter vinculatorio *-entiéndase, obligatoriedad-*, por cuanto algunos autores se inclinan por considerar que sus postulados carecen de un valor normativo directo, por lo mismo que no medió una consagración legislativa expresa que los regulara en la legislación mercantil; incluso, otros se basan en desconocer la sencilla potestad de la Federación para gestionar ordenamientos técnicos de esta índole, sin embargo, la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (1973) en su artículo 22 atribuye tal cualidad y continúa por reconocerla con carácter exclusivamente profesional, con personalidad jurídica propia y patrimonio individualizado que trabajará por el beneficio e impulso moral y científico de los Contadores Públicos y la de sus Colegios y Delegaciones y procurando el incremento del saber social sobre la misión de su profesión (Art. 19 eiusdem).

Esto deja clara que la naturaleza de las VEN-NIF, responden a un *llamado de auxilio* ante la vetustez de las fuentes del derecho contable reconocidas en el Código de Comercio; de esta manera, su valor normativo se respalda y materializa por el subsecuente reconocimiento de los postulados jurídicos sobre la contabilidad allí predefinidos, por otras normas jurídicas o áreas del Derecho venezolano (tal como se puntualizó que sucedía con la materia fiscal, por ejemplo), verbigracia a un proceso de auscultación local llevado a cabo por los Contadores Públicos en el ejercicio de su profesión a fin de maximizar *-dentro de su entorno económico y legal, relacionado con las tenedurías de los libros comerciales-* el rigor técnico-jurídico de los principios VEN-NIF; Ahora, si sobre tal acción existiere algún tipo de controversias, no corresponderá acudir otra figura que la del Juez cuando se quiera determinar si, en ese caso concreto, han sido o no adecuadamente aplicados tales postulados.

No obstante, la misión principal de la Federación de Colegios de Contadores Públicos desde el año 2007 fue la de lograr reconocimiento oficial, mediante un gran proceso legislativo

que centrare su atención en reestructurar la Legislación Mercantil; pero, dado a una larga depresión económica, jurídica, social y cultural que mantiene azotada aún a gran parte de Nación y sus ciudadanos *-desde hace varias años atrás-*, puede señalarse, a opinión personal de los investigadores, que todos los avances que se habían logrado al respecto al involucronado al punto de partida. Los esfuerzos deben estar orientados a una adecuada divulgación de los VEN-NIF; capacitaciones profesionales, estudiantiles, civiles y comerciales; y, sobre todo, a la activación del *Órgano Público Nacional* pertinente.

Si el Estado, en su rol garantizador del bien común, apuntara a la incorporación local a través de reformas, sanciones y promulgaciones de pautas que vayan en *sinergia* con los *Estándares* de las NIIF, los beneficios serían numerosos e inmediatos. Estamos hablando de un rediseño total de los métodos internos de gestión; el mejoramiento de la exhibición y explicación de los resultados a la actividad financiera; la creación de máximas herramientas de desempeño, interpretación y análisis; hasta un total y renovado valor estratégico de las Informaciones Financieras, logrando equiparar las condiciones con las de sus mismos competidores regionales, mejorando con esto la inversión, cooperación y desarrollo económico empresarial y nacional.

En definitiva, los investigadores rescatan la convicción de la vigencia de un importante interés público con respecto a la utilidad de las informaciones financieras. De nada vale que el Código de Comercio otorgue métodos para una Contabilidad Mercantil “accesible” y “rudimentaria” si la información financiera que allí prevalecerá será inútil. Su verdadero y autentico valor reposará en su condición de relevante, comparable, continua, confiable, integral, comprensible, transparente y racionalizadora; y esto solo es posible con la aplicación de reglas técnicas homogéneas y estructuradas en un todo, es decir, de las NIIF/VEN-NIF.

Recomendaciones

A partir de la obtención de las conclusiones como resultado del curso investigativo en el presente estudio, resulta útil compartir las siguientes consideraciones.

A las Universidades

- Proponer dentro de los planes de estudio de *Contaduría Pública* y *Derecho* los efectos desfavorables que provoca la anticuada concepción normativa del Código de Comercio venezolano sobre la *Contabilidad Mercantil*, teniendo como premisas guidoras el nutrido contexto teórico explanados en el presente estudio; así como evocar por la introducción de módulos escalados en niveles I, II, III y Superior, para poner en conocimiento, de una manera técnica y profesionales, y con el fin de desarrollar una reestructuración en el adiestramiento de los estudiantes *-tanto de pregrado como de postgrado-* sobre el contenido, alcance, métodos, procedimientos y todo lo relativo a las *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*, logrando con ella un manejo y adopción *de facto* partiendo de lo más importante: el recurso humano civil.
- Fomentar la cultura Mercantil, Económica y Financiera *-nacional e internacional-*, en Trujillo, sus ciudades principales y aledañas, y en el resto del país, por medio de estrategias educativas como cursos gratuitos, congresos, talleres o charlas *-presenciales o virtuales-* en materia NIIF y VEN-NIF, con el objetivo de difuminar el desconocimiento predominante, sobre todo entre los comerciantes, haciendo hincapié en una formación *valorativa-integral* de los ciudadanos.
- Incorporar los fragmentos más resaltantes de la presente investigación en sus Publicaciones Periódicas o Revistas de circulación estudiantil y comunitaria, para lograr consolidar la

difusión de las ideas explanadas, logrando con ello la intercomunicación de forma rápida, concisa y precisa.

Al lector

- Se sugiere la revisión del Marco Conceptual para la Información Financiera, creado por la *International Accounting Standards Board*; a fin de comprender, de primera mano, las terminologías, fórmulas, métodos y demás concepciones de una manera clara, resumida y pedagógica; para así, lograr captar el verdadero sentido que divagan las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y su proceso de “adaptación” en Venezuela a través de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela con la emisión de las Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF).
- Se recomienda al comerciante su adhesión a los postulados que regulan las Normas de Información Financiera de Venezuela (VEN-NIF), promoviendo su consolidación dentro de su *Contabilidad Mercantil*, tecnificando así la disciplina olvidada entre los axiomas mercantiles del Código de Comercio.
- Se invita a una unión social-comercial entre los ciudadanos, universidades, Colegios y Federaciones de contadores públicos, abogados, y asociaciones u organizaciones como CONSECOMERCIO; con el propósito de abogar legislativamente, a través de los distintos mecanismos que entrega la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, para solicitar y/o entregar proyectos o fundamentos para la reforma del Código de Comercio, en pro de una agrupación globalizada de todos los conceptos y normativas que explana las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para con la Contabilidad Mercantil, garantizando así un proceso óptimo de adaptación reformulada sobre el acontecer económico, social y financiero nacional de los últimos tiempos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Arias, F. (2012). *El proyecto de investigación*. Editorial Episteme.
http://www.formaciondocente.com.mx/06_RinconInvestigacion/01_Documentos/El%20Proyecto%20de%20Investigacion.pdf
- Atehortúa, J. y Marulanda, D. (2018) *Las normas contables y los activos corrientes* [Trabajo de grado, Universidad de San Buenaventura, Colombia] Bibliotecas USB.
<https://bibliotecadigital.usb.edu.co/server/api/core/bitstreams/c39d2934-33de-4c1f-9e40-8a3cd5749cf6/content>
- Balestrini, M. (2006). *Como se elabora el proyecto de investigación*. BL Consultores Asociados.
https://www.academia.edu/32672800/Como_Se_Elabora_El_Proyecto_de_Investigacion_Ballestrini_7ma
- Barahona, A. (2020) El Derecho contable en Colombia. *Horizontes de la contaduría en las Ciencias Sociales*, 13 (-), 39-58.
<https://revistahorizontes.uv.mx/index.php/horizont/article/view/29/37>
- Beccaria, C. (1998) *De los delitos y las penas*. Ediciones Nuevo Foro
- Borjas, L. (s.f.) *Desarrollo de la Legislación Mercantil en Venezuela*. UCAB.
http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCAB/14/UCAB_1971-1972_14_9-37.pdf
- Hevia, O. (2020). El régimen jurídico de la contabilidad mercantil en Venezuela. *Revista Venezolana de Derecho Mercantil*, 4 (3), 325-350.

http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RVDM/4/RVDM_2020_4_325-350.pdf

Cabanellas, G. (2006). *Diccionario Jurídico Elemental*. Editorial Heliasta S.R.L.

<https://es.slideshare.net/YuhryGndara/diccionario-juridicoelementalguillermocabanellas>

Cando, J., Cunuhay, L., Tualombo, M y Toaquiza, S. (2020) Impactos de las NIC y las NIIF en los estados financieros, *FIPCAEC*, 5 (16) 328-340.

<https://fipcaec.com/index.php/fipcaec/article/view/175/278>

Casal, R. Peña, A. y Viloría, N. (2018). La contabilidad mercantil, un estudio comparativo a la luz del Código de Comercio de Venezuela y México [Disertaciones doctorales, XV Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática] ANFECA.

<https://investigacion.fca.unam.mx/docs/memorias/2010/4.02.pdf>

Castillo, J. (2007) Apostillas Respecto de las Implicaciones Tributarias Derivadas de la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). *LEGIS, Órgano Divulgatorio de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Revista de Derecho Tributario*, 115 (1) 07-26.

<https://www.menpa.com/archivos/2ce55c0d92f36cfa4d4eImplicaciones%20tributarias%20de%20la%20adopci%C3%B3n%20de%20NIIF,%20JCC,%202007.pdf>

Código de Comercio. Gaceta Extraordinaria N° 475 (1955).

<http://www.finanzas.usb.ve/sites/default/files/C%C3%B3digo%20de%20Comercio.pdf>

Código Orgánico Tributario. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 6.507 (2020).

Código Penal. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.768 (2005).

Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 36.860.

(1999). https://www.oas.org/dil/esp/constitucion_venezuela.pdf

Decreto con Rango Valor, y Fuerza de Ley de la Actividad Aseguradora. Gaceta Oficial N° 6.211

(2015). <https://vlexvenezuela.com/vid/decreto-n-2-178-740009773>

Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónica. Gaceta Oficial

Extraordinaria N° 37.148 (2001).

<https://www.asambleanacional.gob.ve/storage/documentos/leyes/decreto-no-20220315144506.pdf>

Decreto con Rango y Fuerza de Ley de Mensajes de Datos y Firmas Electrónica. Gaceta Oficial

Extraordinaria N° 37.148 (2001).

<https://www.asambleanacional.gob.ve/storage/documentos/leyes/decreto-no-20220315144506.pdf>

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta. Gaceta Oficial

Extraordinaria N° 6.210 (2015).

<https://www.asambleanacional.gob.ve/storage/documentos/leyes/decreto-n0-2163-mediante-el-cual-se-dicta-el-decreto-con-rango-valor-y-fuerza-de-ley-de-reforma-parcial-del-decreto-con-rango-valor-y-fuerza-de-ley-de-impuesto-sobre-la-renta-20211019151632.pdf>

Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Instituciones del Sector Bancario. Gaceta Oficial

Extraordinaria N° 6.154 (2014). <https://pandectasdigital.blogspot.com/2016/08/decreto-con-rango-valor-y-fuerza-de-ley.html>

<https://pandectasdigital.blogspot.com/2016/08/decreto-con-rango-valor-y-fuerza-de-ley.html>

- Figueredo, C. (2018). *Modelo para la valoración de la estructura económico-financiera de las cooperativas de ahorro y crédito en Venezuela: Desde un enfoque en el análisis de las NIIF y en las normas de la SUNACOOOP* [Tesis doctoral, Universidad de los Andes]. SaberULA repositorio. <http://pcc.faces.ula.ve/TESIS%20-%20Pagina%20WEB/Doctorado/Carmen%20Thais%20F/TESIS%20CARMEN%20FIGUEREDO.pdf>
- Fondo Monetario Internacional. (2000). *La globalización: ¿Amenaza u oportunidad?* FMI. <https://www.imf.org/external/np/exr/ib/2000/esl/041200s.htm#:~:text=Se%20refiere%20a%20la%20creciente, trav%C3%A9s%20de%20las%20fronteras%20internacionales.>
- Garay, J y Garay, M. (2012) *Código de Comercio Comentado*. Corporación AGR, S.C.
- González, G. y Paleo, P. (2018) *Análisis sobre los efectos principales de implementación de normas internacionales de información financiera a nivel Latinoamericano a diciembre de 2017* [Trabajo de Grado, Universidad de Valparaíso, Chile] Repositorio Institucional UVC. <https://repositoriobibliotecas.uv.cl/handle/uvsc1/2902>
- Guarisma, J. (2009). *Métodos de Investigación*. Fondo Editorial UBA.
- Hernández, R., et al. (2014). *Metodología de la Investigación*. Editorial Mc.Graw-Hill/ Interamericana Editores, S.A de C.V. <https://www.uca.ac.cr/wp-content/uploads/2017/10/Investigacion.pdf>
- Hurtado, J. (2000). *Metodología de la Investigación Holística*. Fundación Sypal. <https://ayudacontextos.files.wordpress.com/2018/04/jacqueline-hurtado-de-barrera-metodologia-de-investigacion-holistica.pdf>

- IASB. (2010) *El Marco Conceptual para la Información Financiera*. Deloitte.
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/niif-2019/EI%20Marco%20Conceptual%20para%20la%20Informaci%C3%B3n%20Financiera.pdf>
- Juzgado Superior Contencioso Tributario de la Región de los Andes. (2013). Sentencia N° 208 del 13 de junio de 2013. Recurso Contencioso Tributario.
<https://vlexvenezuela.com/vid/recurrente-sociedad-olilia-recurrido-repa-446107510>
- Ley de Caja de Valores*. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 36.020 (1996). http://www.bpvb.gob.ve/wp-content/uploads/ley_cdv.pdf
- Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública*. Gaceta Oficial N° 30.273 (1973)
<https://pandectasdigital.blogspot.com/2016/08/ley-de-ejercicio-de-la-contaduria.html>
- Ley Orgánica Contra la Delincuencia Organizada y Financiamiento al Terrorismo*. Gaceta Oficial N° 39.912 (2012).
https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4_ven_ley_del_org_finan_terr.pdf
- Ley Orgánica de Telecomunicaciones*. Gaceta Oficial N° 39.610 (2011)
<https://www.asambleanacional.gob.ve/storage/documentos/leyes/ley-de-ref-20220117162719.pdf>
- López, D. (2022) Transformación digital del contador público en Venezuela. *Actualidad Contables Faces*, 25(45), 25-52.
https://www.redalyc.org/journal/257/25773955003/html/#redalyc_25773955003_ref11

- Márquez, H. (s.f.) *Historia de la Contabilidad Mercantil en Venezuela Periodo 1830-1930*. UCLA-UPEL. <https://es.scribd.com/doc/22929987/Historia-de-la-Contabilidad-Mercantil-en-Venezuela-Periodo>
- Medina, A., Mercado, K y Niño, G. (2019) Las NIIF son la globalización en términos contables. *Liderazgo Estratégico*, 9 (1) 223-232. <https://revistas.unisimon.edu.co/index.php/liderazgo/article/view/3816/4300>
- Morales, O., Rosales, M., y Zerpa de Hurtado, S. (2018). Contabilidad Aplicada del Sector Público y Empresarial en Venezuela. *Gestión y gerencia*, 12(2) 104-123. <https://revistas.uclave.org/index.php/gyg/article/view/2015/1093>
- Morles, A. (2017). *Curso de Derecho Mercantil. Tomo I. Introducción. La Empresa. El Empresario*. Abediciones.
- Muñoz, L. y Restrepo, J. (2011) Colombia: hacia la adopción y aplicación de las NIIF y su importancia. *Adversia*, 1 (8) 26-43. <https://revistas.udea.edu.co/index.php/adversia/article/view/10954>
- Parra, L., Parra, M., y Ríos, M. (2019) *El Contador Público Venezolano*. Facultad de Ciencias Administrativas de la Universidad Rafael Belloso Chacín. <https://es.scribd.com/document/502078791/El-Contador-Publico-Venezolano>
- Peña, A. (2007) Efectos Tributario Derivados de la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera. Caso: Venezuela. *Actualidad Contable FACES*, 10 (15), 56-68. <https://www.redalyc.org/pdf/257/25701506.pdf>

Peña, C. (2013) Análisis de las diferencias entre las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y los Principios de Contabilidad (VEN-NIF). *Revista del Centro de Investigación*. 10 (39) 135-149. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=34231070009>

Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta. Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.662 (2003). http://www.contraloriaestadofalcon.gob.ve/leyes/Reglamento_Renta.pdf

Rivas, O. (2023) Contabilidad Mercantil en Venezuela. Derecho Mercantil: Derecho de Sociedades. <http://dmsociedadmercantil.blogspot.com/2011/03/contabilidad-mercantil-en-venezuela.html>

Romero, H. (2020) Tributación y contabilidad en Venezuela. *Jornadas venezolanas de Derecho Tributario*, 19 (1) 1-24. <https://www.avdt.org.ve/wp-content/uploads/2021/01/AVDT-Directrices-Romero-Muci.pdf>

Romero-Muci (2021) El derecho de información del accionista: Análisis de la sentencia de la Sala Constitucional No. 1420 de fecha 20 de julio de 2006, Caso: Milagros De Armas vs. Organización Bloque de Armas. *Revista Venezolana de Derecho Mercantil*, 1(1), 107-136. http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RVDM/ESPECIAL/RVDM_2021_E_107-136.pdf

Tamayo, M. (2003). *El proceso de la Investigación Científica*. Editorial Limusa, S.A. https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/227860/El_proceso_de_la_investigacion_cientifica_Mario_Tamayo.pdf

Trimarchi, S. (2002) Vinculación del sujeto comerciante y la normativa jurídica mercantil establecida en el Código de Comercio Venezolano [Trabajo de Grado, Universidad

Católica Andrés Bello] Repositorio Institucional UCAB.

<http://biblioteca2.ucab.edu.ve/anexos/biblioteca/marc/texto/AAQ2506.pdf>

Valera, E. (2016) Obligaciones profesionales de los comerciantes. Aquí se habla de derecho.

<https://aquirehabladerecho.com/2016/05/07/obligaciones-profesinales-de-los-comerciantes-2/>

Zinguer, M. (2005) *La Contabilidad Mercantil de los Empresarios* (Disertación doctoral,

Universidad

Yacambú)

[https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/52905775/La Contabilidad Mercantil Libro de 100 anos CC%20BA.pdf?1493648050=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DLa Contabilidad Mercantil de los Empresa.pdf&Expires=1687931410&Signature=FHitBNu7G0Q8hPpWdfzptlVdVpKXqhHvAOTVQuZbF5vtx0icPzy5~tv0e8Z1fh6UcwqO5pZA42dKoHcKe3HKeK7imeoKo5~c1ZvOOs066hf3uD2QkcsZCr1fAvu-fq3kh34xc-YecoIWNASP6d6KzsYxspPtwdOy9hitnuTaP-bBflgBQwrmxVJ~Wb8l2S9tJqGTBqo--YiBHq1rk2Ae31YGkjKxKiBtMtb8JLqIHtXyTbTMoopDIfoTIObuu6OwLuYBkhjsJDbwIly~X25tsl9iiObQ-HBWrK2eGfrWmUhhM9j3KyC6dBgOhof~2IVaylFB3x-p29-RBpRAOgqKIA_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/52905775/La%20Contabilidad%20Mercantil%20Libro%20de%20100%20anos%20CC%20BA.pdf?1493648050=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DLa%20Contabilidad%20Mercantil%20de%20los%20Empresarios.pdf&Expires=1687931410&Signature=FHitBNu7G0Q8hPpWdfzptlVdVpKXqhHvAOTVQuZbF5vtx0icPzy5~tv0e8Z1fh6UcwqO5pZA42dKoHcKe3HKeK7imeoKo5~c1ZvOOs066hf3uD2QkcsZCr1fAvu-fq3kh34xc-YecoIWNASP6d6KzsYxspPtwdOy9hitnuTaP-bBflgBQwrmxVJ~Wb8l2S9tJqGTBqo--YiBHq1rk2Ae31YGkjKxKiBtMtb8JLqIHtXyTbTMoopDIfoTIObuu6OwLuYBkhjsJDbwIly~X25tsl9iiObQ-HBWrK2eGfrWmUhhM9j3KyC6dBgOhof~2IVaylFB3x-p29-RBpRAOgqKIA_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA)