

El proceso de adopción de estándares internacionales de contabilidad en Venezuela

José Ricardo Gómez Pérez
Docente
E-mail: gomezricardo80@gmail.com
Doctorante
Programa doctoral de Ciencias Contables
Universidad de los Andes
Mérida, Venezuela

[Recibido: Octubre 3, 2012, Aceptado: Noviembre 25, 2012](#)

Resumen

La Federación de Colegio de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) emprendió en enero de 2004 un proceso de armonización del modelo contable venezolano hacia los estándares internacionales de contabilidad, específicamente por el modelo de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Este proceso comprendió varias etapas, se inició con una revisión técnica preliminar de cada NIIF la cual incluye las implicaciones derivadas de su implementación en el entorno venezolano, posteriormente se abrió un proceso de consulta pública, y por último se aprobó la norma. La transición para las grandes empresas se inició el 1 de enero de 2008 y para las Pequeñas y Medianas el 1 de Enero de 2011. El presente estudio refleja un análisis comparativo, de tipo documental y descriptivo de los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela antes y después de la adopción a estándares internacionales.

Palabras clave: FCCPV, NIIF, Transición.

[The process of adoption of international standards of accounting in Venezuela](#)

Abstract

The Federation of Public Accountants Association of Venezuela (FCCPV) launched in January 2004 a process of harmonization of accounting Venezuelan model to international accounting standards, specifically for the model of International Financial Reporting Standards (IFRS). This process involved several stages, began with a preliminary technical review of each IFRS which includes the implications of its implementation in the Venezuelan environment, then opened a public consultation

process, and ultimately, the standard adopted. The transition to large companies began January 1, 2008 and for the Small and Medium January 1, 2011. This study reflects a comparative analysis, documentary and descriptive as compared Accounting Principles Generally Accepted in Venezuela before and after the adoption of international standards. *Keywords: FCCPV, IFRS, Transition.*

I. Introducción

La globalización es una realidad del mundo moderno, este fenómeno ha dejado de ser meramente económico-comercial para traspasar al campo de lo cultural, ambiental, social, político y religioso. Un proceso creciente de comunicación y de intercambio de información se ha multiplicado exponencialmente con la globalización, la internet ha contribuido con este fenómeno, que ha desembocado en la unificación de mercados, economías, monedas, culturas y sociedades.

La profesión contable no escapa del fenómeno globalizador, históricamente la contabilidad ha servido como herramienta para presentar información financiera, en este sentido, los mercados financieros han sido de gran importancia ya que por su rápida evolución, diversidad y gran número de actores, la confiabilidad y transparencia de las cifras presentadas, debe ser garantizada por un grupo de normas utilizadas por una variada gama de usuarios.

La utilización de estándares internacionales de contabilidad obedecen a la necesidad de información financiera comparable y confiable, presentada por entidades que actúan en el plano internacional, se podría decir que también son una tendencia, impuesta por organismos reguladores de estos mercados internacionales.

La adopción de estándares internacionales de contabilidad supone cambios de conceptos, incorporación de prácticas profesionales acordes con las nuevas realidades, temas que deben ser abordados con cautela y una visión lo suficientemente amplia como para evaluar el impacto en la profesión, en las entidades y en la economía al aplicar dichas normas.

Frente a la necesidad y tendencia de adoptar normas internacionales, la actuación del gremio organizado juega un papel fundamental, se necesitan instituciones que guíen el proceso de adopción, que establezcan las pautas para migrar hacia estos estándares.

En el caso venezolano el proceso de adopción de normas internacionales ha estado a cargo de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), en adelante la Federación, quien ha decidido que la adopción de normas internacionales se hará sólo cuando la norma supere un proceso de auscultación para ser considerada como principios de contabilidad de aceptación general.

La presente investigación constituye un análisis documental de cómo es el proceso de adopción de normas internacionales de contabilidad en Venezuela, muestra el escenario contable antes y después de la adopción y una comparación entre las normas contables venezolanas y las internacionales.

II. Planteamiento del problema

La Federación reunida en directorio nacional ampliado celebrado en la ciudad de Acarigua Estado Portuguesa, en enero de 2004, decidió armonizar el modelo contable venezolano adoptando los estándares internacionales de información financiera, este hecho, ha tenido gran impacto no sólo en la profesión contable, sino en el campo financiero y empresarial del país.

Antes de enero de 2004, la Federación como órgano rector del gremio profesional, emitía sus pronunciamientos a través de las Declaraciones de Principios de Contabilidad de Aceptación General (DPC), estos formaban un conjunto de fundamentos que junto con otras Publicaciones Técnicas (PT) de carácter científico, constituían un esfuerzo para uniformar el ejercicio profesional y eran consideradas normas de carácter obligatorio para el contador, de tal manera que las DPC y las PT fueron por muchos años los Principios de Contabilidad de Aceptación General en Venezuela, normas que fueron llamadas posteriormente por la Federación como VEN-PCGA

Para Peña, A [1] las DPC junto con las PT establecieron las bases para la comparación de la información financiera y más importante aún, pretendían llenar en Venezuela los vacíos que surgían en la actualidad contable, sin embargo, dichas declaraciones se hicieron insuficientes frente a una realidad cambiante de los negocios y un área contable que día a día se torna más exigente, por lo que era esperado entonces el salto a Normas Internacionales de Contabilidad.

Es importante señalar que en marzo de 1997 la Federación aprobó en directorio nacional ampliado, la Declaración de Principios de Contabilidad no. 0 (DPC 0), la cual señalaba en su mayor parte principios generales relacionados con la preparación y presentación de los estados financieros con propósitos de información general. [1]

Esta Norma, contemplaba los criterios de supletoriedad que debía seguirse en caso de que algún aspecto relacionado con la preparación o presentación de las partidas integrantes de los Estados Financieros no fuera tratado por las DPC o PT, y colocaba en segundo orden de supletoriedad a las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el Comité Internacional de Principios de Contabilidad (International Accounting Standards Committee – IASC hoy en día International Accounting Standards Board – IASB) tal y como puede apreciarse en el párrafo 48 de la norma en comentario. [2]

De tal manera que en virtud de la disposición anterior y de la escasa normativa existente en el país, debemos asumir que desde marzo de 1997 en Venezuela, al menos por supletoriedad, se debería estar aplicando un importante número de NIIF.

Siguiendo el orden de supletoriedad planteado en la derogada DPC-0, ante circunstancias no previstas en las DPC y PT se encontraba en tercer lugar los principios de contabilidad aceptados en México, emitidos y publicados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) a través de sus boletines y circulares. Ante los vacíos y escasez de la normativa venezolana, por supletoriedad, y adaptabilidad al entorno económico del país, se hizo fácil en el campo profesional aplicar los principios mexicanos por encima de la norma internacional, por lo que esta última era desconocida para el contador público en ejercicio, en otras palabras, no se respetaba el orden de supletoriedad de la DPC-0, en Venezuela ante vacíos de la norma contable nacional se aplicaba los principios mexicanos de contabilidad por encima de la norma internacional.

Es importante señalar que la estandarización contable es una tendencia mundial, las normas internacionales de contabilidad obedecen a la necesidad de uniformar criterios contables de preparación, presentación y revelación de la información financiera que facilite su comparabilidad, este proceso de adaptabilidad de la norma internacional al entorno nacional se hace más complejo si el sector profesional desconoce la norma, lo que hace más lento el proceso de adopción.

La estandarización contable más que una necesidad es también una exigencia, puesto que los mercados financieros internacionales exigen cada vez más estados financieros transparentes, principalmente por temas de control, lo que origina que organismos reguladores exijan estados financieros acordes con normas internacionales.

La problemática alrededor de su aplicación en cada país, corresponde a que las normas fueron elaboradas para ser utilizadas por entidades que realizan operaciones en

al ámbito internacional y los entornos económicos y sociales pueden ser muy diferentes, inclusive podría colisionar con la normativa local, de aquí la razón por la cual muchos países deciden adaptar en vez de adoptar.

Romero, A. [3] indica que la armonía contable y de presentación de informes financieros, corresponde al esfuerzo de países con economías de mercado para lograr una comparación razonable entre los informes de las entidades que operan dentro de un marco de globalización económica, información útil para una gama variada de usuarios, como prestamistas, inversionistas, banca, público en general.

Para Romero el termino armonía de las prácticas contables se ha reservado para describir el problema de la comparabilidad de los informes financieros a nivel internacional, para alcanzar la armonía con las normas internacionales es condición sine qua non que haya uniformidad nacional previa de los principios contables con los estándares internacionales, de esta manera cada país tendrá sus normas, pero si coinciden con las internacionales, estas normas estarán en armonía. [3]

En el caso venezolano la armonización comenzó con un proceso de revisión de cada NIIF llevado a cabo por el Comité Permanente de Principios de Contabilidad (CPPC) de la Federación, este proceso mide el alcance económico y legal del impacto que ocurre al poner en práctica determinada NIIF. Culminada esta revisión la norma debe superar una etapa de auscultación (consulta pública) por un plazo no menor de 30 días.

La presente investigación muestra como es el proceso de armonización contable en Venezuela con los estándares internacionales y un análisis comparativo de las normas contables existentes antes y después de la adopción, es en el proceso de armonización donde se presentan algunas interrogantes que pretenden ser explicadas, las cuales dieron origen a la formulación de los objetivos, general y específicos, dando a conocer las dimensiones y los indicadores que constituyen referencia para el desarrollo de esta investigación. Estas interrogantes son:

- ¿Cómo es el proceso de adopción de las normas internacionales de contabilidad en Venezuela?
- ¿Cuáles son los aspectos diferenciales entre la norma nacional y la internacional?
- ¿Cuál es la importancia de la adopción de los estándares internacionales de contabilidad en Venezuela?
- ¿Cuáles son los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela después de la adopción?

Objetivos de la investigación

Objetivo general

Analizar el proceso de adopción de normas internacionales de información financiera en Venezuela.

Objetivos específicos

- Determinar los aspectos diferenciales entre la norma de contabilidad venezolana y la normativa internacional
- Justificar la importancia de adoptar estándares internacionales de contabilidad en Venezuela
- Analizar los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela después de la adopción de normas internacionales de información financiera

Tipo de Estudio

La investigación realizada es del tipo documental, descriptiva, pretende a través del análisis bibliográfico esbozar las pautas seguidas en el proceso de adopción de normas internacionales de contabilidad en Venezuela.

La investigación parte del análisis de documentos, entendiendo a éste como toda realización humana que como prueba de su acción, puede revelar los conocimientos, formas de pensar y de vivir de acuerdo a un determinado contexto histórico-geográfico.

III. Adopción de la Normatividad Internacional

Para que una Norma Internacional de Contabilidad sea de aceptación general en Venezuela, se somete a un análisis técnico respecto a los impactos de aplicabilidad en el entorno venezolano, este análisis llevado a cabo por el Comité Permanente de Principios de Contabilidad (CPPC) de la Federación, contempla la revisión e interpretación de cada una de las normas, se mide a priori las consecuencias legales y económicas de su puesta en práctica, en muchos casos estas discusiones presentan posiciones encontradas, por lo que estos análisis pueden tomar tiempo y un esfuerzo considerable de los integrantes del CPPC en identificar las aristas más importantes antes de poner en práctica determinada norma.

Superado el análisis previo de parte del CPPC de la Federación, la norma es sometida a un proceso de auscultación (consulta pública) que es al menos por 30 días, en este sentido, la norma se publica en el portal web de la Federación (<<http://www.fccpv.org>>) y los interesados hacen sus observaciones al CPPC, es en esta etapa donde diferentes organismos y sectores que pueden verse afectados por la puesta en práctica o no de una norma, fijan posiciones y realizan sus aportes, haciendo posible un acercamiento entre el gremio contable representado por la Federación y organismos como el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT), Servicio Nacional de Contrataciones (SNC), Superintendencia de Instituciones del Sector Bancario (SUDEBAN), Superintendencia Nacional de Valores, y muchos otros que tienen un marcado accionar en el entorno económico y político venezolano, de tal manera que el CPPC tiene un rol fundamental en fijar posición del gremio contable, e integrar esta visión con la de entes reguladores y de control para que el gremio profesional esté más y mejor informado al momento de la adopción.

La revisión y auscultación previa a la adopción de una NIIF, permite evaluar las diferencias con el marco legal venezolano, las consecuencias de su aplicación y el impacto en la profesión contable, en este sentido Peña, A., [1] comenta que antes del proceso de adopción de una NIIF se debe evaluar lo siguiente:

“...a) el grado de intromisión de la normativa tributaria sobre la forma en que los contribuyentes deben llevar su contabilidad, b) los cambios sobre la base imponible para determinar el impuesto sobre la renta c) las diferencias entre las normas existentes y las NIIF a los fines de determinar la utilidad disponible para dividendos y, d) lo relativo a la determinación del gasto por impuesto”. [1:58]

Las conclusiones a que haya llegado el CPPC de la Federación en relación a una NIIF, son sometidas a la aprobación por un Directorio Nacional Ampliado o cualquier otro órgano competente para ello, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela después de la adopción, son aquellos que han superado el análisis técnico, auscultación y aprobación, la Federación los ha llamado normas VEN-NIF.

Según el Boletín de Aplicación no. 0 (BA VEN NIF no. 0) [2] emitido por la misma Federación, los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela identificados con las siglas VEN-NIF comprenderán cada una de las normas vigentes: 1)

Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), 2) Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), 3) Las interpretaciones emitidas por el Comité de Interpretaciones (SIC), 4) Las interpretaciones emitidas por el Comité de interpretaciones de Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) y 5) los boletines de aplicación emitidos por la Federación (BA VEN NIF) que hayan sido aprobados ante un órgano competente.

IV. Transición de VEN-PCGA a VEN-NIF (Costo Histórico vs. Valor razonable)

La Federación estableció como fechas tope para la transición de normas VEN-PCGA a VEN-NIF las siguientes: para las Grandes Entidades (GE) el 31 de diciembre de 2008 o fecha de cierre inmediata posterior, para las Pequeñas o Medianas Entidades (PYMES) el 31 de diciembre de 2010 o fecha de cierre inmediata posterior, en estas fechas las entidades venezolanas deben presentar los primeros estados financieros de conformidad con las VEN-NIF.

Es importante señalar que los estados financieros a la fecha de la transición deben ser comparativos, y estos obedecen al ejercicio inmediato anterior a la fecha de cambio a normas VEN-NIF, si la Federación a fijado que todos los eventos y transacciones económicas que haya realizado una GE durante el ejercicio 2008 y una PYME para el ejercicio 2011 se deben medir con normas VEN-NIF, la fecha de transición para las grandes empresas fue el 1 de enero de 2008, y para las PYMES el 1 de enero de 2011, es decir, los VEN-NIF son de obligatorio cumplimiento desde el 01 de enero de 2007 para las grandes empresas, y desde el 01 de enero de 2010 para las PYMES, este proceso de transición deberá guiarse por lo dispuesto en la NIIF no. 1 “Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera” o la Sección 35 de las NIIF para las PYMES “Transición a las NIIF para las PYMES. [4]

Las normas VEN-NIF tiene consecuencias sobre la cuantificación de las partidas que forman parte de los estados financieros, entre otras razones, porque establecen tratamientos que difieren de las normas anteriores (DPC) y porque admiten tratamientos alternativos para medir las transacciones económicas y las estimaciones contables. También los VEN-NIF establecen mayores requerimientos sobre la forma y alcance de la información a revelar a través de las notas a los estados financieros.

Un hecho que puede afectar la determinación de los resultados que el contribuyente obtiene al final de cada ejercicio, derivado por adopción de las NIIF, es el reconocimiento de activos y pasivos cuando éstos admiten un tratamiento distinto o alternativo al costo histórico. [1]

Con escasas excepciones, previo al proceso de adopción de normas internacionales, las normas contables en Venezuela prohibían o limitaban tratamientos en relación a la valoración de partidas distintas al costo histórico. En cambio las NIIF, permiten tratamientos alternativos en la medición inicial y posterior de algunas partidas de activo y pasivo, en estos casos dichas partidas bien pudieran ser registradas no por las cantidades de efectivo que se afecten, sino a su valor razonable como es el caso de los activos intangibles, la propiedad, planta y equipo, las propiedades de inversión, cierta categoría de instrumentos financieros y los activos biológicos.

Cabe destacar que muchos eventos económicos bajo el esquema de las NIIF en lo que respecta a la medición de una partida de activo o pasivo, no necesariamente deben valorarse al costo histórico o al valor razonable, quizás estos enfoques son los más utilizados en la práctica, pero hay diversas bases de medición todas permitidas por la norma internacional, como el “valor presente” en las transacciones de financiación, el “valor neto realizable” a los inventarios, el “valor en uso” para un activo o unidad generadora de efectivo, el “valor intrínseco” para cierto tipos de instrumentos financieros

y muchas otras más. Lo que se debe destacar es que la medición de eventos, transacciones económicas y partidas bajo el esquema del valor razonable adquiere protagonismo como base de medición en las NIIF.

Las NIIF definen el valor razonable como el importe por el cual puede intercambiarse un activo o cancelarse un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

De la definición anterior se desprenden algunas suposiciones interesantes. Por ejemplo, la de partes intervinientes bien informadas al saber cuál es el valor por el cual debe intercambiarse un activo o cancelarse un pasivo. Esta suposición va de la mano con otra, que es la existencia de un mercado activo para la partida que se está valorando, pues que mejor referente de precios que un mercado organizado donde se cotice libremente un bien por oferentes y demandantes. Y por último, la suposición de que las partes intervinientes son independientes entre sí, lo que evita algún tipo de beneficio mal habido al transar el valor de dichas partidas al precio de mercado.

Valorar una partida bajo los supuestos del valor razonable, como lo expresa Castellanos H. [5] representa un avance significativo de la ciencia contable, pues resulta muy exitoso aproximar la información contenida en los estados financieros a la verdadera realidad de las organizaciones, tomando mayor relevancia la información en la decisión de los usuarios. De hecho, “el objetivo de conseguir mayor convergencia y representatividad de las mediciones contables con los precios de mercado, da entrada al valor razonable en el enfoque regulador”.

La aplicación del modelo del valor razonable se ha acelerado los últimos años, esto se debe a varios factores, en primer lugar a la creciente adopción de las NIIF como únicos estándares a ser aplicados en la preparación, presentación y revelación de información financiera que han asumido muchos países, no sólo de la región y, en segundo lugar, la creciente introducción por parte del IASB de mediciones y revelaciones a valor razonable en las NIIF, reduciendo considerablemente la utilización del modelo de costo histórico. [1]

V. Necesidad de un marco común de pronunciamientos contables

Los principales objetivos de la contabilidad es el de presentar información con la suficiente claridad a sus usuarios que represente fielmente las operaciones de la entidad y facilite la comparabilidad. La tendencia a establecer un lenguaje técnico común facilita el cumplimiento estos objetivos, fundamentalmente la comparabilidad.

La armonización contable es la respuesta a la exigencia de un mundo globalizado, hoy en día resulta imperativo poseer un lenguaje común que facilite el intercambio comercial, de información y la comparabilidad de datos financieros, entre diversas entidades.

La internacionalización de la economía es un hecho sin retorno que ha sido abordado con más o menos éxito por diferentes países, la tendencia hace ya más de cincuenta años con la creación del IASC, es la de construir y mejorar un lenguaje financiero internacional, a través de estándares de información financiera, de auditoría y de contabilidad, que permitan establecer las condiciones necesarias para que las organizaciones de un país, públicas o privadas, puedan participar en el escenario internacional evitando las desventajas relacionadas con el apego a prácticas locales.

Un cuerpo normativo de interés público, de carácter mundial, de alta calidad y de obligatorio cumplimiento proporciona las bases para exigir información comparable, transparente y de calidad en los estados financieros, información por demás requerida

por los usuarios. La adopción de estándares internacionales, más que un camino es algo inevitable para participar de manera competitiva en el mercado mundial.

Hay que aclarar que estos esfuerzos por armonizar, adoptar o adaptar los estándares internacionales de información a la normativa local, no sólo incluye entidades que realicen operaciones fuera del ámbito nacional, también abarca a entidades gubernamentales, micro, pequeñas, medianas empresas, entidades sin fines de lucro y entes no gubernamentales.

VI. Las Declaraciones de Principios de Contabilidad (DPC) y sus principales diferencias con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

En el caso venezolano el BA VEN-NIF 0, regula como es el proceso de adopción de normas internacionales de contabilidad, cada NIIF es sometida a un análisis técnico, a una etapa de auscultación, para luego ser aprobada en un directorio nacional ampliado de la Federación.

Analizar previamente cada NIIF determina cual es el alcance de aplicabilidad de dicha norma y sus posibles colisiones con el marco jurídico nacional. En este sentido es importante mencionar el trabajo realizado por Goodrich, N., [6] presentado a la Federación, en donde se muestra un análisis comparativo de las DPC con las NIIF, evidenciando el impacto de la norma internacional sobre la preparación y presentación de la información financiera. Trabajo que se muestra resumido para facilitar la comprensión del impacto de la adopción.

- A. **DPC no. 0 “Normas Básicas y Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados” vs. Marco Conceptual de NIC:** La DPC-0 señalaba principios de contabilidad generalmente aceptados, relacionados con la preparación y presentación de los estados financieros a ser utilizados por usuarios externos. En cambio Marco Conceptual establece conceptos que subyacen en la preparación y presentación de los estados financieros para usuarios externos, tratando los siguientes extremos: a) El objetivo de los estados financieros; b) las características cualitativas que determinan la utilidad de la información de los estados financieros; c) La definición, reconocimiento y medición de los elementos que constituyen los estados financieros; y d) Los conceptos de capital y de mantenimiento del capital.
- B. **DPC no. 2 “Contabilización de Costos y Gastos de empresas o actividades en periodo de desarrollo” vs. NIC 38 “Activos Intangibles”:** Su relación es con los gastos preoperativos, ya que la DPC permitía amortizar dicha erogación y la NIC 38 obliga a reconocerlos directamente como gastos.
- C. **DPC no. 3 “Contabilidad para el Impuesto Sobre La Renta” vs. NIC 12 “Impuesto a las Ganancias”:** El contenido de estas normas es similar, sin embargo NIC 12 amplía considerablemente los requisitos de presentación y revelación, cambia la base de cálculo para establecer diferencias temporarias y determinar los impuestos diferidos.
- D. **DPC no. 6 “Revelación de Políticas Contables” vs. NIC 8 “Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores”:** La DPC hacía referencia a la revelación de políticas y principios contables seguidos por la entidad informadora, la revelación debía incluir conceptos importantes relacionados con el reconocimiento de ingresos y aplicación de costos y activos a periodos corrientes y futuros, comúnmente una revelación según DPC-6 incluía entre otros, aquellos relacionados con políticas de consolidación, valoración de inventarios, depreciaciones y amortizaciones, reconocimiento de ganancias en contratos de construcción. La NIC 8 define políticas contables como principios

específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de estados financieros. La norma enfatiza la utilización de estimaciones como parte esencial en la elaboración de estados financieros, por lo tanto un cambio en una estimación debe reconocerse de manera prospectiva. Por otro lado la NIC 8, contempla la posibilidad de que la inexactitud u omisiones afecten la fiabilidad de los estados financieros, estos deben reconocerse como errores y la entidad debe recoger estos errores de manera prospectiva.

- E. **DPC no. 7 “Estados Financieros consolidados, combinados y valuación de inversiones permanentes por el método de participación patrimonial” vs. NIC 27 “Estados Financieros Consolidados y Separados y NIC 28 “Inversiones en Asociadas”**: La DPC consideraba la plusvalía negativa como parte del patrimonio, en cambio la NIC indica que el exceso en la participación sobre el costo de la inversión debe reconocerse en los resultados de los estados financieros consolidados. La NIC indica que se debe revelar la participación minoritaria en el balance general consolidado y el estado de resultados consolidados y se limita el uso del método de participación patrimonial.
- F. **DPC no. 8 “Contingencias” vs. NIC 37 “Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes”**: Las provisiones para las NIC´s son pasivos reales con cuantía o vencimiento incierto, es obligatoria la revelación de pasivos contingentes, sin embargo la DPC-8 no presenta mayores detalles sobre la materia. Un aspecto interesante abordado por la NIC 37 es el reconocimiento de pérdidas futuras derivadas de contratos onerosos, materia que tampoco era tratada por las DPC.
- G. **DPC no. 9 “Capitalización de los Costos por Intereses” vs. NIC 23 “Costos por Intereses”**: Las normas presentan aspectos muy parecidos, la NIC amplía la base para la capitalización de intereses, NIIF Pyme prohíbe esta capitalización y se debe reconocer en los resultados del periodo.
- H. **DPC no. 10 “Normas para la elaboración de estados financieros ajustados por efectos de la inflación” vs. NIC 29 “Información Financiera en Economías Inflacionarias**: Las normas presentan aspectos similares, bajo DPC el ajuste por inflación es obligatorio cuando esta alcance los dos dígitos, NIC 29 establece que el estado de hiperinflación viene indicado por las características del entorno económico del país y para ello establece cinco criterios:
- i) la población en general prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios, o bien en una moneda extranjera relativamente estable...;
 - ii) la población en general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local... los precios pueden establecerse en esta otra moneda;
 - iii) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento;
 - iv) las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios; y
 - v) la tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

La **revaluación** de activos es permitida para las grandes empresas pero no para las PYMES, este tratamiento de revaluación lo contemplaba la DPC 10 sólo para aquellas entidades que hayan utilizado el método mixto para ajustar el valor en libros de las partidas no monetarias.

- I. **DPC no. 11 “Estado del flujo del efectivo” Vs. NIC 07 “Estado del flujo del efectivo”**: Ambas permiten el método directo o indirecto para elaborar este

estado financiero, NIC 07 incluye conceptos adicionales sobre presentación y revelación.

- J. **DPC no. 12 "Tratamiento contable de las transacciones en moneda extranjera y conversión o traducción de operaciones en el extranjero" vs. NIC 21 "Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio"**: NIC 21 desarrolla el concepto de moneda funcional y moneda de presentación, los negocios en el extranjero de la entidad que informa se pueden presentar en estados financieros consolidados o separados, en cambio DPC 12, en la conversión de estados financieros tenía que determinarse si la inversión en el extranjero era parte integrante o no de la entidad que informaba, la moneda de reporte era la nacional o extranjera no contemplaba el concepto de moneda funcional.
- K. **DPC no. 13 "Contabilización de Contratos de Construcción" vs. NIC 11 "Contratos de Construcción"**: NIC 11 permite sólo el método de Porcentaje de Avance de Obra para contabilizar estos contratos, DPC 13 permitía dos, el anteriormente referido y el de Obra Terminada.
- L. **DPC no. 14 "Contabilización de los Arrendamientos" vs. NIC 17 Arrendamientos**: Las normas entre sí presentan un alto porcentaje de similitudes, la NIC 17 amplía los criterios de presentación y revelación.
- M. **DPC no. 15 "Contabilización de Inversiones" vs. NIC 32 "Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar", NIC 39 "Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición" y NIIF 7 "Instrumentos Financieros Información a Revelar"**: La DPC-15 contenía una clasificación de las inversiones conocida como Inversiones Temporales, esta clasificación no la contempla las NIC's. La DPC refería a un valor de mercado para la determinación del valor de algunas inversiones a corto plazo, las NIC's establecen un nuevo concepto que va más allá que el de valor de mercado para contabilizar las inversiones, el valor razonable. La NIC 39 regula la contabilización de derivados y otros instrumentos financieros más complejos, asuntos que no eran tratados por DPC 15. NIC 39 amplía los criterios de presentación y revelación para la contabilización de instrumentos financieros.

Como resulta evidente, muchos aspectos normados en las NIIF no tienen su homólogo en norma nacional, de la escasez de pronunciamientos contables nacionales se pasó a la abundancia, tema este que debe tratarse con precaución, porque no toda la normativa internacional se ajusta a la realidad económica, política y social del país que decide migrar a estándares internacionales.

Es claro que la profesión contable a nivel mundial desde hace más de cien años se viene preocupando por su organización internacional, a tal medida que se pueda homogenizar la práctica contable y se beneficien de la información financiera tanto los que la elaboran como los que la utilizan.

Los principales antecedentes del proceso armonizador contable expone Túa J. [7] se encuentran en los congresos internacionales de contabilidad y tratados internacionales, como lo fue el primer Congreso Internacional que tuvo lugar en la ciudad de St. Lois en 1906, el congreso de París en 1948 después de la segunda guerra mundial, el tratado de Roma en 1959 que crea la Comunidad Económica Europea, y sus países miembros deciden unificar su derecho de sociedades y la armonización contable, posteriormente la creación de organismos reguladores, la creación del IASC hoy en día IASB y un gran número de antecedentes que muestra la intención de llegar a un marco común de normas. [7]

Vale la pena preguntar el ¿por qué de los problemas de la armonización si la profesión contable lleva décadas introducida en ese camino?. La respuesta está a la vista, los sistemas contables son tan diversos en cuanto a sus peculiaridades sociales, económicas, jurídicas y, por ende, contables, que estos factores inciden en la manera de razonar y de aplicar principios de contabilidad. [7]

En el caso venezolano la contabilidad tiene una marcada influencia fiscal, el fin de la contabilidad es netamente tributario (calcular y pagar impuestos) y menos financiero, además el conjunto de NIIF plantea un gran número de revelaciones y no hay una cultura para esto, existe cierto recelo a develar abiertamente las operaciones que componen el gran número de actividades que realiza una entidad, en muchos casos, por ejemplo, la información que se presenta a instituciones financieras, es una información medida, lo mismo sucede al presentar información a entes reguladores, entonces se puede afirmar que al armonizar el sistema contable nacional, estamos frente a un cambio de paradigmas, un enfoque distinto orientado más a hacia la contabilidad financiera y las revelaciones, a una manera distinta de pensar, y siempre habrá resistencia al cambio.

VII. Los Boletines de aplicación VEN.NIF

La Federación con el propósito de regular el proceso de adopción de las NIIF a ser incorporados como principios de contabilidad de aceptación general, ha emitido una serie de boletines conocidos con las siglas BA VEN-NIF, estos vienen a contemplar aspectos de carácter específico que puedan desencadenar ya sea por razones de tipo legal, económicas o técnicas una adopción condicionada o la no adopción de una NIIF en particular. Los BA VEN-NIF son guías o aclaratorias que facilitan la aplicación de una determinada NIIF en Venezuela.

En la actualidad se han emitido nueve BA VEN NIF que van desde el BA VEN NIIF 0 hasta el BA VEN NIF 8, algunos ya derogados (BA VEN NIF 1 Y BA VEN NIF 3) por los vertiginosos cambios que presenta esta materia. A continuación las principales materias que regulan estos boletines:

BA VEN-NIF 0 “Acuerdo Marco para la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera”: regula cómo será el proceso de adopción de las NIIF emitidas por el IASB para que se considerada como principio de contabilidad de aceptación general en Venezuela. Cada NIIF debe someterse a un análisis técnico, consulta pública no menor de treinta días y ser aprobada en un Directorio Nacional Ampliado. Una BA VEN NIF surgirá después del análisis técnico realizado por el Comité Permanente de Principios de la Federación siempre que sea necesario. [4]

Los Principios de Contabilidad en Venezuela se denominarán VEN-NIF y comprenderán las NIIF adoptadas para su aplicación incluyendo a las NIIF PYMES y los Boletines de Aplicación BA VEN NIF. La Federación utilizará la traducción oficial al español emitida por el IASB, las cuales deberán publicarse en el sitio web oficial de la Federación.

BA VEN-NIF 2 “Criterios para el Reconocimiento de la Inflación en los Estados Financieros Preparados de acuerdo con VEN-NIF”: Dado que las NIIF completas y la NIIF para las PYMES sólo consideran los casos de economías hiperinflacionarias, este boletín establece que las entidades venezolanas deben reconocer los efectos de la inflación en la preparación y presentación de los estados financieros de acuerdo con VEN-NIF, cuando el porcentaje acumulado según el INPC emitido mensualmente por el Banco Central durante el ejercicio económico alcance un 10%. Si es menor, la gerencia debe evaluar sus efectos y si son relevantes, conforme a los principios generales de importancia relativa, comparabilidad y revelación suficiente, debe reconocerlos.[8]

Cuando una entidad no reconozca los efectos de la inflación para un determinado ejercicio, utilizará como valores en libros los importes reexpresados de las cifras de los estados financieros a la fecha del último ajuste efectuado, como la base para preparación y presentación del juego completo de estados financieros posteriores, debiendo revelar la inflación acumulada a la fecha y no reconocida en los resultados y en el patrimonio neto.

BA VEN-NIF 4 “Determinación de la Fecha de Autorización de los Estados Financieros para su Publicación en el Marco de las Regulaciones Contenidas en el Código de Comercio Venezolano”: Las NIIF no disponen cual es la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. El marco jurídico venezolano en su Código de Comercio Vigente si establece que los estados financieros deben presentarse a la asamblea de accionistas o socios antes de los tres meses de finalización de ejercicio económico y en todo caso la fecha de publicación de estos estados puede ser: i) La que esté determinada formalmente en los procedimientos internos de la entidad o en sus estatutos; o ii) La fecha en que los administradores u otro ente autorizado, entreguen los estados financieros a una unidad interna de control, supervisión o revisión; a un ente externo o al Comisario, lo que ocurra primero. [9]

Este boletín acuerda que la fecha de autorización para la publicación de los estados financieros, es la fecha, posterior al cierre de ejercicio en que tales estados estén disponibles para ser revisados o utilizados por cualquier unidad, ente o persona distinta, a la encargada de su preparación.

BA VEN-NIF 5 “Criterio para la Presentación del Resultado Integral Total, de acuerdo con VEN-NIF”: El presente boletín establece el uso de un enfoque uniforme en la presentación del resultado integral total de acuerdo con VEN-NIF, y definir la base de cálculo para la formación de reservas y utilidades no distribuidas disponibles para dividendo. [10]

Las entidades venezolanas presentarán el resultado integral total de un periodo en dos (2) estado separados: Un Estado de Resultados que contenga los ingresos devengados y los gastos causados desglosados por su naturaleza o función para llegar al resultado del periodo y Un Estado de Resultado Integral que inicia con el total presentado en el estado de resultados del periodo, presentando adicionalmente los ingresos no devengados y gastos no causados para llegar al resultado integral total del periodo. Del resultado del periodo se formarán las reservas legales, estatutarias y se distribuirán beneficios a los socios. [10]

BA VEN-NIF 6 “Criterios para la Aplicación en Venezuela de los VEN-NIF PYME”: En Venezuela el BA VEN NIF 1 establecía los criterios para clasificar una empresa como grande o como un PYME, estos criterios quedaron derogados cuando la Federación promulgó el BA VEN NIF 6, hay que recordar que la fecha de transición establecida por la misma Federación fue el 1 de enero de 2008 para las grandes empresas y el 1 de enero de 2011 para la PYMES, de tal manera que una entidad clasificada como gran empresa según el BA VEN NIF 1 hizo la transición a NIIF y luego de derogarse este boletín pudo ser considerada como una PYME. En este sentido la Federación a través de su Comité Permanente de Principios de Contabilidad promulgó y estableció que aquellas entidades que califiquen como PYME según el BA VEN NIF 6 podrán aplicar las VEN-NIF para las grandes empresas o las VEN-NIF para las PYMES. [11]

Este boletín clasifica una entidad como pequeña o mediana cuando: a) La entidad este formalmente constituida, persiga fines de lucro, y b) No esté sujeta al cumplimiento de las disposiciones relativas a la preparación de información financiera, emitidas por los entes reguladores autorizados por la legislación venezolana para ello. [11]

BA VEN-NIF 7 “Utilización de la Revaluación como Costo Atribuido en el Estado de Situación Financiera de Apertura”: La derogada DPC 10 contemplaba dos métodos para

reexpresar los valores de las partidas no monetarias, estos eran el método NGP (Nivel General de Precios) y el método Mixto. Según este boletín todas aquellas entidades que aplicaron el método Mixto y acumularon los valores reexpresados de las partidas no monetarias en el RETANM (Resultado No Realizado por Tenencia de Activos No Monetarios) en los estados financieros de transición deben reversar los importes acumulados en esta partida contra las ganancias acumuladas si la entidad es una PYME, la razón de este tratamiento es porque las VEN-NIF PYME no permiten la revaluación de activos.

Las entidades, que de conformidad con el BA VEN-NIF 1, calificaron como grandes entidades y como PYME en el BA VEN-NIF 6, que decidan aplicar VEN-NIF PYME, podrán optar por utilizar el (i) valor razonable o (ii) la revaluación como costo atribuido según DPC 10 a las partidas no monetarias, sin utilizar el procedimiento detallado para el RETANM, es decir con un importe a una cuenta de Superávit por Revaluación. [12]

BA VEN-NIF 8 “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela VEN-NIF”: Este boletín viene a aclarar cuáles son los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela conocidos como VEN-NIF que se clasifican en dos grupos: i) VEN-NIF GE correspondientes a los principios de contabilidad aplicables a las grandes empresas, los cuales incluyen los BA VEN-NIF y las NIIF, y ii) VEN-NIF PYME correspondientes a los principios de contabilidad que adoptarán las pequeñas y medianas empresas, conformados por los BA VEN-NIF conjuntamente con las NIIF para las PYMES. [13]

VIII. Resultados de la investigación

En el desarrollo de esta investigación se ha mostrado la necesidad de establecer un lenguaje común contable, las peculiaridades de cada país hace que el proceso armonizador se torne complejo, la diversidad de culturas, creencias, sistemas económicos y jurídicos moldean las estructuras mentales, la fijación de conceptos y principios, llegar a una armonización con los estándares internacionales de contabilidad suponen un gran reto, este desafío en Venezuela lo asumió la Federación de Colegio de Contadores Públicos, ya sea por presiones de organismos reguladores, una tendencia mundial o, una exigencia de la comunidad internacional, nuestro país se enrumbo en adoptar el modelo de Normas Internacionales de Información Financiera como el modelo nacional que viene a regular la profesión contable.

Al analizar el proceso de adopción de normas internacionales de información financiera, y más allá, lo que fue el proceso de armonización con los estándares internacionales, en Venezuela esto formalmente comenzó en enero de 2004, antes, al menos por supletoriedad se podían aplicar las NIIF. La adopción como tal se hizo obligatoria para las grandes empresas a partir de enero de 2008, para las PYMES enero de 2011.

La Federación ha regulado el proceso de adopción de las NIIF a través de boletines de aplicación (BA VEN-NIF) que deben ser considerados por los profesionales contables como principios de contabilidad junto con el cúmulo de NIC y NIIF vigentes. Se puede afirmar entonces que Venezuela ha realizado una adopción condicionada, reservándose aquellos casos donde la normativa internacional no se aplica a la realidad económica y social del país.

Antes de la adopción la normatividad contable en Venezuela era muy escasa, nuestro país históricamente no ha sido un promulgador de normas contables. Aunque las DPC regulaban temas previstos en las NIIF, estos pronunciamientos eran reducidos en comparación a su homólogo NIIF, otros temas simplemente quedaban en el vacío. La norma internacional es más exigente en cuanto a las revelaciones, obliga a mostrar mucha más información.

Una de las principales características del mundo globalizado donde nos encontramos inmersos es la tendencia a la supranacionalización, la apertura de las economías han dado cabida a la regulación contable y por lo tanto a la intención a nivel internacional de homogenizar la práctica contable. Un lenguaje financiero común simplifica la comparabilidad, criterios iguales de valoración y presentación de partidas dentro de los estados financieros agiliza la toma de decisiones.

IX. Consideraciones finales

1. La estandarización contable es una exigencia de una economía globalizada.
2. El proceso de armonización del sistema contable venezolano con el de estándares internacionales, ha sido liderado en nuestro país por la FCCPV y el gremio organizado.
3. En Venezuela los principios de contabilidad generalmente aceptados son conocidos como normas VEN-NIF, las cuales incluyen las VEN-NIF GE (NIIF para grandes empresas), VEN-NIF PYMES (NIIF para Pequeñas y Medianas Empresas) y los Boletines de Aplicación BA VEN-NIF.
4. La adopción de los estándares internacionales de contabilidad en Venezuela, es una adopción condicionada a una revisión previa, en donde se evalúa el impacto de la normativa internacional con el marco jurídico nacional y la realidad económica y social de las entidades venezolanas.
5. Los BA VEN-NIF son guías aclaratorias que permiten la aplicación de una determinada NIIF en Venezuela.

Referencias

- [1] Peña, A. (2007). Efectos Tributarios Derivados de la Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera. *Revista Actualidad Contable*. Mérida. Venezuela: FACES ULA, año 10, no. 15, julio-diciembre, pp. 56-68.
- [2] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2002). *Normas Básicas y Principios de Contabilidad de Aceptación General*. Declaración de Principios de Contabilidad no. 0 (DPC 0). Caracas Venezuela: Fondo Editorial del Contador Público.
- [3] Romero, J. y García, A. (2002). *Contabilidad III*. McGraw-Hill/Interamericana Editores
- [4] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (2009). *Marco de Adopción de Normas Internacionales de Información Financiera no. 0 (BA VEN NIF no. 0)*
- [5] Castellanos H. (2009). *Las acepciones de valor en el marco de las Normas Internacionales de Información Financiera*. *Revista Actualidad Contable*. Mérida. Venezuela: FACES ULA, año 12, no. 19, julio-diciembre, pp. 5-18.
- [6] Goodrich, N. (2007). [En Línea]. Disponible en: <<http://www.docstoc.com/docs/115022597/VENEZUELA-YL-AS-NIIF-ppt-Goodrich-1>>, consultada: Julio 18 de 2012
- [7] Tua, J. (1985). Los Principios Contables: De la Regulación Profesional al Ámbito Internacional. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XV, no. 46, pp. 25-56.
- [8] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2009). *Criterios para el Reconocimiento de la Inflación en los Estados Financieros Preparados de acuerdo con VEN-NIF (BA VEN NIF no. 2)*.
- [9] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2009). *Determinación de la Fecha de Autorización de los Estados Financieros para su Publicación en el Marco de las Regulaciones Contenidas en el Código de Comercio Venezolano (BA VEN NIF no. 4)*.

- [10] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2009). *Criterio para la Presentación del Resultado Integral Total, de acuerdo con VEN-NIF (BA VEN NIF no. 5)*.
- [11] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2009). *Criterios para la Aplicación en Venezuela de los VEN-NIF PYME (BA VEN NIF no. 6)*.
- [12] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2009). *Utilización de la Revaluación como Costo Atribuido en el Estado de Situación Financiera de Apertura (BA VEN NIF no. 7)*.
- [13] Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela. (2009). *Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela VEN-NIF (BA VEN NIF no. 8)*.

Bibliografía

Cañibano, L. y Gisbert, A. (2007). *El proceso de armonización contable internacional, la estrategia europea y la adaptación de la normativa contable en España*. [En Línea]. <<http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/viewFile/2128/1738>>, consultada: agosto 12 de 2012.

Deloitte (2008). *Mediciones hechas a valor razonable SFAS no. 157*. [En Línea]. <http://webserver3.deloitte.com.co/A%20WEB%20Recursos/Rec%20IFRS/8.%20Rec%20USGAAP/SFAS%20157%28mayo200829.pdf>>, consultada: julio 17 de 2012

Fernández, J. (1970). *Teoría Económica de la Contabilidad*. España: ICE. [En Línea]. Disponible en: <<http://www.unilib.com/ficha.php?id=1536509>>, consultada: agosto 12 de 2012.

Ficco, C. (2011). Evolución histórica de los Enfoques en Contabilidad Financiera: Implicaciones para los Objetivos y los Requisitos de la Información Contable. *Revista Actualidad Contable*. Mérida. Venezuela: FACES ULA, año 14, no. 23, julio-diciembre, pp. 39-61. [En Línea]. Disponible en: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25720652004>>, consultada: agosto 12, 2012.

Fortis, I. y García, I. (2006). *La contabilidad según valor razonable*. [En Línea]. Disponible en: <<http://www.cemla.org/old/pdf/acp/dp-0607-bde.pdf>>, consultada: agosto 16 de 2012.

Gómez, O y otros (2011). Valor razonable como método de medición de la información financiera. *Revista Venezolana de Gerencia (RVG)*. Venezuela: Universidad del Zulia (LUZ), año 16, no. 56, pp. 608-621. [En Línea]. Disponible en: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=29020563007>>, consultada: agosto 12, 2012.

Hendriksen, H. (1981). *Teoría de la Contabilidad*. México, D. F.: Uteha, pp. .

International Accounting Standards Board (IASB) (2010). *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. Londres, Inglaterra. Traducción oficial al castellano por el CIISPRAXIS, Madrid, España.

International Accounting Standards Board (IASB) (2009). *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades*. Londres, Inglaterra. Traducción oficial al castellano por el CIISPRAXIS, Madrid, España. [En Línea]. <http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publica/con_nor_co/vigentes/niif/NIIF_PYME_S.pdf>, consultada: agosto 12 de 2012.

Jiménez, N. (2011). Conversión del Balance de Apertura hacia las NIIF: de la Teoría a la Práctica. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*. , no. 45, enero-marzo, pp. 41-172. [En Línea]. Disponible en: <http://www.comunidadcontable.com/BancoMedios/Documentos%20PDF/conversion_deldelbalancedeapertura.pdf>, consultada: agosto 12 de 2012.

Kieso, D. (2008). *Contabilidad Intermedia*. 2da. ed., México: Limusa Wiley, pp. .

Laya, A. (2011). Los Principios y Postulados Básicos de la Contabilidad: Una Perspectiva Histórica-Conceptual desde la Doctrina Contable. *Revista Actualidad Contable*. Mérida, Venezuela: FACES ULA, vol 14. no. 23, julio-diciembre, pp. 79-101. [En Línea]. Disponible: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=25720652006>>, consultada: agosto 12 de 2012.

Mattessich, R. (2002). *Contabilidad y Métodos Analíticos*. Buenos Aires: La Ley, pp. .

Martínez, F. (1997). *La contabilidad en el siglo XXI*. [En Línea] Disponible en: <<http://www.universidaddehuelva.edu.es>>, consultada: julio 30 de 2012.

Martínez, G. (2003). A propósito de la globalización y estandarización contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*. , no. 14, abril-junio, pp. .

Normas Internacionales de Información Financiera, *Guía de Bolsillo - 2010*. Publicación de Price Waterhouse Coopers. [En Línea]. Disponible en: <<http://www.pwc.com/ve/es/libros/assets/niif.pdf>>, consultada: agosto 12 de 2012.

Romero, J. (2006). *Principios de Contabilidad*. 3era. edic., México, D. F.: Mc Graw Hill, [En Línea]. Disponible: <<http://www.ejournal.unam.mx/rca/185/RCA18510.pdf>>, consultada: agosto 12 de 2012.

Zaá, J. (2000). La Investigación Contable de cara al nuevo milenio. *VIII Congreso Venezolano de Contaduría Pública y III Encuentro de Educadores del Área Contable*. Maracay-Venezuela.