

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

EFFECTOS CONTABLE DEL ACTO COOPERATIVO
EN VENEZUELA A LA LUZ DE LOS VALORES Y
PRINCIPIOS COOPERATIVOS

Autora: Leda. Ana Cecilia Peña Pacheco
Tutor: Dr. Alberto García Müller

Diciembre, 2013

C.C.Reconocimiento

AGRADECIMIENTOS

Culminar esta investigación ha sido un gran reto en mi vida, más que alcanzar el desarrollo conceptual y metodológico que ameritó este tipo de trabajo, fue vencer mis propios temores y reconocer que una decisión hace la diferencia. Este logro no hubiese sido posible sin el apoyo y estímulo de las personas que están a mi alrededor.

A Dios y a la Virgencita por guiarme y darme la fortaleza necesaria para culminar esta meta.

A Papá y Mamá que desde el universo iluminan mi camino y me acompañan en cada paso de mi vida, este logro es por ustedes, segura estoy, que se sentirían muy orgullosos por los logros alcanzados por cada uno de nosotros, los hermanos Peña Pacheco.

A mi gran Amor, por estar siempre a mi lado, colmándome de amor, brindándome su apoyo incondicional y recorriendo juntos el camino de la felicidad, te amo, mi vida.

A mis hijos, Natalia y Sebastián, por ser la luz de mis ojos, los luceros que iluminan mi camino, la fuente de mi inspiración, hijitos este logro es para ustedes, los amo.

A mi hermana Mariela, mujer de temple, que con su ejemplo de perseverancia y constancia me motivaron a seguir adelante, de ella recibí no solo el amor de hermana, sino también su dedicación ilimitada para guiarme en el desarrollo de esta investigación, apoyándome con su profesionalismo y sobre todo, dándome las herramientas necesarias para controlar mis emociones, como olvidar cuando me decía

"Ani, tranquila, que ya no te falta nada". Gracias hermana, sin tu apoyo no hubiese alcanzado esta meta, te quiero mucho.

A mis hermanas, hermanos, sobrinos y sobrinas, que con su amor y ejemplos de lucha por una vida mejor, han hecho que mi vida esté llena de momentos felices, gracias por formar parte de esta maravillosa experiencia de vida.

A la ilustre Universidad de los Andes, por brindarme nuevamente la posibilidad de adquirir y compartir conocimientos con los profesores del Postgrado en Ciencias Contables, que permitieron desarrollar mi capacidad de análisis y elevar mi nivel profesional, condiciones necesarias para alcanzar este logro.

A mi tutor, Profesor Alberto García Müller, por formarme en el Área de Cooperativismo, brindarme su apoyo y recomendaciones para la culminación de esta investigación.

A todas aquellas personas que de una u otra manera han compartido mi vida en el transcurrir de estos últimos años, mi más sincero agradecimiento a su comprensión, estímulo y ayuda.

Ana Cecilia

INDICE

	Pág.
LISTA DE CUADROS	iii
LISTA DE INFOGRAMAS	v
RESUMEN	vi
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I	
EL PROBLEMA	
Planteamiento del Problema	4
Objetivos de la Investigación	10
Justificación de la Investigación	11
Alcance de la Investigación	11
CAPÍTULO II	
MARCO TEÓRICO	
Antecedentes de la Investigación	13
Bases Teóricas	15
Operacionalización de Variables	62
CAPÍTULO III	
MARCO METODOLÓGICO	
Tipo de Investigación	64
Diseño de la Investigación	65
Objeto de Estudio	65
Técnicas e Instrumentos de Recolección de Datos	66
Técnicas y Validación de Recolección de Datos	67

	Pág.
CAPÍTULO IV	
ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS	
Análisis de los Resultados	68
CAPÍTULO V	
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
Conclusiones	80
Recomendaciones	89
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	91
ANEXOS	
A.- Guía de Observación Documental	97
B.- Guía de aplicación del Método Contable a los Actos Cooperativos en Venezuela	102

LISTA DE CUADROS

	Pág.
1 Diferencia entre acto cooperativo, comercial, laboral y civil	39
2 Cuadro de Operacionalización	63
3 Identificación y naturaleza de la cuenta (obtención)	72
4 Registros contables de actos cooperativos de obtención	72
5 Identificación y naturaleza de la cuenta (producción)	78
6 Registros contables de actos cooperativos de producción	78

www.bdigital.ula.ve

LISTA DE INFOGRAMAS

	Pág.
1 Definición de Acto Cooperativo	20
2 Principios Cooperativos	23
3 Actos Cooperativos	28
4 Actos Cooperativos Internos y Externos	29
5 Elementos del Actos Cooperativos	34
6 Efectos Generales del Acto Cooperativo	38
7 Acto Cooperativo de Obtenciones de Bienes y/o Servicios	69
8 Acto Cooperativo de Producción de Bienes y/o Servicios	75

www.bdigital.ula.ve

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
POSTGRADO EN CIENCIAS CONTABLES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

**EFFECTOS CONTABLE DEL ACTO COOPERATIVO EN VENEZUELA A
LA LUZ DE LOS VALORES Y PRINCIPIOS COOPERATIVOS**
Trabajo de grado para optar al Grado de Magister en Ciencias Contables

AUTORA: Lcda. Ana Cecilia Peña Pacheco
TUTOR: Dr. Alberto García Müller
AÑO: 2013

RESUMEN

A partir de la promulgación de la primer Ley de Sociedades Cooperativas, en Venezuela ellas atraviesan por diferentes altibajos desde el punto de vista de su organización, funcionamiento, administración y productividad, que generaron cambios en la forma legal y promulgaron en los años sucesivos leyes cooperativas, que fueron evolucionando hasta llegar al año 2001, permitiendo así fortalecer la experiencia cooperativa. Con la promulgación de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, el movimiento cooperativo consolida la doctrina cooperativa, puesto que por primera vez reconoce en esta ley el concepto del Acto Cooperativo. De cualquier manera, la actividad de los entes cooperativos se desarrolla en un marco jurídico propio, a partir de la caracterización doctrinaria y de la definición legal del acto cooperativo, lo que refleja la necesidad de un registro contable específico, que permita el desarrollo de un método contable basado en transacciones cooperativas. Esta investigación se centra en analizar los efectos contables del acto cooperativo en Venezuela a la luz de los valores y principios cooperativos. La metodología aplicada responde a un diseño cualitativo documental, siguiendo las bases del enfoque holístico, alcanzando un nivel de análisis. El tipo de investigación se inserta dentro de la modalidad exploratoria, descriptiva y analítica, pues se acude a fuentes bibliográficas y al análisis de documentos contables y legales referidos al tema, con el objeto de determinar los hallazgos documentales. Para la recolección de los datos se utilizaron como instrumentos la guía de observación documental y la guía de aplicación del método contable de los actos cooperativos en Venezuela.

A nivel de resultados, se define contablemente el Acto Cooperativo como un evento económico y jurídico susceptible de representación contable, porque cumple con los criterios de reconocimiento y valoración y afecta la cuantía del patrimonio de la cooperativa, por tanto requiere utilizar cuentas con terminología cooperativa, se crean cuentas para registrar los actos cooperativos de obtención y producción de bienes y/o servicios y se presenta un modelo de para presentar el Estado de Resultado.

Palabras claves: Acto cooperativo, valores y principios cooperativos, contabilidad cooperativa, manual de código contable, método contable.

INTRODUCCIÓN

La presente investigación de tipo documental estudia particularmente el tema de las cooperativas, experiencia económica y social desarrollada en Venezuela desde hace bastante tiempo; ciertamente, esta actividad se practicó en el pasado conforme a un marco regulatorio contenido en diversas leyes: la de 1917, luego la de 1942, seguida por la de 1966 y posteriormente la ley de 1975, derogada por el vigente texto legal promulgado en el año 2001.

Las cooperativas como empresas del sector de la economía social y participativa vienen a tener, en la actualidad, un desarrollo significativo a partir de la entrada en vigencia de la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas (LEAC), publicada en Gaceta Oficial N° 37.285, de fecha 18 de septiembre de 2001. La promulgación y publicación de esta ley constituyen el acto formal necesario, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente en el país, que le da el marco legal que regula la actividad cooperativa, en un todo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 118 de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. De modo pues, que el énfasis que aquí se hace versa en torno a la precitada ley.

De acuerdo con el estudio efectuado se observa que las ciencias contables deben, también, responder y adecuarse a las características propias de las cooperativas. Estas asociaciones son agrupaciones voluntarias de individuos con personalidad jurídica y que persiguen un objetivo común como lo es el de satisfacer sus necesidades económicas, sociales y culturales, bajo un sistema de propiedad colectiva, gestionada y controlada democráticamente, sin fines de lucro, lo que determina una vinculación entre el asociado y la cooperativa de beneficiario, cliente, proveedor, trabajador y propietario al mismo tiempo.

Por consiguiente, la información contable que se desprende de estas organizaciones parte de criterios completamente diferentes al acto de comercio – del cual también se ocupan las ciencias contables-, ya que las operaciones cooperativas

parten del acto cooperativo, paradigma bastante diferente, pues posee características propias y produce efectos que inciden también de manera distinta en la contabilidad.

Esta situación genera la necesidad de desarrollar un marco contable que le permita a las cooperativas venezolanas registrar sus actividades económicas, financieras y sociales bajo un esquema que se fundamente en la doctrina cooperativa y en el marco jurídico vigente en el país.

En este sentido, la presente investigación tiene como propósito realizar un análisis de los efectos contables del acto cooperativo en Venezuela a la luz de los valores y principios cooperativos.

De acuerdo con lo pre anotado, la presente investigación se encuentra estructurada en cinco capítulos, los cuales son como de seguidas se indican:

El capítulo I, corresponde a la exposición del planteamiento del problema, la justificación, los objetivos y el alcance de la investigación.

El capítulo II, contiene y desarrolla el marco teórico, el cual está conformado por los antecedentes de la investigación, por las bases teóricas y legales en las que expone la relación existente entre la ideología cooperativa, los valores y los principios cooperativos, las doctrinas del acto cooperativo, el ordenamiento jurídico vigente que regula el acto cooperativo y la contabilidad que le es aplicable, aunado al método contable.

El capítulo III, describe el marco metodológico, con la presentación del diseño de la investigación, tipo de investigación, la confiabilidad y validez de los instrumentos, así como la técnica de análisis de los resultados.

El capítulo IV, contiene el análisis de los resultados obtenidos en virtud de la puesta en práctica de la guía de aplicación del método contable a los actos cooperativos en Venezuela, con la finalidad de dar respuesta a las interrogantes formuladas.

Por último, **el Capítulo V**, está relacionado con las conclusiones y recomendaciones generales referidas al problema objeto de estudio.

En la lectura del contenido del trabajo de investigación relativo al acto cooperativo, visto desde sus efectos contables, con fundamento en valores y principios propios de esta forma de organización, se puede apreciar la necesidad que existe en cuanto a que esta particular manera de llevar a cabo operaciones económicas tenga sus modos específicos y, por tanto, originales de presentar la información contable.

www.bdigital.ula.ve

C.C.Reconocimiento³

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Planteamiento del Problema

La cooperación es tan antigua como el hombre mismo, se remonta al primer gesto de solidaridad o intento de unión para hacer frente a las necesidades comunes y se encuentra presente en las prácticas colectivas en todas las épocas y en todas las regiones del planeta.

El cooperativismo nace como movimiento a partir de la llamada Revolución Industrial durante el siglo XIX, cuando el orden mundial económico supone cambios para las sociedades productivas. Bajo este contexto surge como gran alternativa, la filosofía de trabajo solidario, ayuda mutua y la primacía del hombre, en consecuencia se funda la primera cooperativa en el poblado de Rochdale, Inglaterra en el año de 1844 y desarrolla la actividad cooperativa a través de un conjunto de normas, valores y principios que les permitió alcanzar el éxito, hoy reconocido mundialmente.

De acuerdo a la referencia que indican los autores Molina, C. y García, A. (2004), los pioneros de Rochdale, aportaron el elemento básico que constituye hoy la concepción cooperativa sobre la base de los valores y principios cooperativos, a saber: 1) Control democrático por los socios; 2) Adhesión libre y voluntaria; 3) Pago de interés limitado al capital aportado; 4) Distribución de los beneficios económicos en proporción al patrocinio; 5) Educación; 6) Neutralidad política y religiosa; 7) Venta al contado. (p. 11)

Estos principios se fueron extendiendo progresivamente por el resto del mundo en las asociaciones cooperativas de las más diversas modalidades, y han sido sometidos a diversas revisiones por parte de la Alianza Cooperativa Internacional, pero sin alterar los principios básicos de la solidaridad y la ayuda mutua.

De este renacer económico y doctrinario surgen las diferentes cooperativas en el mundo. Asimismo surgen los fundamentos filosóficos, doctrinarios y operativos de las empresas cooperativas en la actualidad.

En Venezuela el desarrollo del cooperativismo surge a mediados del siglo XIX de manera espontánea en las comunidades indígenas y campesinas, con la creación de organizaciones de trabajo colectivo que sin tener una teoría cooperativa desarrollada, sus relaciones funcionaban bajo la premisa de la cooperación, sin embargo, esta solidaridad innata nunca se convirtió en movimiento cooperativo, hasta que por iniciativa del gobierno y con apoyo de los trabajadores se promulga el 27 de junio de 1910 la primera Ley de Sociedades Cooperativas.

A partir de ese momento se impulsa el desarrollo de la actividad cooperativa en Venezuela, la cual atravesó diferentes altibajos desde el punto de vista de su organización, funcionamiento, administración y productividad; cambios en la fundamentación legal, ya que se promulgaron en los años sucesivos cuatro leyes cooperativas (1917, 1942, 1966 y 1975), que fueron evolucionando hasta llegar al año 2001 permitiendo así fortalecer la experiencia cooperativa.

Con la promulgación de la LEAC, aprobada según Decreto N° 1.440, de fecha 30 de agosto de 2001 y publicada en Gaceta Oficial N° 37.285 de fecha 18 de septiembre de 2001, el movimiento cooperativo consolida la doctrina cooperativa, puesto que por primera vez se reconoce en esta ley el concepto de Acto Cooperativo, que lo define en su artículo 7 de la siguiente manera “Son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus asociados o por las cooperativas entre sí o con otros entes en cumplimiento de su objetivo social y quedan sometidos al Derecho Cooperativo, y en general al ordenamiento jurídico vigente”.

Sin embargo, en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela de 1999, establece en su artículo 118 que:

Se reconoce el derecho de los trabajadores y trabajadoras, así como de la comunidad para desarrollar asociaciones de carácter social y participativo, como las cooperativas, cajas de ahorro, mutuales y otras formas asociativas. Estas asociaciones podrán desarrollar cualquier tipo de actividad económica, de conformidad con la ley. La ley reconocerá las especificidades de estas organizaciones, en especial, las relativas al acto

cooperativo, al trabajo asociado y su carácter generador de beneficios colectivos. El Estado promoverá y protegerá estas asociaciones destinadas a mejorar la economía popular y alternativa.

Cabe destacar, que en este artículo se define la esencia y particularidades propias de la actividad cooperativa, el cual las distinguen de otras formas empresariales y las hace única en su forma, ya que las asociaciones cooperativas, son agrupaciones voluntarias de personas con personalidad jurídica, que persiguen un objetivo en común, como es el de satisfacer sus necesidades económicas, sociales y culturales, bajo un sistema de propiedad colectiva, autogestionada y controlada democráticamente, sin fines de lucro, lo que determina una vinculación entre el asociado y la cooperativa de beneficiario/propietario, enmarcado dentro de los valores y principios cooperativos y el acto cooperativo.

Según Naranjo C. (2003), el acto cooperativo lo configuran varios elementos, como son: *La cooperativa*, actuando como administradora de los recursos de capital aportados por los asociados; *el Asociado* como propietario/beneficiario directo de los bienes o servicios adquiridos en común con los demás asociados; *La retribución económica*, que no es precio, entendido como el valor de cambio del producto, sino el necesario aporte para la recomposición del capital que entrega el asociado a cambio del bien o servicio que recibe; y *el Objeto*, como la satisfacción de las necesidades comunes a los asociados y con ausencia de ánimo de lucro.

La existencia del acto cooperativo produce efectos en distintas áreas:

- a. El acto cooperativo de vivienda que constituye o un convenio de adhesión o una adjudicación de vivienda, pero no un acto de compra-venta;
- b. El acto cooperativo de consumo que se considera como un acto de provisión de bienes para el consumo personal y familiar y no una venta;
- c. El acto cooperativo laboral por el cual la prestación de trabajo se estima de naturaleza societaria y no una relación laboral;

- d. El acto cooperativo de comercialización, que se estima no como de venta de los productos del miembro a la cooperativa, sino como un acto de representación de ésta a favor de sus asociados;
- e. El acto cooperativo de integración, que es el practicado por las cooperativas entre sí y con los organismos de integración;
- f. El acto cooperativo en las transacciones entre la cooperativa y asociados, no siendo actos de comercios, no constituye hecho generador de tributos.

En este contexto de realidad cooperativa, el aspecto central es la identificación de los actos cooperativos que teniendo consecuencias de contenido económico y financiero, afectan al patrimonio de la asociación cooperativa en forma directa y concreta y por ende son susceptibles de representación contable.

Ante esta situación, la LEAC en su artículo 53 establece que “Las cooperativas llevarán contabilidad conforme con los principios contables generalmente aceptados, aplicables a las cooperativas y establecerán sistemas que permitan que los asociados, las instancias de coordinación y control definidas en los estatutos y el sector cooperativo cuenten con información oportuna y adecuada para la toma de decisiones...” Este basamento legal que se le da al tratamiento contable cooperativo, deja a un lado la naturaleza de los actos cooperativos ya que centra su atención solo a los principios contables, que por cierto no define cuáles son aplicables a las cooperativas.

Por otra parte, el organismo de control y fiscalización de las cooperativas, denominado Superintendencia Nacional de Cooperativas (SUNACOO) tiene dentro de sus funciones, según el artículo 81 de la LEAC, entre otras: ejercer la fiscalización de las cooperativas de acuerdo con lo establecido en esta Ley, dictar, dentro del marco de sus competencias, las medidas que fueren necesarias para el cumplimiento de sus funciones y emitir las certificaciones de cumplimiento; control que ejerce a través de la información contable que arrojan el ente cooperativo, es por ello que este organismo publicó en el año 2005, un Manual de Cuentas o Códigos Contables.

Este Manual, compila la información fundamental necesaria y exigida para la preparación de los registros contables y sus respectivos libros reglamentarios, así

como la presentación de los informes financieros básicos, conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicables a las cooperativas y sus organismos de integración.

Además del Manual de Cuentas, la SUNACOOB ha publicado en Gaceta Oficial las Providencias Administrativas que regulan la información contable, administrativa y social que deben presentar las cooperativas y los organismo de integración, en estas providencias se incorpora de alguna manera una noción general del concepto de actos cooperativo, pero de manera tácita, el cual no responde a las especificidades propias del acto cooperativo.

Sin embargo se observa que en la providencia administrativa N° 186-7, emitida por la SUNACOOB, solo regula las operaciones con terceras personas, es decir con no asociados, desconociendo las operaciones que las cooperativas realizan con sus asociados, tal como se indica en el artículo 4, “Las Cooperativas que tienen por objeto principal la adquisición u organización de bienes y servicios para proporcionárselos a sus asociados, deberán presentar separadamente en el Estado de Resultados, la cuenta correspondiente a los ingresos provenientes de las operaciones realizadas con terceros”.

A pesar de la intención del ente regulador, de emitir lineamientos para el manejo de la información contable de las cooperativas, incurre en un error conceptual al definir que el “Manual de Cuentas es un instrumento necesario para el buen desenvolvimiento contable de la Asociación Cooperativa, para la clasificación de las cuentas y el registro de sus operaciones mercantiles, financieras y administrativas”.

Al establecer que en las cooperativas se registran operaciones mercantiles, desconociendo de alguna manera las relaciones que se dan entre la cooperativa y el asociado, y es como si se asumiera que en las cooperativas se realizan únicamente actos de comercio, sin considerar los actos cooperativos, esta situación desvirtúa la teoría de la cooperación y va en contra de lo que establecen las doctrinas cooperativas.

Por otra parte, hasta la presente fecha este manual no ha sido objeto de actualización por parte de la SUNACOOB, ni se ha legalizado su publicación, de

acuerdo a lo que establece el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública, que “Todos los reglamentos, resoluciones y actos administrativos de carácter general dictados por la Administración Pública deberán ser publicados sin excepción en la Gaceta Oficial de la República Bolivariana de Venezuela o, según el caso, en el medio de publicación oficial del estado, distrito metropolitano o municipio correspondiente”

Esta situación distorsiona la información financiera que presentan las asociaciones cooperativas, ya que no representan razonablemente las transacciones económicas que se realizan de acuerdo a su forma, basamento legal y principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela VEN-NIF, lo que genera errores y desviaciones en la presentación de los estados financieros, trayendo como consecuencia que los usuarios de la información como son: los asociados, órganos fiscalizadores, instituciones financieras, organismos públicos, proveedores y la comunidad en general, no satisfagan las necesidades de información y dificulte la toma de decisiones.

De cualquier manera, la actividad de los entes cooperativos se desarrolla en un marco jurídico propio, a partir de la caracterización doctrinaria y de la definición legal del acto cooperativo, lo que refleja la necesidad de un registro contable específico, que permita el desarrollo de un método contable basado en transacciones cooperativas.

En este sentido, se analizarán los efectos contables del acto cooperativo en Venezuela a la luz de los valores y principios cooperativos, con el propósito de determinar los efectos del acto cooperativo que inciden en los aspectos contables de las asociaciones cooperativas, para lo cual se han planteado las siguientes interrogantes:

- a) ¿Cuáles son las bases doctrinarias del acto cooperativo a la luz de los valores y principios cooperativos?
- b) ¿Cuáles son las bases legales y normativas relacionadas con el acto cooperativo definidas en el marco que regula la actividad cooperativa en Venezuela?

c) ¿Cuáles son los aspectos legales y normativos de la contabilidad cooperativa en Venezuela?

(d) ¿Cuáles son las características del método contable a la luz de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela VEN-NIF?

e) ¿Cuáles son los efectos contables del acto cooperativo en Venezuela a la luz de los valores y principios cooperativos?

Objetivos de la Investigación

Objetivo General

Analizar los efectos contables del acto cooperativo en Venezuela a la luz de los valores y principios cooperativos.

Objetivos Específicos

- 1.- Describir las bases doctrinarias del acto cooperativo a la luz de los valores y principios cooperativos.
- 2.- Explicar las bases legales y normativas relacionadas con el acto cooperativo definidas en el marco que regula la actividad cooperativa en Venezuela.
- 3.- Examinar los aspectos legales y normativos de la contabilidad cooperativa en Venezuela.
4. Caracterizar el método contable a la luz de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela VEN-NIF.
5. Establecer los efectos contables del acto cooperativo en Venezuela a la luz de los valores y principios cooperativos.

Justificación de la investigación

La información financiera de las cooperativas, viene condicionada por el entorno social, económico y por la definición legal del acto cooperativo, esta realidad no ha sido reconocida desde el punto de vista contable, ya que de una u otra manera se han vulnerado estas especificidades, utilizando criterios y prácticas mercantiles aplicadas a las relaciones económicas que se dan entre la cooperativa y sus asociados así como los que se dan con los no asociados, por consiguiente, se requiere una adecuada evaluación de las implicaciones económicas derivadas del acto cooperativo, para posteriormente realizar una correcta representación en los estados financieros.

En la actualidad, el sector cooperativo cuenta con algunos procedimientos contables que están establecidos en el Manual de Códigos Contables emanado por la SUNACOOB, sin embargo, éste no presenta todos los métodos y procedimientos contables necesarios para registrar y medir los actos cooperativos, convirtiéndose en un manual insuficiente.

En tal sentido, esta propuesta de investigación tiene como propósito contribuir al avance del conocimiento contable a través del análisis de un método contable cooperativo referencial que permita medir, registrar y analizar los actos cooperativos, de acuerdo a los valores y principios cooperativos y al marco jurídico venezolano.

Alcance de la investigación

La presente investigación tendrá como alcance de contenido, analizar los efectos contables del acto cooperativo en Venezuela a la luz de los valores y principios cooperativos, aplicando el ordenamiento jurídico vigente referido a las asociaciones cooperativas establecidas en la República Bolivariana de Venezuela. De esta manera el estudio se circunscribe a los preceptos de la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en la Gaceta Oficial N° 5.453 extraordinaria de fecha 24 de Marzo de 2000, la LEAC, publicada en Gaceta Oficial N° 37.285 de

fecha 18 de septiembre de 2001, según Decreto N° 1.440, de fecha 30 de agosto de 2001, Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicada en Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 16 de febrero de 2007 y su reglamento, publicada en Gaceta Oficial N° 5.662 de fecha 24 de septiembre de 2003, Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en Gaceta Oficial N° 38.625 de fecha 13 de febrero de 2007, Ley de Alimentación para trabajadores y trabajadoras, G.O. N° 39.666, de fecha 04 de mayo de 2011, Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista, G.O. N° 38.958, de fecha 23 de junio de 2008, Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.889 el 31 de julio de 2008, Reforma parcial del Reglamento general de la Ley del Seguro Social, Gaceta Oficial N° 39.912 del 30 de abril de 2012, Código Orgánico Tributario, G.O. N° 37.305 (Extraordinario), de fecha 17 de octubre de 2001, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela VEN-NIF, (2011), Medidas que dicta la Superintendencia Nacional de Cooperativas: Providencia administrativa N° 186-7 y 187-7, publicada de fecha: 03/07/2007. Manual de Código Contable, (2005), instrumentos legales vigentes en Venezuela.

En relación con la metodología aplicada, es un estudio documental, de tipo analítico. En cuanto a la población objeto de estudio se corresponde con las asociaciones cooperativas en Venezuela, para el período 2013.

En cuanto al alcance geográfico, se delimita en la aplicación de las leyes venezolana, asimismo, la temporalidad del estudio se ajusta al ordenamiento jurídico venezolano vigente para el momento de la investigación.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

Antecedentes de la investigación

En este capítulo se presentan los aspectos que sirven de base al objeto de la investigación, en el mismo se exponen los antecedentes de la investigación, las bases teóricas y las bases legales tomando en cuenta los objetivos planteados.

Luego de la revisión documental, se observa que las investigaciones en el área contable del sector cooperativo en Venezuela, no han tenido el enfoque bajo la premisa de relaciones que se establecen en el seno de las cooperativas con sus asociados. Sin embargo, se identifican algunas investigaciones relacionadas indirectamente con el tema de estudio.

Linares, E. (2007), en su trabajo de grado titulado “La contabilidad en las cooperativas de producción agrícola. Una aproximación etnográfica. Caso: Municipio Rangel, estado Mérida”, considera que la necesidad de cooperación surge con las comunidades primitivas. Desde los anales de la historia, además de su condición gregaria, se necesitaron unos a otros para poder sobrevivir. Esto los llevó a constituirse en grupos y asociarse para el logro de sus objetivos. Es así como fue evolucionando la organización cooperativa en el discurrir del tiempo hasta convertirse en la cooperativa que hoy día se conoce. En Venezuela, a partir del año 2000, se ha evidenciado un crecimiento importante y exponencial en la conformación de cooperativas. Las cooperativas son empresas de propiedad colectiva enmarcadas por principios y valores como la ayuda mutua, la responsabilidad, igualdad, equidad, solidaridad y democracia, pero cuyo desarrollo, al igual que toda empresa, implica procesos gerenciales, de control y de toma de decisiones que siempre irán apoyados por métodos y procedimientos que presta la ciencia contable. El Código de Comercio

venezolano establece que las cooperativas se registrarán por leyes especiales y sus respectivos reglamentos; es así como la LEAC norma a estas empresas de carácter colectivo. Sin embargo, esta ley no detalla lo relacionado con las cooperativas (la SUNACOOB) ha intentado normar éste y otros aspectos. Con esta investigación enmarcada en el paradigma cualitativo y cuyo método empleado es el etnográfico, se buscó describir de forma holística y desde diversas perspectivas la realidad contable en las cooperativas de producción agrícola del municipio Rangel, estado Mérida, Venezuela. Para ello se realizaron entrevistas, se empleó la observación participante y la revisión documental.

Los resultados obtenidos permitieron concluir que los asociados de las cooperativas no poseen conocimientos sólidos en el área contable; asimismo no han recibido la capacitación adecuada y sostenida en contabilidad, pero sin embargo si existe el interés y la disposición por aprender las herramientas que esta ciencia ofrece. También se pudo constatar que los contadores públicos en ejercicio independiente de la profesión tanto del estado Mérida como del municipio Rangel en particular tampoco tienen los conocimientos precisos con relación a los aspectos contables específicos y propios de las cooperativas.

Esta investigación ratifica la existencia de la poca información contable cooperativa existente, pero más allá de estos resultados, es notorio que el parámetro de análisis se fundamentó en los procedimientos establecidos en el Manual de Código Contables, emitidos por la Superintendencia Nacional de Cooperativas, por lo cual no representa ningún aporte directo a esta investigación.

Osta K., Mendoza E. y Giraldo M., (2005). En el trabajo de grado titulado "La Actividad Cooperativa en Venezuela". El cooperativismo ha sido presentado como un elemento estratégico del gobierno venezolano para incorporar sectores importantes de la población al desarrollo económico. Esta investigación tiene como objetivo explorar la actividad cooperativista en Venezuela, para lo cual se realizó un estudio, basado en fuentes secundarias. Se evidencian avances entre el modelo cooperativista prescriptivo, pero también diferencias al no haber propiciado cambios en el pensamiento de las personas incorporadas a este sector, en el cual deben imperar

valores, normas y procedimientos disímiles a los del sector privado de la economía, especialmente en cuanto a la inexistencia de relaciones laborales de los asociados y los principios que las sustentan. En conclusión la actividad cooperativa en Venezuela, determinan que hay una marcada diferencia entre el modelo teórico del movimiento cooperativista y la realidad actual, lo que amerita un proceso de aprendizaje que abarque tanto las estrategias de acción como los principios y valores dominantes.

El estudio desarrollado por estos autores, apoya la investigación en los siguientes términos: se evidencia la necesidad de establecer controles que permitan canalizar las acciones de las cooperativas, de acuerdo a los principios cooperativos y esto se logra generando normas específicas que las regulen, entre las que se encuentran las normas contables.

Bases Teóricas

www.bdigital.ula.ve

La ideología cooperativa

El hombre en búsqueda de satisfacer sus necesidades elementales ha tenido la necesidad de unirse a otros para lograr sus objetivos, esta realidad se observa desde las primeras manifestaciones del hombre como ser social, en el devenir de la humanidad el hombre ha logrado avanzar en su propósito de organizarse para alcanzar el bien común, para ello ha tenido que desarrollar ideas, métodos, procedimientos, que le han permitido alcanzar los niveles de organización que actualmente se desarrollan en el mundo.

La cooperación como modo de organización tiene sus orígenes desde que el hombre es hombre, cuando no había la propiedad de ningún medio de producción y el trabajo era realizado de manera colectiva, estas relaciones se fueron modificando en la medida en que los intereses de los hombres fueron cambiando, atravesando por distintas etapas, como la esclavitud, el feudalismo hasta llegar al capitalismo el desarrollo de la Revolución Industrial, que dieron origen a una línea de pensamiento que asienta los pilares fundamentales en el que se desarrolla la doctrina cooperativa.

Dentro de los pensadores más destacados se encuentran: Saint-Simon (1760-1825), Pierre Joseph Proudhon (1809-1865), Robert Owen (1771-1858), Charles Fourier (1772-1837), William King (1786-1865), Michel Derrion (1802-1850), Philippe Bouchez (1796-1865), Luis Blanc (1812-1882); ellos desarrollaron las bases filosóficas de la cooperación como modelo de organización.

Según (Lambert, 1961:53, citado por García, G. 2006:45) considera que

Owen y Fourier como los padres de la cooperación, por sus principios fundamentales: asociación, voluntariedad, democracia y actividad por el servicio. King insiste en el carácter voluntario del cooperativismo, la autoayuda y la cooperación deben obrar de los propios cooperadores Bouchez traza el principio de la devolución desinteresada del activo neto en caso de disolución de una cooperativa. King y Derrion idean el principio del retorno a prorrata de las compras en las cooperativas de consumo. Owen preconiza el pago de un interés ligado al capital y King el principio de la neutralidad política y religiosa de las cooperativas. Cada una de las ideas desarrolladas por estos pensadores ha orientado el análisis profundo que han recibido las relaciones y los efectos de la cooperación.

www.bdigital.ula.ve

Las características fundamentales del pensamiento cooperativo, comunes a estos precursores plantean lo siguiente (Aranzadi, 1976:47, citado por García, G. 2006:45):

1. Establece el principio de “la armonía para la vida y no la lucha por la vida”, concibe que con la unión económica es necesaria para alcanzar un objetivo en común.
2. La “organización de los intereses del trabajo” libera las clases sociales trabajadoras a través de la cooperación.
3. “La organización del trabajo se hace por propia iniciativa de los interesados”, su accionar es propio y voluntario, sin intermediación del Estado, el apoyo del Estado debe estar enfocado en la promoción.
4. “La eliminación del beneficio industrial y comercial” es la ideología de los pensadores sociales precursores del cooperativismo, que consiste en alcanzar un beneficio en común para satisfacer sus necesidades y no para obtener ganancias.
5. La cooperativa es una “economía colectiva”, que se alcanza con una empresa en común y que tiene una función económica.

6. Cada unidad cooperativa forma parte de una gran organización federativa, para satisfacer necesidades de interés general.

7. “La organización cooperativa de la economía social” la consideran de carácter perpetuo en función a la capacidad que tienen las cooperativas de formar fondos comunes que garantizan el desarrollo del movimiento cooperativo como transformadora del régimen social y económico.

Cada uno de estas líneas de pensamiento está vigente en el movimiento cooperativo moderno, ya que son la esencia que prevalece en el seno de estas organizaciones.

Declaración sobre la identidad cooperativa

La Alianza Cooperativa Internacional (ACI), es una organización no gubernamental con autonomía que agrupa, representa y sirve a organizaciones cooperativas en todo el mundo, fundada en 1895 y su función es velar por la identidad cooperativa y en la revisión periódica de la actualidad y vigencia de los principios cooperativos.

Durante el XXXI Congreso de la ACI realizado en Manchester, Inglaterra 1995, declara sobre la identidad cooperativa, definiendo los conceptos de cooperativa, valores y principios cooperativos, los cuales son aceptados a nivel mundial. A continuación se presenta las definiciones declaradas:

Cooperativas: Una cooperativa es una asociación autónoma de personas unidas voluntariamente para satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes, a través de una empresa de propiedad conjunta y democráticamente controlada.

Valores: Las cooperativas se basan en los valores de la auto-ayuda, auto-responsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad. En la tradición de sus fundadores, los miembros de las cooperativas creen en los valores éticos de honestidad, transparencia, responsabilidad social y preocupación por los demás.

Principios: Los principios cooperativos son pautas mediante las cuales las cooperativas ponen en práctica sus valores.

1er Principio: Membresía Voluntaria y Abierta: Las cooperativas son organizaciones voluntarias, abiertas a todas las personas capaces de utilizar sus servicios y dispuestas a aceptar las responsabilidades de los miembros, sin discriminación de género, condición social, racial, política o religiosa.

2do Principio: Control Democrático de los Miembros: Las cooperativas son organizaciones democráticas controladas por sus miembros, que participan activamente en la definición de sus políticas y la toma de decisiones. Los hombres y las mujeres que actúan como representantes electos son responsables ante los socios. En las cooperativas primarias, los miembros tienen iguales derechos de voto (un miembro, un voto) y las cooperativas de otros niveles están también organizadas de manera democrática.

3er Principio: Participación Económica de los Miembros: Los miembros contribuyen equitativamente a, y democráticamente controlan, el capital de su cooperativa. Al menos parte de ese capital es normalmente propiedad común de la cooperativa. Los miembros usualmente reciben una compensación limitada, si la hubiese, sobre el capital entregado como condición para la membresía. Los socios reparten los excedentes para todos o alguno de los siguientes fines: desarrollar su cooperativa, posiblemente establecer reservas, parte que por lo menos sería indivisible; beneficiar a sus miembros en proporción a sus operaciones con la cooperativa, y apoyar otras actividades aprobadas por los miembros.

4to Principio: Autonomía e Independencia: Las cooperativas son organizaciones autónomas, de auto-ayuda controladas por sus miembros. Si se firman acuerdos con otras organizaciones, incluidos los gobiernos, o si aumentan el capital de fuentes externas, lo hacen en condiciones que aseguren el control democrático de sus miembros y mantengan su autonomía cooperativa.

5to Principio: Educación, Capacitación e Información: Las cooperativas proporcionan educación y capacitación para sus miembros, representantes electos, gerentes y empleados para que puedan contribuir eficazmente al desarrollo de sus cooperativas. Ellos informan al público en general – especialmente a los jóvenes y a los líderes de opinión - sobre la naturaleza y los beneficios de la cooperación.

6to Principio: Cooperación entre Cooperativas: Las cooperativas sirven a sus miembros más eficazmente y fortalecen el movimiento cooperativo trabajando conjuntamente a través de redes locales, nacionales, regionales e internacionales.

7mo Principio: Interés por la Comunidad: Las cooperativas trabajan para el desarrollo sostenible de sus comunidades mediante políticas aprobadas por sus miembros. Los valores y principios cooperativos son los fundamentos básicos sobre los cuales descansa la doctrina cooperativa. Son los elementos que le dan unidad, integridad al movimiento cooperativo en el mundo.

En Venezuela, el marco legal vigente contempla en la LEAC, la definición de estos conceptos que no se apartan de la aceptación que mundialmente tienen estas organizaciones.

De acuerdo a lo establecido LEAC en su artículo 2, define la cooperativa como: “Asociaciones abiertas y flexibles, de hecho y derecho cooperativo, de la economía social y participativa, autónomas, de personas que se unen mediante un proceso y acuerdo voluntario, para hacer frente a sus necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales comunes, para generar bienestar integral, colectivo y personal, por medio de procesos y empresas de propiedad colectiva, gestionadas y controladas democráticamente”.

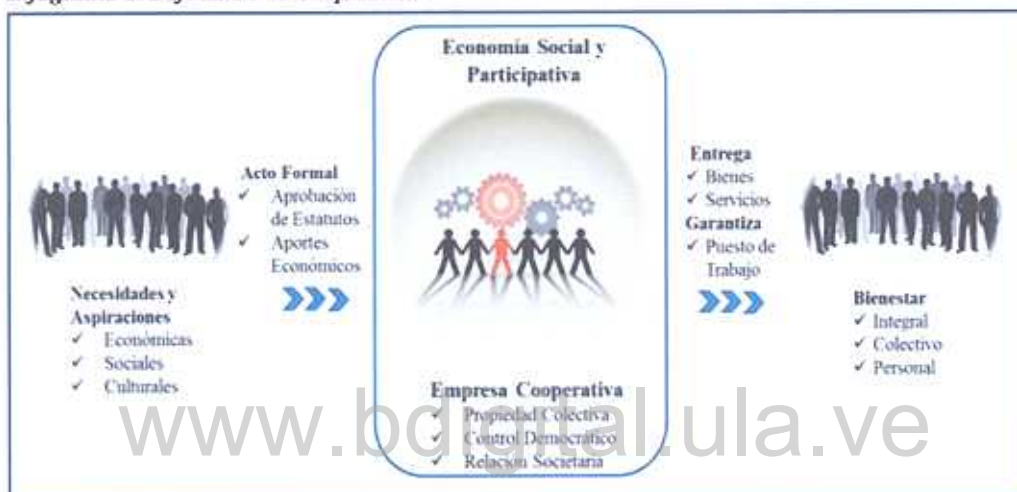
De esta definición, se infiere que las cooperativas son empresas de propiedad colectiva, fundada en el esfuerzo propio y la ayuda mutua, que se originan de un acuerdo voluntario, libre e igualitario de personas con necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales que requieren ser satisfechas, para ello materializan su voluntad mediante un acuerdo formal en la que aprueban los estatutos que los regirán y suscriben las aportaciones económicas individuales necesarias para dar cumplimiento al objeto social para cual fue creada. A partir de este momento la empresa cooperativa goza de personalidad jurídica propia distinta a la de sus asociados y es regulada por el derecho cooperativo y el ordenamiento jurídico vigente.

La actividad empresarial que se desarrolla en el seno de las cooperativas está marcada por las especificidades propias de su naturaleza, en virtud a que fue creada para satisfacer las necesidades de sus asociados, mediante las aportaciones que éstos realizaron, trayendo como resultado unas relaciones jurídicas, económicas y sociales únicas en su tipo, contrastadas por el carácter colectivo de la propiedad, el control democrático en la toma de decisiones administrativas, operativas, regulatorias, económicas, financieras, sociales, y comunitarias, así como la relación societaria que se da dentro del trabajo asociado practicado dentro de la empresa cooperativa.

En la gestión cooperativa los asociados participan activamente en cada uno de los procesos productivos generando bienes y/o servicios, para el bienestar integral,

colectivo y personal de ellos mismos o bien para garantizar un puesto de trabajo que le permita al asociado la sustentabilidad económica necesaria. Estas relaciones se originan en beneficio colectivo y sin privilegios para ninguno de sus miembros, lo que determina la esencia de la actividad cooperativa. *Ver Infograma 1. Definición de Cooperativa*

Infograma 1. Definición de Cooperativa



Fuente: Elaboración propia

Valores cooperativos

La LEAC define en su artículo 3 que “Las cooperativas se basan en los valores de ayuda mutua, esfuerzo propio, responsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad. Sus miembros promueven los valores éticos de honestidad, transparencia, responsabilidad social y compromisos por los demás”.

Por consiguiente, estos valores son la fuente originaria de una cultura y de una forma original de organización económica y social y a continuación se explican cada uno de ellos:

Ayuda mutua: La unión de dos o más personas para alcanzar un objetivo supone la mutua ayuda, es decir, la acción simultánea de ambos para producir un mismo efecto. En la cooperación, la unión voluntaria de sus miembros requiere de la participación

activa en la gestión que demanda disciplina y respeto al acuerdo que los une, para obtener el fin social.

Esfuerzo propio: La participación se hace efectiva a través del trabajo de los asociados en sus actividades individuales y colectivas, de modo que, con el esfuerzo humano aplicado al proceso productivo de bienes y servicios, se garantice alcanzar los objetivos planteados.

Responsabilidad: Es el nivel de cumplimiento en el desempeño de las actividades operativas, administrativas y sociales necesarias para el logro de las metas comunes, así como el compromiso en la toma de decisiones para el manejo de la actividad cooperativa.

Democracia: La característica fundamental de las cooperativas es la capacidad de decisión de los asociados en todos los ámbitos de importancia relacionadas con la gestión cooperativa, esta participación protagónica de los asociados se realiza bajo la práctica de la tolerancia, que es el respeto a los derechos de los demás.

Igualdad: Todos los asociados tienen iguales deberes y derechos en la participación y toma de decisiones, lo que garantiza la ausencia de privilegios individuales y permite alcanzar el logro en colectivo.

Equidad: Es la distribución justa y proporcional de los beneficios y excedentes logrados a través de la gestión cooperativa, que consiste en dar o devolver a cada asociado lo que le corresponde de acuerdo a los criterios de justicia.

Solidaridad: Equivale a un conjunto de esfuerzos humanos que se unen por un propósito común para darle solución a una problemática definida, es la adhesión de personas, fuerzas ligadas por un compromiso colectivo.

En este orden ideas, también se encuentran los Valores Éticos que forman partes de los Valores Cooperativos, entre ellos se encuentran:

Honestidad y transparencia: Es el resultado de una conducta que no oculta ningún hecho que pueda afectar el desenlace de una acción, es la confianza, la franqueza y decencia en la conducta de los asociados, en sus decisiones y en todos los campos de desempeño de la cooperativa.

Responsabilidad social y compromisos con los demás: Es la presencia permanente y solidaria de la cooperativa en la comunidad donde actúa con el propósito de contribuir al desarrollo integral, humano y económico, con visión de compromiso por el medio ambiente y la preservación de la vida.

Principios Cooperativos

De acuerdo a lo establecido en la LEAC, en su artículo 4, define los principios cooperativos de la siguiente manera:

Los principios cooperativos son lineamientos por medio de los cuales las cooperativas ponen en práctica sus valores son: 1) Asociación abierta y voluntaria; 2) Gestión democrática de los asociados; 3) Participación económica igualitaria de los asociados; 4) Autonomía e independencia; 5) Educación, entrenamiento e información; 6) Cooperación entre cooperativas; 7) Compromiso con la comunidad. Las cooperativas se guían también por los principios y criterios de las experiencias y los procesos comunitarios solidarios que son parte de nuestra cultura, y recogen la tradición solidaria ancestral que ha conformado nuestro pueblo.

Los principios cooperativos se ven reflejados en cada una de las acciones durante todo el proceso de la cooperación, se inician desde el mismo momento en que un grupo de personas deciden unirse para enfrentar sus necesidades, de manera que el deseo de unirse al grupo es *voluntario y abierto* a todas las personas con capacidades de utilizar sus servicio y dispuestas a aceptar las responsabilidades de ser asociado, sin discriminación alguna; una vez formalizada la unión, los asociados *contribuyen económicamente de manera igualitaria* al patrimonio de la cooperativa, para garantizar las operaciones cooperativas y alcanzar el objeto social; *la gestión cooperativa está basada en los fundamentos democráticos* de los socios, los cuales participan activamente en la fijación de sus políticas y en la toma de decisiones; en el

seno de estas organizaciones prevalece la ayuda mutua entre los asociados desde el punto de vista económico, que los hace tener una *autonomía e independencia* frente a los gobiernos y otros organismos, pudiendo firmar acuerdos de gestión, pero garantizando la autonomía cooperativa.

Dentro de las garantías que ofrece la cooperativa, esta la *educación, formación e información*, que le proporciona al asociado un desarrollo personal y satisface las necesidades de recibir información oportuna sobre el resultado de la gestión cooperativa; de igual manera, el *interés por la comunidad* obliga a los asociados a generar políticas para el desarrollo sustentable y la preservación del medio ambiente; en este ámbito de relaciones, las cooperativas sirven a sus asociados lo más eficazmente posible, fortaleciendo al movimiento cooperativo y trabajando conjuntamente con otras cooperativas mediante estructuras locales, nacionales, regionales e internacionales. *Ver Infograma 2. Principios Cooperativos.*

Infograma 2. Principios Cooperativos



Fuente: Elaboración propia

Doctrina del acto cooperativo

En la doctrina cooperativa nace la noción de acto cooperativo, principalmente para distinguir los actos jurídicos de la organización cooperativa de los actos jurídicos de las sociedades comerciales y civiles.

A continuación se presentan los máximos exponentes de la doctrina cooperativa:

1.-Antonio Salinas Puentes (México 1954), propuso el “acto cooperativo” como figura jurídica por primera vez en una tesis para optar el grado de doctor en su obra, Derecho Cooperativo, escrita con especial énfasis en esta institución jurídica y lo define de la siguiente manera: “El acto cooperativo es el supuesto jurídico, ausente de lucro y de intermediación, que realiza la organización cooperativa en cumplimiento de un fin preponderantemente económico y de utilidad social” y se caracteriza por:

a. El acto cooperativo resulta de una organización cooperativa, que viene a ser el sujeto principal de la relación jurídica. En consecuencia la configuración de un acto colectivo se caracteriza por ser paralelas, buscar el igual interés, generar una voluntad colectiva y formar una misma parte que propenda por el beneficio común.

b. Las relaciones jurídicas de las cooperativas, se fundamentan en un criterio económico con referencia a otorgar a sus asociados bienes y servicios a un precio justo, que impide la especulación comercial; en ese sentido se predica la ausencia de lucro e intermediación.

c. El acto cooperativo tiene una naturaleza patrimonial, que no persigue el lucro sino el interés social. (p. 135)

2.-Daly Guevara, Jaime (Venezuela 1967), sostuvo que el acto cooperativo tiene tres sujetos, dos tiempos y un ánimo cuando se trata de cooperativas de consumo. Los tres sujetos son: el proveedor, la cooperativa y el socio, los dos tiempos son compra-venta y en retorno de excedente para el socio. Y el animus es el servicio y no el lucro, definió que el acto cooperativo en las cooperativas de trabajadores, podía tipificarse por la ausencia de salario, la ausencia de un patrón y la problemática del precio justo que producen. (p.80)

3.- **Primer Congreso Continental de Derecho Cooperativo (Universidad de los Andes, Mérida, Venezuela, 1969)** Daly Guevara, sostenía que el acto cooperativo en las cooperativas de trabajadores, podían tipificarse por la ausencia de salario, la ausencia de un patrón y la problemática del precio justo que produce, (p. 149) y Dante Croacogna a su vez, sustentaba que el acto cooperativo tiene notas esenciales e irreductibles que le son comunes, tales como:

- Intervención del socio y la cooperativa.
- Objeto del acto idéntico al objeto de la cooperativa.
- Espíritu de servicio. (p. 160).

4.- **Dante Oswaldo Croacogna (Buenos Aires 1986)**, sintetizó las notas esenciales de los actos que califican como “cooperativos” precisando que “...y esto que analizamos no encaja dentro de ninguna de las figuras jurídicas tradicionales...” Por ello debe afirmarse que se trata de un acto jurídico *sui generis*, que no tiene una naturaleza civil ni comercial ni otra cualquiera, sino una que le es propia y que lo distingue frente a todos los demás. Es lo que podemos denominar “acto cooperativo” (p. 129).

5.- **Segundo Congreso Continental de Derecho Cooperativo (San Juan de Puerto Rico, 1976)**. Al analizar las diversas opiniones doctrinarias y sacando las características esenciales de cada una de ellas se considera que los elementos que integran la noción del acto cooperativo son los siguientes:

1. Necesidades individuales comunes.
2. Propósito de obrar conjuntamente.
3. Solidaridad.
4. Servicios sin finalidad de lucro.
5. Bienestar general.

6.-**Carlos Guillermo Torres y Torres Lara, (Perú 1990)**, al respecto efectúa las siguientes precisiones: Las Cooperativas realizan Actos Cooperativos sólo cuando practican operaciones con sus socios y siempre que dichos actos estén comprendidos

dentro del objetivo institucional. Caso contrario, se trata, de actos civiles, mercantiles o de otro tipo. Mientras el Acto de Comercio implica externalidad, cambio en el mercado y sentido de beneficio lucrativo-especulativo, el Acto Cooperativo es interno, ajeno al cambio en el mercado y con sentido de beneficio económico solidario. (p. 95)

7.- Ley Marco para las Cooperativas de América Latina, (San José, Costa Rica: Alianza Cooperativa Internacional para las Américas, 2009), en el Art. 7 se define el acto cooperativo de la siguiente manera: “Son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus socios o por las cooperativas entre sí en cumplimiento de su objetivo social y quedan sometidos al Derecho Cooperativo”, esta ley también presenta la justificación doctrinaria de esta definición:

Noción fundamental que ha ido ganando terreno en la legislación y la doctrina en los últimos años es la del “acto cooperativo” –diferente del acto de comercio y de otros actos jurídicos que este artículo incorpora. El concepto recogido se limita a los actos realizados entre las cooperativas y sus socios o por las cooperativas entre sí, siempre en cumplimiento del objeto social. Sin embargo, existen otras posiciones legales y doctrinarias que confieren a la noción un alcance más amplio, incluyendo, por ejemplo, las operaciones con no asociados y aún todas las operaciones que las cooperativas realizan para cumplir su objeto social y, especialmente, el acto constitutivo, entendiendo a éste como el primer acto cooperativo generador de todos los demás. De allí que se postule que los actos de mercado practicados por la cooperativa, realizados en cumplimiento de su objeto social, vinculados a la actividad de los socios y por cuenta de éstos, no implican ingresos, facturación o cualquier ventaja patrimonial para aquélla. Se aclara, como efecto fundamental, que estos actos se hallan sometidos al Derecho Cooperativo con lo cual se deslinda la aplicación de otras figuras o normas jurídicas extrañas a la naturaleza cooperativa. En todos los casos la relación socio-cooperativa se rige por el Derecho Cooperativo, lo cual resulta particularmente importante en el caso de las cooperativas de trabajo asociado a fin de evitar dudas sobre la naturaleza de dicha relación.

8.- Legislativamente, a partir de los años setenta, el acto cooperativo es contemplado en 14 leyes de cooperativas de América Latina: Brasil 1971, Argentina 1973, Honduras 1987, Colombia 1988, México, 1994, Paraguay, 1994, Puerto Rico, 1994, Costa Rica, 1994, Panamá, 1997, Venezuela, 2001, Nicaragua,

2004, Uruguay, 2008, Perú, reforma parcial de 2010 y en Ley Orgánica de la Economía Popular y Solidaria de Ecuador 2011.

Reconocimiento legal del acto cooperativo

En Venezuela se reconoce la existencia de las relaciones que se dan en el seno de una cooperativa, entendida esta como una asociación de carácter participativo y social, es por ello que en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela (1999), en su Artículo 118 establece que:

Se reconoce el derecho de los trabajadores y de la comunidad para desarrollar asociaciones de carácter social y participativo, como las cooperativas, cajas de ahorro, mutuales y otras formas asociativas. Estas asociaciones podrán desarrollar cualquier tipo de actividad económica, de conformidad con la ley. La ley reconocerá las especificidades de estas organizaciones, en especial, las relativas al acto cooperativo al trabajo asociado y su carácter generador de beneficios colectivos. El Estado promoverá y protegerá estas asociaciones destinadas a mejorar la economía popular.

Este reconocimiento constitucional sobre las especificidades del acto cooperativo, le otorga al movimiento cooperativo venezolano un respaldo para el desarrollo de las bases jurídicas, que regirán el actuar de estas organizaciones en la economía social y participativa, considerando el sentido social y la participación de estas organizaciones en los procesos económicos.

Es hasta el año 2001, cuando se promulga la LEAC y se reconoce por primera vez en una ley de cooperativas, que las relaciones que se dan entre la cooperativa y sus asociados, o por las cooperativas entre sí, o con otros entes, en cumplimiento del objeto social, son actos cooperativos que están sometidos al derecho cooperativo, y en general, al ordenamiento jurídico vigente, tal como reza en su Art.7. *Ver Infograma 3. Acto Cooperativo*

Infograma 3. Acto Cooperativo



Fuente: Elaboración propia

Al realizar un análisis de estas relaciones que se dan en el seno de la cooperativa, bajo una óptica empresarial de propiedad colectiva, se pueden delimitar los actos cooperativos a dos ámbitos de acción, como son:

- 1.- *Actos cooperativos internos*, que son los que la cooperativa realiza con sus asociados.
- 2.- *Actos cooperativos externos*, que son los que la cooperativa realiza con los no asociados, definiendo éstos como: terceras personas, otras cooperativas, proveedores, instituciones financieras, inversionistas, entes públicos, empresas privadas, organizaciones no gubernamentales, empresas de producción social y consejos comunales.

Al identificar la naturaleza de estos actos cooperativos, se pueden establecer de una manera más acertada, los mecanismos de gestión cooperativa necesarios para satisfacer las necesidades tanto de los asociados, como las necesidades a cubrir de los no asociados, por supuesto en cumplimiento del objeto social y bajo la premisa de los valores y principios cooperativos, por otra parte, se debe reconocer que los actos con no asociados, también se encuentran sometidos a la LEAC y al derecho cooperativo.

Ver Infograma 4. Actos Cooperativos Internos y Externos.

Infograma 4. Actos Cooperativos Internos y Externos



Fuente: Elaboración propia

García, A. (s.f), considera los actos cooperativos en sentido restringido, como aquellos actos que realiza la cooperativa con sus miembros en cumplimiento de su objeto y en sentido amplio (por cierto, no compartida por la mayoría de la doctrina y la legislación), comprendería no solo las relaciones entre las cooperativas y sus miembros o entre las cooperativas entre sí, sino que también incluiría los actos realizados entre las cooperativas y terceros no miembros, respecto de la cooperativa, siempre que se realicen en cumplimiento de los objetivos que la misma se ha propuesto.

En torno a estas definiciones de actos cooperativos, para el caso de Venezuela, aquí se asume el concepto con sentido amplio.

Elementos del acto cooperativo

Con la definición de acto cooperativo, se establece cuáles son los elementos que intervienen en el proceso de gestión del acto cooperativo, los cuales se describen a continuación:

La cooperativa

Es una empresa asociativa, legalmente constituida y con personalidad jurídica, de derecho cooperativo, actúa como una administradora de los recursos patrimoniales aportados por los asociados, para la adquisición, en común, de bienes y/o servicios requeridos por ellos, o para garantizar un puesto de trabajo en las cooperativas de producción.

La cooperativa para llevar a cabo el objeto social por la cual fue creada, se adapta a los valores culturales y a las necesidades de los asociados, propiciando la participación plena y permanente de los mismos, de manera que las responsabilidades sean compartidas y las acciones se ejecuten colectivamente.

Las cooperativas decidirán su forma organizativa, atendiendo a su propósito económico, social y educativo, propiciando la participación, evaluación y control permanente y el mayor acceso a la información.

Las cooperativas pueden ser:

- a) **Cooperativas de producción:** donde el asociado trabaja en la transformación de la materia prima, produciendo un bien o un servicio que ofrecen al mercado, estas pueden ser de producción agrícola, agropecuaria, pesquera, artesanal, textil o de servicio de transporte, servicios profesionales, entre otras.
- b) **Cooperativas de obtención:** las cooperativas adquieren bienes y/o servicios para distribuirlos o adjudicárselo a sus asociados, estas pueden ser cooperativas de consumo, de suministros, comercialización, de vivienda, de salud, etc.
- c) **Cooperativas mixtas:** son aquellas que realizan los dos procesos, el de producción de bienes y/o servicio y el de obtención de bienes y/o servicios.

El objeto social

La cooperativa puede desarrollar cualquier tipo de actividad lícita económica y social o cultural, salvo aquellas que el Estado se reserve en exclusividad, esto con la finalidad de satisfacer las necesidades comunes de los asociados, con fines de interés social y búsqueda del bienestar integral personal y colectivo, sin privilegios para ninguno de sus miembros, lo que refleja que la cooperativa no tiene fines de lucro

El asociado

El carácter de asociado se adquiere mediante participación y manifestación de adhesión y el aporte al patrimonio que se haya acordado, pueden ser asociados las personas naturales, que sean trabajadores o trabajadoras, productores primarios de bienes o servicios, consumidores o usuarios primarios, también pueden ser asociados las personas jurídicas de carácter civil, sin fines de lucro.

El asociado debe cumplir con los deberes para disfrutar de sus derechos, es por ello que debe utilizar los servicios en las condiciones establecidas; laborar de acuerdo a lo pautado; participar en las decisiones sobre la gestión cooperativa y el destino de los excedentes, entre otros deberes y derechos.

Ante esta realidad, el asociado dentro de la cooperativa es el propietario/beneficiarios directos de los bienes o servicios, adquiridos en común o se convierte en propietario/trabajador asociado en el caso de las cooperativas de producción.

Asociado trabajador

De acuerdo con el Capítulo V de la LEAC, (2001), El trabajo cooperativo, es reconocido por el Estado, por su carácter específico producido en las cooperativas, mediante actos cooperativos. El trabajo en las cooperativas es responsabilidad y deber de todos los asociados y tendrán derecho a participar en los excedentes que se produzcan por todos en la cooperativa. El trabajo de los asociados debe ser reconocido y valorado en cada una de sus modalidades.

El trabajo en las cooperativas es asociado, cualquiera que sea su objeto, y bajo cualquier modalidad, se desarrollará en equipo, con igualdad, disciplina colectiva y autogestión, de manera tal que se garantice la más amplia participación de los asociados que lo realicen directamente, en la definición de las políticas, planes, las formas de organización, de previsión, protección social, anticipos societarios y de compensaciones, que deben estar respaldados en los reglamentos de trabajo asociado.

Los asociados que aportan su trabajo en las cooperativas de producción no tienen vínculo de dependencia con la cooperativa y los anticipos societarios no tienen condición de salario. En consecuencia no estarán sujetos a la legislación laboral

aplicable a los trabajadores dependientes y las diferencias que surjan, se someterán a los procedimientos previstos en esta ley y en otras leyes que consideren la relación de trabajo asociado.

Trabajador no asociado

Las cooperativas podrán, excepcionalmente, contratar los servicios de no asociados, hasta por seis meses, para trabajos temporales que no puedan ser realizados por los asociados. Esta relación se regirá por las disposiciones de la legislación laboral aplicable a los trabajadores dependientes. Art. 36, LEAC (2001).

En cuanto a los mecanismos de protección social que poseen los trabajadores asociados, la legislación en Venezuela establece que las cooperativas están sometidas a la seguridad social, que incluyen:

a) Seguro Social Obligatorio: los miembros de las cooperativas de producción y de servicios estarán sujetas al régimen de la Ley de Seguro Social. (Art. 4).

Así mismo, las asociaciones cooperativas, aportarán el nueve por ciento (9%) y los trabajadores y trabajadoras asociados a éstas aportarán el cuatro por ciento (4%) para completar la cotización mensual del trece por ciento (13%) que les corresponde y deberán pagar sus cotizaciones mensualmente, y si se atrasaren en el pago por más de un mes podrán continuar facultativamente en el seguro social, una vez que cumplan su obligación. (Reforma parcial del reglamento general de la LSS (Art. 8).

b) Bono de Alimentación: en cumplimiento con la Ley de Alimentación para Trabajadores y Trabajadoras, los empleadores y las empleadoras del sector público y del sector privado, otorgarán a los trabajadores y las trabajadoras el beneficio de una comida balanceada durante la jornada de trabajo. (Art. 2).

c) El Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat: garantiza el derecho a las personas dentro del territorio nacional a acceder a las políticas, planes, programas, proyectos y acciones que el Estado desarrolle en materia de vivienda y hábitat (Art. 4).

Cabe mencionar que la Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista INCES, en el Art. 17, establece la excepción para las cooperativas en cuanto a la cotización.

La retribución económica

Es el flujo de recursos que se dan de manera recíproca entre la cooperativa y el asociado y entre la cooperativa y los no asociados, se distinguen dependiendo del tipo de cooperativa:

a.- Cooperativa de obtención

El asociado entrega a la cooperativa el valor de cambio del producto, que no es precio, sino el necesario aporte para la recomposición del capital que entrega el socio a cambio del bien o servicio que recibe, para que la cooperativa pueda continuar operando y adquiriendo en común, lo que el socio requiere. El no asociado entrega a la cooperativa el precio por los bienes o servicios recibidos.

Por otra parte, el producto de estas operaciones pueden dar como resultado un sobrante, que será la diferencia entre los costos y los gastos generados por la entrega de bienes y/o servicios a los asociados, que se conocen como excedentes, que serán retribuidos a los asociados en proporción a las operaciones efectuadas con la cooperativa, o a las aportaciones realizadas por los asociados y los correspondientes a los excedentes generados por la entrega a los no asociados van a un fondo irrepartible, tal como lo señala el Art. 95 de la LEAC.

b.- Cooperativas de producción

El asociado entrega su fuerza de trabajo al proceso productivo que se da en la cooperativa y ella a cambio de la labor realizada le entrega lo que corresponde a anticipo societario.

Se entiende como anticipo societario el derecho que tiene el asociado a percibir, periódicamente, según su participación en la cooperativa como trabajador asociado y de acuerdo con los estatutos o reglamentos internos, un ingreso a cuenta de los excedentes de la cooperativa.

El no asociado excepcionalmente entrega su fuerza de trabajo a la cooperativa lo que le da derecho a percibir un salario.

En cuanto a los excedentes generados como resultado de haber llevado al mercado los bienes y/o servicios producidos por la cooperativa serán retribuidos a los asociados en partes iguales como reconocimiento al esfuerzo colectivo o al trabajo realizado. *Ver Infograma 5. Elementos del Acto Cooperativos*

Infograma 5. Elementos del Acto Cooperativo



Fuente: Elaboración propia

Características del acto cooperativo

Según García G. (2006), el acto cooperativo tiene las siguientes características:

- Es un acto a la vez *voluntario* en el sentido que el asociado lo efectúan en forma libre en cumplimiento de la ley y los principios cooperativos; y *obligatorio*, porque para él constituye una obligación de dar o recibir; o de hacer, compromiso que asume al ingresar a la cooperativa.
- El acto es *individual* porque el asociado solicita y goza del servicio objeto de la cooperativa o realiza el trabajo con su esfuerzo propio, lo que forma parte del actuar bajo los valores cooperativos.

- c) *Es recíproco* ya que el asociado que recibe el servicio que le presta la cooperativa, debe realizar la retribución económica y la cooperativa que recibe la fuerza de trabajo de asociado, debe realizar la retribución a través de los anticipos societarios.
- d) *Es igualitario*, en el sentido que el acto cooperativo al implicar la acción común de dos o más personas, exige que ellas actúen bajo el principio de igualdad de derechos y de obligaciones de los cooperadores.
- e) El acto cooperativo es *económicamente interesado aunque no es un acto de cambio*, los asociados se asocian a una cooperativa siempre buscando la solución a un problema económico específico; buscan el beneficio a mediante el esfuerzo propio y la ayuda mutua.

Para Cracogna, D. (1971), el acto cooperativo presenta las siguientes características:

Hay un *corpus* (el objeto material o inmaterial sobre el que versa) y un *animus* (el espíritu de servicio que informa la relación). Se trata de un acto jurídico sui-generis, que no tiene naturaleza civil ni comercial ni laboral ni otra, sino que le es propia. Su presencia es condición a la vez necesaria (no puede fallar en un acto de esta naturaleza) y suficiente (por cuanto si está dada no hay duda que nos hallamos frente a una actividad cooperativa

Tipos de actos cooperativos

1.- El acto cooperativo de obtención de bienes y/o servicios

Consiste en la entrega, distribución o adjudicación de bienes y/o servicios por parte de la cooperativa a los asociados o no asociados, en cumplimiento de su objeto social, que es la satisfacción de las necesidades comunes de sus miembros, actuando sin fin de lucro, por consiguiente la retribución económica es recíproca.

A continuación se presentan otros actos cooperativos que también son de obtención:

- a) *El acto cooperativo de crédito*: Consiste en la entrega de dinero a los asociados sobre la base del ahorro a un plazo determinado, es un acto cooperativo de distribución, sujeto a las normas del estatuto y del reglamento de crédito de la cooperativa.

b) El acto cooperativo de distribución: En las cooperativas de prestación de servicios públicos: electrificación, agua potable, gas, telefonía, televisión, internet; el asociado/usuario usa el servicio que necesita y que él mismo organizó con otros y paga por lo que usa sobre una tarifa

c) El acto cooperativo de adjudicación de vivienda en propiedad individual: Este acto constituye o un convenio de adhesión o una adjudicación de una unidad de vivienda, el asociado no paga a la cooperativa un precio, sino que repone el capital que la entidad debió invertir para la construcción de la vivienda.

2.- El acto cooperativo de producción

En las cooperativas de trabajo asociado existe una relación asociativa de trabajo en cumplimiento del objeto social, la producción de bienes o la prestación de servicios, se realiza mediante el trabajo personal e indelegable de los asociados.

Por su parte Morgado, J. (2005), estima que la teoría del acto cooperativo torna en inaplicable la normativa laboral a las cooperativas de trabajo. En tanto acto jurídico sus sujetos son la cooperativa y el miembro; su objeto, la producción de bienes o servicios; y su causa, satisfacer la necesidad ocupacional. De su análisis resulta que la cooperativa debe organizar y un puesto de trabajo al asociado.

3.- El acto cooperativo de comercialización

La entrega de los productos por parte de los asociados a la cooperativa de comercialización se entiende como un acto de representación de ésta a favor de sus miembros. Tenemos a un productor que entrega su producción a la cooperativa que la manipulará, industrializando o almacenando, para posteriormente venderla en el mercado.

La comercialización del producto del miembro es un acto cooperativo de representación, la cooperativa cumple la función de comercializar la producción de los asociados: la transferencia de sus productos para el mercado.

Los productores constituyen la cooperativa para comercializar su producción y ello, precisamente, constituye parte de su objeto. De tal manera que los miembros productores en lugar de vender individualmente, venden en común sus productos a través de la cooperativa que han formalizado precisamente para ello.

4.- El acto cooperativo de integración

Comprende las relaciones jurídicas entre las cooperativas en desarrollo de su objeto; los actos que realizan las cooperativas entre sí, en desarrollo de sus respectivos objetos sociales.

Para Torres y Torres-Lara, C. (1990), puede ser también, acto cooperativo el realizado entre dos cooperativas aunque ellas no estén asociadas, pues a ellas las une un estatuto inmaterial constituido por los principios generales del cooperativismo.

Además, son cooperativos los actos practicados por las cooperativas con los organismos de integración a los que se encuentren afiliadas, en cumplimiento de su objeto social.

Como efecto práctico tenemos que, al igual que en el acto cooperativo entre el miembro y la cooperativa, los actos entre cooperativas y con sus organismos de integración, se regulan por la normativa especial y se encuentran en situación de no sujeción a impuesto.

www.bdigital.ula.ve

Efectos generales del acto cooperativo

Son los resultados jurídicos obtenidos con la realización del acto cooperativo; las modificaciones que el acto produce en la realidad jurídica preexistente al mismo; los derechos u obligaciones creadas con su emisión, tanto en el ámbito interno como en el externo de la cooperativa. A continuación se describe los efectos:

a) Elimina la intermediación: El concepto de acto cooperativo elimina la existencia de mercado, en virtud a que los propios asociados, siendo a la vez propietarios de la cooperativa, creada para satisfacer las necesidades de los asociados, con un fin común, la realización de los actos cooperativos no prevé intermediación entre la idea de la cooperación y la ejecución de las operaciones, puesto que sus agentes son los mismos: beneficiarios y propietarios. Périus (2001).

b) Se regula por la ley cooperativa: Los actos cooperativos son regulados por la legislación cooperativa y no por la legislación general que regula la actividad socioeconómica que realizan, aunque esta pueda aplicarse de forma supletoria.

En consecuencia, se plantea la unidad normativa de relaciones entre el miembro y la cooperativa, así como lo manifiestan Corvalán, A. y Moirano, A. (1987) "... las relaciones jurídicas nacidas de los actos cooperativos ejecutados por la cooperativa y sus miembros en cumplimiento del objeto social de ésta quedan subordinadas a la relación jurídica principal que es la relación asociativa". (p. 118)

c) *Ejecuta normas estatutarias*: Cuando se realizan operaciones entre el asociado y la cooperativa no se realizan contratos, sino que se ejecutan normas estatutarias relacionadas con el derecho de utilización de los servicios y, o el deber de prestación de servicios. Valder, C. (2007).

d) *Respecto de la tributación*: En este sentido Pastorino, R. (1986), afirma que si las cooperativas no practican entre sí ni con sus asociados actos de comercio, ni hacen operaciones de mercado, ni intermedian entre la oferta y la demanda no podrán ser alcanzadas por las leyes de impuestos a las ventas y al valor agregado, porque estos impuestos exigen esencialmente un "proceso de cambio para aplicar el tributo" como lo hay en el acto de comercio. De manera tal que el acto cooperativo no crea base imponible, razón por lo cual las cooperativas no son sujetos de impuesto.

Por tanto, tratándose del acto cooperado, hay exención de la incidencia de los impuestos, en virtud a que la gestión cooperativa no tiene como finalidad la obtención de lucro, por tanto las cooperativas y los actos cooperativos, no están sujetos al ámbito fiscal. Ver Infograma 6

Infograma 6. Efectos generales del acto cooperativo



Fuente: Elaboración propia

Efectos específicos del acto cooperativo

De acuerdo a las características de cada acto cooperativo, produce unos efectos diversos en las relaciones cooperativas, a continuación se presentan las diferencias comparativas entre los actos cooperativos y el resto de los actos jurídicos que se presentan en una realidad económica. Ver Cuadro 1

Cuadro 1. Diferencias entre el acto cooperativo, acto de comercio, laboral, civil.

Acto cooperativo de obtención de bienes y/o servicios	Acto de comercio
La entrega de bienes y/o servicios a los asociados es considerada una adjudicación, asignación o distribución	Es una simple compra-venta de bienes y servicios
No tienen intermediación del mercado	El mercado es el intermediario
No constituye hecho generador de tributos	Si constituye hecho generador de tributos
Sin fines de lucro	Con fines de lucro
El asociado es beneficiario y propietario	El beneficiario es distinto del propietario
La transacción de la entrega del bien y/o servicio, se respalda con un recibo de ingreso	La transacción de compra-venta se respalda con una factura
Son reguladas por la LEAC, los estatutos y reglamentos internos	Son reguladas por el Código de Comercio
Se somete al Derecho Cooperativo	Se someten al Derecho Mercantil
Relación jurídica: Relación asociativa	Relación jurídica: Relación contractual
Intereses comunes	Intereses opuestos
Los mismos asociados establecen el valor de cambio de los bienes (precio de adquisición mas los costos estimados)	Los precios son fijados por una de las partes.
El excedente generado en el acto cooperativo, se distribuye a los asociados y a las reservas y fondos no repartibles	La utilidad generada por el acto de comercio es del dueño de la empresa

Acto cooperativo de producción o trabajo asociado	Acto laboral
La relación entre la cooperativa y el trabajador asociado es una relación asociativa	La relación entre el patrono y el trabajador es una relación laboral.
Es regulado por el derecho cooperativo, la LEAC y sus estatutos	Es regulado por Derecho Laboral, la Ley del Trabajo y su reglamento
El asociado es trabajador y propietario	El trabajador está subordinado al propietario de la organización
El asociado obtiene anticipo societario por el trabajo realizado	El trabajador obtiene sueldos y salarios por el trabajo realizado
Acto cooperativo de vivienda	Acto civil
Convenio de adjudicación	Contrato de compra - venta

Fuente: Elaboración propia

Contabilidad Cooperativa

La regulación jurídica de la contabilidad cooperativa en Venezuela está marcada por las siguientes normas:

Ley Especial de Asociaciones Cooperativas

Establece en su artículo 53, que las cooperativas llevarán contabilidad conforme con los principios contables generalmente aceptados, aplicables a las cooperativas y establecerán sistemas que permitan que los asociados, las instancias de coordinación y control definidas en los estatutos y el sector cooperativo cuenten con información oportuna y adecuada para la toma de decisiones. El régimen relativo al ejercicio económico se establecerá en el estatuto así como las disposiciones para el ejercicio irregular al inicio de la cooperativa.

Al respecto se tienen algunas consideraciones:

a) La ley le da la potestad a las cooperativas de establecer sus propios sistemas contables, es decir, definir políticas contables acorde con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela VEN NIF y que se respondan con la naturaleza propia de las operaciones que se realizan en las cooperativas.

Al respecto, el Boletín de Aplicación BA VEN-NIF 0, Versión 5. Acuerdo marco para la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, en su párrafo 8, establece que “las entidades que no persigan fines de lucro, al utilizar los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela podrán modificar las descripciones de partidas específicas de los estados financieros e incluso para éstos, cuando la terminología no se ajuste a este tipo de entidades”.

- b) Definen a los usuarios de la información financiera sin incluir al órgano fiscalizador.
- c) No señala ningún lineamiento en cuanto a las formalidades de los libros contables cooperativos.

En el artículo 77, define que la SUNACOOOP es el órgano de control y fiscalización de las cooperativas, la función de fiscalización se ejercerá sin perjuicio de la que corresponda a otros organismos oficiales, en cuanto a las actividades específicas de las distintas cooperativas. Estos entes públicos deberán tomar en cuenta las especificidades de estas organizaciones derivadas del acto cooperativo. (Art.82).

En cuanto a la función de control, entre otras, le corresponde organizar un servicio de información sobre cooperativas para facilitar el control, así como emitir las certificaciones de cumplimiento (Art.81).

De acuerdo a lo establecido en los Art. 90 y 95, se infiere que las cooperativas solicitarán a la SUNACOOOP, la emisión de estas certificaciones cuando opten por la protección y preferencias que el Estado le otorga, en cuanto a esta certificación la ley establece lo siguiente:

- 1.-Se evalúa el cumplimiento del acto cooperativo de producción, en cuanto al trabajo que excepcionalmente se contrata con trabajadores no asociados.
- 2.- Se evalúa el cumplimiento del acto cooperativo de obtención, realizado con los no asociados, debiendo demostrar contablemente el uso de los excedentes provenientes de estos actos cooperativos.
- 3.- La inobservancia de esta normativa acarreará las siguientes sanciones:
 - a) Suspensión de certificaciones,

- b) Aplicación de multas entre 151 y 350 unidades tributarias a las personas o la entidad responsable.
- c) La más grave, se dará inicio al trámite para su disolución y liquidación.

Providencias Administrativas, publicado en G.O. N° 38718, de fecha 03 de julio de 2007

Otra de las funciones de la SUNACOOOP, es dictar dentro del marco de sus atribuciones, las medidas que fueren necesarias para el cumplimiento de sus competencias, es por ello que resuelve emitir Providencias Administrativas, al respecto los instrumentos jurídicos que refieren la normativa contable son las siguientes:

Providencia Administrativa No. 186-7

Establece en su artículo 2, que las cooperativas y organismos de integración deberán remitir a la SUNACOOOP, dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a la realización de la asamblea anual de asociados, los siguientes documentos: Los Estados Financieros Básicos presentados en la asamblea anual de asociados contentivos de: Balance General y Estado de Resultados, correspondientes al ejercicio económico terminado, expresados a valores históricos, no ajustados, ni actualizados por efectos de la exposición a la inflación, codificados según el Plan Único de Cuentas emanado de la SUNACOOOP.

De acuerdo a lo indicado en el artículo 4, las cooperativas que tienen por objeto principal, la adquisición u organización de bienes y servicios para proporcionárselos a sus asociados, deberán presentar separadamente en el Estado de Resultados, la cuenta correspondiente a los ingresos provenientes de las operaciones realizadas con terceros.

El artículo 5 establece, que las asociaciones cooperativas y organismos de integración deberán al cierre de cada ejercicio económico, realizar los apartados para

la creación y mantenimiento de los Fondos de Reserva de Emergencia, Protección Social y Educación, los cuales deberán estar reflejados en el Estado de Resultados.

Según lo señalado por el artículo 6 y en concordancia con lo establecido en el artículo 54 de la LEAC, (2001), las asociaciones cooperativas y los organismos de integración deberán efectuar los cálculos de los Fondos de Reserva de Emergencia, Protección Social y Educación, en base al producto de las operaciones totales y la generación de excedentes si lo hubiere, de la siguiente manera:

1.- De los ingresos totales del ejercicio económico, se deducirá el uno por ciento (1%), cuyo resultado se dividirá en partes iguales para el Fondo de Reserva de Emergencia, Protección Social y Educación. A tales efectos se entenderá por Ingresos Totales la sumatoria de los recursos obtenidos con ocasión de la venta del bien o servicio prestado, así como los provenientes por otros ingresos extraordinarios.

2.- Deducido el uno por ciento (1%) a que se hace referencia en el literal anterior, y a los fines de determinar el excedente neto, las cooperativas y organismos de integración, deberán deducir los montos de los costos de venta o producción del bien o del servicio prestado, de los gastos, de cualquier otros egresos, así como el monto de los Anticipos Societarios, correspondientes al ejercicio económico.

3.- Obtenido el Excedente Neto, se aplicará el treinta por ciento (30%) a dicho monto. La cantidad resultante de esta aplicación se dividirá en partes iguales para los Fondos de Reserva de Emergencia, Protección Social y Educación.

4.- En caso de pérdida o Déficit en el ejercicio, sólo se determinará el monto correspondiente al uno por ciento (1%) y, se procederá a cubrir el monto del déficit con lo acumulado a la fecha de cierre del ejercicio económico con el Fondo de Reserva de Emergencia, de ser insuficiente dicho monto, deberá cubrirse el restante de la pérdida, con las aportaciones de los asociados.

Providencia Administrativa No. 187-7

El artículo 3 señala las condiciones y requisitos para el otorgamiento de la certificación de cumplimiento a las asociaciones cooperativas:

Las Asociaciones Cooperativas deberán consignar conjuntamente con la solicitud, los siguientes documentos:

1.- Las asociaciones cooperativas que tengan por objeto, las actividades de producción de bienes y prestación de servicios:

a) Listado de asociados a la fecha de la solicitud, con expresa indicación de las labores que realizan, tanto administrativas como aquellas que son propias al objeto de la cooperativa.

b) Listado de trabajadores no asociados, con expresa indicación de las labores que realizan y el tiempo de servicio prestado.

2.- Las asociaciones cooperativas que tengan por objeto, las actividades de obtención de bienes y servicios, deberán presentar los estados financieros del ejercicio económico terminado, en el cual conste la partida correspondiente a los excedentes provenientes de las actividades de obtención de bienes y servicios en operaciones con terceros, salvo aquellas que tengan menos de un año de constituidas, en cuyo caso se verificará el cumplimiento de las obligaciones previstas en la Providencia Administrativa N° 186-7.

3.- Cuando las asociaciones cooperativas realicen simultáneamente ambas actividades, deberán dar cumplimiento a lo previsto en los numerales 1 y 2 de este artículo.

Por otra parte, la SUNACOOOP emitió un documento denominado “Manual de Cuentas o de Códigos Contables”, que compila la información fundamental necesaria y exigida para la preparación de los registros contables y sus respectivos libros reglamentarios, así como la presentación de los informes financieros básicos, conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicables a las cooperativas y sus organismos de integración.

Esta estructuración de cuentas y códigos contables, además de servir de análisis y diagnóstico para ordenar y corregir las fallas en las operaciones ordinarias de producción, financieras y comerciales de las cooperativas, también les permitirá elaborar adecuadamente todos los balances económicos, a objeto de remitirlos a la SUNACOOOP.

Aviso Oficial emitido por la SUNACOOB y el SENIAT, publicado en GO N° 38.347 de fecha 30/12/2005, sobre los Pasos a seguir por las Asociaciones Cooperativas ante el SENIAT, a objeto de obtener la exención del pago de tributos.

a.- Para disfrutar de los beneficios fiscales (exenciones) señaladas en el numeral 11 del artículo 89 de la LEAC deberán realizar lo siguiente:

a.1. Solicitar por escrito la exención del pago del tributo a que hubiere lugar, como se indica a continuación:

a.1.1. Dirigir solicitud a la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT, la cual podrá ser entregada ante cualquier oficina del SENIAT a nivel nacional, y deberá estar acompañada por los siguientes recaudos:

a.1.1.1. Copia simple del documento constitutivo y estatutos de la asociación cooperativa.

a.1.1.2. Registro de Información Fiscal (RIF) de la asociación cooperativa.

a.1.1.3. Certificado de cumplimiento dirigido al SENIAT, otorgado por la SUNACOOB.

a.1.1.4. Timbre fiscal de 0,5 U.T por la primera hoja y de 0,02 U.T por hoja adicional. En las solicitudes antes indicadas, deberá expresarse la dirección de su domicilio fiscal, debiendo estar firmada por el solicitante.

b.- Verificado el cumplimiento de los requisitos exigidos en la Ley de ISLR, la Gerencia General de Servicios Jurídicos del SENIAT, emitirá un pronunciamiento calificando a la asociación solicitante como exenta y en consecuencia la misma se encontrará libre del pago del tributo y no sujeta a retenciones, por los enriquecimientos que obtengan en el desempeño de sus actividades propias de su objeto, debiendo presentar las declaraciones correspondientes de cada ejercicio económico.

Por otra parte, aunque sean calificados como exentas del pago del impuesto sobre la renta, las asociaciones cooperativas deben cumplir con los deberes formales establecidos en la ley que regula éste tributo y su reglamento, y en la LEAC, comprendiendo entre ellos, llevar los libros de contabilidad y registros de sus operaciones tributarias por mes calendario, pudiendo ser objeto de fiscalizaciones por

parte del SENIAT y de la SUNACOOB, y en caso de comprobarse la simulación del acto cooperativo se perderá el beneficio de exención.

c.- En materia de Impuesto al Valor Agregado IVA, por ser las asociaciones cooperativas entidades no sujetas a dicho tributo, no deberán cobrar el mismo al vender bienes o prestar servicios derivados de las actividades propias de su objeto. No obstante, al adquirir, comprar, importar bienes o servicios.

Código Orgánico Tributario

Deberes Formales: el artículo 145 establece que se debe llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y principios de contabilidad generalmente aceptados.

Teoría de la Contabilidad

De acuerdo con Brito J. (2007), la teoría de la contabilidad es un conjunto de normas, técnicas y procedimientos, postulados, hipótesis en los cuales se sustentan las prácticas contables, lo que permite la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información cuantitativa, todo ello a través de los estados financieros, para proporcionar información útil y confiable a los usuarios de la información financiera.

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados se pueden definir como, los pronunciamientos que en materia de contabilidad financiera produce el Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV), adaptándolos en lo posible a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), con prioridad sobre cualesquiera otros pronunciamientos originados en distintos países. Estos pronunciamientos se emiten en documentos denominados “boletines” y tienen carácter de disposiciones fundamentales.

Los principios de contabilidad deben aplicarse de manera conjunta y relacionada entre sí. Las bases conceptuales que los conforman, se relacionan tanto con el proceso económico – financiero, como con el flujo continuo de operaciones a los fines de identificarlas y cuantificarlas, de manera que satisfagan la necesidad de información de los gerentes, así como también a terceros interesados, y por lo tanto, les permitan adoptar decisiones sobre la gestión del mismo.

Clasificación

De acuerdo con el BA VEN-NIF 8, versión 0, publicado en marzo de 2011, por la FCPV, los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF), se clasifican dos grupos:

1. **VEN-NIF GE**, correspondientes a los principios de contabilidad que adoptarán las grandes entidades y están conformados por los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), que deben ser aplicados conjuntamente con las NIIF (completas); y
2. **VEN-NIF PYME**, correspondientes a los principios de contabilidad que adoptarán las pequeñas y medianas entidades, conformados por los Boletines de Aplicación (BA VEN-NIF), que deben ser aplicados conjuntamente con la NIIF para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)

El Método Contable

Es el proceso por el que las empresas procesan la información y datos económicos, siguiendo unas reglas y criterios, para obtener información relevante para la toma de decisión. Serra V.; Giner B. y Vilar, E. (1996).

La contabilidad, para cumplir su cometido de conocer la realidad empresarial y convertir dicho conocimiento en una información útil y oportuna, se ha visto en la necesidad de sistematizar sus modos de actuación, mediante el llamado método contable.

El método contable se desarrolla a través de las siguientes fases:

- a) Analizar la actividad de la empresa y seleccionar los sucesos que en ella se desarrollan para identificar aquellos que interesan a la contabilidad y descartar los que pertenecen a la actividad netamente administrativa.
- b) Interpretar correctamente los hechos seleccionados para elaborar, a través del denominado proceso de contabilización, una información relevante y ajustada a criterios previamente establecidos
- c) Comunicar dicha información mediante unos instrumentos específicos y característicos de la contabilidad, como lo son los estados financieros.

Fases del método contable

Las fases que a continuación se describen están desarrolladas de acuerdo a las características y naturaleza que presentan los datos económicos de un ente y el proceso por el cual atraviesa, para convertirse en información contable útil y veraz para los usuarios. Para García I. (2009) las fases del método contable se resumen de la siguiente manera:

1. Identificación y captación de los datos,
2. Medición y valoración de los sucesos,
3. Registro contable,
4. Agregación y comunicación.

Tomando como punto de partida esta clasificación, a continuación se desarrollan las fases del método contable, considerando la propia naturaleza de cada fase.

1.-Captación

Consiste en la identificación de la información económica que es susceptible de registros contables, a través de la documentación que justifica y respalda cada una de las operaciones realizadas por el ente económico, por lo que se requiere identificar cuales son los hecho contable que pueden modificar la estructura del patrimonio.

1.1.-Identificación del hecho contable: Es un evento económico que modifica cuantitativa o cualitativamente de forma significativa el patrimonio de una entidad y

que puede ser captado y registrado contablemente, el cual presenta las siguientes características:

- a. Que modifica al patrimonio.
- b. Las variaciones pueden modificar tanto a la composición cualitativa como cuantitativa del patrimonio.
- c. Los hechos contables no sólo se producen cuando ocurre las transacciones, sino también cuando exista la probabilidad de que vaya a ocurrir.
- d. El hecho debe ser susceptible de ser captado contablemente.

1.2.- Clasificación de los hechos contables: Los hechos contables, se pueden clasificar en función del tipo de variación que representen sobre cada una de las estructuras que componen el patrimonio de la empresa. En este sentido existen tres tipos de hechos contables, según Luque E. (1996).

- *Hechos contables permutativos:* son los no afectan a la cuantía del patrimonio, ya que consisten en variaciones de activos y/o pasivo que aumentan o disminuyen compensando sus efectos.
- *Hechos contables modificativos:* afectan la cuantía global patrimonio.
- *Hechos contables mixtos:* Son una combinación de hechos permutativos y modificativos.

1.3.- Las transacciones: Tal como las defines, Furlan, S. (1970), las transacciones están representadas como el intercambio entre las empresas y que modifican la composición de los recursos y obligaciones de las mismas a través de una serie de actividades las cuales podemos clasificar como;

- a) **Actividad de Operación:** representan la fuente fundamental de ingresos gastos de las empresas.
- b) **Actividad de Inversión:** se realizan con el propósito de obtener los recursos económicos que le permite a la empresa producir los bienes y servicios para la generación de los ingresos.

c) Actividad de Financiamiento: se realizan con el propósito de obtener los recursos financieros que le permita al ente económico adquirir inversiones y operar.

2.-Valoración

Consiste en el análisis de los hechos contables captados en la fase anterior, para ello se aplican los criterios de reconocimiento y valoración de los elementos empresariales, de acuerdo a los criterios de reconocimiento y medición, según el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros, (2010).

2.1.- Reconocimiento de los elementos de los estados financieros: Es el proceso mediante el cual se incorporan en el balance general o en el estado de resultados, la partida que cumpla con la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento, en consecuencia, se describe la partida con palabras relacionadas al hecho contable y por medio de una cantidad monetaria, así como la inclusión de las mismas en los totales del balance general o del estado de resultados.

Las partidas que satisfacen el criterio de reconocimiento, deben mostrarse en el balance general o en el estado de resultados. La falta de reconocimiento de estas partidas, no se puede rectificar en las políticas contables, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo.

Para que una partida sea reconocida, debe cumplir con los siguientes requisitos:

1. Que se demuestre cualquier beneficio económico asociado con la partida entrante o saliente de la entidad y que el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.
2. Si la partida cumple con las condiciones de definición y reconocimiento, automática y paralelamente se debe dar reconocimiento de otro elemento relacionado con ella.

2.2.1.- Reconocimiento de activos: El activo se reconoce en el balance general, cuando es probable que se obtengan de ellos beneficios económicos futuros para el

ente económico, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

2.2.2.- Reconocimiento de pasivos: El pasivo es reconocido en el balance general, cuando es probable que, del pago de esa obligación presente, se derive la salida de recursos que lleven incorporados beneficios económicos, y además la cantidad desembolsada pueda ser evaluada con fiabilidad.

2.2.3.- Reconocimiento de ingresos: Un ingreso presente en el estado de resultados, se reconoce cuando ha surgido un aumento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad.

2.2.4.- Reconocimiento de gastos: Se reconoce un gasto en el estado de resultados, cuando ha surgido una disminución en los beneficios económicos futuros, relacionado con una disminución en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad. Finalmente, esto significa que tal reconocimiento del gasto ocurre simultáneamente con el reconocimiento de incrementos en las obligaciones o decrementos en los activos.

2.3.- Criterios de medición

2.3.1.- Medición de los elementos de los estados financieros: Este proceso consiste en determinar los importes monetarios por los que se reconocen y registran contablemente los elementos de los estados financieros, para ser incluidos en el balance general y el estado de resultados. Para ello es necesario establecer una metodología particular de medición.

En los estados financieros se emplean diferentes bases de medición, con diferentes grados y en distintas combinaciones entre ellas, según el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros, (2010), las bases de medición son las siguientes:

Costo histórico: Los activos se registran por el monto total de efectivo o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición.

Los pasivos se registran de acuerdo al importe de los productos recibidos a cambio del monto de la deuda.

Costo corriente: Los activos se llevan contablemente por el monto total del efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, que debería pagarse si se adquiriese en la actualidad el mismo activo u otro equivalente. Los pasivos se registran contablemente por el monto sin descontar el efectivo u otras partidas equivalentes al efectivo que se precisaría para liquidar el pasivo en el momento presente.

Valor realizable: Los activos se registran contablemente por el monto del efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo que podrían ser obtenidos, en el momento presente. Los pasivos se registran a su valor de liquidación.

Valor presente: Los activos se registran contablemente al valor presente, descontando los ingresos netos de efectivo que se espera genere la partida en el desenvolvimiento normal de la operación. Los pasivos se registran por el valor presente, descontando las salidas netas de efectivo que se espera necesitar para pagar las deudas, en el desenvolvimiento normal de la operación.

El costo histórico es el método de medición más comúnmente utilizado por los entes económicos, al preparar sus estados financieros. Éste combina, generalmente, con otras bases de medición, dependiendo de la naturaleza de la entidad.

3.-Representación

Consiste en el registro de los hechos contables reconocidos y valorados, para ello se utilizan unos instrumentos de registro específicos, los cuales se mencionan a continuación:

3.1.- Principio de dualidad y el método de la partida doble: En este sentido Alcarria, J. (2008), explica este principio señalando que en cualquier hecho contable siempre hay, al menos, dos elementos de las cuentas anuales afectados. Además, la variación en estos elementos es tal que la ecuación fundamental del patrimonio se respeta siempre.

Este hecho es consecuencia de la propia definición del patrimonio neto, como diferencia entre activos y pasivos de una unidad económica. A este hecho se le

conoce como principio de dualidad y constituye una de las bases fundamentales del procedimiento de registro contable denominado método de la partida doble.

El fundamento del método de partida doble puede sintetizarse, según lo refiere Furlan, S. (1970) en:

- a) La ecuación fundamental del patrimonio expresa una identidad constante que debe cumplirse en cualquier momento.
- b) En cualquier hecho contable hay al menos dos elementos de la ecuación afectados (sufren algún tipo de variación), con lo que exige al menos el registro de dos anotaciones para recoger la variación de cada una de ellas.
- c) Las variaciones de los elementos que resultan afectados contrarrestan entre sí sus efectos sobre la ecuación fundamental del patrimonio de forma que esta sigue cumpliéndose tras el hecho contable.

Con independencia del método procedimental, sea manual o informático aplicado al proceso de registro, la teoría contable a aplicar para el análisis de cualquier transacción es siempre la misma.

3.2.- La Cuenta: Es un instrumento de representación y medida de cada uno de los componentes patrimoniales que conforman los bienes, derechos y obligaciones de un ente económico, donde, partiendo de una situación inicial, se van registrando los aumentos y disminuciones que cada elemento patrimonial va experimentando. (Brito J. 2007).

En tal sentido, Furlan (1970), señala las características de la cuenta, por cuanto:

- a) Recoge los valores positivos y negativos referentes a un determinado objeto.
- b) Estos valores son homogéneos, tanto por el valor económico de la moneda en la cual viene expresada, como por la naturaleza de los valores que se expresan.
- c) Las cuentas, y los valores que las mismas reflejan, están ligadas entre sí y forman parte de un sistema.

Así mismo Brito J. (2007), señala la clasificación de las cuentas atendiendo a su naturaleza y jerarquía, entre las que destacan:

Atendiendo a su naturaleza:

- ♦ *Cuentas reales o de valores*, son las que representan y controlan los bienes, derechos y obligaciones.
- ♦ *Cuentas nominales o de resultados*, se utilizan para registrar las transacciones de ingresos y de gastos.
- ♦ *Cuentas de valuación o de valoración*, tienen la propiedad de modificar los valores que se encuentran registrados en otras cuentas.
- ♦ *Cuentas de orden o de memorándum*, se utilizan para registrar las transacciones en las que no hubo modificación en el patrimonio.

Atendiendo a su jerarquía:

- ♦ *Cuentas de control o principales*, se utilizan para registrar transacciones de una misma naturaleza, proporcionando información en términos globales.
- ♦ *Cuentas auxiliares o secundarias*, se utilizan para detallar la información que dan las cuentas control.

www.bdigital.ula.ve

4.-Agregación

Consiste en la acumulación de la información económica y financiera presentada y en la elaboración de los estados financieros, para comunicar la información a los distintos entes económicos.

4.1.- Finalidad de los Estados Financieros, de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 Presentación de los Estados Financieros

Esta norma establece los requisitos generales para que los entes económicos presenten la información reflejada en los estados financieros, representa una guía para determinar la estructura y precisa los requisitos mínimos sobre su contenido. Por lo antes expuesto, se utilizará esta norma como criterio de análisis para describir cada uno de los elementos que forman parte de la fase de agregación.

En este sentido, el objetivo de los estados financieros es reflejar a una fecha determinada información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los movimientos del efectivo de una entidad económica, información necesaria para los distintos usuarios de los sectores que interactúan en el ámbito

económico, financiero, bancario, empresarial, comunitario, gubernamental, inversionista, comercial y público en general, para la toma de sus decisiones económicas.

Por otra parte, los estados financieros también revelan los resultados de la gestión realizada por los administradores, en cumplimiento del objeto social de la entidad, con los recursos financieros, económicos, tecnológicos, humanos, que les han sido confiados.

Para cumplir estos objetivos, los estados financieros suministrarán información acerca de los distintos elementos que forman parte de una entidad económica:

- Activos;
- Pasivos;
- Patrimonio;
- Ingresos y Gastos, incluyendo las ganancias y las pérdidas;
- Aportaciones de los propietarios y distribuciones a los mismos
- Flujos de efectivo.

Cada uno de estos elementos y los contenidos en las notas a los estados financieros, les permiten a los usuarios pronosticar los movimientos futuros de efectivo que se puedan presentar en la entidad económica y, en particular, su distribución temporal y su grado de certidumbre.

4.2.-Presentación razonable y cumplimiento de las Normas de Internacional de Información Financiera (NIIF)

La información económica, financiera y de gestión resultante de la actividad de una entidad es reflejada en los estados financieros y por ende deberá presentarse razonablemente, tanto la situación financiera, el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo. Esta presentación razonable requiere la presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el Marco Conceptual. Con la aplicación correcta de las Normas Internacionales de Información Financiera y la presentación de información adicional

cuando sea preciso, proporcionará estados financieros con una presentación razonable.

4.3.- Hipótesis de negocio en marcha: La gerencia administrativa como responsable de la elaboración de los estados financieros, al momento de presentarlos, debe evaluar la existencia de incertidumbres relevantes, en cuanto a sucesos, condiciones económicas, cambios en el régimen legal aplicable a esa entidad, entre otros, que puedan aportar dudas importantes sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente.

Ante esta realidad, la gerencia debe elaborar los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia luego de la evaluación decida liquidar la entidad.

Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará ese hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.

4.4.- Base contable de acumulación (devengo): La base contable que se utiliza para la elaboración de los estados financieros, excepto la información sobre flujos de efectivo, es la base contable de acumulación o devengo.

Cuando se utiliza esta base, la entidad reconocerá los elementos del balance general, partidas como activos, pasivos, patrimonio y el estado de resultado, partidas como ingresos y gastos, cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el Marco Conceptual.

4.5.- Materialidad (importancia relativa) y agrupación de datos: Los estados financieros son el producto del procesamiento de un gran número de hechos contables y otros sucesos, que se agrupan por partidas de acuerdo con su naturaleza o función.

En consecuencia, las partidas serán presentadas en los estados financieros de la siguiente manera:

1. Cada clase significativa de partidas similares y las partidas de naturaleza o función distintas, se presentará por separado.

2. Las partidas que no presenta importancia relativa por sí sola, se agregará con otras partidas
3. Una partida que no tenga la suficiente importancia relativa como para justificar su presentación separada en esos estados financieros puede justificar su presentación separada en las notas a los estados financieros.

4.6.- Compensación: Para compensar partidas en los estados financieros se deben seguir las siguientes reglas:

1. No se deben compensar activos con pasivos, salvo cuando la compensación sea exigida o esté permitida por alguna Norma Internacional de Contabilidad.
2. La compensación de partidas, ya sea en el balance de situación o en el estado de resultados, resta capacidad a los usuarios para comprender las transacciones realizadas por la entidad y para evaluar sus flujos futuros de efectivo.
3. Las partidas de ingresos y gastos deben ser compensadas cuando, y sólo cuando:
 - a. Lo exija o permita alguna Norma Internacional de Contabilidad; o bien
 - b. Las ganancias, las pérdidas, y los gastos correspondientes, surgidos de la misma transacción o suceso, o bien de un conjunto similar de ellos, no resulten individualmente significativas.

4.7.- Frecuencia de la información: Una entidad al cierre de cada ejercicio económico presentará un juego completo de sus estados financieros, incluyendo información comparativa.

Cuando una entidad cambie el cierre del periodo sobre el que informa y presente los estados financieros para un periodo contable superior o inferior a un año, revelará, además del periodo cubierto por los estados financieros, la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y el hecho de que los importes presentados en los estados financieros no son totalmente comparables.

4.8.- Información comparativa: Para la comprensión de los estados financieros, por parte de los usuarios, éstos deben presentar información comparativa respecto al periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del

periodo corriente, a menos que alguna Norma Internacional de Información Financiera permitan o requieran otra cosa, así mismo se debe incluir información comparativa para la información descriptiva y narrativa, cuando esto sea relevante.

Una entidad que revele información comparativa la presentará de la siguiente manera:

1. Por lo meno, dos estados de situación financiera, dos de cada uno de los restantes estados, y las notas relacionadas.
2. Cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros, presentará, como mínimo, tres estados de situación financiera, dos de cada uno de los restantes estados, y las notas relacionadas.

La entidad presentará estados de situación financiera al cierre del periodo corriente y del periodo anterior, así como al principio del primer periodo comparativo.

Cuando la entidad modifique la presentación o la clasificación de partidas en sus estados financieros, también reclasificará los importes comparativos, revelando

- la naturaleza de la reclasificación;
- el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y
- la razón de la reclasificación.

Y si es impracticable la reclasificación, la entidad revelará: la razón para no es posible reclasificar los importes y la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

4.9.- Uniformidad en la presentación: En los estados financieros se agrupan las partidas acuerdo con su naturaleza o función, por lo cual se debe mantener la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros de un periodo a otro, a menos que:

1. La entidad cambie la naturaleza de las actividades o luego de una revisión de sus estados financieros, acuerden que sería más apropiada otra presentación u otra clasificación.

2. Una Norma Internacional de Información Financiera requiera un cambio en la presentación algunos datos en periodos anteriores, de una manera que permita su reclasificación y la reproducción de la información.

4.10.- Identificación de los estados financieros: Para la comprensión de los estados financieros, la entidad identificará claramente los estados financieros y las notas, los distinguirá de cualquier otra información publicada en el mismo documento. Además, mostrará la siguiente información en lugar destacado:

1. El nombre, u otro tipo de identificación, del ente.
2. Si los estados financieros pertenecen a una sola entidad o a un grupo.
3. La fecha de cierre o el periodo cubierto por el estado financiero.
4. La moneda en la que se presenta la información.
5. El nivel de precisión utilizado en la presentación de las cifras de los estados financieros (millones, miles).

4.11.- Características cualitativas de los estados financieros, de acuerdo al Marco Conceptual para la preparación y presentación de los Estados Financieros: Las características cualitativas son los atributos que hacen útil, para los usuarios, la información suministrada en los estados financieros. Las cuatro principales características cualitativas son comprensibilidad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

4.11.1- Comprensibilidad: La información suministrada en los estados financieros, como premisa fundamental, es que sea de fácil comprensión para los usuarios, sin embargo, se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad.

No obstante, la información acerca de temas complejos que debe ser incluida en los estados financieros, a causa de su relevancia, en virtud a las necesidades de toma de decisiones económicas por parte de los usuarios, no debe quedar excluida sólo por ser muy difícil de comprender para ciertos usuarios.

4.11.2- Relevancia: El objetivo de los estados financieros es suministrar información útil y razonable que le permita a los usuarios una adecuada toma de decisión, en este sentido para ser útil, la información debe ser relevante, ya que ejerce una influencia

sobre las decisiones económicas de los usuarios, ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien permite realizar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente.

Frecuentemente, la información acerca de la situación financiera y la actividad pasada se usa como base para predecir la situación financiera y la actividad futura, así como otros asuntos en los que los usuarios están directamente interesados.

La información no necesita, para tener valor predictivo, estar explícitamente en forma de datos prospectivos. Sin embargo, la capacidad de hacer predicciones a partir de los estados financieros puede acrecentarse por la manera como es presentada la información sobre las transacciones y otros sucesos pasados.

4.11.3- Materialidad o importancia relativa: La información de los estados financieros está afectada por su naturaleza e importancia relativa, lo que le da el carácter de relevante.

En cuanto a la naturaleza de la información, en algunos casos es suficiente para determinar su relevancia. Por otra parte, la información es de importancia relativa cuando su omisión o su presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros, esto depende de la cuantía de la partida o del error de evaluación del caso.

4.11.4- Fiabilidad: La información posee la cualidad de fiabilidad cuando está libre de error significativo en cuanto a su presentación y de sesgo o prejuicio por parte de la gerencia, y los usuarios pueden confiar en que representa fielmente y razonablemente lo que se pretende representar. Esta cualidad le otorga a la información representada en los estados financieros, el carácter de útil.

4.11.5- Representación fiel: La información en los estados financieros debe representar fielmente cada una de las transacciones y demás sucesos económicos que pretende representar, o que se esperen representar razonablemente.

La información financiera está sujeta, por lo general a algún riesgo de no ser una representación fiel de lo que pretende representar, sin embargo esto no se debe al sesgo o perjuicio, sino más bien a las dificultades para identificar las transacciones y

demás sucesos que deben medirse o al método de medición y presentación que pueden transmitir los mensajes que se correspondan con esas transacciones y sucesos.

4.11.6- La esencia sobre la forma: Las transacciones y eventos económicos que se producen en una entidad están enmarcadas en un régimen legal, por lo que se deben contabilizar de acuerdo a la esencia y realidad económica en que ocurren y no limitarse solamente a su forma legal, ya que se podría distorsionar la información.

4.11.7- Neutralidad: En concordancia con una de las características de la información financiera, como es la fiabilidad, la información de los estados financieros debe ser neutral, de manera tal, que no inste a los usuarios de la información a tomar una u otra decisión o que de alguna manera pueda influir en la formación de juicios de los usuarios.

4.11.8- Prudencia: En el desarrollo de la actividad económica que produce un ente, se ve afectado por distintas variables tanto económicas, como sociales y políticas, que generan un grado de incertidumbre que indiscutiblemente deben ser reconocidas en la información que representan los estados financieros.

La inclusión de esta variable, hace necesario efectuar estimaciones en condiciones de incertidumbre, con altos niveles de precaución, que permitan registrar las transacciones sin incurrir en sobreestimación o subestimaciones, de manera, también se contribuye a que los estados financieros sean neutrales y fiables.

4.11.9- Integridad: La información que en los estados financieros se presenta abarca todas las dimensiones económicas, financieras y de gestión, en este sentido la información debe ser integral dentro de los límites de la importancia relativa y el costo.

4.11.10.- Comparabilidad: La actividad empresarial que desarrollan los distintos entes económicos están sometidos a transacciones y eventos de carácter similar que deben ser registrados y presentados en los estados financieros, bajo criterios estandarizados y coherentes a través del tiempo, de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad, que le permitan a los usuarios de la información ser capaces de:

1. Comparar los estados financieros de una entidad lo largo del tiempo, para determinar las tendencias de la situación financiera y del rendimiento.
2. Comparar los estados financieros de entidades diferentes, con el propósito de evaluar su situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera en términos relativos.

Por otra parte, en la información que presenta los estados financieros se debe informar sobre las políticas contables utilizadas, los cambios en las políticas y las incidencias que producen esos cambios.

Estas características de la información permiten que los usuarios posean un conocimiento amplio sobre los criterios necesarios para comparar la situación financiera, rendimiento y flujos de fondos de una entidad a lo largo del tiempo.

Operacionalización de Categorías

A continuación se definen las variables o categorías que serán estudiadas en la presente investigación, sin embargo Cazau (2004), señala que en el proceso de categorización se especifican cuáles serán las categorías de la variable que habrán de interesarnos, a su vez, las categorías o valores son las diferentes posibilidades de variación que una variable puede tener.

Continua señalando este autor, que las posibilidades de variación pueden llamarse categorías o valores, por lo que las categorías no admiten un tratamiento cuantitativo por medio de cálculos, y por lo tanto regularmente se expresan en palabras. Pero las variables no sólo hay que categorizarlas, sino también operacionalizarlas, ya que, es el proceso mediante el cual se transforma o traduce una variable teórica en variables empírica directamente observable, con la finalidad de poder medirla.

Operacionalizar indica cuál es la variable, cuáles son sus dimensiones y cuáles los indicadores y el índice, lo que significa, definirla teóricamente, permitiendo traducir la variable teórica en propiedades observables y medibles, descendiendo cada vez más desde lo general a lo particular.

Objetivo General: Analizar los efectos contables del acto cooperativo en Venezuela a la luz de los valores y principios cooperativos

<i>Objetivos específicos</i>	<i>Indicadores</i>	<i>Instrumentos</i>	<i>Ítems</i>	<i>Fuentes</i>
1.- Describir las bases doctrinarias del acto cooperativo a la luz de los valores y Valores y Principios Cooperativos.	<ul style="list-style-type: none"> - La ideología cooperativa. - Declaración de identidad cooperativa. - Valores y principios cooperativos. - Doctrina del acto cooperativo. - Características del acto cooperativo. - Tipos de actos cooperativos. - Efectos generales del acto cooperativo. 	Guía de Observación Documental	1 – 10	CNRBV LEAC Resoluciones emitidas por la SUNACOOOP Doctrina Cooperativa sobre el Acto Cooperativo -Teoría del Acto Cooperativo
2.- Explicar las bases legales y normativas relacionadas con el acto cooperativo definidas en el marco que regula la actividad cooperativa en Venezuela.	<ul style="list-style-type: none"> - Reconocimiento legal del acto cooperativo. - Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. - Ley especial de asociaciones cooperativa, - Elementos del acto cooperativo. - La cooperativa. - El asociado. - La retribución económica. 	Guía de Observación Documental	11- 15	Declaración de Principios de Contabilidad. LOT, LISLR, COT, LIVA
3.- Examinar los aspectos legales y normativos de la contabilidad cooperativa en Venezuela.	-- Aspectos legales y normativos de la Contabilidad Cooperativa- Medidas dictadas por la Superintendencia Nacional de Cooperativas en materia de contabilidad cooperativa	Guía de Observación Documental	16	Teoría General de la Contabilidad. Manual de Códigos Contables emitido por la SUNACOOOP LEAC
4. Caracterizar el método contable a la luz de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela VEN-NIF.	Teoría de la contabilidad. - Principios de la contabilidad generalmente aceptada en Venezuela VEN NIF. - El método contable.	Guía de Observación Documental	17 - 18	

Fuente: Elaboración propia

CAPÍTULO III

MARCO MEDODOLÓGICO

Tipo de investigación

Con base en el ciclo holístico propuesto por Hurtado, J. (2010), y en las características particulares del problema en estudio, referido al análisis de los efectos contables del acto cooperativo en Venezuela a la luz de los valores y principios cooperativos, así como en los objetivos de la investigación, su profundidad y alcance, ésta se considera:

Exploratoria, pues se trata de un tema que no ha sido abordado con anterioridad, por lo tanto, los resultados constituirían una visión aproximada de los hechos.

Descriptiva, en virtud de que se tiene como objetivo describir los efectos contables del acto cooperativo en Venezuela a la luz de los valores y principios cooperativos.

Analítica, al abordar una situación y tratar de entenderla en términos de sus elementos, mediante el establecimiento de los efectos contables del acto cooperativo en Venezuela a la luz de los valores y principios cooperativo.

En atención a las fuentes de datos, este estudio se circunscribe en la modalidad de investigación documental, pues el proceso de indagación se desarrolla mediante la revisión y análisis del contenido de documentos referidos a las doctrinas y las bases legales del ordenamiento jurídico vigente en Venezuela del acto cooperativo y la contabilidad cooperativa.

Para Hurtado, J. (2010), la revisión documental es el proceso mediante el cual un investigador recopila, revisa, analiza, selecciona y extrae información de diversas

fuentes acerca de un tema en particular, con el propósito de llegar al conocimiento y comprensión más profunda del mismo.

Diseño de la investigación

De acuerdo al nivel de la investigación, sus objetivos, profundidad y alcance, la misma se fundamenta en una investigación cualitativa documental, la cual tiene como finalidad la descripción de las cualidades de un fenómeno, produciendo datos representativos bajo los cuales los investigadores desarrollan conceptos y comprensiones guiados por éstos datos, y no recogiendo datos para evaluar modelo, hipótesis o teorías preconcebidas.

Para Hernández, R. (2003), las investigaciones de tipo cualitativo incluyen la recolección de datos empleando técnicas que no pretenden medir ni relacionar las mediciones con números, dando así profundidad a los datos y riqueza interpretativa, sin llevar a cabo un estudio estadístico; simplemente un análisis interpretativo, contextual y hasta etnográfico.

Se realizó una revisión bibliográfica y análisis de los documentos contables, bases doctrinarias del acto cooperativo y ordenamiento jurídico vigente en Venezuela, con la finalidad de determinar la correspondencia de los hallazgos documentales.

A través de instrumentos de recolección de datos se hizo una descripción, y análisis de los datos derivados de los mismos, con el objeto de contrastar e inferir sobre los efectos contables del acto cooperativo en Venezuela a la luz de los valores y principios cooperativos, de esta forma, obtener conclusiones y recomendaciones válidas y confiables.

Objeto de estudio

Está constituido por el efecto contable del acto cooperativo en Venezuela a la luz de los valores y principios cooperativos.

Técnicas e instrumentos de recolección de los datos

Se utilizó la técnica revisión documental, ya que es la técnica en la que se recurre a información escrita, ya sea bajo la forma de datos que pueden haber sido producto de mediciones hechas por otros, o como textos que en sí mismos constituyen los eventos de estudio. Hurtado, J. (2010).

Como instrumentos de recolección de datos se utilizaron dos guías, como son la guía de observación documental, el cual estuvo compuesto por 18 ítems, y la guía de aplicación del método contable en los actos cooperativos en Venezuela compuesta por 6 ítems. (Ver anexos A y B).

La guía de observación según Sabino, C. (2007), es una mera percepción pasiva de hechos, situaciones o cosas, las cuales se deben seleccionar, organizar y relacionar con los datos referentes a nuestro problema, tomando notas o apuntes que sirvan como registro de lo que se ha observado. La misma se empleó para recolectar la información necesaria con la finalidad de lograr los objetivos específicos, propuestos en la investigación.

Técnicas de análisis de los resultados

Para realizar el análisis se utilizó la técnica de análisis crítico que según Kerlinger (citado por Hurtado, J. 2010), “significa establecer categorías, ordenar, resumir e interpretar los datos” (p.187). De ésta manera se describieron los aspectos sustanciales en la bases legales y normativas relacionadas con el acto cooperativo, definidas en el marco que regula la actividad cooperativa en Venezuela, así como los aspectos legales y normativos de la contabilidad cooperativa y el método contable a la luz de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela VEN NIF, con la finalidad de determinar el efecto contable del acto cooperativo a la luz de los valores y principios cooperativos.

Este análisis permite llegar a una conclusión en función de los objetivos planteados, a fin de resolver el problema de investigación.

Técnicas de validación de los instrumentos de recolección de datos

Hurtado, J. (2010), se refiere al grado en que un instrumento realmente mide lo que pretende medir el investigador. La validez está en relación directa con el objetivo del instrumento.

Dentro de los tipos de validez de los instrumentos, se seleccionó la validez de contenido, ya que se refiere al grado en que el instrumento abarca realmente todos o una gran parte de los contenidos o los contextos donde se manifiesta el evento que se pretende medir, en lugar de explorar sólo una parte de éstos.

Hurtado L. (1999), hace referencia a la validez conceptual, como las definiciones operativas de las variables implicadas deben ser coherentes con las definiciones conceptuales de las mismas, tal como son delimitadas por la teoría de la que proceden.

En este sentido, la investigación cumple con uno de los requisitos necesarios para que el instrumento tenga validez conceptual y de contenido, ya que se diseñó un conjunto de ítems de tal modo que abarcaran o por lo menos fueron representativas de todas las áreas e indicios que se midieron, teniendo en cuenta aspectos de redacción previa planificación. Definiendo anticipadamente las características o eventos que se pretendían medir y se detalló cada uno de esos indicios, esto se realizó a través de la tabla de Operacionalización de categorías.

Igualmente se elaboró una guía de observación documental, y una guía de aplicación del método contable en los actos cooperativos en Venezuela, combinando cada categoría de indicios con cada contenido o contexto, incluyendo contenido y áreas a medir, tipo y número de ítems, así como el nivel de dificultad esperado.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LOS RESULTADOS

Una vez culminada la investigación, se presentan los resultados obtenidos del análisis de los efectos contables del acto cooperativo en Venezuela a la luz de los valores y principios cooperativos, de acuerdo al orden de los objetivos planteados en el capítulo I de este trabajo, referente a los cuatro primeros objetivos:

- 1.- Describir las bases doctrinarias del acto cooperativo a la luz de los valores y principios cooperativos.
- 2.- Explicar las bases legales y normativas relacionadas con el acto cooperativo definidas en el marco que regula la actividad cooperativa en Venezuela.
- 3.- Examinar los aspectos legales y normativos de la contabilidad cooperativa en Venezuela.
4. Caracterizar el método contable a la luz de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF).

Estos objetivos tienen respuesta dentro del marco teórico desarrollado en la investigación.

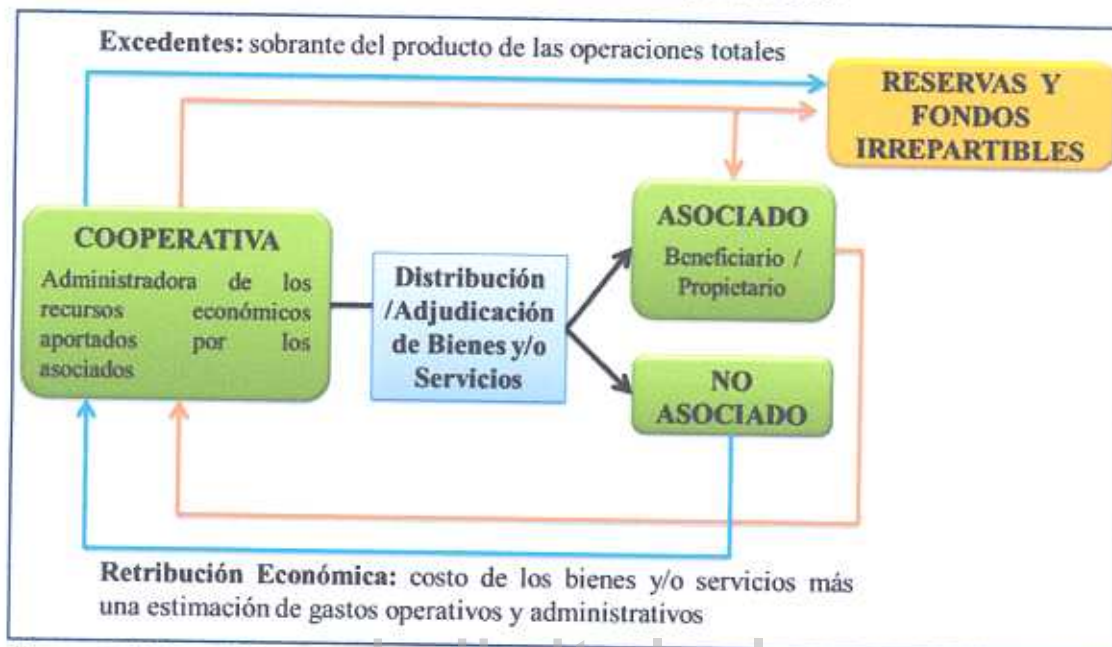
A continuación se presentan los resultados de acuerdo al quinto objetivo, referido establecer los efectos contables del acto cooperativo en Venezuela a la luz de los valores y principios cooperativos, para el cual se utilizó la guía de aplicación del método contable, determinándose los siguientes:

Efecto contable del acto cooperativo de obtención de bienes y/o servicios

- 1.- Representación gráfica y esquemática del ciclo económico financiero de la gestión de los actos cooperativos.

Aspectos fundamentales de la gestión cooperativa cuando realiza actos cooperativos de obtención de bienes y/o servicios a sus asociados y no asociados.

Infograma 7. Acto cooperativo de obtención de bienes y/o servicios



Fuente: Elaboración propia

Primera Fase: Adquisición por parte de la cooperativa de bienes y/o servicios con los recursos económicos aportados por los asociados.

Segunda Fase: Distribución o adjudicación de los bienes y/o servicios a los asociados y no asociados.

Tercera Fase: Por la entrega de los bienes y/o servicios que la cooperativa hace a los asociados y no asociados, recibe por parte de ellos, una retribución económica, que generalmente es mayor a los costos incurridos, ya que incluye el precio de compra más los costos y gastos incurridos en la entrega.

Cuarta Fase: Al final del ejercicio económico, se obtienen excedentes producto de las operaciones totales y son distribuidos entre los asociados y la reserva y fondos irrepartibles.

2.- Identificación del hecho contable

2.1.- Descripción de la realidad:

- ✓ Entrega del bien y/o servicio al asociado y no asociado, que pueden ser de contado o a crédito.

- ✓ Determinación del excedente por operaciones con asociados y no asociados.
- ✓ Destino de los excedentes por operaciones con no asociados.

2.2. Tipo de transacción: Transacción de operación

2.3 Documento que la respalda:

- ✓ Recibo de ingreso,
- ✓ Nota de entrega,
- ✓ Nota de débito,
- ✓ Política contable para la determinación del excedente por operaciones con asociados y no asociados.

3.- Criterio de reconocimiento y valoración de los elementos

Criterio de reconocimiento

1.- Se reconoce un ingreso en el estado de resultados cuando ha surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en los activos o un decremento en los pasivos, y además el importe del ingreso puede medirse con fiabilidad.

2.- Se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en los pasivos, y además el gasto puede medirse con fiabilidad.

3.- Se reconoce un activo en el balance cuando es probable que se obtengan de los mismos beneficios económicos futuros para la entidad, y además el activo tiene un costo o valor que puede ser medido con fiabilidad.

Base de medición

1.- La medición de los ingresos de actividades ordinarias debe hacerse utilizando el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos.

2.- En el caso de la entrega de los bienes y/o servicios la contraprestación, recibida o por recibir, normalmente es dinero, por lo tanto, la entrega debe quedar registrada por el importe del dinero recibido o por recibir.

4.- Registro contable.

4.1.- Identificación y naturaleza de las cuentas. Ver Cuadro 3.

Ingreso por operaciones con asociados: es el importe de la retribución en términos de compensación de costos efectuada por los asociados a cambio de la entrega de bienes y/o servicios por parte de la cooperativa.

Ingreso por operaciones con no asociados: es el importe de la retribución en términos económicos efectuadas por los asociados a cambio de la entrega de bien y/o servicio por parte de la cooperativa.

Cuentas y/o efectos por cobrar por operaciones con asociados: son derechos adquiridos por la cooperativa, producto la entrega de bienes y/o servicios realizada a los asociados.

Gastos de entrega: son todos aquellos gastos operacionales relacionados con la entrega de los bienes y/o servicios para los asociados y no asociados.

Costo de entrega: son los costos en los que incurre la cooperativa para cubrir los bienes y/o servicios adquiridos para ser entregados, adjudicados o distribuidos a los asociados y no asociados, está integrado por el inventario inicial de mercancía, compras, gastos sobre compras y el inventario final de mercancía.

Excedente (Déficit) del ejercicio por operaciones con asociados: es la diferencia resultante de restarle al Excedente Neto antes de Fondos y Reservas, los Fondo y Reservas legales, así como restarles el Fondo por operaciones con no asociados.

Excedente por operaciones con no asociados: es una proporción de los excedentes totales del ejercicio económico de la cooperativa, producto de las operaciones con no asociados, para ello es necesario determinar el valor mediante la aplicación del método de prorateo proporcional

Fondo por operaciones con no asociados: son recursos económicos irrepartibles con cargo a los excedentes por operaciones con no asociados, destinados a proyectos que redunden en beneficio de la acción cooperativa, el sector cooperativo y la comunidad.

Cuadro 3. Identificación y naturaleza de las cuentas (obtención)

Identificación de la cuenta	Naturaleza	Tipo de cuenta	Ubicación en los Estados Financieros
Ingreso por operaciones con asociados	Ingreso	Nominal	Estado de Resultado
Ingreso por operaciones con no asociados	Ingreso	Nominal	Estado de Resultado
Cuentas y/o efectos por cobrar por operaciones con asociados	Activo	Real	Balance General
Gastos de Entrega	Gasto	Nominal	Estado de Resultado
Costo de Entrega	Gasto	Nominal	Estado de Resultado
Excedente (Déficit) del Ejercicio por Operaciones con Asociados	Patrimonio	Real	Balance General
Excedente por operaciones con no asociados	Ingreso	Nominal	Estado de Resultado
Fondo por operaciones con no asociados	Patrimonio	Real	Balance General

Fuente: Elaboración propia

4.2.- Registro contable

Cuadro 4. Registros contables actos cooperativos de obtención

Concepto: Entrega de bien y/o servicio al asociado y no asociado, de contado, según Método de Inventario Periódico

Cuenta	Debe	Haber
Banco o caja	XX	
Ingreso por operaciones con asociados		XX
Ingreso por operaciones con no asociados		XX

Concepto: Entrega de bien y/o servicio al asociado y no asociado, de contado, según Método de Inventario Continuo

Cuenta	Debe	Haber
Banco o caja	XX	
Costo de entrega	XX	
Inventario de mercancía		XX
Ingreso por operaciones con asociados		XX
Ingreso por operaciones con no asociados		XX

Concepto: Entrega de bien y/o servicio al asociado y no asociado, a crédito, según Método de Inventario Periódico		
Cuenta	Debe	Haber
Cuentas y/o efectos por cobrar por operaciones con asociados	xx	
Cuentas y/o efectos por cobrar por operaciones con no asociados	xx	
Ingreso por operaciones con asociados		xx
Ingreso por operaciones con no asociados		xx

Concepto: Entrega de bien y/o servicio al asociado y no asociado, a crédito, según Método de Inventario Continuo		
Cuenta	Debe	Haber
Cuentas y/o efectos por cobrar por operaciones con asociados	xx	
Cuentas y/o efectos por cobrar por operaciones con no asociados	xx	
Costo de entrega	xx	
Inventario de mercancía		xx
Ingreso por operaciones con asociados		xx
Ingreso por operaciones con no asociados		xx

Concepto: Distribución del excedente por operaciones con asociados y no asociados, al cierre del ejercicio económico		
Cuenta	Debe	Haber
Excedente (Déficit) del ejercicio	xx	
Excedente (Déficit) del ejercicio por operaciones con asociados		xx
Excedente por operaciones con no asociados		xx

Concepto: Creación del Fondo por operaciones con no asociados, al cierre del ejercicio económico		
Cuenta	Debe	Haber
Excedente por operaciones con no asociados	xx	
Fondo por operaciones con no asociados		xx

Fuente: Elaboración propia

5.- Presentación en los Estados Financieros.

Estado de Resultado

Ingresos por operaciones		
Ingreso por operaciones con asociados	XX	
Ingreso por operaciones con no asociados	XX	
Total Ingresos por Operaciones	<hr/>	XX
Menos: Costo de Operaciones	XX	
Excedente (Déficit) Bruto en Operaciones	<hr/>	XX
Menos: Gastos Operativos		
Gastos de Administración	XX	
Gastos de Entrega	XX	
Excedente (Déficit) en Operaciones	<hr/>	XX
Menos: Anticipo Societario	XX	
Excedente (Déficit) Neto antes de Fondos y Reservas	<hr/>	XX
Menos: Fondo y Reservas	XX	
Menos: Fondo por operaciones con no asociados	XX	
Excedente (Déficit) del Ejercicio por operaciones con asociados	<hr/>	XX

Fuente: *Elaboración propia*

6.- Información a revelar en los estados financieros.

1.- Las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, incluyendo los métodos utilizados para determinar los excedentes provenientes de las operaciones con asociados y no asociados.

Método de prorrateo para determinar los excedentes provenientes de operaciones con asociados y no asociados

$$\% \text{ de Prorrateo Asociado} = \frac{\text{Ingreso por operaciones con asociados}}{\text{Total Ingresos por Operaciones}} \times 100$$

$$\% \text{ de Prorrateo no Asociado} = \frac{\text{Ingreso por operaciones con no asociados}}{\text{Total Ingresos por Operaciones}} \times 100$$

$$\text{Excedente por operaciones con asociado} = \text{Excedente del Ejercicio} \times \% \text{ de Prorrateo Asociados}$$

$$\text{Excedente por operaciones con no asociado} = \text{Excedente del Ejercicio} \times \% \text{ de Prorrateo no Asociados}$$

2.- La cuantía de cada categoría significativa de ingresos de actividades ordinarias, reconocida durante el periodo, con indicación expresa de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de:

- Entrega de bienes y/o servicios a asociados y no asociados
- Determinación del cálculo de los excedentes provenientes de las operaciones con asociados y no asociados
- Creación y mantenimiento del fondo por operaciones con no asociados

Efecto contable del acto cooperativo de producción de bienes y/o servicios

1.- Representación gráfica y esquemática del ciclo económico financiero de la gestión de los actos cooperativos.

Aspectos fundamentales de la gestión cooperativa cuando realiza actos cooperativos de producción de bienes y/o servicios.

Infograma 8. Acto cooperativo de producción de bienes y/o servicios



Fuente: Elaboración propia

Primera Fase: El asociado y el no asociado (excepcionalmente) entregan la fuerza de trabajo al proceso productivo que se genera dentro de la cooperativa para producir bienes y/o servicios

Segunda Fase: La cooperativa produce bienes y servicios que lleva al mercado, a cambio recibe recursos económicos, superiores al costo incurrido en la producción y venta.

Tercera Fase: Al final del ejercicio económico, se obtienen excedentes producto de las operaciones totales y son distribuidos entre los asociados y la reserva y fondos irrepartibles.

2.- Identificación del hecho contable

2.1.- Descripción de la realidad

✓ Relación asociativa: está regulada por normas disciplinarias, las formas de organización de previsión, protección social, regímenes especiales, de anticipo societario y de compensaciones, son establecidas por el Estatuto y Reglamentos de trabajo asociado de cada cooperativa. En este sentido la realidad contable no se puede analizar en esta investigación, ya que son políticas internas de cada cooperativa.

✓ Relación laboral de los no asociados: está regulada por la legislación laboral vigente y la realidad contable ya se encuentra desarrollada.

✓ La puesta en el mercado de los bienes y/o servicios por parte de la cooperativa representan una transacción de venta, realidad contable que esta ampliamente desarrolla.

✓ La distribución de los excedentes entre los asociados trabajadores ya esta definida en ley y desarrollada por la técnica contable.

✓ Mecanismos de protección social de los trabajadores asociados establecidos por ley:

Seguro Social Obligatorio (SSO)

Seguro de Paro Forzoso (SPF)

Fondo de Ahorro Obligatorio para la Vivienda (FAOV)

Retención de SSO

Retención SPF

Retención FAOV

Bono de Alimentación

2.2. Tipo de transacción: Transacción de Operación

2.3 Documento que la respalda:

Nómina de trabajadores asociados

3.- Criterio de reconocimiento y valoración de los elementos

Cuando un asociado trabajador haya prestado sus servicios a una entidad durante el periodo contable, la cooperativa reconocerá el importe (sin descontar) de los beneficios a corto plazo que ha de pagar por tales servicios:

a) Como un pasivo (gasto devengado), después de deducir cualquier importe ya satisfecho.

b) Como un gasto.

4.- Registro contable.

4.1.- Identificación y naturaleza de las cuentas. Ver Cuadro 5.

Aporte Cooperativos S.S.O.

Aporte Cooperativos S. P. F.

Aporte Cooperativos F. A.O.V.

Retención S.S.O. Trabajador Asociado por pagar

Retención S.P.F. Trabajador Asociado por paga

Retención F.A.O.V. Trabajador Asociado por pagar

Bono de Alimentación para Trabajador Asociado

Cuadro 5. Identificación y naturaleza de las cuentas (producción)

Identificación de la cuenta	Naturaleza	Tipo de cuenta	Ubicación en los Estados Financieros
Aporte Cooperativos S.S.O.	Gastos	Nominal	Estado de Resultado
Aporte Cooperativos S. P. F.	Gastos	Nominal	Estado de Resultado
Aporte Cooperativos F. A.O.V.	Gastos	Nominal	Estado de Resultado
Retención S.S.O. Trabajador Asociado por pagar	Pasivo	Real	Balance General
Retención S.P.F. Trabajador Asociado por paga	Pasivo	Real	Balance General
Retención F.A.O.V. Trabajador Asociado por pagar	Pasivo	Real	Balance General
Bono de Alimentación para Trabajador Asociado	Gasto	Nominal	Estado de Resultado

Fuente: Elaboración propia

www.bdigital.ula.ve

4.2.- Registro contable

Cuadro 6. Registros contables actos cooperativos de producción

Concepto: Pago de nómina de los asociados trabajador con sus respectivas retenciones de ley		
Cuenta	Debe	Haber
Anticipo Societario	xx	
Retención S.S.O. Trabajador Asociado por pagar		xx
Retención S.P.F. Trabajador Asociado por paga		xx
Retención F.A.O.V. Trabajador Asociado por pagar		xx
Banco		xx

Concepto: Pago de los aportes cooperativos y retenciones de la nómina		
Cuenta	Debe	Haber
Aporte Cooperativos S.S.O.	xx	
Aporte Cooperativos S. P. F.	xx	
Aporte Cooperativos F. A.O.V.	xx	
Retención S.S.O. Trabajador Asociado por pagar	xx	
Retención S.P.F. Trabajador Asociado por paga	xx	
Retención F.A.O.V. Trabajador Asociado por pagar	xx	
Banco		xx

Concepto: Pago del Bono de Alimentación para trabajadores asociados		
Cuenta	Debe	Haber
Bono de Alimentación para trabajadores asociados	XX	
Banco		XX

Fuente: Elaboración propia

5.- Presentación en los estados financiero

Estado de Resultado

Ingresos		
Ingreso por Venta	XX	
Ingreso por Servicio	XX	
Total Ingresos por Ventas y/o Servicio		XX
Menos: Costo de Venta	XX	
Excedente Bruto en Venta		XX
Menos: Gastos Operativos		
Gastos de Administración	XX	
Gastos de Venta	XX	
Excedente (Déficit) en Operaciones		XX
Menos: Anticipo Societario	XX	
Excedente (Déficit) antes de Fondos y Reservas		XX
Menos: Fondos y Reservas	XX	
Excedente (Déficit) de Ejercicio		XX

Fuente: Elaboración propia

6.- Información a revelar en los estados financieros.

1.- Informar si existe deudas por pagar con los organismos que tienen la competencia de la seguridad social

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

Una vez realizado el análisis de los resultados, seguidamente se indica las conclusiones para cada objetivo específico de la investigación.

Objetivo Específico N° 1: Describir las bases doctrinarias del acto cooperativo a la luz de los Valores y Principios Cooperativos.

La noción de acto cooperativo surgió en la doctrina cooperativa, especialmente para distinguir los actos jurídicos de la organización cooperativa de los actos jurídicos de las sociedades comerciales y civiles, es el catedrático mexicano, Antonio Salinas Puentes en el año 1954 quien define las primeras líneas de es concepto, caracterizándolo como el supuesto jurídico, ausente de lucro y de intermediación, que realiza la organización cooperativa en cumplimiento de un fin preponderantemente económico y de utilidad social.

A partir de ese momento, la nueva figura jurídica se vuelve el sustento del Derecho Cooperativo y comienzan distintos académicos de prestigiosas universidades de Latinoamérica a desarrollar la teoría del Acto Cooperativo, realizando encuentros académicos, como fueron el Primer Congreso Continental de Derecho Cooperativo (Universidad de los Andes, Mérida, Venezuela, 1969), el Segundo Congreso Encuentro Continental de Derecho Cooperativo (San Juan de Puerto Rico, 1976), entre otros, logrando el desarrollar los fundamentos filosóficos de esta figura jurídica.

El movimiento cooperativo organizado a nivel de las Américas, también contribuyó al desarrollo de las bases doctrinarias y jurídicas, cuando en el año 2009 en la Ley Marco para las Cooperativas de América Latina, brinda orientación acerca

de los lineamientos fundamentales que deben estar presentes en la legislación cooperativa de estos países, en este documento se define el acto cooperativo en el Art. 7 de la siguiente manera: “Son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus socios o por las cooperativas entre sí en cumplimiento de su objetivo social y quedan sometidos al Derecho Cooperativo”.

Cabe destacar, que los avances en las bases doctrinarias del Acto Cooperativo se han fortalecido con los aportes tanto de los investigadores como del movimiento cooperativo y que en definitiva se ha visto materializado con la legalidad de los actos cooperativos en países como Brasil, Argentina, Honduras, Colombia, México, Paraguay, Puerto Rico, Costa Rica, Panamá, Nicaragua, Uruguay, Perú, Ecuador y finalmente en Venezuela.

Objetivo Específico N° 2: Explicar las bases legales y normativas relacionadas con el acto cooperativo definidas en el marco que regula la actividad cooperativa en Venezuela.

En Venezuela, el concepto de Acto Cooperativo se reconoce constitucionalmente en el año 1999, cuando en el artículo 118 de nuestra Carta Magna, quedan definidas que las organizaciones cooperativas pueden realizar cualquier tipo de actividad económica bajo las especificidades relativas al acto cooperativo y a su carácter generador de beneficios colectivos, haciendo especial énfasis en que el Estado promoverá y protegerá las cooperativas como organización impulsadora de la economía social participativa.

Con motivo de este reconocimiento, en la Ley Especial de Asociaciones Cooperativas promulgada en el año 2001, se incorpora por primera vez el concepto de Acto Cooperativo, definiéndolo de la siguiente manera: “son actos cooperativos los realizados entre las cooperativas y sus asociados o por las cooperativas entre sí o con otros entes, en cumplimiento de su objeto social y quedan sometidos al Derecho Cooperativo, y en general al ordenamiento jurídico vigente”. Art. 7.

Con respecto a esta legalización, se pone de manifiesto que todas las relaciones que la cooperativa y sus asociados realicen están condicionadas a esta figura jurídica,

con sus implicaciones legales, razón por la cual se requiere de una especial atención en cuanto a reconocer los aspectos que distinguen estos actos.

En la LEAC se encuentran desarrollados cada uno de los elementos que conforman estas relaciones, como son: la cooperativa, el objeto social, el asociado y la retribución económica, lo que permite desagregar cada una de las relaciones que se dan cuando se vinculan estos elementos, que lo hacen, en beneficio de los asociados y sin un fin de lucro, y relacionándose bajo los valores y principios cooperativos.

Del análisis de la teoría del acto cooperativo y su aplicación práctica hay que reconocer que estos actos presentan efectos jurídicos, económicos concretos en cada uno de los ámbitos donde se desarrolla, tal es el caso de las cooperativas de obtención de bienes y/o servicios no se producen contratos de compra venta, sino por el contrario lo que ocurre es una distribución, adjudicación o asignación de bienes y/o servicios a sus asociados para la satisfacción de sus necesidades, de la misma forma en las cooperativas de trabajo asociado no existe relación laboral entre sus miembros y la cooperativa, porque lo que se da entre ellos es una relación societaria en beneficio del asociado.

En definitiva, estos actos jurídicos repercuten en la legislación venezolana y son reconocidos como actos que no generan enriquecimiento por lo tanto no son generadores de impuestos, es por ello que en la ley de Impuesto sobre la Renta, las cooperativas están exentas del tributo y en la ley de Impuesto al Valor Agregado se encuentran no sujetas, sin menos cabo del cumplimiento de los deberes formales, que si tienen que cumplir.

En conclusión el acto cooperativo es el núcleo de la ciencia cooperativa pues sin él, no habría cómo identificar o diferenciar lo cooperativo con lo no cooperativo, si no existe un acto cooperativo típico, es decir distinto de los demás actos, como el comercial, el civil o el laboral; no se tendrían los elementos para reconocer jurídicamente la cooperación entre los miembros de una cooperativa.

Objetivo Específico N° 3 Examinar los aspectos legales y normativos de la contabilidad cooperativa en Venezuela.

La regulación jurídica de la contabilidad cooperativa en Venezuela está marcada por la escasa y débil normativa que requieren las organizaciones cooperativas, en virtud a sus especificidades propias que las convierten en entes económicos que se pueden desenvolver en cualquier ámbito económico-social y que por su carácter generador de beneficio colectivo, sin fines de lucro, requieren de un tratamiento de especial regulación, de manera que, a los usuarios de la información financiera se le garantice que la información presentada en los estados financieros es la imagen fiel de la realidad.

Ante esta situación, como evidencia, la LEAC solo refiere que efectivamente las cooperativas deben llevar contabilidad conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela VEN-NIF y que las cooperativas deben establecer sus propios sistemas contables.

Por otra parte, en consideración a lo establecido en los Art. 90 y 95 de la LEAC, que infiere que las cooperativas solicitarán a la SUNACOO, la emisión de una certificación de cumplimiento, cuando opten por la protección y preferencias que el Estado le otorga, esta exigencia legal merece especial atención, en cuanto a los siguientes aspectos:

1.- Se evalúa el cumplimiento del acto cooperativo de producción, en cuanto al trabajo que excepcionalmente se contrata con trabajadores no asociados.

2.- Se evalúa el cumplimiento del acto cooperativo de obtención, realizado con los no asociados, debiendo demostrar contablemente el uso de los excedentes provenientes de estos actos cooperativos.

3.- La inobservancia de esta normativa acarreará las siguientes sanciones:

- a) Suspensión de certificaciones,
- b) Aplicación de multas
- c) La más grave, se dará inicio al trámite para su disolución y liquidación.

Ante esta realidad, la SUNACOOOP emite dos providencias administrativas, una para regular la información financiera que deben presentar las cooperativas a la SUNACOOOP y otra con las condiciones y requisitos para el otorgamiento de la certificación de cumplimiento, en estas normativa se evidencia que para acceder a esta certificación, la información contable emitida por las cooperativas requiere de una presentación y la aplicación de métodos contables que no están establecidos en ninguna normativa ni desarrollados en ningún lineamiento oficial, que les permita a las cooperativa de manera racional su aplicación. Entre las exigencias que debe tener la información financiera, se destacan:

1.-Providencia Administrativa No. 186-7: De acuerdo a lo indicado en el artículo 4, las cooperativas que tienen por objeto principal, la adquisición u organización de bienes y servicios para proporcionárselos a sus asociados, deberán presentar separadamente en el Estado de Resultados, la cuenta correspondiente a los ingresos provenientes de las operaciones realizadas con terceros.

2.-Providencia Administrativa No. 187-7: establece que las asociaciones cooperativas que tengan por objeto, las actividades de obtención de bienes y servicios, deberán presentar los estados financieros del ejercicio económico terminado, en el cual conste la partida correspondiente a los excedentes provenientes de las actividades de obtención de bienes y servicios en operaciones con terceros.

Esta exigencia no se encuentra definida en el Manual de Código Contable emitido por la SUNACOOOP, único documento que compila la información fundamental necesaria y exigida para la preparación de los registros contables de las cooperativas, situación que pone en riesgo de vulnerabilidad el sistema contable cooperativo, porque si bien, el órgano fiscalizador procura la legalidad en la información financiera por una parte, por la otra no establece los parámetros contables exigidos, ante esta situación como puede realizar con efectividad el órgano contralor su funciones de control y fiscalización.

Aunado a esta realidad, también las cooperativas pueden ser objeto de fiscalizaciones por la administración tributaria en caso de comprobarse la simulación del acto cooperativo, por lo cual perderían el beneficio de la exención de los tributos.

Analizando estas realidades, se evidencia que si bien el acto cooperativo se encuentra claramente definido en nuestra legislación, en otras palabras, es reconocido como figura jurídica con características específicas, en las prácticas contables no se presenta la misma realidad, a pesar de la intensión del ente regulador de reconocer que en la contabilidad cooperativa se deben reflejar las relaciones económicas que se dan entre el asociado y la cooperativa y las que se dan entre la cooperativa y los no asociados, esto no es suficiente.

El reconocimiento contable del acto cooperativo no basta con la emisión de normas legales que insten a la cooperativa a presentar la información financiera de una o de otra manera, si no, está acompañada de un basamento doctrinario sobre la base de los principios y valores cooperativos y un método contable que permita reconocer, medir y registrar los actos cooperativos.

Objetivo Específico N° 4: Caracterizar el método contable a la luz de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF).

La contabilidad, entendida como un sistema de información donde interactúan distintos elementos de la realidad económica de una entidad, requiere de utilizar métodos, técnicas, procedimientos, postulados, hipótesis que le permitan sustentar las prácticas contables, para producir y comunicar información financiera comprensible, útil y confiable que sirve de base para la toma de decisiones.

Es por ello que, la contabilidad se ha visto en la necesidad de sistematizar sus modos de actuación, mediante el llamado “método contable”.

El método contable se desarrolla a través de las siguientes fases:

- a) Analizar la actividad de la empresa y seleccionar los sucesos que en ella se desarrollan para identificar aquellos que interesan a la contabilidad
- b) Interpretar correctamente los hechos seleccionados para elaborar, a través del denominado proceso de contabilización, una información relevante y ajustada a criterios previamente establecidos
- c) Comunicar dicha información mediante unos instrumentos específicos y característicos de la contabilidad, como lo son los estados financieros.

En cada uno de estas fases se ponen de manifiesto los postulados fundamentales de los principios de contabilidad que deben aplicarse de manera conjunta y relacionada entre sí. Las bases conceptuales que los conforman, se relacionan tanto con el proceso económico – financiero, como con el flujo continuo de operaciones a los fines de identificarlas y cuantificarlas, de manera que satisfagan la necesidad de información de los gerentes, así como también a terceros interesados, y por lo tanto, les permitan adoptar decisiones sobre la gestión del mismo.

Objetivo Específico N° 5: Establecer los efectos contables del acto cooperativo en Venezuela a la luz de los Valores y Principios cooperativos.

De acuerdo al resultado obtenido producto de la utilización de la guía de aplicación del método contable a los actos cooperativos, se presenta la **definición contable de Acto Cooperativo**: *el acto cooperativo es un evento económico y jurídico que es susceptible de representación contable, porque cumple con los criterios de reconocimiento y valoración, y afecta la cuantía del patrimonio de la cooperativa. En este sentido, para registrar los movimientos que se produce en el activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos se requiere utilizar cuentas contables que indiquen la naturaleza de las operaciones, con una terminología que vincule el hecho económico con el acto cooperativo.*

A continuación se presentan los efectos contables que producen los actos cooperativos de obtención y producción de bienes y/o servicios:

Efectos contables en los actos cooperativos de obtención de bienes y/o servicios

1.-*Entrega del bien y/o servicio al asociado y no asociado, que pueden ser de contado o a crédito*: este hecho contable requiere la creación de tres cuentas que permiten registrar y representar la realidad económica que se da entre la cooperativa, el asociado y no asociado

- ✓ *Ingreso por operaciones con asociados*: es el importe de la retribución en términos de compensación de costos efectuada por los asociados a cambio de la entrega de bienes y/o servicios por parte de la cooperativa.

- ✓ *Ingreso por operaciones con no asociados:* es el importe de la retribución en términos económicos efectuadas por los asociados a cambio de la entrega de bien y/o servicio por parte de la cooperativa.
- ✓ *Cuentas y/o efectos por cobrar por operaciones con asociados:* son derechos adquiridos por la cooperativa, producto la entrega de bienes y/o servicios realizada a los asociados.

2.- *Determinación del excedente por operaciones con asociados y no asociados:* para determinar el excedente se requiere de la creación de dos cuentas y de la aplicación de un método de prorrateo para distribuir el excedente del ejercicio

- ✓ *Excedente (Déficit) del ejercicio por operaciones con asociados:* es la diferencia resultante de restarle al Excedente Neto antes de Fondos y Reservas, los Fondo y Reservas legales, así como restarles el Fondo por operaciones con no asociados.
- ✓ *Excedente por operaciones con no asociados:* es una proporción de los excedentes totales del ejercicio económico de la cooperativa, producto de las operaciones con no asociados, para ello es necesario determinar el valor mediante la aplicación del método de prorrateo proporcional.
- ✓ *Método de prorrateo para determinar los excedentes provenientes de operaciones con asociados y no asociados*

3.- *Destino de los excedentes por operaciones con no asociados:* se creó una cuenta de fondos de carácter irrepatriable

- ✓ *Fondo por operaciones con no asociados:* son recursos económicos irrepatriables con cargo a los excedentes por operaciones con no asociados, destinados a fondos o proyectos que redunden en beneficio de la acción cooperativa, el sector cooperativo y la comunidad.

4.- Se crean estas cuentas que permiten registrar la transacción, pero con una descripción que se adapta a la terminología contable cooperativa

- ✓ *Gastos de entrega:* son todos aquellos gastos operacionales relacionados con la entrega de los bienes y/o servicios para los asociados y no asociados.

- ✓ *Costo de entrega:* son los costos en los que incurre la cooperativa para cubrir los bienes y/o servicios adquiridos para ser entregados, adjudicados o distribuidos a los asociados y no asociados, está integrado por el inventario inicial de mercancía, compras, gastos sobre compras y el inventario final de mercancía.

Producto de la determinación de los excedentes provenientes de las operaciones con asociados y la creación del fondo irrepartible, producto de los excedentes provenientes de las operaciones con no asociados, se presenta un modelo de presentación de Estado de Resultado Cooperativo donde se incorporan estos conceptos.

Asociación Cooperativa
Estado de Resultado Cooperativo

Ingresos por operaciones		
Ingreso por operaciones con asociados	XX	
Ingreso por operaciones con no asociados	XX	
Total Ingresos por Operaciones		XX
Menos: Costo de Operaciones	XX	
Excedente (Déficit) Bruto en Operaciones		XX
Menos: Gastos Operativos		
Gastos de Administración	XX	
Gastos de Entrega	XX	
Excedente (Déficit) en Operaciones		XX
Menos: Anticipo Societario	XX	
Excedente (Déficit) Neto antes de Fondos y Reservas		XX
Menos: Fondo y Reservas	XX	
Menos: Fondo por operaciones con no asociados	XX	
Excedente (Déficit) del Ejercicio por operaciones con asociados		XX

Fuente: Elaboración propia

Efectos contables en los actos cooperativos de producción de bienes y/o servicios

El efecto contable de estos actos en su mayoría ya se encuentra descritos en la práctica contable, sin embargo se crearon cuentas para registrar los mecanismos de

protección social establecidos por ley, para los trabajadores asociados con la finalidad de identificar los mecanismos de protección social que pertenecen a los asociados distintos de los no asociados, a continuación se mencionan las cuenta creadas:

- ✓ Aporte Cooperativos S.S.O.
- ✓ Aporte Cooperativos S. P. F.
- ✓ Aporte Cooperativos F. A.O.V.
- ✓ Retención S.S.O. Trabajador Asociado por pagar
- ✓ Retención S.P.F. Trabajador Asociado por paga
- ✓ Retención F.A.O.V. Trabajador Asociado por pagar
- ✓ Bono de Alimentación para Trabajador Asociado

Recomendaciones

1.- Al Movimiento Cooperativo Venezolano, por ser el máximo representante de todas las asociaciones cooperativas y procurar el desarrollo de ésta, se le recomienda incorporar al proceso de debate la definición contable del Acto Cooperativo, de manera que se generen cambios en el sistema contable cooperativo.

2.-A la Superintendencia Nacional de Cooperativas, por ser el órgano contralor y fiscalizador de las asociaciones cooperativas, se le recomienda realizar una revisión al Manual de Códigos Contables tomando en consideración la definición contable del Acto Cooperativo, propuesto en esta investigación y someter a consideración la incorporar de las partidas contables desarrolladas aquí, así como el método de prorrateo para determinar los excedentes provenientes de las operaciones con asociados y no asociados en las cooperativas de obtención de bienes y/o servicios, y el modelo propuesto para presentar el Estado de Resultado para estas cooperativas.

3.- A La Federación del Colegio de Contadores Públicos, por ser el organismo con competencia en lo que respecta a la emisión de lineamientos útiles para la preparación y presentación de la información contable, se le recomienda hacer mesas de trabajo con el movimiento cooperativo y la SUNACOOOP donde se analice la

realidad contable producto del reconocimiento legal del acto cooperativo y la definición contable propuesta en esta investigación.

4.- A la Universidad de los Andes, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales se le recomienda promover el estudio de los sistemas contables cooperativos, por presentar características específicas y jurídicas que las distinguen de cualquier otra figura jurídica.

5.- Al Contador Público de libre ejercicio de la profesión, se recomienda la actualización en el área de contabilidad cooperativa, reconociendo a las cooperativas como organizaciones que merecen especial atención por sus características jurídica, económica y social.

www.bdigital.ula.ve

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Fuentes Bibliográficas

- Brito, J. 2007. *Contabilidad Financiera*. 7ª ed. Ediciones Centro Contadores. Caracas.
- Corvalán, A. y Moirano, A. (1987). *Acto Cooperativo de Trabajo*. Actas del III Congreso Continental de Derecho Cooperativo. Ildecoop – Intercoop. Rosario – Argentina.
- Cracogna, D. (1971). El Acto Cooperativo. Ponencia publicada en el I Congreso Continental de Derecho Cooperativo. Talleres Gráficos Universitarios. Mérida – Venezuela.
- Daly G, Jaime. (1967). *Derecho Cooperativo*. Imprenta Universitaria. Caracas.
- Furlan, S. (1970). *Contabilidad General. Análisis de cuentas y operaciones*. Ediciones Deusto, S.A. Bilbao – España.
- García, G. (2006). *Bases Teóricas y Doctrinarias del Movimiento Cooperativo*. Editorial Panapo de Venezuela, CA. Caracas.
- Hernández, R. (2003). *Metodología de la Investigación*. Editorial McGraw-Hill. México, D.F.
- Hurtado, J. (2010). *Metodología de la Investigación Holística*. Cuarta Edición. Caracas. Fundación Sypal.
- Hurtado L. (1999). *Paradigmas y Métodos de Investigación en tiempos de cambio*. Edición: Episteme Consultores Asociados C.A. 3era. Edición. Valencia-Venezuela.
- Linares, E. (2007), en su trabajo de grado titulado *"La contabilidad en las cooperativas de producción agrícola. Una aproximación etnográfica. Caso: Municipio Rangel, estado Mérida"*. Trabajo de Grado presentado para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria no publicado. Universidad Centroccidental "Lisandro Alvarado". Barquisimeto.
- Luque, E. (1996). *Introducción al Estudio de la Contabilidad*. 5ta. Edición. Editorial Grafarte, Caracas.

- Molina, C. y García, A. (2004). *Cooperativas: Principios, valores, organizaciones y manejo*. Editorial Panapo de Venezuela, CA. Caracas.
- Morgado, J. (2005). Contabilidad para Cooperativas. *Contabilidad aplicada a las Asociaciones Cooperativas*. Vadell Hermanos Editores, C.A. Valencia – Venezuela.
- Osta K., Mendoza E. y Giraldo M., (2005). *"La Actividad Cooperativa en Venezuela"*. Trabajo de Grado presentado para optar al título de Especialista en Gerencia Tributaria no publicado. Universidad Centroccidental "Lisandro Alvarado". Barquisimeto.
- Pastorino, R. (1986). *Aproximación a la esencia del Acto Cooperativo*. En "Temas de Derecho Cooperativo". ed. Intercoop. Buenos Aires.
- Primer Congreso Continental de Derecho Cooperativo (Universidad de los Andes, Mérida, Venezuela, 1969)
- Sabino, C. (2007). *El Proceso de Investigación*. Una introducción teórico-práctica. Editorial Panapo. Caracas.
- Salinas P. Antonio. (1954). *Derecho cooperativo*. Doctrina, jurisprudencia, codificación. México: Editorial Cooperativismo.
- Segundo Congreso Encuentro Continental de Derecho Cooperativo (San Juan de Puerto Rico, 1976.
- Serra V.; Giner B. y Vilar, E. (1996). *Sistemas de Información Contable*. Una introducción a la contabilidad. Ed. Tirant lo Blanch. Barcelona – España.
- Valder, C. (2007). *Teoría General de los actos cooperativos*. Malheiros Editores. São Paulo – Brasil.

Fuentes Legales

- Código Orgánico Tributario, G.O. N° 37.305 (Extraordinario), de fecha 17 de octubre de 2001.
- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, publicada en la Gaceta Oficial N° 5.453 extraordinaria de fecha 24 de Marzo de 2000.
- Ley de Alimentación para trabajadores y trabajadoras, G.O. N° 39.666, de fecha 04 de mayo de 2011.

Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicada en Gaceta Oficial N° 38.628 de fecha 16 de febrero de 2007.

Ley de Seguro Social, Decreto N° 6266, de fecha 31 de Julio de 2008.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicada en Gaceta Oficial N° 38.625 de fecha 13 de febrero de 2007.

Ley del Instituto Nacional de Capacitación y Educación Socialista, G.O. N° 38.958, de fecha 23 de junio de 2008.

Ley del Régimen Prestacional de Vivienda y Hábitat, publicada en la Gaceta Oficial Extraordinaria N° 5.889 el 31 de julio de 2008.

Ley Especial de Asociaciones Cooperativas, publicada en Gaceta Oficial N° 37.285 de fecha 18 de septiembre de 2001, según Decreto N° 1.440, de fecha 30 de agosto de 2001.

Ley Orgánica de la Administración Pública. Decreto N° 6.217. GO N° 5890, de fecha 15 de julio de 2008.

Reforma parcial del Reglamento general de la Ley del Seguro Social, Gaceta Oficial N° 39.912 del 30 de abril de 2012.

Fuentes Electrónicas

Aviso Oficial publicado en GO N° 38347, de fecha 30 de Diciembre de 2005. Pasos a seguir por las asociaciones cooperativas ante el SENIAT, a objeto de obtener la exención del pago del tributo (ISLR-IDB). [Documento en línea] [Consulta: 2012, Noviembre] Disponible en: <http://www.tucontadorenlínea.com>.

Boletín de Aplicación BA VEN NIF 0, versión 5. [Documento en línea] [Consulta: 2013, Noviembre] Disponible en: <http://www.fccpv.org>.

Boletín FCCPV. Año 2011. Mes 12. N° 00010. [Documento en línea] [Consulta: 2013, Noviembre] Disponible en: <http://www.fccpv.org>

Cazau, P. (2004). Guía de Metodología de la Investigación. Universidad Pedagógica de Durango. [Documento en línea] [Consulta: 2011, Febrero] Disponible en: http://galeon.hispavista.com/pcazau/guia_met.htm.

- Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (2001). Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros. [Documento en Línea]. [Consulta: 2013, noviembre 10] Disponible en: <http://www.fccpv.org>.
- García, A. (s.f). El Acto Cooperativo, Construcción Latinoamericana. Asociación Iberoamericana de Derecho Cooperativo, Mutual y de la Economía Social y Solidaria. Disponible [Documento en Línea] [Consulta: 2013, noviembre 10]. Disponible en: <http://www.aidcmess.com.ar/>
- García, I. (2009). Introducción a la contabilidad. Edición electrónica gratuita. [Documento en línea] [Consulta: 2013, octubre 10]. Disponible en: www.eumed.net/libros/2009c/576
- La Alianza Cooperativa Internacional (s.f.) Principios y valores cooperativos [Documento en Línea] [Consulta: 2013, noviembre 18] Disponible en: <http://www.aciamericas.coop/Principios-y-Valores-Cooperativos-4456>
- Ley Marco para las Cooperativas de América Latina, (San José, Costa Rica: Alianza Cooperativa Internacional para las Américas, 2009). [Documento en línea] [Consulta: 2013, Noviembre] Disponible en: <http://www.aciamericas.coop>.
- Naranjo, C. (2003). Elementos, características y efectos el acto cooperativo. El acto cooperativo. Revista Judicial. [Documento en Línea] [Consulta: 2013, noviembre 01]. Disponible en: <http://www.derechoecuador.com/articulos/>
- Norma Internacional de Contabilidad NIC 1. Presentación de Estados Financieros. [Documento en línea] [Consulta: 2013, Noviembre] Disponible en: <http://www.fccpv.org>
- Péruis (2001). Acerca de las personas colectivas como miembros de las cooperativas. [Documento en línea] [Consulta: 2013, Noviembre] Disponible en: www.aidcmess.com.ar
- Providencia Administrativa N° 186-7. Publicado en Gaceta Oficial N° 38718, de fecha 30 de Mayo 2007. [Documento en línea] [Consulta: 2013, Noviembre] Disponible en: <http://www.tucontadorenlinea.com>

Providencia Administrativa N° 187-7. Publicado en Gaceta Oficial N° 38718, de fecha 30 de Mayo 2007. . [Documento en línea] [Consulta: 2013, Noviembre] Disponible en: <http://www.tucontadorenlínea.com>.

Régimen Jurídico de la Contabilidad Venezolana. Actualización N° 70, de fecha marzo 2012. [Documento en línea] [Consulta: 2013, Noviembre] Disponible en: <http://www.fccpv.org>

Torres y Torres-Lara, C. (1990). "El acto cooperativo". [Documento en línea] [Consulta: 2013, Noviembre] Disponible en: <http://www.neticoop.org>.

www.bdigital.ula.ve

www.Edigital.unla.edu.ve **ANEXOS**

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

GUÍA DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL

Objetivo específico: Describir las bases doctrinarias del acto cooperativo a la luz los valores y principios cooperativos.	
ASPECTOS A CONSIDERAR (Categorías)	TEXTO
1.- La ideología cooperativa, 2.- Declaración de identidad cooperativa, 3.- Valores y Principios Cooperativos, 6.- Doctrina del acto cooperativo, 7.- Características del acto cooperativo, 8.- Tipos de actos cooperativos, 8.1.-El acto cooperativo de obtención de bienes y servicios, 8.1.1.-El acto cooperativo de comercialización, 8.1.2.-El acto cooperativo de crédito, 8.1.3.-El acto cooperativo de distribución, 8.1.4.-El acto cooperativo de adjudicación de viviendas, 9.- El acto cooperativo de producción, 10.-El acto cooperativo mixto, 11.- El acto cooperativo de integración, 10.- Efectos generales del acto cooperativo, 10.1.- La intermediación, 10.2.- La regulación legal, 10.3.- Ejecución de normas estatutarias, 10.4.- La tributación.	

Fuente: Elaboración propia

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

GUÍA DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL

Objetivo específico: Explicar las bases legales y normativas relacionadas con el acto cooperativo definidas en el marco que regula la actividad cooperativa en Venezuela.	
ASPECTOS A CONSIDERAR (Categorías)	TEXTO
11.- Reconocimiento legal del acto cooperativo, 12.- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, 12.1.- Ley especial de asociaciones cooperativa, 13.- Elementos del acto cooperativo, 13.1.-La cooperativa, 13.1.1.- Concepto de cooperativa, 13.1.2.- Estructura organizativa, 13.1.3.- Características de las cooperativas, 13.1.4.- Clasificación de las cooperativas, 13.1.5.- El objeto social de la cooperativas, 14.- El asociado, 14.1.- Concepto de asociado, 14.2.- Condiciones para ser asociado, 14.3.- La admisión, 14.4.- Deberes y derechos de los asociados, 14.5.- El trabajo asociado, 14.5.1.- Otras formas de trabajo, 14.5.2.- Anticipo de societario, 14.5.3.- Mecanismos de protección social.	

Fuente: Elaboración propia

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

GUÍA DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL

Objetivo específico: Explicar las bases legales y normativas relacionadas con el acto cooperativo definidas en el marco que regula la actividad cooperativa en Venezuela.	
ASPECTOS A CONSIDERAR (Categorías)	TEXTO
14.5.5.- Reglamento LSSO, 14.5.6.- Ley de ahorro habitacional, 14.6.- El organismo de integración, 15.- La retribución económica, 15.1.- Criterios generales, 15.2.- Aportaciones, 15.3.- Los excedentes, 15.3.1.- Definición, 15.3.2.- Destino, 15.3.3.- Reparto de excedentes.	

Fuente: Elaboración propia

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

GUÍA DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL

Objetivo específico: Examinar los aspectos legales y normativos de la contabilidad cooperativa en Venezuela.	
ASPECTOS A CONSIDERAR (Categorías)	TEXTO
<p>16.- Teoría de la contabilidad, 16.1.- Principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela VEN NIF. 16.1.1.- Definición, 16.1.2.- Importancia, 16.1.3.- Clasificación, 16.2.- El Método contable, 16.2.1.- Definición, 16.2.2.- Fases del método contable, 16.2.2.1.- Captación, 16.2.2.2.- Identificación del hecho contable, 16.2.2.3.- Clasificación de los hechos contables, 16.2.2.4.- La Transacción, 16.2.2.5.- Actividad de operación, 16.2.2.6.- Actividad de inversión, 16.2.2.7.- Actividad de financiamiento, 16.2.3.- Valoración, 16.2.3.1.- Criterios de reconocimiento y valuación (activo, pasivo, patrimonio, ingresos y gastos), 16.2.4.1.- Principio de dualidad y el método de la partida doble, 16.2.4.2.- La Cuenta, 16.2.5.- Agregación, 16.2.5.1.- Preparación y presentación de estados financieros, 16.2.5.2.- Utilidad de la información, 16.2.5.2.1.- Contenido de la información, 16.2.5.2.2.- Oportunidad de la información, 16.2.5.2.3.- Confiabilidad de la información.</p>	

Fuente: Elaboración propia

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

GUÍA DE OBSERVACIÓN DOCUMENTAL

Objetivo específico: Caracterizar el método contable a la luz de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela (VEN-NIF).	
ASPECTOS A CONSIDERAR (Categorías)	TEXTO
<p>17.- Aspectos legales y normativos de la Contabilidad Cooperativa</p> <p>17.1.- Código de Comercio</p> <p>17.2.- Ley Especial de Asociaciones Cooperativas</p> <p>17.3.-BAN VEN NIF, Versión 5.</p> <p>Acuerdo Marco para la adopción de la Normas Internacionales de Contabilidad</p> <p>17.4.- Pronunciamiento de la SUNACOOOP y el SENIAT</p> <p>17.4.1.- Código Orgánico Tributario,</p> <p>17.4.1.1.- Ley de impuesto sobre la renta.</p> <p>17.4.1.2.- Reglamento general de la LISR,</p> <p>17.4.1.3.- Ley del impuesto al valor agregado,</p> <p>18.- Medidas dictadas por la Superintendencia Nacional de Cooperativas en materia de contabilidad cooperativa</p> <p>18.1.- Manual de Código Contable emanado por la SUNACOOOP</p> <p>18.2.- Providencias Administrativas emitidas por SUNACOOOP</p> <p>18.2.1.- PA N° 187-07 (Certificación de cumplimiento) de fecha 03/07/2007</p> <p>18.2.2.- PA N° 186-07 (Remisión información contable y social) 03/07/2007</p>	

Fuente: Elaboración propia

UNIVERSIDAD DE LOS ANDES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN CIENCIAS CONTABLES

GUIA DE APLICACIÓN DEL MÉTODO CONTABLE EN LOS ACTOS
COOPERATIVOS EN VENEZUELA

MÉTODO CONTABLE	ACTO COOPERATIVO
1.- Representación esquemática del ciclo económico financiero de la gestión de los actos cooperativos.	
2.- Identificación del hecho contable 2.1.- Descripción de la realidad. 2.2. Tipo de transacción y documento que la respalda.	
3.- Criterio de reconocimiento y valoración de los elementos.	
4.- Registro contable. 4.1.- Identificación de la cuenta	
5.- Presentación en los estados financieros.	
6.- Información a revelar en los estados financieros.	

Fuente: Elaboración propia