

**Asociación Interamericana de Contabilidad
XXXI Conferencia Interamericana de Contabilidad
Punta Cana, República Dominicana, 17 al 20 de septiembre de 2015**

**PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS PARA
ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS EN PAÍSES DE AMÉRICA**

TRABAJO INTERAMERICANO

**ÁREA TÉCNICA
INVESTIGACIÓN CONTABLE**

Subtema: 1.1.g Modelos prácticos para la aplicación por primera vez de las NIIF y metodologías para el reconocimiento y medición en los estados financieros de una entidad en los países de América

**Autores Interamericanos:
ALEXIS COLMENÁREZ (Venezuela)
RICARDO MENA (Perú)**

**Presidente de la Comisión de Investigación Contable de la AIC:
Alexis Colmenárez**

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS PARA ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS EN PAÍSES DE AMÉRICA.

Resumen.

En la presente investigación se estudia la problemática de los principios de contabilidad generalmente aceptados que deben usar las entidades sin fines de lucro (ESFL). Se revisan estudios previos con la finalidad de analizar la conveniencia o no de utilizar las normas internacionales de información financiera (NIIF) como principios contables para estas organizaciones. Se emplea la metodología cualitativa, con el uso de entrevistas estructuradas a especialistas de estas normas. Al finalizar el análisis de los escritos en contraste con las percepciones de los informantes clave, se llega a la conclusión que las entidades sin fines lucrativos (ESFL) de ámbito internacional deben usar las NICSP, emitidas por el *Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB)*; y las de carácter privado en cada uno de los países de América deben aplicar la NIIF para las PYME, emitida por el *Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)*, como PCGA de las ESFL; pero se advierte a las mencionadas instituciones emisoras que a estas normas se les deben incorporar conceptos y elementos de reconocimiento, medición, presentación y revelación particulares, propios de las entidades sin fines lucrativos. Debido a ello, mientras esto no suceda, el contador público debe usar su juicio profesional para adaptarlas a esa realidad, basándose también en los principios de contabilidad especificados para tales entidades por el *Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB)* de los Estados Unidos de Norteamérica.

PALABRAS CLAVE: NIIF para PYME, Entidades sin fines lucrativos (ESFL), principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA).

Desarrollo del tema.

Las entidades sin fines lucrativos (ESFL) se clasifican según su estructura jurídica en corporativa, asociativa o fundacional y basado en la función que prestan se conocen las siguientes:

Fundaciones:

- Instituciones benéficas.
- Instituciones Previsionales y mutuales.
- Organizaciones civiles de defensa y promoción de derechos políticos.

Asociaciones:

- Asociaciones de consumidores y usuarios.
- Asociaciones deportivas.
- Asociaciones para la construcción de viviendas.
- Cajas y fondos de ahorro.
- Clubes sociales y deportivos.
- Comunidades educativas.
- Iglesias y demás instituciones religiosas.

Corporaciones:

- Colegios profesionales.
- Academias.
- Partidos políticos.
- Sindicatos.

Fuente: Elaboración propia (2015). Basado en Márquez H. (2011).

Las ESFL en los países de América no tienen claro cuáles principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) deben aplicar por ausencia de una normativa contable internacional homogénea que haya sido redactada, aplicable a las referidas entidades. Por esta razón utilizan normas legales propias de cada país que establecen criterios incompletos, quedando obligadas a combinarlas con normas contables establecidas como principios de contabilidad locales emitidos por organismos gremiales privados, pero que han sido emitidas para empresas con fines de lucro.

Estos PCGA cada vez más están influenciados o han sido sustituidos por las normas internacionales de información financiera de origen anglosajón. Por ello, la primera cuestión que hay que estudiar es si las ESFL no gubernamentales están obligadas o no a rendir cuentas debido a que en muchos casos administran bienes del público o del estado.

Las normas internacionales de información financiera (NIIF completas) emitidas por el *Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, siglas en inglés)* están diseñadas para las empresas con fines de lucro que cotizan en bolsas de valores, es decir, que están obligadas a presentar estados financieros completos de propósitos generales al público; mientras que las normas internacionales de información financiera para las

pequeñas y medianas entidades (NIIF PYME) están dirigidas a las PYME que también buscan el lucro; pero no tienen obligación de rendir cuentas públicamente.

Por ello es necesaria una investigación científica que clarifique el uso adecuado de los principios contables por las ESFL. En este sentido, se ha planteado el siguiente objetivo de investigación.

Objetivo de investigación.

El objetivo general del trabajo es determinar los principios de contabilidad generalmente aceptados a nivel internacional que deben usar las entidades sin fines lucrativos en los países de América.

Las NIIF completas aplicables a las entidades sin fines lucrativos.

El marco conceptual para la información financiera es de donde se extraen las definiciones esenciales de la información financiera útil, por lo tanto, es aplicable a las ESFL. Las características cualitativas fundamentales de relevancia y representación fiel bien pueden ser consideradas para la preparación de información financiera. De la misma manera, las características cualitativas de mejoras como la comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad son también importantes en la información financiera de las ESFL.

La NIC 1 presentación de estados financieros, establece que deben presentarse un conjunto completo de estados financieros y que sus nombres las ESFL pudieran adaptarlos a sus necesidades informativas. Así lo establece el párrafo 5 del alcance: *Esta Norma utiliza terminología propia de las entidades con ánimo de lucro, incluyendo las pertenecientes al sector público. Si las entidades con actividades sin fines de lucro del sector privado o del sector público aplican esta Norma, podrían verse obligadas a modificar las descripciones utilizadas para partidas específicas de los estados financieros, e incluso para éstos.*

Por supuesto que el párrafo 16 de la NIC 1 que establece que la ESFL revele en las notas una declaración explícita y sin reservas del cumplimiento integral de todos los requerimientos de esta norma, no será posible hacerla. Habrá también en las restantes NIIF completas situaciones similares que imposibilitan al cumplimiento cabal de las mismas, por razones obvias; estas normas internacionales están dirigidas a las entidades con fines de lucro y ahora las estamos analizando para saber si pueden ser usadas por las ESFL.

Esta NIC 1 autoriza a presentar información adicional a las requeridas por las NIIF completas si con ello los usuarios de la información financiera llegan a comprender mejor el impacto de determinadas transacciones, otros sucesos o condiciones sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad. Esto probablemente sea imprescindible hacerlo a las ESFL para que los interesados, aportantes, y usuarios en general de sus estados financieros tengan una comprensión superior de su posición financiera y gestión económica.

Existe una excepción consagrada en la propia NIC 1 que permite el incumplimiento de algún requerimiento de las NIIF, siempre y cuando el cumplirlo llevaría al usuario a tomar decisiones erróneas. Esta omisión válida debe quedar justificada en las notas a los estados financieros, aclarando que se ha cumplido con las NIIF aplicables excepto en el caso particular del requerimiento no aplicado para lograr una presentación razonable.

Cuando esto suceda la gerencia de la ESFL considerará por qué no se alcanza el objetivo de los estados financieros en las circunstancias particulares que se están sopesando y la forma en que las circunstancias de la entidad difieren de las que se dan en otras entidades que cumplen con ese requerimiento (con fines de lucro). Es decir, debe evaluar si otras entidades cumplirían con ese requerimiento en circunstancias similares, existirá la presunción refutable de que el cumplimiento del requerimiento, por parte de la ESFL, no sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*.

La hipótesis del negocio en marcha que debería titularse para el análisis de la presente investigación como *hipótesis de ESFL en marcha*, de obligatorio cumplimiento para las empresas privadas también es totalmente aplicable para las entidades que no persiguen lucro. Cuando una entidad tenga un historial de operaciones que le generan ingresos que le permite cubrir sus costos y gastos normales y necesarios para mantener su funcionamiento en los próximos 12 meses y durante varios años, así como tener la posibilidad cierta de acceso a recursos financieros, la entidad podrá concluir que la utilización de la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, sin realizar un análisis detallado. De acuerdo con NIC 1, en otros casos, puede ser necesario que la gerencia, deba evaluar una amplia gama de factores relacionados con la sustentabilidad de la relación ingresos, costos y gastos actuales y esperados, el calendario de pagos de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente.

En cuanto a la base contable de acumulación o devengo, ciertas ESFL registran los ingresos a crédito en las cuentas por cobrar con abono a un crédito diferido en el pasivo, para luego que se recuperan las cuentas por cobrar se van registrando los ingresos en ese período para ser presentados en el estado de resultados. En cuanto a los gastos, los contabilizan a medida que ocurren, bien sea que abonen a un pasivo, al banco o a caja chica, caja principal. En este sentido establece la NIC 1 que cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), se deben reconocer los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos, cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento para tales elementos de los estados financieros contenidos en el *Marco Conceptual*.

Los restantes elementos básicos de la NIC 1 como materialidad y agrupación de datos, compensación, frecuencia de la información, información comparativa, cambios en políticas contables, reexpresión retroactiva o reclasificación y la uniformidad en la presentación son totalmente aplicables a las ESFL.

En relación con la identificación de los estados financieros, las ESFL pueden usar modificaciones a los normalmente utilizados por las empresas privadas. Podrían usar por ejemplo el título Estados de Situación de Activos, Pasivo y Patrimonio, en lugar de estados de situación financiera; Estado de Ingresos, Costos y Gastos versus el estado de resultados. En el caso del estado de cambios en el patrimonio pareciera que no siempre sea totalmente necesario debido a que las ESFL están imposibilitadas a decretar y distribuir dividendos a sus socios o asociados; sin embargo, al recibir donaciones, aportes de asociados y de entidades gubernamentales cobra suma importancia que se presente este estado financiero básico, quizás con un título como Estado de Cambios en Donaciones y Aportes. En relación con el estado de flujos de efectivo, es el título que menos varía.

La NIC 1 también establece que una entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, sub-clasificaciones adicionales de las partidas presentadas, clasificadas de una manera que sea apropiada para las operaciones de la entidad. El detalle suministrado en las sub-clasificaciones dependerá de los requerimientos de las NIIF, así como del tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados.

Para decidir los criterios de sub-clasificación, una entidad sin fines de lucro evaluará: (a) la naturaleza y la liquidez de los activos;(b) la función de los activos dentro de la entidad; y(c) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos. El nivel de información suministrada variará paracada partida, por ejemplo:

- (a) Las partidas de propiedades y equipo se desagregarán por clases, de acuerdo con la NIC 16.
- (b) Las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar de miembros, de partes relacionadas, anticipos y otros importes;
- (c) Los inventarios se desagregarán, de acuerdo con la NIC 2, *Inventarios*, en clasificaciones tales como mercaderías, materiales.
- (d) Las provisiones se desglosarán, de forma que se muestren por separado las que corresponden a provisiones por beneficios a empleados y el resto.
- (e) Los aportes, donaciones y las reservas se desagregarán en varias clases, tales como aportes recibidos, donaciones recibidas de entes privados, donaciones recibidas de entes públicos y reservas.

La estructura de las notas a los estados financieros de entidades con fines lucrativos también es aplicable para las ESFL. La información a revelar sobre políticas contables y las causas de las incertidumbres es las estimaciones son similares. Sin embargo, por razones obvias, la nota de capital debe ser sustituida por la nota de Aportes restringidos, por ejemplo. Una entidad sin fines lucrativos revelará información que permita que los usuarios de sus estados financieros evalúen los objetivos, las políticas y los procesos que ella aplica para gestionar sus aportes recibidos, equivalentes al capital en las empresas privadas.

Igualmente, una entidad revelará otra información si no ha sido revelado en otra parte de los estados financieros: (a) El domicilio y forma legal de la entidad, el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social); (b) Una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad, así como de sus principales actividades. Si es una entidad de vida limitada, indicará la duración de la misma.

A continuación, se presenta un resumen de las NIIF que son aplicadas con mayor frecuencia por las ESFL, haciéndole su respectiva adaptación cuando corresponda.

Cuadro 1. Normas internacionales de información financiera aplicables por las ESFL.

NIC / NIIF	Título
	Marco conceptual para la información financiera
1	Presentación de estados financieros
2	Inventarios
7	Estado de flujos de efectivo
8	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores
10	Hechos ocurridos después del período que se informa
16	Propiedades, planta y equipo
17	Arrendamientos
18	Ingresos por actividades ordinarias
19	Beneficios a los empleados
20	Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales
21	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
23	Costos por préstamos

29	Información financiera en economías hiperinflacionarias
32	Instrumentos financieros: Presentación
34	Información financiera intermedia
36	Deterioro del valor de los activos
37	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes
38	Activos intangibles
39	Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición
NIIF 1	Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera
7	Instrumentos financieros: Información a revelar
8	Segmentos de operación
9	Instrumentos financieros
11	Acuerdos conjuntos
13	Medición del valor razonable

Fuente: Elaboración propia (2015).

Las NICSP aplicadas por algunas entidades sin fines lucrativos.

La misión de la *Federación Internacional de Contadores (IFAC)*, es servir al interés público contribuyendo al desarrollo, adopción e implementación de normas internacionales y guías de alta calidad; contribuyendo al desarrollo de organizaciones de contadores profesionales y firmas de contabilidad fuertes, y a prácticas de alta calidad por parte de los contadores profesionales; promoviendo el valor de los profesionales de la contaduría pública por todo el mundo; y tomando postura en temas de interés público allá donde la especialización de la profesión de contador sea más relevante. Para alcanzar esta misión, el Consejo de la *IFAC* ha establecido que el *Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB)* funcione como un órgano emisor de normas independiente bajo los auspicios de la *IFAC*. Ciertas entidades sin fines de lucro, como la *Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)*, usan las normas internacionales de contabilidad del sector público (NICSP) para la preparación de sus estados financieros. Esto se debe a que su radio de acción es de carácter global.

El *IPSASB* desarrolla y emite, en el interés público y bajo su propia autoridad, normas de contabilidad y otras publicaciones de alta calidad para ser utilizadas por entidades del sector público de todo el mundo en la preparación de informes financieros con propósito general. A este respecto el término "sector público" se refiere a gobiernos nacionales, regionales (por ejemplo, estatal, provincial, territorial), gobiernos locales (por ejemplo, una ciudad, un pueblo) y entidades gubernamentales relacionadas (por ejemplo, agencias, consejos, comisiones y empresas); y los informes financieros con propósito general hacen referencia a informes financieros orientados a atender las necesidades de información de los usuarios que no son capaces de requerir la preparación de informes financieros adaptados que satisfagan sus necesidades específicas de información.

El *IPSASB* desarrolla las NICSP que son de aplicación a la base contable de acumulación (o devengo) y las NICSP que son de aplicación a la base contable de efectivo. Las NICSP establecen requerimientos que tratan sobre transacciones y otros sucesos en los informes financieros con propósito general para aplicarse a todas las entidades del sector público diferentes de las empresas públicas (EP). Las organizaciones internacionales también aplican las NICSP. Las NICSP no se aplican a las EP, debido a que éstas aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) que son emitidas por el *Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)*.

Toda limitación a la aplicabilidad de ciertas NICSP se señala explícitamente en esas normas. El *IPSASB* ha adoptado la política de que todos los párrafos de las NICSP tendrán la misma autoridad, y que la obligatoriedad de una disposición particular deberá determinarse por el lenguaje utilizado; aunque incluyen párrafos en negrita y en texto normal, tienen la misma obligatoriedad. Los párrafos en letra negrita indican los principios importantes.

El *IPSASB* desarrolla NICSP de base de acumulación (o devengo) que convergen con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el *IASB* por adaptación de las mismas al contexto del sector público cuando resulte apropiado. En este proceso, el *IPSASB* intenta, siempre que sea posible, mantener el tratamiento contable y texto original de las NIIF a no ser que haya una circunstancia significativa en el sector público que justifique una desviación; y abordan aspectos de información financiera del sector público que no están tratados mediante la adaptación de las NIIF o para los que el *IASB* no ha desarrollado una NIIF.

Como muchas NICSP de base de acumulación (o devengo) están basadas en las NIIF, el *Marco Conceptual para la Información Financiera* del *IASB* es una referencia relevante para los usuarios de las NICSP. El *IPSASB* actualmente está llevando a cabo un proyecto para desarrollar un marco conceptual del sector público que, una vez completado, será la referencia relevante para los usuarios de las NICSP y otras publicaciones del *IPSASB*.

El *IPSASB* también ha emitido una NICSP global de Base de Efectivo que incluye secciones obligatorias y recomendadas sobre revelación.

Cuadro 2. Normas internacionales de contabilidad del sector público y su equivalente norma internacional de información financiera aplicables por las ESFL de ámbito global.

NICSP	Título	NIC / NIIF
	Marco conceptual para la información financiera con propósito general de las entidades del sector público	Marco conceptual
1	Presentación de estados financieros	1
2	Estado de flujos de efectivo	7
3	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores	8
4	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera	21
5	Costos por préstamos	23
9	Ingresos de transacciones con contraprestación	18
10	Información financiera en economías hiperinflacionarias	29
12	Inventarios	2
13	Arrendamientos	17
14	Hechos ocurridos después de la fecha de presentación	10
15	Instrumentos financieros: Presentación e información a revelar	32 Y 7
17	Propiedades, planta y equipo	16
18	Información financiera por segmentos	8
19	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	37
25	Beneficios a los empleados	19
26	Deterioro del valor de activos generadores de efectivo	36
28	Instrumentos financieros: Presentación	32
29	Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición	39
30	Instrumentos financieros: Información a revelar	7

31	Activos intangibles	38
----	---------------------	----

Fuente: Elaboración propia (2015).

La NIIF PYME aplicada por las entidades sin fines lucrativos.

Las normas de información financiera de ámbito global, aplicadas coherentemente, mejoran la calidad y comparabilidad de la información financiera. Las diferencias contables pueden nublar las comparaciones que los usuarios de los estados financieros hacen. Para las empresas privadas, las normas de información financiera global de alta calidad mejoran la eficiencia de la distribución y el precio del capital. Esto beneficia no sólo a quienes proporcionan deuda o capital de patrimonio sino a quienes buscan capital porque reduce sus costos de cumplimiento y elimina incertidumbres que afectan a su costo de capital. Las normas globales también mejoran la coherencia en la calidad de la auditoría y facilitan la educación y el entrenamiento.

Para las ESFL los beneficios de usar normas de información financiera internacionales se traducen en la presentación de estados financieros transparentes que permiten medir la gestión de sus administradores. También para este grupo de entidades reducen los costos de auditoría y aumentan la calidad de la misma.

Los beneficios de las normas de información financiera globales no se limitan a entidades cuyos títulos cotizan en bolsa. A juicio del IASB, las PYME y quienes utilizan sus estados financieros, se pueden beneficiar de un conjunto común de normas contables. Los estados financieros de las PYME que son comparables entre países son necesarios por las siguientes razones: (a) Las instituciones financieras hacen préstamos transfronterizos y operan en el ámbito multinacional. En la mayoría de jurisdicciones, más de la mitad de todas las PYME, incluyendo las más pequeñas, tienen préstamos bancarios. Los banqueros confían en los estados financieros al tomar decisiones de préstamo y al establecer las condiciones y tasas de interés. (b) Los vendedores quieren evaluar la salud financiera de los compradores de otros países antes de vender bienes y servicios a crédito. (c) Las agencias de calificación crediticia intentan desarrollar calificaciones transfronterizas uniformes. De forma similar, los bancos y otras instituciones que operan más allá de las fronteras, a menudo desarrollan calificaciones de una forma similar a las agencias de calificación crediticia. La información financiera presentada es crucial para el proceso de calificación. (d) Muchas PYME tienen proveedores en el extranjero y utilizan los estados financieros de un proveedor para valorar las perspectivas de una relación de negocios a largo plazo viable. (e) Las firmas de capital riesgo proporcionan financiación transfronteriza a las PYME. (f) Muchas PYME tienen inversores extranjeros que no están implicados en la gestión del día a día de la entidad. Las normas contables globales para estados financieros con propósito de información general y la comparabilidad a que dan lugar son especialmente importantes cuando esos inversores extranjeros están localizados en un país diferente al de la entidad y cuando tienen intereses en otras PYME.

Igualmente, las ESFL pueden tener relaciones entre países tales como organizaciones no gubernamentales que defienden los derechos humanos en una región, para su funcionamiento quizás reciban aportes de entes públicos y privados tanto del país donde opera la ESFL como de otros países. Estos proveedores de donaciones o aportes no reembolsables pudieran exigir informes de auditoría de los estados financieros de la ESFL que recibe los recursos, preparados de acuerdo con normativa contable internacional, de no ser así podrían limitar o perder tales asignaciones, muchas veces vitales para su operatividad y cumplimiento de su misión.

Para el IASB la adopción de la NIIF PYME no implica que las NIIF completas no son apropiadas para las PYME. Considera que el objetivo de los estados financieros, tal como se establecen en el *Marco Conceptual*, es apropiado tanto para las PYME como para las entidades obligadas a aplicar la NIIF completas. El objetivo de suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera de una entidad, que sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas, es aplicable con independencia del tamaño de la entidad que informa. Por lo tanto, las normas para estados financieros con propósito de información general de entidades con obligación pública de rendir cuentas darían lugar a estados financieros que satisfacen las necesidades de los usuarios de los estados financieros de todas las entidades, incluyendo aquellas con obligación pública de rendir cuentas.

En cuanto a las ESFL el IASB no ha emitido normativa específica, se ha conformado con señalar que los contadores públicos preparadores de estados financieros de este tipo de entidades pueden adaptar las normas NIIF completas o NIIF PYME a las necesidades particulares de las ESFL, con la única condición que al hacer la adaptación más bien mejore la comprensión de los estados financieros por parte de los usuarios de los mismos.

Para las empresas privadas, los estados financieros con propósito de información general se dirigen a la satisfacción de las necesidades comunes de información de un amplio espectro de usuarios, por ejemplo accionistas, acreedores, empleados y público en general. El objetivo de los estados financieros es suministrar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil para esos usuarios al tomar decisiones económicas. El IASB supone que para las ESFL también le son aplicables tales propósitos referidos a los aportantes, acreedores y sobre todo al público en general.

Los estados financieros con propósito de información general son los que pretenden atender las necesidades generales de información financiera de un amplio espectro de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Los estados financieros con propósito de información general comprenden los que se presentan de forma separada o dentro de otro documento de carácter público, como un informe anual o un prospecto de información bursátil para el caso de las empresas privadas. Queda bien claro que el principio de que los estados financieros que se preparan con las NIIF completas y la NIIF PYME son para propósitos generales y no para cumplir requerimientos específicos de algún ente u organismo. Esto también es aplicable a las ESFL.

Cuadro 3. Secciones de la norma internacional de información financiera para las pequeñas y medianas entidades y su equivalente norma internacional de información financiera completas aplicables a las ESFL.

Sección NIIF PYME	Título	NIC / NIIF
1	Pequeñas y medianas entidades	-
2	Conceptos y principios generales	Marco conceptual
3	Presentación de estados financieros	1
4	Estado de situación financiera	1
5	Estado del resultado integral y estado de resultados	1
6	Estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas	1
7	Estado de flujos de efectivo	7

8	Notas a los estados financieros	1
10	Políticas contables, estimaciones y errores	8
11	Instrumentos financieros básicos	32, 39, 7 y 9
13	Inventarios	2
17	Propiedades, planta y equipo	16
18	Activos intangibles distintos de la plusvalía	38
20	Arrendamientos	17
21	Provisiones y contingencias	37
22	Pasivos y patrimonio	-
23	Ingresos de actividades ordinarias	18
24	Subvenciones del gobierno	20
25	Costos por préstamos	23
27	Deterioro del valor de los activos	37
28	Beneficios a los empleados	19
30	Conversión de la moneda extranjera	21
31	Hiperinflación	29
32	Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa	10
35	Transición a la NIIF para las PYME	NIIF 1

Fuente: Elaboración propia (2015).

Los FASB que deben aplicar las entidades sin fines lucrativos.

En Estados Unidos de Norteamérica las ESFL ocupan un papel preponderante en la organización social, por ejemplo, hospitales, universidades, iglesias y en fin la mayor parte de las organizaciones de la sociedad civil son administradas por medio de fundaciones y asociaciones. Solo en Estados Unidos están operativas más de cuarenta mil fundaciones sin ánimo de lucro, la inmensa mayoría profesan las intenciones más loables; por lo tanto, en ese país es donde han surgido respuestas para el registro de las donaciones, restringidas o abiertas, para el control y su administración (Márquez, 2011).

Para Recalde (2013) quien realizó un trabajo de investigación centrado en la comparación de las Normas de Información Financiera vigentes en Paraguay (NIF), por un lado, y desde la perspectiva de las Normas Estadounidenses (FASB) relativas a las ESFL, ambas normas son perfectamente aplicables para formular la información financiera; aunque las normas estadounidenses resultan más apropiadas porque son más específicas para este tipo de entidades.

La diferencia entre las Normas Estadounidenses (FASB) y las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF completas, según Recalde (2013) es la forma en que se reconocen las donaciones o contribuciones con carácter restrictivo, sean estas temporales o permanentes. En efecto, según la norma estadounidense FASB 116, las donaciones devengan en el estado de recursos y gastos en la fecha de la donación y se miden por su valor corriente aunque las donaciones hayan sido hechas con restricciones impuestas por el donante porque se consideran contribuciones incondicionales. Cabe señalar que las donaciones restrictivas son una "responsabilidad" de la entidad y no una "obligación" para la misma pues asume responsabilidad por el cuidado y uso apropiado de esos recursos. Además, las donaciones condicionadas, según la referida norma, no son contribuciones hasta tanto se hayan cumplido las condiciones impuestas por el donante. En consecuencia, es posible afirmar que prácticamente no existen diferencias sustanciales.

El FASB 116 Contabilización de contribuciones recibidas y contribuciones hechas es aplicable a todas las ESFL que reciben o hacen contribuciones. Las contribuciones recibidas o las promesas que se las entregarán se registran en los ingresos del período que se reciben a sus valores razonables; mientras que las contribuciones hechas incluyendo las incondicionales de dar se reconocen como gastos en el período en que se hacen a su valor razonable. Las promesas condicionales de dar, ya sea recibidas o hechas, se reconocen cuando se vuelven incondicionales, es decir, cuando las condiciones se cumplen en forma sustancial.

Las ESFL deben distinguir entre contribuciones recibidas que incrementan los activos netos permanentemente restringidos, los activos netos temporalmente restringidos y los activos netos no restringidos. También requiere reconocimiento de la expiración de restricciones impuestas por el donador en el período en que las restricciones expiran.

El FASB 117 Estados financieros de organizaciones no lucrativas establece las normas que deben seguirse para los estados financieros externos de uso general proporcionados por las ESFL. Requiere que se presenten un estado de posición financiera, un estado de actividades donde se presenten los cambios de los activos netos y un estado de flujo de efectivo.

Conclusiones.

El contador público debe usar su juicio profesional para decidir cuáles serán los cambios permitidos por la normativa internacional para la presentación de estados financieros razonables en las entidades sin fines lucrativos (ESFL).

Las ESFL de carácter internacional deben usar las normas internacionales de contabilidad del sector público (NICSP), emitidas por el *IPSASB*, ya que éstas se basan y son muy similares a las NIIF, emitidas por el *IASB*.

Las ESFL en los países de América deben usar la NIIF PYME y de manera supletoria las NIIF completas, emitidas por el *IASB*, y de carácter muy particular, los FASB 116 y FASB 117 por ser normas contables más específicas y de alta calidad que existen para las ESFL.

Sería interesante que la *AIC* estudie la posibilidad de hacerle la propuesta formal al *IASB* para que incorpore en una próxima revisión y actualización de la NIIF PYME, segmentos en la sección número 34 Actividades Especiales o agregar una nueva sección donde se prescriban normas contables para las ESFL.

Guía de discusión de los aspectos básicos tratados.

Las directrices del presente trabajo se basaron en las interrogantes de investigación que se presentan a continuación:

- 1) ¿Cuáles son los principios de contabilidad generalmente aceptados a nivel internacional aplicables a las entidades sin fines de lucro?
- 2) ¿Las entidades sin fines de lucro pueden usar la normativa contable internacional utilizada por entidades y empresas con fines de lucro?
- 3) ¿Habrá que adaptar conceptos, nombres y elementos de los estados financieros y sus notas revelatorias a las particularidades de las ESFL?

Referencias bibliográficas.

FASB (1993). Declaración del FASB 116 Contabilización de contribuciones recibidas y contribuciones hechas. USA.

_____ Declaración del FASB 117 Estados financieros de organizaciones no lucrativas. USA.

IFAC; IPSASB (2013). Normas internacionales de contabilidad del sector público (NICSP). USA.

IFRS FOUNDATION; International Accounting Standards Board (IASB) (2010). Marco Conceptual para la Información Financiera. Fundamentos de las conclusiones de los capítulos 1 y 3. Londres (UK).

_____ **(2013).** Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) completas. Londres (UK).

_____ **(2009).** Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) para las Pequeñas y Medianas Entidades. Londres (UK).

MÁRQUEZ, H. (2011). Contabilidad y otros temas para entes sin fines de lucro. Universidad de Carabobo, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales; Postgrado en ciencias contables. Cátedra electiva. Valencia (Venezuela).

RECALDE, L. (2013). Adopción de normas contables para las entidades sin fines de lucro, ESFL. Trabajo nacional presentado en la XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad. Paraguay.

Currículum vitae de los autores.



ALEXIS COLMENÁREZ MENDOZA

Contador público, egresado de la Universidad Centroccidental Lisandro Alvarado (UCLA); Profesor Titular de Auditoría de la UCLA, Programa Nacional de Estímulo a la Investigación (2007 y 2011). Títulos de Especialista y Magister Scientiarum en Auditoría (UCLA). Diplomado en Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en Universidad Complutense de Madrid. Doctor en Gestión y Administración de Empresas por la Universidad de Valladolid, España (2009). Diplomado de Educación Virtual UCLA. Auditor y Profesional Independiente certificado por la Contraloría General de la República Bolivariana de Venezuela. Miembro de la Comisión de Investigación Contable de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) y miembro del Comité Permanente de Auditoría de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela. Trabajos presentados y conferencias en Francia, España, Portugal, El Salvador, Bolivia, Ecuador, Guatemala y Venezuela. Presidente de 4CIF Comunidad Colaborativa de Contadores y Clientes de Información Financiera.



RICARDO MENA CAHUAS

Contador Público Colegiado, egresado de la Pontificia Universidad Católica del Perú y del Programa de Formación Empresarial de la Universidad de Piura. Certificado en NIIF por el Instituto de Contadores Colegiados de Inglaterra y Gales (ICAEW por sus siglas en inglés). Profesor de la Diplomatura de NIIF de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Expositor Internacional de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y asesor Contable en Implementación y aplicación de NIIF. Miembro de la Comisión de Investigación Contable de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC). Miembro del Consejo Contabilidad de la Facultad de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Vicepresidente Ejecutivo de MLV – Grupo Siglo.