

IV ENCUENTRO NACIONAL DE PROFESORES DE CONTADURÍA PÚBLICA

¿LAS ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO REQUIEREN DE UN MARCO ESPECIAL O DIFERENCIADOR EN LA IMPLEMENTACION DE LA REGULACION CONTABLE FINANCIERA INTERNACIONAL?¹

Alba Rocío Carvajal Sandoval ²

Aracely Sánchez Serna ³

RESUMEN

A partir de la promulgación de la Ley 1314 de 2009, y la expedición de normas y documentos posteriores que la reglamentan y desarrollan, las empresas privadas en Colombia de todos los tamaños y sectores deben iniciar un proceso de implementación de la Regulación contable financiera internacional conocida como Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y que corresponde a los estándares y normas emitidos por reguladores mundiales en esta materia como el International Accounting Standard Board, IASB.

¹ La presente ponencia hace parte del proyecto de investigación “METODOLOGIAS PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA (NIIF) PARA PYMES EN ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO – COMUNIDADES RELIGIOSAS EN COLOMBIA”, del Grupo de Investigación Integración y contexto contable, del Departamento de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Javeriana. Tiene como objetivo crear metodologías para la aplicación de las Normas Internacionales de Información financiera (NIIF) para Pymes en entidades sin ánimo de lucro – Comunidades Religiosas en Colombia.

² Contadora Pública de la Universidad Externado de Colombia. Maestría en Pensamiento Estratégico y Prospectiva de la Universidad Externado de Colombia. Docente investigador del Departamento de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Javeriana. Experiencia en implementación de Normas internacionales de Información Financiera – NIIF.

³ Contadora Pública y Licenciada en Matemáticas, de la Pontificia Universidad Javeriana. Máster en Gerencia Financiera Internacional de la Universidad Santo Tomás de Chile. Docente investigador del Departamento de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Javeriana. Experiencia en implementación de Normas internacionales de Información Financiera – NIIF.

El Direccionamiento Estratégico del Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP, dio las directrices respecto al proceso de convergencia a estándares internacionales de contabilidad e información financiera en Colombia, e indicó que para el Grupo 2 se llevará a cabo tomando como referente las NIIF para Pequeñas y Medianas Entidades (Pymes). En el mismo documento, considera que las entidades sin ánimo de lucro pueden encontrar apropiado la utilización de las NIIF.

Así las cosas, el propósito de la ponencia se orienta a identificar implicaciones y aspectos diferenciadores que tendrían que ser tenidos en cuenta en la aplicación de normas internacionales para las entidades sin ánimo de lucro y presentar algunas experiencias internacionales donde se han dado criterios de aplicación específicos determinando coincidencias y divergencias entre los referentes internacionales y un marco específico para este tipo de entidades.

PALABRAS CLAVE:

NIIF, ESAL, EDUCACIÓN

INTRODUCCIÓN

Al realizarse esta ponencia, se estableció la necesidad de conocer cuan apropiada es la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF- para la entidades sin ánimo de lucro – ESAL- en Colombia y por ello se creó el objetivo de establecer las particularidades generales y principales de estas organizaciones; y su aplicación en un marco regulatorio que ha sido en esencia instituido para las entidades con ánimo de lucro, pero que se considera oportuno para el estudio realizado. Al momento de empezar el proceso de investigación, se pensó que las entidades sin ánimo lucrativo no debieran en Colombia estar obligadas a aplicar un marco regulatorio que nació y aún se mantiene para entidades sin ánimo de lucro.

La presente ponencia busca abarcar puntos muy específicos que permitan un desarrollo estable y ordenado de la misma, los cuales son; una breve definición de las ESAL, las particularidades de estas organizaciones y las consideraciones en algunos elementos de los estados financieros; para así como se ha vuelto relevante este tema en varios aspectos, incluirlo como un énfasis tanto del pregrado como del posgrado de las Universidades.

DESARROLLO

Definición de las ESAL

Aproximación al concepto de entidades sin ánimo de lucro:

Las entidades sin ánimo de lucro son aquellas que prestan servicios sociales sin apetencia de obtener un beneficio económico a cambio, no presentan títulos valores de su patrimonio que puedan comercializarse en mercados secundarios, públicos o privados, y los excedentes de ingresos que pudieran presentar, no están destinados a ser repartidos entre sus fundadores sino a su reinversión para seguir prestando más servicios a la comunidad. Su financiación, procede principalmente de subvenciones, donaciones y otras formas de financiación sin contrapartida.⁴

Cabra de Luna (1993), define el sector no lucrativo como el formado por aquellas organizaciones de carácter voluntario que, surgidas de la iniciativa ciudadana y regidas de forma autónoma, buscan a través de la intervención de la política social conseguir un incremento de los niveles de calidad de vida a través de un progreso social solidario. (Bernal, 2009, p. 152)

Barea (2000) entiende por instituciones sin ánimo de lucro aquellas entidades con personalidad jurídica propia que producen servicios, no de mercado, a favor de las familias, y cuyos excedentes, si los hay, no pueden ser apropiados por los agentes económicos que las crean, controlan o financian. (Bernal, 2009, p. 152)

⁴ Jorge Aliaga Bernal en su documento “La información financiera de las entidades sin ánimo de lucro”.

Desde el punto de vista económico, Socías (1999) define las entidades no lucrativas privadas como “aquellas unidades económicas del sector privado que producen bienes y, sobre todo, servicios, ofreciéndolos a terceras personas, sin contraprestación equivalente a precio de mercado, siendo su objetivo el interés general (o público)”.

Normatividad contable alrededor del mundo aplicable a las entidades sin ánimo de lucro.

En **Estados Unidos** las entidades sin ánimo de lucro comenzaron a aplicar la “contabilidad de fondos”; contabilidad en la cual se registran y presentan de manera separada los fondos de la entidad, distinguiéndose de la contabilidad usada por las empresas de tipo comercial, financiero, servicios, etc.; el AICPA American institute of certified public accountants emite unas guías que se han encontrado aplicables a entidades sin ánimo de lucro como organizaciones voluntarias de sanidad y bienestar social, universidades, entre otras. Sin embargo, no todas las entidades de estas características han podido utilizar estas guías, razón por la cual el FASB (Financial Accounting Standards Board) decidió incluir a las empresas sin fines de lucro en su marco conceptual y emitió unas normas dirigidas a las entidades sin fines de lucro denominadas SFAS SFAS (Statement of Financial Accounting Standard). (Perdomo, 2004, p. 46)

En **Canadá** en el año 1992, se divulgaron normas específicas para entidades sin ánimo de lucro, emitidas por el El CICA (Canadian Institute of Chartered Accountants) y ya para el año 2010 la Junta de Normas Contables de Canadá publicó nuevas normas contables para las Organizaciones sin fines de lucro (OSFL) y los cambios de gobierno de las organizaciones sin fines de lucro (GNPOs). (Changes in financial reporting requirements for Canada's not-for-profit organizations); estableciéndose que las ESAL, deben preparar y presentar su estados financieros de acuerdo con estos principios.

Así mismo en el **Reino Unido**, se inició en el año 1995 la reducción de la diversidad de prácticas contables mejorando la calidad de la información reportada, sin embargo para el año 2000, se promulga el SORP, el cual es una modificación de las prácticas recomendadas del año 1995, esta información incorpora la aplicación de normatividad contable para las empresas benéficas, que constituye una guía práctica para la preparación de las cuentas e informes anuales de este tipo de entidades a fin de mostrar fielmente su situación financiera y las actividades desarrolladas por la misma. Los informes anuales permiten identificar si la entidad ha cumplido los objetivos organizacionales y como usuario de esta información se puede comprender la relación de las cuentas con la estructura de la organización. (Perdomo, 2004, pp. 48-49) (Bernal, 2009, p. 155). En nuestra consideración esta es una de las reglamentaciones más completas para las ESAL y demuestra que las entidades sin fines lucrativos deben manejar una contabilidad diferente a las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, porque los principios de estas organizaciones son diferentes a las entidades con fines lucrativos.

No obstante países como Francia, España y México; también han creado contabilidad especial para entidades sin fines lucrativos, por ejemplo **Francia** luego del año 1999, acogió el reglamento 99-01, para elaborar las cuentas anuales por parte de las asociaciones y fundaciones con un enfoque de transparencia financiera.

España, luego de un proceso de diferentes normas en el 2003, estableció a través de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas (AECA), dos estados contables distintos (cuenta de variaciones patrimoniales y otro estado para las actividades lucrativas denominado cuenta de pérdidas y ganancias) de acuerdo con la actividad desarrollada por la entidad sin ánimo de lucro.

México aún no ha llegado a las NIIF; está en un proceso liderado por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información financiera (CINIF), para homologar en un mediano plazo la normatividad contable mexicana con las Normas Internacionales de Información Financiera; sin embargo en la actualidad tiene normas aplicables a entidades sin fines lucrativos, consideras como

actividades especializadas de distintos sectores con la NIF E-2- Donativos recibidos u otorgados por entidades con propósitos no lucrativos.

De acuerdo con lo anterior, en diferentes países en el mundo se ha elegido la opción de diferenciar los reportes y la aplicación de las NIIF para entidades sin ánimo de lucro y ésta es la muestra de que estas organizaciones seguramente en Colombia serán objeto de estudio por parte de las entidades gubernamentales para establecer un marco jurídico en materia contable.

Particularidades de las Entidades sin Ánimo de Lucro – ESAL

En Colombia se ha presentado polémica a nivel local en algunos sectores por no haberse definido una normativa contable o un tratamiento diferencial para las entidades sin ánimo de lucro (ESAL), frente a esto el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) responde y argumenta que el criterio y la definición de los elementos de los estados financieros se mantiene en todos los sectores económicos, lo que no significa que existan algunas particularidades o características que las diferencien y así como las ahí en las entidades sin ánimo de lucro existen en todos los sectores económicos. De hecho las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, tienen principios generales y tratamientos especiales o interpretaciones para industrias especializadas. Por ejemplo, la NIIF 4 de Contratos de Seguros, no es una contabilidad de seguros, contiene tratamientos especiales para los contratos de seguro; así también, la NIC 41, que no se refiere a una norma para las empresas agrícolas, se encarga del tratamiento de los activos biológicos.

Se podría decir que, -se justifica tener un cuerpo contable especial cuando las bases de medición son distintas-. Situación que se ve enmarcada en Colombia por los tres grupos definidos en el documento de Direccionamiento Estratégico, que tienen tres bases de medición diferentes, por ejemplo en las microempresas la base de medición es el costo, en las pymes (grupo 2) si bien hay más bases de medición, estas tienen algunas restricciones y en el grupo 1 son muchas las bases de

medición que se podrían utilizar, lo que justifica marcos normativos diferentes. Otro caso son las entidades que no están bajo negocio en marcha, el cual se encuentra en proceso definir un marco normativo diferente.

En lo que respecta a las entidades sin ánimo de lucro en Colombia, se puede afirmar que gran parte de ellas se encuentran en el grupo 2 y que aplican NIIF para Pymes, pero en el ámbito internacional se encuentran entidades sin ánimo de lucro que aplican NIIF completas, por ejemplo la Cruz Roja Internacional aplica NIIF completas, de donde podría deducirse que la Cruz Roja colombiana también aplicaría NIIF completas.

Las entidades sin ánimo de lucro son muy diversas y esto conlleva a que se encuentren en varios sectores económicos: educación, salud, sector solidario (cooperativas, fondos de empleados), cajas de compensación familiar, copropiedades etc.

Una definición de ESAL que se encuentra en FAS 117, resulta útil para extraer elementos que soporten lo antes visto, ... Para fines de información contable y financiera, una ESAL es una organización que posee una o más de las siguientes características, que la distinguen de una entidad con ánimo de lucro: reciben contribuciones de donantes que no esperan retornos sobre ellas, operan con un propósito distinto al de generar utilidades distribuibles y hay ausencia de participación de capital por inversionistas.

Las NIIF no contienen ninguna definición para ESAL, no obstante se han venido realizando algunas presiones para se genere un estándar para este tipo de entidades, pero aún no se encuentra en la agenda del International Accounting Standards Board (IASB).

De la definición del FAS 117, se puede decir que cuando se habla de contribuciones de donante que no esperan recibir retorno, se refieren a que no esperan retornos económicos, representados en dinero. No se habla de participación de capital que pueda ser transferida, por ejemplo una entidad sin ánimo de lucro no puede vender participación de esta, por cuanto fue entregada como donación; en realidad no tiene

dueños, cuenta con recursos que se utilizan para desarrollar un propósito especial o el objeto con el que fue creado la ESAL.

Una ESAL genera beneficios, que comercialmente se consideran utilidades; pero no con el propósito de distribuirlos, el único propósito perseguido es el de reinvertir los excedentes y seguir generando proyectos que le permitan desarrollarse y crecer como entidad generalmente de orden social.

En Colombia, la Cámara de Comercio define las ESAL así: “Las Entidades Sin Ánimo de Lucro son personas jurídicas que se constituyen por la voluntad de asociación o creación de una o más personas (naturales o jurídicas) para realizar actividades en beneficio de asociados, terceras personas o comunidad en general. Las ESAL no persiguen el reparto de utilidades entre sus miembros”⁵.

También la Cámara de Comercio clasifica las ESAL así:

- Asociaciones, corporaciones y fundaciones.
- Entidades de la economía solidaria (Cooperativas, precooperativas, fondos de empleados, asociaciones mutuales).
- Veedurías ciudadanas
- Entidades Extranjeras de Derecho Privado Sin Ánimo de Lucro con domicilio en el exterior.

De acuerdo con lo anterior, es importante notar que el mismo marco regulatorio actual en Colombia, permite ver que las ESAL tienen particularidades específicas y diferenciadoras, que si bien no representan bases de medición distintas si deben ser tenidas en cuenta en la preparación de la información financiera.

⁵ Entidades sin ánimo de lucro. [En línea]

http://recursos.ccb.org.co/ccb/instructivos/entidades_sin_animo_lucro/. Recuperado 27 de noviembre de 2014.

Consideraciones importantes de los Estados Financieros de la ESAL

Entre las principales diferencias encontradas para las entidades sin ánimo de lucro con relación a los Estados Financieros están las siguientes:

- El destino de los informes financieros, está dado principalmente para las partes de interés, más que para otros usuarios. Siendo por ejemplo el caso del tercero que dona un dinero para realizar un proyecto específico o una labor puntual; contribución sobre la que no espera un retorno económico, pero si está interesado en obtener información sobre la realización de la obra para la cual fue realizada la donación, lo que conlleva a que el destino y contenido de los informes sea diferente.
- De lo anterior se desprende que no solo es necesario para las partes de interés conocer las cifras, sino también los valores éticos y las actividades. La información va más allá de las meras cifras. Las cifras cobran menos importancia que el reporte las actividades. Lo que implica que el manejo operativo es diferente.
- Es diferente el manejo financiero de la entidad con ánimo de lucro del manejo de la entidad sin ánimo de lucro. En la primera se está pensando en función de la rentabilidad, en cambio en la segunda se considera y orienta en función de los beneficios para los asociados y partes de interés.
- La fuente de los recursos para las ESAL es diferente, y puede ser muy amplia: de origen estatal, de donaciones, de asociados, de entidades gubernamentales de fuente nacional o internacional, entre otras.

Si bien las cifras son importantes, lo clave está en el desarrollo de las actividades, y podría decirse que la información estratégica se desprende de allí.

Consideraciones sobre los elementos de los Estados Financieros de las ESAL

Los elementos de los Estados Financieros de una ESAL obedecen a los mismos principios básicos de las NIIF; sin embargo algunos autores como Anthony (1989) exponen una serie de características que diferencian a las entidades no lucrativas de las lucrativas en relación con sus sistemas contables, a saber:

- Dado que las entidades no lucrativas no tienen por objetivo la obtención de un beneficio económico, su cuenta de resultados no va a proporcionar información sobre su rentabilidad económica sino que indicará si la entidad ha mantenido o no su capital.
- La actividad de las entidades no lucrativas está orientada a la prestación de servicios a la comunidad por lo que la información contenida en los estados financieros estará orientada a informar acerca de los servicios prestados quedando otro tipo de informaciones como la consecución de objetivos, eficiencia y eficacia, como informaciones complementarias.
- Los usuarios de la información financiera de las entidades no lucrativas son diferentes de los de las entidades lucrativas y persiguen objetivos distintos.
- Los usuarios de los servicios que prestan las entidades no lucrativas no siempre tienen que pagar un precio por los mismos por lo que los ingresos de las entidades no lucrativas no tienen por qué estar relacionados con los servicios que prestan.
- En este sentido, no existe una correlación entre gastos e ingresos, aunque este hecho no justifique la adopción de principios contables contrarios.
- Las entidades no lucrativas están sometidas a un régimen fiscal diferente del de las entidades lucrativas.
- Las entidades no lucrativas utilizan los estados financieros para fines de control de gestión, mientras que las entidades lucrativas, aunque pueden utilizarlos, generalmente emplean otro tipo de reportes de acuerdo a sus objetivos que, igualmente se alimentan del sistema contable. En cualquier caso, la elaboración

de la información externa, no puede estar supeditada a las necesidades de gestión interna.

El hecho de que las entidades no lucrativas no compartan el mismo objetivo con las empresas mercantiles, nos llevará a interpretar de formas distintas los estados financieros de unas y otras (fundamentalmente la cuenta de resultados), pero no necesariamente obliga a tener que desarrollar principios y normas contables diferentes.

Consideraciones particulares sobre los Activos

De acuerdo con las evidencias y el tratamiento contable para los activos de cualquier organización, no hay diferencia en el concepto de activo entre una ESAL y una entidad con fines de lucro; sin embargo, dado que en muchos casos los fondos no se generan por el desarrollo de la actividad principal, sino de donaciones, la condición de beneficio económico no debe verse en la generación de efectivo, sino en la contribución al logro de los objetivos de la entidad.

Un caso muy común en algunas ESAL, son los bienes históricos o culturales de duración indefinida, según el concepto de algunos expertos, no sería apropiado depreciarlos, dado que se espera mantenerlos a perpetuidad. Si un bien ha sido de conservación durante mucho tiempo la expectativa es que siga durante mucho tiempo, y más aún se espera que el valor razonable para este tipo de bienes aumente. Por definición el valor residual es el valor que espera recibir al final de la vida útil, y dice la norma que el valor residual no debe exceder el valor en libros. Entonces podría decirse que este tipo de bienes no deben depreciarse; practica que estaría en contraposición de lo establecido por las NIIF para Pymes.

Así mismo, en el caso de activos cuya medición es compleja, una práctica adecuada, pudiera ser la consideración, que así no sea vital para el desarrollo de la

actividad principal de la ESAL y no tiene un reconocimiento contable previo, puede obviarse su inclusión como activo en la contabilidad, en concordancia con el marco conceptual (Marco Conceptual CC17, NIC 1.9, 20). Caso como el de las obras de arte de valor incalculable, por ejemplo la balsa muisca, reliquias, custodias, etc.; el no tenerlas reconocidas no afecta el desarrollo de la actividad, por tanto no deben incluirse. Pero si es vital, se deben hacer todos los esfuerzos posibles para encontrar un valor al activo. Por ejemplo, el cuadro de la Virgen de Chiquinquirá, no tenerlo afecta la actividad de la parroquia, dado que es parte de la razón de ser la actividad de la parroquia, entonces debe hacerse todo lo necesario para incorporarlo como activo; principio que tendría soporte en los criterios de reconocimiento de un activo explicitados en el marco conceptual.

Consideraciones particulares sobre los Pasivos

Aunque el concepto es el mismo que el que se incluye en los marcos técnicos normativos, pueden existir algunas diferencias para las ESAL, de acuerdo con las condiciones específicas de estas organizaciones.

El objetivo básico de las NIIF es mostrar la realidad económica y un componente básico es el principio de equivalencia financiera también se aplica en el caso de los pasivos, por lo cual se aplica la medición a valor presente, cuando es necesario y amerite el descuento.

Las donaciones con restricciones se deben presentar como un pasivo, porque existe expectativa de reembolso en el caso del no cumplimiento de las condiciones establecidas para la entrega.

Cuando estas entidades reciben dineros para un proyecto específico y el proyecto lo realiza un tercero, no es un ingreso recibido para terceros, en esta situación la entidad no se convierte en un “puente”, es parte del objeto y por ende se asumen riesgos y responsabilidades. No obstante hay obligaciones por cumplir y esto difiere

con lo que actualmente manejan las ESAL y es una práctica recomendada por las NIIF, y puede impactar altamente a estas organizaciones.

Consideraciones particulares sobre el Patrimonio

Un término con equivalencia para el patrimonio de algunas ESAL (principalmente Sector Solidario), es el término Activo Neto que se utiliza y equivale a Patrimonio. (Ver párrafo 18 NIC 32, y se complementa con el ejemplo ilustrativo -El 32- parte B de la misma NIC) este muestra los estados financieros de un fondo mutuo de inversión, donde se evidencia que no todas las entidades tienen que tener patrimonio para que existan. Por ejemplo, si todo lo que tengo es de terceros, entonces no tengo patrimonio.

Una anotación que tienen las NIIF al que se le ha prestado poca atención y que trae a colación el párrafo 18 de la NIC 32, dice que los dineros aportados por asociados son reembolsables entonces son pasivos, pero también dice que no significa que no se pueda mostrar como Activo Neto, lo que sucede es que es un activo neto especial, donde se toman los activos se restan los otros pasivos y queda el pasivo de los asociados y ese es el activo neto atribuible a asociados. Lo que significa que el formato de presentación del balance y el estado de resultados es distinto para algunas ESAL, y se encuentra en las NIIF.

Sin embargo, el FAS 117 divide el patrimonio de las ESAL en tres categorías:

- Patrimonio permanentemente restringido
- Patrimonio temporalmente restringido
- Patrimonio no restringido.

Con respecto al tratamiento de los aportes de los asociados de cooperativas, si lo desean, estas entidades podrían no hacer reclasificación de sus aportes al pasivo, y regirse por la ley 79 artículo 46, pero en tal caso no estarían aplicando NIIF para la Pymes, porque no se puede decir que cumple NIIF excepto por el párrafo tal, esas

salvedades no existen en NIIF; así mismo las apropiaciones de las utilidades no son fondos, son reservas, y son partidas patrimoniales.

Consideraciones particulares sobre los Ingresos y los Gastos

El concepto es similar al incluido en los marcos técnicos normativos, hay algunas particularidades como:

La donación de servicios (voluntariado) solo se causa cuando el servicio tendría que pagarse si no se recibiera como donado.

Los servicios profesionales (voluntariado) se reconocen como ingreso, dado que es un servicio especializado.

La manifestación de intenciones de donación no se reconoce; las promesas formales sí, de acuerdo con la probabilidad.

Aportes en Educación:

Este documento parte de la necesidad de iniciar un proceso o herramienta para que las entidades sin ánimo de lucro logren transpolar las NIIF para Pymes en su realidad económica, por ello para el manejo de sus estados financieros, esperamos entregar resultado del proyecto de investigación además de otros productos una propuesta para los estudiantes tanto de pregrado como de posgrado con un énfasis de la aplicación de las NIIF para Pymes en entidades sin ánimo de lucro.

CONCLUSIONES

Dado que las entidades no lucrativas no tienen por objetivo la obtención de un beneficio económico, su cuenta de resultados no va a proporcionar información sobre su rentabilidad económica sino que indicará si la entidad ha desarrollado eficientemente su objeto social y ha mantenido o utilizado su capital.

La actividad de las entidades no lucrativas está orientada a la prestación de servicios a la comunidad o un tercero por lo que la información contenida en los estados financieros estará orientada a informar acerca de los servicios prestados quedando otro tipo de informaciones como la consecución de objetivos, eficiencia y eficacia, como informaciones complementarias.

Los usuarios de la información financiera de las entidades no lucrativas son diferentes de los de las entidades lucrativas y persiguen objetivos distintos y las NIIF no proporcionan ayudas importantes a estos grupos de interés, porque las normas han sido creadas para entidades con ánimo de lucro y los objetivos perseguidos son diferentes en esencia desde la concepción de los elementos de los estados financieros.

Algunos aspectos como la utilización del valor razonable aumenta la característica de relevancia en los estados financieros de cualquier organización, puesto que ofrece información más actualizada y permite al usuario de la información financiera contemplar las variaciones del mercado, pero las entidades sin ánimo de lucro no requieren este modelo porque sus estados financieros no buscan captar inversionistas sino posibles donantes a sus proyectos.

Se debe tener en cuenta que estas normas no aplican directamente a las entidades sin fines lucrativos, y los criterios que se sugieren son en ocasiones contrarios a los principios de estas entidades.

Es importante que en Colombia se evalúen tanto los pros como los contra de la aplicación obligatoria a las ESAL, por cuanto muy pocas compañías estarían dispuestas a incurrir en mayores costos para determinar y presentar estos estados financieros que no van a mostrar fielmente su situación financiera.

En diferentes países en el mundo se ha elegido la opción de diferenciar los reportes y la aplicación de las NIIF para entidades sin ánimo de lucro y ésta es la muestra de que estas organizaciones seguramente en Colombia serán objeto de estudio por parte de las entidades gubernamentales para establecer un marco jurídico en materia contable.

Finalmente hay que mencionar que no es un debate resuelto, y existen distintos puntos divergentes que no proporcionan aseveraciones que permitan concluir si es beneficioso o no la inclusión de las NIIF para Pymes en las ESAL proporcionando información más fiable para todos los usuarios.

BIBLIOGRAFÍA

Anthony, R. N. (1989). *Should business and nonbusiness accounting be different?* Boston: Harvard Business School Press.

Barea, J. (2000). El marco conceptual de las instituciones sin fines de lucro. *Revista Economistas*, 83, 30-36.

Bernal, J. A. (2009). *La información financiera de las entidades sin ánimo de lucro. Una aproximación internacional a su marco conceptual*. Medellín: Contaduría Universidad de Antioquia .

Cabra de Luna, M. A. y De Lorenzo, R. (1993). La constelación de las entidades no lucrativas: el tercer sector. En M. Rodríguez-Piñero y otros (Ed.). El sector no lucrativo en España. Madrid: Escuela Libre Editorial.

Cámara de Comercio de Bogotá.
http://recursos.ccb.org.co/ccb/instructivos/entidades_sin_animo_lucro/.

Recuperado 27 de noviembre de 2014.

Financial Accounting Standards Board. FAS 117 Nonprofit Accounting Basics.

International Accounting Standards Board (IASB), 2014. Marco Conceptual

International Accounting Standards Board (IASB), 2014. NIC 1 Presentación de Estados Financieros

International Accounting Standards Board (IASB), 2014. NIC 32 Instrumentos Financieros Presentación.

(s.f.). *Changes in financial reporting requirements for Canada's not-for-profit organizations.*

Perdomo, J. F. (2004). *Normas contables para entidades no lucrativas: Panorama internacional y situación en España*.

Socías, A. (1999). La información contable externa en las entidades privadas no lucrativas. Especial referencia a las ONGs. Madrid: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda.