

NIIF

GUÍA DE NORMAS INTERNACIONALES
DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA
ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO



Contenido

Presentación

Introducción

- **1. Las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) frente a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) 7**
 - 1.1 Criterio del emisor de la norma internacional (IASB)
 - 1.2 Criterio del organismo de normalización técnica de normas contables (Consejo Técnico de la Contaduría Pública)
 - 1.2.1 Grupos de usuarios
 - 1.2.2 Doctrina del CTCP sobre aplicación de normas internacionales
 - 1.3 Impacto de la reglamentación de las normas internacionales en las entidades sin ánimo de lucro (ESAL)
 - 1.3.1 De los objetivos del ente emisor
 - 1.3.2 Del propósito de los estados financieros
 - 1.3.3 De los destinatarios de la NIIF para las pymes
 - 1.4 Tipos locales de entidades sin ánimo de lucro (ESAL)
 - 1.5 Algunas situaciones particulares del proceso de adopción según el tipo de entidad obligada
 - 1.5.1 Primera revisión a la NIIF para las pymes
- **2. De las NIIF para las pymes sobre activos25**
 - 2.1 Consideraciones sobre Propiedades, planta y equipos
 - 2.1.1 Reconocimiento
 - 2.1.2 Medición inicial
 - 2.1.3 Medición posterior
 - 2.1.3.1 El modelo del costo
 - 2.1.3.2 El modelo de revaluación
 - 2.1.4 La teoría de los beneficios económicos futuros
 - 2.1.5 Algunos casos particulares de medición
 - 2.1.5.1 En el modelo del costo
 - 2.1.5.2 En el modelo de revaluación
 - 2.2 Consideraciones sobre Propiedades de inversión
 - 2.3 Consideraciones sobre Inventarios
 - 2.4 Otras consideraciones sobre normas del activo
 - 2.4.1 Instrumentos financieros
 - 2.4.2 Asociadas y negocios conjuntos
 - 2.4.3 Intangibles

• 3. De las NIIF para las pymes sobre pasivos	43
3.1 Consideraciones sobre pasivos, provisiones y contingencias	
3.2 Subvenciones	
3.3 Consideraciones sobre Impuesto a las ganancias e Impuestos diferidos	
• 4. El patrimonio de las Entidades Sin Ánimo de Lucro en el ambiente de las NIIF para las pymes.....	47
• 5. De las NIIF para las pymes de cuentas de resultados.....	53
5.1 Consideraciones sobre ingresos	
5.2 Consideraciones sobre gastos	
5.3 La teoría de los beneficios económicos en las cuentas de resultados	
5.4 Del tratamiento de las donaciones	
• 6. De las políticas contables	59
6.1 Del reconocimiento	
6.1.1 De activos	
6.1.2 De pasivos	
6.1.3 De ingresos	
6.2 De la medición	
• 7. Estados financieros y revelaciones	63
7.1 Revelaciones	
• 8. Del sector solidario	67
8.1 Aportes sociales	
8.2 Otra salvedad	
8.3 Impuesto a las ganancias	

Apéndice. Cambios en primera revisión de NIIF para las pymes

Presentación

La Cámara de Comercio de Bogotá como actor importante en el crecimiento, fortalecimiento y sostenibilidad de las entidades sin ánimo de lucro (ESAL), ha propiciado el desarrollo de varias publicaciones en aspectos como el registral, tributario y ahora el financiero; este nuevo libro relaciona las normas internacionales de información financiera (NIIF) aplicables a las ESAL, cuya implementación les facilitará el ingreso a los mercados internacionales, atraer recursos de cooperación internacional, beneficiarse de los Tratados de Libre Comercio, y contar con la posibilidad de abrir puertas para recibir donaciones y créditos de bancos en el ámbito mundial.

La importancia de las entidades sin ánimo de lucro frente a la sociedad y el estado, su tendencia creciente en el desarrollo de nuestro país y su proyección internacional, fueron las razones para que la Cámara de Comercio de Bogotá presente esta obra, con el mérito de ser la primera publicación digital especializada para este valioso sector en el tema de las NIIF.

Alcanzar el objetivo del bienestar de la comunidad y la sociedad implica la apropiación de importantes retos y compromisos para la Cámara de Comercio de Bogotá. En este contexto, la presente publicación aporta un valor invaluable en la proyección internacional de las entidades sin ánimo de lucro.

Mónica de Greiff
Presidenta Ejecutiva
Cámara de Comercio de Bogotá

Introducción

Ya es un lugar común remitir a la Ley 1314 de 2009 para citar la génesis de los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera en Colombia. Esta ley concede facultades al Ejecutivo para intervenir la economía, limitar la libertad económica y, a partir de ello, expedir “normas de contabilidad, de información financiera”, mediante las cuales se busque el cometido legal de producir una información financiera que se prepare y se emita, teniendo en cuenta el desarrollo de las bondades allí planteadas.

Una vez surtidos los trámites de estudio de la convergencia normativa, propuestos en sus planes de trabajo por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su condición de organismo de normalización técnica de normas contables, este produce unos documentos titulados Direcciónamiento estratégico, en los cuales aborda la “convergencia hacia las normas internacionales de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información” y propone la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), la NIIF para las pymes y un sistema de contabilidad simplificada para microempresas. Las NIIF y NIIF para las pymes recomendadas fueron las emitidas por International Accounting Standards Board (IASB) y para el régimen de microempresas, la guía publicada por el International Standards of Accounting and Reporting (ISAR).

A partir del direccionamiento estratégico del CTCP, el Gobierno nacional desarrolló el proceso de reglamentación de la Ley 1314 de 2009, con la cual hace eco de las propuestas allí contenidas, una de ellas la referente a la aplicación de las normas internacionales en las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL).

El CTCP en su “Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera” citó al IASB, organismo emisor de la norma internacional, y según el cual “las entidades sin ánimo de lucro pueden encontrar apropiado la utilización de las NIIF”.

Así, a partir de verdades a medias en las que las frases se antojan fuera de contexto, se abrió la puerta para que las ESAL en Colombia hayan quedado obligadas a aplicar las NIIF que les correspondan, de acuerdo con el grupo de usuarios de información financiera en el que cada una de ellas se clasifique.

Esta guía de NIIF para las pymes, en particular las ESAL, no será una reproducción de la norma internacional, sino que abordará algunas situaciones específicas que encuentran estas entidades en su proceso de convergencia, las cuales han sido identificadas desde la aplicación práctica en algunas de ellas, a la espera de que sirvan de orientación en este proceso de adopción que aún encuentra rezagos en este sector de la economía, no obstante que ya nos encontramos formalmente en el primer año de su aplicación efectiva.

1. Las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) frente a las Normas Internacionales de Información Financiera (T1)

El mandato de la Ley 1314 de 2009, en cuanto a la imposición de un marco técnico normativo para la información contable, concierne a todas las personas naturales y jurídicas obligadas a llevar contabilidad “de acuerdo con la normatividad vigente”, tal como expresamente lo propone en su artículo 2. Esta normatividad no es otra que la contenida en el Código de Comercio, en primera instancia, pues la contabilidad, que no es una obligación autónoma, deviene de la condición de comerciante de la persona, condición esta que también hace referencia a un reconocimiento legal. La norma mercantil define al comerciante como la persona que ejerce de manera profesional alguna actividad mercantil, actividades que son enunciadas en el artículo 20 de dicho ordenamiento.

El comerciante obligado a llevar contabilidad también queda sujeto a implementar el nuevo marco técnico normativo que se implemente a partir de la Ley 1314 de /2009, que hoy se traduce como aquel que debe adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por su sigla en inglés); estas son: las conocidas como normas plenas, para los identificados como usuarios de información del grupo 1; la NIIF para las pymes para los usuarios de información del grupo 2, ambos conjuntos normativos emitidos por el IASB; y el régimen simplificado de contabilidad de causación para microempresas del modelo del grupo ISAR de la Conferencia sobre Comercio y Desarrollo de las Naciones Unidas (Unctad) para los usuarios de información del grupo 3. Entonces, ¿cómo entran las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) en la obligación de adoptar las NIIF? Hay dos puertas: la primera, que en virtud de las disposiciones contenidas en el Decreto 2500 de 1986 las ESAL fueron obligadas a llevar su contabilidad según las disposiciones contenidas en la norma mercantil, específicamente con lo establecido en los artículos 48 a 74 del Código de Comercio, vigentes todos para esa época. Posteriormente, el Decreto 2649 de 1993, reglamentario de los principios o normas de contabilidad en Colombia, dispuso que ellas eran aplicables a todas las personas obligadas por la ley a llevar contabilidad, ámbito que las alcanzó naturalmente.

1 En la actualidad, tanto la estructuración de los grupos de usuarios de Normas Internacionales de Información Financiera como las normas a aplicar se encuentran definidos en el Decreto 2420 de 2015, Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, con las modificaciones introducidas por el Decreto 2496 de 2015.

2 A partir de la derogatoria expresa de la obligación de registrar libros de contabilidad, contenida en el Decreto Ley 19/2012, y en armonía con la adopción de las normas internacionales de información financiera, las que suponen la inexistencia de la teneduría de libros, la Ley 1564/2012, que expide el Código General del Proceso como marco regulador de la actividad procesal en asuntos comerciales entre otros, derogó expresamente los artículos 68 a 74 del Código de Comercio. Estos regulaban aspectos atinentes al valor probatorio de los libros de contabilidad y a la prohibición de la doble contabilidad.

La otra, podríamos llamarla la puerta del olvido. Cuando expidió el legislador la ley que permite la entrada a un nuevo marco normativo de la contabilidad, pasó por alto que para las leyes vigentes todo ente corporativo de cualquier naturaleza y todo comerciante están obligados a llevar contabilidad y que este presupuesto no se compagina con los criterios sobre los cuales se ha construido la NIIF, específicamente en lo correspondiente a las ESAL.

Desde sus orígenes más remotos, como lo refiere Gertz Manero (1982, p. 13), la contabilidad fue considerada como una técnica "cuyo objeto es mostrar la historia financiera de una unidad económica para fines informativos propios y de terceros". De acuerdo con el historiador, con el desarrollo de los números, de la escritura, del concepto de propiedad y de una superficie sobre la cual esculpir sus datos, el hombre encontró "los elementos necesarios para considerar la existencia de la actividad contable". (p.23)

En la Edad Media, la contabilidad continuó su desarrollo como un sistema para dar cuenta principalmente de las actividades del señor feudal. En esta era, el ejercicio se desarrolla con influencia romana, con avances a partir de actividades de monjes y conventos; por esta época se empiezan a incorporar en la contabilidad cuentas del patrimonio y ahí se encuentran las primeras representaciones de cuentas de ingresos para la determinación de beneficios y repartición de resultados. Hacia finales de esta era se generaliza el uso de los números arábigos en la contabilidad, lo que viene a dar un nuevo impulso a esta técnica.

En los albores del Renacimiento, el monje franciscano Fray Luca de Pacioli redacta su extensa obra *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, que se publica en el año 1494 y en la cual propone el registro de las operaciones en la contabilidad a partir de sus efectos en el débito y en el crédito, base de la partida doble de la cual algunos autores ya refieren su aplicación previamente a la *Summa*. La propuesta de Pacioli le imprime una nueva dinámica a la teneduría de libros, lo cual, aunado al auge del comercio en este despertar de la humanidad, hace que la contabilidad cobre un gran impulso y se generalice su uso por fuera de conventos.

Antecedente remoto del derecho mercantil, las Ordenanzas de la Universidad y Casa de Contratación de Bilbao (1737) contienen un capítulo sobre los mercaderes y sus libros, referencia a los libros de contabilidad que deben llevar, los cuales describe con su nombre y con su uso; en ellas se encuentra influencia del derecho francés que en su Código de Comercio del siglo anterior "obligaba a todo hombre de negocios a preparar un balance general por lo menos cada dos años" (Hendriksen, 1974, p. 30).

A nuestro país, la regulación de las actividades mercantiles y de los libros del comerciante entra de la mano del Código de Comercio (Terrestre) del Estado de Panamá, de 1869, el cual fue posteriormente adoptado para la República de Colombia en 1887. Allí se decía que los libros del comerciante son: el diario, el mayor o de cuentas corrientes, el de inventarios o balances, y el copiator de cartas.

El nuevo Código de Comercio colombiano, del Decreto 410 de 1971 (aún vigente) ya no hace mención al nombre de los libros de contabilidad del comerciante, pero en su título IV, capítulo I, sobre los libros de comercio y del comerciante, define los atributos de la contabilidad en función a que ella “suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante”, mismo criterio sobre el cual los primeros seres habían diseñado un sistema de cuentas.

A comienzos del siglo pasado se reglamenta la contabilidad en Colombia mediante el Decreto 2649 de 1993; aquí, en artículo primero, se define a la contabilidad como aquello que “permite identificar, medir, clasificar, registrar, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones de un ente económico, en forma clara, completa y fidedigna”.

En este estado nos encontró el año 2009, cuando el legislador, tras aducir razones conducentes a mejorar la productividad, competitividad y el desarrollo nacional (sin elementos que sustenten esas afirmaciones), exige la reglamentación del Gobierno para expedir normas contables a partir de estándares internacionales aplicables a todas las personas naturales y jurídicas obligadas a llevar contabilidad. En ese momento, lo descrito arriba constituye el estado del arte de la contabilidad en Colombia.

Para cuando se ve una puerta abierta para las normas internacionales, ya han transcurrido ocho mil años de evolución humana y contable, contados desde los antecedentes tal vez más antiguos de la cultura sumeria, tiempo durante el cual la disciplina continuó siendo un sistema dedicado a mostrar la historia financiera de los entes económicos, cuyo gran desarrollo local lo habían aportado las máquinas que permitieron el paso del registro de marcas en una tablilla de barro al procesamiento de datos en un computador.

1.1 Criterio del emisor de la norma internacional (IASB)

La emisión de los estándares de contabilidad adoptados en Colombia proviene de los promulgados por la International Accounting Standards Board (IASB), entidad que pertenece a la International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS), con sede en Londres. La estructura actual de estos entes viene del año 2001, no obstante que su origen data del año 1973 con la creación de su antecesor, la International Accounting Standards Committee (IASC).

La función central del IASB es preparar y emitir los estándares internacionales de presentación de reportes financieros, conocidos como Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (IFRS, por sus siglas en inglés), función que implica la emisión de borradores para exposición pública y la aprobación y emisión de interpretaciones de las directrices internacionales, interpretaciones que son formuladas por el International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), otra entidad dependiente de la Fundación IFRS.

El objetivo de la función central del IASB es emitir un conjunto de normas contables de uso global, el cual atiende a través de buscar y promover su adopción en el mayor número de países mediante alianzas con entidades influyentes como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), motor de su entrada a Colombia, normas encaminadas a “ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas”, tal como reza el prólogo de la Norma Internacional de Información Financiera para las pymes .

Este objetivo de la NIIF para las pymes coincide, como debe ser, con lo expuesto en el marco conceptual para la información financiera , el cual plantea y desarrolla los conceptos que se encuentran de fondo en las normas internacionales. Según este marco, el objetivo de la información financiera se centra en suministrar información que sea útil “a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales”, decisiones que considera “dependen de la rentabilidad que esperen obtener de una inversión en esos instrumentos, por ejemplo dividendos, pagos del principal e intereses o incrementos del precio de mercado”.

En este sentido, si los objetivos de las NIIF y de la NIIF para las pymes se mueven sobre la información que debe ser entregada a inversores de mercados de capitales que requieren de una rentabilidad y un incremento en el precio de mercado de la sociedad receptora de su inversión, es claro que toda su construcción está enfocada a las entidades que tienen ánimo de lucro, por ser ellas las únicas capaces de responder a esas expectativas. Pero esto no solo es sindéresis en la formulación del juicio que se desprende de los objetivos señalados. El IASB lo expresa tanto en la norma internacional como en la NIIF para las pymes.

En efecto, en el prólogo a las NIIF (conocidas en Colombia como normas plenas), dice el IASB (p.A17): “[...] las NIIF están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros con propósito de información general, así como en otras informaciones financieras, de todas las entidades con ánimo de lucro”, cualquiera que sea su actividad o naturaleza. A renglón seguido (p.A17) expresa que las normas internacionales “no están diseñadas para ser aplicadas a las entidades sin ánimo de lucro”, pero que dichas entidades pueden encontrar apropiada su utilización. De manera análoga se pronuncia en el prólogo a la NIIF para las pymes, en donde afirma que ella aplica a “todas las entidades con ánimo de lucro”, (p.11) pero aquí no que las ESAL pueden considerar útil su aplicación.

Como quiera que el IASB, órgano emisor de la norma internacional adoptada en Colombia, ha considerado posible que la norma internacional sea utilizada por las entidades sin ánimo de lucro, pero no ha dicho lo mismo en la NIIF para las pymes, para el caso colombiano esto se traduce en que estas entidades pueden utilizar la norma internacional cuando ellas se encuentren dentro de las clasificadas en el grupo 1 de usuarios de la norma internacional, pero no pueden hacerlo las clasificadas en el grupo 2, que son aquellas a quienes aplica la NIIF para las pymes. El IASB no explica por qué lo considera posible en un caso y no en el otro, y la situación no se aprecia de bulto pues

en el fondo la diferencia entre los usuarios de la norma internacional y de la NIIF para las pymes estriba en la obligación pública de rendir cuentas, proceso que se sujeta a la emisión de instrumentos de deuda o de patrimonio negociables en un mercado público.

1.2 Criterio del organismo de normalización técnica de normas contables (Consejo Técnico de la Contaduría Pública)

Erigido por la Ley 1314 de 2009 como un “organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información”, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) emprendió sus nuevas tareas con la construcción de unos documentos destinados a evaluar la conveniencia de las normas internacionales aplicables en el país. En este sentido, el CTCP expide unos documentos de Direccionamiento estratégico en los años 2011 y 2012, y en el segundo de ellos propone que se adopten en el país los estándares emitidos por el IASB, como efectivamente se hizo.

Luego de estructurar unos grupos de usuarios de las normas internacionales, clasificando a unas entidades dentro de las que aplicarían las normas internacionales conocidas como plenas, a otras clasificándolas dentro de los usuarios de la NIIF para las pymes, y otro grupo que llamó de usuarios de contabilidad simplificada, el CTCP abordó lo relativo a las obligaciones en materia de estándares internacionales que regirían la contabilidad de las ESAL.

Tras considerar que en el prólogo a las NIIF, que hace referencia a las normas plenas, el IASB expresó que “aunque las NIIF no están diseñadas para ser aplicadas a las entidades sin ánimo de lucro en los sectores privado, público, ni en las administraciones públicas, las entidades que desarrollen estas actividades pueden encontrarlas apropiadas”, (p.A17) el CTCP sentenció, en el Direccionamiento estratégico del año 2012, respecto de las ESAL, que “este tipo de entidades se debe ubicar en la clasificación de los grupos propuesta, dependiendo de los requerimientos establecidos para cada uno de los tres grupos, y a ellas aplicará la normatividad que corresponda a cada grupo” (párrafo 51).

-
1. La NIIF para las pymes fue adoptada en Colombia mediante el Decreto 3022 de 2013, hoy incorporado en el Decreto 2420 de 2015, Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, con las modificaciones introducidas por el Decreto 2496 de 2015. La adopción de las normas internacionales en el país supone su entrada en vigencia a partir de la norma legal que las aprueba, norma legal que viene acompañada de un anexo que trae la reproducción en español de la norma original.
 2. El marco conceptual para la Información Financiera forma parte del conjunto de estándares conocidos en el país como normas plenas, las cuales fueron adoptadas para los denominados usuarios de información financiera del grupo 1.

Entonces, cuando el IASB utiliza la inflexión del verbo poder en su acepción de que es posible que sucedan ciertas cosas –siempre que se cumpla con los demás requerimientos de aplicación de la norma internacional–, el CTCP utiliza la inflexión del verbo deber en su acepción de estar obligado a cumplir con una norma legal.

En ese instante olvidó el CTCP que las ESAL se encuentran obligadas a llevar contabilidad desde la definición ancestral de ella como un sistema para proveer información de los negocios, como se estudió al inicio de este capítulo, y que ello riñe totalmente con los postulados de la NIIF, los cuales se basan en emitir reportes de información financiera para inversores de mercados de capitales acerca del rendimiento de su inversión y del precio de mercado de la sociedad en que ella se encuentra, variables fundamentales en ese conjunto de estándares y totalmente ajenas a la naturaleza de las entidades sin ánimo de lucro. Por eso, el IASB usa el condicional pueden, al referirse a su aplicación en estas entidades; por eso, también, se considera desafortunado el uso del imperativo debe que emplea el CTCP. Tal vez el CTCP olvidó todo esto; y por esa puerta entraron las ESAL a adoptar las NIIF y la NIIF para las pymes, según les corresponda, a contrario sensu de los principios sobre los cuales el IASB ha construido su conjunto normativo.

1. Con fecha 22 de junio de 2011 se emite el Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales; en él, el CTCP estructura los grupos de usuarios de los estándares a adoptar, define los criterios de selección de las normas aplicables y termina aprobando la adopción del conjunto de normas emitidas por el IASB. Un año después, el 16 de julio de 2012, el CTCP emite el documento final del Direccionamiento estratégico citado, en el cual se reafirma en la generalidad de los criterios expuestos en el inicial y aborda el tema de la aplicación de normas internacionales en las ESAL.

1.2.1 Grupos de usuarios

Contenida ahora en el Decreto 2420 de 2015, la estructura de los grupos de usuarios de estándares internacionales es la que se presenta en el cuadro 1.

Cuadro 1. Grupos de usuarios de normas internacionales			
	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Quiénes lo conforman	Emisores de valores, con valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores.	Entidades que no cumplan con los requisitos de grupos 1 o 3.	Responsables del IVA del régimen simplificado.
	Entidades y negocios de interés público que, previa autorización del Estado, captan, manejan o administran recursos del público, como bancos, corporaciones financieras, compañías de financiamiento, cooperativas financieras, sociedades de capitalización, bolsas de valores, sociedades titularizadoras, entre otros.	Portafolios de terceros administrados por sociedades comisionistas de bolsa, negocios fiduciarios y otros vehículos de propósito especial, que no sean de interés público.	Entidades que cumplan con todos los requisitos de: i) máximo 10 trabajadores; ii) activos totales, excluida vivienda, inferiores a 500 SMLMV; iii) ingresos brutos anuales inferiores a 6000 SMLMV, independiente de si tienen, o no, ánimo de lucro
	Otras entidades que: i) tengan más de 200 trabajadores o ii) activos totales superiores a 30.000 SMLMV, que cumplan con por lo menos una de las siguientes condiciones: a) ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas; b) ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas; c) ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más compañías extranjeras que apliquen NIIF plenas; d) realizar importaciones o exportaciones que representen más del 50% de compras o ventas.		
Criterios de conformación	Quiénes no perteneciendo al grupo 1 decidan voluntariamente acogerse a él	Quiénes clasifiquen en el grupo 3 y decidan voluntariamente acogerse a este grupo.	
	Para las entidades constituidas a partir del 27 de diciembre de 2013 los requisitos de trabajadores y de activos totales se determinarán a partir de información al momento de su inscripción en el registro correspondiente		Microempresas nuevas se clasifican de acuerdo con información al momento del registro.
Normas aplicables	Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), IASB.	NIIF para las pymes, IASB.	Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR), de la Unctad.

1.2.2 Doctrina del CTCP sobre aplicación de normas internacionales

Una vez establecido que las ESAL estaban obligadas a aplicar el marco normativo de los estándares internacionales, al CTCP no le quedaba otra alternativa que insistir en esta obligación, tesis que efectivamente ha desarrollado de manera permanente a través de su doctrina y de la emisión de documentos de orientación técnica preparados para orientar la convergencia con las NIIF en Colombia, a los cuales nos referiremos en los siguientes capítulos.

Entre la doctrina emitida rescatamos los siguientes pronunciamientos.

a) Concepto 851 (9 de noviembre de, 2015) sobre propiedad horizontal de uso residencial o mixto. Se expone la tesis de que estas entidades están obligadas a llevar contabilidad sobre la base de lo dispuesto por la Ley 675 de 2001.

La ley citada define a la propiedad horizontal como una entidad de derecho civil, sin ánimo de lucro; contiene el régimen de propiedad horizontal que define el uso residencial, cuando los inmuebles privados que la conforman están destinados a vivienda de personas; el uso comercial, cuando ellos se encuentran destinados a actividades mercantiles, y el uso mixto, cuando tienen diversas destinaciones, como vivienda, comercio, industria. La obligación de llevar contabilidad surge desde la fijación de una función al administrador del conjunto o edificio, "llevar bajo su dependencia y responsabilidad, la contabilidad del edificio o conjunto".. Previamente a este artículo, la ley dispone que es función de la Asamblea General de Propietarios "aprobar o improbar los estados financieros".

b) Concepto 688 (14 de agosto de 2015) sobre sindicatos. En este concepto expresa que por tratarse de que los sindicatos se consideran ESAL, de acuerdo con su régimen legal vigente, ellos deben sujetar sus registros contables al nuevo marco técnico normativo.

c) Concepto 306 (25 de mayo de, 2015) sobre ESAL. En este concepto se reitera que "no hay ningún régimen contable para el sector privado, distinto al dispuesto para los grupos 1, 2 y 3, establecidos en el Direccionamiento estratégico de este órgano normalizador"..

d) Concepto 103 (20 de marzo de, 2015) sobre ESAL. Se reitera la tesis de que por el hecho de estar legalmente obligadas a llevar contabilidad, estas se encuentran obligadas a adoptar los nuevos marcos técnicos normativos.

e) Concepto 662 (3 de diciembre de, 2014) sobre ESAL. Aquí se precisa que "no hay ningún régimen contable para el sector privado, distinto al dispuesto para los grupos 1, 2 y 3, establecidos en el Direccionamiento estratégico de este órgano normalizador".

1.3 Impacto de la reglamentación de las normas internacionales en las (ESAL)

Hablando de la ausencia de ánimo lucrativo, el Código Civil en su artículo 637 versa: “[...] lo que pertenece a una corporación, no pertenece ni en todo ni en parte a ninguno de los individuos que la componen”, refiriéndose con ello a entidades de beneficencia distintas de las de derecho público, de las que se financian con recursos del Tesoro Nacional y de las sociedades industriales, todas ellas no reguladas por ese Código. Esa es la clave de la ausencia del ánimo de lucro, pues como lo cita Jaramillo Díaz (2009, p. 10), “una entidad no tiene ánimo de lucro en la medida en que las utilidades obtenidas por ella nunca se reparten entre sus miembros, es decir, no pueden ser distribuidas cuando un miembro se retira, ni al final de cada ejercicio contable ni cuando la entidad se liquida”. En la prescripción legal y en la definición anotadas se encuentran los elementos que personifican y justifican la existencia de las ESAL, desde la perspectiva económica y legal, que son:

- a) El patrimonio y los recursos aportados a una ESAL no pertenecen ni significan una inversión para ninguno de los aportantes a cualquier título.
- b) A su vez, los constituyentes o aportantes de la ESAL no depositan allí bienes o recursos en espera de recibir un beneficio económico.
- c) Los excedentes (utilidades) obtenidos no son susceptibles de ser distribuidos o transmitidos a los constituyentes o integrantes de la ESAL, en ningún momento del tiempo, ni siquiera a su liquidación .
- d) El incremento del patrimonio de la ESAL no constituye enriquecimiento real ni potencial en sus constituyentes o integrantes.

Desde una perspectiva de política social, las ESAL se justifican en la promoción de los derechos fundamentales como una extensión de las funciones del Estado permitida a los particulares con fundamento en los artículos 38 y 39 de la Constitución Política de Colombia. No es casualidad que las ESAL se enfoquen en objetos dedicados a la realización de actividades de salud, educación, deporte, cultura, investigación, religión, servicios sociales y otros, coincidente con la enunciación de los derechos fundamentales de nuestra Constitución Política desarrollada entre sus artículos 11 y 41, como los derechos a la vida, a la integridad, a la igualdad, al libre desarrollo de la personalidad, a la libertad de cultos, al debido proceso, a la libertad de expresión, a la honra, entre otros.

Es un fin esencial del Estado “garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución”, como lo reza el artículo 2 de la Carta Política, los cuales con frecuencia delega en particulares, de quienes exige la adecuada atención e inversión de recursos a cambio de concederles beneficios en diversos aspectos, como los otorgados en materia impositiva. Así, el Estado concede a ciertos organismos la facultad de promover el desarrollo y realización de los derechos

fundamentales pactados en su Carta Magna, y concede privilegios en el pago de impuestos, por ejemplo, pero reclama de ellos una adecuada inversión de recursos y de excedentes, y una total ausencia de ánimo lucrativo en sus organizaciones.

En este contexto, la contabilidad de las ESAL, estructurada históricamente desde la necesidad de informarse sobre sus operaciones y conservar una memoria material de ello, como se planteó al inicio de este capítulo, encuentra y enfrenta contradicciones monumentales al momento de adoptar los estándares contenidos en las NIIF. Desde su génesis, afloran las definiciones que, precisando a los destinatarios de la NIIF para las pymes, hacen que su implementación en las ESAL se realice de manera forzada y, por lo general, incomprensible para ellas, en virtud del cumplimiento de normas legales. Vamos a evaluar algunos aspectos relevantes.

1.3.1 De los objetivos del ente emisor

Tanto la entidad matriz, Fundación IASC, como el órgano emisor de las normas, IASB, definen como uno de sus objetivos desarrollar un conjunto de normas contables “para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas”. Es claro que las ESAL no participan en estos mercados, con lo cual quedan por fuera de la órbita del emisor de la norma. Así, construir una norma internacional de información financiera para las ESAL sería algo totalmente extraño para IASC-IASB y, posiblemente, requeriría un cambio previo en la definición de sus objetivos y de su naturaleza y de una transformación en su interior.

1.3.2 Del propósito de los estados financieros

Según el organismo emisor, “las NIIF están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros con propósito de información general, así como en otra información financiera, de todas las entidades con ánimo de lucro”. Tan clara es esta manifestación que, a renglón seguido, recalca que uno de los objetivos de los estados financieros es suministrar información sobre el rendimiento de la entidad, de tal manera “que sea útil para esos usuarios al tomar decisiones económicas”. Por supuesto, las expectativas de esos usuarios giran sobre el enriquecimiento por su inversión y el flujo de efectivo que le puedan proporcionar los dividendos.

1.3.3 De los destinatarios de la NIIF para las pymes

El organismo emisor emite esta norma para entidades que no negocian en un mercado público (como las bolsas de valores) y para las que emiten “estados financieros con propósito de información general para usuarios externos”. Define como primer usuario externo a “los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio”, tras precisar previamente que cuando los estados financieros se producen únicamente “para

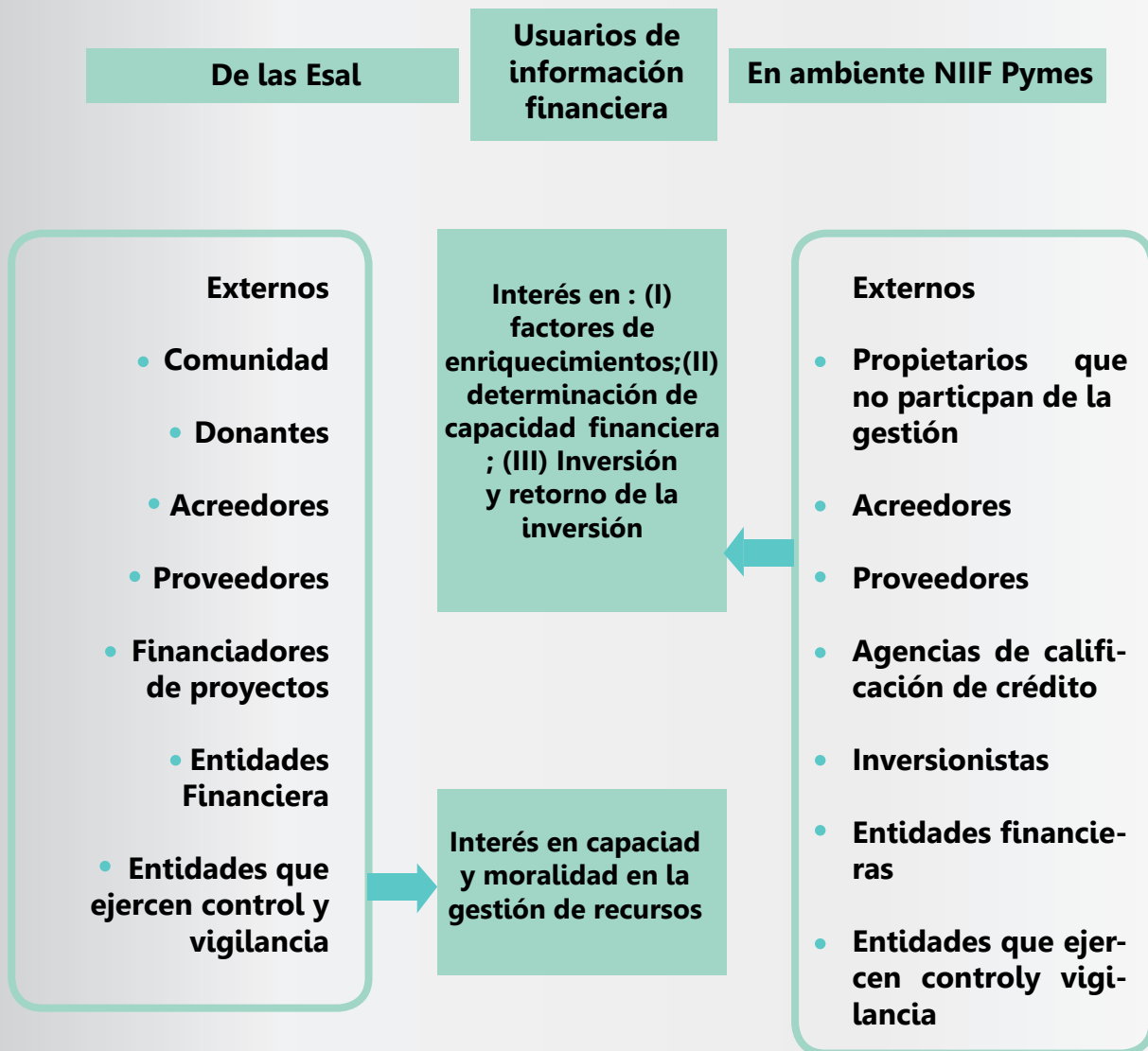
el uso exclusivo de los propietarios-gerentes, o para las autoridades fiscales u otros organismos gubernamentales”, no pueden tenerse como preparados con propósito de información general. Desde esta perspectiva, en las ESAL no existen usuarios externos y, en consecuencia, sus estados financieros carecen del propósito de la información general.

En otras palabras, los usuarios externos de la información financiera bajo NIIF para las pymes están señalados desde la perspectiva del interés económico que en el ente reportante tienen inversionistas, propietarios, calificadoros de riesgo. Por supuesto, también se dirá que hay usuarios externos de la información de las ESAL, pero todos ellos están desprovistos del interés económico esperado a partir del crecimiento patrimonial o de los resultados de la ESAL; en estas entidades, el interés económico se reduce al espectro del buen manejo de los recursos entregados, bien desde la perspectiva del donante o financiador de proyectos, bien desde la perspectiva del proveedor de bienes y servicios para el adecuado cumplimiento de su misión.

El gráfico 1 muestra una representación del interés de los usuarios de información financiera y el caso de las ESAL.

-
1. La NIIF para las pymes fue adoptada en Colombia mediante el Decreto 3022 de 2013, hoy incorporado en el Decreto 2420 de 2015, Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, con las modificaciones introducidas por el Decreto 2496 de 2015. La adopción de las normas internacionales en el país supone su entrada en vigencia a partir de la norma legal que las aprueba, norma legal que viene acompañada de un anexo que trae la reproducción en español de la norma original.
 2. El marco conceptual para la Información Financiera forma parte del conjunto de estándares conocidos en el país como normas plenas, las cuales fueron adoptadas para los denominados usuarios de información financiera del grupo 1.

Gráfico 1. Interés de usuarios externos de información financiera



1.4 Tipos locales de ESAL

El CTCP, en su Orientación técnica para las ESAL, presenta una clasificación de estas entidades sobre la base de una clasificación internacional con apoyo de la ONU, la cual seguimos aquí con algunas representaciones particulares en nuestro país (cuadro 2).

Cuadro 2. Representación local de ESAL

Grupo	Clase	Representación
1	Cultura y recreación	Artes plásticas, musicales, escénicas, audiovisuales, literarias - Folclor - Museos - Historia - Antropología - Filosofía - Arqueología - Dramaturgia - Clubes sociales - Actividades del deporte.
2	Educación e investigación	Educación formal - Centros de investigación.
3	Salud	Hospitales - Clínicas - IPS - Asilos de ancianos.
4	Servicios sociales	Programas de desarrollo social - Atención a menores, personas con discapacidad, adictos - Emergencias y desastres - Asilos para refugiados - Cajas de Compensación Familiar - Sector solidario.
5	Medio ambiente	Ecología - Protección ambiental.
6	Desarrollo social y vivienda	Propiedad horizontal - Organizaciones comunitarias - Sociedades de mejoras públicas.
7	Promoción de derechos, asesoramiento legal y política	Partidos y movimientos políticos - Acceso a la justicia - Territorios, resguardos y cabildos indígenas - Defensa civil - Ligas de consumidores - Atención a población desplazada, reinsertada.
8	Intermediarios filantrópicos y promoción de voluntariado	Otorgamiento de becas - Voluntariados.
9	Organizaciones internacionales	Atención de desastres - Derechos humanos.
10	Religión	Congregaciones y asociaciones religiosas.
11	Asociaciones de empresarios, profesionales y empleados	Asociaciones de empresarios, profesionales y empleados - Sindicatos.
12	No clasificados en otra categoría	Asociaciones de exalumnos, de padres de familia - Otras.

1.5 Algunas situaciones particulares del proceso de adopción según el tipo de entidad obligada

Variables externas, como las reportadas en el sector salud por la superintendencia del ramo, han obligado al Gobierno nacional a ampliar los periodos previos a la adopción de las NIIF para las entidades pertenecientes al grupo 2 de usuarios de normas internacionales, tal como se detalla en los Considerandos del Decreto 2496 de 2015. El ente de control y vigilancia mencionado en oficio a la Presidencia de la República, recalca:

[...] la situación que atraviesa el sector salud, en especial la relacionada con el deterioro de la situación financiera tanto de las entidades promotoras de salud como de los prestadores de servicios de salud públicos y privados [...]

[...] en aplicación del marco técnico normativo para los preparadores de información financiera clasificados en el grupo 2, los efectos que se originen implicarán el no cumplimiento de las obligaciones financieras y de habilitación de las EPS dentro del Sistema General de Seguridad Social en Salud, producto principalmente de los procesos de conciliación de cartera, resaltando que igual impacto de deterioro de las condiciones financieras se presenta en las instituciones prestadoras de servicios de salud que, en el caso de los hospitales públicos (ESE), conlleva un aumento de los clasificados en condiciones de riesgo alto y medio, que para enervarla y de acuerdo con la ley, entran a programas de saneamiento fiscal y financiero, los cuales requieren recursos fiscales no disponibles por las restricciones fiscales, sumándose a este panorama la no disponibilidad de recursos de los prestadores públicos que respalden el proceso de convergencia de la norma local a la internacional, como son los necesarios para la contratación de personal de apoyo y de asesores con experiencia en NIIF [...].

También, en los Considerandos, la Superintendencia Nacional de Salud expresó que, dentro de un acuerdo de cooperación técnica celebrado con el Banco Mundial referente al proceso de convergencia a NIIF.

[...] se ha realizado un proceso de consulta con una muestra de entidades del sector salud que hacen parte del citado grupo, lo que ha arrojado que en la convergencia de las normas locales a las normas internacionales, no existe una adecuada interpretación, afectando la calidad y oportunidad en el proceso de implementación. [Negrillas fuera de texto original]. Como quiera que se trata de la protección a un derecho fundamental, en el sector salud se encuentra un amplio número de ESAL que participa mediante la recepción de recursos tanto públicos como privados. Las situaciones descritas por el ente de control y vigilancia de este sector, referentes a dificultades económicas con efectos adversos en el patrimonio de las entidades por vía del deterioro de cartera, la ausencia de recursos para sufragar los gastos que suponen la adopción de las NIIF y la alta exposición a desastres financieros en razón a las tinieblas existentes en materia de interpretación de

las NIIF, presagian una tormenta de incalculables proporciones y repercusiones, pues se trata del naufragio de un sector y de un derecho fundamental. Por motivos como estos, el Gobierno nacional accedió a las pretensiones de la Superintendencia de Salud y extendió para estas entidades su periodo de transición hasta el 31 de diciembre de 2016, cuando se inicia para ellas el periodo de adopción el día 1 de enero de 2017.

Las sorprendentes revelaciones de los Considerandos del decreto mencionado muestran una faceta no analizada en el proceso de convergencia a normas internacionales y es la que proviene de reconocer hechos protuberantes pero despreciados por la comunidad académica y gubernamental en todos sus análisis. La Supersalud ha puesto su atención en factores hasta ahora ignorados, como aquellos cuando dice que la incapacidad de pago de las entidades recaudadoras del sector salud afectaría enormemente la viabilidad de las instituciones prestadoras de salud y las llevaría a su liquidación, que tampoco se puede contar con los recursos públicos para la salud, que los costos del proceso de convergencia son onerosos para la generalidad de las entidades y que ello es más grave si se considera la falta de transparencia y unidad de criterio en la aplicación e interpretación de las normas internacionales. Un escenario caótico que, entre las afectaciones patrimoniales por el deterioro de los activos y los efectos negativos de los altos costos del proceso de implementación con sus reprocesos por falta de claridad, llevarían prácticamente a la liquidación de las entidades. Una repercusión social insospechada.

Otras consideraciones, como las expuestas en el Decreto 2649 de 2015, inciden en la determinación de algunas otras debilidades y amenazas en el proceso de adopción de las normas internacionales para las ESAL, como las que mencionamos a continuación.

Debilidades:

- o Medición de algunos elementos de propiedades, planta y equipos.
- o Identificación y medición de activos provenientes de arrendamientos financieros.
- o Conformación del patrimonio.
- o Efectos negativos en el patrimonio y condiciones actuales para superarlos.
- o Reconocimiento de ingresos.
- o Insuficiencia de recursos económicos para sufragar los gastos que supone el proceso de adopción de NIIF.

Amenazas:

- o Falta de transparencia en la interpretación y aplicación de las normas.
Dependencia económica del sector de la ESAL de recursos externos públicos y privados.
- o Exposición a sanciones por incumplimiento del proceso de adopción.

En síntesis, para las ESAL el mayor compromiso en el proceso de adopción de normas internacionales proviene de la realización misma del proceso. Forzadas a adoptar un conjunto normativo que no fue concebido para su sector, pueden llegar a representaciones absurdas, o a situaciones que las pongan al borde de la desaparición, o a mirarse creativamente con el criterio de las entidades lucrativas para evitar consecuencias dañinas, todo por tener que vestir un traje que no fue diseñado para ellas.

1.5.1 Primera revisión a la NIIF para las pymes

En mayo de 2015, el IASB presentó la primera modificación a la norma internacional para las pymes, la cual fue recogida para su aplicación en Colombia mediante el Decreto 2496 de 2015, que modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información. Ha establecido el organismo emisor que las modificaciones a la NIIF para las pymes aplican para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017, pero que pueden aplicarse de manera anticipada. En nuestro país, en virtud del decreto citado, estas modificaciones también aplican a partir del 1 de enero de 2017 y también se permite su aplicación anticipada.

El nuevo decreto, con fundamento en las apreciaciones presentadas por la Superintendencia Nacional de Salud, modificó el cronograma de aplicación de las normas internacionales para las entidades del grupo 2, usuarias de la NIIF para las pymes, pertenecientes al Sistema General de Seguridad Social en Salud y para las Cajas de Compensación Familiar. Para ellas, determinó que su periodo de transición será el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2016 y que su periodo de adopción iniciará el 1 de enero de 2017. De igual forma, las exigencias de emisión de estados financieros se ajustan a esas fechas de corte. El decreto deja a elección de la entidad su accionar en el año 2016 si ya se encuentra avanzada en la adopción de la norma internacional.

2. De las NIIF para las pymes sobre activos

La sección 2 de la NIIF para las pymes, conceptos y principios generales, aborda el objetivo de los estados financieros sobre el criterio de que ellos se preparan con propósito de información general, es decir, para ser utilizados por usuarios externos, entendiendo por tales aquellos cuyo interés se centra en el conocimiento de las capacidades de generar enriquecimiento por parte del ente informador, en conocer sus flujos de efectivo y su capacidad financiera y en establecer sus niveles de recepción de recursos y los tiempos de retorno de la inversión, tal como lo vimos en el capítulo anterior.

En el cuadro 3 se muestran los conceptos y principios generales de la información financiera propuestos por la sección 2.

Cuadro 3. Conceptos y principios generales

Característica	Alcance	Tendencia
Comprensibilidad	Para usuarios que tienen conocimiento razonable de actividades económicas, empresariales y contables	Usuario conocedor de entornos económicos, contables y de negocios.
Relevancia	Para adecuada toma de decisiones de usuarios conocedores.	Evaluar hechos pasados y confirmar/corregir evaluaciones a futuro.
Materialidad o importancia relativa	Hecho omitido puede influir en decisiones económicas de usuarios conocedores.	Cuidado al preparar información para usuarios conocedores
Fiabilidad	Representación razonable.	Influencia en toma de decisiones y formación de juicios.
Esencia sobre forma	Prima esencia de la transacción sobre forma legal.	Generar información fiable para usuarios conocedores.
Prudencia	No sobreestimar activos e ingresos, ni subestimar pasivos o gastos.	Representación financiera de la información.
Integridad	Información completa.	Omisiones que no sean relevantes.
Comparabilidad	Intermediarios filantrópicos y promoción de voluntariado	Otorgamiento de becas – Voluntariados.
Oportunidad	Capacidad de influencia en usuarios conocedores.	Equilibrio entre oportunidad y fiabilidad de la información.

Equilibrio costo y beneficio	Beneficios de la información vs. costos de preparación/emisión.	Juicio sobre esfuerzo o costo desproporcionado = forma en cómo se afectan decisiones económicas por ausencia de información, sobre la base de información preparada con propósito de información general.
------------------------------	---	---

Ajenos a las circunstancias mencionadas en el cuadro 2, los usuarios externos de información financiera de las ESAL centran su atención en establecer la capacidad de gestión de recursos por parte de la entidad y en medir el grado de riesgo moral en su actuación.

11. El riesgo moral, o problema de los incentivos distorsionados, fue definido por Paul Krugman como aquel que existe "cuando un individuo tiene más información acerca de sus propias acciones que el resto de los individuos. Esto provoca que, en caso de que sea otra la persona que soporte los costes asociados a la falta de esfuerzo o responsabilidad, los incentivos a esforzarse o a ser

En materia de información financiera de las ESAL, el riesgo moral puede provenir del ocultamiento o representación creativa de la utilización en beneficio propio de recursos privados o públicos recibidos para la realización de programas de alcance y contenido social. Los elementos de riesgo moral en la preparación de información financiera de las ESAL provienen de considerar que el Estado ha otorgado una serie de beneficios y estímulos para la operación de este tipo de entidades, como los beneficios de índole tributaria, los cuales pueden ser asumidos de forma negativa por sus administradores, constituyentes o fundadores, en busca del lucro en su gestión, que se acompaña con el ocultamiento de las transacciones y que finalmente se manifiesta en representación aparente en la situación financiera.

Así, por ejemplo, tras observar el privilegio fiscal, el riesgo moral en el reporte de información financiera de una ESAL se materializa en el evento en que una representación artificiosa oculte un enriquecimiento indebido, causando un provecho injusto de cargas tributarias, lo que se traduce en que los demás contribuyentes deben aportar un pago mayor al que les debería corresponder si no tuvieran que asumir el beneficio indebido de una entidad.

Una inquietud relevante de un financiador de proyectos o de un donante es la de establecer si determinada ESAL cuenta con la capacidad de gestión que requiere el programa que se va a ejecutar y si esa gestión de recursos se ha efectuado de manera pulcra y ajustada a los criterios de sus financiadores. Los reportes financieros de la entidad permiten llegar a conclusiones ajustadas a esos criterios, por supuesto, siempre que no se trate de publicaciones sometidas a manifestaciones de contabilidad creativa.

En ello radica la diferencia del concepto de usuario externo de información financiera, entre los señalados como tales por la NIIF para las pymes y los que lo son de las ESAL. En este último caso, ellos no se encuentran interesados en evaluar el enriquecimiento obtenido, o que puedan obtener, por vía de crecimiento de la empresa o de la generación de dividendos, ni en determinar sus flujos de efectivo, ni en medir retornos de inversión, por las razones naturales de que la esencia de la entidad es totalmente ajena a los intereses económicos de sus constituyentes o asociados.

Entonces, el usuario externo de información financiera de una ESAL se encuentra interesado en evaluar aspectos de la moralidad administrativa, de la capacidad de gestionar un determinado volumen de recursos, de tal suerte que pueda percibir inicialmente que su proyecto social va a tener el alcance y cobertura propuesto. Ese usuario externo requiere tener una percepción ajustada del riesgo moral.

responsables estén distorsionados” (Introducción a la economía: microeconomía, p. 449. Disponible en: <https://books.google.es/books?id=ld8I68bW3eoC&lpg=PA449&ots=BsZAVF9i46&dq>. Consultado el 18 de abril de 2016).

Frente a esta realidad, las ESAL deben responder con la emisión de información preparada base un criterio estrictamente financiero, que no responde ni a sus necesidades de información, ni a las del usuario externo. No se trata solo de una diferencia en la interpretación aplicable a las transacciones. Pero a eso debe ajustarse, pues así lo ha dispuesto las normas legales que regulan el contexto de la información financiera en Colombia.

Los siguientes capítulos de esta Guía obedecen al criterio de que los registros contables y los estados financieros de las ESAL deben prepararse y emitirse con sujeción a las NIIF para las pymes, norma de obligatoria aplicación hasta ahora en nuestro país, en razón a que la adopción de este sistema normativo emana de la ley y de sus decretos reglamentarios.

- (i) otras normas que pueden tratar con algún detalle el asunto de estas entidades no son evaluadas en esta Guía en la medida en que no forman parte del cuerpo normativo del que hablan las normas legales que regulan los aspectos inherentes al marco técnico normativo de la contabilidad en nuestro país;
- (ii) en razón al criterio general que impera en el análisis normativo de nuestro país, las ESAL se encuentran obligadas a adoptar el mismo marco técnico normativo impuesto para las demás entidades obligadas a llevar contabilidad;
- (iii) algunas referencias a otros marcos técnicos normativos diferentes a los adoptados en Colombia se plantearán solo para efectos de discusión y su mención en documentos oficiales puede ser indicativa del reconocimiento al descuido con el que se ha tratado oficialmente el asunto de la contabilidad en las ESAL.

2.1 Consideraciones sobre propiedades, planta y equipos

Conforman el activo de propiedad, planta y equipo aquellos elementos tangibles controlados por la ESAL como resultado de sucesos pasados, de los que se espera obtener beneficios económicos en el futuro, que se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o en la prestación de servicios, o con propósitos administrativos, o para ser arrendados, y que se espera usar durante más de un periodo. De igual manera, se tratará a las piezas de repuesto, el equipo de reserva y el equipo auxiliar, cuando ellos cumplan con los criterios de definición de estos activos.

12. Las ESAL cuentan con dos regímenes tributarios: uno denominado Régimen Tributario Especial y otro Régimen de No Contribuyentes; en el primero hay una tarifa especial y unas condiciones especiales, y en el segundo no hay pago de impuesto de renta alguno, pues el legislador ha hecho la ficción de que sus rentas no pertenecen a este impuesto. En algunas entidades, como asociaciones gremiales, fondos de empleados, el realizar actividades industriales o comerciales suponen la diferencia entre

La obtención de beneficios económicos y la producción o suministro de bienes no son elementos extraños a una ESAL. Ya hemos visto que el ánimo de lucro se centra en el enriquecimiento de sus aportantes o sobre la distribución de utilidades y que la realización de actividades industriales o comerciales también acompaña su esencia, tanto, que estas son objeto de pronunciamientos y distinciones en asuntos tributarios.¹²

12. Las ESAL cuentan con dos regímenes tributarios: uno denominado Régimen Tributario Especial y otro Régimen de No Contribuyentes; en el primero hay una tarifa especial y unas condiciones especiales, y en el segundo no hay pago de impuesto de renta alguno, pues el legislador ha hecho la ficción de que sus rentas no pertenecen a este impuesto. En algunas entidades, como asociaciones gremiales, fondos de empleados, el realizar actividades industriales o comerciales suponen la diferencia entre

En la vida diaria se encuentran, por ejemplo, entidades que atienden población con algún tipo de limitación física, que apoyan su gestión mediante el suministro de equipos que ayuden a superar esa discapacidad específica. También es común el caso de comunidades religiosas, de instituciones del arte y la cultura o de entidades educativas que tienen establecimientos para la venta de objetos alusivos a su credo, a su arte y a su institución. Son comunes las organizaciones constituidas alrededor de la asistencia a personas que padecen ciertas patologías terminales, o frecuentes, o crónicas, que desarrollan actividades industriales o comerciales destinadas a la producción, importación y venta de medicamentos y equipos destinados a sanar o a paliar los efectos de esas patologías. Ciertas entidades dedicadas a atender situaciones catastróficas en la comunidad, ya por acción de la naturaleza o del hombre, acuden a realizar actividades industriales o mercantiles para ampliar sus recursos, a través de la fabricación, importación, reparación o comercialización de equipos especializados, repuestos y accesorios.

Como todos los usuarios de la NIIF para las pymes, las ESAL deben atender los criterios de reconocimiento y medición para estos activos, lo cual supone complejidades especiales en su aplicación y en el desarrollo del concepto de depreciación.

2.1.1 Reconocimiento

Una ESAL reconocerá un activo de propiedad, planta y equipo cuando se trate de un bien tangible controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que espera recibir beneficios económicos en el futuro, que se mantiene para la producción de bienes o prestación de servicios o para uso administrativo, que se espera utilizar durante más de un periodo contable y que puede ser valorado (medido) de manera fiable.

El control, que el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española define como el dominio, mando o preponderancia, en referencia al poder de usar o disponer de algo, se consigue a través de diversas formas, y una de ellas es la expresión jurídica de la propiedad. Apartada de esa sola consideración, que por sí sola no basta, la NIIF para las pymes pide el reconocimiento de un activo a partir del criterio de control, el cual puede obtenerse por vía de otras manifestaciones como el arrendamiento financiero, el usufructo o el comodato.

2.1.2 Medición inicial

Entendiendo como medición el proceso mediante el cual el usuario de la NIIF para las pymes fija los valores monetarios por los cuales representa una partida en sus estados

pertenecer a uno u otro régimen, o incluso, el de pasar a ser tratados como contribuyentes de régimen ordinario (como el de las sociedades mercantiles) por esas rentas.

13. Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, vigésima segunda edición, 2001.

financieros, se conoce como medición inicial la realizada en el momento en que ocurre el reconocimiento de una partida. Esta norma determina que ella se hará al valor del costo, el cual incluirá, adicional a su precio de adquisición, los valores de conceptos como: los gastos legales y de intermediación (como honorarios y comisiones); aranceles de importación; impuestos no recuperables (como IVA, impuesto de registro); costos por ubicación del activo en el lugar y condiciones necesarias para su uso (como costos de preparación del lugar, de entrega y manipulación, de instalación y montaje); costos de desmantelamiento o retiro del elemento, que hace referencia a las erogaciones en que se incurrirá para la rehabilitación del lugar en que se asienta el activo.

2.1.3 Medición posterior

Proceso que se efectúa, luego del reconocimiento de una partida, cuando se van a emitir los estados financieros. Las nuevas disposiciones precisan que la medición posterior se podrá hacer por el modelo del costo o por el modelo de revaluación; este último se aplicará en cada caso en que un elemento de propiedad, planta y equipo pueda medirse a valor razonable, base del modelo de revaluación.

2.1.3.1 El modelo del costo

El modelo del costo se propone como la determinación del valor de representación a partir de la siguiente ecuación:

$$\text{Costo} = CA - DA - PD$$

14. Desde su inicio, la NIIF para las pymes expresó que la medición posterior debería hacerse por el modelo del costo. A partir de la primera revisión a la norma hecha por el IASB y adoptada en Colombia mediante el Decreto 2496 (23 de diciembre de, 2015), la NIIF para las pymes se acerca a los criterios de medición posterior de la norma internacional plena, concediendo la facultad al usuario de señalar si adopta uno u otro sistema. En nuestro país, la modificación del emisor de la norma tendrá vigencia a partir del 1 de enero de 2017, pero podrá ser utilizada de manera anticipada a criterio del usuario de la NIIF para las pymes.

En donde:

CA = costo de adquisición (medición inicial).

DA = depreciación acumulada.

PD = pérdida por deterioro del valor.

El concepto de pérdida por deterioro del valor de los activos hace referencia al impacto que debe registrarse en los estados financieros como consecuencia de que el valor en libros de un activo sea superior a su valor de recuperación.

La norma internacional, privilegiando la representación financiera de la información, pretende que en ella se refleje un valor tal por sus activos que ese sea el mínimo a recibir en caso de una realización total de los mismos; por ello, cuando el valor de recuperación (importe recuperable) de un activo determinado, es decir, el valor que se espera recibir si es enajenado en ese momento del tiempo, es menor a su valor en libros (importe en libros), la norma pide la medición y registro del deterioro de ese activo, o lo que es lo mismo, del exceso del valor en libros sobre el valor de recuperación, de tal manera que su representación se ajuste a lo que en ese mismo momento se esperaría recibir

2.1.3.2 El modelo de revaluación

Este modelo se propone a partir de la siguiente ecuación:

$$\text{Revaluación} = VR - DA - PD$$

En donde:

VR = valor razonable al momento de la revaluación.

Nótese que el modelo del costo y el modelo de la revaluación tienen como elemento común la medición al valor razonable en la variable de la pérdida por deterioro del valor (PD). Por supuesto, en el modelo del costo la NIIF para las pymes permite la aplicación de un test de deterioro para establecer la presencia de síntomas que llevan a la conclusión de que el valor recuperable es inferior al valor en libros, luego de lo cual procede la medición al valor razonable, la que podrá confirmar o desmentir esa percepción.

La NIIF 13, "Medición del valor razonable", propone que esta medición es una metodología de valoración que se estructura a partir de datos suficientes disponibles; es decir, la medición a valor razonable es una técnica y no una formulación determinada. Técnica, por demás, que, como lo define Mantilla (2012, p. 67), "dispone de tres enfoques básicos", los cuales representamos en el cuadro 4.

Cuadro 4. Técnicas de valoración a valor razonable

Técnicas de valoración a valor razonable

**Enfoque
de mercado**

Utiliza los precios y otra información relevante generada por transacciones de mercado que involucran activos, pasivos o un grupo de activos y pasivos idénticos o comparables similares, tales como un negocio

**Enfoque
del costo**

Refleja el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo (También conocido como costo de reposición).

**Enfoque
del ingreso**

Convierte importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y gastos) en un importe presente único (es decir desconocido). Existen varias técnicas entre ellas la del valor presente

Fuente : Samuel Mantilla. Estándares/ Normas internacionales de información financiera IFRS (NIIF)

2.1.4 La teoría de los beneficios económicos futuros

La sección 17 de la NIIF para las pymes se encuentra estructurada sobre la teoría de los beneficios económicos futuros, la cual predica que un bien tangible del que se tiene el control, será reconocido dentro de los activos de propiedad, planta y equipo, si es utilizado en la producción de bienes o en la prestación de servicios o en la administración, siempre que se encuentre en condiciones de generar beneficios económicos futuros. De la misma manera, la depreciación del activo, que comenzará cuando se encuentre disponible para su uso, se realizará teniendo en cuenta el modelo de consumo de los beneficios económicos futuros que haya diseñado la entidad; en este punto la norma que cuando existan indicios de cambio en el modelo de consumo de esos beneficios, la entidad deberá

15. Se entiende que el postulado se refiere a la generación futura de recursos económicos, independiente de si ese flujo de recursos generará, o no, ganancias a la entidad, puesto que en estricto sentido por beneficio se entiende la utilidad, provecho o "ganancia económica que se obtiene de un negocio" (DRAE).

ajustar el método de depreciación y podrá, incluso, llegar hasta a proponer el cambio de método de depreciación, caso que será tratado como un cambio de estimación contable.

La norma dispone que un activo de propiedad, planta y equipo lo será a partir de su capacidad generadora de beneficios económicos, con la única excepción de los de uso administrativo. De análoga manera, cuando se refiere a la depreciación de esos activos la ajusta al patrón de consumo de los beneficios económicos, siendo claro, entonces, que de ese postulado también se excluye la depreciación de los bienes de uso administrativo.

El caso de las ESAL es contrario al de las entidades lucrativas, pues con frecuencia sus activos se utilizan en un contexto social y comunitario y no se encuentran dispuestos para la generación de beneficios económicos. Por ejemplo:

- o Una fundación tiene un inmueble en el que desarrollan actividades educativas para niños de escasos recursos de su área de influencia. Por disposición de sus fundadores, la actividad escolar se desarrolla con carácter estrictamente social, lo que implica que todos los niños beneficiarios del programa reciben educación gratuita.

- o Una organización tiene un inmueble para el acopio y almacenamiento de productos para atender emergencias y catástrofes en la comunidad (incendios, terremotos, inundaciones, accidentes). La atención de esas emergencias no genera flujo de recursos a la entidad.

- o Una entidad realiza labores en comunidades vulnerables mediante la capacitación en diversos oficios a las personas que allí viven. La capacitación la imparte por medio de una red de voluntarios, los cuales son llevados al lugar en vehículos que la entidad tiene dispuestos exclusivamente para ese servicio. Los lugareños reciben la formación de manera gratuita.

En los casos mencionados, los bienes involucrados en la prestación de los servicios se clasifican como activos de propiedad, planta y equipo en cada institución, pero su utilización no genera un flujo de recursos a su entidad. En la perspectiva financiera sobre la que descansa la NIIF, el registro de la depreciación no obedece al concepto de asignación sino que se encuentra atado a la presencia de beneficios económicos.

Frente a la inexistencia de beneficios económicos, el activo pierde su característica de depreciable y, en consecuencia, solo cabe la no depreciación de esos bienes. Caso contrario, depreciar un activo que no cumple con la premisa del beneficio económico lleva a la entidad a emitir información financiera con ese grado de distorsión, que se resume así:

- (i) si la ESAL registra otro tipo de ingresos, el gasto por depreciación no estará en consonancia con el modelo de consumo de beneficios económicos;

- (ii) si la ESAL no registra algún ingreso, tendrá un resultado deficitario y podrá llegar hasta a reflejar un patrimonio negativo.

2.1.5 Algunos casos particulares de medición

Habida cuenta de las formas por las cuales una ESAL puede tener el control de un activo de Propiedad, planta y equipo, una de las cuales es la de recibirlo en donación, se presentan situaciones con grado de complejidad, tanto en medición inicial como en medición posterior y tanto en el modelo del costo como en el de revaluación. Los siguientes ejemplos no cubren todo el espectro de esos casos particulares, pero pretenden un acercamiento a ellos.

2.1.5.1 En el modelo del costo

Para la medición inicial, la dificultad surge cuando se adquiere el control del activo por una vía diferente a la compra. Sin precio de adquisición de base para determinar el costo al momento de reconocimiento inicial, la ESAL puede optar por:

- a) Ceñirse a la letra de la Sección 17, caso en el cual el costo se fijará a partir de un precio de adquisición de cero, más los demás elementos que puedan concurrir, como costos de ubicación del activo o costos de desmantelamiento. Esto es ortodoxo en la aplicación de la norma, pero puede conducir a una representación financiera no relevante y no fiable.
- b) Hacer eco de las disposiciones contenidas en el párrafo 10.5 de la NIIF para las pymes, en busca de una representación relevante y fiable. En este evento, los juicios de la gerencia pueden conducir a medir el activo al valor razonable, si ello es viable, por remisión a otras guías de esta NIIF que tratan aspectos relacionados, tal como lo dispuesto en el párrafo 24.5, que señala que las subvenciones del Gobierno se miden al valor razonable del activo recibido.
- c) Registrar el activo por el valor que tiene para el donante (valor en libros del donante, del activo entregado), en atención al párrafo 10.4 que pide el juicio de la gerencia para buscar una representación relevante y fiable de la información financiera.

2.1.5.2 En el modelo de revaluación

La nueva versión de la NIIF para las pymes pide la medición a valor razonable como modelo de revaluación en la medición posterior, cuando un elemento de propiedad, planta y equipo pueda medirse de esa forma de una manera fiable. A partir de considerar los tres enfoques de la metodología para la medición a valor razonable, el de mercado, el del ingreso y el del costo, una ESAL deberá abordar este proceso teniendo en cuenta que esta medición se centra en la presencia de elementos observables para un mismo activo, o para activos similares, o la existencia, o no, de mercados activos para ellos, y, en general, sobre la posibilidad de llegar a una medición fiable del valor razonable de ese activo.

Tal vez, el asunto de la existencia de un mercado activo pueda crearle serios obstáculos a la medición de algunos activos de las entidades sin ánimo de lucro. Por su esencia, ellas acceden a bienes con esta particularidad, adicionalmente a que, a menudo, se trata de bienes sobre los cuales existe fundamentalmente la intención de conservarlos en el tiempo.

a) El valor razonable de un inmueble construido con especificaciones propias de la actividad desarrollada. Una ESAL cultural desarrolla sus actividades en un edificio levantado con diseño exclusivo para impartir formación musical artística y cultural. Los ambientes, los pasillos, el manejo de espacios, los materiales empleados, la insonorización, los techos, todo está en función de su actividad. Reformar para darle un uso diferente de seguro resultará más costoso que demoler y erigir una nueva edificación. El mercado activo de inmuebles es fácil de observar y medir, pero inmuebles con esta dimensión pueden no tener un mercado activo, máxime si consideramos que edificios de usos frecuentes (oficinas, vivienda) no pueden tenerse como activos similares. En este caso podría apelarse al enfoque del costo o del ingreso, con el riesgo de reflejar una información financiera poco fiable en la medida en que su representación económica puede exceder el monto a recibir en un momento determinado en el tiempo.

b) El valor de un inmueble de conservación entregado a una ESAL para uso exclusivo en sus labores administrativas y con prohibición absoluta de venta o arrendamiento o cesión gratuita a cualquier otro ente. Los inmuebles de conservación pueden tener un mercado activo, pero la restricción total impuesta por el benefactor inhibe las variables de cualquier enfoque.

c) Una ESAL dedicada a la ciencia y la investigación exhibe con orgullo una piedra sideral que alguna vez cayó en su sede rural. La posible inexistencia de un mercado activo y de variables para establecer su valor razonable hacen difícil su representación financiera.

Son solo algunos ejemplos de casos que se encuentran en el día a día de las ESAL y de dificultades que se tienen al momento de valorar sus activos. Y así, podríamos seguir considerando otros casos que se encuentran en la literatura,

16. La NIIF para las Pymes define a un mercado activo como aquel “en el que las transacciones de los activos y pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información de cara a fijar precios sobre una base de negocio en marcha”.

como los incunables, ciertas obras de arte, piezas de museo, templos religiosos, arte precolombino, o la estatuaria de San Agustín, para citar solo algunos ejemplos.

El conflicto que pueden tener estos bienes tangibles con la norma internacional surge de entender que, de acuerdo con ella, estos elementos cumplen con los criterios del activo en la medida en que se trata de bienes tangibles que esperan usarse en la prestación de servicios o en la administración de la entidad por periodos superiores a un año. Sin embargo, la NIIF para las pymes exige que para el reconocimiento de un activo, entendido como el que ha cumplido con los criterios para serlo, el bien debe responder a los principios de generar beneficios económicos futuros y de que su valor pueda ser medido con fiabilidad. El cuadro 5 puede ser útil para el reconocimiento y registro de un bien dentro de los activos de propiedad, planta y equipo.

Cuadro 5. Criterios en activos de propiedad, planta y equipo

Criterios para reconocimiento y medición					Efectos en información financiera		
Tangible	Para uso o administración	Duración:1 periodo	Beneficios económicos futuros	Medición fiable	Juicio gerencia	Registra como activo de PPyE	Deprecia
SÍ	SÍ	SÍ	NO	SÍ	SÍ	SÍ	NO
SÍ	SÍ	SÍ	NO	NO	NO	NO	NO
SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	NO	NO	NO	SÍ
SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ

Algunos de los bienes mencionados en este numeral cumplen con la teoría de los beneficios económicos futuros, como los inmuebles de construcción específica, las piezas de museo, los templos religiosos, pero enfrentan el problema de reconocimiento a la hora de establecer su valor de una manera fiable.

Se encontrarán en apuros las ESAL que cuenten con bienes como los mencionados en este capítulo. Luego de cumplir con el criterio para ser identificados como activos de propiedad, planta y equipo, algunos no responderán al criterio de reconocimiento estructurado sobre la teoría de los beneficios económicos futuros, y otros no podrán medir de manera fiable esos bienes. Es posible que el juicio de la gerencia conduzca a una representación relevante y fiable.

2.2 Consideraciones sobre propiedades de inversión

Para la norma internacional son propiedades de inversión todos aquellos terrenos, edificios o una parte de ellos, que se tienen para percibir rentas, ganancias por valorización (plusvalía o apreciación de capital) o ambas, y no se tienen para su uso en la producción o prestación de servicios o actividades de administración, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones. Se trata de bienes tangibles con características de los que componen la propiedad, planta y equipo, y se clasifican de esta otra manera en virtud de su utilización.

Para el reconocimiento de un elemento en propiedades de inversión la norma internacional precisa que en su medición inicial se hará por el modelo del costo. La medición posterior de estos elementos se debe realizar por su valor razonable, incluso si se trata de un bien parcialmente destinado a la renta y con otra parte destinada al uso propio.

La NIIF para las pymes precisa que cuando un elemento de propiedades de inversión no pueda ser medido al valor razonable de una manera fiable, para efectos de la medición posterior, o esa medición no pueda hacerse sin costo o esfuerzo desproporcionado, y conservando el bien su uso para la renta o plusvalía, la entidad deberá reclasificar ese bien y presentarlo dentro del grupo de propiedades, planta y equipo, medido al modelo del costo.

En el evento anterior, la norma exige que se hagan revelaciones dentro de las dos cuentas: en la de propiedad, planta y equipo informará que allí presenta propiedades de inversión (de manera separada en el "Estado de situación financiera") que no han sido medidas al valor razonable porque ello no puede hacerse sin costo o esfuerzo o desproporcionado, y donde se manifiesten las razones que conducen a ese juicio; también deberá presentar una conciliación de los valores movidos entre estas dos cuentas. En cuenta de propiedades de inversión también revelará una conciliación de los movimientos desde y hacia propiedad, planta y equipo.

Es de resaltar que si una propiedad de inversión se representa dentro del conjunto de propiedad, planta y equipo –por inconvenientes de medición posterior–, no la desvirtúa como tal ni la condena a permanecer bajo ese concepto, pues la norma argumenta que una vez vuelvan a darse las condiciones para realizar un procedimiento para determinar su valor razonable, ese bien deberá volver a la cuenta respectiva. Los traslados realizados entre una y otra cuenta por temas de medición no constituyen cambios en política contable.

Las consideraciones expuestas en el numeral 2.1, referentes al reconocimiento y medición, serán aplicables en lo pertinente, aclarando que cuando un bien de propiedad de inversión se represente como tal no estará sujeto a depreciación.

2.3 Consideraciones sobre inventarios

Conformado por los elementos o productos mantenidos para la venta (producto terminado o comprado para la venta), junto con los bienes en proceso de producción (productos en proceso) y materiales y suministros para ser usados en el proceso de producción (materia prima) o en la prestación de servicios, los inventarios se miden por el menor valor entre el costo y el precio estimado de venta menos los costos de terminación y venta.

El costo de un elemento de Inventario parte de su precio de adquisición, al que se le adicionan valores por arancel de importación, por impuestos no recuperables, por transporte y manipulación, y otros conceptos en los que se incurra hasta darle a los productos la ubicación y condición para su uso, sin que se incluyan en el costo los valores por concepto de almacenamiento de producto terminado, costos indirectos de administración y costos de venta (comisiones).

La valoración al costo del inventario no ofrece dificultad cuando los productos son adquiridos por la entidad, pues el precio de compra es el factor inicial para la determinación del costo de elemento. La cuestión en una ESAL parte de admitir que sus inventarios pueden tener un precio de adquisición igual a cero, en la medida en que pueden haber sido recibidos en calidad de donación para ser utilizados en sus actividades de beneficio social, en actividades de administración o, incluso, para ser vendidos a terceros.

La evaluación del deterioro del inventario se da por la vía de confrontar el costo del producto con su valor neto realizable, que es el que resulta de establecer el precio estimado de venta menos los costos de terminación y venta. Aplica para los bienes destinados a la venta al público, pero la situación particular de la ESAL se da cuando se trata de bienes recibidos o adquiridos para ser suministrados a la comunidad en sus actuaciones y sin costo alguno para sus beneficiarios, caso en el cual el valor neto realizable es de cero. No obstante, el hecho de mantener unos productos, independiente de su origen y de su consumo, hacen necesaria la inclusión en el concepto de inventario y su medición en la forma anotada.

Cuando ocurra que una ESAL reciba un inventario en donación, podrá proceder a medirlo inicialmente a su valor razonable, de nuevo dando aplicación al párrafo 24.5 de la NIIF para las pymes, en busca de producir y emitir una información financiera relevante y fiable (10.4 y 10.5).

a) Una ESAL atiende un comedor comunitario en el que brinda alimentación gratuita a un amplio grupo de pobladores. Para atender el servicio recibe todos los alimentos por donación de un grupo de industrias alimenticias y de comercializadores de alimentos, quienes procuran suministrar volumen de sus productos con más amplia fecha de vencimiento.

Al recibo de la donación registrará los productos en el inventario por el precio facturado. Como quiera que los alimentos recibidos no están para la venta, al momento de emisión

de estados financieros, su valor neto realizable será igual a cero, pero las existencias efectivamente se encuentran almacenadas.

b) Una entidad recibe en donación medicamentos para atender una patología determinada, con el compromiso de venderlos al precio de costo a pacientes de escasos recursos, para que con el dinero así recaudado pueda atender otras intervenciones de esa patología.

Como en el caso anterior, al recibo de la donación registrará los productos en el inventario por el precio facturado. Al momento de emisión de estados financieros, el valor neto realizable de los medicamentos en inventario será igual al precio de costo, por lo cual su deterioro será igual a cero y el inventario será representado por el mismo valor por el que ingresó.

c) Una organización que brinda atención a la comunidad en casos de desastres, sean naturales o causados por el hombre, recibe gran cantidad de donaciones de pluralidad de artículos para atender una emergencia proveniente de un desastre natural.

Las donaciones ingresarán al valor razonable y a ese valor saldrán del inventario en la medida en que se entreguen a la comunidad. Si algún donante entrega los elementos al valor que él tiene en libros, ese será su valor inicial. Al momento de emitir estados financieros se deberá considerar que el valor neto de realización del inventario existente será de cero, en la medida en que esos artículos no son susceptibles de ser vendidos.

2.4 Otras consideraciones sobre normas del activo

Las secciones 11, 12, 14, 15, 18, 19 y 34 de la NIIF para las pymes tratan temas específicos de cuentas del activo, sobre las cuales haremos unas consideraciones.

2.4.1 Instrumentos financieros

Las ESAL darán aplicación a los criterios de reconocimiento, medición y revelación de instrumentos financieros, tanto del activo financiero como del pasivo financiero, en la forma como lo determinan las secciones 11 y 12 de la norma internacional.

2.4.2 Asociadas y negocios conjuntos

Los criterios de reconocimiento y medición de inversiones en asociadas y negocios conjuntos están trazados sobre la base de la perspectiva del inversor. Así, los modelos del costo, del método de participación y del valor razonable propenden por el reconocimiento y medición de la inversión en alguno de esos modelos de negocio, de la incorporación de sus variaciones y sus dividendos.

Las ESAL harán las representaciones correspondientes de acuerdo con los principios normativos, siempre que se trate de asociadas o negocios conjuntos con una forma jurídica que permita el lucro en el negocio, es decir, siempre que no se trate de participaciones en otras ESAL. En este último caso se harán las revelaciones pertinentes.

2.4.3 Intangibles

El reconocimiento y medición de intangibles se realizará como lo determina la norma internacional, la cual señala que los intangibles se reconocen sobre las bases generales de reconocimiento de activos, siempre que se trate de un intangible adquirido y no del resultante de desembolsos efectuados por la misma entidad.

17. Se asume que no hay presencia de otros elementos indicadores de deterioro del producto, como medicamentos vencidos o próximos a vencer, medicamentos deteriorados y otros.

3. De las NIIF para las pymes sobre pasivos

Por pasivo se define, en el párrafo 2.15 (b) de la NIIF para las pymes, “una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos”, criterio general para el reconocimiento de pasivos también aplicable en caso de las ESAL.

3.1 Consideraciones sobre pasivos, provisiones y contingencias

Una ESAL aplicará los requerimientos de la norma internacional para efectos del reconocimiento, medición y revelación de todos sus pasivos, bien sea que se trate de la representación de provisiones o de partidas contingentes pasivas o activas. Estas entidades también deberán consultar si por una determinada actuación hay mayores posibilidades de que ocurra un desembolso de recursos en el futuro, o de si tras existir un grado de incertidumbre sea posible ese desembolso futuro; para lo cual se acude, para establecer la mejor estimación del valor requerido para liquidar la obligación en la fecha sobre la que se informa, a factores como el criterio profesional, el análisis de comportamientos históricos en eventos similares de la misma entidad o de otra, y el examen de datos relevantes en la evolución de la partida.

3.2 Subvenciones

La transferencia de recursos del Gobierno a una entidad para la ejecución de sus actividades pasadas o futuras y con destino al cumplimiento de ellas, es definida como subvención del Gobierno. La norma trata de ayudas gubernamentales diferentes de beneficios fiscales, independiente de si las ayudas otorgadas están, o no, acompañadas de condiciones de uso restrictivo.

Las subvenciones recibidas registrarán un activo en el concepto correspondiente, medido a valor razonable, sea este de bancos, si en efectivo; de inventario, si se trata de bienes susceptibles de ser utilizados en sus actividades de beneficio social; de propiedad, planta y equipo, si se trata de inmueble u otro elemento con estas características.

La contrapartida de la subvención atiende a los siguientes requerimientos de la sección 24:

- a) Se reconocerá un ingreso cuando el recurso se recibe sin condiciones para su utilización más allá del compromiso de ejecutar con ellos actividades propias de operación.
- b) Si la ejecución de recursos es previa, el ingreso se reconocerá en el momento que sea exigible la subvención.
- c) Si la recepción de recursos es previa, el ingreso se reconocerá en la medida en que se ejecute.

No obstante que la sección 24 trata el tema de transferencia de recursos del Gobierno a una entidad y no gira sobre el asunto de las donaciones, algunas publicaciones consideran viable su aplicación para estas operaciones, criterio que, en primera instancia, encuentra apoyo en los párrafos 10.4 y 10.5 de la sección de "Políticas contables".

En este sentido, una donación recibida por una ESAL se registrará por su valor razonable y su clasificación obedecerá a los mismos criterios expuestos en los literales anteriores.

3.3 Consideraciones sobre impuesto a las ganancias e impuestos diferidos

La nueva versión de la sección 29, "Impuesto a las ganancias", en la NIIF para las pymes, también expresa que en esta sección la norma internacional trata sobre los requerimientos de todos los impuestos nacionales y extranjeros que estén basados en las ganancias fiscales, entendidas como la ganancia obtenida que se mide sobre las bases fijadas por la norma local de cada jurisdicción.

La norma sobre impuesto a las ganancias trata del impuesto corriente y del impuesto diferido, siendo el primero el impuesto a pagar por la ganancia fiscal del periodo, y el otro el impuesto a pagar en periodos futuros, bien como resultado de la realización de activos y pasivos por su valor en libros y su diferencia con las bases fiscales, o bien por la utilización de créditos fiscales provenientes de la compensación de pérdidas fiscales de años anteriores. La sección 29 establece que el activo por impuesto diferido solo podrá registrarse cuando resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las cuales utilizar ese activo, y que la existencia de pérdidas fiscales no compensadas es evidencia de que no habrá ganancias fiscales futuras para utilizar este activo.

18. Ver la Guía acompañante para las ESAL de la NIIF para las pymes, del ACCA.

19. En nuestro país también hay efectos en el impuesto diferido por otros créditos fiscales no utilizados, como los provenientes de la compensación del exceso de renta presuntiva sobre renta líquida gravable. No obstante, esta situación no aplica a las ESAL del Régimen Tributario Especial, en la medida en que por disposición de la norma tributaria estas entidades no se encuentran sujetas al régimen de renta presuntiva (Estatuto Tributario, artículo 191).

20. Otras entidades se clasifican en el conocido como Régimen de No Contribuyentes (Estatuto Tributario, artículos 22 y 23), caso en el cual sus ingresos y gastos no pertenecen a la esfera del impuesto sobre la renta.

Para las ESAL, la norma tributaria nacional contempla dos regímenes tributarios. De un lado, unas entidades se clasifican en el conocido como Régimen Tributario Especial, en el cual las ganancias fiscales estarán gravadas en el impuesto sobre la renta a una tarifa del 20%, pero ellas estarán exentas si la entidad reinvierte sus excedentes contables, con la aclaración de que, cuando el excedente fiscal provenga de gastos no deducibles fiscalmente, dicho excedente estará gravado a la tarifa mencionada (Estatuto Tributario, artículos 356 y sss.). Es decir, la ganancia fiscal de las ESAL constituye una renta gravada en su origen, la cual se sustrae del impuesto sobre la condición de ser reinvertida; así, la ganancia fiscal en este régimen es una renta gravada por definición y exenta por destinación (Pérez Hoyos, 2015, p. 39), evento que, por supuesto, ocurre luego de ser generada la renta respectiva.

En la órbita de la Sección 29 se encuentran el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta del Cree, dos expresiones impositivas que se liquidan sobre la base de las ganancias fiscales. Por expresa disposición de la norma (Ley 1607 de 2012, artículo 20), las ESAL no son sujeto pasivo del impuesto del Cree, razón por lo que la sujeción a esta sección se reduce al impuesto sobre la renta, que determina la forma condicional que se resumió en el párrafo anterior.

La exoneración que opera sobre el impuesto de renta de la ganancia fiscal de las ESAL, aunada a la forma especial de determinación de esa ganancia, hacen que las entidades sin ánimo de lucro sean ajenas al impuesto diferido, pues tanto la decisión posterior de reinversión, latente en las ESAL, como la determinación de ganancias fiscales futuras, pertenecen a un ámbito ajeno a este impuesto.

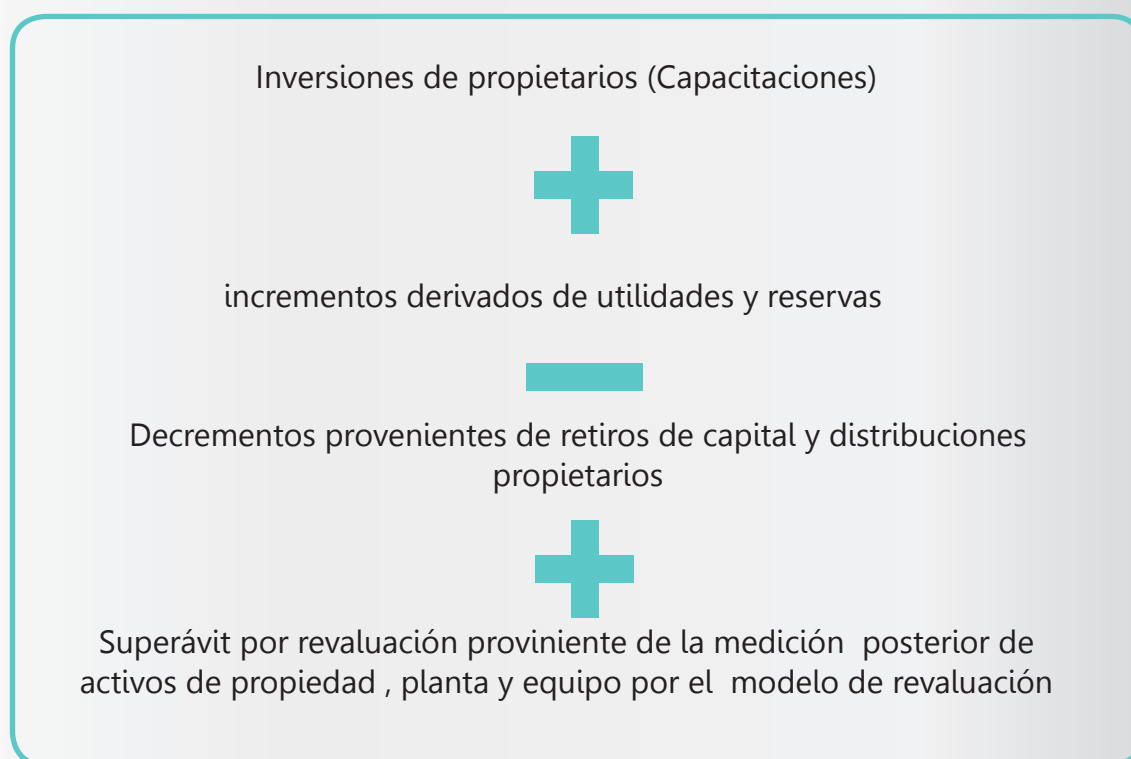
En este sentido, las ESAL solamente aplicarán los elementos correspondientes al impuesto corriente, el cual liquidan ellas sobre la base de lo que Corredor Alejo (2011, p. 28) refiere como el "método basado en el impuesto causado", a través del cual "la cuenta de resultado se afecta únicamente con el valor que se determine en la declaración de renta. Pasivo y gasto en este método tienen igual representación financiera, esto es, no se reconocen efectos futuros por posibles recuperaciones o pagos por impuestos".

4. El patrimonio de las ESAL en el ambiente de las NIIF para las pymes

El patrimonio está integrado por todos aquellos instrumentos financieros sobre los cuales la entidad tiene "un derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero para liquidar la obligación contractual" representada en el instrumento respectivo, según las nuevas voces de la sección 22 en la parte correspondiente a la clasificación de un instrumento financiero. A partir de la ecuación contable, el patrimonio se define como "la participación residual en los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos".

La conformación del patrimonio, reproducida al inicio del párrafo anterior, refleja una definición financiera desarrollada para entidades lucrativas, las cuales conforman su patrimonio con los siguientes conceptos e instrumentos, como se ilustra en el gráfico 2

Gráfico 2. Conformación del patrimonio



Ante la ausencia de aportes de capital dada su naturaleza, las ESAL conformarán su patrimonio a partir de considerar la conceptualización del derecho incondicional de evitar la liquidación de la obligación contractual. En aplicación a estas entidades, a partir del juicio del CTCP en su Orientación técnica No. 014, el patrimonio de las ESAL se construye sobre la base de los valores recibidos respecto de los cuales no exista una obligación de reembolso.

En cuanto se refiere al manejo de los excedentes contables, ellos constituirán un mayor valor del patrimonio de las ESAL, en primera instancia. Luego, a partir de las normas vigentes en la actualidad, las entidades sin ánimo de lucro deben reinvertir los excedentes, ya sea en programas de su objeto y actividad, o en la adquisición de activos para el desarrollo de sus actividades, lo cual conduce a efectos diferentes dentro de la estructura patrimonial. La obligación legal de reinvertir excedentes proviene de la fuerza del marco normativo tributario, vigente aún.

Desde la Ley 1314 de 2009, génesis del marco técnico normativo que ha llevado a la adopción de las normas internacionales de información financiera, las leyes y decretos que, de manera sucesiva han abordado su desarrollo, han insistido y enfatizado en que esas normas internacionales no tendrán efectos tributarios. La Ley 1607 de 2012 incluyó un artículo que expresa que durante los primeros cuatro años de vigencia de las NIIF:

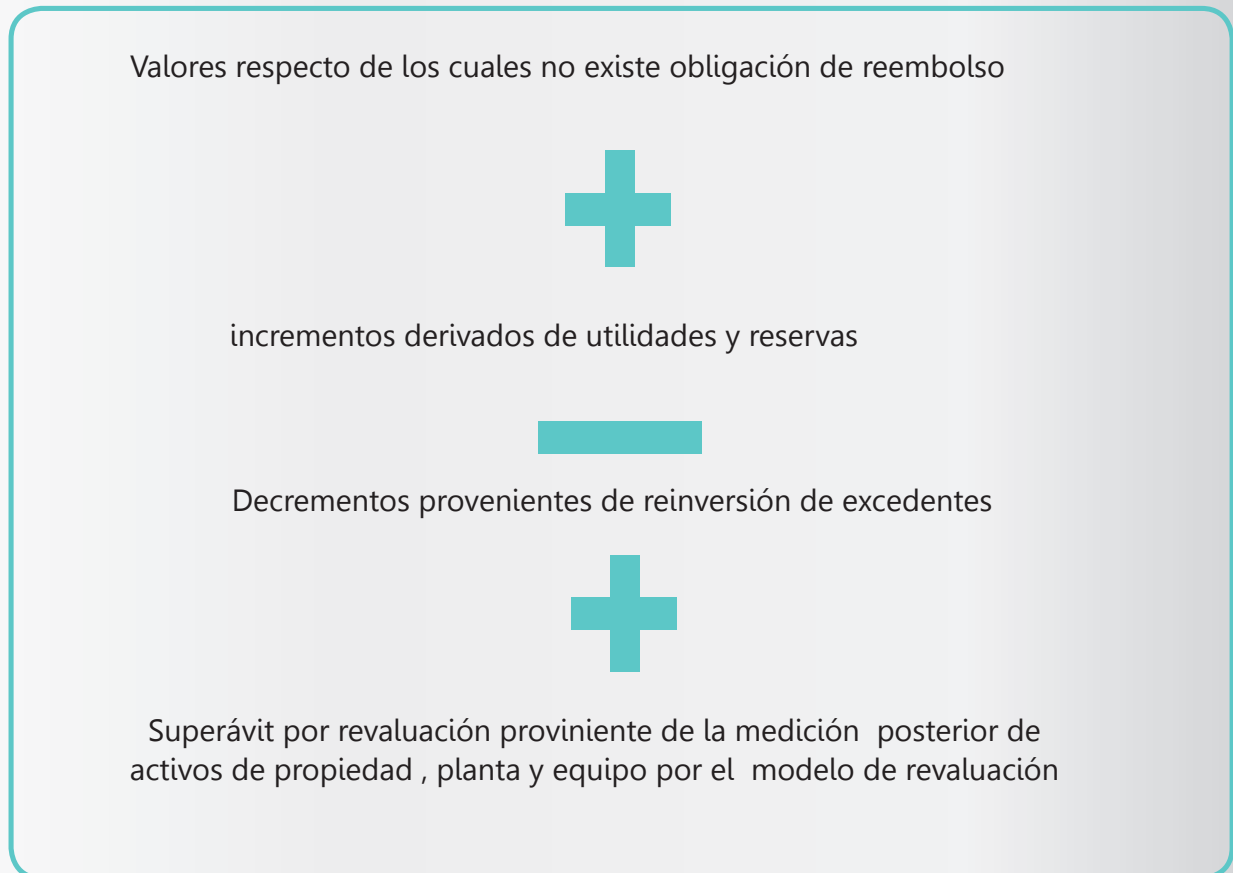
- o Las remisiones de las normas tributarias a las contables se entenderán respecto de las contenidas en las vigentes en ese momento (decretos 2649 y 2650 de 1993 – conocidas como Colgaap).
- o Las exigencias de tratamientos contables perderán vigencia a partir de ese momento.

Estos preceptos legales han sido interpretados como que, en presencia de las NIIF, el marco contable aplicable para efectos de la determinación de bases tributarias es el desarrollado en los decretos 2649 y 2650 de 1993, de un lado; y, de otro, que las normas fiscales no tienen efecto alguno sobre el cuerpo normativo desarrollado a partir de la adopción de marcos internacionales de información, es decir, las NIIF plenas, la NIIF para las pymes y el modelo ISAR del grupo 3 de usuarios de normas internacionales. La reglamentación vigente (Decreto 2548 de 2014) ha hecho eco de estas normas e interpretaciones y también ha reafirmado el concepto de que las normas contables expedidas durante el periodo de los cuatro años arriba mencionado no tendrán efectos tributarios.

En consecuencia, el estado normativo actual respecto de las exigencias a las ESAL predica que ellas deben reinvertir sus excedentes contables, entendiendo como tales a los obtenidos sobre la base contable de las Colgaap. Reinversión que tendrá efecto sobre el patrimonio contable de cada entidad, independiente de si ella no se mide según las bases contables de las NIIF. El patrimonio de las ESAL, de acuerdo con la NIIF para las pymes y según los criterios de reinversión expuestos, quedará conformado de la manera como se muestra en el gráfico 3.

21. Ver Estatuto Tributario, artículos 19 y 356 a 364, y Decreto Reglamentario 4400/2004.

Gráfico 3. El patrimonio de la ESAL



El superávit por revaluación es el que se origina en la primera revisión de la NIIF para las pymes realizada por el ente emisor, recogida en Colombia en el Decreto 2496 de 2015 y expuesta en esta Guía en el capítulo 2, y que se genera a partir de la modificación a la sección 17, en cuanto incorpora el modelo de revaluación en la medición posterior de los bienes que conforman el activo de propiedad, planta y equipo, cuando quiera que ellos puedan medirse a valor razonable de una manera fiable. El gráfico 4 muestra el esquema de afectaciones del superávit de revaluación.

Gráfico 4. Esquema de afectaciones del superávit de revaluación



De la lectura del cuadro anterior se desprende:

- o Cuando el superávit de revaluación surge y se acrecienta impulsado por el aumento del valor en libros de un activo de propiedad, planta y equipo.
- o Por adición derivada de su medición posterior a valor razonable.
- o El monto de esa ampliación podrá disminuirse hasta llegar a cero.
- o Las sucesivas disminuciones del valor del activo, de presentarse, se llevarán a resultados del periodo correspondiente.
- o Si luego empiezan a presentarse recuperaciones en el valor del activo.
- o Esos incrementos se llevarán a resultados del periodo.
- o Hasta llevar el activo a su valor en libros original.
- o Luego de lo cual los aumentos en el valor en libros se registrarán contra el superávit por revaluación.

5. De las NIIF para las pymes de cuentas de resultados

Para las ESAL sus ingresos de actividades ordinarias también provienen de las fuentes consideradas en la norma internacional; así, podrán obtener recursos de la venta de bienes adquiridos, producidos o recibidos en donación para ser comercializados, de la prestación de servicios, de la explotación de intangibles, de contratos de construcción, de dividendos, de propiedades de inversión, entre otras.

También se originarán sus ingresos en las donaciones recibidas para ser utilizadas en el desarrollo de sus actividades, caso en el cual deberá medirlas por su valor nominal, si se reciben en efectivo, o por su valor razonable en los demás casos, como lo hemos visto anteriormente. El concepto de ingresos recibidos por donaciones no encuentra un tratamiento particular en la norma internacional, razón por la cual queda recurrir a las orientaciones de la sección 24, "Subvenciones del Gobierno", en uso de las expresiones desarrolladas en los párrafos 10.4 y 10.5 como tantas veces se ha citado.

5.1 Consideraciones sobre ingresos

La norma internacional cifra el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias sobre la base de que ellas incluyen "solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la entidad, por su cuenta propia", y que su medición se realizará "al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir". Y es que desde la misma construcción del concepto del ingreso (párrafo 2.23(a)), se encarga la NIIF para las pymes de asociarlo a los beneficios económicos, y rechaza de plano la posibilidad de que se reconozca como tal lo que sea diferente a una generación de recursos económicos. Es claro, entonces, que el reconocimiento del ingreso se asocia directamente a la entrada de recursos económicos, siendo consustancial el uno con el otro.

Abocadas a usar la norma internacional, las ESAL deberán hacer el reconocimiento de sus ingresos, incluidos los provenientes de donaciones, sobre los criterios allí definidos, que se resumen en:

- (i) Se reconocen como ingresos aquellos que generan beneficios económicos.
- (ii) Se reconocen como ingresos las donaciones susceptibles de generar beneficios económicos.
- (iii) En la medida en que el recurso donado se reciba antes de su ejecución, se tratará como un pasivo.
- (iv) En la medida en que sobre el activo donado no exista la obligación de devolución, ni el compromiso de ejecución dentro de sus actividades, o se reciba para su tenencia permanente con miras al fortalecimiento de la institución (recurso restringido), se estará frente a un componente patrimonial.

Así, el reconocimiento del ingreso proveniente de las fuentes reveladas por la norma internacional no entraña ningún hecho específico a las ESAL, las cuales observarán los principios de la sección 23, cuando quiera que en sus actividades ordinarias ocurran aquellas generadoras de ingresos. Los siguientes ejemplos orientan el reconocimiento del ingreso según estos principios.

- o Una entidad que presta servicios de atención de desastres obtiene recursos de la comercialización de elementos para brindar atención de primeros auxilios.
- o Una institución educativa desarrolla programas de formación profesional que brindan a sus estudiantes a cambio del pago de derechos educativos.
- o Una entidad del deporte es la propietaria de los derechos deportivos de sus integrantes.
- o Un centro de investigación realiza eventos nacionales e internacionales para difundir los avances en su campo de estudio.
- o Una institución de beneficio social y comunitario explota un negocio de estacionamiento en un terreno recibido en comodato precario a cien años.
- o Una entidad que desarrolla proyectos comunitarios presta servicios de peritaje en seguridad industrial.

La representación y registro de los ingresos de cada uno de los programas (fondos) desarrollados por una ESAL, podrán ser utilizados internamente, e incluso reflejados en los estados financieros, a la usanza de otros estándares no reconocidos en Colombia, pero en todo caso, se deberán observar los principios para el reconocimiento y medición de la NIIF para las pymes.

5.2 Consideraciones sobre gastos

Definidos por la NIIF para las pymes como "...los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo sobre el que se informa, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio", los gastos en las ESAL aplican los mismos principios de reconocimiento y medición que en las entidades lucrativas.

Las particularidades las podemos hallar en la esencia de algunas erogaciones que se ajustan a lo propio de sus actividades sociales y comunitarias, actividades y gastos que no son usuales en las entidades de otra naturaleza como las sociedades mercantiles. Así, por ejemplo, algunas ESAL reconocerán gastos como:

o Una ESAL cuya operación se centra en la realización de actividades de apoyo a programas de adopción y protección de la infancia reconocerá como gasto las erogaciones por protección de la madre gestante, artículos y alimento para bebés e infantes, educación de niños bajo su cuidado.

o Una entidad que trabaja desarrollando y ejecutando programas de acceso a la justicia a personas y comunidades vulnerables reconocerá como gasto las erogaciones por pago de honorarios jurídicos, lo incurrido para seguridad y protección a las personas, por apoyo psicológico, por erogaciones para reubicación.

o Una institución de salud reconocerá como gasto las erogaciones incurridas en la prestación de servicios no cubiertas por otras entidades.

5.3 La teoría de los beneficios económicos en las cuentas de resultados

En las ESAL es usual que se presente la realización de actividades que, aunque posiblemente sean constitutivas del reconocimiento de ingresos o gastos, no se ajustan a la teoría de los beneficios económicos aplicada a las cuentas de resultados. Es el caso del trabajo voluntario y de la educación gratuita por el sistema de becas otorgadas por la propia institución educativa.

Algunos estándares internacionales diferentes a los aprobados en Colombia sostienen la tesis de que el trabajo voluntario debe ser cuantificado y reconocido en los estados financieros, sobre el principio de que el trabajo realizado y las personas que lo ejecuten requieran calificación especial. En este evento se recomienda reconocer el gasto y el ingreso respectivo sobre la base del monto que la entidad pagaría si tuviera que contratar a un especialista para la realización del trabajo.

En este caso, el hecho concreto es que el trabajo voluntario recibido (gasto) no genera un decremento de los activos (no existe una erogación), ni un aumento de los pasivos (no constituye una obligación presente que ocasione una salida de recursos en el futuro). A su vez, el trabajo voluntario prestado (ingreso) no genera un activo del que se espere obtener un recurso en el futuro, ni una disminución en las obligaciones.

22 .Esta es la línea de interpretación adoptada por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), en su Documento de orientación técnica No. 014, sobre Entidades Sin Ánimo de Lucro, a partir de las orientaciones conocidas como FAS 116 y FAS 117 del Financial Accounting Standards Board.

23. También aquí revelamos la interpretación del CTCP plasmada en el documento de la nota anterior, pero esta vez en cita de otros autores.

Para el caso de las becas estudiantiles otorgadas por la misma institución educativa, sugieren el reconocimiento del ingreso por matrícula y del gasto por los elementos y materiales implícitos en la donación, contra una cuenta por cobrar al estudiante, la que se castiga simultáneamente contra el descuento de cada concepto de ingreso reconocido.

Como en el asunto anterior, el ingreso por matrícula sobre una beca de la misma institución contiene una expectativa que no se ajusta a los criterios de entradas o incrementos de activos. Pero a diferencia de él, el suministro de materiales especiales dentro del concepto de beca para ser consumidos por el becario, como sería el caso de uniforme y calzado, textos y útiles, sí requieren del registro al gasto en el momento del consumo.

5.4 Del tratamiento de las donaciones

Como ya se expuso en títulos anteriores, el reconocimiento, medición y registro de las donaciones recibidas se harán en atención a los principios contenidos en la NIIF para las pymes en la sección 24, "Subvenciones del Gobierno", con ajuste a los criterios generales señalados en los párrafos 10.4 y 10.5, resumidos así:

a) Se reconocen como ingresos aquellos que generan beneficios económicos; se trata en este evento de reconocer un ingreso cuando la donación se recibe para ser utilizada en las operaciones de la entidad.

En este caso podemos encontrar situaciones como la donación recibida de elementos para ser utilizados en el servicio social y comunitario, o los dineros recibidos para atender un programa de la esencia de la entidad.

b) Se reconocen como ingresos las donaciones susceptibles de generar beneficios económicos.

Aquí podemos identificar el caso de instituciones que reciben en donación bienes para que, con el producto de su comercialización, se generen los recursos que les permitan atender los programas de su esencia.

c) En la medida en que el recurso donado se reciba antes de su ejecución, se tratará como un pasivo.

Se reconoce el pasivo en razón a que los recursos se reciben con el compromiso de desprenderse de ellos en el futuro, momento en el cual se reconocerá el ingreso.

d) En la medida en que sobre el activo donado no exista la obligación de devolución, ni el compromiso de ejecución dentro de sus actividades, o se reciba para su tenencia

permanente con miras al fortalecimiento de la institución (recurso restringido), se estará frente a un componente patrimonial.

Es el caso de recursos y bienes entregados a la entidad sin sujeción a ser consumidos o utilizados en el servicio, ni con compromiso de devolución o reintegro, sino para el fortalecimiento patrimonial de la ESAL.

6. De las políticas contables

Conjunto de principios, reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la preparación de estados financieros, las políticas contables de las ESAL deben contener las revelaciones específicas que conciernen a ellas, dadas las adaptaciones a que tienen que someterse para ajustar sus transacciones a las prescripciones de la NIIF para las pymes. Los criterios de reconocimiento y medición resultan claves al momento de estructurar una política contable y, en el caso de las entidades que nos ocupan, requieren de precisiones que lleven a una adecuada lectura de estos elementos dentro de sus estados financieros.

6.1 Del reconocimiento

Para una ESAL aplican los criterios generales de reconocimiento desarrollados en la NIIF para las pymes, como lo hemos planteado en este documento, con algunas recomendaciones adicionales que se proponen.

6.1.1 De activos

Una ESAL reconocerá un activo cuando se trate de bienes y partidas de las que es probable que en el futuro se generen beneficios económicos a la entidad y siempre que su costo o valor pueda ser medido con fiabilidad.

6.1.2 De pasivos

Una ESAL reconocerá un pasivo cuando se trate de partidas de las que sea probable que en el futuro se produzca la salida de beneficios económicos y siempre que ella pueda ser medida con fiabilidad.

Una ESAL que reciba subvenciones o donaciones con un compromiso de utilización futura –de manera que el recurso se reciba antes de su utilización y que deba satisfacer condiciones para ello–, reconocerá un pasivo por el recurso así recibido y por la parte no ejecutada.

6.1.3 De ingresos

La ESAL reconocerá ingresos de actividades ordinarias a partir de las entradas brutas de beneficios económicos recibidos o por recibir, cuando ellos provengan de la comercialización de bienes producidos, adquiridos o recibidos en donación para su venta, de la prestación de servicios, de contratos de construcción en los que la ESAL actúe como contratista, del uso de activos por parte de terceros, de dividendos, intereses y, en general, de la realización de actividades.

También se reconocerá un ingreso cuando la ESAL reciba bienes o recursos en donación para ser utilizados en la realización de sus actividades. Cuando quiera que estos bienes o

recursos se reciban antes de que se dé el cumplimiento de condiciones específicas, la ESAL reconocerá el ingreso correspondiente solo en la medida en que esas condiciones se cumplan.

6.2 De la medición

Los criterios de la NIIF para las pymes en los casos de la medición inicial y la medición posterior son aplicables a las ESAL. Ellas deberán consignar en sus políticas contables algunas situaciones propias, también contenidas en la norma en comento. Así, por ejemplo, en los casos de bienes recibidos por subvención o donación, será necesario revelar que su medición se hace al valor razonable, o que se hará según el valor aportado por el donante, y deberá manifestar también los fundamentos normativos para aplicar a las donaciones los elementos de juicio que la norma internacional consagra para las subvenciones del Gobierno.

7. Estados financieros y revelaciones

Decíamos, al comienzo del capítulo 2 de esta Guía, que los usuarios de información financiera de las ESAL tenían interés en evaluar la capacidad de gestión de recursos de la entidad y medir el nivel del riesgo moral, en oposición a los criterios financieros de la norma internacional, que pregonan un interés de los usuarios hacia el conocimiento de las capacidades de producir enriquecimiento, en conocer sus flujos de efectivo y su capacidad financiera y en medir sus límites de recepción de recursos y evaluar plazos de retorno de la inversión. Las diferentes perspectivas y criterios acerca de las características de información financiera de las ESAL y de sus usuarios fueron ampliamente discutidas en los capítulos 1 y 2 de este trabajo.

De cara a la emisión de estados financieros, las ESAL deberán abordar el proceso desde los principios definidos en la NIIF para las pymes, en busca de responder, con ellos, a las expectativas de información de sus usuarios. La sección 3 de esa norma determina lo que llama “un conjunto completo de estados financieros”, integrado por un estado de situación financiera, un estado de resultados preparado bajo el enfoque de un único estado o bajo el enfoque de los dos estados, un estado de cambios en el patrimonio, un estado de flujos de efectivo y las notas a ellos que contienen las revelaciones exigidas.

La norma internacional facilita presentar un único estado de resultados y ganancias acumuladas, en lugar del estado de resultado integral y el estado de cambios en el patrimonio, así como también permite que los estados presentados se llamen de forma diferente a como ella lo dice, por supuesto, siempre que dicho cambio de nombre no conduzca a confusión en el usuario.

Definido el contenido de los estados financieros en las secciones 4, 5, 6 y 7, ellos son aplicables a la representación de las ESAL. Con todo, atendiendo siempre a los criterios expuestos en la norma internacional y de acuerdo con previsiones particulares aquí previstas, las ESAL podrán acudir a registrar y representar sus transacciones y estados financieros a través del método de contabilidad de fondos. En este, para el registro y representación de transacciones, una ESAL aplicará los criterios de reconocimiento y medición expuestos en la NIIF para las pymes, pero efectuará su registro asociando los elementos de activos, pasivos, ingresos y gastos para cada fondo individual, entendiendo por tal cada uno de los “grupos de actividades similares ligadas a una misma clase de recursos en función de sus restricciones”, según definición del CTCP en su Documento de orientación técnica No. 014.

34. En este Documento se encuentra una descripción de la técnica a utilizar en el caso de la preparación de registros por el método de contabilidad de fondos o por el método del diferido. En este último, se relacionan todos los ingresos con todos los gastos. Cualquiera que sea el método utilizado, la esencia del registro a partir de los criterios de reconocimiento y medición derivan de la NIIF para las pymes, para lo cual no es posible acudir a los criterios que para ello se proponen en estándares no aceptados ni adoptados en Colombia, independiente de si en su examen uno encuentra que ellos pueden orientar de otra forma el registro de las transacciones. Para tener ejemplos de representación de estados financieros según el método de fondos o el método del diferido, se puede consultar el Documento de orientación técnica No. 014, sobre Entidades Sin Ánimo de Lucro, del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, el cual presenta ilustraciones al respecto.

7.1 Revelaciones

En la medida en que los fundamentos sobre los cuales se encuentra construida la norma internacional difieren sustancialmente del modelo contable en que se encontraba operando el sistema de información en Colombia, lejos el nuevo marco normativo de reconocer partidas sobre criterios jurídicos como la propiedad, o a partir de elementos formales como la factura, las revelaciones son parte trascendental en el conjunto completo de estados financieros.

En el caso particular de las ESAL, los juicios que deberá construir la gerencia de una entidad para desarrollar y aplicar unas políticas contables que la conduzcan a emitir información financiera relevante –para la evaluación de la capacidad de gestión y la medición del riesgo moral– y fiable –libres de sesgo, prudentes y completos–, deberán ser materia de revelación en las notas a los estados financieros.

Algunos ejemplos de estas revelaciones, adicionales a las solicitadas en la norma internacional, son:

- o Para la cuenta de inventarios, deberá revelar la forma como adquirió el control de los elementos. Si se recibieron por donación, revelar cómo fueron valorados en ese momento, los criterios para la medición del deterioro.
- o Para la cuenta de propiedad, planta y equipos, deberá revelar el origen de los bienes que lo integran, los criterios de reconocimiento y medición inicial y posterior. Si la ESAL cuenta entre sus activos con bienes sobre los cuales no es posible establecer un valor, o no es posible hacerlo sin costo o esfuerzo desproporcionado, deberá revelar estos hechos y las razones por las que la aplicación de la norma conlleva un costo o esfuerzo desproporcionado.
- o También deberá revelar los criterios para establecer la vida útil de los activos y su depreciación. Si la ESAL cuenta con activos que no se ajustan a la teoría de los beneficios económicos, deberá revelar este hecho y las razones por las cuales no aplica, o sí aplica, un método de depreciación.

diferido, se puede consultar el Documento de orientación técnica No. 014, sobre Entidades Sin Ánimo de Lucro, del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, el cual presenta ilustraciones al respecto.

- o También de los bienes de propiedad, planta y equipo deberá revelar si algún elemento no puede medirse de manera fiable por valor razonable sin costo o esfuerzo desproporcionado, revelando este hecho y las razones que llevan a esa conclusión.
- o Si la entidad registra pasivos provenientes de subvenciones o donaciones de las que aún no se han cumplido las condiciones especificadas por los originadores, deberá revelar el monto de los pasivos, las condiciones exigidas, las no cumplidas, los cumplimientos futuros esperados.
- o La conformación del patrimonio, la participación, en este, de recursos y bienes recibidos por subvenciones o donaciones, la presencia de otros recursos sobre los cuales no hay obligación de desembolso.
- o Si la ESAL presenta superávit por revaluación deberá revelar el origen y los movimientos de la cuenta.
- o En la realización de programas de su actividad social, deberá revelar de manera desagregada los ingresos y gastos, con apoyo en información no financiera, tal como estadística de casos, volumen de atenciones y servicios, factores de éxito o rechazo, población beneficiada, medición de soluciones y satisfacción, y otras que considere pertinentes.

8. Del sector solidario

Las entidades vigiladas por la Superintendencia de Economía Solidaria se encuentran sujetas a la aplicación del marco técnico normativo de la NIIF para las pymes, para el caso de las que pertenecen al grupo 2 de usuarios de normas internacionales. Un efecto importante que se ha apreciado en estas entidades es el que proviene del reconocimiento de los instrumentos de patrimonio.

Hemos visto que para la norma internacional un instrumento de patrimonio es aquel sobre el cual “una entidad tenga el derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero para liquidar la obligación contractual”, y en el párrafo 22.6 se precisa cuándo las aportaciones de socios de entidades cooperativas se consideran un instrumento patrimonial.

8.1 Aportes sociales

Precisamente, el carácter reducible o rescatable de las aportaciones cooperativas el que desvirtúa su efecto patrimonial, y lo convierte en un elemento del pasivo. Para conjurar las dificultades financieras provenientes del reconocimiento de estos aportes a la luz del nuevo marco técnico normativo, ha dispuesto el Decreto 2496 de 2015, al final de su artículo 3, que “para la preparación de los estados financieros individuales y separados, las organizaciones de naturaleza solidaria realizarán el tratamiento de los aportes sociales en los términos previstos en la Ley 79 de 1988 y sus modificatorios”.

Con esta disposición se vuelve al estado del arte anterior bajo norma local del patrimonio del sector solidario, pues permite que todos los elementos que según las leyes nacionales conformaban su patrimonio, seguirán haciéndolo, independientemente del carácter reducible del mismo. La remisión a la norma legal nos lleva inicialmente a la Ley 79 de 1988 que en su capítulo V, artículos 46 a 56, desarrolla el tema del régimen económico de las cooperativas, precisando que su patrimonio “estará constituido por los aportes sociales individuales y los amortizados, los fondos y reservas de carácter permanente y

-
25. El asunto proviene del cambio de posición del Consejo Técnico de la Contaduría Pública en materia del concepto al que obedecen los aportes reducibles de los asociados a la luz de las NIIF. En efecto, en el Concepto 33 (9 de marzo de, 2015), este ente “reitera su posición en el sentido de que para efectos de registro la parte no restringida de los aportes de los asociados cumplen los criterios para ser reconocidos como un pasivo. No obstante, para efectos de la presentación en estados financieros de propósito general, los aportes restringidos y no restringidos pueden formar parte de un grupo de cuentas denominada “activos netos atribuibles a los partícipes”, grupo de cuentas que podría ser equivalente al concepto de patrimonio establecido para propósitos legales”. Todo un cambio doctrinal en el que se privilegia el análisis jurídico, tal vez cediendo a la presión del consultante quien argumentó su interrogante sobre la base de que “la Ley 79 de 1988 tiene mayor jerarquía sobre los decretos reglamentarios de las NIIF para las pymes”.

las donaciones o auxilios que se reciban con destino al incremento patrimonial". De los aportes sociales, los asociados conservan el derecho a solicitar el reembolso de una parte (reducible); en los estatutos de la cooperativa se debe fijar la parte sobre la cual no se puede solicitar ese reembolso (irreducible).

La NIIF para las pymes señala en el párrafo 22.6 que los aportes de los asociados de las cooperativas se tendrán como instrumento patrimonial "si: a) la entidad tiene un derecho incondicional para rechazar el rescate de las aportaciones de los socios, o b) el rescate está incondicionalmente prohibido por la ley local, por el reglamento o por los estatutos de la entidad".

El análisis comparado de las normas siempre desembocaba en que los aportes reducibles son parte del pasivo, desde la perspectiva NIIF, y como tal debían ser registrados y representados.

Pero muy rápidamente la situación comenzó a cambiar en el primer semestre de 2015, pues otra fue la conclusión a la que se llegó cuando la situación fue puesta en el contexto de la norma jurídica, desde el conflicto normativo desatado bajo la jerarquía de normas, toda una discusión kelseniana . A través de la doctrina se llegó a la conclusión de que los aportes reducibles de los cooperados podrán registrarse en el pasivo, pero frente a la emisión de estados financieros ellos podrán presentarse dentro del patrimonio.

Bajo la doctrina mencionada llegamos hasta el Decreto 2496 de 2015, en el cual se estipula que el patrimonio de las cooperativas se continuará presentando, como lo define la norma legal colombiana, es decir, que para efectos del sector solidario su patrimonio estará conformado por los aportes de los asociados, independiente de si ellos son, o no, irreducibles.

Por el camino del decreto se ha creado una salvedad a la NIIF para las pymes, lo cual puede resultar de alto riesgo en el escenario de la información financiera bajo los nuevos marcos técnicos normativos. Riesgo que se percibe cuando la discusión sobre la norma internacional se reduce al ámbito de la jerarquía de las normas legales. Por supuesto, era un riesgo previsible, en la medida en que el proceso de adopción obedece al juicio santanderista que domina la escena jurídica.

Esta solución jurídica tal vez resuelva una consecuencia de las NIIF en el sector solidario, pero se erige como otra evidencia del alto grado de improvisación en el proceso de adopción del marco técnico normativo. Los efectos en el sector solidario y los relacionados al comienzo de esta Guía en el sector de la salud, aunados al total desconocimiento de sus impactos fiscales, desnudan la ausencia de estudios serios previos a su implementación y el divorcio de sectores representativos con el estudio y análisis de rigor que ha debido hacerse previamente.

8.2 Otra salvedad

También contenida en el Decreto 2496 de 2015, se consagra que la Superintendencia de Economía Solidaria será la que defina “las normas técnicas especiales, interpretaciones y guías en materia de contabilidad y de información financiera”, sobre lo previsto en la sección 11 en cuanto al “tratamiento de la cartera de créditos y su deterioro”.

El resultado será un híbrido en materia de la norma internacional. De un lado, las entidades del sector solidario del grupo 2 de usuarios aplicarán la NIIF para las pymes, excepto en:

- o Lo referente a la sección 22, “Pasivos y patrimonio”, pues podrán presentar como componente del patrimonio unos instrumentos que responden a la naturaleza del pasivo.
- o Lo referente a la cartera de créditos y al deterioro de cartera, de la Sección 11, evento en el cual deberán utilizar los lineamientos que trace la Superintendencia de la Economía Solidaria.

8.3 Impuesto a las ganancias

Clasificadas como ESAL, las cooperativas y entes del sector solidario se ubican dentro del tratamiento preferencial desarrollado en la norma tributaria para las entidades no lucrativas. En materia tributaria se reconocen como del régimen tributario especial con particularidades para la determinación de excedentes fiscales y para la procedencia de la exoneración del impuesto sobre la renta.

La circunstancia anterior equipara su posición con la de las demás ESAL en referencia con la no aplicación de la Sección 29, “Impuesto a las ganancias”. Las consideraciones sobre esta Sección, planteadas en el capítulo 3 de esta Guía, también aplican para el sector solidario.

Apéndice. Cambios en primera revisión de NIIF para las pymes

Sección		Primera revisión		
No.	Nombre	Párrafos que modifica	Párrafos que adiciona	Notas
	Prólogo			
1	Pequeñas y medianas entidades	1.3	1.7	Descripción de pequeñas y medianas entidades.
2	Conceptos y principios fundamentales	2.22, 2.47, 2.49, 2.50	2.14A, 2.14B, 2.14C, 2.14D	Añade encabezamiento sobre esfuerzo y costo desproporcionado y adiciona conceptos en definiciones.
3	Presentación de estados financieros			
4	Estado de situación financiera	4.2, 4.12		Presentación de propiedades de inversión y conciliación de acciones.
5	Estado del resultado integral y estado de resultados	5.4, 5.5		El enfoque de un único estado.
6	Estado de cambios en el patrimonio y estado de resultados y ganancias acumuladas	6.2, 6.3		De inversores a propietarios.
7	Estado de flujos de efectivo			
8	Notas a los estados financieros			
9	Estados financieros consolidados y separados	9.1, 9.2, 9.3, 9.16, 9.18, 9.24, 9.25, 9.26, 9.28	9.3A, 9.3B, 9.3C, 9.23A	Requerimientos sobre estados financieros consolidados y separados.
10	Políticas contables, estimaciones y errores		10,10A	Efectos del cambio en sección 17.
11	Instrumentos financieros básicos	11.4, 11.7, 11.9, 11.11, 11.13, 11.14, 11.15, 11.27, 11.32, 11.44	11.9A, 11.9B, 11.2(b)	Sobre medición y valor razonable y ejemplos de instrumentos financieros básicos.
12	Otros temas relacionados con los instrumentos financieros	12.3, 12.8, 12.9, 12.23, 12.25, 12.29		Requerimientos en operaciones de cobertura.
13	Inventarios			
14	Inversiones en asociadas	14.15		Revelaciones.

15	Inversiones en negocios conjuntos	15.21		Revelaciones.
16	Propiedades de inversión	16.10		Revelaciones.
17	Propiedades, planta y equipo	17.5, 17.6, 17.31, 17.32	17.15B, 17.15C, 17.15D, 17.33	(Renumeración 17.15 como 17.15A e introduce un nuevo texto en 17.15). Incorpora modelo de revaluación en medición posterior.
18	Activos Intangibles distintos de la plusvalía	18.8, 18.20		Vida útil del intangible.
19	Combinaciones de negocios y plusvalía	19.2, 19.11, 19.14, 19.15, 19.23, 19.25, 19.26		Costo y plusvalía en combinación de negocios.
20	Arrendamientos	20.1, 20.3		Alcance de la sección.
21	Provisiones y contingencias	21.16		Revelaciones.
22	Pasivos y patrimonio	22.8, 22.9, 22.15, 22.17, 22.18	22.3A, 22.15A, 22.15B, 22.15C, 22.18A, 22.18B, 22.20	Deuda convertible, cancelación de pasivos, distribuciones a propietarios.
23	Ingresos de actividades ordinarias	9.1, 9.2, 9.3, 9.16, 9.18, 9.24, 9.25, 9.26, 9.28	9.3A, 9.3B, 9.3C, 9.23A	Requerimientos sobre estados financieros consolidados y separados.
24	Subvenciones del Gobierno		10,10A	Efectos del cambio en sección 17.
25	Costos por préstamos	11.4, 11.7, 11.9, 11.11, 11.13, 11.14, 11.15, 11.27, 11.32, 11.44	11.9A, 11.9B, 11.2(b)	Sobre medición y valor razonable y ejemplos de instrumentos financieros básicos.
26	Pagos basados en acciones	26.1, 26.9, 26.12, 26.16, 26.17, 26.22	26.1A, 26.1B	Medición, plazos y condiciones.
27	Deterioro del valor de los activos	27.1, 27.6, 27.14, 27.30, 27.31		Excluye activos que surgen de un contrato de construcción. Referencias cruzadas con modelo de revaluación en PPyE.
28	Beneficios a los empleados	28.30, 28.41, 28.43		Revelaciones.
29	Impuesto a las ganancias	Nueva redacción - Revisión total		Hacia la NIC 12 Impuesto a las ganancias.
30	Conversión de la moneda extranjera	30.1, 30.18		Variaciones en tasa de cambio.
31	Hiperinflación	31.8, 31.9		Representaciones en estado de situación financiera.
32	Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa			
33	Información a revelar sobre partes relacionadas	33.2		Definición de parte relacionada.
34	Actividades especiales	34.7, 34.10, 34.11	34.11A, 34.11B, 34.11C, 34.11D, 34.11E, 34.11F	Exploración y evaluación de recursos naturales
35	Transición a la NIIF para las pymes	35.2, 35.9, 35.10, 35.11	35.12A	Se puede adoptar más de una vez.

Bibliografía

Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) (octubre de 2015). Companion Guide for Not-for-profits to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). Londres, octubre.

Cardozo Cuenca, H. (2015). Contabilidad de entidades de economía solidaria bajo NIIF para Pyme. 5a.5 ed. Bogotá: Ecoe Ediciones.

Centro de Estudios Tributarios de Antioquia (CETA) (2015). Aplicación de las NIIF para Pymes en Colombia. Medellín.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) (2015). NIIF para las pymes. Versión 2015.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) (2012). Normas Internacionales de Información Financiera. Español 2012.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2012). Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales. Documento final. Bogotá.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2015). Documento de orientación técnica No. Bogotá. Nro. 14. Orientación técnica sobre entidades sin ánimo de lucro. Bogotá.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública (2015). Documento de Orientación Técnica Nro. 15. Copropiedades de uso residencial o mixto (grupos 1, 2 y 3). Bogotá.

Correa Pinzón, H.J. (2015). Diccionario para las NIIF – NIIFSP – NAI – NIA. Manizales.

Corredor Alejo, J.O. (2011). El impuesto diferido de renta. Bogotá: Editores Hache.

Gertz Manero, F. (1982). Origen y evolución de la contabilidad. México: Trillas.

Hendriksen, E. (1974). Teoría de la contabilidad. México: Uteha.

Jaramillo Díaz, J.C. (2009). Entidades sin ánimo de lucro. Características y aplicaciones del régimen tributario. Bogotá: Legis.

Mantilla B., S.A. (2012). Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera IFRS (NIIF). 3a.3 ed. Bogotá: Ecoe Ediciones.

Pérez Hoyos, J.G. (2015). Guía de aspectos tributarios de las entidades sin ánimo de lucro. Bogotá: Cámara de Comercio de Bogotá.

Real Academia Española (2001). Diccionario de la lengua española. Vigésima segunda edición. Bogotá: Espasa.

Vásquez Bernal, R. y Franco, W. (2013). El ABC de las NIIF. Bogotá: Legis.



