

**CONVENIENCIA DE LA APLICACIÓN DE LAS NIIF EN  
ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO EN COLOMBIA**

**Franklin Grisales Álvarez**

**PEREIRA  
UNIVERSIDAD EAFIT  
ESCUELA DE ADMINISTRACION  
2015**

**CONVENIENCIA DE LA APLICACIÓN DE LAS NIIF EN ENTIDADES SIN  
ÁNIMO DE LUCRO EN COLOMBIA**

**Franklin Grisales Álvarez**  
[fgrisales@comfamiliar.com](mailto:fgrisales@comfamiliar.com)

**Trabajo de grado presentado como requisito parcial para optar al título de  
MBA en Administración**

**Beatriz Amparo Uribe de Correa**  
Asesor Metodológico

**Gloria Stella Mesa Velásquez**  
Asesor Temático

**PEREIRA  
UNIVERSIDAD EAFIT  
ESCUELA DE ADMINISTRACION  
2015**

## ***Resumen***

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el IASB (International Accounting Standard Board), nacieron como una necesidad mundial de estandarizar el lenguaje financiero y contable de las empresas. Para cada país que las adopta, constituyen un medio que facilita el intercambio de bienes y la participación en el comercio mundial a través de los Tratados de Libre Comercio (TLC). A pesar de que las NIIF tengan aceptación mundial, cada uno de los países ha tenido que realizar procesos de adaptación con el fin de que las mismas se ubiquen en el contexto local y particular de cada nación. La convergencia como tal en Colombia inició en el año 2009 con la expedición de la Ley 1314 y desde allí se iniciaron múltiples actividades que han tenido la participación de diferentes actores de la economía nacional, entre las que se destacan también las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL). No obstante, a partir de esta fecha, por medio de diferentes conceptos solicitados al Consejo Técnico de la Contaduría Pública, se sigue cuestionando la aplicación de las normas en este tipo de entidades (Véase Concepto 109 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública de febrero de 2015).

A pesar de todo, a partir del año 2014, la convergencia a NIIF inició con las empresas más grandes del país, el resto comenzó a partir del 1 de enero de 2015. Las ESAL deberán encontrar entonces la mejor manera de incorporar las normas internacionales de contabilidad y el Gobierno nacional, al mismo tiempo, tendrá que ir realizando los ajustes necesarios para que esta etapa de transición de las normas tradicionales contables a las NIIF, se lleve a cabo sin mayores dificultades.

## ***Palabras claves***

IASB<sup>1</sup>; NIIF, IFRS Foundation-Fundación IFRS; Pymes; ESAL.

## ***Abstract***

International Financial Reporting Standards, issued by the IASB (International Accounting Standard Board), born as a world need to standardize the language financial and accounting companies. They constitute for each country that adopts a medium that facilitates the exchange of goods and participation in global trade through free trade agreements (FTAs). However IFRS that have global acceptance, each of the countries have had to make steps to adapt, in order that they be located in local and specific context of each nation. Convergence as such in Colombia, began in 2009 with the enactment of Law 1314 and from there many activities that have had the participation of different actors of the national economy, among which also highlights the non-profit started profit (ESAL). However, as of this date, using different concepts requested the Technical Council of Public Accounts, it is still questioning the application of the rules on such entities (see Concept 109 Technical Board of Public Accountancy February 2015).

Nevertheless, from 2014, convergence to IFRS, began with the largest companies in the country, the rest began on 1 January 2015. The ESAL must then find the best way to incorporate international standards accounting and the national government, at the same time have to go to make the necessary adjustments so that this transition from traditional accounting standards to IFRS is carried out without difficulty.

## ***Keywords***

IASB; IFRS; IFRS Foundation-Foundation; SMEs; Non-profit entity.

---

<sup>1</sup> (International Accounting Standard Board – Consejo de estándares Internacionales de Contabilidad)

# 1. Introducción

El presente trabajo de grado pretende abordar el tema de la conveniencia de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en las entidades sin ánimo de lucro en Colombia. A través de la consulta de documentos se abordó cómo ha sido la convergencia a las NIIF en algunos países, pero sobre todo se ha revisado cómo ha sido la experiencia en Latinoamérica, se elaboró un análisis documental, por medio de fichas de contenido, con el fin de extraer apartes que permitan evaluar la conveniencia de la aplicación de las NIIF en las entidades sin ánimo de lucro en el contexto nacional.

La historia contable el país se parte en dos cuando se decide adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad, esto conllevó a que se pasará de un enfoque tributario, a un enfoque más financiero y de toma de decisiones; por lo tanto, la decisión que tomaron las autoridades contables colombianas dio origen a un cambio sustancial en la forma en cómo se generan y se analizan los Estados Financieros. En ese sentido, profundizar en el tema de las Normas Internacionales, desde la óptica de las entidades sin ánimo de lucro, a través del análisis de la bibliografía que existe a nivel mundial y local alrededor de este tema, constituye un aporte sustancial al objetivo de la Maestría de contribuir al desarrollo económico del país; lo anterior, teniendo en cuenta el lugar que ocupan este tipo de entidades en el contexto económico nacional. De igual forma, es una contribución fundamental al desarrollo académico y profesional que como estudiante pude obtener a lo largo de la Maestría.

En ese orden ideas, el trabajo consta de seis capítulos, contiene un marco conceptual alrededor del tema de las Normas Internacionales de Contabilidad, conociendo su historia y su evolución en el marco internacional, de igual forma, se efectuó un recuento desde todos los puntos de vista de los principales momentos que rodearon la convergencia en Colombia. De la misma manera, se realizaron fichas de contenido, en donde se citaron los aspectos más relevantes alrededor de la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad en Colombia y en el mundo. Por último, se plantearon diferentes conclusiones con base en la información consultada para determinar si era o no conveniente la aplicación de las NIIF en entidades sin ánimo de lucro en Colombia.

## 2. Objetivo general

Evaluar la conveniencia de implementar las Normas Internacionales de Contabilidad-NIIF en entidades sin ánimo de lucro en Colombia.

### 2.1. Objetivos específicos

- Identificar las fuentes nacionales e internacionales, que ilustren la aplicación de las NIIF
- Elaborar fichas bibliográficas que contengan los datos de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad, en Colombia y en el mundo.

- Evaluar, con base en la información contenida en las fichas bibliográficas, la conveniencia de implementar las Normas Internacionales de Contabilidad-NIIF en entidades sin ánimo de lucro en Colombia.
- Analizar las diferentes experiencias que han llevado a que algunos países adopten modelos especiales para la aplicación de las NIIF en entidades sin ánimo de lucro.

### 3. Origen, características y generalidades de las NIIF

Las Normas Internacionales de Contabilidad e Información Financiera, tienen su origen en el año 1973, cuando nace el International Accounting Standards Committee (IASC) (Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad), en cuya constitución participaron organizaciones profesionales de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda y los Estados Unidos de Norte América. Este organismo de carácter profesional, de derecho privado con vocación global, tenía como objetivo fundamental elaborar y dar a conocer normas contables aplicables a los Estados financieros de las empresas, principalmente **las que participan en el mercado público de valores** (El resaltado es del autor).

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) , algunas de ellas hoy vigentes, fueron emitidas entre 1973 y 2001 por el IASC (International Accounting Committee – Comité de Normas Internacionales de Contabilidad), antecesor del actual Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad - IASB (International Accounting Standards Board). A partir del año 2001, IASB decidió no expedir más NIC, o IAS; e inició el proyecto para emitir las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o (IFRS), por sus siglas en inglés, International Financial Reporting Standards, y cambió el enfoque de normas de contabilidad por Estándares de Información Financiera.

En el año 2010 la Fundación IASC se transforma en la Fundación International Financial Reporting Standards (IFRS). Este cambio representa el próximo paso de un proceso para simplificar los nombres en uso, en toda la organización. En conclusión, el IASC como Fundación, deja de ser emisor de normas internacionales de contabilidad y se crea el International Accounting Standard Board (IASB), como emisor de normas internacionales de información financiera NIIF (o IFRS por sus siglas en inglés International Financial Reporting Standards).

Lo anterior en función de estandarizar la información contable, y enfocado principalmente a las empresas que cotizan en bolsa y que participan activamente en el mercado público de valores, sin tener en cuenta hasta el momento a las pequeñas y medianas empresas (Pymes) u otras organizaciones que no cotizan en bolsa (como las entidades sin ánimo de lucro) o no participan del mercado público de valores.

En ese orden de ideas, los estándares internacionales de contabilidad e información financiera, traducidos como "normas", son un conjunto de guías para preparar y reportar información contable y financiera, compuestos por:

- Las Normas" Internacionales de Contabilidad (NIC), en inglés, IAS (International Accounting Standards).
- Las Interpretaciones de las NIC, denominadas SIC (Standards Interpretations Commite).
- Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), en inglés IFRS (International Financial Reporting Standars).
- Las Interpretaciones de las NIIF, denominadas IFRIC (Internacional Financial Reporting Interpretation Commite).

Posteriormente nacen las Normas Internacionales de Contabilidad para Pymes, estas normas fueron el resultado de un proyecto de 5 años efectuado por el IASB para abordar las necesidades de información financiera de las pequeñas y medianas empresas y de todas aquellas organizaciones que no cotizan en bolsa y no participan en el mercado público de valores. El objetivo principal es aplicar este conjunto de normas a los estados financieros con propósito de información general y otros tipos de información financiera de entidades que en muchos países son conocidas por diferentes nombres como pequeñas y medianas entidades (PYMES), entidades privadas y entidades sin obligación pública de rendir cuentas. Esta norma es conocida en el contexto internacional como la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).

Es importante apuntar lo siguiente, el término pequeñas y medianas entidades, tal y como lo usa el IASB, se define y explica en la Sección 1 de la NIIF para Pequeñas y Medianas Entidades; muchas jurisdicciones en todas partes del mundo han desarrollado sus propias definiciones de PYMES para un amplio rango de propósitos, incluyendo el establecimiento de obligaciones de información financiera. A menudo esas definiciones nacionales o regionales incluyen criterios cuantificados basados en los ingresos de actividades ordinarias, los activos, los empleados u otros factores. Frecuentemente, el término PYMES se usa para indicar o incluir entidades muy pequeñas, sin considerar si publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

No obstante, y particularmente en Colombia, dicha norma tuvo que ser acogida por organizaciones que en el contexto nacional son consideradas de tamaño grande, de igual forma, por otro tipo de instituciones, entre las que se encuentran las entidades sin ánimo de lucro, que nada tienen que ver con las características de una empresa pequeña o mediana, pero que por sus condiciones de organizaciones que no cotizan en bolsa y de no participar en un mercado público de valores, tuvieron que adaptarlas a sus modelos contables.

Desde el punto de vista de la Norma Internacional para Pymes, el IASB (International Accounting Standard Board – Consejo de estándares Internacionales de Contabilidad), describe este tipo de entidades en la sección uno, párrafo 1.2

Descripción de las pequeñas y medianas entidades Las pequeñas y medianas entidades son entidades que: (a) No tienen obligación pública de rendir cuentas, y (b) publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados

en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia (IASB, 2009, NIIF para Pymes, p.15).

Al mismo tiempo aclara, en el párrafo 1.3 que:

Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas si: (a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales), o (b) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión (IASB, 2009, NIIF para Pymes, p.15)).

Lo anterior significa que las organizaciones que tienen obligación pública de rendir cuentas, son aquellas que participan activamente en el mercado público de valores, o que cotizan en bolsa; por lo anterior, es claro que los estándares que se le aplican a las Pymes (NIIF para Pymes) excluye a cualquier entidad que no coticen en bolsa o no participe en el mercado público de valores.

Teniendo en cuenta que las NIIF establecen los criterios para reconocer, medir, presentar y revelar información financiera en los estados financieros de propósito general de una entidad; las NIIF para Pymes establecen lo siguiente alrededor de este tema: *“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”*. El resaltado es nuestro (IASB, NIIF para Pymes, 2009, P.7)

A nivel internacional existen varios modelos de contabilidad para PYMES, todos guardando sintonía con el estándar internacional, pero que han sido adaptados al contexto local de los países que los han implementado:

- Modelo ISAR. El estudio de Naciones Unidas, Grupo ISAR, indica que, en el plan de transición, es necesario definir claramente el ámbito de aplicación de las NIIF, con respecto al tamaño y tipo de entidades. Como también, determinar si las NIIF se aplicarán a la preparación de estados consolidados y a la de estados financieros separados. Los estudios demuestran que las PYMES tienen serias dificultades cuando deben aplicar las NIIF a la preparación de sus estados financieros, para fines generales. Por ello, antes de la transición a las NIIF, es necesario crear un régimen de informes para las PYMES, que debería comunicarse claramente a los encargados de preparar informes y a los usuarios. Como indica el estudio de la India, se podría utilizar un método de tres niveles: un primer nivel para aplicar las NIIF, un segundo nivel para aplicar las normas basadas en las NIIF adaptadas a ese nivel en particular, y un tercer nivel que consiste en un sistema muy simplificado para micro entidades.
- Modelo Canadiense: el año 2000, se estableció el comité para el estudio de las normas de contabilidad para pequeñas empresas. Se publicó un borrador de normas para Pymes, en julio de 2001, que recibió muchas opiniones y comentarios. Las más representativas fueron sobre los permisos planteados en materia de evaluación, que generaron bastantes controversias. La mayoría de las opiniones aprobaron la introducción de reportes diferenciales. Es importante destacar que este proyecto hace

distinción entre empresas de interés público de las demás, aspecto que fue apropiado por IASB para emitir los estándares o normas para entidades privadas. El principio de informes diferenciales se basa en la necesidad de información de los usuarios. Se había planteado si era necesario desarrollar, en Canadá, un conjunto de normas distinto para las pequeñas y medianas empresas [Pymes], en el que hubiera información diferencial para estas empresas. La conclusión del análisis es que podían seguir las directrices de IASB, pues este organismo ha promulgado la Norma Internacional de Información Financiera [NIIF] para Pequeñas y Medianas Entidades [Pymes] y las Pymes canadienses se pueden acoger a ella, considerando la experiencia y universalidad de dicho organismo; de esta manera, se permitió el acceso a esta NIIF al gran número de Pymes canadienses. Sin embargo, la NIIF para Pymes no constituye Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Canadá. Las pequeñas y medianas empresas del Canadá tienen ahora una opción entre las NIIF plenas y las NIIF para las Pymes. Las distintas jurisdicciones de todo el mundo han decidido si aceptan o no el reconocimiento de las NIIF para las Pymes. Canadá, al igual que los Estados Unidos, aún no ha acordado la adopción de las NIIF para las PYMES.

- Modelo Español: En España, con la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad y de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF), elaboradas por el International Accounting Standard Board (IASB), se hizo urgente una actualización de las normas contables, lo cual dio origen al nuevo Plan General de Contabilidad (PGC), así como a sus modificaciones y normas complementarias. La más relevante de ellas ha sido la aprobación de un Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC PYME) que tiene en consideración las especiales características de estas empresas. En este contexto, se ha establecido el nuevo Plan General de Contabilidad de 2007 o, de forma más precisa, los dos Planes (PGC y PGC PYME), que vienen a sustituir el PGC, vigente desde 1990. Este nuevo plan pretende dar, a las pequeñas y medianas empresas, una herramienta que facilite la aplicación del nuevo marco contable, introducido a través de la Ley 16/2007. En esta ley se simplifican algunos criterios contables contenidos en el Plan General de Contabilidad y se regulan sólo las operaciones que se considera que van a resultar más habituales en el entorno empresarial de las PYMES. (Ramírez y Suárez, 2009 p.31).

En Colombia, el tema se empezó a tratar a partir del año 2003, con el estudio elaborado por el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional, denominado Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSC)<sup>2</sup>, cuyo objetivo era realizar un diagnóstico sobre la situación local acerca del cumplimiento de los estándares internacionales en materia de Contabilidad y Auditoría; Gobierno Corporativo; y Transparencia Fiscal. A partir de este informe se generaron conclusiones que fueron direccionando al país a la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, entre ellas:

- Los grupos interesados entrevistados por parte de las entidades que adelantaron el estudio, expresaron su preocupación sobre el deterioro de la calidad de los informes financieros de las sociedades, ocasionados por la confusión que suscita la multiplicidad de fuentes de normas contables.
- Se concluyó también en este informe que el país debe tomar medidas inmediatas para promulgar una nueva ley que aborde los temas de la contabilidad, la auditoría, la

---

<sup>2</sup> Traducción libre por Juan Fernando Mejía: Informe sobre observancia de códigos y normas 2003.

presentación de informes financieros de las sociedades y la profesión de la contaduría en el país.

- De igual forma se concluye en el informe que existe una necesidad de establecer un Consejo Superior encargado de expedir las normas de contabilidad y auditoría.
- Por último, el reporte sugirió impartir una nueva capacitación a los profesores universitarios y reformar el programa de estudios de contaduría. ( Rosc, 2003 p.21)<sup>3</sup>

Lo anterior motivó al gobierno colombiano a expedir en el año 2009 la Ley 1314, por intermedio de la cual se regularon los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia; fijando como objetivo principal la expedición de normas contables de información financiera, con el fin de conformar un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia; lo anterior con el propósito de apoyar la internacionalización en las relaciones económicas del país. Si se observa, el espíritu de la norma es acorde con el objetivo principal de las Normas Internacionales de Contabilidad, que es estar alineados en un contexto de economía globalizada.

De igual forma, la presente Ley (1314 de 2009) estableció dos elementos determinantes para el direccionamiento de este proyecto: a quienes excluía y a quienes aplicaba. En su artículo 1°, párrafo, estableció las siguientes exclusiones: *“Las facultades de intervención establecidas en esta ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación, o la contabilidad de costos”*. A su turno, en su artículo 2° determinó el ámbito de aplicación: *“La presente ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento”* (El resaltado es nuestro).

No obstante, y teniendo en cuenta que en el país existen diferentes tipos de organizaciones, el gobierno se reservó el derecho de autorizar, en atención al volumen de sus activos, de sus ingresos, al número de sus empleados, a su forma de organización jurídica o de sus circunstancias socio-económicas, que ciertos obligados lleven contabilidad simplificada, emitan estados financieros y revelaciones abreviados o que éstos sean objeto de aseguramiento de información de nivel moderado (Ley 1314 de 2009 Párrafo 2 Art.2°). Así mismo, en el párrafo 3 del artículo segundo se estableció lo siguiente: *“En desarrollo de programas de formalización empresarial o por razones de política de desarrollo empresarial, el Gobierno establecerá normas de contabilidad y de información financiera para las microempresas, sean personas jurídicas o naturales, que cumplan los requisitos establecidos en los numerales del artículo 499 del Estatuto Tributario”*.

A partir de la expedición de la Ley 1314, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública inició el análisis del modelo sobre el cual se iba a realizar la adopción de las NIIF en Colombia, por tal motivo, en el año 2012 emitió el documento denominado “Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales”. Este documento tenía el

---

<sup>3</sup> Traducción libre por Juan Fernando Mejía: Informe sobre observancia de códigos y normas 2003.

propósito de orientar el desarrollo efectivo de la convergencia hacia las NIIF, y definió en su párrafo 48 los grupos de usuarios que debían aplicar las NIIF en Colombia:

Grupo 1: Este grupo quedó definido expresamente en el Decreto 2784 del año 2012 así:

a) Emisores de valores: Entidades que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores -RNVE- en los términos del artículo 1.1.1.1.1. del Decreto número 2555 de 2010;

b) Entidades de interés público;

c) Entidades que no estén en los incisos anteriores y que cumplan con los siguientes parámetros: 1. Planta de personal mayor a doscientos (200) trabajadores, o 2. Activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes (SMLMV), y 3. Que cumplan con cualquiera de los siguientes requisitos: i) Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas; ii) Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas; iii) Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF plenas. iv) Realizar importaciones o exportaciones que representen más del cincuenta por ciento (50%) de las compras o de las ventas, respectivamente

2. Grupo 2: este grupo quedó definido en el Decreto 3022 del año 2013 así:

a) Entidades que no cumplan con los requisitos del artículo 1° del Decreto 2784 de 2012 y sus modificaciones o adiciones, ni con los requisitos del capítulo 1° del marco técnico normativo de información financiera anexo al decreto 2706 de 2012;

b) Los portafolios de terceros administrados por las sociedades comisionistas de bolsa de valores, los negocios fiduciarios y cualquier otro vehículo de propósito especial, administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente aplicar el marco técnico normativo establecido en el Anexo del Decreto 2784 de 2012 ni sean de interés público.

3. Grupo 3: Este grupo quedó definido en el Decreto 2706 de 2012 y 3019 del año 2013, así:

a) Contar con una planta de personal no superior a diez (10) trabajadores;

b) Poseer activos totales, excluida la vivienda, por valor inferior a quinientos (500) Salarios Mínimos Mensuales Legales Vigentes (SMMLV)

c) Tener ingresos brutos anuales inferiores a 6.000 SMMV. (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2012 p.15)

Ahora bien, este fue el punto de partida de la definición de las personas que debían aplicar a las NIIF en Colombia. Así mismo, en el documento de direccionamiento estratégico, se comienza a abordar el tema de la aplicación de las NIIF en las entidades sin ánimo de lucro; en su párrafo 51 se establece lo siguiente: *“El CTCP considera tal y como lo establece el IASB en el párrafo 9 del documento denominado “Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera”, que las entidades sin ánimo de lucro pueden encontrar apropiado la utilización de las NIIF. Así las cosas, este tipo de entidades se deben 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 corresponde a cada grupo". (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2012 p.18)*

## **4. Método de solución**

La metodología consistió en elaborar un análisis documental, a través de la consulta de normatividad existente en el tema de las NIIF en Colombia y en el mundo; artículos publicados en revistas de carácter científico; tesis de grado y estudios realizados a nivel mundial y local, los cuales estaban disponibles en páginas Web de organizaciones gubernamentales y no gubernamentales o en diferentes repositorios de datos. El análisis se realizó a través de treinta fichas de contenido, elaborando un registro estructurado de los documentos, con el fin de extraer nociones e ideas para representar el problema objeto de estudio; todo lo anterior con el ánimo de derivar de dichos documentos comentarios y los elementos necesarios para determinar la conveniencia de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en Colombia.

Los documentos fueron seleccionados, de tal forma, que registraran la experiencia de la convergencia a normas internacionales en entidades sin ánimo de lucro en el mundo, en Latinoamérica y a nivel local, toda la información está relacionada con la implementación de las NIIF en organizaciones no lucrativas, lo que permitió tener los elementos suficientes para evaluar la convergencia en Colombia y la aplicación de las NIIF en entidades sin ánimo de lucro en el país.

## **5. Análisis de resultados**

### **5.1. Pronunciamientos de los entes emisores**

La experiencia a nivel internacional en el tema de convergencia de las NIIF en entidades sin ánimo de lucro nos revela los diferentes puntos de vista y distintas formas en que los países han emprendido estos procesos. Los mismos entes emisores, en algunas normas vigentes en estos momentos, dan a entender que las NIIF están dirigidas a entidades con ánimo de lucro; tal como lo revela el documento expedido por el International Accountin Standard Board (IASB), Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera (2010):

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. Entre las entidades con ánimo de lucro se incluyen las que desarrollan actividades comerciales, industriales, financieras u otras similares, ya estén organizadas en forma de sociedades o revistan otras formas jurídicas. También se incluyen organizaciones tales como las compañías de seguros mutuos y otras entidades de cooperación mutualista, que suministran a sus propietarios, miembros o participantes, dividendos u otros beneficios de forma directa y proporcional. 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. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) prepara normas contables para las administraciones públicas y otras entidades del sector público, diferentes de las entidades de negocios del gobierno, que están basadas en las NIIF (IASB, Prólogo a las NIIF, 2010, p.3).

En este documento, el IASB, nos induce a concluir que las NIIF no están diseñadas para entidades sin ánimo de lucro; no obstante, deja abierta la posibilidad para que este tipo de entidades las apliquen, lo anterior es una posibilidad de que haya un proceso de adaptación, más no una adopción de las mismas, todo sustentado en que las organizaciones sin ánimo de lucro, ni reportan utilidades, ni posee accionistas, tal como lo mencionaré más adelante.

La NIIF 3 expedida por el IASB, que trata el tema de las Combinaciones de Negocios, menciona lo siguiente:

Organizaciones no lucrativas. FC62 El FASB también decidió excluir del alcance del SFAS 141(R) las combinaciones de negocios de organizaciones no lucrativas y las adquisiciones de negocios lucrativos por organizaciones no lucrativas. Algunos aspectos de las combinaciones de organizaciones no lucrativas son diferentes de las combinaciones de entidades de negocios. Por ejemplo, no se puede presumir que las combinaciones de organizaciones que sirven al interés público sean necesariamente transacciones de intercambio en las que las partes interesadas intercambian valores iguales. Por esa razón, el FASB está abordando la contabilización de las combinaciones de organizaciones no lucrativas en un proyecto independiente. Éste publicó un proyecto de norma en octubre de 2006 que aborda la contabilización de combinaciones de organizaciones no lucrativas. FC63 Con generalidad las NIIF no tienen limitaciones al alcance para actividades sin ánimo de lucro en el sector público o privado. Aunque las NIIF están desarrolladas para entidades con orientación lucrativa, puede requerirse que una entidad no lucrativa, o elegir, la aplicación de las NIIF. No es necesaria una exclusión de alcance para las combinaciones de organizaciones no lucrativas (IASB, NIIF 3, p.22).

Lo anterior indica que la NIIF 3 también excluyen de su aplicación a las organizaciones no lucrativas, por sus características especiales. Esta precisión que hace la Norma Internacional, confirma aún más que los estándares internacionales de contabilidad tienen aplicación directa en las entidades que generan y reportan ganancias. Lo anterior ha motivado incluso a abordar el tema por parte del (FASB) Financial Accounting Standards Board, por sus siglas en inglés, esta entidad inició un estudio con el fin de construir un proyecto en aras de elaborar un estándar internacional que se pueda aplicar a las entidades sin ánimo de lucro.

Así mismo, otra norma, la IFRS 8, desde sus párrafos 115 al 118, hace una explicación del porqué esta NIIF no tiene aplicación en las organizaciones no lucrativas:

Aplicabilidad a Empresas no Cotizadas y a Organizaciones sin Ánimo de Lucro. 115. El Consejo decidió seguir eximiendo a las empresas no cotizadas del requerimiento de presentar información financiera por segmentos. Pocos usuarios de los estados financieros de empresas no cotizadas han pedido que el Consejo requiera que ellas suministren información financiera por segmentos. 116. En el momento que el Consejo comenzó a considerar mejoras en las revelaciones sobre información

financiera por segmentos, el Documento del FASB nº 117, Estados Financieros de Organizaciones sin Ánimo de Lucro, no había sido emitida y no había normas efectivas para los estados consolidados de organizaciones sin ánimo de lucro. La mayoría de las organizaciones sin ánimo de lucro proporcionan información financiera para cada uno de sus fondos, lo que es una forma de información desagregada. La situación en Canadá es similar. Así, cuando los dos consejos acordaron realizar un proyecto conjunto, decidieron limitar el alcance a las empresas públicas de negocios. 117. El Consejo proporcionó una forma limitada de información desagregada en el párrafo 26 del Documento 117, que requiere revelar los gastos según una clasificación funcional. Sin embargo, el Consejo reconoce que la aplicación de dicho Documento puede aumentar la necesidad de información desagregada para organizaciones sin ánimo de lucro. Se espera que la Declaración final que resulte del Proyecto de Norma del FASB: Estados Financieros Consolidados: Políticas y Procedimientos, incremente también esa necesidad mediante el requerimiento de la combinación de información acerca de más entidades en los estados financieros de las organizaciones sin ánimo de lucro. 118. El enfoque general de proporcionar información sobre la base en la estructura de la organización interna de una empresa puede ser apropiado para las organizaciones sin ánimo de lucro. Sin embargo, el Consejo decidió no añadir a esas organizaciones en el alcance de esta Norma. Los usuarios de los estados financieros de organizaciones sin ánimo de lucro no han urgido al Consejo para que las incluya, quizá porque no han visto todavía los efectos de la Norma 117 y el Proyecto de Norma sobre consolidaciones. Además, el término organizaciones sin ánimo de lucro, se aplica a una amplia variedad de entidades, algunas de las cuales son similares a empresas de negocios mientras que otras son muy diferentes. Es probable que haya características únicas de algunas de estas entidades o necesidades especiales de los usuarios que requieran disposiciones especiales, que el Consejo no ha estudiado. Además, el FASB ha adoptado recientemente normas de información para organizaciones in ánimo de lucro que son distintas al Documento 117. Con el objetivo de completar este proyecto conjunto de forma oportuna, el Consejo decidió no llevar a cabo en este momento la investigación y las deliberaciones que serían necesarias para adaptar los requerimientos de esta norma a las organizaciones sin ánimo de lucro. Entre quienes contestaron al Proyecto de Norma, pocos estuvieron en desacuerdo con la posición del Consejo (IASB, NIIF 8, p.38).

Con base en lo anterior se deduce algo muy importante, la diferencia entre las empresas que generan utilidades, con aquellas que no persiguen el ánimo de generar ganancias. Hay un elemento también muy importante en la IFRS 8, y es que identifica que no todas las entidades sin ánimo de lucro son iguales, sino que se encuentran también diferencias de manejo contable-financiero entre este tipo de entidades. En ese orden de ideas, el Consejo ha venido identificando paulatinamente que algunas normas no tienen aplicación en este tipo de entidades, y tal como se dijo anteriormente, los organismos encargados de estudiar y expedir las normas han iniciado todo un análisis para generar unas normas específicas relacionadas con este tipo de organizaciones; es decir, a nivel internacional, se está comprendiendo la diferencia que existe entre este tipo de entidades y aquellas que generan ganancias o reportan dividendos. Lo anterior puede convertirse en un problema para aquellos países que decidieron adoptar el estándar sin realizar adaptaciones para este tipo de entidades, sobre todo teniendo en cuenta el papel que ocupan en la economía nacional este tipo de instituciones.

## 5.2. Experiencias en Europa

En Europa, por ejemplo, el crecimiento de las entidades sin ánimo de lucro ha marcado una tendencia en los últimos tiempos, de hecho, ocupan un lugar importante en la economía de la región, ubicándose en el llamado tercer sector de la economía. Particularmente en España, entre los años 1990 y 1994, el número de asociaciones de carácter social se incrementó en casi un 58%, pasando de 86.000 a 133.000 asociaciones. En el caso de fundaciones el incremento entre los años 1989 y 1991 fue de un 27%, pasando de 1.433 a 1.823 fundaciones (Rodríguez, P, & Mercedes. (2001). Lo anterior nos permite dimensionar el posicionamiento de este tipo de entidades en el mundo, lo que en la actualidad sigue siendo tendencia en casi todas las regiones del hemisferio, estas organizaciones actúan como una extensión de los gobiernos en temas sociales y de mejoramiento de calidad de vida y acceso dirigido a la comunidad más vulnerable.

En el caso de España, las fundaciones son un claro ejemplo de que las ESAL están creciendo y se están consolidando dentro del contexto económico europeo. No obstante, estas entidades debieron establecer mecanismos de adaptación para la incorporación de las NIIF en su información financiera. Sin embargo, a pesar de que las Normas Internacionales de Contabilidad son de aplicación universal, es claro que algunas entidades, como las no lucrativas, por sus características, debieron establecer mecanismos de adaptación para la incorporación de las mismas en su información financiera. No obstante, alrededor del tema el FASB en su SFAC n°4 establece que:

no es necesario desarrollar un marco conceptual independiente para cada categoría de organizaciones en particular. Más bien el objetivo ha de consistir en desarrollar un marco conceptual integrado que tenga relevancia para todas las entidades y que proporcione consideraciones adecuadas sobre cualquier tipo de objetivo o concepto y pueda aplicarse sólo a determinado tipo de entidades (FASB, Volumen II Original Pronouncements Accounting Standars, 1994, p. 1059).

Resulta interesante el planteamiento del FASB, en el sentido de aclarar que no se pueden estar creando normas y marcos conceptuales para cada tipo de Entidad que por sus características económicas, sociales o financieras, no encajen dentro de los principios generales de las NIIF; las normas internacionales se basa en principios, y como tal, dichos principios son de carácter general, no obstante, los países pueden establecer mecanismos de adaptación de las normas sin dejar de lado los estándares establecidos a nivel mundial; lo anterior requiere que se haga una evaluación profunda en donde participen todos los actores económicos de un país, con el fin de definir muy bien el modelo de adaptación, así como lo hizo España para el caso de las fundaciones.

Otro tema que no se puede perder de vista, es que la mayoría de las organizaciones sin ánimo de lucro en el mundo, y por su puesto en Colombia, deberán acoger las NIIF para Pymes con el fin de atender el proceso de convergencia a normas internacionales de contabilidad. En los países de la Unión Europea, esto ha ocasionado también confusión y diferentes informes demuestran que existieron dudas frente a la conveniencia de la aplicación de dichas normas en este tipo de organizaciones, tal como lo revela el informe expedido por la Superintendencia de Sociedades, en donde se realiza un diagnóstico sobre los impactos

contables y financieros de los estándares internacionales de contabilidad en las empresas del sector real:

Método de Convergencia Regulatoria para Pequeñas y Medianas Empresas. Para el caso de las empresas privadas que no cotizan en bolsa, cada país miembro debe aplicar las normas nacionales, cumpliendo siempre con la cuarta y séptima Directiva de la CE sobre derecho de sociedades. A la fecha, no existe un pronunciamiento oficial sobre la aplicación de la NIIF para Pymes, sin embargo, en el proceso de análisis de la convención su aplicación, el Grupo Asesor del Consejo Europeo de Información Financiera (EFRAG por sus siglas en inglés) publicó en junio de 2010, los resultados de su investigación sobre la compatibilidad entre las Directivas de la UE y las NIIF para Pymes, concluyendo que existen incompatibilidades en una serie de áreas entre las que se destacan, los instrumentos financieros y las partidas extraordinarias. Esta situación no ha permitido definir una posición definitiva sobre la adopción de las NIIF para pymes.<sup>29</sup> Por su parte, los países miembro, tienen opiniones divididas sobre la adopción de las NIIF para Pymes. En el año 2010, la UE publicó los resultados de una consulta que realizó, sobre la opción de utilizar las NIIF para pymes en los países miembros, donde la mayoría consideran que debe permitirse su adopción, sin embargo de los países encuestados, Alemania, Francia, Italia, Austria, Bélgica y Eslovaquia, no apoyan esta alternativa (Superintendencia de Sociedades, BDO Colombia, & Consulting, 2011).

Estas experiencias demuestran que el proceso no puede ser aplicado uniformemente sin tener en cuenta las particularidades de cada sector, y las organizaciones sin ánimo de lucro manejan situaciones contables y financieras propias del sector.

No obstante, como se observa en el documento, en la mayoría de los países de Europa, fue objeto de análisis particularmente las entidades no lucrativas, esto motivó incluso a que muchos de estos países hayan tomado la decisión de crear una regulación especial para este tipo de entidades, con base en que la información que se le aplicaba a las demás entidades difería mucho de la que se le podía aplicar a las organizaciones sin ánimo de lucro.

### **5.3. Experiencias en el continente americano**

Por otro lado, en Canadá también se observa que el modelo para las Pymes fue objeto de varios análisis y tuvo un énfasis bastante importante, reducir la complejidad y la carga operativa con respecto a la contabilidad para este tipo de organizaciones, que por sus características y capacidad financiera no pueden hacer inversiones importantes en estos aspectos. Cada país es autónomo en determinar la forma de abordar la implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad. El enfoque del proceso de convergencia a normas internacionales de contabilidad en Canadá se enfocó principalmente en las empresas que cotizan en bolsa, o como las define el documento, las empresas en que el público tiene depositados “intereses” (interés público). Incluso, a las empresas privadas se les dio la opción de aplicar las NIIF en forma voluntaria, de igual forma, a las organizaciones sin ánimo de lucro se les dio esta opción. Evidentemente, estos son países más avanzados en temas contables, por lo que surge la inquietud del por qué no se tuvieron en cuenta estas

experiencias mundiales en Colombia a pesar de que el proceso inició mucho después. Por último, es importante anotar que a la fecha de este informe, no existía un proyecto de implementación de NIIF para Pymes en Canadá, por lo que se deduce que no vieron conveniente la aplicación de estas normas para este grupo económico.

En el caso de Panamá, las organizaciones no lucrativas son actores importantes de la economía de esa nación, particularmente las cooperativas jugaron un papel relevante en todo el proceso de convergencia. No obstante, el proceso en este país y los análisis realizados por diferentes expertos que estudiaron el caso particular de Panamá, como es el caso del adelantado por la Comisión de Contabilidad de Cooperativas de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), evidenciaron los diferentes tropiezos y los convenientes prácticos que tuvieron la aplicación de los estándares, en este tipo de instituciones. Lo anterior nos entrega elementos importantes acerca de la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad para las Cooperativas en este país, ya que una de las primeras conclusiones que resultaron del análisis a este proceso, es que las NIIF contradicen la filosofía de este tipo de entidades. Recordemos que para el caso particular de Colombia, las Cooperativas forman parte del grupo de Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL). En ese sentido, se puede observar, a partir del estudio, una desarticulación de las normas con el manejo contable tan particular que tienen las Cooperativas, lo anterior incluso ha motivado estudios por parte de entidades a nivel internacional para encontrar la manera más óptima de aplicar los estándares de contabilidad a este tipo de entidades, como es el caso adelantado por la Comisión de Contabilidad de Cooperativas de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2012), que ha participado en la creación de la red internacional de investigación de contabilidad para cooperativas y mutuas (The International Research Network on Accounting for Cooperatives and Mutual Entities). Los análisis realizados por Batista & Francisco (2014) *Modelo de adaptación de las Normas Internacionales de Información Financiera a la estructura patrimonial de las cooperativas panameñas* Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas; en el sentido de cuestionarse alrededor de cuál es el mejor modelo de incorporación de las NIIF para las cooperativas en Panamá, resultan muy pertinentes y se ajustan al contexto que vive este tipo de entidades en el concierto nacional.

Los comentarios realizados en esta revista especializada en entidades pertenecientes al sector de la economía social, van más allá del simple análisis de la no aplicabilidad de las NIIF para pymes a entidades sin ánimo de lucro, lo que se plantea es que estas instituciones, por sus características, tienen la obligación de rendir cuentas a sus asociados o afiliados, es decir, que por esta característica tan especial de dichas entidades deberían aplicar el estándar Full o las NIIF completas. La discusión acerca de qué entidades están en la obligación pública de rendir cuentas se abordó por parte del Consejo Técnico de la Contaduría, y este mismo ente aclaró, a través del documento *Direccionamiento Estratégico* en el año 2012, cuáles entidades se consideraban de interés público, con el fin de que aplicarían el estándar pleno.

Recordemos que los países pueden decidir unilateralmente cuál es el modelo para la convergencia a normas internacionales; existe el modelo de adopción, que es acoger la norma tal cual es emitida por el órgano emisor de las mismas (IASB) por sus siglas en inglés International Accounting Standard Board, este fue el modelo seleccionado por Colombia; y

existe el modelo de adaptación que es acoger la norma emitida por el IASB, pero modificarla y ajustarla al entorno económico del país, de acuerdo a las consideraciones que este establezca en forma particular. En ese orden de ideas, el proceso en Panamá entrega ya conclusiones importantes frente a cuál debió haber sido el modelo adoptado para las Cooperativas, teniendo en cuenta las particularidades de este tipo de entidades. De igual forma, podemos determinar una conclusión contundente en el sentido de señalar el objetivo de las NIIF y que las Cooperativas como entidades sin ánimo de lucro, necesitan de modelos que atiendan las necesidades de este tipo de entidades alrededor de sus manejos contables y financieros.

En el caso de Argentina se observa que el proceso de convergencia no fue tan cerrado, por el contrario, en este país se identificó cuales empresas debían cumplir obligatoriamente con la aplicación de las normas internacionales de contabilidad:

Igualmente la resolución hace la obligación explícita para aquellas compañías que cotizan sus operaciones en la Bolsa de valores, y determina que son estas empresas las que deben iniciar con el proceso, cabe anotar que la norma excluye taxativamente de la obligación a algunas de las compañías incluidas en el régimen de oferta pública de la Comisión Nacional de Valores (CNV), y ellas son: Las empresas del panel de PyME que no están registradas en el régimen de oferta pública por su capital ni por sus obligaciones negociables, sino que operan bajo otras formas de financiación; Las restantes entidades bajo control de la CNV, tales como: Sociedades gerentes y depositarias de fondos comunes de inversión; Fondos comunes de inversión; Fiduciarios ordinarios públicos y fiduciarios financieros, inscritos en los registros que lleva la CNV; Fideicomisos financieros autorizados a la oferta pública; Mercados de futuros y opciones; Entidades autorreguladas no bursátiles; Bolsas de comercio con o sin mercado de valores adherido; Cajas de valores; Entidades de compensación y liquidación; y Cámaras de compensación y liquidación de futuros y opciones, entre otras. A su vez, la resolución técnica deja abierta la puerta para que todas las empresas que no cumplan con los requisitos que las obligan de manera puntual; puedan aplicar las NIIF de manera voluntaria y optativa, siempre a partir del año 2011; por otra parte, se establece que las empresas obligadas a implementar las normas contables internacionales sólo podrán dejar de hacerlo cuando ya no se encuentren incluidas en el régimen de oferta pública de la CNV. También establece que de haber aplicado las normas de manera opcional, la compañía podrá dejar de aplicarlas siempre y cuando sustenten su decisión, de manera oportuna (Cano Morales, & Maria, 2010, p.19).

Tal como se indica en la cita anterior, las empresas que cotizan en bolsa, así como aquellas que administran recursos del público, fueron las que tuvieron que darle aplicación a las NIIF. Para las demás empresas, la aplicación fue voluntaria, incluso si después de aplicarla resultare inconveniente su aplicación, estas empresas podían solicitar la no aplicación. En conclusión, el proceso de convergencia no fue una imposición y terminó siendo aplicado por las empresas que verdaderamente debían aplicar normas internacionales en sus estados financieros.

Los principios de contabilidad atienden la esencia de la forma en cómo se deben registrar las operaciones económicas de una organización. Los estándares internacionales de contabilidad no pueden desconocer dicho criterio, y cada país tiene que velar para que este precepto se cumpla y la información contable sea de calidad, objetiva, neutra y útil para tomar decisiones. Las organizaciones sin ánimo de lucro son particulares y no se pueden equiparar con aquellas

con ánimo de obtener utilidades, existe una gran diferencia alrededor de este tipo de organizaciones. La convergencia a normas internacionales de contabilidad para los fondos de empleados, cajas de compensación, asociaciones, entre otras, se convertirá en un obstáculo o en una oportunidad para producir informes de calidad con los cuales se puedan llegar a tomar decisiones económicas.

## **5.4. El proceso en Colombia**

El proceso en Colombia inició con la expedición de la Ley 1314 del año 2009, por intermedio de la cual se regularon los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información; fijando como objetivo principal la expedición de normas contables de información financiera, con el fin de conformar un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia; lo anterior con el propósito de apoyar la internacionalización en las relaciones económicas del país. Si se observa, el espíritu de la norma es acorde con el objetivo principal de las Normas Internacionales de Contabilidad, el cual es estar alineados en un contexto de economía globalizada. Ahora bien, diferentes decretos y documentos se han ido expidiendo con el ánimo de facilitar el proceso de convergencia. Uno de ellos es el documento generado por el Consejo Técnico de la Contaduría en el año 2012, denominado “Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales”, este documento fijó los lineamientos en la adopción de las normas internacionales en Colombia; este fue el primer pronunciamiento oficial por parte del Estado en donde se empezó a plantear la manera cómo, las entidades sin ánimo de lucro, podrían emprender el proceso de convergencias. De forma muy superficial, se citó el tema particular para las Cajas de Compensación, que hacen parte del universo de las entidades sin ánimo de lucro.

51. El CTCP considera, tal y como lo establece el IASB en el párrafo 9 del documento denominado: “Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera”, que las entidades sin ánimo de lucro pueden encontrar apropiado la utilización de las NIIF. Así las cosas, este tipo de entidades se deben 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. 52. Dentro de las entidades sin ánimo de lucro en Colombia, se encuentran las Cajas de Compensación Familiar. La Ley 21 de 1982, establece en su artículo 39 que “...las Cajas de Compensación Familiar son personas jurídicas de derecho privado sin ánimo de lucro, organizadas como corporaciones en la forma prevista del Código Civil, cumplen funciones de seguridad social y se hallan sometidos al control y vigilancia del Estado en la forma establecida por la ley...” Al ser las Cajas de Compensación Familiar personas jurídicas de derecho privado sin ánimo de lucro, les aplicará lo señalado en el párrafo 51 de este documento” (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2012, p.17).

La posición del consejo técnico fue muy puntual en decir que simplemente lo que debían hacer las ESAL, era establecer a cuál de los tres grupos pertenecían y adoptar el estándar que les correspondía, según dicha definición (Grupo 1 estándar pleno, grupo 2 NIIF para PYMES y grupo 3 contabilidad simplificada). En ese orden de ideas, hubiera sido mejor que el CTCP

hubiera emprendido un estudio más a fondo, no sólo al interior de las Cajas de Compensación, también con las demás entidades sin ánimo de lucro, para establecer si era procedente la aplicación de las NIIF en este tipo de organizaciones; así pues, se hubiera podido proponer al gobierno una reglamentación particular que permitiera la generación de estados financieros acordes con la dinámica de este tipo de entidades.

Otro tipo de organizaciones sin ánimo de lucro que se vieron enfrentadas a las dudas del proceso de convergencia en Colombia fueron las Cooperativas, y es que, teniendo en cuenta que su naturaleza no es la generación de ganancias ni la distribución de dividendos, la aplicación de las normas internacionales de contabilidad resulta confusa en algunos aspectos, por ejemplo, en el manejo de los aportes que realizan los asociados, o la disposición de los fondos especiales que deben constituir, por citar algunos ejemplos. El haber limitado la aplicación de las normas internacionales a la ubicación de las organizaciones no lucrativas en alguno de los tres grupos que definió la ley y el no haber motivado que al interior de las entidades que ejercen vigilancia y control, como lo son las Superintendencias, se hayan hecho estudios acerca de la viabilidad de la aplicación de las NIIF en instituciones sin ánimo de lucro, ha ocasionado que en la actualidad todavía no se tengan definidos claramente, por ejemplo: los manejos que se le darán al tema de aportes en las Cooperativas; los aportes de los asociados a un fondo de empleados o el manejo de los recursos parafiscales en las Cajas de Compensación.

Finalmente, en el documento de direccionamiento estratégico, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, que agrupa una buena cantidad de organizaciones no lucrativas, vislumbró los posibles cambios que debía afrontar la norma internacional en el corto plazo y su impacto en el proceso de convergencia en Colombia, es un aporte importante que realiza este ente de control, sobre todo teniendo en cuenta que resalta el tema de la aplicación de las normas en las entidades sin ánimo de lucro:

Dentro de los temas que relaciona como posibles cambios a la NIIF para las Pymes, están los siguientes: aplicación de las NIIF plenas por parte de pequeñas empresas; aplicación por parte de entidades sin ánimo de lucro; criterios de consolidación; criterios de reconocimiento y medición de las NIIF plenas para instrumentos financieros; criterios de medición al valor razonable; reconocimiento de negocios conjuntos; revaluación de propiedades, planta y equipo; capitalización de costos de desarrollo; combinaciones de negocios y capitalización de los costos por préstamos (Consejo Técnico de la Contaduría Pública, 2013, p. 128).

Se observa entonces que los análisis preliminares de la NIIF en Colombia ya estaban contemplando que para la aplicación de los estándares se debían tener en cuenta las características especiales que tienen este tipo de organizaciones. Así mismo, de alguna u otra forma, el CTCP tenía los elementos necesarios para comprender que la aplicación en entidades sin ánimo de lucro debía ser direccionada de otra forma.

Por otro lado, es importante tener en cuenta que el estándar que aplicará la mayoría de las ESAL en Colombia será la NIIF para Pymes. Dicho estándar es el que aplicarán las empresas que pertenezcan al grupo 2, de acuerdo a los lineamientos del Decreto 3022 del año 2013, esta norma será la guía para que este tipo de empresas inicien el proceso de convergencia a las NIIF en Colombia. La mayoría de las entidades sin ánimo de lucro pertenecen a este grupo (Grupo 2 de implementación), y por lo tanto le darán aplicabilidad a este estándar.

La NIIF para pymes también señala que las Normas Internacionales de Contabilidad están diseñados para ser aplicadas en los estados financieros de propósito general y se direccionan a entidades con ánimo de lucro. En el párrafo 7 de la NIIF para PYMES se indica: *“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”*.

No obstante, a pesar de que la NIIF para Pymes no haya contemplado a las entidades sin ánimo de lucro, las mismas pueden encontrar conveniente la aplicación de dichos estándares, sin embargo, es necesario realizar un análisis detallado del manejo contable y financiero de cada una de ellas para hacer una correcta adaptación del modelo que satisfaga a los usuarios de la información de este tipo de entidades.

A pesar de que a nivel internacional, y también a nivel local, el termino Pymes se asocia a la pequeña y mediana empresa, este estándar será adoptado en Colombia por empresas que no necesariamente cumplen con esta característica, entre las que se encuentran las entidades sin ánimo de lucro. Por todo lo anterior, en el país, muchas empresas de tamaño grande (Mac Pollo, Kosta Azul) y las entidades sin ánimo de lucro, deberán adoptar y adaptar dicho estándar a sus operaciones contables, con el fin de dar cumplimiento a la normatividad expedida. En Colombia existen una gran variedad de ESAL, y las mismas también ocupan un lugar importante en la economía, las Cajas de Compensación forman parte de este tipo de organizaciones, y el tema de las NIIF y su complejidad alrededor de su aplicación no ha sido ajena a las mismas. Diferentes pronunciamientos, interpretaciones de diferentes organismos que apoyan la gestión de las Cajas, no han permitido generar unidad frente a los criterios de convergencia a las NIIF. Es el caso particular del tratamiento contable de los recursos parafiscales que administran las Cajas; un tema neurálgico y que afecta sustancialmente la situación financiera de este tipo de entidades.

En el año 2015, ASOCAJAS, la asociación de la cual hacen parte la mayoría de las cajas del país, elaboró un comunicado en donde expresa la inconformidad acerca de la forma cómo se debe registrar el recaudo de los aportes parafiscales, del cual se quiere resaltar lo siguiente:

Conviene precisar, que este patrimonio consolidado pertenece a las Cajas, como personas jurídicas sin ánimo de lucro, y no puede ser objeto de distribución o apropiación alguna por parte de personas naturales o jurídicas, dada la naturaleza de la institución. Las Cajas no tienen accionistas ni pueden distribuir utilidades; los excedentes de cada ejercicio, de existir, deben ser reinvertidos en las mismas actividades que constituyen su objeto social (ASOCAJAS, 2015)

El comunicado resalta dos temas que caracterizan a todas las entidades sin ánimo de lucro: no poseen accionistas, ni distribuyen utilidades. Estos dos elementos son claves para evaluar sí para este tipo de entidades, resulta conveniente la aplicación de las normas internacionales de contabilidad. Desde muchos sectores se ha planteado este interrogante al órgano que dirigió la convergencia en Colombia, es decir, el Consejo Técnico de la Contaduría. La preocupación de las entidades que deben aplicar que NIIF y que hacen parte de las ESAL, como lo son: fondos de empleados, cooperativas, cajas de compensación; es generalizada, por eso lo que se ha intentado plantear es que las entidades encargadas de ejercer vigilancia y control sobre cada una de estas entidades, o sea las Superintendencias, propongan mecanismos de adaptación contable a las transacciones que este tipo de entidades realizan al

interior de sus organizaciones. Las cajas se enfrentan entonces a una decisión fundamental para el manejo de los recursos parafiscales; la normatividad internacional no contempla el manejo de este tipo de recursos, los cuales tienen características muy particulares. Aquí es donde debe intervenir los entes que se encargan de ejercer vigilancia y control y definir un tratamiento general para todo el sistema, y no dejar que cada Caja de Compensación trate de encontrar por sí sola la solución a un tema que debe ser asumido por todo el gremio. Cada entidad debe construir sus propias políticas contables, alineadas con la normatividad internacional, pero cuando existan estas diferencias debería haber un direccionamiento general con el fin de estandarizar los manejos contables y financieros de este tipo de entidades.

Las propiedades horizontales son otro tipo de entidades sin ánimo de lucro, que a juicio del Consejo Técnico de la Contaduría, deben atender la aplicación de la Ley 1314 de 2009. Este tipo de organizaciones no son objeto de vigilancia por parte de ninguna Superintendencia, excepto por los registros de personería jurídica ante las Alcaldías y presentación de declaraciones tributarias ante la DIAN. Para efectos de la clasificación en alguno de los grupos, estas organizaciones tendrían que clasificarse de acuerdo a la Ley 1314 o como grandes empresas, Pymes o microempresas. Si se observa la naturaleza de estas organizaciones y su objeto principal, las propiedades horizontales no encajan en ninguna de estas. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública es el organismo que por disposición de la Ley 1314 es el encargado de orientar el proceso de convergencia y de normalizar las normas contables y financieras con los estándares internacionales. A la fecha, existe una gran cantidad de conceptos que se le han dirigido a este Ente, cuestionando la aplicación de las NIIF en las propiedades horizontales; lo anterior revela que todavía, hoy por hoy, seis años después de haber sido emitida la Ley 1314 de 2009, se presentan dudas respecto a organizaciones como las no lucrativas, en cuanto a si tienen que darle aplicabilidad a los estándares internacionales.

Los fondos de empleados también se pronunciaron alrededor del tema, en el marco del foro académico celebrado en la ciudad de Cali en el año 2014, por medio de la Asociación Nacional de Fondos de Empleados (ANALFE), se presentó un análisis acerca del proceso de convergencia de las NIIF en Colombia; dentro del documento resaltamos lo siguiente:

La figura empresarial de Fondo de Empleados como existe en Colombia es única, aunque se registra en algunos países modelos parecidos. Con la Ley 1314 del 13 de julio de 2009 se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, se establece que la acción del Estado se dirigirá hacia la convergencia de tales normas de contabilidad con los estándares internacionales de aceptación mundial. En cumplimiento de este mandato legal se expidieron decretos reglamentarios con los cuales se establece el Marco Técnico Normativo para los preparadores de información financiera de cada uno de los grupos que se han conformado para dicha convergencia. Dando cumplimiento a las instrucciones impartidas por las instituciones públicas orientadores del proceso para la aplicación de las NIIF y haciendo un estudio a profundidad de sus implicaciones, se observa que adaptar la información financiera de los fondos de empleados a estos estándares es improcedente en las condiciones como está hecho su diseño actualmente, por razones constitucionales, legales, doctrinarias, operativas, financieras y económicas que se tratan ampliamente en el documento. Es así como, se observa un trato discriminatorio

al imponer normas diseñadas para entidades con ánimo de lucro a entidades sin ánimo de lucro, buscando que éstas últimas ajusten su terminología, metodología y objetivos de revelación de los estados financieros. Ello explica porque en varios países del mundo no se han aplicado las NIIF para entidades del sector solidario (ANALFE Asociación Nacional de Fondos de Empleados, 2014, Pronunciamiento de ANALFE sobre la afectación de las NIIF en los fondos de empleados).

Las particularidades que manejan este tipo de organizaciones, cuyo objetivo no es más que de servir de canales para que los trabajadores tengan posibilidades de ahorrar y acceder a una serie de servicios para mejorar su calidad de vida, son especiales así como su manejo contable y financiero. Los fondos de empleados son otro tipo de organizaciones sin ánimo de lucro, que deberían tener un marco especial o un diseño de estándares especiales para este tipo de organizaciones solidarias.

La Ley 1314, con la cual se adoptaron los estándares internacionales en Colombia, exigió además que todas las empresas construyeran su manual de políticas contables, para que este sirva de guía para la correcta aplicación de los estándares internacionales. No obstante, se observa que en algunas organizaciones, con ánimo y sin ánimo de lucro, lo que se está haciendo es transcribiendo las normas a sus manuales corporativos. La entidad debe construir su propio manual, atendiendo los principios de las normas internacionales de contabilidad, pero no puede dejar de lado que cada entidad tiene sus propias especificidades, tal es el caso de Comfamiliar Risaralda, una corporación dentro del grupo de entidades sin ánimo de lucro, cuyo manual atiende los lineamientos de la norma internacional, sin embargo, algunas de las normas no fueron acogidas por la Caja, teniendo en cuenta, que algunos manejos contables deben ser direccionados por el ente que vigila dichas entidades en Colombia: Superintendencia del Subsidio Familiar.

La aplicación de las NIIF en entidades sin ánimo de lucro se ha convertido en un tema tan neurálgico para el país que el mismo Consejo Técnico de la Contaduría Pública se vio en la obligación de expedir su documento de orientación técnica No.14 “Orientación Técnica sobre Entidades sin Ánimo de Lucro” en el mes de octubre del año 2015 este documento nació como guía exclusiva para orientar el proceso de convergencia en este tipo de organizaciones. Allí se hace un breve recuento histórico y teórico de las diferentes Entidades sin Ánimo de Lucro existentes en Colombia: entidades cooperativas, fondos de empleados, cajas de compensación, iglesias y comunidades religiosas, asociaciones profesionales y gremiales, colegios y universidades, bibliotecas, museos, clínicas y hospitales, clubes sociales y deportivos. Todas ellas ocupan un lugar importante en la economía del país, se estima que su aporte al PIB nacional es del 15%. Las consideraciones de tipo contable y financiero de este informe no resuelven la complejidad que hay alrededor de sus operaciones, por el contrario, las dudas en cuanto a la conversión de normas colombianas a NIIF persisten y no definen con claridad la forma en como este tipo de instituciones deben afrontar este proceso.

Como consecuencia de lo anterior, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo expidió finalmente los decretos 2496 y 2420, unificados en el mes de diciembre del año 2015, por medio de los cuales se reglamentarían en forma única las Normas de Contabilidad de información financiera y de Aseguramiento de la Información; este decreto era esperado con el fin de que se unificarán todas las normas que en materia de NIIF se habían expedido hasta

la fecha en Colombia; no obstante, se reglamentaron temas referentes a las entidades sin ánimo de lucro y se le dio la posibilidad a ciertas entidades de aplazar un año más el proceso de convergencia.

El decreto 2420 de 2015 surge con el objetivo de compilar y racionalizar las normas de carácter reglamentario, expedidas en desarrollo de la Ley 1314 del 2009, que rigen en materia de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información y con el fin de contar con un instrumento jurídico único en la materia. El Decreto 2420 de 2015 conformado por 2.289 páginas, se constituye en una compilación de las reglamentaciones preexistentes; los considerandos de los Decretos fuente se entienden incorporados en su cuerpo, aunque no se transcriban, por lo cual en cada artículo se indica el origen del mismo. Este decreto único contiene lo siguiente:

- Normas de contabilidad e información financiera: en esta parte se establece todo el régimen reglamentario para los preparadores de información financiera que conforman el grupo 1, del grupo 2 y del grupo 3; también se definen aspectos que se aplican a los preparadores de información financiera de regímenes especiales
- Normas de Aseguramiento de la Información (NAI): en este tema se definen los aspectos generales de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI) como lo es el marco técnico, ámbito de aplicación, uso por parte de la revisoría fiscal en el ejercicio de su labor.
- Anexos técnicos: conformado por 4 marcos fundamentalmente:
  - Marco técnico normativo para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 1, contenido en el decreto 2615 de 2014
  - Marco técnico normativo para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 2, contenido en el decreto 3022 de 2013
  - Marco técnico normativo para los preparadores de la información financiera que conforman el Grupo 3, contenido en el decreto 2706 de 2012
  - Marco técnico normativo contenido en el decreto 302 de 2015
- Derogatoria y vigencias

Pocos días después de la expedición del decreto 2420, el Ministerio de Industria y Comercio expide el decreto 2496 del mismo año y en el mismo mes de diciembre; este decreto modifica el decreto 2420; en esta nueva norma se incorpora información y se realizan aclaraciones de gran relevancia para las entidades sin ánimo de lucro:

1. Se modifica el cronograma de aplicación de los IFRS para las Cajas de Compensación Familiar y para las entidades que hacen parte del Sistema General de Seguridad Social en Salud, que se clasifican dentro del grupo 2. Estas entidades tendrán como periodo de aplicación el comprendido entre el 1° de enero al 31 de diciembre del 2017 y no desde el 1° de enero de 2016 como se tenía previsto. Para estas entidades, los primeros estados financieros elaborados de conformidad con los nuevos marcos normativos deberán presentarse con corte al 31 de diciembre de 2017. Sin embargo,

el nuevo decreto 2496 menciona que quienes se hayan preparado para aplicar las nuevas normas a partir del 1 de enero de 2016 "podrán continuar con el cronograma ya previsto".

2. En cuanto a los aportes sociales para las entidades solidarias, se continuarán reconociendo por lo previsto en la Ley 79 de 1988 artículo 46, es decir, como parte del patrimonio y no como pasivos. En ese sentido, se establece una nueva excepción a la aplicación de los IFRS en Colombia, puesto que ya no será de aplicación lo establecido en la NIC 32, NIIF 9, NIIF 2 y CINIIF 2 en cuanto al reconocimiento como pasivo de los aportes de los asociados a una entidad cooperativa, a los fondos de empleados y a otras entidades del sector solidario.
3. Frente a las Normas de Aseguramiento de la Información, se precisa que los revisores fiscales que presten sus servicios a entidades del grupo 1, y a las del grupo 2 que con base en el promedio de los 12 meses correspondientes al año anterior al período objeto de revisión tengan más de 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes de activos o más de 200 trabajadores, aplicarán las NIA contenidas en el anexo 4 del Decreto 2420 del 2015 a partir del 1° de enero del 2016, y las ISAE compiladas en la nombrada norma a partir de la misma fecha en el caso de las entidades del grupo 1 que sean emisoras de valores o entidades de interés público, o a partir del 1° de enero del 2017 para las restantes, respecto de lo mencionado inicialmente en este párrafo.
4. Adicionalmente se precisa que los contadores públicos que, no actuando como revisores fiscales, realicen trabajo de auditoría de información financiera, revisión de información financiera histórica, otros trabajos de aseguramiento u otros servicios profesionales, deberán aplicar las NIA, las NITR, las ISAE o las NISR incluidas en el Decreto 2420 del 2015, según el tipo de trabajo que estén desarrollando.
5. Se reafirma que la sujeción a la NICC 1 y al Código de Ética contenidos en el Decreto 2420 del 2015 es obligatoria para todos los profesionales de la contaduría.
6. Se incorporan los anexos 1.1 y 2.1, los cuales contienen los marcos técnicos normativos para el grupo 1 y para el grupo 2 respectivamente. Ambos marcos técnicos mencionados se aplicarán a partir del 1° de enero del 2017, aunque puede realizarse la aplicación anticipada de los mismos, excepto en lo concerniente a la NIIF 15 para el grupo 1.
7. Como mejor aproximación de mercado en el cálculo de los pasivos post empleo de que trata la NIC 19, se utilizarán los parámetros establecidos en el decreto 2783 del 2001.

Estos aspectos afectan sustancialmente el proceso de convergencia que las entidades sin ánimo de lucro venían adelantando en Colombia; puntualmente para aquellas que pertenecen al sistema general de seguridad social y las Cajas de Compensación; a pesar de que es voluntario la posibilidad que tienen las entidades que pertenecen al sistema general de salud (EPS, IPS, entre otras) y las Cajas de Compensación de aplazar un año más la entrada en vigencia de las normas internacionales, es prácticamente un hecho que la mayoría de estas entidades acogerán lo establecido por el decreto 2496, incluso, las mismas superintendencias de salud y del subsidio familiar, estarán promoviendo que se acoja este “beneficio”, teniendo en cuenta de que los estados financieros de estas entidades (IPS-EPS-Cajas de

Compensación) se consolidan para efectos de rendición de cuentas y otros asuntos de nivel nacional; por lo tanto, es difícil pensar en una consolidación de información financiera parcial, es decir, para entidades que hayan iniciado un año antes y otra para aquellas que acogerán el nuevo plazo establecido.

Ahora bien, el caso de las Cooperativas en cuanto al tratamiento de los aportes, es una clara demostración de que el proceso en Colombia se desvirtuó de lo que se tenía previsto en un principio, que era la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, bajo este modelo se tenían que haber acogido las NIIF sin hacer ninguna modificación ni excepción y esto es precisamente lo que sucedió con lo que estableció el decreto en este tema. Como lo revela el Doctor Juan Fernando Mejía en su artículo publicado en Global contable “Colombia se aparta de IFRS con nueva excepción local para entidades del sector solidario”:

Estas entidades del sector solidario también deberán aplicar las excepciones relacionadas con el régimen de regulación prudencial, es decir, que no aplicarán IFRS en cuanto a las provisiones de la cartera de créditos, las reservas y en general las que se relacionan con la clasificación y valoración de inversiones. Tanto las entidades del sector solidario como las del sector financiero aplicarán las excepciones a la aplicación de los IFRS, según las normas técnicas especiales que emita la respectiva superintendencia por las que sean vigilados, inspeccionados o controlados, según corresponda. Estas entidades ya no podrán afirmar que aplican IFRS sin reservas, con las implicaciones que esto conlleva en términos de auditoría y en general, para el aseguramiento de la información financiera (Mejía, 2015, p.1).

Es importante volver a recordar la forma en como fue expedida la Ley 1314 del año 2009, en principio lo que se tenía planteado era trabajar el proceso de convergencia de normas internacionales en Colombia bajo el modelo de adopción, pero esto ha sido reevaluado con el tiempo. Ya han sido muchas las intervenciones del Estado para tratar de ajustar las normas al contexto local, lo que desvirtúa completamente el modelo de adopción que Colombia quería acoger desde un principio, convirtiéndolo poco a poco en un modelo de adaptación. Como se mencionó anteriormente, el Marco Conceptual establece en el párrafo P7 de las NIIF PYMES, que las NIIF no se aplican a entidades sin ánimo de lucro. En países como en México sólo se exigió que las NIIF fueran aplicadas a las entidades que cotizan en la bolsa de valores, como sucede en Europa, donde las demás entidades aplican las normas armonizadas a IFRS emitidas por el Estado, en lugar de sacar normas genéricas como en Colombia, donde le dicen a las empresas que apliquen las NIIF, sin mayores guías normativas.

No obstante, en Colombia, la Ley estableció que una entidad sin ánimo de lucro debe aplicar las NIIF, de acuerdo a los parámetros establecidos en las normas. En ese orden de ideas, si por ejemplo una copropiedad de uso comercial no supera los topes antes señalados no debe

aplicar las NIIF sino una contabilidad simplificada, al igual que cualquier microentidad, o incluso algunas entidades sin ánimo de lucro. Pero algunas ESAL deberán aplicar las NIIF PYMES o incluso las NIIF plenas, su trabajo consistirá entonces en tratar de ubicar dichas normas a su realidad en forma particular, teniendo en cuenta la variedad de temas que surgen alrededor del manejo contable y financiero de las ESAL. Las NIIF se basan en la autorregulación, es decir que gran parte se resuelve con definiciones que realiza la misma entidad, según sus propias circunstancias y manejo particular, esto debe quedar plasmado finalmente en las políticas que definan individualmente cada una de las Entidades sin Ánimo de Lucro.

## 6. Conclusiones

Colombia fue uno de los últimos países en acoger las Normas Internacionales de Contabilidad, esto suponía una ventaja frente a los demás países que ya habían adelantado el proceso, y le permitía a las autoridades que lideraron la convergencia a NIIF en Colombia, acoger las buenas prácticas que se aplicaron en países con alguna similitud económica y contable, y por supuesto, no incurrir en los errores que se cometieron alrededor del mundo en los procesos de convergencia. La Ley 1314 de 2009, por la cual se inició el proceso de convergencia a normas internacionales en Colombia, no contempló excepciones, ni adaptaciones a los diferentes tipos de entidades que existen en el país; la aplicación fue general para todo tipo de organizaciones y no se tuvieron en cuenta las particularidades que tienen, en este caso, las entidades sin ánimo de lucro. No obstante, que se está haciendo referencia a *estándares* internacionales de contabilidad, se observa que no hubo uniformidad de criterios en la aplicación de los mismos alrededor del mundo en las entidades sin ánimo de lucro, es decir, se está desvirtuando el concepto de lo que en realidad se considera un *estándar*, lo anterior debió haber motivado a las autoridades contables colombianas a contemplar mecanismos alternativos para la adopción de las normas internacionales de contabilidad para las organizaciones no lucrativas en Colombia.

- A través del análisis de contenido realizado por medio de las fichas no se observa unidad de criterio frente a la aplicación de las normas internacionales de contabilidad en organizaciones no lucrativas en el mundo.
- Colombia debió haber realizado análisis más profundos de la dinámica que tienen este tipo de organizaciones desde el punto de vista contable y financiero, para plantear modelos que se ajustaran más a la realidad económica y financiera de las entidades sin ánimo de lucro.
- La aplicación de las normas internacionales de contabilidad para las entidades sin ánimo de lucro se puede convertir en un obstáculo más para este tipo de organizaciones, que están hechas para cumplir funciones sociales que el Estado no puede cumplir.
- Los estándares internacionales de contabilidad no se ajustan en su totalidad a la realidad contable que tienen estas organizaciones.
- Algunas entidades, como el FASB (Financial Accounting Standards Board), que es la organización designada en el sector privado en los EEUU para el establecimiento

de los estándares de contabilidad financiera que rigen la preparación de informes financieros por entidades no gubernamentales, ya se encuentran desarrollando proyectos en torno a la creación de estándares para organizaciones sin ánimo de lucro (véase: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/BridgePage&cid=1351027226246>).

- No resultó conveniente la aplicación de los estándares plenos para las entidades sin ánimo de lucro, y mucho menos la aplicación de los estándares internacionales para Pymes; se debió haber planteado un modelo de adaptación de dichos estándares para este tipo de organizaciones, o incluso, como lo hicieron algunos países, haber establecido exclusiones para algunos tipos de entidades no lucrativas que no van a recibir ningún valor agregado por darle aplicación a dicha norma.
- La expedición de los decretos 2496 y 2420 del año 2015 por parte del Gobierno Nacional fueron una respuesta a lo que se viene buscando desde hace bastante tiempo con las normas tributarias en Colombia, y esto es la unificación en un solo documento de todas las normas relacionadas con el proceso de convergencia de las normas contables en Colombia a las Normas Internacionales de Contabilidad. El proceso de convergencia no fue ajeno a lo que históricamente se ha presentado en el país en cuanto a la emisión desproporcionada de normas, es más, a la fecha ya existía una gran cantidad de normatividad e interpretaciones alrededor del proceso de convergencia.
- No obstante, la expedición de los decretos 2496 y 2420 de 2015, la situación contable para las ESAL no se ha modificado con respecto a lo que ya se tenía establecido antes de la expedición de dicha normatividad, por el contrario, estos decretos desvirtuaron el modelo de adopción que se tenía establecido a través de la Ley 1314 del año 2009 con la que se adoptaron los estándares internacionales de Contabilidad en Colombia.
- Las excepciones creadas con la expedición del decreto 2496 de 2015, como es el caso de la que se estableció para las Cooperativas en cuanto al tratamiento de los aportes sociales, van en contra de lo que establece el estándar internacional en este tema, por lo que se debió haber evaluado mejor un modelo de adaptación para Colombia que contemplará los casos particulares que contienen este tipo de organizaciones y otras más que pertenecen al sector no lucrativo de la Nación.
- El aplazamiento “voluntario”, un año más con respecto al cronograma original, que estableció el decreto 2496 de 2015 para las Cajas de Compensación Familiar y las entidades del grupo 2 que pertenecen al sistema de seguridad social en salud, puede ocasionar inconsistencias en cuanto a la consolidación de información financiera y contable se refiere; esta situación afectará aún más la grave situación económica por la cual atraviesan las entidades que pertenecen al sector salud y estén catalogadas dentro de este grupo, ya que no habrá uniformidad ni consistencia en las cifras presentadas dentro de sus balances económicos.

## 7. Referencias

(IASB), C. d. N. I. d. C. (2009). Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) NIIF para las PYMES (IFRS Foundation ed., pp. 257). Londres: IFRS Foundation.

(IASB), C. d. N. I. d. C. (2010). Marco conceptual para la información financiera. Londres: IFRS Foundation ed.

Banco Mundial, & Internacional, F. M. (2003). Reports on the Observance of Standards and Codes (ROSC). Disponible en: [http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2006/01/27/000160016\\_20060127115733/Rendered/PDF/350200CO0Accounting0rosc1aa1col.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/IB/2006/01/27/000160016_20060127115733/Rendered/PDF/350200CO0Accounting0rosc1aa1col.pdf). Consultado el 31 de enero de 2015

Batista, M., & Francisco. (2014). Modelo de adaptación de las Normas Internacionales de Información Financiera a la estructura patrimonial de las cooperativas panameñas *Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas (AJOICA)* 12, 15-30.

Berrio Gracia, & L, G. (2012). Retos e impactos en la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) Conferencia para DHS. Paper presentado para Retos e impactos en la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) Conferencia para DHS, Bogotá D.C.

Financial Statements of Not-for-Profit Entities, 2015, Finanzas, 2015 Cong. Rec. 2015 § 2015 (2015).

Norma Internacional de Información Financiera 3 Combinaciones de Negocios, IFRS03 C.F.R. § Parte. B (2010a).

(IASB) Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera, (2010b).

Norma Internacional de Información Financiera 8 Segmentos de Operación, IFRS08 C.F.R. § Part.B (2013).

Brusca, I., & Martí, C. (2002). *La información financiera de las entidades no lucrativas: Una perspectiva internacional*. España: Universidad de Zaragoza Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.

Cano Morales, & Maria, A. (2010). Algunas experiencias exitosas en Latinoamérica relacionadas con la estandarización contable. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, XVIII, 19.

Congreso de Colombia (Diciembre 23 de 1988) Artículo 46. Por la cual se actualiza la legislación Cooperativa, [Ley 79 de 1988]

Congreso de Colombia (Julio 13 de 2009) Artículo 2. Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información aceptados en Colombia, se señalan las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y se determinan las entidades responsables de vigilar su cumplimiento, [Ley 1314 2009].

- Empleados, A. A. N. d. F. d. (2014). [Pronunciamiento de ANALFE sobre la afectación de las NIIF en los fondos de empleados].
- Familiar-ASOCAJAS, A. N. d. C. d. C. (2015). [Tratamiento contable de los recursos del 4% en las cajas de compensación familiar-Reconocimiento y presentación].
- Foundation, I. (2013). Quienes somos y que hacemos. In C. d. N. I. d. C. (IASB) (Ed.)). Londres: IFRS Foundation ed.
- Foundation, I. (2014a). Informe Annual 2013. Trazando el avance hacia unas normas globales de Contabilidad. Londres:
- Foundation, I. (2014b). Manual de Procedimientos a seguir. Londres: IFRS Foundation ed.
- Giraldo, & Elena, B. (2007). Estadísticas para la microempresa en Colombia Bogotá:
- International Accounting Standards, B. (2006). *Normes internationales d'information financière (IFRS) 2006: y compris les normes comptables internationales (IAS) et les interprétations au 1er janvier 2006*. London: IASCF Departamento de Publicaciones.
- Ministerio de Comercio, I. y. T. (2013). Decreto 3022 del año 2013 Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2 Colombia: Diario Oficial - Imprenta Nacional de Colombia.
- Ministerio de Comercio, I. y. T. (2015). Decreto 2420 del año 2015 Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones: Diario Oficial - Imprenta Nacional de Colombia.
- Ministerio de Comercio, I. y. T. (2015). Decreto 2496 del año 2015 Por medio del cual se modifica el Decreto 2420 de 2015 Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones: Diario Oficial - Imprenta Nacional de Colombia.
- Oda Gómez, A. D. L. H., Betty De La Hoz. (2011). Armonización de las NIC/NIIF en las prácticas contables de entes emisores no financieros que cotizan en la Bolsa de Valores de Caracas, Venezuela. *Contaduría y Administración*, 233, 26.
- Olaya, D. (2010). Las empresas de la economía social y los informes financieros en una economía globalizada. *Revista Cooperativismo y Desarrollo*, 18, 173.
- Pública, C. T. d. I. C. (2012a). Comité Técnico Ad-honorem de las Pequeñas y Medianas

## Empresas CTPYME Bogotá D.C:

- Pública, C. T. d. I. C. (2012b). *Direccionamiento Estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales* (pp. 22). Colombia.
- Pública, C. T. d. I. C. (2012c). *Direccionamiento estratégico del proceso de convergencia de las normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales*. Colombia: Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
- Pública, C. T. d. I. C. (2013). *Documento de Sustentación de la Propuesta a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo sobre la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) Para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES) en Colombia –NIIF Para las PYMES - Grupo 2* (pp. 128). Bogotá D.C.
- Pública, C. T. d. I. C. (2014). *Comunicación remitida a la Presidencia de la República el 19 de agosto de 2014. Respuesta a comunicación ANALFE* (pp. 6). Bogotá D.C.
- Pública, C. T. d. I. C. (2015a). *Consulta: ¿Una entidad sin ánimo de lucro debe aplicar las NIIF?* Bogotá D.C-Colombia.
- Pública, C. T. d. I. C. (2015b). *Qué plan de cuentas deben utilizar las entidades sin ánimo de lucro?* Bogotá D.C-Colombia
- Pública, C. T. d. I. C. (2015). *Documento de Orientación Técnica No14 Entidades sin Ánimo de Lucro*. Colombia: Consejo Técnico de la Contaduría Pública.
- Ramírez, H. F., & Suarez, L. E. (2012). *Guía NIIF para Pymes*. In 78-958-8534-77-0 (Series Ed.) Vol. 1°. K. Ltda. (Ed.) (pp. 439).
- República, L. (2014). *Las 100 Empresas de 2013*. *La República*, p. 1.
- Risaralda, C. (2015). *Manual de políticas contables* (pp. 60). Pereira.
- Rodríguez, P., & Mercedes. (2001). *Las fundaciones en España: Propuesta de un modelo de análisis de la información contable externa* (Tesis doctoral), Universidad Complutense de Madrid, Madrid, España. (ISBN: 84-669-2272-5)
- Superintendencia de Sociedades, BDO Colombia, & Consulting, B. T. C. (2011). *Diagnóstico sobre los impactos contables y financieros de los estándares internacionales de contabilidad en las empresas del sector real* Retrieved from Bogotá D.C:
- Universidad Nacional Abierta y a Distancia UNAD, & Social, M. d. I. P. (2010). *Mipymes y CTAS en Colombia* (pp. 68). Bogotá D.C.