

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**“BASES TÉCNICAS PARA ELABORAR Y PRESENTAR ESTADOS
FINANCIEROS E INFORMACIÓN FINANCIERA DE UNA ENTIDAD NO
LUCRATIVA QUE ADMINISTRA FONDOS DE ORGANISMOS
INTERNACIONALES”**

TESIS:

**PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS**

POR

ALAM KENDRIK ARCHILA VIELMAN

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADO

GUATEMALA, NOVIEMBRE DEL 2014

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano:	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal primero:	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Vocal segundo:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal tercero:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal cuarto:	P.C. Oliver Augusto Carrera Leal
Vocal quinto:	P.C. Walter Obdulio Chigüichón Boror

**PROFESIONALES QUE REALIZARON LOS EXÁMENES
DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS**

Área Matemática-Estadística	Lic. Susana Margarita de León Méndez
Área Contabilidad	Lic. José Adán de León
Área Auditoría	Lic. Sergio Arturo Sosa Rivas

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente:	Lic. Jorge Luis Reyna Pineda
Secretario:	Lic. José Rolando Ortega Barreda
Examinador:	Lic. Erik Roberto Flores López

Guatemala, 19 de octubre de 2013

Licenciado
José Rolando Secaida Morales
Decano Facultad de Ciencia Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho

Estimado Licenciado Secaida:

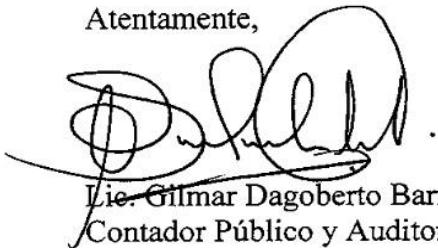
En atención a la designación emitida por su despacho de fecha diez de noviembre de dos mil once, fui designado como asesor del trabajo de tesis denominado **“BASES TÉCNICAS PARA ELABORAR Y PRESENTAR ESTADOS FINANCIEROS E INFORMACIÓN FINANCIERA DE UNA ENTIDAD NO LUCRATIVA QUE ADMINISTRA FONDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONALES”** que debería desarrollar el señor **ALAM KENDRIK ARCHILA VIELMAN**, previo a su graduación como Contador Público y Auditor en el grado de licenciado.

En atención a la designación de que fui objeto, he asesorado al señor **ALAM KENDRIK ARCHILA VIELMAN**, en el desarrollo del trabajo mencionado y tengo mucho agrado en manifestar que el trabajo en cuestión llena a cabalidad los propósitos que, a mi juicio, debieran conformar los trabajos de tesis de graduación profesional.

Por la razón expuesta, emito dictamen favorable, a efecto de que sea aceptado para su discusión en el examen privado de tesis.

Sin otro en particular hago propicia la oportunidad para suscribirme del señor Decano con toda la consideración y respecto.

Atentamente,



Lic. Gilmar Dagoberto Barrera Arenales
Contador Público y Auditor
Colegiado Activo Número 6,771



**FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS**

Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
QUINCE DE OCTUBRE DE DOS MIL CATORCE.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 16-2014 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 30 de septiembre de 2014, se conoció el Acta AUDITORIA 230-2014 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 18 de agosto de 2014 y el trabajo de Tesis denominado: "BASES TÉCNICAS PARA ELABORAR Y PRESENTAR ESTADOS FINANCIEROS E INFORMACIÓN FINANCIERA DE UNA ENTIDAD NO LUCRATIVA QUE ADMINISTRA FONDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONALES", que para su graduación profesional presentó el estudiante ALAM KENDRIK ARCHILA VIELMAN, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. JOSE ROLANDO SECAIDA MORALES
DECANO



Snp.

Ingrid
REVISADO

DEDICATORIA

A DIOS

Fuente constante de fe y luz en mi camino

A MI MADRE Y PADRE

Carmen Elizabeth Vielman Cruz

Félix Aparicio Archila Búcaro

Por brindarme su dedicación, apoyo, esfuerzo y guiar mis acciones por buen camino

A MI ESPOSA

Karla María Soto Quiñonez

Por su amor, comprensión y apoyo incondicional

A MI HIJO E HIJA

Kendrik Andrés y Karla Alana Archila Soto

Por ser mis razones e inspiración de vida plena

A MIS HERMANOS

Jessica, Dany y Giovanni

Por ser parte de mi vida

A MIS TIOS

Jorge Mario Archila Búcaro (QEPD)

Por ser mí ejemplo a seguir

Prospero Vielman Cruz y Marta Ortiz de Donis

Por sus consejos y guiar mi carrera profesional

A MI ASESOR DE TESIS

A MIS SOBRINOS, CUÑADO Y FAMILIA EN GENERAL

A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

ÍNDICE

	Página
Introducción	i

CAPÍTULO I

ASPECTOS GENERALES DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS QUE ADMINISTRAN FONDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONALES

1.1	Definición de entidades no lucrativas	1
1.2	Antecedentes	2
1.3	Importancia	6
1.4	Características	7
1.5	Clasificación	8
1.6	Fuentes de financiamiento	10
1.7	Constitución de una entidad no lucrativa	11
	1.7.1 Requisitos para la inscripción	12
	1.7.2 Requisitos de los estatutos de las Asociaciones Civiles	13
	1.7.3 Inscripción ante la Administración Tributaria	14
	1.7.3.1 Inscripción como entidad exenta	15
1.8	Estructura organizacional	16

CAPÍTULO II

GENERALIDADES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

2.1	Que son las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF	19
-----	---	----

	Página	
2.1.1	Importancia	20
2.1.2	Objetivos	20
2.1.3	Alcance	21
2.1.4	Antecedentes históricos	21
2.1.5	Entidades que las desarrollan y aprueban	23
2.1.6	Esquema organizacional del IASB	24
2.1.7	Diferencia entre las NIIF generales y las NIIF para las PYMES	25
2.2	Adopción de las NIIF en Guatemala	26
2.2.1	Antecedentes históricos	26
2.2.2	Entidades que participan en su adopción en Guatemala	27
	2.2.2.1 Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas	27
	2.2.2.2 Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores	28
	2.2.2.3 Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala	29
2.3	Estados financieros	31
2.3.1	Objetivo de los estados financieros	31
2.3.2	Características cualitativas de la información en los estados financieros	32
2.4	Reconocimiento en los estados financieros	34
2.5	Presentación de estados financieros	36
2.6	Estado de situación financiera	37
2.6.1	Forma de preparar el estado de situación financiera	39
	2.6.1.1 Método de clasificación corriente y no corriente	40
	2.6.1.2 Método de clasificación basado en el grado de liquidez	41
2.7	Estado de resultados integral	41
2.7.1	Resultado del período	42
2.7.2	Otro resultado integral del período	42

	Página
2.7.3 Información a presentar en el estado del resultado integral	43
2.7.3.1 Estado de resultados utilizando el método de función de los gastos	44
2.7.3.2 Estado de resultados utilizando el método de la naturaleza de los gastos	45
2.8 Estado de cambios en el patrimonio	45
2.9 Estado de flujos de efectivo	47
2.9.1 Estado de flujos de efectivo método indirecto	48
2.9.2 Estado de flujos de efectivo método directo	49
2.10 Notas a los estados financieros	50

CAPÍTULO III

ANÁLISIS DEL FASB 116 “CONTABILIDAD DE LAS APORTACIONES RECIBIDAS Y APORTACIONES REALIZADAS” Y FASB 117 “LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO”

3.1 Que es el FASB	52
3.1.1 Objetivos del FASB	53
3.1.2 Antecedentes	53
3.2 Análisis del FASB 116	54
3.2.1 Alcance	58
3.2.2 Donación	58
3.2.3 Promesa de dar	58
3.2.4 Condición impuesta	58
3.2.5 Donaciones recibidas	59
3.2.6 Servicios prestados	59
3.2.7 Información organizaciones no lucrativas	60

	Página
3.2.8 Expiración de restricciones impuestas por el donador	60
3.2.9 Contribuciones hechas	60
3.2.10 Medición del valor razonable	61
3.2.11 Promesas condicionadas de dar	61
3.2.12 Revelación de promesa de dar	62
3.3 Análisis del FASB 117	62
3.3.1 Propósitos de los estados financieros	62
3.3.2 Alcance	63
3.3.3 Estado de posición financiera	64
3.3.3.1 Propósito y enfoque de este estado	64
3.3.3.2 Clasificación de activos y pasivos	65
3.3.3.3 Cambios de clases de activos netos	65
3.3.4 Cuentas de orden	66
3.3.5 Clasificación de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas	67
3.3.5.1 Información sobre montos brutos de ingresos y gastos	67
3.3.5.2 Información sobre los esfuerzos de servicio de una organización	68
3.3.6 Estado de flujos de efectivo	68
3.3.7 Notas a los estados financieros	68

CAPÍTULO IV

CASO PRÁCTICO

BASES TÉCNICAS PARA ELABORAR Y PRESENTAR ESTADOS FINANCIEROS E INFORMACIÓN FINANCIERA DE UNA ENTIDAD NO LUCRATIVA QUE ADMINISTRA FONDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONALES

4.1 Información y antecedentes de la Fundación	69
--	----

	Página	
4.1.1	Objetivos	70
4.1.2	Misión	71
4.1.3	Visión	71
4.2	Información para el desarrollo del caso práctico	71
4.3	Desarrollo del caso práctico	76
4.3.1	Libro diario	76
4.3.2	Libro mayor	83
4.3.3	Presentación de estados financieros de acuerdo con las FASB 116 y 117	86
4.3.4	Notas a los estados financieros	89
4.3.4.1	Nota (1) - Antecedentes y operaciones de la Fundación	89
4.3.4.2	Nota (2) - Resumen de las políticas contables más significativas	90
4.3.4.3	Nota (3) - Unidad monetaria y tipo de cambio	93
4.3.4.4	Nota (4) - Efectivo no restringido y restringido	93
4.3.4.5	Nota (5) - Inversiones temporalmente restringidas	94
4.3.4.6	Nota (6) - Propiedades, planta y equipo	94
4.3.4.7	Nota (7) - Proyectos por ejecutar	94
4.3.4.8	Nota (8) - Préstamos por pagar	95
4.3.4.9	Nota (9) - Patrimonio temporalmente restringido	95
4.3.4.10	Nota (10) - Ingresos por servicios	95
4.3.4.11	Nota (11) - Eventos subsecuentes	95
	CONCLUSIONES	96
	RECOMENDACIONES	98
	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	99

INTRODUCCIÓN

Las entidades no lucrativas son relevantes en toda sociedad, y por el creciente papel que han tenido en nuestro medio, se ha puesto de manifiesto la necesidad de establecer mecanismos a través de bases técnicas que permitan asegurar la asignación eficiente de los recursos que administran para cumplir con los objetivos propuestos.

Derivado de lo anterior, los estados financieros y la información financiera de las entidades no lucrativas que administran fondos de diversos organismos internacionales y/o nacionales, son una herramienta más al servicio de la gestión, mostrando que los recursos obtenidos fueron realmente destinados para los fines predeterminados. Dichos estados financieros deben cumplir con bases técnicas de elaboración y presentación de ciertas transacciones que deben tenerse presente en todo momento.

Entre los diferentes enfoques de análisis que pueden ser objeto estas entidades, la presente tesis está orientada al aspecto contable y concretamente dirige su interés hacia la presentación de los estados financieros e información financiera. Es por ello, que centra su atención precisamente en estos aspectos; analizando aquellos puntos en los que aparecen mayores peculiaridades en este ámbito, razón por la cual, se denomina “BASES TÉCNICAS PARA ELABORAR Y PRESENTAR ESTADOS FINANCIEROS E INFORMACIÓN FINANCIERA DE UNA ENTIDAD NO LUCRATIVA QUE ADMINISTRA FONDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONALES”. Es importante destacar que el presente trabajo está conformado por cuatro capítulos, el cual, es una guía de utilidad para docentes, profesionales, estudiantes, directivos y altos funcionarios que se desarrollen en el ámbito de las entidades no lucrativas o que quieran transmitir los conocimientos que este tema conlleva.

En el capítulo I se definen aspectos generales de las entidades lucrativas, desde su definición hasta su estructura organizacional.

En el capítulo siguiente se detallan las generalidades de las Normas Internacionales de Información Financiera y otras bases técnicas permitidas en cuanto a la elaboración y presentación de estados financieros. Se detallan los objetivos, alcances, antecedentes y entidades que participan en la emisión de dichas normas; así como, su adopción en Guatemala. También se describen los objetivos, características cualitativas y detalle completo de los estados financieros básicos.

En el capítulo III, se analizan las FASB (Financial Accounting Standards Board) 116 y 117, que establecen los lineamientos y mecanismos para registrar las aportaciones recibidas y las aportaciones realizadas, así como; la presentación de los estados financieros para entidades no lucrativas, respectivamente. Cabe mencionar, que las normas anteriores son de suma importancia, debido a que las entidades no lucrativas que administran fondos de organismos internacionales, deben de preparar y presentar estados financieros, tanto para las autoridades fiscales como para los organismos internacionales que brindan el apoyo financiero (donantes), sin embargo, estos se ven afectados por la ausencia de normas contables.

Por último en el capítulo IV, se muestra un caso práctico desarrollando las diversas operaciones contables que tienen las entidades no lucrativas, entre ellas las donaciones recibidas, la ejecución de gastos y las regularizaciones respectivas, para clasificar y presentar adecuadamente los estados financieros en cuanto a las operaciones no restringidas, temporalmente restringidas y permanentemente restringidas.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas del estudio llevado a cabo.

CAPÍTULO I

ASPECTOS GENERALES DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS QUE ADMINISTRAN FONDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONALES

1.1 Definición de entidades no lucrativas

Se puede definir a las entidades de carácter no lucrativo como aquéllas entidades que se dedican a actividades de beneficio social, no lucran y no distribuyen utilidades entre sus asociados. Los recursos para su funcionamiento los obtienen de su autogestión y donaciones, provenientes del exterior o bien de fondos locales. Los excedentes se aplican en la realización de los objetivos de las entidades que varían de acuerdo a su naturaleza. Los propósitos pueden ser gremiales, económicos, religiosos, culturales, profesionales, de desarrollo y promoción social, políticos, deportivos o de cualquier otra índole.

“Son entidades que se organizan para cubrir necesidades, regularmente de la población marginada, obtienen sus ingresos a través de la autogestión o de donaciones nacionales e *internacionales*, los excedentes o prerrogativas obtenidas son destinados al cumplimiento de los objetivos previamente establecidos”. (18:34)

Así también, la necesidad e interés de agruparse para llevar a cabo una actividad con objetivos y actividades de carácter no lucrativo, es un derecho que otorga la Constitución de la República, que en el artículo 34 establece: “Derecho de asociación. Se reconoce el derecho de libre asociación”. (2:7)

1.2 Antecedentes

Durante la época de la colonia española, que comprende del año 1524 al 15 de septiembre de 1821, se formaron las primeras entidades de carácter no lucrativo en Guatemala y que sobresalieron la iglesia católica y los partidos políticos conservadores y liberales.

Las cualidades inspiradas en lo religioso, caridad, esfuerzo y dedicación, fueron fundamentales para la fundación de los primeros hospitales en Guatemala. Por ejemplo: “El San Alejo, en Antigua Guatemala (para indígenas), fundado por Fray Matías de Paz, un sacerdote de la Orden de los Predicadores quien fuera nombrado apóstol de la Caridad. Asimismo, Francisco Marroquín, primer Obispo de Guatemala levantó el Hospital de Santiago (para españoles); en 1634 se fundó el Hospital de San Pedro, para sacerdotes y miembros de la iglesia”. (1:217)

Al fundarse el Hospital de San Lázaro, como asilo para enfermos vagabundos fue encomendado a los frailes de San Juan de Dios. “Las labores caritativas de estos frailes se iniciaron desde 1663 cuando comenzaron a hacerse cargo de la administración de hospitales y del cuidado de los enfermos”. (14:94)

Al trasladarse la capital al Valle de la Ermita, se inició la construcción del Hospital San Juan de Dios, la cual finalizó en 1778. Su administración continuó en manos de los frailes de San Juan de Dios. En 1801 comienza una nueva etapa de la beneficencia en Guatemala, ese año se creó la Hermandad de la Caridad (Junta de Caridad). Podría decirse que esta hermandad fue la primera organización no gubernamental de servicio que se creó en Guatemala. La atención de los hospitales quedaba en manos privadas y dependía de donaciones de personas de la comunidad y de actividades realizadas por la Hermandad para recolectar fondos. Aunque en un inicio los hospitales fueron creados por iniciativa de religiosos, ya en el siglo XIX los particulares comenzaron a fundar hospitales en el interior de la República. En 1863 por petición de la Hermandad de la

Caridad, llegó a Guatemala un grupo de Hermanas de la Caridad de San Vicente de Paúl quienes sustituyeron a los hermanos de San Juan de Dios en el Hospital General.

Es importante destacar también como parte de los antecedentes de las organizaciones no gubernamentales con orientación al desarrollo, el papel que jugó la Sociedad Económica Amigos del País, la cual fue creada en: “Guatemala en 1794 por acuerdo del Rey Carlos IV de España; surgió mediante la iniciativa de Jacobo de Villaurrutia, con el propósito de promover el progreso de la agricultura, las artes, el comercio, la industria y las ciencias, así como a mejorar las condiciones de vida de los habitantes de las regiones en que dichas sociedades se fundaron.

Fue suprimida por Real Orden en 1800, pero en 1829 fue reinstaurada por orden de la Asamblea Legislativa. La Sociedad Económica Amigos del País contaba con una junta directiva (director, secretario, tesorero, consiliarios y contador), sus actividades se basaban en sus estatutos. El presupuesto se originaba de rifas semanales de dinero, alhajas y de aportaciones de los socios. Debido al crecimiento poblacional la carga económica de los hospitales era demasiado pesada como para ser cubierta con aportes financieros voluntarios, por lo tanto la Hermandad de la Caridad debió entregar la administración de los hospitales al Gobierno”. (14:19)

Durante la mayor parte de este siglo, Guatemala ha estado gobernada por regímenes autoritarios de corte militar. El sistema económico social imperante no ha permitido el desarrollo del país. De esta forma se ha favorecido la concentración de la riqueza en pocas manos y, por tanto, el crecimiento de la pobreza y de la pobreza extrema. La demanda de servicios de salud, vivienda, educación entre otros, no ha tenido una respuesta adecuada, situación que va agravándose cada vez más en la medida en que crece la población.

Ante esta falta de respuesta del Estado a las demandas de la población, ha surgido un sin número de organizaciones sin fines de lucro, que pretenden suplir, en lo posible, estas grandes necesidades. Personas particulares han unido esfuerzos y canalizado sus donaciones por medio de estas organizaciones; de esta manera, la generosidad se ejerce con metas y objetivos concretos que se cumplen mediante una planificación más profunda y sistematizada que en el pasado. En un inicio muchas de estas organizaciones se originaban en la iglesia católica pero, posteriormente y sobre todo a partir del terremoto de 1976, entraron a jugar un papel muy importante otras asociaciones pertenecientes a diferentes sectas evangélicas.

El 11 de octubre de 1920, se creó en Guatemala la Sociedad Protectora del Niño. Desde entonces: “Esta organización se dedica a dar cuidado a los hijos de padres de escasos recursos y parte de los gastos son financiados con donaciones de personas. En la actualidad, el país cuenta con una organización de gran importancia para la beneficencia social”. (14:18)

De 1944 a 1954: “Se abrió el sistema político, el cual permitió la participación popular sobre todo por medio de las cooperativas y de los sindicatos, los cuales proliferaron durante esos años”. (14:18)

En 1955: “Se creó el Consejo de Bienestar Social de Guatemala, asociación de carácter privado sin fines de lucro, que aglutinó múltiples organizaciones de beneficencia gubernamentales y no gubernamentales existentes antes de esa fecha”. (14:112)

En 1976 se promovió la organización comunitaria como una respuesta a la urgencia de hacer llegar los recursos con mayor rapidez, así como para permitir que los organismos donantes se sintieran con más confianza de que sus recursos realmente llegarían a su destino. La proliferación de estas instituciones permitió la organización de las

comunidades en la búsqueda de un fin común; la mejora de su calidad de vida mediante el esfuerzo conjunto.

En 1979 disminuyó la legalización de entidades de carácter no lucrativo por el cambio de gobierno: el espacio político comienza a cerrarse y se produce el asesinato de los principales líderes de los partidos socialdemócratas del país, así como de líderes sindicales, profesionales, catedráticos universitarios, entre otros.

El descenso en la legalización de asociaciones continúa durante 1980 sobre lo que respecta a sindicatos y cooperativas. Esta situación está relacionada con el advenimiento de un largo período de represión que llevó al repliegue o a la desaparición y el exilio de activistas sociales y líderes, fueron las principales características del régimen político militar imperante durante los años 1979 a 1984. El descenso mayor en cuanto a la legalización de asociaciones sin fines de lucro se produjo entre 1982 y 1983, durante el Gobierno de facto del General Efraín Ríos Mont. En este período, se agudizó el conflicto militar entre el ejército y las organizaciones insurgentes. El clima de violencia que se vivía en el país desalentó la organización y la participación popular.

La tendencia a una baja legalización de asociaciones se mantuvo hasta la llegada al poder del Gobierno demócrata cristiano en enero de 1986. A partir de entonces el Gobierno guatemalteco comenzó a salir de su situación de aislamiento internacional; comenzó el repunte de las Organizaciones no Gubernamentales (ONG) al entrar al país una gran cantidad de recursos que van canalizándose por medio de ellas. En 1989, en un trabajo de investigación sobre ONG's, efectuado por Instituto para el Desarrollo Económico Social de América Central - IDESAC, Servicios Jurídicos Sociales – SERJUS y Sociedad para la Juventud Guatemalteca del Mañana SOJUGMA, titulado “El Fenómeno de las ONG's en Guatemala” se recopilaron datos que indican que se identificaron más de 700 organizaciones, que funcionan en Guatemala, lo que constituyó un repunte con una orientación distinta a los períodos anteriores.

Actualmente, según estudios de estas instituciones, la inscripción de entidades de carácter no lucrativo continúa en aumento. Las cuales, muchas de ellas son administradas por profesionales: ingenieros, arquitectos, abogados, sociólogos, administradores de empresas, así como miembros de las iglesias.

1.3 Importancia

Las entidades de carácter no lucrativo, contribuyen en el desarrollo social y económico de Guatemala; tienen como objetivo mejorar las condiciones de vida y satisfacer las necesidades de las poblaciones a las cuales acompañan, así como a realizar actividades para promover el desarrollo comunitario. Funcionan con los recursos económicos que obtienen de sus operaciones ordinarias y extraordinarias, así como; de donaciones recibidas de organismos internacionales y nacionales, que son utilizados para cumplir con sus objetivos y fines establecidos.

Las necesidades sociales más importantes que satisfacen las entidades de carácter no lucrativo, son las siguientes:

- a) Gremiales: Reúne a personas que desempeñan una misma profesión u oficio para tratar asuntos de su interés;
- b) Económicas: Satisfacen algunas necesidades económicas de la población de escasos recursos, por ejemplo en medicinas, salud, letrinas, carreteras, agua potable, entre otras;
- c) Religiosas: Realiza cultos de diferentes tendencias para dar orientación espiritual al público que lo requiere;
- d) Culturales: Promueve actividades artísticas, en teatros, centros educativos, universidades y otros;
- e) Profesionales: Reúne a personas de una misma profesión para mantenerse actualizados y tratar asuntos de su interés;

- f) Políticas: Integra grupos de personas de acuerdo a su ideología e intereses cívicos, en los diferentes partidos políticos. Tiene su mayor importancia en épocas de elecciones, porque compiten para ocupar cargos de elección popular de los organismos ejecutivo y legislativo del Gobierno de Guatemala y de alcaldías municipales;
- g) Deportivas: Organizan y realizan eventos deportivos, invierten sus recursos en instalaciones adecuadas para los diferentes deportes;
- h) Sindicatos: Reúne a los trabajadores de una empresa para defender sus derechos laborales;
- i) Otras: Por ejemplo las ecológicas (para proteger y promover el uso sostenible de la riqueza natural y la biodiversidad regional), contra las drogas, antialcohólicas, de salud, entre otras.

1.4 Características

Entre sus principales características, pueden mencionarse:

- El patrimonio no está formalizado en títulos que puedan ser enajenados.
- Personas jurídicas sin finalidad lucrativa: La característica fundamental de este tipo de entidades, es que son personas jurídicas, ya que deben inscribirse ante la Superintendencia de Administración Tributaria, indicando que no tienen por objeto el lucro y que en ninguna forma distribuyen ganancias o dividendos entre sus asociados.
- Asociaciones Gremiales: En este tipo de asociaciones, interesa agrupar a personas que tienen fines comunes en una actividad económica, social, profesional, etc. Interesa la persona como ente y no el capital.

- Exoneración fiscal: Gozan de exoneración fiscal, debiendo para ello obtener por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT la resolución que acredite su exención. Es importante resaltar que según el decreto número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala en su artículo 38 párrafo 6 indica que “la persona individual o jurídica que se encuentre registrada en la Administración Tributaria como persona exenta de algún impuesto, deberá obtener la solvencia fiscal cada año, para poder mantener actualizado su registro como persona exenta”.

Cabe mencionar que la solvencia fiscal es el documento por medio del cual las autoridades fiscales hacen constar que a la fecha de su expedición, un contribuyente se encuentra al día en el cumplimiento de sus deberes tributarios formales y ha pagado los adeudos tributarios líquidos y exigibles.

Ahora bien, en lo que respecta a aspectos derivados de relaciones laborales, estas entidades se rigen, como cualquier empresa, con el Código de Trabajo, toda vez que de acuerdo con el artículo 2, únicamente excluye a los trabajadores del Estado que se rigen por la Ley de Servicio Civil.

1.5 Clasificación

El término entidades no lucrativas encierra organizaciones no gubernamentales, propiamente dichas, asociaciones y fundaciones, legalmente constituidas, bajo las leyes que regulan el país. A continuación se presenta una clasificación de las entidades no lucrativas:

- Asociaciones de asistencia o servicio social (de asistencia o servicio social, profesionales, deportivas, culturales, científicas, educativas, artísticas, etc.);
- Fundaciones; tienen un patrimonio inicial y pueden estar destinadas según la voluntad expresa de sus fundadores, al cumplimiento de funciones benéficas,

ecológicas (de protección natural y biodiversidad regional), científicas, artísticas, entre otras;

- Asociaciones gremiales (colegios profesionales, sindicatos de trabajadores, sindicatos de patronos, etc.);
- Instituciones religiosas (de cualquier culto);
- Partidos políticos, comités cívicos electorales y asociaciones políticas;
- Cooperativas;
- Sociedades civiles, cuya actividad no persiga el lucro.

La clasificación anterior tiene carácter legal, debido a que se incluyen en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su capítulo IV “De las Exenciones”, artículo 6, que literalmente en el inciso c) indica que están exentas del impuesto: “Las rentas que obtengan las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria, que tengan por objeto la caridad, beneficencia, asistencia o el servicio social, culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, profesionales, sindicales, gremiales, religiosas, colegios profesionales, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes”; en el inciso d) menciona: “Las rentas que obtengan las instituciones religiosas, cualquiera sea su credo, en cuanto a las que obtengan directamente por razón del culto y de la asistencia social o cultural que presten”; y finalmente en el inciso o) indica: “Las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados, y con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas. Sin embargo, las rentas, intereses y ganancias de capital provenientes de operaciones con terceros pagarán el impuesto establecido en esta ley”. (9:5)

1.6 Fuentes de financiamiento

El financiamiento de estas entidades, está de acuerdo a la naturaleza específica de cada una, como sigue:

- Por las cuotas ordinarias y extraordinarias que cubren sus asociados;
- Por donaciones, subvenciones, legados y en general con cualquier otro bien, que adquieran de entidades internacionales o nacionales a título gratuito u oneroso.

Las entidades de carácter no lucrativo dependen de donaciones de empresas, organismos internacionales (aportes del extranjero), efectuado por distintas entidades como la Agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos de Norteamérica – USAID, el Banco Interamericano de Desarrollo -BID, Banco Centroamericano de Integración Económica –BCIE y Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo – PNUD, entre otras; donaciones individuales; de ingresos por servicios y productos de sus actividades y de la participación voluntaria sin remuneración de personas altruistas.

Las fuentes de financiamiento (donaciones) que reciben estas entidades, según lo indicado en el segundo párrafo del numeral 22 del artículo 21 decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala “...deberán contar con la solvencia fiscal del período en que fue hecha dicha donación, emitida por la Administración Tributaria...”, así mismo, el cuarto párrafo indica que “las donaciones deben registrarse en todos los casos tanto en la contabilidad del donante como la del donatario”. (9)

Derivado de lo anterior, las entidades no lucrativas deberán destinar las donaciones recibidas para los objetivos previstos y deberán extender un recibo (constancia de exención solo si fuera centro educativo), que incluya como mínimo lo siguiente:

Datos del beneficiario:

- Nombre o razón social de la entidad beneficiaria;
- Domicilio fiscal;
- Número de identificación tributaria –NIT;
- Número correlativo del documento (de preferencia prenumerado);
- Fecha de emisión del documento.

Datos del donante:

- Nombre, razón o denominación social;
- Número de identificación tributaria;
- Domicilio fiscal;
- Descripción del bien o monto de la donación en números y en letras.

Para el caso específico de las donaciones recibidas de organismos internacionales, los fondos deben ingresar al sistema bancario nacional y deben estar documentados con la suscripción de un convenio con la parte donante. Dicho convenio debe indicar el objetivo y destino de los fondos, fecha, plazo, monto a desembolsar, entre otros.

De conformidad con el Decreto Número 02-2003, Ley de Organizaciones no Gubernamentales para el Desarrollo, en su artículo 15 establece que “en los casos que se reciban donaciones, cualquier que sea su destino, estas entidades deberán extender a nombre de las instituciones donantes recibos que acrediten la recepción de las donaciones, los cuales deben estar autorizados por la Administración Tributaria”. (5:8)

1.7 Constitución de una entidad no lucrativa

Los requisitos legales y fiscales que debe cumplir una entidad no lucrativa (específicamente una fundación) para su constitución y llevar a cabo sus actividades, se detallan a continuación:

1.7.1 Requisitos para la inscripción

Anteriormente, para la inscripción de una entidad no lucrativa, se regían por lo indicado en el Código Civil, artículo 18, que requería la aprobación del Ejecutivo, aprobación de estatutos y publicación en el Diario Oficial; posteriormente se reformó dicho artículo el 12 de julio de 1997, según Decreto 114-97, por lo que se estableció que ya no era necesaria la aprobación del Ejecutivo y que de conformidad con el Reglamento de inscripción de Asociaciones Civiles, Acuerdo Gubernativo 512-98, en vigencia desde el 7 de agosto de 1998, las asociaciones civiles debían cumplir con lo siguiente:

Requisitos legales

- a) Constituirse en escritura pública;
- b) Comparecencia de un número de asociados mayor al número de los cargos de la Junta Directiva.
- c) Declaración expresa de la voluntad de constituir una asociación civil no lucrativa.
- d) Aprobación de los estatutos que regirán su actuación y funcionamiento
- e) Elección de la Junta Directiva.
- f) Enumerar los requisitos para poder asociarse.
- g) Cuando tenga más de diez empleados es necesario que autorice un reglamento interno de trabajo.
- h) Inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria para su registro y control.
- i) Actualizar anualmente sus datos ante la Administración Tributaria.
- j) Nombrar a un perito contador que la represente.
- k) Entre otros.

Requisitos fiscales

- a) Operar contabilidad completa en forma organizada.
- b) Presentar Estados Financieros anuales.

- c) Presentar declaración jurada anual de ISR informando de sus operaciones en el período fiscal.
- d) Extender recibos para recibir los aportes tanto ordinarios como extraordinarios, nacionales como extranjeros.
- e) Solicitar facturas contables a sus proveedores.
- f) Entre otros.

1.7.2 Requisitos de los estatutos de las Asociaciones Civiles

El artículo 3º. del acuerdo 512-98 establece los siguientes requisitos que como mínimo deben cubrir los estatutos de una Asociación Civil:

- I. Denominación, naturaleza, objeto, domicilio, plazo y fines.
- II. De los asociados:
 - Requisitos de ingreso.
 - Derechos y deberes
- III. Estructura orgánica
 - De la Asamblea General: integración, sesiones, convocatoria, resoluciones, quórum y atribuciones.
 - De la Junta Directiva: Integración, elección de los miembros, toma de posesión y duración en los cargos, resoluciones y atribuciones o funciones.
- IV. Del patrimonio y régimen económico: integración, destino y fiscalización.
- V. De régimen disciplinario: faltas, sanciones, procedimientos y recursos.
- VI. Modificación de los estatutos: quórum de aprobación y resolución.
- VII. De la disolución y liquidación: causas y procedimientos.
- VIII. Disposiciones finales: interpretación de los estatutos.

El 22 de enero de 2003, se emitió la Ley de Organizaciones no Gubernamentales para el Desarrollo, según Decreto Número 02-2003, cuyo objetivo es normar la constitución y

funcionamiento de las Organizaciones No Gubernamentales (ONG's). Adicionalmente a los requisitos para su inscripción indicados anteriormente, se incluyen:

- Inscribirse en el Registro Civil del lugar en que constituyan su domicilio;
- Deben incluir en su denominación las siglas ONG y por las obligaciones que contraigan responderán únicamente su patrimonio;
- Deben comparecer por lo menos siete personas individuales o jurídicas civilmente capaces;
- Podrán contar entre sus asociados hasta un 25% de extranjeros siempre que éstos sean residentes en el país.

1.7.3 Inscripción ante la Administración Tributaria

Se establece la obligación para las entidades no lucrativas de inscribirse en la Administración Tributaria, dentro de los 30 días hábiles, de la forma siguiente:

- Para las personas jurídicas sin finalidades lucrativas, a partir de su inscripción en el Registro Civil,
- Para las fundaciones y otras personas jurídicas a partir de la publicación en el Diario Oficial del Acuerdo que apruebe o autorice su funcionamiento.

Los documentos que han de acompañar en la inscripción en la Administración Tributaria, se describen en el artículo 2, numeral 5 del Acuerdo Gubernativo número 596-97, Reglamento de la Ley del ISR, los cuales son:

- Estatutos y cuando corresponda acuerdo gubernativo que los aprobó, indicando fecha de publicación en el Diario Oficial;
- Nombramiento del representante legal inscrito en el Registro Civil, o en el registro que corresponda; y

- Certificación de la inscripción en el registro de personas jurídicas del Registro Civil; o en el que corresponda, conforme a la naturaleza de sus actividades.

En adición, según el Acuerdo Gubernativo número 213-2013, Reglamento del libro I de la ley de actualización tributaria, decreto número 10-2012 que establece el ISR, en su artículo 7 indica que los contribuyentes que gocen de exención del Impuesto Sobre la Renta, deberán acreditar tal calidad ante la Administración Tributaria y actualizar sus datos de inscripción.

1.7.3.1 Inscripción como entidad exenta

Para inscribirse con una entidad exenta, deberá elaborarse un memorial de solicitud, debidamente firmado por el representante legal, dirigido a la SAT para que esta emita resolución en la que se declare que está exenta de: ISR, IVA, ISO y de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos, adjuntar fotocopia de nombramiento del representante legal, estatutos y/o acuerdo gubernativo donde se publicaron los mismos.

Es importante mencionar que de conformidad con las leyes vigentes en Guatemala, para que las Asociaciones, Fundaciones, entidades no lucrativas de asistencia, servicios sociales, científicas y culturales, partidos políticos y entidades gremiales, puedan estar exentas de ISR, IVA, ISO y timbres fiscales y papel sellado para protocolos deben cumplir con lo siguiente:

- Estar debidamente constituidas, registradas y autorizadas;
- Llevar contabilidad completa;
- Inscribirse como contribuyentes en el Registro Tributario Unificado;
- Contar con solvencia fiscal.

A pesar que las entidades no lucrativas se encuentran exentas del pago de estos impuestos; deben cumplir con aspectos y requisitos formales que exige la legislación guatemalteca vigente, como por ejemplo; están obligadas a retener el impuesto sobre la renta en los casos que se ameriten, presentar declaraciones de impuestos mensuales, trimestrales y anuales, entre otras.

1.8 Estructura organizacional

Para que una entidad no lucrativa, esté legalmente constituida, debe contar con personalidad jurídica, la cual se define como “la característica individual que distingue a una persona de otra, con respecto a la ley, otorgándole derechos y exigiéndole el cumplimiento de sus obligaciones”. (17:4)

Tal como se desprende de la palabra PERSONALIDAD, solo las personas tienen personalidad jurídica, entendiéndose como persona a todo ser humano, capaz de estar vinculado por relaciones jurídicas como sujeto activo titular de derechos o como sujeto pasivo sometido a un deber jurídico.

Doctrinariamente la personalidad jurídica también es conocida como capacidad jurídica.

El derecho moderno y la legislación reconocen dos clases de personas en sentido jurídico. La persona individual y la persona colectiva.

- “La persona individual. También llamada persona natural, física o individual que son los seres humanos, por lo que sería más apropiado denominarlas personas humanas”. (17:4)
- “La persona colectiva. También llamada persona jurídica o moral, que son las entidades que se constituyen legalmente por los hombres, integradas por personas individuales”. (17:5)

Existen dentro de la doctrina y legislación jurídica dos clases de personas colectivas, las de carácter mercantil y las de carácter civil, siendo objeto del presente estudio las personas de carácter civil; especialmente las fundaciones de protección y promoción del uso sostenible de la riqueza natural y la biodiversidad regional.

Obtención de la personalidad jurídica. Para formar una persona jurídica (Asociación, Fundación, Clubs, Sociedades no Mercantiles, etc.) de carácter civil es necesario seguir el siguiente proceso.

- “Reunión de miembros donde se acuerda darle nacimiento
- Acta constitutiva levantada por un notario
- Autorización por parte del Ministerio de Gobernación
- Inscripción en el Registro de Personas jurídicas del Ministerio de Gobernación, tanto la Asociación como su representante legal.” (17:5)

Las Asociaciones Civiles se componen de: “Asamblea general, que de conformidad con los estatutos es la máxima autoridad. Cada año, como mínimo se debe celebrar una asamblea general ordinaria y de su realización se debe dejar constancia en el libro de asambleas generales. Asimismo, se pueden realizar las asambleas generales extraordinarias que fueren necesarias; que de igual manera deben quedar registradas en el libro de asambleas generales de las Asociaciones Civiles.” (11:55).

“Junta directiva. Está compuesta por un presidente, que a la vez es el representante legal de la Asociación Civil, un vicepresidente, un tesorero, un secretario, y los vocales que fueran necesarios para que cada comunidad apoyada, esté representada en junta directiva.” (11:56)

“Del representante legal. La Asociación Civil debe ejercer su personalidad jurídica a través de un representante legal. Éste se nombra de la siguiente manera:

- Asamblea general. Los miembros de la Asociación Civil se reúnen en asamblea general y nombran al representante y a toda la junta directiva.
- Acta de asamblea general. El secretario de junta directiva, levanta el acta de la sesión en el libro de actas de asamblea general en donde conste la elección.
- Acta notarial de nombramiento. El representante legal electo, debe ir ante un notario, para que elabore el acta notarial de nombramiento.” (11:8)

Para que el notario pueda elaborar el acta de nombramiento, el representante legal debe proporcionar los siguientes documentos:

- Copia certificada del acuerdo ministerial que le otorgó la personalidad jurídica a la Asociación Civil.
- Certificación de la inscripción en el Registro Civil.
- El libro de actas de asamblea general de la Asociación Civil.

No es necesario que el representante legal firme el acta notarial de nombramiento, ya que la misma puede ser firmada sólo por el notario.

- Registro. Llevar el acta notarial de nombramiento que elaboró el notario y una copia legalizada del mismo al registro civil del municipio donde está inscrita la Asociación Civil, para que el registrador civil inscriba el nombramiento en el libro de auxiliares de personas jurídicas.

“El registrador civil se quedará con la copia legalizada para su archivo y entregará el original del acta notarial de nombramiento debidamente razonada por él en la misma hoja del acta notarial. Si no hay espacio en la hoja del acta notarial de nombramiento, se debe adicionar una hoja en donde termine la razón.” (17:10)

CAPÍTULO II

GENERALIDADES DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

2.1 Que son las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF

Las Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF son estándares contables internacionales; son un conjunto de normas globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basados en principios claramente articulados; que requieren que los estados financieros contengan información comparable y transparente, que ayudan a los inversionistas y a otros usuarios a tomar decisiones económicas.

Las NIIF, también conocidas por sus siglas en inglés como (IFRS), International Financial Reporting Standard, son normas contables adoptadas por el IASB - International Accounting Standards Board (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad), institución privada con sede en Londres. Constituyen los estándares internacionales o normas internacionales en el desarrollo de la actividad contable.

Las normas se conocen con las siglas NIC y NIIF dependiendo de cuando fueron aprobadas y se matizan a través de las "interpretaciones" que se conocen con las siglas SIC y CINIIF.

Las normas contables emitidas a partir del año 1973 actualizadas periódicamente (normalmente cada año) reciben el nombre de "Normas Internacionales de Contabilidad" (NIC) y fueron dictadas por el (IASC) International Accounting Standards Committee, precedente del actual IASB. Desde abril de 2001, año de constitución del IASB, este

organismo adoptó todas las NIC y continuó su desarrollo, denominando a las nuevas normas "Normas Internacionales de Información Financiera" (NIIF).

2.1.1 Importancia

La importancia de la aplicación de estas normas radica en que:

- Estas normas constituyen el manual del contador, ya que en tal documento se establecen los lineamientos para llevar la contabilidad con estándares mundiales.
- Permiten la estandarización de la información contable, con el fin de generar información uniforme, lo cual facilita su comparabilidad.
- Son normas contables que permiten determinar que las compañías están presentando estados financieros confiables.
- Establecen la responsabilidad de reportar y entregar información financiera y contable en forma adecuada para los usuarios de los estados financieros.
- Establecen controles por parte de los organismos de supervisión a manera de garantizar que la generación de los estados financieros están de acuerdo con las NIIF.

2.1.2 Objetivos

El objetivo de estas normas, es reflejar la imagen fiel de las entidades lucrativas, tanto en su aspecto operacional como en su situación financiera. Así mismo, establecer las bases para la presentación de los estados financieros, con propósito de información general.

Otro de los objetivos de estas normas, es que ante la globalización se requieren de normas contables homogéneas, las cuales permitan la comparabilidad de los estados financieros y también permitir mayor transparencia de información.

2.1.3 Alcance

Estas normas señalan, que sobre el alcance será de aplicación para la presentación de todo tipo de estados financieros, con propósito de información general, estas normas se utilizarán en empresas con ánimo de lucro. Entre las entidades con ánimos de lucro se incluyen las que desarrollan actividades comerciales, financieras, u otras similares, pudiendo estar organizadas en forma de sociedades u otras formas jurídicas.

2.1.4 Antecedentes históricos

La globalización e integración de los mercados hace necesaria una armonización en la información financiera que las entidades de los diferentes países proporcionan a sus inversores, analistas y a cualquier tercero interesado. Por tanto, el objetivo perseguido con la aplicación de un único grupo de normas para todas las entidades que coticen en un mercado y para quienes deseen aplicarlas, es la obtención de un grado apropiado de comparabilidad de los estados financieros, así como un aumento de la transparencia de la información.

Con este propósito, en 1995 se firmó un acuerdo entre el IASC (International Accounting Standards Committee), actual IASB, y la IOSCO (Organización Internacional de los Organismos Rectores de las Bolsas), por el que se comprometían a revisar todas las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), al objeto de que se pudieran utilizar por las entidades que cotizan en las bolsas. Consecuentemente, en el Consejo Europeo de Lisboa celebrado en el año 2000, se puso de relieve la necesidad de acelerar la potenciación del mercado interior de servicios financieros y se fijó la fecha del 2005 para la implantación de las NIC, actualmente denominadas Normas Internacionales de Información Financiera.

Con esta finalidad, el 19 de julio de 2002 se aprobó el reglamento de la Unión Europea (EU) relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. El citado reglamento exige que, a partir del 1 de enero de 2005 a más tardar, todas las entidades que coticen en un mercado regulado de la UE, así como aquéllas que estén preparando su admisión a cotización en esos mercados, elaboren sus cuentas consolidadas basándose en las NIC.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (antes Normas Internacionales de Contabilidad), emitidas por el International Accounting Standards Boards (IASB), basan su utilidad en el entorno de un negocio, razón por la cual, pudiera requerirse la presentación de información consolidada de los Estados Financieros.

Las NIIF aparecen como consecuencia del comercio internacional mediante la globalización de la economía, en la cual intervienen la práctica de importación y exportación de bienes y servicios, los mismos se fueron aplicando hasta llegar a la inversión directa de otros países extranjeros promoviendo así el cambio fundamental hacia la práctica internacional de los negocios.

En vista de esto, se determina la aplicación del proceso de la armonización contable con el afán de contribuir a la construcción de parámetros normativos, que pretenden regular las actividades económicas de las naciones, estas normas intervienen dentro del sector social, educativo, empresarial, ambiental, entre otros, con el propósito de dar a conocer el grado de afectación de estos aspectos dentro de la globalización que se vienen desarrollando y la armonización con otros miembros reguladores del aspecto contable.

Debido al desarrollo económico y a la globalización, la Unión Europea se enfrenta a la decisión de adaptar los estándares internacionales de contabilidad el cual busca eliminar las incompatibilidades entre las NIIF con las directivas para que sean acordes al marco europeo, se regula la auditoría, se modifica el Código del Comercio y el plan general de

contabilidad, teniendo en cuenta las recomendaciones de las directivas en cuanto a las sociedades y al manejo de las cuentas anuales consolidadas e individuales, esto según el tamaño de las empresas y si son cotizadas o no en bolsa de valores; trabajo delegado a los organismos normalizadores como el ICAC, el Banco Español y el Ministerio de Hacienda.

Esta adaptación genera unos cambios en el desarrollo de la práctica contable, entre estos tenemos la utilización de diferentes métodos de valoración según la finalidad de los estados financieros, que es brindar información relevante y por consiguiente real; así como, verificable de manera que sea útil a las necesidades de los usuarios, siendo complementada con la elaboración de las notas que constituyen la memoria en la cual se encuentra toda la información cualitativa y cuantitativa necesaria para comprender las cuentas anuales y que además sirve de base para elaborar el informe de gestión en donde se evalúa el cumplimiento de las políticas de crecimiento y expansión, de recursos humanos, de medio ambiente, de inversión, de control interno entre otras, de los objetivos a corto y mediano plazo y a su vez los riesgos a los que estos se encuentran expuestos.

2.1.5 Entidades que las desarrollan y aprueban

La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board) es un organismo independiente del sector privado que desarrolla y aprueba las Normas Internacionales de Información Financiera. El IASB funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee Foundation - IASCF). Todas las reuniones del IASB son públicas y transmitidas por internet. El IASB se involucra estrechamente con las partes interesadas de todo el mundo, incluidos los inversores, analistas, reguladores, líderes empresariales, reguladores contables y la profesión contable.

La IASCF, es una organización independiente sin fines de lucro perteneciente al sector privado que trabaja por el interés público. Sus objetivos principales son:

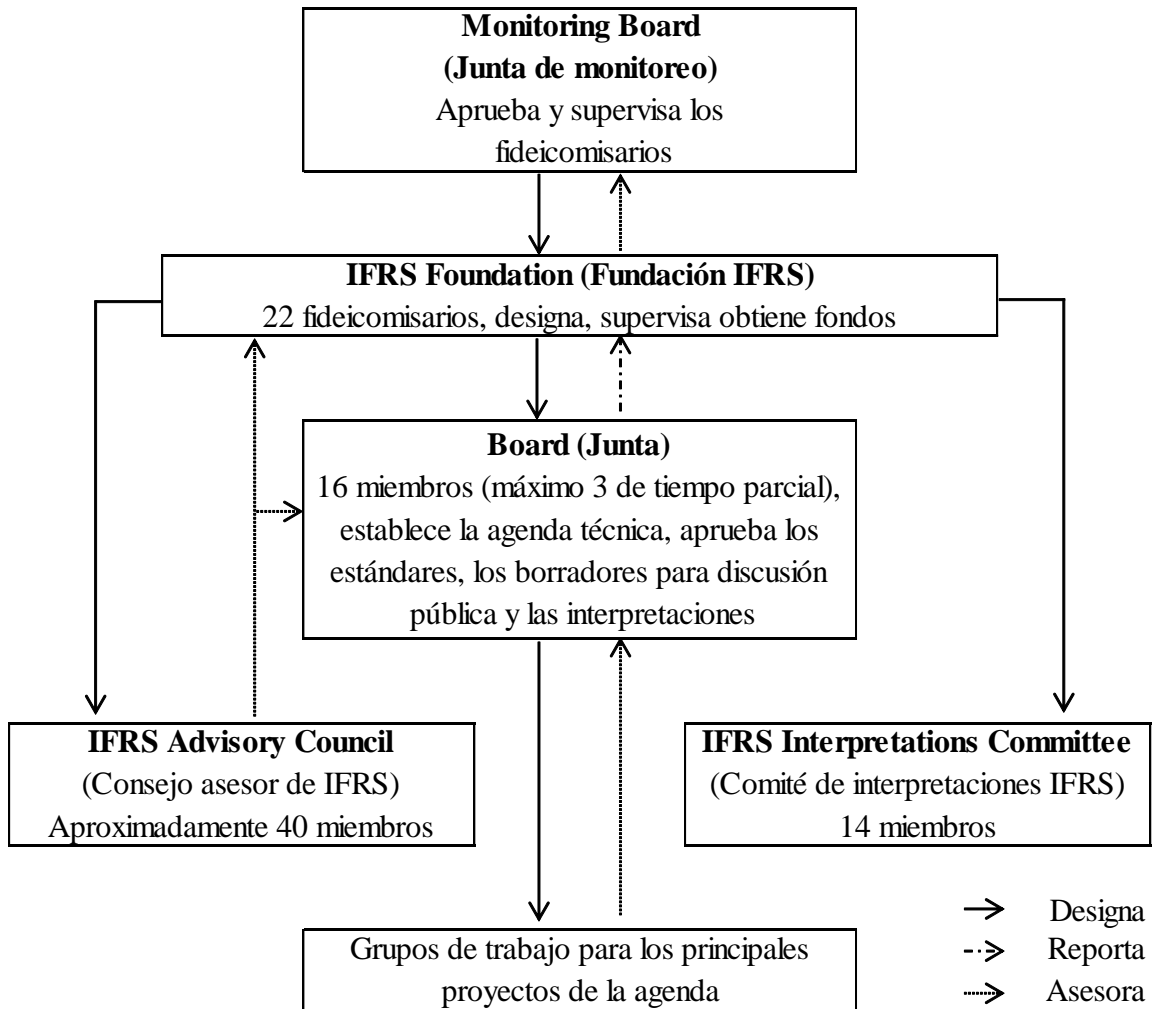
- Desarrollar un conjunto único de estándares de alta calidad, comprensibles y aplicables globalmente;
- Promover el uso y aplicación rigurosa de tales normas;
- Tener en cuenta las necesidades de información financiera de las economías emergentes; así como, de las pequeñas y medianas empresas (PYMES),
- Trabajar en la convergencia NIIF junto con los reguladores de las normas contables nacionales.

2.1.6 Esquema organizacional del IASB

El IASB está organizado bajo una Fundación independiente llamada la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF). Esta Fundación es una organización sin fines de lucro creada conforme a las leyes del Estado de Delaware, Estados Unidos de América, el 8 de marzo del 2001. Los integrantes del esquema organizacional son:

- La Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board – IASB), es el único responsable por el establecimiento de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIFs-IFRSs).
- La Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee Foundation IASC) – supervisa la labor de IASB, la estructura, y la estrategia, y tiene la responsabilidad de recaudación de fondos.
- El Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (International Financial Reporting Interpretations Committee IFRIC) – desarrolla interpretaciones para aprobación del IASB.

- El Consejo Asesor de Normas (Standards Advisory Council (SAC) – asesora al IASB y la IASCF.
- Grupos de trabajo de expertos para los distintos proyectos de la agenda.



2.1.7 Diferencia entre las NIIF generales y las NIIF para las PYMES

Es importante indicar, que las NIIF generales deben ser utilizadas por todas aquellas entidades que tienen obligación pública de rendir cuentas y las NIIF para las PYMES por las pequeñas y medianas entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas y que publican estados financieros con propósitos de información general para usuarios

externos (propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, acreedores y bancos). Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas, si 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).

Derivado de lo anterior y a que el presente trabajo de tesis enfoca su atención a la presentación de estados financieros e información financiera; es importante resaltar que entre las NIIF generales (NIIF 1 y NIC 1) y las NIIF para las PYMES (sección 2 y 3) no existen diferencias en cuanto a la presentación de un juego completo de estados financieros, se consideran las NIIF generales.

2.2 Adopción de las NIIF en Guatemala

Las Normas Internacionales de Información Financiera nacen para satisfacer la necesidad en una economía globalizada, con un imparable crecimiento e internacionalización de los mercados, de presentar la información contable de las empresas de forma que sea comparable y comprensible para todos. Esta necesidad se acentúa en Europa tras instaurar la moneda única y apostar por un mercado de capitales europeo. Derivado de lo anterior Guatemala no queda excluida de adoptar las NIIF, razón por la cual, a continuación se detallan ciertos antecedentes históricos, así como las entidades que participan en la adopción de NIIF:

2.2.1 Antecedentes históricos

A la fecha se ha emitido 41 Normas Internacionales de Contabilidad - NIC, sin embargo; únicamente son 27 las que están vigentes. Dichas Normas entraron en vigencia en Guatemala, el 1 de enero de 2002, para las entidades que tenían período contable al 31 de

diciembre de un año y el 01 de julio de 2002, para las que tenían período contable al 30 de junio, según resoluciones emitidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, IGCPA, cuya publicación se realizó en el diario de Centro América el día 04 de junio 2001 y 16 de julio de 2002, respectivamente.

Las interpretaciones elaboradas por el comité de interpretaciones de las NIC también fueron adoptadas y son conocidas como SIC.

2.2.2 Entidades que participan en su adopción en Guatemala

Dentro de las entidades involucradas en cuanto a la adopción de las NIIF en Guatemala están:

2.2.2.1 Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas

En asamblea general extraordinaria del 18 de febrero de 1983, aprobó el acuerdo de creación de la comisión de principios de contabilidad y normas de auditoría del IGCPA.

En asamblea general extraordinaria del 2 de marzo de 2001 en acta y acuerdo No. 2-2000/2002, se aprobó la sustitución de la comisión de normas de contabilidad y auditoría del IGCPA y dió su reconocimiento al Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría Internacionales.

En la misma acta se aprobó:

1. La sustitución de los 44 PCGA emitidos por la comisión de principios del IGCPA desde mayo de 1984, por las NIC emitidas por IASC y adoptadas por el IGCPA.

2. Que son de observancia general en Guatemala la aplicación de las NIC en todas las operaciones contables. Adopción de las normas internacionales de contabilidad en Guatemala.

2.2.2.2 Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores

Mediante resolución de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), publicada en el Diario de Centro América el 4 de junio de 2001, se adoptó el Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), vigentes por ellos en ese momento, como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala.

En la resolución publicada en el diario oficial de Guatemala el 16 de julio de 2002, se modificó por sustitución total el artículo uno de la resolución indicada anteriormente, se adoptaron como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros y las Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards), que correspondían a la versión publicada por el International Accounting Standards Board (IASB) con las normas existentes al 1 de enero de 2001, aprobada por un Comité de Revisión nombrado por el IASB.

Para dar paso a la Adopción de las NIIF en Guatemala, la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores publicó en el Diario de Centro América del 20 de diciembre de 2007, dos resoluciones, en la primera resolvió: Derogar las 48 Normas de Auditoría emitidas por la Comisión de Principios de Contabilidad y Auditoría del IGCPA; y la segunda resolución resolvió: Derogar las resoluciones emitidas por la Junta Directiva del IGCPA, publicadas en el Diario de Centro América, el

4 de junio de 2001 y el 16 de julio de 2002. Ambas derogatorias cobraron vigencia el 1 de enero de 2008.

Por su parte la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, publicó en el Diario oficial el 5 de febrero de 2008, la Resolución de adoptar como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, en Inglés International Financial Reporting standard –IFRS), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (en Inglés International Accounting Standards Board IASB), expresión que comprende también las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Interpretaciones, bajo los mismos términos que la publicación del Colegio.

En la misma fecha también el Instituto publicó mediante resolución la adopción de las Normas Internacionales de Auditoria (NIAS), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoria y Atestiguamiento (IAASB) y bajo la responsabilidad de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), como las Normas de Auditoria a observar en Guatemala. En dichas resoluciones se indica que surte efecto obligatorio a partir de las auditorías que se practiquen para el ejercicio contable 2008 y subsiguientes. No obstante se permite la aplicación anticipada de tales normas.

2.2.2.3 Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala

Actualmente es la entidad Rectora de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría en Guatemala, el 20 de diciembre de 2007, la Junta Directiva de dicho colegio, también publicó en el Diario de Centro América, dos resoluciones, producto de la aprobación de la Asamblea General Extraordinaria del 11 de diciembre de 2007, para adoptar el marco

conceptual, las NIIF y sus interpretaciones, las cuales tienen un efecto optativo para el período que inicie el 1 de enero de 2008 y obligatorio a partir de enero de 2009.

En la primera resolución publicada en su artículo 1. Resolvió: “Adoptar como los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala a que se refiere el Código de Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros y las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, en Inglés International Financial Reporting Standard –IFRS), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (en Inglés International Accounting Standards Board IASB), expresión que comprende también las Normas Internacionales de Contabilidad - NIC y las Interpretaciones.”

En la segunda resolución publicada por el CCPAG, en su artículo 1. Resolvió: “Adoptar las Normas Internacionales de Auditoria (NIAS), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoria y Atestiguamiento (IAASB) y bajo la responsabilidad de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), como las Normas de Auditoria a observar en Guatemala.”

Dichas resoluciones surten efecto optativo a partir del 1 de enero de 2008 y obligatoria a partir de enero de 2009, para la presentación de los Estados Financieros de las empresas en base a NIC/NIIF.

En virtud de lo anterior, la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad NIC/NIIF, para Guatemala surte efecto optativo a partir del 1 de enero de 2008 y obligatoria a partir de enero de 2009, para la preparación y presentación de los Estados Financieros de las empresas con base a dichas normas.

2.3 Estados financieros

“Los estados financieros con propósito de información general (denominados “estados financieros”) son aquéllos que pretenden cubrir las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información”. (15)

“Los estados financieros, también denominados estados contables, informes financieros o cuentas anuales, son informes que utilizan las instituciones para reportar la situación económica y financiera, así como los cambios que experimenta la misma a una fecha o período determinado. Esta información resulta útil para las Administraciones, gestores, reguladores y otros tipos de interesados como los accionistas, acreedores o propietarios”. (20)

La mayoría de estos informes constituyen el producto final de la contabilidad y son elaborados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, normas contables o normas de información financiera. Para efectos fiscales en Guatemala la contabilidad es llevada y registrada por contadores que deben estar inscritos ante la Administración Tributaria, sin embargo; de acuerdo a NIIF no existe tal regulación, razón por la cual, la contabilidad es regulada de acuerdo a las políticas internas de cada entidad. Los estados financieros son las herramientas más importantes con que cuentan las organizaciones para evaluar el estado en que se encuentran.

2.3.1 Objetivo de los estados financieros

Los objetivos de los estados financieros son los siguientes:

- a) Suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera. Se pretende que tal información sea útil a una amplia

gama de usuarios al tomar decisiones económicas. Los estados financieros preparados con este propósito cubren las necesidades comunes de muchos usuarios. Sin embargo, los estados financieros no suministran toda la información que estos usuarios pueden necesitar para tomar decisiones económicas, puesto que tales estados reflejan principalmente los efectos financieros de sucesos pasados, y no contienen necesariamente información distinta a la financiera.

- b) Con el fin de cumplir sus objetivos, los estados financieros se preparan sobre la base de la acumulación o el devengo contable. Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento y continuará su actividad dentro del futuro previsible.
- c) Suministrar información acerca de la situación financiera, desempeño y cambios en la posición financiera. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar decisiones económicas.
- d) Los estados financieros también muestran los resultados de la administración llevada a cabo por la gerencia, o dan cuenta de la responsabilidad en la gestión de los recursos confiados a la misma. Aquéllos usuarios que desean evaluar la administración o responsabilidad de la gerencia, lo hacen para tomar decisiones económicas como pueden ser por ejemplo, mantener o vender su inversión en la entidad, continuar o reemplazar a los administradores encargados de la gestión de la entidad.

2.3.2 Características cualitativas de la información en los estados financieros

A continuación se describen las características de la información financiera:

- Utilidad: Es la cualidad que posee la información financiera de acuerdo al propósito del usuario y éstos son diferentes en detalle para cada usuario, pero todos tienen en común un interés monetario en la entidad económica.
- Confiabilidad: Es por medio de la cual el usuario acepta y utiliza la información financiera para tomar decisiones basándose en ella. Esta es una cualidad que refleja la relación entre el usuario y la información contable.
- Oportunidad: Es el aspecto esencial que llegue a manos del usuario la información financiera, cuando éste pueda usarla para tomar sus decisiones a tiempo y lograr sus fines, aunque dicha información se obtenga cortando convencionalmente la vida de la entidad económica, y se presenten cifras estimadas de eventos cuyos efectos no se conocen totalmente.
- Objetividad: Implica que las reglas del sistema no han sido deliberadamente distorsionadas y que la información representa la realidad de acuerdo con dichas reglas.
- Verificabilidad: Es la característica del sistema que toda operación permite ser revisada posteriormente, y que se pueden aplicar pruebas para comprobar la información producida, ya que son explícitas sus reglas de operación.
- Provisionalidad: Es una limitación a la precisión de la información. Significa que la contabilidad no representa hechos totalmente acabados ni terminados. La necesidad de tomar decisiones obliga a hacer cortes en la vida de la empresa para presentar los resultados de operación y la situación financiera y sus cambios incluyendo eventos cuyos efectos no terminan a la fecha de los estados financieros.

- **Costo/Beneficio:** Expresa la relación entre el costo necesario para producir una cierta información y la utilidad que dicha información tiene para la empresa, o su valor con relación a las decisiones en ella basadas.
- **Precisión:** Una información gerencial tiene que ser lo más exacta posible, correcta y esté disponible al momento de ser requerida.
- **Significado o relevancia:** Es el grado de importancia que una información dada asume frente a una toma de decisión.
- **Comparabilidad:** La información financiera debe ser comparativa, pudiendo confrontarse con objetivos predeterminados y presentar la tendencia de los resultados reales en el transcurso del tiempo, ya que una cifra aislada casi nunca da una idea exacta sobre si el resultado es o no satisfactorio.
- **Veracidad:** Característica que debe poseer la información financiera que demuestra que sus representaciones son eventos realmente sucedidos y medidos correctamente.
- **Estabilidad:** Esta característica consiste que la información financiera debe ser estable, para que ésta pueda ser comparada.

2.4 Reconocimiento en los estados financieros

Una partida deberá incorporarse en los estados financieros siempre que exista:

- **Probabilidades de beneficios futuros:** El concepto de probabilidad se utiliza, en las condiciones para su reconocimiento, con referencia al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán,

de la empresa. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la empresa. La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros. Por ejemplo, cuando se estima que una cuenta por cobrar es recuperable y no exista evidencia de lo contrario, se reconoce tal cuenta por cobrar como un activo. No obstante, para buena parte de las cuentas por cobrar, se considera normalmente probable un cierto grado de incobrabilidad, y por tanto se reconoce un gasto que representa la reducción esperada en los beneficios económicos por tal motivo.

- **Confiabilidad en la medición:** La partida tiene un costo o valor que puede ser medido de manera confiable. La segunda condición para el reconocimiento de la partida es que posea un costo o valor que pueda ser medido de forma fiable. En muchos casos, cuando el costo o valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y no debe menoscabar su fiabilidad. No obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados. Por ejemplo, las indemnizaciones esperadas de un litigio ante los tribunales, pueden cumplir las definiciones tanto de activo como de ingreso, así como la condición de probabilidad para ser reconocidas; sin embargo, si no es posible medir de forma fiable la reclamación, no debe reconocerse ni el activo ni el ingreso. A pesar de ello, la existencia de la reclamación puede ser revelada por medio de notas, material explicativo o cuadros complementarios.

Es importante indicar, que estos aspectos deben estar circunscritos a las políticas, procedimientos y controles internos que tienen las entidades en cuanto a la elaboración y presentación de información contable confiable, así como; al cumplimiento de leyes y regulaciones.

2.5 Presentación de estados financieros

La presentación de los estados financieros se tendrá que realizar de la siguiente forma:

- a) **Objetivos:** Establecer las bases para la presentación de los estados financieros con propósitos de información general, con el fin de asegurar la comparabilidad de los mismos, tanto con respecto a los estados publicados por la misma empresa en periodos anteriores, como con respecto a los de otras empresas diferentes.
- b) **Alcance:** La NIC 1 y NIIF 1 será de aplicación para la presentación de todo tipo de estados financieros, con propósito de información general, que sean elaborados y presentado conforme a las NIIF.

La norma utiliza terminología propia de empresas con ánimo de lucro. Las empresas públicas con ánimo de lucro pueden, por tanto aplicar los requisitos establecidos en la Norma. *Sin embargo, las entidades que no tengan fines lucrativos pueden tener necesidad de modificar las descripciones utilizadas para ciertas partidas de los estados financieros, e incluso de cambiar la denominación y presentación de los propios estados financieros. Tales entidades podrán optar, así mismo, por incluir en la presentación de los estados financieros, los componentes adicionales que precisen.*

- c) **Finalidad:** Suministrar información sobre la situación financiera, desempeño y flujos de efectivo que sea útil a los usuarios para la toma de decisiones económicas.

Mostar los resultados generales e integrales de la gestión que los administradores han hecho de los recursos que se les han confiado.

Según la NIC 1 un juego completo de estados financieros comprende:

- Un estado de situación financiera al final del período.
- Un estado de resultados integrales del período.
- Un estado de cambios en el patrimonio.
- Un estado de flujos de efectivo del período.
- Notas explicativas que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa.
- Además de los estados financieros, se aconseja la presentación de un informe financiero, de los administradores (memoria de labores).

Una entidad puede utilizar, para denominar a los anteriores estados, títulos distintos a los indicados en dicha norma.

2.6 Estado de situación financiera

Estado financiero que muestra el efecto acumulado de las operaciones que se han efectuado en el pasado. Muestra a una fecha determinada, cuáles son los activos con los que cuenta la empresa para las futuras operaciones, así como los derechos que existen sobre los mismos y las obligaciones que aparecen bajo el nombre de pasivos; y el capital.

Los elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera son los activos, pasivos y el patrimonio neto. Se definen como sigue:

- a) Un activo es un recurso controlado (derecho) por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

- b) Un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.
- c) Patrimonio neto es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

- a) Propiedades, planta y equipo;
- b) Propiedades de inversión;
- c) Activos intangibles;
- d) Activos financieros (excluidos los mencionados en los apartados (e), (h) e (i));
- e) Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;
- f) Activos biológicos;
- g) Inventarios;
- h) Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;
- i) Efectivo y equivalentes al efectivo;
- j) El total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en grupos de activos para su disposición, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;
- k) Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;
- l) Provisiones;
- m) Pasivos financieros (excluyendo los mencionados en los apartados (k) y l)); NIC 1;
- n) Pasivos y activos por impuestos corrientes; NIC 12 Impuesto a las Ganancias;
- o) Pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12;
- p) Pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;
- q) Participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio; y

r) Capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora.

2.6.1 Forma de preparar el estado de situación financiera

Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera (de acuerdo con los párrafos 66 a 76 de la NIC 1), excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información fiable que sea más relevante. Cuando se aplique esa excepción, una entidad presentará todos los activos y pasivos ordenados atendiendo a su liquidez.

Se considera activo corriente, todo aquel activo que es susceptible de convertirse en efectivo en un plazo igual o inferior a un año. Activo no corriente es un activo que no cumple la definición de activo corriente, es decir; todo activo que es susceptible de convertirse en efectivo en un plazo mayor a un año.

Los pasivos corrientes hacen referencia a los pasivos que la empresa debe pagar en un plazo igual o inferior a un año. Pasivos no corrientes son todas las partidas consideradas a largo plazo, es decir; mayores a un año.

Para ejemplificar y diferenciar las formas de presentación del balance; a continuación se presenta el balance general utilizando el método de clasificación corriente y no corriente, así como; utilizando el método de clasificación basado en el grado de liquidez.

2.6.1.1 Método de clasificación corriente y no corriente:

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

Ejemplo, S.A.

Al 31 de diciembre del 2013

(Cifras expresadas en Quetzales)

Activo		
No corriente		
Vehículos (neto)	Q	60,000
Intangibles		50,000
		110,000
Corriente		
Caja y bancos		60,000
Inventario		30,000
Seguros anticipados		10,000
		100,000
Total activo	Q	210,000
Patrimonio y pasivo		
Patrimonio		
Capital en acciones	Q	80,000
Pasivo		
No corriente		
Préstamo bancario		60,000
Gastos acumulados		20,000
		80,000
Corriente		
Proveedores		30,000
Anticipo de clientes		12,000
Impuestos por pagar		8,000
		50,000
Total pasivo		130,000
Total patrimonio y pasivo	Q	210,000

2.6.1.2 Método de clasificación basado en el grado de liquidez:

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

Ejemplo, S.A.

Al 31 de diciembre del 2013

(Cifras expresadas en Quetzales)

Activo		
Caja y bancos	Q	60,000
Inventario		30,000
Vehículos (neto)		60,000
Seguros anticipados		10,000
Intangibles		50,000
Total activo	Q	210,000
Pasivo		
Proveedores	Q	30,000
Impuestos por pagar		8,000
Préstamo bancario		60,000
Gastos acumulados		20,000
Anticipo de clientes		12,000
Total pasivo		130,000
Patrimonio		
Capital en acciones		80,000
Total pasivo y patrimonio	Q	210,000

2.7 Estado de resultados integral

Estado financiero que muestra ordenada y detalladamente la forma de cómo se obtuvo el resultado del ejercicio durante un período determinado. Este estado financiero es dinámico, ya que abarca un período durante el cual deben identificarse perfectamente los costos y gastos que dieron origen al ingreso del mismo. Por lo tanto, debe aplicarse perfectamente al principio del período contable para que la información que presenta sea

útil y confiable para la toma de decisiones. A continuación se definen que son los ingresos, costos y gastos:

- Ingresos; son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.
- Costos y gastos; son los decrementos directos e indirectos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del período contable, en forma de salida o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto y no están relacionados con distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

2.7.1 Resultado del período

Una entidad reconocerá todas las partidas de ingreso y gasto de un período en el resultado a menos que otra NIIF requiera o permita otra cosa.

2.7.2 Otro resultado integral del período

Una entidad revelará el importe del impuesto a las ganancias relativo a cada componente del otro resultado integral, incluyendo los ajustes por reclasificación, en el estado de resultado integral o en la notas. También puede presentar los componentes de otro resultado integral:

- Netos de los efectos fiscales relacionados
- Antes de los efectos fiscales relacionados con un importe que muestre el importe agregado del impuesto a las ganancias relacionado con esos componentes

Por otro lado, según las NIIF una entidad presentará todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un periodo:

- En un único estado del resultado integral, o
- En dos estados; uno que muestre los componentes del resultado (estado de resultados separado) y un segundo que empiece con el resultado y muestre los componentes del otro resultado integral (estado del resultado integral).

2.7.3 Información a presentar en el estado del resultado integral

Como mínimo, en el estado del resultado integral se incluirán partidas que presenten los siguientes importes del período:

- a) Ingresos de actividades ordinarias;
- b) Costos financieros;
- c) Participación en el resultado del período de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen con el método de la participación;
- d) Gasto por impuestos;
- e) Un único importe que comprenda el total de:
 - El resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas;
 - La ganancia o pérdida después de impuestos reconocida por la medición a valor razonable menos costos de venta, o por la disposición de los activos o grupos para su disposición que constituyan la operación discontinuada.
- f) Resultados;
- g) Cada componente de otro resultado integral clasificado por naturaleza (excluyendo los importes a los que se hace referencia en el inciso (h));
- h) Participación en el otro resultado integral de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen con el método de la participación; y
- i) Resultado integral total.

Es importante mencionar, que una entidad presentará un desglose de los gastos reconocidos en el resultado, utilizando una clasificación basada en la función o naturaleza de ellos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante, tal y como se muestra a continuación:

2.7.3.1 Estado de resultados utilizando el método de función de los gastos

Esta forma de desglose clasifica los gastos de acuerdo con su función como parte del costo de ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos. Este método puede proporcionar a los usuarios una información más relevante que la clasificación de gastos por naturaleza, pero la distribución de los costos por función puede requerir asignaciones arbitrarias, e implicar la realización de juicios de importancia.

ESTADO DE RESULTADOS INTEGRAL

Ejemplo, S.A.

Por el año terminado el 31 de diciembre del 2013

(Cifras expresadas en Quetzales)

Ingresos	Q	600,000
Costo de ventas <u>a/</u>		150,000
Ganancia bruta		450,000
Otros ingresos		30,000
Gastos de ventas		156,000
Gastos de administración		156,000
Otros gastos		1,004
Utilidades antes de impuestos		166,996
Impuesto sobre la renta - ISR		51,770
Utilidad neta	Q	115,226

a/ Cuando se utiliza este método, debe revelarse en una nota a los estados financieros como está integrado el costo de ventas.

2.7.3.2 Estado de resultados utilizando el método de la naturaleza de los gastos

En esta forma de desglose una entidad agrupará gastos dentro del resultado de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no los redistribuirá atendiendo a las diferentes funciones que se desarrollan en la entidad. Este método resulta fácil de aplicar, porque no es necesario distribuir los gastos en clasificaciones funcionales.

ESTADO DE RESULTADOS INTEGRAL

Ejemplo, S.A.

Por el año terminado el 31 de diciembre del 2013

(Cifras expresadas en Quetzales)

Ingresos	Q	600,000
Otros ingresos		30,000
		630,000
Inventarios iniciales		50,000
Compras		130,000
Inventarios finales		(30,000)
Consumo de inventarios		150,000
Sueldos y salarios		225,000
Prestaciones laborales		57,001
Depreciaciones y amortizaciones		30,000
Otros gastos		1,004
		463,005
Utilidad antes de impuestos		166,995
Impuesto sobre la renta - ISR		51,769
Utilidad neta	Q	115,226

2.8 Estado de cambios en el patrimonio

Es el estado financiero que muestra en forma detallada los aportes de los socios y la distribución de las utilidades obtenidas en un período, además de la aplicación de las ganancias retenidas en períodos anteriores. Debe proporcionar:

- Las distribuciones de utilidades o excedentes decretados durante el período y el valor a pagar por aporte, fechas y forma de pago.
- El movimiento de las utilidades no apropiadas.
- El movimiento de cada una de las reservas.
- El movimiento de la prima en la colocación de aportes y de las valorizaciones.
- El movimiento de la revalorización del patrimonio.
- El movimiento de todas las cuentas que integran el patrimonio en sí.

Una entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio que muestre:

- a) El resultado integral total del periodo, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y los atribuibles a las participaciones no controladoras;
- b) Para cada componente de patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva reconocidos según la NIC 8; y
- c) Para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, revelando por separado los cambios resultantes de:
 - Resultados;
 - Cada partida de otro resultado integral; y
 - Transacciones con los propietarios en su calidad de tales, mostrando por separado las contribuciones realizadas por los propietarios y las distribuciones a éstos y los cambios en las participaciones de propiedad en subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control.

2.9 Estado de flujos de efectivo

Es el estado financiero que muestra el efectivo generado y utilizado en las actividades de operación, inversión y financiación. Debe determinarse para su implementación el cambio de las diferentes partidas del Estado de Situación que inciden en el efectivo.

El objetivo de este estado es presentar información pertinente y concisa, relativa a los recaudos y desembolsos de efectivo de un ente económico durante un periodo para que los usuarios de los estados financieros tengan elementos adicionales para examinar la capacidad de la entidad para generar flujos futuros de efectivo, para evaluar la capacidad para cumplir con sus obligaciones, determinar el financiamiento interno y externo, analizar los cambios presentados en el efectivo, y establecer las diferencias entre la utilidad neta y los recaudos y desembolsos.

La clasificación de los flujos según las actividades citadas suministra información que permite a los usuarios evaluar el impacto de las mismas en la posición financiera de la entidad, así como sobre el importe final de su efectivo y demás equivalentes al efectivo.

- a) Actividades de operación, son las que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios de la entidad y otras actividades que no son de inversión ni de financiamiento.
- b) Actividades de inversión, las de adquisición y venta o disposición por otra vía de activos a largo plazo, así como otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo.
- c) Actividades de financiamiento, actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por parte de la entidad.

El Estado de flujos de efectivo determina la capacidad de las entidades para generar efectivo, con el cual puedan cumplir con sus obligaciones y con sus proyectos de inversión y expansión. Adicionalmente, el flujo de efectivo permite hacer un estudio o análisis de cada una de las partidas con incidencia en la generación de efectivo, datos que pueden ser de gran utilidad para el diseño de políticas y estrategias encaminadas a realizar una utilización de los recursos de forma más eficiente.

La entidad debe informar acerca de los flujos de efectivo de las operaciones usando uno de los dos siguientes métodos:

2.9.1 Estado de flujos de efectivo método indirecto

Este método comienza presentando la ganancia o pérdida en términos netos, cifra que se corrige luego por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y acumulaciones (o devengos) que son la causa de cobros y pagos en el pasado o en el futuro, así como de las partidas de pérdidas o ganancias asociadas con flujos de efectivo de operaciones clasificadas como de inversión o financiación, tal y como se muestra a continuación:

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

Ejemplo, S.A.

Por el año terminado el 31 de diciembre del 2013

(Cifras expresadas en Quetzales)

Utilidad del ejercicio	Q	115,226
Depreciaciones		25,000
Amortizaciones		5,000
Provisión de indemnizaciones		15,000
		160,226
Flujos por actividades de operación		
Disminución cuentas por cobrar		85,000
Disminución en inventarios		50,000
Incrementos en gastos acumulados		15,000
Incremento en proveedores		20,000
Efectivo neto obtenido de las actividades de operación		170,000
Flujos por actividades de inversión		
Incremento en vehículos		(20,000)
Efectivo utilizado en las actividades de inversión		(20,000)
Flujos por actividades de financiamiento		
Disminución de préstamos bancarios		(270,226)
Efectivo utilizado en las actividades de financiamiento		(270,226)
Variación neta de efectivo		40,000
Efectivo al inicio del año		20,000
Efectivo al final del año	Q	60,000

2.9.2 Estado de flujos de efectivo método directo

Este método presenta por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos, así:

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

Ejemplo, S.A.

Por el año terminado el 31 de diciembre del 2013

(Cifras expresadas en Quetzales)

Flujos por actividades de operación	
Cobro a clientes	Q 2,140,000
Pago a proveedores	(660,000)
Gastos de operación	(1,149,774)
Efectivo neto obtenido de las actividades de operación	330,226
Flujos por actividades de inversión	
Incremento en vehículos	(20,000)
Efectivo utilizado en las actividades de inversión	(20,000)
Flujos por actividades de financiamiento	
Disminución en préstamos bancarios	(270,226)
Efectivo utilizado en las actividades de financiamiento	(270,226)
Variación neta de efectivo	40,000
Efectivo al inicio del año	20,000
Efectivo al final del año	Q 60,000

2.10 Notas a los estados financieros

Las notas a los estados financieros representan la divulgación de cierta información que no está directamente reflejada en dichos estados, y que es de utilidad para que los usuarios de la información financiera tomen decisiones con una base objetiva. Esto implica que estas notas explicativas no son en sí mismas un estado financiero, sino que forman parte integral de ellos, siendo obligatoria su presentación e informaran lo siguiente:

- Presentan información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas.
- Revelan la información requerida por las NIIF que no haya sido incluida en otro lugar de los estados financieros; y

- c) Proporcionan información que no se presenta en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para entender a cualquiera de ellos.

Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Una entidad referenciará cada partida incluida en los estados de situación financiera y del resultado integral, en el estado de resultados separado (cuando se lo presenta) y en los estados de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo, con cualquier información relacionada en las notas.

Una entidad revelará, en el resumen de políticas contables significativas:

- a) La base (o bases) de medición utilizada para la elaboración de los estados financieros, y
- b) Las otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Para ejemplificar el uso de Notas en los estados financieros, se presenta la estructura a considerar en la divulgación de dicha información.

Nota 1:	Breve Historia de la Compañía
Nota 2:	Políticas Contables
Nota 3:	Unidad Monetaria
Nota 4-12:	Integración de cuentas.
Nota 13:	Saldos y transacciones con Compañías Relacionadas
Nota 14:	Impuesto Sobre La Renta (ISR) e ISR diferido
Nota 15:	Contingencias (demandas a favor o en contra)
Nota 16:	Eventos subsecuentes

CAPÍTULO III

ANÁLISIS DEL FASB 116 “CONTABILIDAD DE LAS APORTACIONES RECIBIDAS Y APORTACIONES REALIZADAS” Y FASB 117 “LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO”

La existencia de un número significativo de entidades sin fines de lucro en nuestro país, que tienen la obligación de preparar sus estados financieros para sus propios propósitos, así como; para las autoridades fiscales y para las organizaciones internacionales que brindan el apoyo financiero (donantes), se ve afectada por la ausencia de normas de contabilidad que establezcan la forma de presentación de los mismos, aspecto que genera una disparidad en cuanto a sus contenidos e impide la comparabilidad. Derivado de lo anterior, a continuación se analizan las FASB 116 y 117, que establecen los lineamientos y mecanismos para registrar las aportaciones recibidas y las aportaciones realizadas, así como; la presentación de los estados financieros para entidades no lucrativas, respectivamente.

3.1 Qué es el FASB

La Junta de Normas de Contabilidad FASB por sus siglas en inglés (Financial Accounting Standards Board) es un organismo estadounidense que fija los principios contables generalmente aceptados. Sus pronunciamientos, llamados Statements of Financial Accounting Standards, son importantes para el funcionamiento eficiente de la economía porque las decisiones sobre la asignación de recursos dependen en gran medida en la información financiera creíble, concisa y comprensible.

3.1.1 Objetivos del FASB

La misión del FASB es establecer y mejorar los estándares de contabilidad e información financiera, para la orientación y educación de los usuarios de dicha información, incluidos los emisores y auditores. Concretamente para desarrollar esta misión el FASB tiene los siguientes objetivos:

- Mejorar la utilidad de la información financiera, centrándose en las principales características de relevancia y fiabilidad, y sobre las cualidades de comparabilidad y consistencia.
- Mantener los estándares actuales para reflejar los cambios en los métodos de hacer negocios y en la economía.
- Tener presente sin demora, todas las áreas importantes de las deficiencias en la información financiera que pueden ser mejoradas a través de la elaboración de normas.
- Promover la concordancia de las Normas Internacionales de Contabilidad concurrente con la mejora de la calidad de la información financiera.
- Mejorar la común comprensión de la naturaleza y propósitos de la información en los informes financieros.

3.1.2 Antecedentes

En 1973 se fundó el FASB para establecer y mejorar los estándares de contabilidad e información financiera para las entidades no lucrativas. De acuerdo con esa misión, el FASB mantiene codificación de normas contables (Accounting Standards Codification), que representan la fuente de normas imperativas de la contabilidad y presentación de informes, para ser aplicados por las entidades no lucrativas.

Es importante resaltar, que debido a que las Normas Internacionales de Información Financiera 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 ánimos de lucro (entidades comerciales, industriales, financieras, entre otras) y no están diseñadas para ser aplicadas a las operaciones que realizan las entidades no lucrativas, ni indican el nombre de los estados financieros básicos para estas entidades; como práctica contable en Guatemala se toman de base los FASB-116 y FASB-117, emitidos por la Junta de Normas de Información Financiera (FASB) de los Estados Unidos de América, tal y como lo estipula la NIC 1 y NIIF 1, razón por la cual; a continuación se efectúa un análisis de dichas normas, así:

Es importante mencionar, que el Financial Accounting Standards Board (FASB) ha sido la organización designada en el sector privado para el establecimiento de estándares de contabilidad financiera que rigen la preparación de informes e información financiera para entidades no lucrativas. *Estas normas actualmente se encuentran vigentes y están oficialmente reconocidas como auténticas por la Comisión de Bolsa y Valores - Securities and Exchange Commission (SEC) y el Instituto Americano de Contadores Públicos.*

3.2 Análisis del FASB 116

Esta norma brinda los lineamientos y mecanismos que deben tomarse en cuenta al momento de que las entidades no lucrativas reciben y realizan aportaciones. También es una guía que establece las reglas para el reconocimiento de los vencimientos de las restricciones y condiciones interpuestas al momento de realizar y recibir dichas aportaciones. Adicionalmente brinda algunas definiciones importantes sobre el registro de operaciones en entidades no lucrativas, tales como:

a) Organización no lucrativa: Es una entidad que posee las siguientes características que la distinguen de una empresa con fines de lucro:

- Reciben aportaciones importantes de recursos de proveedores que no esperan un reembolso pecuniario proporcional o compensado.
- Sus fines operativos son distintos a los de proporcionar bienes o servicios con una utilidad.
- Ausencia de intereses del propietario como los de las empresas de negocios.

Las entidades no lucrativas, pueden presentar estas características en grados variables.

Las organizaciones que caen claramente fuera de esta definición incluyen a todas las empresas propiedad de inversionistas y las entidades que proporcionan dividendos, costos más bajos u otros beneficios económicos directas y proporcionalmente a sus propietarios, miembros y participantes.

b) Condiciones impuestas por el donador: Es una especificación del donador sobre un suceso futuro e incierto, cuya ocurrencia da al prometedor un derecho a devolución de los activos que ha traspasado o libera al prometedor de la obligación de traspasar sus activos.

c) Restricciones impuestas por el donador: “Es una estipulación del donador que especifica un uso para el activo aportado que es más específico que los límites amplios que resultan de la naturaleza de la organización, el entorno en que opera y los fines especificados en su escritura constitutiva o estatutos. Una restricción sobre el uso del activo aportado puede ser temporal”. (12)

- d) Traspaso no recíproco: “Una transacción en la que la entidad incurre en un pasivo, traspasa un activo a otra entidad, recibe un activo o cancela un pasivo, sin recibir o dar un valor a cambio”. (12)
- e) Restricción permanente: “Es una restricción impuesta por el donador que estipula que los recursos se mantengan permanentemente pero permite a la organización agotar o disponer de parte o todo el ingreso (u otros beneficios económicos) derivados de los activos donados”. (12)
- f) Activos netos permanentemente restringidos: La parte de los activos netos de una organización no lucrativa resultante de:
- Contribuciones y otras entradas de activos cuyo uso por la organización está limitado por estipulaciones impuestas por el donador que ni expiran por el paso del tiempo ni pueden ser cumplidas o de algún otro modo removidas por acciones de la organización.
 - De otros aumentos y disminuciones de activos sujetos a los mismos tipos de estipulaciones.
 - De reclasificaciones de o a otras clases de activos netos como consecuencia de estipulaciones impuestas por el donador.
- g) Promesa de dar: “Un acuerdo escrito u oral para contribuir con efectivo u otros activos a una entidad. Una promesa de dar puede ser condicionada o incondicional”. (12)
- h) Apoyo restringido: “Los ingresos o ganancias de contribuciones restringidas por el donador que incrementan ya sea los activos netos temporalmente restringidos o los activos permanentemente restringidos”. (12)

- i) Activos netos temporalmente restringidos, representan la parte de los activos netos de una organización no lucrativa resultantes de:
- Contribuciones y otros flujos de entrada de activos cuyo uso por la organización se limita por las estipulaciones impuestas por el donador, que expiran con el paso del tiempo o pueden cumplirse o quitarse por acciones de las organizaciones de acuerdo con dichas estipulaciones.
 - De otros aumentos y disminuciones de activos sujetos a los mismos tipos de estipulaciones.
 - De reclasificaciones a o de otras clases de activos netos como consecuencia de estipulaciones impuestas por el donador, su expiración por el paso del tiempo o su cumplimiento y remoción por acuerdos de la organización de acuerdo con dichas estipulaciones.
- j) Restricciones temporales: “Consisten en una restricción impuesta por el donador que permite a la organización donataria agotar o gastar los activos donados como se especifica y que se satisface, ya sea por el paso del tiempo o por acciones de la organización”. (12)
- k) Promesa incondicional de dar: “Una promesa de dar que depende sólo del paso del tiempo o demanda del prometededor a su realización”. (12)
- l) Activos netos no restringidos: “La parte de activos netos de una organización no lucrativa que no están ni permanentemente restringidos ni temporalmente restringidos, por disposición impuesta por el donador”. (12)
- m) Apoyo no restringido: Ingresos o ganancias de contribuciones que no están restringidas por los donadores.

3.2.1 Alcance

La declaración es aplicable a las contribuciones de efectivo y otros activos incluyendo las promesas de dar. No lo es para el traspaso de bienes en las que cada parte recibe y entrega un valor proporcional.

3.2.2 Donación

La donación se puede definir como un traspaso incondicional de efectivo o de otros activos a una entidad, o bien; una cancelación de sus pasivos en una transferencia no recíproca voluntaria por otra entidad que actúa con carácter distinto al del propietario. Otros activos incluyen valores, terrenos, edificios, uso de instalaciones y suministros, activos intangibles, servicios y promesas incondicionales de dar dichas partidas en el futuro.

3.2.3 Promesa de dar

“Una promesa de dar es un convenio escrito u oral para contribuir efectivo u otros activos a otra entidad.” (12) Sin embargo, para reconocerlas en los estados financieros debe haber suficiente evidencia en la forma de documentación, verificable de que se hizo y se recibió una promesa.

3.2.4 Condición impuesta

La condición impuesta por el donador sobre un traspaso de activos o una promesa de dar, especifica un suceso incierto, cuya ocurrencia o falta de ocurrencia da al que promete un derecho a devolución de los activos transados o libera al prometededor de su obligación de traspasar los activos prometidos.

Una restricción impuesta por el donador limita el uso de los activos contribuidos y especifica un uso que es más específico que los límites amplios que resulten de la naturaleza de la organización, el entorno en que opera y los propósitos especificados en su acta constitutiva o estatutos.

3.2.5 Donaciones recibidas

Excepto por las disposiciones sobre servicios contribuidos, las donaciones recibidas serán reconocidas como ingresos o ganancias en el período que se reciben y como activos, disminuciones de pasivos o gastos dependiendo de la forma de los beneficios recibidos; las contribuciones recibidas serán cuantificadas a sus valores razonables.

Las donaciones recibidas por organizaciones no lucrativas serán reveladas como apoyo restringido o no restringido, según las restricciones impuestas por el donador.

3.2.6 Servicios prestados

Las contribuciones de servicios recibidos serán reconocidos si:

- a) Crean o aumentan los activos no financieros.
- b) Requieren habilidades especializadas, son prestados por individuos que posean dichas habilidades y típicamente necesitarían comprarse si no se suministraran por donación.

La entidad que recibe servicios contribuidos debe describir los programas o actividades para los que se usaron dichos servicios, incluyendo la naturaleza y extensión de los servicios contribuidos recibidos por el período y monto reconocido como ingresos en el período.

3.2.7 Información entidades no lucrativas

Una entidad no lucrativa debe distinguir entre aportaciones recibidas con restricciones permanentes, aportaciones recibidas con restricciones temporales y las recibidas sin restricciones impuestas por el donador.

El apoyo restringido incrementa los activos netos permanentemente restringidos o los activos temporalmente restringidos.

Las contribuciones sin restricciones impuestas por el donador deberían informarse como apoyo no restringido que incremente los activos netos no restringidos.

3.2.8 Expiración de restricciones impuestas por el donador

Una entidad no lucrativa deberá reconocer la expiración de la restricción impuesta por un donador sobre una aportación en el período contable que la restricción expire. Si se han impuesto dos o más restricciones temporales sobre una aportación, el efecto de la expiración de dichas restricciones debe de reconocerse en el período en que expira la última de las restricciones.

3.2.9 Aportaciones realizadas

“Las aportaciones hechas deberán reconocerse como gastos en el período en que se hacen y como reducciones de activos o incrementos de pasivos dependiendo de la forma de los beneficios dados”. (12)

Por ejemplo, las donaciones de inventario se reconocen como una disminución de activos y gastos por contribución; y las promesas incondicionales de dar efectivo se reconocen como cuentas por pagar y gastos por contribución. Si el valor razonable de un activo

traspasado difiere de su monto en libros, deberá reconocerse una ganancia o pérdida en la disposición del activo.

3.2.10 Medición del valor razonable

“Lo más adecuado son los valores de mercado, si es que estos se encuentran disponibles. Si los precios de mercado no se encuentran disponibles, el valor razonable puede estimarse con base en precios de mercado cotizados para activos similares, avalúos independientes o técnicas de valuación, tales como valor presente de los flujos futuros estimados de efectivo”. (12)

Las promesas incondicionales de dar que se espera sean cobradas o pagadas en menos de un año pueden medirse a su valor neto realizable porque dicha cantidad, aunque no es equivalente al valor presente de los flujos futuros estimados de efectivo da como resultado una estimación adecuada del valor razonable.

3.2.11 Promesas condicionadas de dar

Las promesas condicionadas de dar, que dependen de la ocurrencia de un suceso futuro e incierto para obligar al promitente, deberán comunicarse cuando las condiciones de las que dependen se cumplan sustancialmente, es decir cuando la promesa condicionada se vuelve incondicional. Una promesa condicionada de dar se vuelve incondicional si la posibilidad de que la condición no se cumpla es remota, por ejemplo, una estipulación de que el donatario (quien recibe la donación) debe proporcionar un informe anual para recibir pagos anuales subsecuentes en una promesa a múltiples años, no es una condición si la posibilidad de no cumplir con esta disposición administrativa es remota.

3.2.12 Revelación de promesa de dar

Los receptores de promesas incondicionales deberán revelar lo siguiente:

- a) Los montos de las promesas por cobrar en menos de un año, en uno a cinco años y en más de cinco años.
- b) El monto de la estimación para promesas por cobrar incobrables.

Los emisores de promesas condicionadas de dar deberán de revelar lo siguiente:

- a) El total de los montos prometidos.
- b) Una descripción y el monto de promesas que tengan.
- c) Una descripción y el monto por cada grupo de promesas que tengan las características similares, como los montos de promesas condicionadas a establecer nuevos programas, completar un nuevo edificio y recaudar donativos equiparables para una fecha establecida.

3.3 Análisis del FASB 117

Este se refiere a la presentación de los estados financieros de entidades no lucrativas, lo cual se describe a continuación:

3.3.1 Propósitos de los estados financieros

Tiene como fin proporcionar información relevante para satisfacer los intereses comunes de donadores, miembros, acreedores y otros que proporcionan recursos a entidades no lucrativas.

Los usuarios externos tienen interés en evaluar:

- a) Los servicios que proporciona una organización y su capacidad de seguir proporcionando estos servicios.
- b) Como descargar los gerentes sus responsabilidades de administración y otros aspectos de su desempeño.

El propósito de los Estados Financieros incluyendo sus notas, es proporcionar información sobre:

- a) El monto y naturaleza de los activos, pasivos y activos netos de la organización.
- b) Los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias que cambien el monto y naturaleza de los activos netos.
- c) El monto y tipos de flujos de entrada y flujos de salida de recursos económicos durante un período y la relación entre el flujo de entrada y flujo de salida.
- d) Cómo obtiene y gasta efectivo una organización, sus préstamos y reembolsos de préstamos y otros factores que pueden afectar su liquidez.
- e) Los esfuerzos de servicios de una organización.

3.3.2 Alcance

Un conjunto completo de Estados Financieros de una organización no lucrativa deberá incluir un Estado de Posición Financiera al final del período que se informa, un Estado de las Actividades y un Estado de Flujo de Efectivo por el período que se informa y las notas que se acompañan a los Estados Financieros. (12) Como práctica contable en Guatemala y para efectos de comprensibilidad de la información financiera, también se incluye un Estado de movimiento patrimonial.

Esta Norma especifica cierta información básica para ser presentada en los estados financieros de organizaciones sin fines de lucro. Sus requisitos generalmente no son más estrictos que los requisitos para las empresas comerciales. (12)

También explica cómo informar los activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos, ganancias y pérdidas en los estados financieros; sin embargo, no especifica cuándo deben ser reconocidos o medir esos elementos. (12)

3.3.3 Estado de posición financiera

A continuación se describen los componentes de los estados de posición financiera.

3.3.3.1 Propósito y enfoque de este estado

Su propósito principal es suministrar información relevante sobre activos, pasivos y activos netos de una organización y sobre sus relaciones entre sí en un momento del tiempo. Además de brindar a los usuarios información sobre:

- a) La capacidad de la organización de seguir proporcionando servicios.
- b) La liquidez, flexibilidad financiera, capacidad de cumplir sus obligaciones y necesidades de financiamiento externo. Se entiende por liquidez la facilidad con que un activo puede convertirse en efectivo y como flexibilidad financiera la capacidad de una entidad de emprender acciones efectivas para alterar los montos y programación de flujos de efectivo de modo que pueda responder a necesidades y oportunidades inesperadas
- c) La información sobre la naturaleza y monto de las restricciones de los donadores sobre el uso de los activos aportados, incluyendo sus efectos potenciales sobre activos específicos y sobre pasivos o clases de activos netos, es útil para evaluar la flexibilidad financiera de una entidad no lucrativa.

El estado de posición financiera debe de enfocarse en la entidad no lucrativa como un todo y deberá informar sobre los montos de sus activos, pasivos y activos netos totales.

3.3.3.2 Clasificación de activos y pasivos

Tanto el efectivo como cualquier otro activo con restricción impuesta por el donador que limita su uso para propósitos especiales de corto, mediano y largo plazo, debe clasificarse y presentarse en los estados financieros e información financiera como restringido.

La información sobre la liquidez debe proporcionarse por medio de las formas siguientes:

- a) Por secuencia de los activos de acuerdo a su proximidad de conversión en efectivo y por una secuencia de los pasivos de acuerdo con su proximidad al vencimiento y el consecuente uso de efectivo para su cancelación.
- b) Clasificar los activos y pasivos como corrientes y no corrientes.
- c) Revelar en notas a los Estados Financieros la información relevante sobre la liquidez o vencimiento de los activos y pasivos, incluyendo las restricciones sobre el uso de activos particulares.

La clasificación de los activos netos como restringidos por el donador o no restringidos con base en las restricciones impuestas por el citado donador.

Debe proporcionarse información sobre la naturaleza y montos de diferentes tipos de restricciones permanentes o temporales, ya sea informando los montos en la carátula del estado o incluyendo la información en los detalles que se consideran relevantes en las notas a los estados financieros.

3.3.3.3 Cambios de clases de activos netos

“Un estado de actividades debe informar del monto del cambio de activos netos permanentemente restringidos, activos netos temporalmente restringidos y activos netos no restringidos”. (12)

Otros sucesos como las terminaciones de restricciones impuestas por el donador, que simultáneamente incrementan una clase de activos y disminuye otra (reclasificación) deberán informarse como partidas separadas.

La información sobre ingresos y gastos, ganancias y pérdidas y reclasificaciones generalmente se proporciona agregando partida que poseen características similares en grupos razonablemente homogéneos.

3.3.4 Cuentas de orden

Las cuentas de orden se utilizan para registrar derechos y obligaciones reales de una entidad no lucrativa, pero que no afectan de forma directa ni modifican las cuentas del Estado de Posición Financiera y del Estado de Actividades, (activos, pasivos, capital, ingresos, desembolsos), lo que significa que son la representación de valores eventuales que nos sirven para efectos de controles administrativos o recordatorias. Derivado de lo anterior y de acuerdo con la partida doble, se deben abrir dos cuentas de mayor; una de naturaleza deudora y otra de naturaleza acreedora que especifiquen claramente el registro que representan.

Los valores eventuales son derechos y obligaciones probables o que están sujetos a una contingencia o condición, al suceder esta se convierten en valores reales.

La apertura de las cuentas de orden está determinada por las operaciones tales como:

- Para registrar valores ajenos que se reciban: en guarda, en prenda o garantía, para la ejecución de un mandato (compra-venta).
- Para registrar derechos u obligaciones contingentes: otorgamiento de fianzas, contratos de seguros, entre otros.

- Registro de operaciones, con fines de control o de recordatorio: convenios o contratos que impliquen un compromiso crítico o tengan alguna condición que restrinjan su uso.

3.3.5 Clasificación de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas

“El Estado de Actividades debe de informar los ingresos como incrementos en activos netos no restringidos a menos que el uso de los activos recibidos sea limitado por restricciones impuestas por el donador”. (12)

En ausencia de una estipulación explícita del donador o de circunstancias que en el recibo de la contribución no dejen clara la restricción impuesta del donador sobre su uso, las contribuciones se informan como ingresos o ganancias no restringidas, que incrementan los activos netos parcialmente restringidos o los activos netos permanentemente restringidos dependiendo del tipo de restricción.

Sin embargo, las contribuciones restringidas por el donador, cuyas restricciones se cumplan en el mismo período en que se informa, pueden informarse como apoyo no restringido siempre que una organización lo haga consistentemente período a período y revele su política contable.

3.3.5.1 Información sobre montos brutos de ingresos y gastos

Para ayudar a explicar las relaciones de las operaciones y actividades continuas, principales o centrales de una organización no lucrativa, un Estado de Actividades deberá informar los montos brutos de ingresos y gastos.

“Los ingresos por inversiones pueden informarse netos de gastos relacionados. El estado de actividades puede informar ganancias y pérdidas como montos netos si son resultado

de transacciones no relacionadas con la actividad principal o incidental y de otros sucesos y circunstancias que pueden estar más allá del control de la administración”. (12)

3.3.5.2 Información sobre los esfuerzos de servicio de una organización

Para ayudar a donadores, acreedores y otros interesados a evaluar los esfuerzos de una organización para el logro de sus objetivos, incluyendo los costos de sus servicios y el uso de los recursos, un Estado de Actividades o notas a los estados financieros deberán de proporcionar información sobre los gastos informados por su clasificación funcional tales como los principales servicios brindados por el programa de actividades de apoyo.

Los servicios de programas son las actividades que dan como resultado bienes y servicios que se distribuyen a los beneficiarios, clientes y miembros, y cumplen con los propósitos de la misión para la que existe la organización. Dichos servicios son el propósito de la organización y a menudo se relacionan con varios programas principales. Las actividades de apoyo son todas las actividades de una organización no lucrativa que no sean servicios del programa. Generalmente incluyen actividades de administración, recaudación de fondos y desarrollo de.

3.3.6 Estado de flujos de efectivo

El propósito de este estado es proporcionar información relevante sobre el efectivo recibido y los desembolsos hechos por una organización durante un período.

3.3.7 Notas a los estados financieros

Estas representan la divulgación de cierta información que no está directamente reflejada en los estados financieros descritos anteriormente, la cual; es de utilidad para que los usuarios de la información financiera tomen decisiones objetivas y oportunas.

CAPÍTULO IV

(CASO PRÁCTICO)

BASES TÉCNICAS PARA ELABORAR Y PRESENTAR ESTADOS FINANCIEROS E INFORMACIÓN FINANCIERA DE UNA ENTIDAD NO LUCRATIVA QUE ADMINISTRA FONDOS DE ORGANISMOS INTERNACIONALES

Para ejemplificar las bases técnicas para elaborar y presentar estados financieros de una entidad no lucrativa, se aplicará a una Fundación que administra fondos de organismos internacionales, la cual se encuentra delimitada dentro del tipo de entidades cuya finalidad es proteger y promover el uso sostenible de la riqueza natural y la biodiversidad regional. Dicha Fundación tiene más de 20 años de operar como tal en Guatemala.

Es importante resaltar, que a pesar que las Normas Internacionales de Información Financiera dentro de las características cualitativas de la información financiera y presentación de los estados financieros, requiere la comparabilidad para analizar los resultados de las operaciones de una entidad satisfactoriamente; para efectos didácticos y del desarrollo del presente caso práctico únicamente se analiza y presenta información financiera de un año.

4.1 Información y antecedentes de la Fundación

Fundación Ecológica, Natural y Regional (*la “Fundación”*), “es una fundación privada, apolítica, sin fines de lucro y con autonomía institucional, creada conforme a las leyes de la República de Guatemala, por plazo indefinido. El Acuerdo Gubernativo que concreta su origen, fue emitido en junio de 1990”. (21)

La Fundación trabaja en beneficio de la conservación del medio ambiente en Guatemala, así como en el desarrollo sostenible de la riqueza natural desde la década de los noventa. Desde sus primeros años se compraron tierras para conservación en lugares estratégicos en donde se desarrolla la Fundación.

A finales de dicha década, respondiendo a las prioridades de conservación en el país y considerando que los humedales son los ecosistemas más ricos en biodiversidad del planeta, se logró declarar como área protegida el humedal ubicado en una de las áreas propiedad de la Fundación objeto de estudio.

Es así; como, a la fecha la Fundación Ecológica, Natural y Regional es una de las más importantes en Guatemala en cuanto a proteger y promover el uso sostenible de la riqueza natural. Al 31 de diciembre del 2013 los empleados totales de la Fundación son 31, que incluye 11 asesores técnicos que facturan sus servicios.

4.1.1 Objetivos

Los objetivos principales de la Fundación son:

- “Proteger, conservar y luchar por la defensa de la vida silvestre (fauna, flora, bosque y paisaje) y en general, de todos los recursos tanto naturales renovables como no renovables. (21)
- Promover la enseñanza educativa general y en especial lo referente a materia de defensa, protección y conservación de la naturaleza. (21)
- Recaudar de donantes y amigos de la naturaleza, aportes para realizar los diferentes fines y propósitos de la Fundación. (21)
- Adquirir y disponer de los bienes en la forma que sea más conveniente para el desarrollo de la Fundación y alcance de sus metas. (21)

- Conservar y proteger el humedal, así como; cooperar en la realización de la defensa de la naturaleza”. (21)

4.1.2 Misión

“Proteger y promover el uso sostenible de la riqueza natural y la biodiversidad regional, especialmente de Guatemala, como patrimonio de las generaciones futuras y para beneficio y supervivencia de la humanidad”. (21)

4.1.3 Visión

“Ser una organización líder en Guatemala y en las regiones que se relacionan con la riqueza natural, en materia de conservación y manejo sostenible de la naturaleza. Se caracteriza por ser una organización moderna, con solidez institucional y financiera y con un alto nivel responsabilidad social”. (21)

4.2 Información para el desarrollo del caso práctico

Para ejemplificar adecuadamente la forma de elaborar y presentar estados financieros de una entidad no lucrativa que administra fondos de organismos internacionales, a continuación se detalla información sobre ciertas operaciones que efectuó la Fundación objeto de estudio durante el año 2013, la cual; se utilizará de base para realizar los registros contables y estados financieros, así:

- Los saldos iniciales son los siguientes: Efectivo no restringido Q190,500, efectivo restringido Q44,500, cuentas por cobrar Q5,200, inversiones temporalmente restringidas Q35,500, propiedades y equipo (terrenos) Q22,333, proyectos por ejecutar Q44,500, préstamos por pagar Q100,650, patrimonio temporalmente

restringido Q50,000 y excedentes acumulados no restringidos Q102,833 (*ver registro contable en diario general - P#1*).

- El 3 de enero, los asociados fundadores aportaron Q500,000 específicamente para ser invertidos en certificados de depósito a plazo fijo en cualquier banco del sistema bancario de Guatemala, los cuales; serán renovados anualmente por período indefinido, devengando el 5% de interés anual o más. Los rendimientos generados por estos certificados, podrán ser utilizados por la Fundación en sus operaciones normales (*ver registro contable en diario general - P#2*).
- El 1 de abril, se adquirió un préstamo fiduciario con la entidad “Biodiversidad Natural” por Q485,500. El plazo de este crédito es de 36 meses a contar de la presente fecha, por lo que vence el 31 de marzo del 2016. Dicho préstamo fue condicionado para la compra de dos fincas en el área de Petén con el objetivo de proteger la riqueza natural, flora y fauna (*ver registro contable en diario general - P#3*). El monto total del crédito se pagará al vencimiento del plazo, el cual; devenga el 7% anual de interés variable pagaderos trimestralmente el último día hábil de cada trimestre (*ver registros contables en diario general - P#5, 19 y 23*).
- Con el objetivo de proteger la riqueza natural, flora y fauna en Guatemala, con fecha 3 junio la Fundación con el efectivo del préstamo fiduciario obtenido con la entidad “Biodiversidad Natural” realizó la compra de las dos fincas en el área de Petén por Q485,500 (*ver registro contable en diario general - P#4*).
- Con fecha 1 de julio, la Fundación suscribió un convenio de donación con una entidad Holandesa (organismo internacional) por Q163,500, específicamente para promover el desarrollo comunitario para la conservación del medio ambiente en el área de Petén, a través de capacitaciones de concientización impartidas por los asesores técnicos de la Fundación, el cual; será denominado “Proyecto ecológico de

desarrollo comunitario I”. El plazo de dicho convenio es de 12 meses a partir de la suscripción, por lo que vence el 30 de junio del 2014.

La Fundación en esa misma fecha recibió la transferencia bancaria de la entidad donante por el monto total del convenio suscrito (*ver registro contable en diario general - P#6*).

- El 31 de julio, se realizaron las siguientes transacciones que corresponden al “Proyecto ecológico de desarrollo comunitario I”, así:
 - a) Se realizaron desembolsos en concepto de honorarios técnicos a los asesores encargados de impartir las capacitaciones de concientización en distintas áreas de Petén para conservar el medio ambiente, flora y fauna por Q14,550 (*ver registro contable en diario general - P#7*) y
 - b) Se adquirió un pick-up usado, doble cabina, modelo 2008 por Q65,500, el cual; será utilizado específicamente para trasladar a los asesores técnicos a las distintas comunidades para que impartan las capacitaciones (*ver registro contable en diario general - P#8*).
- Con fecha 25 de agosto, la Fundación suscribió un nuevo convenio de donación con una entidad Alemana (organismo internacional) por Q186,500, específicamente para proteger los recursos naturales en el área donde se desenvuelve la Fundación, el cual; será denominado “Proyecto de protección de recursos naturales I”. El plazo de dicho convenio es de 12 meses a partir de la suscripción, por lo que vence el 24 de agosto del 2014.

La Fundación en esa misma fecha recibió la transferencia bancaria de la entidad donante por el monto total del convenio suscrito (*ver registro contable en diario general - P#10*).

- El 31 de agosto, se realizaron las siguientes transacciones:

Del “Proyecto ecológico de desarrollo comunitario I, así:

- a) Se realizaron desembolsos en concepto de honorarios técnicos a los asesores encargados de impartir las capacitaciones de concientización en distintas áreas de Petén para conservar el medio ambiente, flora y fauna por Q14,550 (***ver registro contable en diario general - P#11***) y
- b) Se adquirió equipo de computo por Q20,550 consistente en dos computadoras portátiles que se utilizaran para impartir las capacitaciones de concientización (***ver registro contable en diario general - P#12***).

Del “Proyecto de protección de recursos naturales I”, así:

- c) Se realizaron desembolsos en concepto de honorarios técnicos al personal encargados de velar por la protección de los bosques y recursos hídricos en distintas áreas de Petén por Q5,000 (***ver registro contable en diario general - P#11***).

- El 14 de septiembre, la Fundación como parte de sus actividades principales realizó las siguientes transacciones:

- a) Efectuó ventas de servicios por Q27,540 que corresponden principalmente a asesorías de reforestación, dicho monto fue cobrado en efectivo (***ver registro contable en diario general - P#14***), y
- b) Prestó servicios por asesorías para proteger y conservar el humedal, la flora y fauna al crédito por Q77,555, los cuales serán cobrados en un plazo de cuatro meses (***ver registro contable en diario general - P#15***).

- El 17 de septiembre, se efectuaron pagos a proveedores por concepto de combustible y mantenimiento del pick-up utilizado en el “Proyecto ecológico de desarrollo comunitario I” por Q17,800 (*ver registro contable en diario general - P#16*).
- El 30 de septiembre, se realizaron las siguientes transacciones:
Actividades propias de la Fundación:
 - a) La Fundación adquirió mobiliario y equipo de oficina con fondos propios por Q23,450, el cual será utilizado en sus oficinas centrales (*ver registro contable en diario general - P#17*).

Del “Proyecto ecológico de desarrollo comunitario I, así:

- b) Se realizaron desembolsos en concepto de honorarios técnicos a los asesores encargados de impartir las capacitaciones de concientización en distintas áreas de Petén para conservar el medio ambiente, flora y fauna por Q14,550 (*ver registro contable en diario general - P#18*).

Del “Proyecto de protección de recursos naturales I”, así:

- c) Se realizaron desembolsos en concepto de honorarios técnicos al personal encargado de velar por la protección de bosques y recursos hídricos en distintas áreas de Petén por Q5,000 (*ver registro contable en diario general - P#18*).

- El 31 de diciembre, se realizaron las siguientes transacciones:
 - a) Regularización de la cuenta pasiva proyectos por ejecutar de acuerdo a todos los desembolsos de proyectos efectuados durante el período (*ver registro contable en diario general - P#20*).
 - b) Registro de las depreciaciones del mobiliario y equipo adquirido con fondos propios de la Fundación (*ver registro contable en diario general - P#21*).

- c) Registro de los intereses devengados por los certificados de depósito a plazo fijo *(ver registro contable en diario general - P#22)*.
- d) Se provisionaron sueldos por Q26,500 y pagan en efectivo Q58,500, por las actividades directas que realizan los asesores correspondientes a la Fundación propiamente *(ver registro contable en diario general - P#24)*.

4.3 Desarrollo del caso práctico

De acuerdo a la información proporcionada, a continuación se detallan los registros contables de cada transacción realizada por la Fundación Ecológica, Natural y Regional de forma cronológica durante el año 2013 (libros de diario y mayor general), así como; la elaboración y presentación de un juego completo de estados financieros.

4.3.1 Libro Diario

DIARIO GENERAL
Fundación Ecológica, Natural y Regional
(Cifras expresadas en Quetzales)

P#1	01/01/2013	Debe	Haber
Activo	Efectivo no restringido	190,500	-
Activo	Efectivo restringido	44,500	-
Activo	Cuentas por cobrar	5,200	-
Activo	Inversiones temporalmente restringidas	35,500	-
Activo	Propiedades y equipo - neto	22,333	-
Pasivo	Proyectos por ejecutar	-	44,500
Pasivo	Préstamos por pagar	-	100,650
Patrimonio	Patrimonio temporalmente restringido	-	50,000
Patrimonio	Excedentes acumulados no restringidos	-	102,883
	Partida de apertura, para registrar los saldos iniciales del período 2013.	298,033	298,033

P#2 03/01/2013

		Debe	Haber
Activo	Inversiones permanentemente restringidas	500,000	-
Patrimonio	Patrimonio permanentemente restringido	-	500,000
	Para registrar la aportación de los asociados fundadores, la cual fue invertida en certificados de depósito a plazo fijo.	500,000	500,000

P#3 01/04/2013

		Debe	Haber
Activo	Efectivo no restringido	485,500	-
Pasivo	Préstamos por pagar	-	485,500
	Para registrar el préstamo adquirido con la entidad "Biodiversidad Natural" para la compra de dos fincas en el área de Petén.	485,500	485,500

P#4 03/06/2013

		Debe	Haber
Activo	Propiedades y equipo (terrenos)	485,500	-
Activo	Efectivo no restringido	-	485,500
	Para registrar la compra de una finca en el área de Petén para proteger la riqueza natural, flora y fauna en Guatemala.	485,500	485,500

P#5 30/06/2013

		Debe	Haber
Resultados	Otros gastos financieros	8,496	-
Activo	Efectivo no restringido	-	8,496
	Para registrar el pago de los intereses generados por el préstamo adquirido con la entidad "Biodiversidad Natural".	8,496	8,496

P#6 01/07/2013

		Debe	Haber
Activo	Efectivo restringido	163,500	-
Pasivo	Proyectos por ejecutar	-	163,500
	Para registrar la transferencia bancaria de un Organismo Internacional por la suscripción del convenio de donación denominado "Proyecto ecológico de desarrollo comunitario I".	163,500	163,500

P#7 31/07/2013

		Debe	Haber
Resultados	Desembolsos de proyectos (honorarios)	14,550	-
Activo	Efectivo restringido	-	14,550
	Para registrar los desembolsos en concepto de honorarios técnicos por capacitaciones, correspondientes a julio del 2013 del "Proyecto ecológico de desarrollo comunitario I".	14,550	14,550

P#8 31/07/2013

		Debe	Haber
Resultados	Desembolsos de proyectos (vehículos)	65,500	-
Activo	Efectivo restringido	-	65,500
	Para registrar la compra de un pick-up doble cabina para uso exclusivo del "Proyecto ecológico de desarrollo comunitario I".	65,500	65,500

P#9 31/07/2013

		Debe	Haber
Ctas. Orden	Vehículos de proyectos	65,500	-
Ctas. Orden	Bienes en uso temporalmente restringidos	-	65,500
	Registro a cuentas de orden para llevar control de los activos comprados con fondos del "Proyecto ecológico de desarrollo comunitario I".	65,500	65,500

P#10 25/08/2013

		Debe	Haber
Activo	Efectivo restringido	186,500	-
Pasivo	Proyectos por ejecutar	-	186,500
	Para registrar la transferencia bancaria de un Organismo Internacional por la suscripción del convenio de donación denominado "Proyecto de protección de recursos naturales I".	186,500	186,500

P#11 31/08/2013

		Debe	Haber
Resultados	Desembolsos de proyectos (honorarios)	14,550	-
Resultados	Desembolsos de proyectos (honorarios)	5,000	-
Activo	Efectivo restringido	-	19,550
	Para registrar los desembolsos en concepto de honorarios técnicos por capacitaciones, así como; por protección de bosques y recursos hídricos correspondientes a agosto del 2013, "Proyecto ecológico de desarrollo comunitario I" y "Proyecto de protección de recursos naturales I".	19,550	19,550

P#12 31/08/2013

		Debe	Haber
Resultados	Desembolsos de proyectos (equipo de computo)	20,550	-
Activo	Efectivo restringido	-	20,550
	Para registrar la compra de equipo de computo para uso exclusivo del "Proyecto ecológico de desarrollo comunitario I".	20,550	20,550

P#13 31/08/2013

		Debe	Haber
Ctas. Orden	Equipo de computo de proyectos	20,550	-
Ctas. Orden	Bienes en uso temporalmente restringidos	-	20,550
	Registro a cuentas de orden para llevar el control de los activos comprados con fondos del "Proyecto ecológico de desarrollo comunitario I".	20,550	20,550

P#14 14/09/2013

		Debe	Haber
Activo	Efectivo no restringido	27,540	-
Resultados	Ingresos por servicios	-	27,540
	Para registrar los ingresos por servicios de asesorías de reforestación.	27,540	27,540

P#15 14/09/2013

		Debe	Haber
Activo	Cuentas por cobrar	77,555	-
Resultados	Ingresos por servicios	-	77,555
	Para registrar la venta de servicios al crédito por asesorías para conservar y proteger el humedal, la flora y fauna.	77,555	77,555

P#16 17/09/2013

		Debe	Haber
Resultados	Desembolsos de proyectos (combustible y mant.)	17,800	-
Activo	Efectivo restringido	-	17,800
	Para registrar el pago de combustible y mantenimiento del pick-up utilizado en el "Proyecto ecológico de desarrollo comunitario I".	17,800	17,800

P#17 30/09/2013

		Debe	Haber
Activo	Propiedades y equipo (mobiliario y equipo)	23,450	-
Activo	Efectivo no restringido	-	23,450
	Para registrar la compra de mobiliario y equipo de oficina con fondos propios de la Fundación.	23,450	23,450

P#18 30/09/2013

		Debe	Haber
Resultados	Desembolsos de proyectos (honorarios)	14,550	-
Resultados	Desembolsos de proyectos (honorarios)	5,000	-
Activo	Efectivo restringido	-	19,550
	Registro de desembolsos en concepto de honorarios de los "Proyecto ecológico de desarrollo comunitario I" y "Proyecto de protección de recursos naturales I".	19,550	19,550

P#19 30/09/2013

		Debe	Haber
Resultados	Otros gastos financieros	8,496	-
Activo	Efectivo no restringido	-	8,496
	Para registrar el pago de los intereses generados por el préstamo adquirido con la entidad "Biodiversidad Natural".	8,496	8,496

P#20 31/12/2013

		Debe	Haber
Pasivo	Proyectos por ejecutar	157,500	-
Resultados	Ingresos fondos de proyectos		157,500
	Temp. restringidos (ver P#7)	14,550	
	Temp. restringidos (ver P#8)	65,500	
	Temp. restringidos (ver P#11)	14,550	
	Temp. restringidos (ver P#11)	5,000	
	Temp. restringidos (ver P#12)	20,550	
	Temp. restringidos (ver P#16)	17,800	
	Temp. restringidos (ver P#18)	14,550	
	Temp. restringidos (ver P#18)	5,000	
	Para regularizar la cuenta pasiva proyectos por ejecutar de acuerdo a los desembolsos de proyectos efectuados durante el período.	157,500	157,500

P#21 31/12/2013

		Debe	Haber
Resultados	Depreciación gasto	1,173	-
Reg. Activo	Depreciación acumulada	-	1,173
	Para registrar las depreciación del mobiliario y equipo adquirido con fondos propios de la Fundación.	1,173	1,173

P#22 31/12/2013

		Debe	Haber
Activo	Efectivo no restringido	25,000	-
Resultados	Otros ingresos financieros	-	25,000
	Para registrar los intereses devengados por los certificados de depósito a plazo.	25,000	25,000

P#23

		Debe	Haber
Resultados	Otros gastos financieros	8,496	-
Activo	Efectivo no restringido	-	8,496
	Para registrar el pago de los intereses generados por el préstamo adquirido con la entidad "Biodiversidad Natural".	8,496	8,496

P#24

		Debe	Haber
Resultados	Sueldos	85,000	-
Activo	Efectivo no restringido	-	58,500
Pasivo	Cuentas por pagar	-	26,500
	Para provisionar y pagar sueldos, por las actividades directas que realizan los asesores correspondientes a la Fundación propiamente.	85,000	85,000

4.3.2 Libro Mayor

MAYOR GENERAL

Fundación Ecológica, Natural y Regional
(Cifras expresadas en Quetzales)

Efectivo no restringido			
Debe		Haber	
P#1	190,500	P#4	485,500
P#3	485,500	P#5	8,496
P#14	27,540	P#17	23,450
P#22	25,000	P#19	8,496
		P#23	8,496
		P#24	58,500
	728,540		592,938
	135,602		-

Efectivo restringido			
Debe		Haber	
P#1	44,500	P#7	14,550
P#6	163,500	P#8	65,500
P#10	186,500	P#11	19,550
		P#12	20,550
		P#16	17,800
		P#18	19,550
	394,500		157,500
	237,000		-

Cuentas por cobrar			
Debe		Haber	
P#1	5,200		
P#15	77,555		
	82,755		-

Inversiones temporalmente restringidas			
Debe		Haber	
P#1	35,500		
P#2	500,000		
	535,500		-

Propiedades y equipo			
Debe		Haber	
P#1	22,333		
P#4	485,500		
P#17	23,450		
	531,283		-

Depreciaciones acumuladas			
Debe		Haber	
		P#21	1,173
	-		1,173

Cuentas por pagar	
Debe	Haber
	P#24 26,500
-	26,500

Proyectos por ejecutar	
Debe	Haber
P#20 157,500	P#1 44,500
	P#6 163,500
	P#10 186,500
157,500	394,500
-	237,000

Préstamos por pagar	
Debe	Haber
	P#1 100,650
	P#3 485,500
-	586,150

Patrimonio temporalmente restringido	
Debe	Haber
	P#1 50,000
	P#2 500,000
-	550,000

Ingresos por servicios	
Debe	Haber
	P#14 27,540
	P#15 77,555
-	105,095

Ingresos fondos de proyectos	
Debe	Haber
	P#20 157,500
-	157,500

Honorarios	
Debe	Haber
P#24 85,000	
85,000	-

Depreciaciones gasto	
Debe	Haber
P#21 1,173	
1,173	-

Desembolsos de proyectos	
Debe	Haber
P#7 14,550	
P#8 65,500	
P#11 19,550	
P#12 20,550	
P#16 17,800	
P#18 19,550	
157,500	-

Otros gastos financieros	
Debe	Haber
P#5 8,496	
P#19 8,496	
P#23 8,496	
25,488	-

Otros ingresos financieros	
Debe	Haber
	P#22 25,000
-	25,000

Excedentes acumulados no restringidos	
Debe	Haber
	P#1 102,883
-	102,883

Cuentas de orden activos de proyectos	
Debe	Haber
P#9 65,500	
P#13 20,550	
86,050	-

Cuentas de orden bienes en uso	
Debe	Haber
	P#9 65,500
	P#13 20,550
-	86,050

4.3.3 Presentación de estados financieros de acuerdo con las FASB 116 y 117

De acuerdo a los libros diario y mayor presentados anteriormente, a continuación se presenta un conjunto completo de estados financieros de acuerdo a lo estipulado en la FASB 117, en los cuales se ejemplifica la forma de contabilizar las aportaciones recibidas de organismos internacionales según la FASB 116. Actualmente en nuestro medio se tiene como práctica contable tomar de base estas normas para presentar estados financieros de entidades no lucrativas y registrar las donaciones recibidas. Así mismo, tal y como se muestra, es práctica contable nombrar a los estados financieros de la forma que se hace, apegado a dichas normas. Por aparte, es importante resaltar que el uso de los términos “restringido” y “no restringido” se utiliza para diferenciar los activos, pasivos y operaciones que han sido separados por la administración para un uso específico, de acuerdo a las condiciones interpuestas por los organismos internacionales al momento de efectuar las donaciones.

ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA

Fundación Ecológica, Natural y Regional

Al 31 de diciembre del 2013

(Cifras expresadas en Quetzales)

ACTIVO	
Corriente	
Efectivo no restringido (nota 4)	Q 135,602
Efectivo restringido (nota 4)	237,000
Cuentas por cobrar	82,755
	455,357
No corriente	
Inversiones temporalmente restringidas (nota 5)	535,500
Propiedades y equipo - neto (nota 6)	530,110
	1,065,610
TOTAL ACTIVO	Q 1,520,967
Cuentas de orden	
Bienes en uso	Q 86,050

ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA

Fundación Ecológica, Natural y Regional

Al 31 de diciembre del 2013

(Cifras expresadas en Quetzales)

PASIVO	
Corriente	
Cuentas por pagar	Q 26,500
Proyectos por ejecutar (nota 7)	237,000
	263,500
No corriente	
Préstamos por pagar (nota 8)	586,150
TOTAL PASIVO	849,650
PATRIMONIO	
Patrimonio temporalmente restringido (nota 9)	550,000
Excedentes acumulados no restringidos	121,317
TOTAL PATRIMONIO	671,317
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	Q 1,520,967
Cuentas de orden	
Bienes en uso	Q 86,050

ESTADO DE ACTIVIDADES
Fundación Ecológica, Natural y Regional
 Por el año terminado el 31 de diciembre del 2013
 (Cifras expresadas en Quetzales)

	No restringido	Temporal- mente res- tringido	Total
INGRESOS			
Ingresos por servicios (nota 10)	Q 105,095	Q -	Q 105,095
Fondos de proyectos	-	157,500	157,500
	105,095	157,500	262,595
DESEMBOLSOS			
Sueldos	85,000	-	85,000
Depreciaciones	1,173	-	1,173
Desembolsos de proyectos	-	157,500	157,500
Otros (ingresos) y gastos - neto	488	-	488
	86,661	157,500	244,161
Excedentes de ingresos sobre desembolsos	Q 18,434	Q -	Q 18,434

ESTADO DE MOVIMIENTO PATRIMONIAL
Fundación Ecológica, Natural y Regional
 Por el año terminado el 31 de diciembre del 2013
 (Cifras Expresadas en Quetzales)

	Patrimonio temporal- mente restringido	Excedentes acumulados no restringidos	Total
Saldo al 31 de diciembre del 2012	Q 50,000	Q 102,883	Q 152,883
Aportación de asociados	500,000	-	500,000
Incremento en el activo neto del año	-	18,434	18,434
Saldo al 31 de diciembre del 2013	Q 550,000	Q 121,317	Q 671,317

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO - MÉTODO DIRECTO

Fundación Ecológica, Natural y Regional

Por el año terminado el 31 de diciembre del 2013

(Cifras expresadas en Quetzales)

FLUJOS DE EFECTIVO POR ACTIVIDADES DE OPERACIÓN		
Efectivo recibido por donaciones	Q	350,000
Efectivo recibido por venta de servicios		27,540
Efectivo recibido por otros ingresos financieros		25,000
Efectivo desembolsado para gastos de proyectos		(157,500)
Efectivo desembolsado para pago de sueldos		(58,500)
Efectivo desembolsado para otros gastos financieros		(25,488)
Efectivo neto obtenido de las actividades de operación		161,052
FLUJOS DE EFECTIVO EN ACTIVIDADES DE INVERSIÓN		
Efectivo desembolsado para inversiones en certificados a plazo		(500,000)
Efectivo desembolsado para compra de propiedades y equipo		(508,950)
Efectivo utilizado en las actividades de inversión		(1,008,950)
FINANCIAMIENTO		
Efectivo recibido de aportaciones de asociados		500,000
Efectivo recibido de préstamos		485,500
Efectivo obtenido de las actividades de financiamiento		985,500
Variación neta de efectivo		137,602
Efectivo al inicio del año		235,000
Efectivo no restringido y efectivo restringido al final del año	Q	372,602

4.3.4 Notas a los estados financieros

A continuación se presentan las notas a los estados financieros de la Fundación Ecológica, Natural y Regional al 31 de diciembre del 2013.

4.3.4.1 Nota (1) - Antecedentes y operaciones de la Fundación

Fundación Ecológica, Natural y Regional (la “Fundación”), es una fundación privada, apolítica, sin fines de lucro y con autonomía institucional, creada conforme a las leyes de

la República de Guatemala, por plazo indefinido. El Acuerdo Gubernativo que concreta su origen, fue emitido en junio de 1990.

Los objetivos principales de la Fundación son:

- “Proteger, conservar y luchar por la defensa de la vida silvestre (fauna, flora, bosque y paisaje) y en general, de todos los recursos tanto naturales renovables como no renovables.
- Promover la enseñanza educativa general y en especial lo referente a materia de defensa, protección y conservación de la naturaleza.
- Recaudar de donantes y amigos de la naturaleza, aportes para realizar los diferentes fines y propósitos de la Fundación.
- Adquirir y disponer de los bienes en la forma que sea más conveniente para el desarrollo de la Fundación y alcance de sus metas.
- Conservar y proteger el humedal, así como; cooperar en la realización de la defensa de la naturaleza”.

Sus oficinas administrativas se encuentran ubicadas en la ciudad de Guatemala. Al 31 de diciembre del 2013 los empleados totales de la Fundación son 31, que incluyen 11 asesores técnicos que facturan sus servicios.

4.3.4.2 Nota (2) - Resumen de las políticas contables más significativas

Los estados financieros de la Fundación están preparados en todos sus aspectos importantes de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF. Las principales políticas contables adoptadas por esta Fundación en el registro de sus operaciones y en la preparación de su información financiera se resumen a continuación:

a) Presentación de estados financieros básicos

Las normas internacionales de información financiera no definen el nombre de los estados financieros básicos para entidades no lucrativas, razón por la cual; se toma de base el FASB-117, emitido por la Junta de Normas de Información Financiera (FASB) de los Estados Unidos de América, tal y como lo estipula la NIC 1 y NIIF 1.

b) Inversiones temporalmente restringidas

Las inversiones en títulos valores deben registrarse al costo y no exceder de su valor de mercado. Los rendimientos generados por estos títulos valores son registrados como parte de los resultados del período al momento de ser devengados, los cuales; pueden ser utilizados por la Fundación para la conservación de la biodiversidad en Guatemala. La administración registra los rendimientos como no restringidos.

c) Propiedades y equipo

Se registran a su costo de adquisición. Las reparaciones y mejoras importantes que prolongan la vida útil original de los bienes se capitalizan. Los reemplazos menores, reparaciones y mantenimiento que no mejoran el activo ni alargan la vida útil restante, se cargan a resultados a medida que se efectúan. La Fundación deprecia sus activos bajo el método de línea recta, según porcentajes de vida útil pre-establecidos.

d) Proyectos por ejecutar

La Fundación administra y/o ejecuta fondos donados de entidades extranjeras con propósitos u objetivos específicos acordados entre el donante y la Fundación.

Al momento de recibir los fondos son registrados en cuentas bancarias específicas, si así lo requiere el convenio ó en las cuentas operativas de la Fundación, contra la cuenta de pasivo denominada “Proyectos por ejecutar”. Conforme la Fundación ejecuta los fondos según el convenio, éstos son rebajados de la cuenta bancaria y de la cuenta pasiva en mención.

e) Operaciones temporalmente restringidas

Las donaciones recibidas por los organismos internacionales para un propósito específico y según requerimiento particulares son registradas por la Administración como operaciones temporalmente restringida.

f) Operaciones no restringidas

Los excedentes netos de ingresos sobre desembolsos originados por las actividades de cada ejercicio se acumulan, formando los excedentes acumulados no restringidos. Debido a la naturaleza de la Fundación, estos excedentes acumulados no son distribuidos en forma de dividendos, participaciones o cualquier otra forma de distribución.

g) Método de reconocimiento de ingresos

Los ingresos por donaciones y otros ingresos son registrados conforme el método contable de lo devengado.

h) Transacciones en moneda extranjera

Las transacciones en moneda extranjera se registran en moneda nacional al tipo de cambio vigente al momento de la operación o al estipulado en los convenios suscritos. La

valuación a la fecha de cierre se actualiza con el tipo de cambio vigente, registrando a resultados el diferencial cambiario.

4.3.4.3 Nota (3) - Unidad monetaria y tipo de cambio

Los estados financieros se expresan en Quetzales, moneda oficial de la República de Guatemala. A partir del 16 de marzo de 1994, la Junta Monetaria autorizó que el valor del Quetzal con respecto al Dólar de los Estados Unidos de América, se fijará en el mercado bancario nacional a través de la oferta y la demanda de divisas.

A partir del 25 de octubre de 2006, se toma como base el promedio ponderado de los tipos de cambio correspondientes a la operación de compra y venta de divisas de los Estados Unidos de Norteamérica establecido por el Banco de Guatemala. Al 31 de diciembre del 2013 el tipo de cambio de referencia en el mercado bancario era de Q7.84 por US\$1.

4.3.4.4 Nota (4) - Efectivo no restringido y restringido

Al 31 de diciembre del 2013, este rubro se integra de la siguiente forma:

Efectivo no restringido	Q 135,602
Efectivo restringido <u>a/</u>	237,000
	<hr/>
	Q 372,602

a/ Este efectivo se encuentra restringido, debido a que su uso es específicamente para uso en los proyectos de protección de recursos naturales y ecológico de desarrollo comunitario (ver nota de proyectos por ejecutar).

4.3.4.5 Nota (5) - Inversiones temporalmente restringidas

Al 31 de diciembre del 2013, este rubro se integra de la siguiente forma:

Descripción	% Interés	Vencimiento	Monto
Certificado de depósito a plazo fijo	5%	17/01/2015	Q 35,500
Certificado de depósito a plazo fijo	5%	02/01/2015	250,000
Certificado de depósito a plazo fijo	5%	02/01/2015	250,000
			Q 535,500

4.3.4.6 Nota (6) – Propiedades, planta y equipo

Al 31 de diciembre del 2013, este rubro se integra de la siguiente forma:

Terrenos <u>a/</u>	Q 507,833
Mobiliario y equipo	23,450
(-) Depreciación acumulada	(1,173)
Q 530,110	

a/ Estos terrenos principalmente corresponden al humedal y a inmuebles adquiridos en el área de Petén para proteger la riqueza natural, flora y fauna.

4.3.4.7 Nota (7) - Proyectos por ejecutar

Estos fondos de apoyo están integrados por donaciones destinadas a la protección de los recursos naturales y al desarrollo comunitario. Al 31 de diciembre del 2013, se integra de la siguiente forma:

Proyecto de protección de recursos naturales I	Q 158,700
Proyecto ecológico de desarrollo comunitario I	33,800
Otros proyectos	44,500
	Q 237,000

4.3.4.8 Nota (8) - Préstamos por pagar

Al 31 de diciembre del 2013, este rubro asciende a Q586,150, el cual; se encuentra integrado principalmente por el préstamo fiduciario con la entidad “Biodiversidad Natural”, el plazo de este crédito es de 36 meses a contar de la presente fecha, por lo que vence el 31 de marzo del 2016, el monto total del crédito se pagará al vencimiento del plazo, el cual; devengaba para dicho año el 7% anual de interés variable.

4.3.4.9 Nota (9) - Patrimonio temporalmente restringido

Al 31 de diciembre del 2013, el patrimonio temporalmente restringido asciende a Q550,000, el cual se encuentra integrado por las aportaciones de los asociados fundadores, que tienen un objetivo específico dentro de las operaciones de la Fundación.

4.3.4.10 Nota (10) - Ingresos por servicios

Los ingresos generados durante el año terminado el 31 de diciembre del 2013, ascienden a Q105,095, los cuales; corresponden a operaciones propias de la Fundación, principalmente por la venta de servicios de asesoría técnica de reforestación.

4.3.4.11 Nota (11) - Eventos subsecuentes

No se tiene conocimiento de ningún evento posterior, ocurrido entre la fecha de los estados financieros y la fecha de su autorización, que requieran la modificación de las cifras presentadas en los estados financieros autorizados.

CONCLUSIONES

1. Las Normas Internacionales de Información Financiera establecen los mecanismos y lineamientos para registrar, reportar y entregar información financiera-contable de entidades con ánimos de lucro en forma adecuada, comparable y entendible en todo el mundo por cualquier usuario de los estados financieros.
2. Conocer las bases técnicas contables y aspectos específicos para la adecuada presentación de los estados financieros e información financiera de entidades no lucrativas es de suma importancia para todo aquel que se desenvuelve en este ámbito, ya que actualmente dichos estados financieros e información financiera se preparan y presentan con base a normas, reglas y prácticas como si fueran entidades lucrativas.
3. La información contable que manejan las entidades no lucrativas constituye un medio idóneo para informar a las autoridades fiscales y las organizaciones internacionales que brindan el apoyo financiero (donantes), de las actividades realizadas, los medios y recursos con los que se cuentan; así como para demostrar la capacidad y la viabilidad que tienen para seguir operando en el futuro. Razón por la cual, esta información es de indudable relevancia y debe estar apegada a técnicas y bases contables aplicables a entidades no lucrativas.
4. Los estados financieros y la información financiera que manejan las entidades no lucrativas, son un medio de rendición de cuentas a través de su presentación, que tendrán que aseverar que los recursos obtenidos de los donantes fueron realmente destinados para los fines predeterminados, los cuales deben describirse cuantitativa y cualitativamente según el carácter de las donaciones, subvenciones, legados o en general cualquier otro bien en permanentemente restringidos, temporalmente restringidos o no restringidos.

5. Las entidades no lucrativas se ven afectadas por la ausencia de normas de contabilidad que establezcan la forma de presentación de los estados financieros e información financiera, aspecto que las mismas Normas Internacionales de Información Financiera lo tienen considerado para abocarse a otras normativas que sí lo consideran, como lo son las FASB-116 y FASB-117 emitidas por la Junta de Normas de Información Financiera (FASB) de los Estados Unidos de América.

RECOMENDACIONES

1. Para efectos de presentar estados financieros e información financiera de una entidad no lucrativa que administra fondos de organismos internacionales, recomiendo tomar de base la FASB-116 y FASB-117 emitidas por la Junta de Normas de Información Financiera (FASB) de los Estados Unidos de América, las cuales; establecen los lineamientos y mecanismos para registrar las donaciones recibidas y las donaciones realizadas, así como; todo lo relacionado a la presentación de los estados financieros de entidades no lucrativas, respectivamente. Lo anterior derivado que las propias Normas Internacionales de Información Financiera permiten utilizar otras bases técnicas de aceptación general, como lo son las FASB.
2. Para la preparación y debida presentación de la situación patrimonial y de actividades de las entidades no lucrativas, los estados financieros deben divulgar y mostrar sus activos de acuerdo a las restricciones interpuestas en los convenios de donación suscritos con organismos nacionales e internacionales, los pasivos de acuerdo a su exigibilidad, el activo neto pudiera clasificarse en permanentemente restringido, temporalmente restringido y no restringido a efecto de informar sobre el efecto acumulado de los recursos.
3. La información de las entidades no lucrativas que reflejen los estados financieros, debe presentarse de acuerdo al carácter de las donaciones, en permanentemente restringidos, temporalmente restringidos o no restringidos, conteniendo las siguientes características:
 - Reflejar el movimiento real del efectivo y equivalentes de efectivo.
 - Reflejar los derechos y obligaciones tanto de los donantes como de los ejecutores.
 - Informar sobre activos, pasivos, activos netos, ingresos, desembolsos en los estados financieros especificando cuando reconocer y medir estos elementos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Álvarez Sánchez, Adriana. LA REAL UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA 1676-1790. Editorial Universidad de Santiago de Compostela, Galicia, España, 2008.
2. Promulgada por Asamblea Nacional Constituyente. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA. Guatemala, 1986.
3. Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC). NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC) 2013.
4. Congreso de la República de Guatemala. ACUERDO GUBERNATIVO 512-98, REGLAMENTO DE INSCRIPCIÓN DE ASOCIACIONES CIVILES. Guatemala, 1998.
5. Congreso de la República de Guatemala. DECRETO 02-2003, LEY DE ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES PARA EL DESARROLLO. Guatemala, 2003.
6. Congreso de la República de Guatemala. DECRETO 106, CÓDIGO CIVIL. Guatemala, 1963.
7. Congreso de la República de Guatemala. DECRETO 1441, CÓDIGO DE TRABAJO. Presidencia de la República de Guatemala, 1961.
8. Congreso de la República de Guatemala. DECRETO 1748, LEY DEL SERVICIO CIVIL. Guatemala, 1978.
9. Congreso de la República de Guatemala. DECRETO 10-2012, LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA (LIBRO I IMPUESTO SOBRE LA RENTA) Y SUS REFORMAS, Guatemala, 2012.
10. Congreso de la República de Guatemala. DECRETO 2-70, CÓDIGO DE COMERCIO DE GUATEMALA, Guatemala, 1970.
11. Niebles De Las Salas, Elmira Inés; Elvia Margarita Oñoro Coneo y Roberto Carlos Oñoro Martínez. PROCESOS DESARROLLADOS POR GERENTES SOCIALES DE ONG'S EXITOSAS EN EL ÁMBITO DE LA GESTIÓN DEL TERCER SECTOR EN CARTAGENA. Editorial Juan Carlos Martínez Coll, Málaga, España, 2006.

12. Financial Accounting Standards Board – FASB. FASB statements (FAS) 116 y 117.
13. Fundación Arias para la Paz y el Progreso Humano. COOPERACIÓN, SOLIDARIDAD Y FILANTROPIA: VIEJOS Y NUEVOS SIGNIFICADOS EN CENTROAMÉRICA. 2ª. edición, Editorial 38. Fundación Arias para la Paz y el Progreso Humano, Panamá, 2004.
14. González Orellana, Carlos. HISTORIA DE LA EDUCACIÓN EN GUATEMALA. 6ª. edición, Editorial Universitaria, Guatemala, 2007.
15. IASB Consejo Internacional de Normas de Contabilidad. NIC 1 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS. Vigente a partir del 1 de enero del 2013.
16. IASB Consejo Internacional de Normas de Contabilidad. NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA No.1 ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NIIF. Vigente a partir del 1 de enero del 2013.
17. Lam España, René Armando. PROCEDIMIENTOS LEGALES PARA EL FUNCIONAMIENTO DE LOS PROYECTOS DE DESARROLLO DE ÁREA - P.D.A.-. Editorial Fundación Visión Mundial Guatemala, Guatemala, 2007.
18. VERNIS, ALFRED. Libro “LA GESTIÓN DE LAS ORGANIZACIÓN NO LUCRATIVAS”. Ediciones Deusto, 2004, Planeta de Agostini Profesional y Formación S.L. Barcelona. Páginas 225.
19. www.nicniif.org/home/
20. http://es.wikipedia.org/wiki/Estados_financieros
21. <http://www.fundacionecologica.org.gt/>