



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA.

TÍTULO:

DISEÑO DE UNA GUÍA PARA LA CONTABILIZACIÓN DE
TRANSACCIONES ESPECIALES EN ENTIDADES SIN FINES
DE LUCRO EN EL ECUADOR

AUTORAS:

GUIM ECHEVERRÍA, EILEEN MORAIMA
LÓPEZ LLORENTE, SARA MARILYN

TRABAJO DE TITULACIÓN PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL
TÍTULO DE INGENIERAS EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA
CPA.

TUTOR:

C.P.A. ORTÍZ DONOSO, RAÚL GUILLERMO, MSc.

GUAYAQUIL, ECUADOR

13 de marzo de 2017



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA.

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo fue realizado en su totalidad por: Eileen Moraima, Guim Echeverria y Sara Marilyn, López Llorente, como requerimiento parcial para la obtención del Título de: Ingenieras en Contabilidad y Auditoría CPA.

TUTOR:

f. _____
C.P.A. Ortiz Donoso, Raúl Guillermo, MSc.

DECANA DE LA FACULTAD

f. _____
Ing. Wong Laborde, Nancy Ivonne, Ph.D.

Guayaquil, a los 13 de días del mes de marzo de 2017



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA.

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Nosotras, Guim Echeverria Eileen Moraima y López Llorente Sara Marilyn

DECLARAMOS QUE:

El Trabajo de Titulación “Diseño de una guía para la contabilización de transacciones especiales en entidades sin fines de lucro en el Ecuador” previa a la obtención del Título de: Ingenieras en Contabilidad y Auditoría CPA, ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan al pie de las páginas correspondientes, cuyas fuentes se incorporan en la bibliografía. Consecuentemente este trabajo es de nuestra total autoría.

En virtud de esta declaración, nos responsabilizamos del contenido, veracidad y alcance científico del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, a los 13 días del mes de marzo del año 2017

LAS AUTORAS

f. _____

Guim Echeverria, Eileen Moraima

f. _____

López Llorente, Sara Marilyn



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA.

AUTORIZACIÓN

Nosotras, Eileen Moraima Guim Echeverria y Sara Marilyn López Llorente

Autorizamos a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, la publicación en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación “Diseño de una guía para la contabilización de transacciones especiales en entidades sin fines de lucro en el Ecuador”, cuyo contenido, ideas y criterios son de nuestra exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, los 13 días del mes de marzo del año 2017

LAS AUTORAS

f. _____

Guim Echeverria, Eileen Moraima

f. _____

López Llorente, Sara Marilyn

REPORTE URKUND

The screenshot shows the URKUND web interface. At the top, the browser address bar displays the URL: <https://secure.orkund.com/view/25986745-797248-774178#DcNBCoAgEAXQu8z6E38cddCrRluQChe5cRndvR68R+4pdSWU9vd/gaohENG>. The page header includes the URKUND logo and the user name 'Raúl Guillermo Ortiz'. The main content area is divided into two sections: 'Documento' and 'Lista de fuentes'. The 'Documento' section shows the document name 'Guim Eileen y López Sara Final.doc (D26204721)', the date '2017-03-06 13:23 (-05:00)', the sender 'raul.ortiz.donoso.ucsg@analysis.orkund.com', and the message 'Guim_Eileen_y_López_Sara_Final [Mostrar el mensaje completo](#)'. Below this, a yellow highlight indicates '4% de esta aprox. 44 páginas de documentos largos se componen de texto presente en 7 fuentes.' The 'Lista de fuentes' section displays a list of sources with expand/collapse icons and document titles or URLs. The sources listed include: '1433719699 CAPITULO 2.docx', 'http://www.vidadelacer.org/jupgrade/images/sto...', 'Naspud Bonete, Nancy Beatriz (1).docx', '1424386879_4.docx', 'Alexandra Faviola Cardona Chavez Ingenieria...', 'http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4...', 'http://www.dian.gov.co/micrositios/niif/Documen...', 'http://www.sri.gob.ec/web/guest/devolucion-del-...', 'Fuentes alternativas', 'http://www.vidadelacer.org/jupgrade/images/doc...', 'https://fceacontabilidad.wordpress.com/ralorti/', and 'https://www.supercias.gov.ec/web/privado/marc...'. The bottom of the interface features a navigation bar with icons for back, forward, and search, along with a status bar showing '0 Advertencias.' and a 'Reinicia' button.

Link: <https://secure.orkund.com/view/25986745-797248-774178#DcNBCoAgEAXQu8z6E38cddCrRluQChe5cRndvR68R+4pdSWU9vd/gaohENGREIJG2SCzX6Ofve2jHVK50Bgy6SV60JzV7f0A>
TUTOR

f. _____
Ing. Ortíz Donoso, Raúl Guillermo, MSc.

AGRADECIMIENTO

Quiero agradecer de manera especial a mis padres por ser mis guías y por inculcarme desde pequeña el deseo de superación sin ellos no fuera posible este logro, a mi hermano por acompañarme en mis largas horas de estudio y de quien espero ser su ejemplo a seguir en el ámbito educativo y profesional.

A mis compañeros de la universidad Joel, Sarita y Karla por formar parte de este gran ciclo y con quienes compartí hermosos anécdotas las cuales recordaré con gusto.

A Andrés, por estar siempre conmigo en las buenas, en las malas y en las peores.

A mi admirado tutor, por estar siempre dispuesto a brindarnos sus conocimientos para desarrollar el presente trabajo y de quién estaré siempre enormemente agradecida.

Eileen Moraima, Guim Echeverría

AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios, por su gran amor, por la vida, la salud y permitirme haber llegado hasta este punto de culminar mi carrera como estudiante y empezar una nueva etapa como profesional.

A mi Mamá, por haber inculcado en mí aquellos valores que estuvieron presentes en cada decisión tomada, su inagotable esfuerzo, comprensión y su cuidado aun en la distancia. A mi Papá, por sus palabras de aliento, por ser mi apoyo cuando de seguir mis sueños se trataba, por qué nunca dejo de creer en mí. A mis hermanos, por ser mis compañeros de vida durante todo este tiempo y escucharme.

A Daniel, María y Omar por haberme dado la oportunidad de ser parte de un gran equipo de trabajo.

A Joel, Karla y Eileen, porque a pesar de las diferencias nos apoyarnos unos a otros durante este largo camino y formamos grandes lazos que perduraran.

A nuestro tutor, C.P.A. Raúl Ortiz Donoso, quien fue nuestro profesor y luego tutor en este último escalón para convertirnos en los profesionales.
¡Muchas gracias!

Sara Marilyn, López Llorente

DEDICATORIA

Dedicaré este triunfo a mi papá Juan Guim, mamá Mercedes Echeverría y hermano Yuan Guim ustedes han sido siempre la principal razón para sacar fuerzas y seguir adelante ante cualquier obstáculo de mi vida.

A Andrés, por la paciencia y el apoyo incondicional que me brindas antes cualquier situación y por darme ánimos aún en los peores momentos.

A mi compañera de trabajo Nathalie, por enseñarme que todo es posible si confío 100% en mí y en quién encontré una verdadera amistad.

Dicen que si quieres ir rápido camino solo, pero si quieres llegar lejos ve acompañado, por tal razón dedico este trabajo también a mis compañeros Sarita, Joel y Karla que gusto haber encontrado amistades como ustedes en mis primeros pasos universitarios y poder decir ahora juntos ¡Lo logramos!

Eileen Moraima Guim Echeverría

DEDICATORIA

El presente trabajo está dedicado a Dios, a mi padres, mis hermanos, por su constante apoyo y dedicación lo cual ha hecho que logre cumplir este sueño.

A mis tres incondicionales; Eileen, Karla y Joel quienes hicieron de mi vida universitaria una de las mejores experiencias.

Sara Marilyn López Llorente



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA.

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____

C.P.A. Raúl Guillermo Ortíz Donoso. MSc.
TUTOR

f. _____

Ing. Nancy Ivonne Wong Laborde, Ph.D.
DECANA DE LA FACULTAD

f. _____

CPA. Pedro Omar Jurado Reyes. MBA.
COORDINADOR DE ÁREA



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA E INGENIERÍA EN
CONTABILIDAD Y AUDITORÍA CPA.

CALIFICACIÓN

f. _____

C.P.A. Raúl Guillermo, Ortíz Donoso. MSc.

TUTOR

ÍNDICE GENERAL

ÍNDICE DE TABLAS	xvi
ÍNDICE GRÁFICOS	xx
RESUMEN.....	xxi
INTRODUCCIÓN	22
Situación problemática	22
Problema de la investigación.....	24
Objetivo general:.....	24
Objetivos específicos:	24
CAPÍTULO I.....	25
Marco Teórico	25
1.1 Antecedentes del problema que se investiga.	25
1.1.1 Origen de las ONG en el mundo.....	25
1.1.2 Las ONG en Ecuador.....	27
1.1.3 División de Entidades sin fines de lucro	29
1.1.4 Entes reguladores de las organizaciones sin fines de lucro	33
1.1.5 Estructura de una organización sin fines de lucro	36
1.1.6 Fuentes de Financiamiento de las entidades sin fines de lucro	37
1.1.7 Particularidades de los organismos sin fines de lucro	38
1.1.8 Estados Financieros en Organizaciones sin fines de lucro	39
1.1.9 Diferencias entre las entidades sin fines de lucro vs las entidades con fines de lucro	43

1.1.10	Ventajas de las entidades sin fines de lucro al usar los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA).....	45
1.1.11	Fundamentos teóricos.....	46
CAPITULO II.....		56
Marco metodológico de la investigación.....		56
2.1.	Tipo de investigación.	56
2.2.	Alcance de la investigación.....	57
2.3.	Población y muestra	57
2.4.	Significación social y pertinencia de lo que se investiga.....	57
2.5.	Breve explicación de la estructura de la tesis por capítulo	58
CAPITULO III		60
Transacciones especiales de las entidades sin fines de lucro		60
3.1.	Donaciones o contribuciones.....	60
3.1.1.	Definición Donaciones	60
3.1.2.	Aplicación en las ONG.....	60
3.1.3.	Clasificación de las donaciones o contribuciones	61
3.1.4	Caducidad de la restricción.....	61
3.1.5	Valuación de las donaciones	62
3.1.6	Donaciones en efectivo	63
3.1.7	Donación de activos en bienes	66
3.1.8	Donación de servicios prestados por voluntarios no remunerados	69
3.1.9	Donaciones de obras de arte, tesoros históricos o activos similares.....	71

3.1.9.1 Revelaciones sobre las donaciones de obras de arte	80
3.2 Ingresos por cuotas sociales	81
3.3 Ingreso por inversiones	85
3.4 Ingresos por patrocinio.	89
3.5 Donaciones en un zoológico.....	96
3.6 Subvenciones del gobierno	97
3.6.1 Definición de subvenciones	98
3.6.2 Tipos de subvenciones	98
3.6.3 Aplicación de las subvenciones en las organizaciones sin fines de lucro.....	99
3.6.4 Valuación de las subvenciones de gobierno.....	99
3.6.5 Reconocimiento de las subvenciones	101
3.6.6 Subvenciones en efectivo	102
3.6.7 Subvenciones en bienes	106
3.6.8 Otros tipos de subvenciones	109
3.6.9 Presentación y revelación de las subvenciones del gobierno .	111
3.7 Presentación y revelación en los estados financieros	112
3.7.1 Estado de situación financiera.	114
3.7.1 Estado de Actividades	116
3.7.2 Estado de flujo de efectivo.	119
3.7.3 Notas a los estados financieros.	121
3.8 Tratamiento tributario de las organizaciones sin fines de lucro	121
3.8.1 Declaraciones tributarias al SRI.....	122

3.8.2	Compensación Presupuestaria del Impuesto al Valor Agregado (IVA)	122
3.8.3	Participación Trabajadores	123
3.8.4	Beneficios tributarios	123
3.8.5	Sanciones y multas	126
	Conclusiones y Recomendaciones	128
	BIBLIOGRAFIA	130

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Entidades sin fines de lucro a nivel mundial.....	26
Tabla 2. Entidades sin fines de lucro en el Ecuador.	28
Tabla 3. Diferencias entre entidades sin fines de lucro y entidades con fines de lucro.....	43
Tabla 4. Asiento diario de donación en efectivo sin restricción.	64
Tabla 5. Asiento diario de donación en efectivo como intermediario.	65
Tabla 6. Asiento diario de donación en efectivo como intermediario- registro del ingreso.	65
Tabla 7. Asiento diario de donación en efectivo como intermediario- registro del gasto.....	66
Tabla 8. Asiento diario de donación en bienes para uso de la entidad sin fines de lucro sin restricción.	68
Tabla 9. Asiento diario de donación en bienes para uso de la entidad sin fines de lucro con restricción.	69
Tabla 10. Asiento diario de donación de servicios para un inmueble de uso de la entidad sin fines de lucro sin restricción.	70
Tabla 11. Asiento diario de donación de servicios prestados como profesores – sin restricción.	71
Tabla 12. Asiento diario de donación de obras de arte mantenidas por el museo– sin restricción.	73
Tabla 13. Asiento diario de donación de obras de arte mantenidas por el museo–con restricción.....	74

Tabla 14. Asiento diario de donación de obras de arte mantenidas para la venta- sin restricción.	75
Tabla 15. Asiento diario de donación de obras de arte mantenidas para la venta- reconocimiento de la ganancia por la venta.	75
Tabla 16. Asiento diario de donación de obras de arte mantenidas para la venta-con restricción.....	76
Tabla 17. Asiento diario de donación de obras de arte mantenidas para la venta-traspaso de ingreso con restricción a sin restricción.....	77
Tabla 18. Asiento diario de donación de obras de arte mantenidas para la venta-registro de la venta.....	77
Tabla 19. Asiento diario de donación de obras de arte mantenidas en custodia por un tiempo determinado.	78
Tabla 20. Asiento diario por mantenimiento de obras de arte.	79
Tabla 21. Asiento de diario variación de valor en obras de arte por deterioro.	80
Tabla 22. Asiento de diario de registro de ingresos de cuotas sociales por cobrar.	82
Tabla 23. Asiento de diario de registro por cuotas sociales- cobro.	82
Tabla 24. Asiento de diario de registro de ingresos por cuotas extraordinarias.	83
Tabla 25. Asiento de diario de registro de ingresos por cuotas extraordinarias- traspaso de ingresos con restricción a sin restricción.....	84
Tabla 26. Asiento de diario de ingresos por cuotas extraordinarias- registro del consumo	84
Tabla 27. Asiento de diario de donación en efectivo para inversiones- sin restricción.....	86
Tabla 28. Asiento de diario para registrar una inversión.	86

Tabla 29. Asiento de diario para registrar reintegro de rendimientos con inversión- sin restricción.....	87
Tabla 30. Asiento de diario para registrar reintegro de rendimientos con inversión-cuando la restricción se cumple en el mismo periodo.	88
Tabla 31. Asiento de diario para registrar consumo para el cumplimiento de la restricción impuesta.	88
Tabla 32. Asiento de diario para registrar ingresos por patrocinio- sin restricción.....	90
Tabla 33. Asiento de diario para registrar ingresos por patrocinio en efectivo a ocuparse en el siguiente ejercicio fiscal- sin restricción	91
Tabla 34. Asiento de diario para registrar ingresos por patrocinio en efectivo para ya ser ocupados- sin restricción.	91
Tabla 35. Asiento de diario para registrar consumo de ingreso por patrocinio en efectivo - sin restricción.	92
Tabla 36. Asiento de diario para registrar consumo de ingreso por patrocinio en bienes muebles- sin restricción.	92
Tabla 37. Asiento de diario para registrar consumo de bienes por patrocinio- sin restricción.	93
Tabla 38. Asiento de diario para registrar por patrocinio en un proyecto de investigación- sin restricción.....	94
Tabla 39. Asiento de diario para registrar por patrocinio en un proyecto de investigación- traspaso de ingreso con restricción a sin restricción.	95
Tabla 40. Asiento de diario para registrar consumo del ingreso por patrocinio en un proyecto de investigación.	96
Tabla 41. Asiento de diario para registrar subvención en efectivo- sin condición.....	102

Tabla 42. Asiento de diario para registrar subvención en efectivo- con condición.....	103
Tabla 43. Asiento de diario para registrar compra de bienes impuestos por la condición.....	104
Tabla 44. Asiento de diario para registrar consume de bienes impuestos por la condición.....	105
Tabla 45. Asiento de diario para registrar ingreso por subvención.....	105
Tabla 46. Asiento de diario para registrar subvención de bienes inmuebles con condición.	107
Tabla 47. Asiento de diario para registrar ingreso por subvención de bienes inmuebles- con condición.....	107
Tabla 48. Asiento de diario para registrar depreciación por subvención de bienes inmuebles- con condición.....	108
Tabla 49. Asiento de diario para registrar subvención mediante préstamo sin interés.....	110
Tabla 50. Asiento de diario para registrar interés implícito por subvención otorgada mediante préstamo sin interés.	110
Tabla 51. Asiento de diario para registrar gastos financieros por subvención otorgada mediante préstamo sin interés	111
Tabla 52. Asiento de diario para registrar pago de préstamo por subvención otorgada mediante préstamo sin interés	111

ÍNDICE GRÁFICOS

Figura 1. Enfoque de los estados financieros en una entidad sin fines de lucro	23
Figura 2. División de las entidades sin fines de lucro.	30
Figura 3. Derecho de las entidades sin fines de lucro en el Ecuador	32
Figura 4. Obligaciones de las entidades sin fines de lucro en el Ecuador	33
Figura 5. Estados financieros en las entidades sin fines de lucro.....	41
Figura 6. Finalidades de las entidades sin fines de lucro	47
Figura 7. Tipos de contribuciones en una entidad sin fines de lucro	53
Figura 8. Reconocimiento de las subvenciones	101
Figura 9. Estado de situación financiera de una entidad sin fines de lucro.	116
Figura 10. Estado de Actividades de una entidad sin fines de lucro.	118
Figura 11. Estado de flujo de efectivo de una entidad sin fines de lucro	120
Figura 12. Plazos para cumplimiento de obligaciones tributarias	122
Figura 13. Casillero ingreso de entidades sin fines de lucro.....	125
Figura 14. Casillero exoneración de pago de impuesto a la renta.	125
Figura 15. Casillero exoneración de anticipo de impuesto a la renta.	126

RESUMEN

Hoy en día es importante que cualquier tipo de organización independientemente de la actividad que lleve a cabo reflejar en sus estados financieros la realidad de la situación económica en la que se encuentra.

Las entidades privadas sin fines de lucro, pese a no estar obligadas a llevar su contabilidad de acuerdo a las normas contables establecidas como las entidades con fines de lucro, estas deben presentar los reportes financieros lo más apegado a su realidad.

Por tal razón el presente trabajo trata sobre crear una guía para la correcta contabilización de las transacciones especiales en entidades sin fines de lucro, que permita a los responsables de preparar los estados financieros de este tipo de entidades valorar correctamente cada una de ellas y determinar una base sobre la cual basar su criterio. Con la finalidad de que sus estados financieros sean comparables entre distintos periodos o con otras entidades de similar actividad.

Palabras Claves: entidades, sin fines de lucro, donaciones, subvenciones, ingresos y activos neto

INTRODUCCIÓN

Situación problemática

De acuerdo con el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (INEC) al 2014 existen 68.635 organizaciones sin fines de lucro en el Ecuador. Estas organizaciones están obligadas a preparar estados financieros para uso de sus administradores, donantes, y autoridades de control. En estos estados financieros usualmente se pueden observar transacciones especiales propias de este tipo de entidades, tales como: subvenciones, donaciones en dinero en efectivo y en especies, ingresos por autogestión, entre otros.

Desde la antigüedad, las entidades sin fines de lucro no se han visto obligadas a seguir un esquema dispuestos por órganos de control, sobre la manera de presentar sus reportes financieros, por ello dichos reportes incluyen ciertas particularidades, lo cual conlleva a que los encargados de preparar los reportes financieros se encuentren en un dilema: cuál es la mejor manera de llevar la contabilidad en una de estas organizaciones.

En la actualidad tampoco existe un conjunto de normas contables que guíen la apropiada contabilización de estas transacciones especiales; y la preparación de estados financieros razonables; ya que las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) han sido publicadas para uso de entidades con fines de lucro. Sin embargo, dichas organizaciones pueden acogerse al marco antes mencionado para buscar mayor transparencia y mejor comprensión de los reportes financieros de los usuarios. Al momento de preparar los estados financieros, las entidades sin fines de lucro tienen otro enfoque con respecto al habitualmente usado en entidades con fines de lucros, como son:

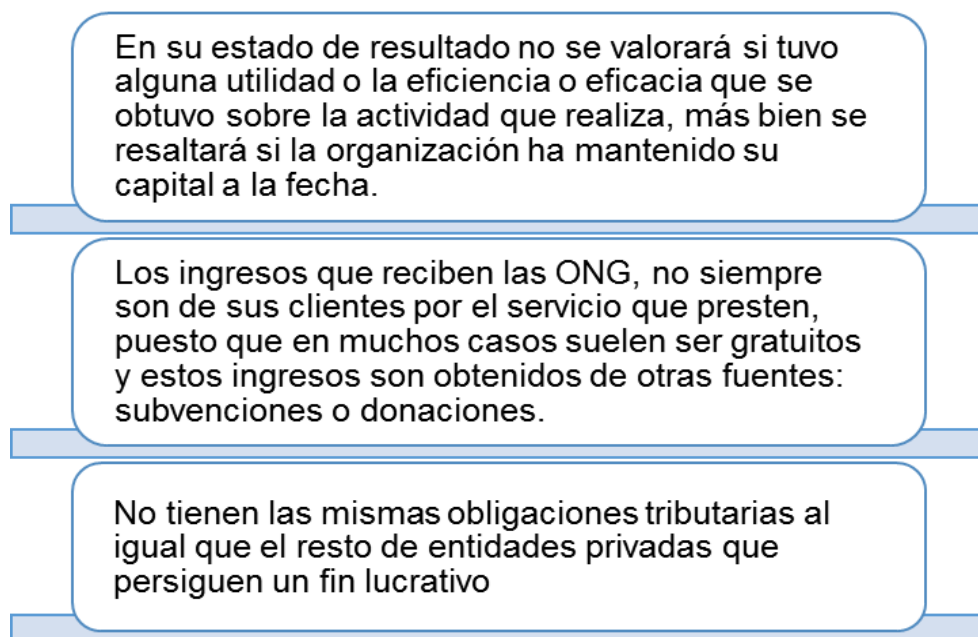


Figura 1. Enfoque de los estados financieros en una entidad sin fines de lucro

A la vez hay que tomar en consideración que las necesidades de información de las partes interesadas son diversas, en cuestión de los usuarios habituales en las entidades con fines de lucro, tales como:

- ✓ Una agencia donante puede desear saber cómo se gastaron los fondos que proporcionó.
- ✓ Otro donante puede desear evaluar el impacto de su donación sobre los objetivos establecidos.
- ✓ Los usuarios pueden necesitar información comparativa para tomar una decisión sobre el financiamiento adicional requerido o sobre la continuidad de su relación con la entidad.

En conclusión, los estados financieros de las organizaciones sin fines de lucro, por tener metas diferentes al resto de entidades inmiscuidas en el sector privado, tienen el propósito de medir la gestión de ésta, mostrando los recursos obtenidos, el uso de los mismos y como ha contribuido a lograr los objetivos por los cuales fue creada.

Por todos estos aspectos que se deben considerar al presentar los reportes financieros de un periodo, muchos de los profesionales encargados de prepararlos, utilizan normas o criterios que bajo su juicio son los que más reflejan la realidad de cada una de estas organizaciones sin fines de lucro, sin tener una teoría sólida que pueda sustentar si su selección es la apropiada.

Problema de la investigación.

¿Cómo lograr que las entidades sin fines de lucro registren apropiadamente sus transacciones especiales con el propósito de obtener estados financieros más razonables?

Objetivo general:

- Diseñar una guía para la contabilización de transacciones especiales en entidades sin fines de lucro en Ecuador.

Objetivos específicos:

- Identificar el estado del arte, estudios previos sobre la contabilidad de las entidades sin fines de lucro.
- Determinar las transacciones especiales y la forma actual de contabilización
- Diseñar una guía para medir y reconocer contablemente las transacciones especiales.

CAPÍTULO I

Marco Teórico

1.1 Antecedentes del problema que se investiga.

1.1.1 Origen de las ONG en el mundo

Cuando finalizó la Segunda Guerra mundial, la industrialización tuvo un pique muy importante generando para aquellos países desarrollados una mejor calidad de vida. Sin embargo, para aquellos países que se encontraban en vías de desarrollo, la brecha se abrió mucho más. Se comenzó a reflejar la situación de extrema pobreza en que se vivía en dichos países y por tal razón surgieron las Organizaciones no Gubernamentales ONG, con el fin de poder ayudar en los temas en que los gobiernos no podían llegar, para ello se formaban grupos de expertos profesionales especialistas en temas sociales capacitados para afrontar la dura realidad de los países en vía de desarrollo.

De acuerdo al capítulo 10 de la carta a las Naciones Unidas en el año 1945, define a la “Organización no Gubernamental” como: *“El Consejo Económico y Social podrá hacer arreglos adecuados para celebrar consultas con organizaciones no gubernamentales que se ocupen en asuntos de la competencia del Consejo. Podrán hacerse dichos arreglos con organizaciones internacionales y, si a ello hubiere lugar, con organizaciones nacionales, previa consulta con el respectivo Miembro de las Naciones Unidas.”*

A pesar de ello, la definición de las Organizaciones no Gubernamentales se estableció por primera vez el 27 de febrero de 1950 en la resolución 288 (X) del Consejo Económico y Social (ECOSOC) la cual define a las ONG de la siguiente

manera: "Todas aquellas organizaciones internacionales que no deriven su existencia de un acuerdo intergubernamental se considerarán como organizaciones no gubernamentales a efectos de estas disposiciones." Sin embargo, se dio una definición más extensa en la resolución 1296 (XLIV) del 25 de junio de 1968: la cual adiciona lo siguiente "...incluyendo organizaciones que acepten a miembros designados por sus autoridades gubernamentales, siempre que su participación como miembros no interfiera en la libre expresión de los diferentes puntos de vista de las organizaciones."

Según la revista FORBES, utilizando como criterios bases el impacto, la innovación y la sostenibilidad a agosto de 2014 las 5 entidades sin fines de lucro más influyentes a nivel mundial son:

Tabla 1. Entidades sin fines de lucro a nivel mundial.

<p><u>Partners in Health</u></p>	<p>Situada Estados Unidos, Boston, Massachusetts fue creada en 1987 por Jim Kim, con el propósito de brindar asistencia sanitaria a las personas de bajos recursos, especialmente a aquellos que padecen de enfermedades tales como SIDA o tuberculosis.</p>
<p>Danish Refugee Council</p>	<p>Creada en 1956, Danish Refugee Council fue fundada con el fin de ayudar a los afectados de la Segunda Guerra Mundial. Una de sus características como fundación radica en que su ayuda llega a lugares extremadamente conflictivos y peligrosos. Se encuentra en más de 30 países.</p>
<p><u>Acumen Fund</u></p>	<p>Fundada el 1 de abril de 2001, en New York. Es una de las ONGs, cuyos objetivos se enfocan en garantizar el desarrollo en países del tercer mundo, incentivando a las personas y empresas alrededor del mundo a ser parte de los avances en estos países, fomentando que aquellas organizaciones contraten personal de estos países. (Méndez, 2014)</p>

<p><u>The Wikimedia Foundation</u></p>	<p>Fundada el 20 de junio de 2003, San Petersburgo, Florida, Estados Unidos, es la fundación de Wikipedia. Es una organización benéfica sin ánimo de lucro dedicada a fomentar el crecimiento, el desarrollo y la distribución de contenidos educativos gratuitos, multilingües, y a proporcionar gratuitamente al público el contenido completo de estos proyectos basados en wiki.</p>
<p><u>BRAC</u></p>	<p>BRAC, una organización internacional de desarrollo con sede en Bangladesh, Fundada por Sir Fazle Hasan Abed en 1972 después de la independencia de Bangladesh, con el propósito de ayudar en el desarrollo económico, la educación, la salud y en desastres naturales, en aquellos países que lo padecen. BRAC está presente En los 64 distritos de Bangladesh y en otros 13 países de Asia, África y las Américas. BRAC tiene operaciones en 14 países del mundo.</p>

1.1.2 Las ONG en Ecuador

En el Ecuador formalmente las organizaciones sin fines de lucro no cuentan con una larga historia. Hasta inicios del siglo XX la mayor parte de las relaciones políticas y sociales estaban centradas en las instituciones de la familia, la Iglesia, la hacienda y la corporación gremial solo después de la revolución liberal en 1895 y con los inicios del desarrollo de un estado laico a comienzos del siglo XX, se comenzó a formar un embrión de clase media urbana y a darse el desarrollo de las primeras organizaciones sociales independientes del Estado, de la Iglesia o de las familias extensas consanguíneas. (Maza, 2012) Una de las ciudades pioneras en esta modalidad de organización fue Guayaquil, formándose diversos sindicatos y la Junta de Beneficencia de Guayaquil.

En la constitución de la república las denomina como “instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas, de: culto religioso; beneficencia; promoción y desarrollo de la mujer, el niño y la familia; cultura; arte; educación; investigación; salud; deportivas; profesionales; gremiales; clasistas; partidos políticos; los de las comunas, pueblos indígenas, cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas y demás asociaciones de campesinos y pequeños agricultores, legalmente reconocidas.

Las Organizaciones no gubernamentales o también llamadas entidades sin fines de lucro son organizaciones cuya finalidad no es la obtener beneficio económico alguno a través de la ejecución de sus actividades, sino que este tipo de instituciones realizan sus actividades enfocadas a un progreso colectivo continuó para el desarrollo de la sociedad.

Generalmente se organizan como fundaciones, asociaciones, mutualistas o cooperativas. Es importante mencionar que estas entidades, en el caso de obtener superávit o excedente de ingresos, los mismos deberán ser reinvertidos en obras de tipo social, o para mejoras de la organización misma o inclusive el excedente puede quedar como reserva monetaria para el siguiente periodo. Entre las organizaciones sin fines de lucro más conocidas del Ecuador tenemos:

Tabla 2. Entidades sin fines de lucro en el Ecuador.

<p>Sociedad Nacional de la Cruz Roja Ecuatoriana</p>	<p>Conocida como la Cruz Roja Ecuatoriana, desde 1923 es miembro del Movimiento Internacional de la Cruz Roja y de la Media Luna Roja, esta entidad tiene como objetivo prestar atención humanitaria y de proteger la salud en situaciones de emergencia.</p>
---	---

<p>Junta de Beneficiencia de Guayaquil</p>	<p>Esta organización fue fundada el 29 de enero de 1888 por un grupo de filántropos. Esta institución brinda asistencia solidaria a través de construcción de hospitales, casas de socorro y asilos para las personas más necesitadas contribuyendo de esta manera con una mejor calidad de vida para la población.</p>
<p>Benemérito Cuerpo de bomberos de Guayaquil</p>	<p>Esta organización fue creada el 21 de agosto de 1831 teniendo como actividad principal proteger a los ciudadanos y sus bienes de los incendios ocurridos en la ciudad. Adicionalmente proporciona servicios médicos en casos de emergencia, en conjunto con técnicas de rescate.</p>
<p>Fondo de las Naciones Unidas para la Infancia (UNICEF)</p>	<p>Organización mundial con sucursal en Ecuador fue creada en el año 1946 con el objetivo de atender a los niños víctimas de la segunda guerra mundial, en la actualidad su misión es velar por el bienestar y cumplimiento de los derechos de todos los niños, especialmente aquellos que son más vulnerables.</p>
<p>Un Techo para mi país</p>	<p>Es una entidad latinoamericana fundada en el año 2012 con presencia en Ecuador, esta organización es liderada por jóvenes, quienes tienen por objetivo la construcción de viviendas para los más necesitados.</p>

1.1.3 División de Entidades sin fines de lucro

Las entidades sin fines de lucro son de dos tipos: En primer lugar, las privadas sin fines de lucro que son aquellas personas jurídicas, enmarcadas en el derecho privado las cuales se subdividen de la siguiente manera:

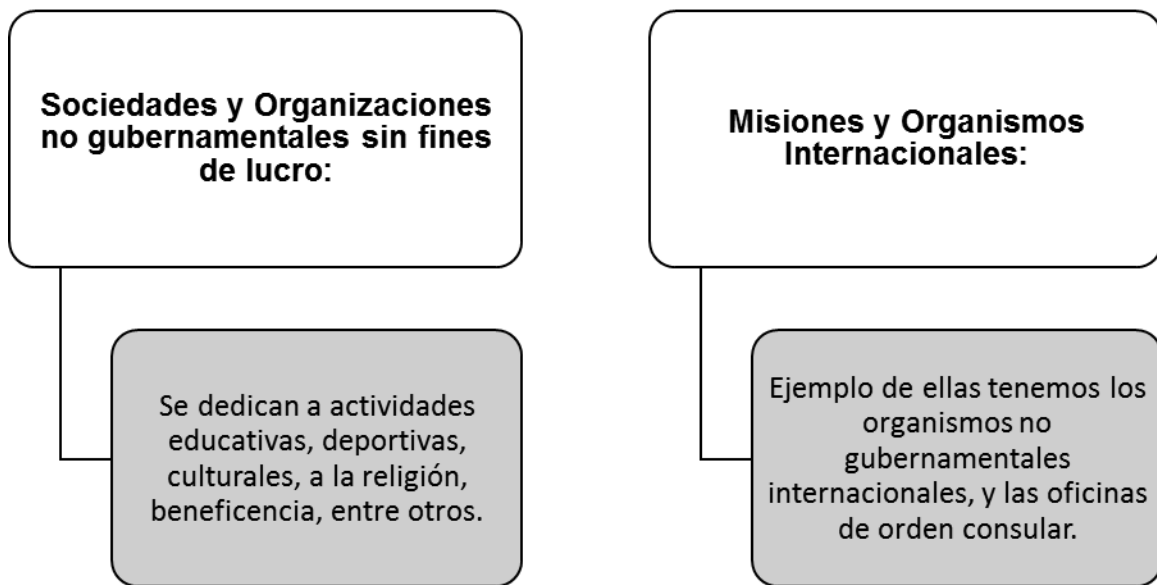


Figura 2. División de las entidades sin fines de lucro.

Y en segundo lugar se encuentran las entidades públicas sin fines de lucro, las cuales se dedican a las siguientes actividades:

- Del Gobierno Nacional (función ejecutiva, legislativa y judicial)
- Organismos Electorales
- Organismos de Control y Regulación
- Organismos de Régimen Seccional Autónomo, es decir Consejos Provinciales y Municipalidades
- Organismos y Entidades creados por la Constitución o Ley Personas Jurídicas creadas por el Acto Legislativo Seccional (Ordenanzas) para la Prestación de Servicios Públicos. (SRI, sri.gob.ec, s.f.)

Dentro del Decreto Ejecutivo No. 16 del 4 de junio de 2013, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 19 del día 20 del mismo mes y año, se expidió el Reglamento para el Funcionamiento del Sistema Unificado de Información de las Organizaciones Sociales y Ciudadanas en cual menciona los siguientes parámetros para la constitución de las entidades sin fines de lucro en el Ecuador:

- Deberán presentarse ante el Ministro de Estado que corresponda o al Secretario General de la Administración Pública, mostrando el acta de constitución de la entidad sin fines de lucro, listado de sus fundadores otros documentos que certifiquen el lugar donde esta operará.
- La aprobación estará a cargo del presidente de la república o en su defecto por el ministerio competente. Es decir, según la actividad que realice la entidad sin fin de lucro el ministerio correspondiente actuará. Luego se aprobará el estatuto y se otorgará la personería jurídica a la entidad mediante la institución del estado correspondiente en conjunto con el Sistema Unificado de Información de Organizaciones Sociales (SUIOS), mediante el Registro Único de Organizaciones Sociales (RUOS).

Por medio del RUOS la Secretaría Nacional de Gestión de la Política contará con una base actualizada de todas aquellas entidades con fines sociales, correspondiente a su actividad, su conformación societaria y demás para así poder brindar el respectivo asesoramiento a las entidades sin fines de lucro. En el Ecuador las entidades sin fines de lucro tienen derechos y obligaciones que cumplir que se establecen en el reglamento para el funcionamiento del Sistema Unificado de Información de las Organizaciones Sociales y Ciudadanas.

Dentro del mismo decreto N° 16 antes mencionado se indica ciertos derechos y obligaciones que tienen las entidades sin fines de lucro del Ecuador, tales como:

Derechos de las organizaciones sociales. - Sin perjuicio de los derechos garantizados en la Constitución y la Ley, las organizaciones sociales tendrán derecho a:



Figura 3. Derecho de las entidades sin fines de lucro en el Ecuador

Con respecto a las obligaciones se mencionan las siguientes:

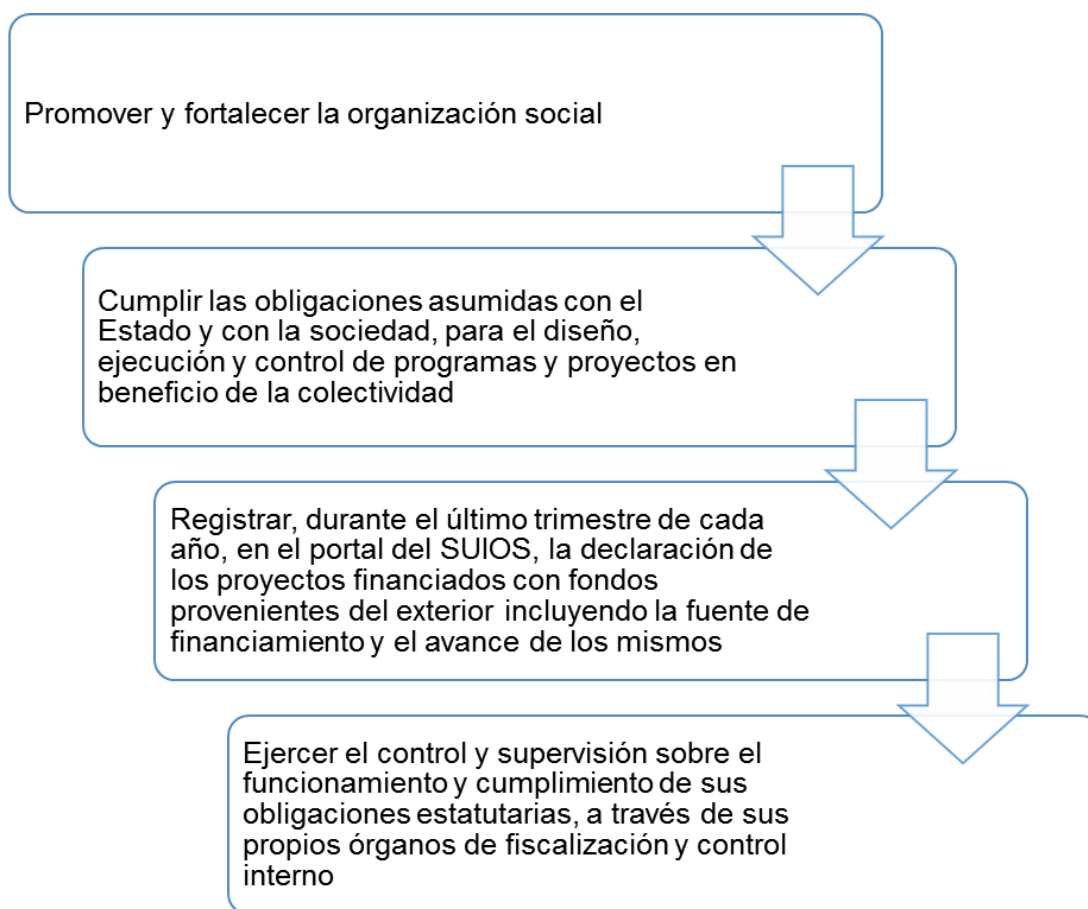


Figura 4. Obligaciones de las entidades sin fines de lucro en el Ecuador

Dentro del artículo 45 del mencionado decreto, la Secretaría Nacional de Gestión de la Política, certificará la existencia y situación jurídica de las organizaciones que, en cumplimiento de las disposiciones establecidas en el presente Reglamento se encuentren registradas. Las organizaciones sociales perderán su registro en caso de inactividad, disolución o por incumplir requisitos, obligaciones y procedimientos.

1.1.4 Entes reguladores de las organizaciones sin fines de lucro

El tratamiento legal de las entidades sin fines de lucro a menudo está sujeta a disposiciones especiales relativas a la composición de sus juntas directivas, sus propósitos, sus ingresos, su participación en actividades políticas, la compensación de su personal y sus normas de contabilidad y presentación de informes. Además, a

menudo están exentos de las disposiciones que se aplican a entidades con fines de lucro.

En el Ecuador de acuerdo con el Reglamento para la aprobación de estatutos, reformas y codificaciones, liquidación y disolución, y registro de socios y directivas, de las organizaciones previstas en el código civil y en las leyes especiales, expedido mediante el decreto N° 3054 del registro oficial 660 de 11 de septiembre de 2002, indica que el control de funcionamiento de la entidad sin fines de lucro estará a cargo del propio Ministerio que le otorgó la personalidad jurídica, el mismo que comprende la verificación de sus documentos, el cumplimiento del objeto y fines, el registro de directiva y la nómina de socios. Los supervisa los diferentes ministerios dependiendo la actividad que realice la entidad sin fines de lucro, tales como:

- Ministerio de Salud Pública
- Ministerio de Desarrollo Urbano y Vivienda
- Ministerio del Deporte
- Ministerio de Inclusión Económica y Social
- Ministerio de Educación

También se controlará el uso que le den a los recursos que les fueron asignados por parte del Estado mediante la intervención de la contraloría. En lo que corresponde a materia tributaria, el reglamento antes mencionado indica que el ente de control es el SRI, quien supervisará que las entidades privadas sin fines de lucro cumplan con los deberes formales contemplados en el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno y las demás Leyes de la República.

Según la Ley de Régimen Tributario Interno (LORTI) en el artículo 19 el SRI verificará en cualquier momento que las instituciones privadas sin fines de lucro:

- Sean exclusivamente sin fines de lucro y que sus bienes, ingresos y excedentes no sean repartidos entre sus socios o miembros, sino que se destinen exclusivamente al cumplimiento de sus fines específicos.
- Se dediquen al cumplimiento de sus objetivos estatutarios.
- Sus bienes e ingresos, constituidos conforme lo establecido en la LORTI, se destinen en su totalidad a sus finalidades específicas. Así mismo, que los excedentes que se generaren al final del ejercicio económico, sean invertidos en tales fines hasta el cierre del siguiente ejercicio. En caso de que esta disposición no pueda ser cumplida deberán informar al Servicio de Rentas Internas con los justificativos del caso.

Según el artículo 20 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno entre los deberes formales de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro están los siguientes:

- a) Inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes;
- b) Llevar contabilidad;
- c) Presentar la declaración anual del impuesto a la renta, en la que no conste impuesto causado si se cumplen las condiciones previstas en la Ley de Régimen Tributario Interno;
- d) Presentar la declaración del Impuesto al Valor Agregado en calidad de agente de percepción, cuando corresponda;
- e) Efectuar las retenciones en la fuente por concepto de Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado y presentar las correspondientes declaraciones y pago de los valores retenidos; y,
- f) Proporcionar la información que sea requerida por la Administración Tributaria

En el decreto N° 16, mencionado con anterioridad, indica que para los diferentes fines de control, las fundaciones o corporaciones están obligadas a proporcionar las actas de asambleas, informes económicos, informes de auditoría y memorias

aprobadas, o cualquier otra información que se refieran a sus actividades, requerida de manera anticipada y pública a los distintos ministerios y organismos de control y regulación. Asimismo tendrán la obligación de facilitar el acceso a los funcionarios competentes del Estado para realizar verificaciones físicas. (SRI, 2002).

1.1.5 Estructura de una organización sin fines de lucro

La estructura de una organización sin fines de lucro, dependerá principalmente del lugar donde se constituye, en algunos países tienen sus propios requisitos en cuanto el número de directores u otros cargos administrativos. Sin embargo, la estructura básica de una organización sin fines de lucro generalmente en todos los países se divide en tres áreas funcionales: La gobernanza, los programas y la administración:

- **Gobernanza:** Las organizaciones sin fines de lucro son gobernadas por la junta directiva. El tamaño de la junta directiva puede variar de tres a más de 50 personas. El tamaño exacto de la junta y el número de veces que se reúne cada año cambia de una organización a otra, dependiendo de las necesidades que surjan de la organización. Los miembros de la junta de organizaciones sin fines de lucro generalmente no son pagados, pero pueden recibir cualquier compensación la cual puede ser permitida por los estatutos de la organización.
- **Administración:** La administración está formada por el personal que supervisa todos los programas. La administración sin fines de lucro por lo general incluye un director ejecutivo, o presidente y personal de oficina. El director ejecutivo es responsable de la coordinación con el consejo y de llevar a cabo sus instrucciones, así como de supervisar a las personas que dirigen los programas de la organización sin fines de lucro.
- **Programas:** La mayoría de organizaciones sin fines de lucro están constituidas para llevar a cabo ciertos tipos específicos de trabajo, tales como, dirigir un refugio para personas sin hogar o recaudar dinero para proporcionar agua potable en los países en desarrollo. Estas organizaciones se estructuran en varias áreas del programa para llevar a cabo este trabajo y alcanzar sus metas. Cada área del programa puede tener su propio jefe de

departamento o director asistente. Las áreas típicas del programa pueden incluir recaudación de fondos, operaciones, desarrollo, recursos humanos, coordinador de voluntarios, marketing o publicidad y planificación.

Las organizaciones sin fines de lucro a menudo están asociadas con otras organizaciones, ya sea sin fines de lucro o con fines de lucro. La asociación puede resultar de muchos tipos diferentes de relaciones. En el mundo sin fines de lucro, la verdadera "propiedad" de una entidad por otra rara vez existe, aunque a veces una organización sin fines de lucro posee un negocio con fines de lucro lo que estableció o le fue donado a ella. Las organizaciones afiliadas están más a menudo relacionadas por acuerdos de diversos tipos, pero el nivel de control incorporado en tales acuerdos suele estar muy lejos de la propiedad.

1.1.6 Fuentes de Financiamiento de las entidades sin fines de lucro

En algunas entidades sin fines de lucro, tales como universidades u hospitales, los fondos son recaudados por autogestión a través de las ventas de servicios no financieros, pensiones, atención médica, etc. También están las entidades que otorgan microcréditos y generan ingresos por concepto de intereses. Sin embargo, muchas de las entidades sin fines de lucro a pesar de realizar autogestión o en su defecto no realizarla, suelen recibir financiamiento de otras fuentes, las cuales pueden ser privadas o públicas. (Nations, 2003)

El financiamiento por la vía privada puede ser tanto interno por medio de las empresas o personas que quieran realizar donaciones para que estas entidades puedan llevar a cabo sus objetivos por los cuales fueron creados, al mismo tiempo el financiamiento privado puede venir del extranjero ya sea por empresas internacionales o en cooperación con otras ONGs de todo el mundo.

Por otro lado, existen aquellas entidades que reciben apoyo gubernamental, es decir del Estado, de forma substancial para cumplir ciertos proyectos o realizar un encargo específico. Sustancialmente, estas entidades son controladas por el

gobierno, por la parte proporcional que les fue asignada. Un ejemplo de ellas son las federaciones deportivas donde el estado específicamente envía asignaciones para cierto tipo de actividades o eventos.

1.1.7 Particularidades de los organismos sin fines de lucro

Existen ciertas particularidades que caracterizan a una organización sin fines de lucro, entre ellas tenemos:

- Su capital no es propiedad de usuarios interesados en su rentabilidad económica, ni la inversión bursátil es un objetivo que deba estar presente en estas organizaciones.
- La obtención de información sobre el grado de cumplimiento de los objetivos a cumplir por la organización y el mantenimiento de la integridad del patrimonio son objetivos prioritarios a satisfacer por sus estados contables.
- Generalmente se trata de organizaciones híbridas, es decir que son una mezcla de derecho público y de derecho privado, por ende su sistema contable permite distinguir a los usuarios de la información las transacciones que pertenecen al ámbito público y al ámbito privado.
- Debido a que son sin fines de lucro, la naturaleza de sus actividades, y el dato de beneficio neto obtenido a través de la ejecución de sus actividades, no es un buen indicador de los logros de estas organizaciones, por lo tanto, los informes contables deberán incidir en la posición financiera real de la entidad más que en su resultado económico.

Las entidades sin fines de lucro tienen muchos actores y cada uno tiene un interés en los asuntos financieros de la de la entidad. Todas las partes interesadas tienen un interés común en áreas tales como:

- La protección de los activos confiados a la organización
- Eficiente y eficaz uso de recursos de la organización en cumplimiento de su propósito. Algunos actores tienen intereses muy específicos. Por ejemplo:

-Donantes (gobiernos o fundaciones) quieren garantías de que sus contribuciones a la organización han sido utilizadas según el plan de financiamiento, presentado y posteriormente aprobación

-Los miembros tienen un interés de la medida en que los recursos se van utilizando en los propósitos iniciales.

Estados financieros y otros informes financieros son herramientas de comunicación que la organización utiliza para satisfacer las necesidades de información de sus grupos de interés a través de su gestión, tiene obligación de informar a todos los participantes.

Sin embargo, no pueden responder todas las preguntas de ciertos actores. Informes especiales se utilizan para complementar los estados financieros auditados para responder a estas preguntas adicionales. Por ejemplo, muchos donantes requieren informes sobre el uso de "sus" fondos en formatos específicos, como una condición de la concesión de la financiación a la organización.

1.1.8 Estados Financieros en Organizaciones sin fines de lucro

Los estados financieros en organizaciones con fines de lucro tienen los siguientes objetivos:

- Presentar información razonable que sirva para la toma de decisiones para sus usuarios.
- El análisis de los estados financieros ayuda a evaluar y predecir las ganancias y las tasas de crecimiento de las mismas, tasas que son utilizados por los inversores al comparar las alternativas de inversión.
- A través de los estados financieros se puede evaluar la eficiencia operativa de la gestión de una empresa

- Los estados financieros sirven para determinar las utilidades o pérdidas obtenidas al finalizar el periodo contable, y sobre el cual se calculará la carga tributaria a presentar a los entes fiscales y reguladores.

Por otro lado, los objetivos de la información financiera para entidades sin fines de lucro son los siguientes:

- Comunicar los recursos que han sido utilizados para lograr los objetivos de la organización.
- Identificar los principales programas de la organización y sus costos
- Revelar el grado de control ejercido por los donantes y fuentes de financiamiento por el uso de los recursos.
- Ayudar al usuario a evaluar la capacidad de la organización para llevar a cabo sus objetivos fiscales.

Para lograr los objetivos de los estados financieros, las entidades con ánimo de lucro basan la preparación de estos estados en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Estas mismas normas suelen ser utilizadas por las entidades sin fines de lucro para la preparación de sus estados financieros.

De acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad 1 (NIC), esta norma utiliza terminología propia de las entidades con ánimo de lucro, incluyendo las pertenecientes al sector público. Si las entidades con actividades sin fines de lucro del sector privado o del sector público aplican esta norma, podrían verse obligadas a modificar las descripciones utilizadas para partidas específicas de los estados financieros, e incluso para éstos.

Los estados financieros de propósito general presentados por las organizaciones sin fines de lucro son los siguientes:

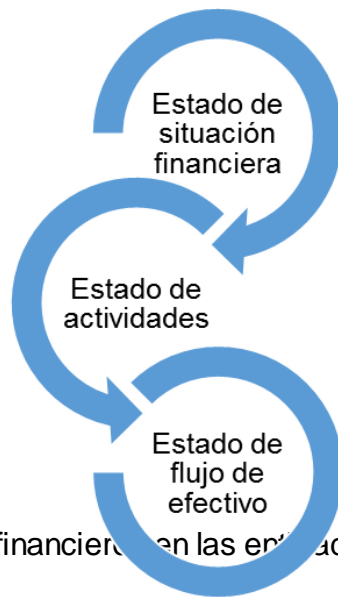


Figura 5. Estados financieros en las entidades sin fines de lucro.

Estado de actividades: Es un estado equivalente al estado de resultado, por lo tanto, es un estado financiero básico necesario para presentar los cambios en los activos netos. Para ello debe informar el monto del cambio en cada clase de activos netos y el cambio en el activo neto total para cada periodo de la organización. Existen dos tipos de activos netos: Activos netos con restricciones de donantes y activos netos sin restricciones de los donantes, con esto nos referimos a que en el activo frecuentemente se presentan restricciones, particularmente cuando provienen de donaciones, subvenciones u otro tipo de ayudas.

Es común no cerrar el estado con el resultado o excedente del ejercicio, sino con el cambio en el activo neto ocurrido en el periodo. Lo anterior se refiere a que, en la presentación del estado de actividades, se pretende mostrar las interrelaciones entre los distintos tipos de transacciones y la forma como la organización sin fines de lucro ha utilizado los recursos obtenidos durante el periodo para cumplir las actividades propias de su objeto, o las instrucciones recibidas de sus aportantes y donantes.

Estado de situación financiera: El estado de situación financiera permite a la organización sin fines de lucro informar sobre los activos totales, el pasivo total y los activos netos totales. Las organizaciones sin fines de lucro pueden presentar

información de liquidez en el estado de posición financiera al clasificar los activos y pasivos como corrientes y no corrientes.

De ser así, los estados de situación financiera clasificados deben presentar activos corrientes y pasivos corrientes separadamente de otros activos y pasivos. Los activos corrientes son aquellos que se realizarán en efectivo, vendidos o utilizados dentro de un año (o ciclo operativo, si es más largo). Los pasivos corrientes son obligaciones que serán liquidadas utilizando activos corrientes o creando otros pasivos corrientes.

Flujo de efectivo: Las organizaciones sin fines de lucro requieren presentar un estado de flujos de efectivo como parte de un conjunto completo de estados financieros. Este estado muestra los cobros y pagos de efectivo de una organización durante un período, clasificados por fuentes principales y usos. Los ingresos y pagos de efectivo se clasifican como actividades operativas, de inversión y de financiamiento. Además, las transacciones que no afecten a la posición financiera deben ser reveladas.

Existe otra información que es usada particularmente para los organismos sin fines de lucro, y esta es:

Contabilidad de fondo: La contabilidad de fondos es un sistema de registro de recursos cuyo uso puede ser limitado por donantes, agencias otorgantes, juntas, otras personas o entidades, o por ley. Cada fondo consiste en un conjunto de balance de activos, pasivos y saldos de fondos asociados a actividades específicas, restricciones impuestas por los donantes u objetivos.

Aunque la práctica contable utilizada en las organizaciones sin fines de lucro se centra en la entidad en su conjunto, no impide el uso de contabilidad de fondos para la presentación de ciertos informes externos.

Sin embargo, si las organizaciones optan por utilizar la contabilidad de fondos, deben clasificar los saldos de los fondos en el estado de situación financiera como activos netos restringidos o no restringidos basados en la ausencia o existencia y el tipo de restricciones impuestas por el donante. Las cuentas por cobrar y las cuentas a pagar de interfondos también deben eliminarse al mostrar el activo y pasivo total en el estado de posición financiera.

Otra de las herramientas que suelen utilizar las entidades sin fines de lucro para proyectarse con respecto a las asignaciones que recibirán, y que, en muchas circunstancias, por obligación del ente regulador, es el presupuesto anual. El presupuesto anual es una herramienta preparada por el financiero como una hoja de planificación. Un presupuesto bien elaborado y cuidadosamente analizado proporcionará a los encargados de la toma de decisiones información importante para determinar objetivos financieros para el año.

Al revisar el presupuesto anual o la información presupuestada seleccionada, el consejo o la gerencia están posicionados para tomar medidas para resolver asuntos fiscales en forma oportuna. La preparación de presupuestos para varios años también es útil como parte de los ejercicios de planificación a largo plazo.

1.1.9 Diferencias entre las entidades sin fines de lucro vs las entidades con fines de lucro

La siguiente tabla destaca algunas de las principales diferencias entre las organizaciones sin fines de lucro versus con aquellas con fines de lucro:

Tabla 3. Diferencias entre entidades sin fines de lucro y entidades con fines de lucro.

	Sin fines de lucro	Con fines de lucro
Misión	Proporcionar servicios	Obtener ganancias para los

principal:	necesarios para la sociedad	accionistas
Misión secundaria:	Asegurar que los ingresos sean mayores que los gastos para que los servicios prestados puedan ser mantenidos o expandidos	Proveer servicios o vender bienes
Impuestos	Exentos de Impuesto a la renta	Están sujetos a impuesto a la renta
El activo total menos el pasivo total se presenta como	Activos netos	Capital contable
Subpartes se reportan como:	Activos netos no restringidos, temporalmente restringidos y permanentemente restringidos (todos basados en las estipulaciones del donante)	Capital pagado, utilidades retenidas, menos acciones propias.
Ejemplos de ingresos	Contribuciones de donantes, cuotas de membresía, cuotas de programa, eventos de recaudación de fondos, subvenciones e ingresos de inversiones	Venta de mercadería, Honorarios por servicios, ingresos por inversiones, ganancias por inversiones

1.1.10 Ventajas de las entidades sin fines de lucro al usar los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA)

Las organizaciones sin fines de lucro a menudo encuentran que hay muchas ventajas al usar PCGA, especialmente aquellas que buscan expandir su capacidad de proveer servicios. Las ventajas de usar PCGA incluyen:

- 1 Los estados financieros basados en PCGA representan fielmente las transacciones y otras formas de fenómenos económicos, que permiten a una organización informar adecuadamente sobre su desempeño y su posición financiera. Esto se debe a que los PCGA se desarrollan a través de un proceso legal amplio, independiente y considera objetivamente las opiniones de todas las partes interesadas y está sujeto a una supervisión rigurosa.
- 2 El marco común de PCGA permite una comparación más fácil de los estados financieros en el sector amplio y diverso sin fines de lucro. Sin PCGA, sería difícil para los usuarios externos comparar el desempeño sin fines de lucro con otras organizaciones. El uso de PCGA también facilita la comparación con los sectores afines.
- 3 A través de los informes PCGA, las organizaciones sin fines de lucro pueden lograr una mayor flexibilidad en los tipos de recursos disponibles para ellos y en el número de donantes, otorgantes y prestamistas dispuestos a proporcionar recursos.
- 4 Los estados financieros generalmente aceptados por los prestamistas, los donantes, los otorgantes, las agencias de calificación crediticia, los organismos de acreditación y los reguladores, y suelen estar sujetos a auditorías u otras revisiones por parte de un tercero.
- 5 A través de los informes en base a PCGA, las organizaciones sin fines de lucro pueden lograr una mayor flexibilidad en los tipos de recursos disponibles. También pueden encontrar un mayor número de donantes, otorgantes y prestamistas que confían en los informes financieros de la organización y pueden estar dispuestos a proporcionar recursos.

- 6 Las organizaciones pueden beneficiarse de un menor costo de los préstamos porque los prestamistas y otros acreedores han llegado a apreciar y confiar en las características cualitativas fundamentales de los PCGA.
- 7 Una opinión de auditoría limpia sobre los estados financieros conformes con PCGA sigue siendo deseada por los usuarios internos y externos.

1.1.11 Fundamentos teóricos

Los principios norteamericanos generalmente aceptados (US GAAP) definen a las entidades sin fines de lucro, como aquellas que reciben contribuciones de cantidades significativas de recursos para operación sin propósito de tener ganancia alguna.

El Consejo de Normas de Contabilidad (ACSB) ha concluido provisionalmente que las organizaciones sin fines de lucro deben ser capaces de adoptar los estándares que actualmente se están desarrollando para empresas privadas de lucro. Un tema en particular asociado a esta propuesta en el caso de las organizaciones sin fines de lucro con una amplia base de usuarios es que las necesidades de los usuarios no pueden plenamente ser alineados con los usuarios de los estados financieros de la empresa privada. Por ejemplo, se espera que declaraciones actualmente requeridas en las normas vigentes de aplicación general se reducirá significativamente para reflejar mejor las necesidades de los usuarios del sector, que considera el equilibrio de costos y beneficios asociado con la preparación de las revelaciones.

Las entidades sin fines de lucro tanto las que son constituidas legalmente o socialmente creadas persiguen el propósito de producir bienes y servicios cuya condición no les permita ser fuente de ingresos, ganancias u otras ganancias financieras para las unidades que las establecen, controlan o financian. En la práctica, sus actividades productivas están obligadas a generar superávit o déficit, pero cualquier excedente que se produzca no puede ser apropiado por otras unidades institucionales. (Nations, 2003)

El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) y la Oficina Federal de Gestión y Presupuesto (OMB) han realizado un esfuerzo concertado para estandarizar las normas contables, de información financiera y de auditoría para el conjunto diverso de entidades del sector sin fines de lucro y reducir las inconsistencias entre los segmentos de este sector.

La FASB ha completado cuatro de sus cinco temas en lo que concierne a las entidades sin fines de lucro diseñados para reducir las incoherencias entre las OSF: depreciación (SFAS No. 93), contribuciones (SFAS No. 116), presentación de informes financieros (SFAS No. 117) y las inversiones (SFAS No. 124), para llegar a una mejor comprensión de las transacciones en estas entidades.

La característica principal de las entidades privadas sin fines de lucro es el no distribuir sus beneficios. Sin embargo, existen otras razones por las cuales son creadas tales como:

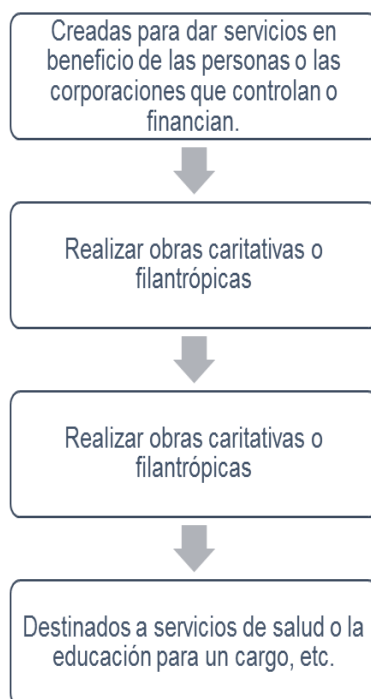


Figura 6. Finalidades de las entidades sin fines de lucro

Por aquellos fines creados, los US GAAP mencionan algunas entidades sin fines de lucro, la cual pueden adoptar su guía, como son:

- Cementerios
- Organizaciones cívicas y comunitarias
- colegios y universidades
- escuelas primarias y secundarias
- organización de recaudación de fondos federales
- organizaciones fraternales
- entidades de salud
- sindicatos
- librerías
- museos
- otras organizaciones culturales
- organizaciones de artes escénicas
- partidos políticos
- comités de acción política
- fundaciones privadas y comunitarias
- asociaciones de profesionales
- estaciones públicas de radio fusión
- organizaciones religiosas
- investigación y ciencia
- clubes sociales
- asociaciones comerciales
- entidades voluntarias de salud y bienestar
- entidades zoológicas y botánicas

En los diferentes ámbitos sociales en los que las entidades sin fines de lucro se desenvuelven, éstas han llegado a tener reconocimiento y posicionamiento en alrededor del mundo, y manejan información en grandes cantidades por las

diferentes transacciones que tienen. Las entidades privadas sin fines de lucro al igual que las otras entidades del sector privado necesitan llevar un orden sobre las transacciones que realizan durante un periodo, es decir una contabilidad clara y transparente, con el fin de obtener reportes financieros en un momento dado que lo necesiten.

Los informes contables para las organizaciones sin fines de lucro están direccionados a informar a las partes interesadas acerca de la misión institucional y cómo los recursos fueron adquiridos y utilizados para llevar a cabo sus actividades (Travaglini, 2008). Aún cuando para las entidades privadas sin fines de lucro no se hayan descrito directrices a seguir para la correcta contabilizaciones de las distintas transacciones que presentan, en algunos países como en el caso de España, han optado por incluir mediante decretos normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines de lucro y las normas de información presupuestaria de estas entidades, donde definen el plan de cuentas, modelos de presentación de sus estados financieros y tratamiento al que deben acogerse para el registro de sus ingresos o gastos.

Según Recalde (2013) aún cuando las NIIF no están diseñadas para las entidades privadas sin fines de lucro, no justifica que no se puedan aplicar en estas organizaciones, pues las mismas desarrollan también los mismos principios contables que las empresas de negocios.

El instituto de Contadores de Nigeria, incluye entre las normas que pueden utilizar las entidades sin fines de lucro las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (IPSAS), como base para la presentación de informes financieros. Sin embargo, se utilizaría con algunas excepciones ya que existen diferencias claves entre los gobiernos y las entidades sin fines de lucro en la fuente de sus ingresos y su capacidad para aumentarlos.

Si bien las IPSAS, tienen un conjunto de normas que en parte engloban algunas de las características con las que se relacionan con las entidades sin fines de lucro, compartiendo objetivos tales como: de proporcionar servicios comunitarios, en lugar de generar un beneficio, estas normas no abarcan lo suficiente en lo referente a aquellas transacciones que se presentan en las entidades sin fines de lucro.

La Asociación de Contadores Públicos Certificados (ACCA) basándose en las Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, y de información contenida en los GAAP del Reino Unido ha iniciado una investigación, creando una guía que adaptara las NIIF a entidades sin fines de lucro para los diferentes lugares en que estas se encontrasen.

Las entidades privadas sin fines de lucro contienen características, por las cuales se justifica tratarlos como un sector separado del resto de entidades privadas para propósitos analíticos. Entre las características distintivas están las siguientes:

- **Carácter sin fines de lucro.** Aunque pueden obtener beneficios, las entidades privadas sin fines de lucro no se organizan con fines de lucro y no distribuyen los beneficios obtenidos a sus directores y administradores. Por lo tanto, tienen diferentes funciones en relación con las empresas con fines de lucro con la que algunas de ellas se agrupan.
- **Producción de bienes públicos.** Aunque a menudo producen bienes privados que se venden en el mercado, las entidades sin fines de lucro también suelen producir bienes que son financiados a través de otros medios (por ejemplo, contribuciones caritativas, esfuerzo voluntario).
- **Ingresos.** Las fuentes de ingresos en las entidades privadas sin fines de lucro también son diferentes de las entidades de gobierno y las empresas con fines de lucro. En particular, incluyen importantes donativos voluntarios de tiempo y dinero que no están disponibles a los productores con fines de lucro y que son también mucho menos utilizados por entidades públicas, que a su vez requiere diferentes estrategias de recaudación y orientaciones en el mercado

- **Personal.** El personal de las entidades sin fines de lucro también en ocasiones lo conforman un número considerable de voluntarios.
- **Fuentes de Capital.** Puesto que no distribuyen ganancia alguna, las entidades sin fines de lucro no pueden atraer el capital, como lo haría una entidad privada acudiendo a los prestamistas o emisión de acciones, más bien estas fluyen a estas entidades en carácter de donaciones.
- **Tratamiento fiscal.** Están generalmente exentas de impuestos sobre los ingresos corporativos y también puede estar exentas de otros impuestos, tales como impuestos sobre las ventas y los impuestos de propiedad.

Existen algunas transacciones que en una entidad privada no se dan frecuentemente, pero que en las entidades sin fines de lucro pasan a menudo debido al propósito social con por el que fue creadas, tales como:

- Cuando una empresa o persona por voluntad propia otorga un bien inmueble a una entidad sin fines de lucro para que pueda realizar sus actividades (donación de inmuebles).
- Donaciones de bienes muebles, inventarios, que serán utilizados para luego ser distribuidos a los beneficiarios finales, un ejemplo claro de ello, se da cuando alguna entidad sin fines de lucro recibe medicinas que luego serán repartidas a aquellas personas que los necesitan.
- Donaciones monetarias, por parte de organismos internacionales,
- Donaciones de servicios.
- Donaciones con un grado de restricción al ser utilizadas, por disposiciones del donatario.
- Subvenciones otorgadas por parte del gobierno

Las entidades sin fines de lucro reciben donaciones o contribuciones de sus seguidores. Para algunas de estas entidades, los montos pueden ser significativos.

Estas contribuciones son un tipo de ingresos único en las entidades sin fines de lucro. La principal característica de este aporte es que es un tipo de transferencia no recíproca, es decir, quien efectúa el aporte no recibe nada a cambio. Algunas entidades sin fines de lucro suelen elegir mostrar por separado los fondos otorgados por el estado de las demás contribuciones.

Por lo general, una organización sin fines de lucro tiene objetivos múltiples, y sus partidarios pueden elegir para apoyar uno u otro de estos objetivos, o poner alguna otra restricción en el uso de las contribuciones dadas. Por ejemplo, una restricción podría ser usar la contribución para un programa particular, o a la compra de un activo, o puede ser que el aporte no es para ser utilizado en todos, pero algo invertido como un fideicomiso con los ingresos de los fondos invertidos a utilizar para un programa determinado.

Las organizaciones sin fines de lucro tradicionalmente han distinguido ingresos, ganancias y apoyo. Los ingresos en el sentido tradicional representan aumentos de los activos netos no restringidos derivados de transacciones de cambio bilaterales en las que se presume que la otra parte en la transacción recibe un beneficio tangible directo en consonancia con los recursos proporcionados.

Los ingresos, que provienen de donaciones, como las antes mencionadas, deben medirse a su valor razonable, a menos que sea poco práctico medir confiablemente el valor razonable de los elementos donados según la guía para entidades sin fines de lucro de la Asociación de Contadores Públicos certificados (ACCA)

Según los principios norteamericanos (US GAAP Tema 958), la clasificación de las contribuciones recibidas como ingresos o ganancias depende de si las transacciones son parte de las actividades principales o centrales de la entidad sin fines de lucro (ingresos), o son periféricos o incidentales a la a la entidad (ganancia).

A más de recibir las donaciones sean es especies o no, estas suelen llegar con cierto tipo de restricción para su uso, lo cual dejan establecido las partes al momento del acuerdo o contrato sobre lo donado, que pudiese ser por un lapso de tiempo o permanente, por ejemplo, estipula que los recursos pueden ser utilizados solamente después de una fecha especificada, para programas particulares o servicios, o para adquirir edificios y equipos. Aceptar tales contribuciones restringidas obliga a la entidad acoger esas restricciones y usar esos fondos sólo de acuerdo con lo que los donantes desean.

Por consiguiente, se pueden clasificar en tres tipos de contribuciones:

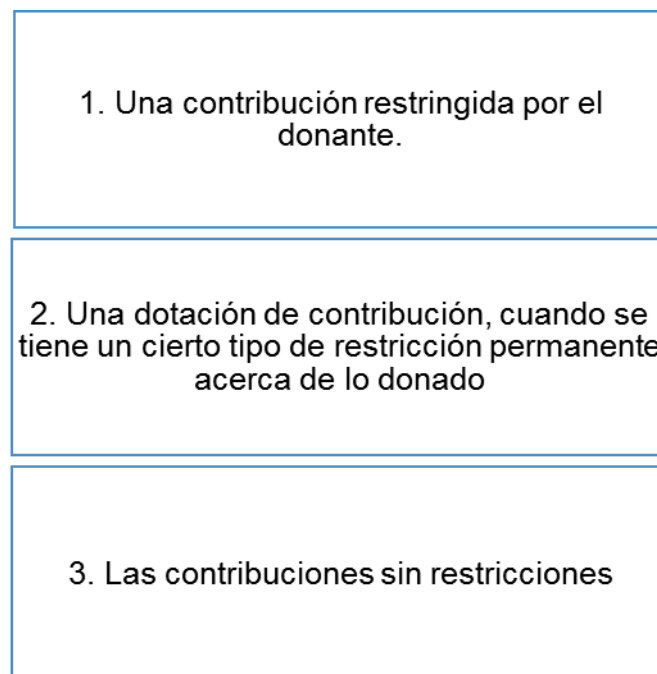


Figura 7. Tipos de contribuciones en una entidad sin fines de lucro

Otra de las características básicas que distingue a las entidades sin fines de lucro de las organizaciones comerciales es su dependencia de los regalos en especie, ejemplo: en los lugares de acogida para personas con discapacidad a menudo dependen en gran medida de las donaciones de ropa y muebles, las tiendas de segunda mano reciben su inventario de donaciones y las agencias de salud pueden obtener contribuciones de medicamentos de las empresas farmacéuticas, en ciertas

ocasiones también es usual que estas entidades sin fines de lucro reciban espacios de oficina proporcionándoles un alquiler libre o en la televisión, la radio y los periódicos pueden publicar solicitudes de fondos, eventos especiales sin costo alguno.

Los Norma de Contabilidad Financiera (SFAS No. 116) requiere que todos los regalos incondicionales, incluyendo las cantidades significativas de materiales donados, sean reportados al valor razonable tanto como ingresos por contribuciones como por un gasto o un activo no en efectivo. Una base objetiva y claramente mensurable para el valor razonable puede establecerse mediante el producto de la reventa por la organización, las listas de precios, las cotizaciones del mercado o las transacciones. Los materiales donados utilizados o consumidos en la prestación de servicios deben ser reportados como parte del costo de los servicios.

Estas promesas de contribuciones, en su registro inicial según la sección 958 de los US GAAP, deberán ser contabilizados como una contribución por cobrar, puesto que aún estas no son transferidas a la entidad y pueden cambiar por varias razones, tales como:

- Cambios en las cantidad o naturaleza de los activos que se espera recibir
- Cambios del valor del dinero en el tiempo

Por otro lado, las subvenciones que reciben las entidades con o sin fines de lucro según la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 20, "Subvenciones del Gobierno", no deberán ser reconocidas hasta que no exista una razonable seguridad de que:

- (a) la entidad cumplirá con las condiciones ligadas a ellas; y
- (b) se recibirán las subvenciones.

Independientemente de las diferentes formas en que lleguen a obtener ingresos, las entidades sin fines de lucro deben tener recursos suficientes para llevar a cabo sus

objetivos. Sin embargo, no hay necesidad o una justificación real para "obtener ganancias", cuando se tiene un exceso de ingresos sobre los gastos de un año, o tener un exceso de activos sobre pasivos al final de un año, más allá de lo que se necesita para proporcionar una reserva frente una situación inesperada. (Realde, 2013).

CAPITULO II

Marco metodológico de la investigación

2.1. Tipo de investigación.

El tipo de investigación a utilizar en el presente trabajo será aquel que nos ayudará a lograr los objetivos propuestos, llegando a tener un amplio entendimiento del tema. Los tipos de investigación en que se basaran son los siguientes:

- Investigación descriptiva
- Investigación bibliográfica

Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis. (Semperti, 2010). Esta clase de investigación procura recopilar la mayor fuente de información de las diferentes variables de estudio

Una investigación bibliográfica o documental es aquella que utiliza textos u otro tipo de material intelectual impreso o grabado, como fuentes primarias para obtener sus datos, no se trata solamente de una recopilación de datos contenidos en libros, sino que se centra, más bien, en la reflexión innovadora y crítica sobre determinados textos y los conceptos planteados en ellos. (OCAMPO, 2009)

La investigación bibliográfica es aquella que permitirá al usuario utilizar la información registrada en determinados documentos para llevar a cabo su propia investigación. Por otra parte, en la metodología para la investigación bibliográfica debe aclararse la manera en que se organizará el corpus de la información recabada, explicando con mayor detalle lo que se ha planteado en la delimitación del tema: las razones para la escogencia del determinado corpus de documentos, así como la sistematización de dichos documentos. (OCAMPO, 2009)

Los instrumentos bibliográficos en toda investigación, independientemente lo extensa que sea esta, son imprescindibles para poder llegar a tener una base sólida sobre los investigado. Los métodos de investigación bibliográfica fueron los hilos que permitieron localizar y seleccionar la información precisa de entre toda la masa documental que existe

2.2. Alcance de la investigación

El alcance de la investigación a realizar fue determinado como exploratorio. El estudio exploratorio sirve para preparar el terreno y por lo común anteceden a investigaciones con alcances descriptivos, correlacionales o explicativo. (Hernandez Sampieri, Fernandez Collado, & Baptista Lucio, 2010)

Además, este tipo de estudio suelen utilizarse cuando el tema a investigar ha sido poco estudiado, es decir no existe la suficiente literatura acerca de éste en el medio en que se requiere hacer el estudio.

2.3. Población y muestra

La población a investigar son las entidades privadas sin fines de lucro ubicadas en el territorio ecuatoriano. La muestra serán aquellas transacciones especiales que surgen de las actividades que realizan las diferentes entidades sin fines de lucro, dependiendo de la actividad que desempeñe.

2.4. Significación social y pertinencia de lo que se investiga.

Debido a la falta de información suficiente para la correcta medición y revelación de transacciones especiales en organizaciones sin fines de lucro, el presente trabajo de titulación tiene como finalidad crear una guía para la contabilización de dichas transacciones, principalmente por la necesidad de que los profesionales o futuros profesionales cuenten con un manual que les permita, mediante su juicio y criterio, aplicarlo de la mejor manera al momento de registrar estas transacciones, llegando

así a ampliar su conocimiento en este campo, adquiriendo un conocimiento adicional para destacar en el mercado profesional.

Cabe recalcar que esta guía está basada en normas contables y por lo tanto permitirá la presentación de estados financieros razonables y un análisis comparativo de la información financiera de un año a otro.

Adicionalmente, servirá como fuente de consulta para las más de 68,635 organizaciones sin fines de lucro constituidas actualmente en el Ecuador. Por esta razón consideramos que este trabajo está relacionado al objetivo 8 “Consolidar el sistema económico social y solidario, de forma sostenible” del Plan Nacional del Buen Vivir.,

2.5. Breve explicación de la estructura de la tesis por capítulo

Nuestro trabajo de titulación estará compuesto de una introducción y tres capítulos, y la conclusión, como se describirán a continuación:

1. Introducción: Esta parte se compone de la siguiente manera:

1.1. Situación problemática: Existe poca información sobre cómo llevar la contabilidad en las organizaciones sin fines de lucro.

1.2. Problema de la investigación: Cómo lograr que las entidades sin fines de lucro registren apropiadamente sus transacciones especiales con el propósito de obtener estados financieros más razonables.

1.3. Objetivo General y específicos: Planteamiento de objetivos del proyecto

2. Capítulo I

2.1. Marco teórico: En esta sección se encuentra todo lo que constituye la base teórica de nuestro proyecto de titulación, tales como: El origen de las organizaciones no gubernamentales en el mundo y en el Ecuador, como se clasifican estas instituciones, sus entes reguladores y estructura. También detallamos estudios científicos pertinentes a este tema.

3. Capítulo II

3.1. Metodología de la investigación: En este capítulo se describe el tipo de investigación de nuestro proyecto el cual es el método bibliográfico puesto que nuestras principales fuentes de información serán las normas contables.

4. Capítulo III

4.1. Diagnóstico del estado actual de la problemática que se investiga.

4.1.1. Explicación de los resultados obtenidos mediante los métodos aplicados: En esta sección tendremos el detalle de cada tipo de transacción especial aplicada a varios tipos de organizaciones, como es su reconocimiento inicial, reconocimiento posterior, revelación y ejemplo de cada transacción especial

4.1.2. Interpretación de los resultados del diagnóstico: En esta sección resumiremos la información investigada y analizaremos su aplicación.

5. Conclusión y Recomendaciones: En esta sección se mencionará los aspectos relevantes de los resultados de la investigación; y las sugerencias a la luz de los resultados de esta investigación.

CAPITULO III

Transacciones especiales de las entidades sin fines de lucro

3.1. Donaciones o contribuciones

3.1.1. Definición Donaciones

Una donación o contribución es una transferencia incondicional a otra entidad ya sea monetaria (efectivo o valores) y no monetaria (terrenos, edificios, uso de instalaciones o servicios públicos, materiales y suministros, activos intangibles, servicios y promesas incondicionales de dar esos artículos en el futuro), que no proporcionará ningún retorno económico al donante, excepto el conocimiento de que alguien se beneficiará de la donación.

Una promesa de dar es un acuerdo escrito u oral para contribuir efectivo u otros activos a otra entidad. Sin embargo, para ser reconocida en los estados financieros, debe haber suficiente evidencia en la forma de documentación verificable, que se hizo una promesa.

3.1.2. Aplicación en las ONG

Las donaciones en las entidades sin fines de lucro son uno de sus ingresos más importantes ya que les ayudan a cumplir sus objetivos propuestos, por lo tanto, es imprescindible que las instituciones sin fines de lucro sepan cómo valorar adecuadamente las donaciones y contribuciones en sus estados financieros.

La contabilización adecuada de las donaciones ayuda a una organización sin fines de lucro a comprender de dónde proviene su apoyo y el valor de ese apoyo. Las

donaciones también pueden proporcionar beneficios a los donantes corporativos e individuales al permitirles deducir la donación de sus impuestos.

3.1.3. Clasificación de las donaciones o contribuciones

Las donaciones que reciben las entidades sin fines de lucro se clasifican en:

- “Con restricción” y
- “Sin restricción”,

La clasificación dependerá de si el donante ha impuesto que su donación realizada sea para un uso en específico o si queda a juicio de la organización receptora el destino que se les dé de acuerdo a la misión y visión de la misma.

Una restricción impuesta por donantes limita el uso de los activos donados. Por ejemplo, la unidad educativa “Soldaditos de Oro” recibió la donación de 15 laptops, pero su donante dio especificaciones a cumplir, es decir pactó una restricción, de que las laptops solo deberán ser utilizadas por los estudiantes de bachillerato.

En su defecto una donación sin restricción es todo lo opuesto, es decir, en esta situación el donante entregará su donación y confiará en que la entidad que la reciba sabrá darle un buen uso para cumplir con sus fines sociales.

3.1.4 Caducidad de la restricción

Una restricción caduca en las siguientes situaciones:

- ha transcurrido el tiempo estipulado,
- se cumplió el propósito estipulado por el cual el recurso fue limitado
- ambas cosas se dan simultáneamente.

3.1.5 Valuación de las donaciones

Como se mencionó durante los primeros dos capítulos, no existe norma o ley que deban seguir las entidades privadas sin fines de lucro en el Ecuador para el registro con respecto a su información financiera, dejándolas a libertad de cada entidad tener sus propias políticas con respecto a sus registros.

En los párrafos 10,11 y 12 de la NIC 8 (políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores), indica lo siguiente:

En ausencia de una Norma o Interpretación que sea aplicable específicamente a una transacción, otros hechos o condiciones, la dirección deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea:

(a) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y

(b) fiable, en el sentido de que los estados financieros:

- 1) presenten de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;
- 2) reflejen el fondo económico de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no simplemente su forma legal;
- 3) sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;
- 4) sean prudentes; y
- 5) estén completos en todos sus aspectos significativos.

Al realizar los juicios descritos en el párrafo inmediato anterior, la gerencia se referirá, en orden descendente, a las siguientes fuentes a la hora de considerar su aplicabilidad:

(a) los requerimientos de las NIIF que traten temas similares y relacionados.

(b) las definiciones, criterios de reconocimiento y medición establecidos para activos, pasivos, ingresos y gastos en el Marco Conceptual.

Al realizar los juicios descritos, la gerencia podrá considerar también los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables, así como otra literatura contable y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en el párrafo anterior.

Por tal razón, nos hemos basado en los pronunciamientos emitidos por el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) que en el tema 958, donde incluye normas contables relacionadas con los diferentes tipos de donaciones que reciben las entidades sin fines de lucro.

3.1.6 Donaciones en efectivo

Para el reconocimiento de los ingresos percibidos en forma de donaciones, se deberá considerar si las transferencias se da en forma de dinero que puede tener la certeza de que se realizará, siempre que exista el suficiente respaldo de que la promesa de donación será efectuada, éstas deberán reconocerse como un ingreso del periodo que incrementará el activo neto de la entidad.

Es decir, todas las donaciones en dinero serán ingresos que aumentarán los activos netos y dependiendo si las donaciones traen consigo una restricción, su contrapartida aumentará a los activos netos con restricción o caso contrario a los activos netos sin restricción.

Ejemplo N° 1. Una entidad privada sin fines de lucro, dedicada a la actividad recreacional, recibe por parte de un tercero una donación por el valor de \$25.000 sin restricción alguna, los cuales serán utilizados para las diferentes actividades operacionales de la entidad.

El asiento de diario para registrar la recepción de la donación es el siguiente:

Tabla 4. Asiento diario de donación en efectivo sin restricción.

<u>Fecha</u>	<u>Detalle</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
31-12-2016	-1-		
	Bancos	\$ 25.000	
	Ingreso por donaciones- sin restricción		\$ 25.000
	Para registrar donación otorgada por el Sr Juan Alarcón.		

Sin embargo, cuando la donación en efectivo recibida debe ser entregada a un destinatario final, es decir que la entidad actúa como intermediaria, la donación en efectivo se registrará como un pasivo hasta que ésta sea entregada al beneficiario final. En ese momento la donación será transferida como un ingreso y un gasto en el estado de ingresos, gastos y otros cambios en el activo neto.

Tomaremos el ejemplo N° 1, pero agregando que esta vez dicha donación en efectivo de \$25.000, será entregada a una escuela de bajo recursos ubicada a las afueras de la ciudad.

El asiento de diario es el siguiente:

Tabla 5. Asiento diario de donación en efectivo como intermediario.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
20-11-2016	-2-		
	Bancos	\$25 000	
	Pasivo- donaciones por entregar		\$25 000
	Para registrar la donación otorgada por el Sr. Juan Alarcón.		

Cuando se cumple el traspaso, el asiento de diario es el siguiente:

Tabla 6. Asiento diario de donación en efectivo como intermediario- registro del ingreso.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-3-		
	Pasivo- donaciones por entregar.	\$25 000	
	Ingresos por donaciones		\$25 000
	Para registrar la donación otorgada por el Sr. Juan Alarcón.		

Y consecuentemente con el ingreso vendrá el registro del gasto

Tabla 7. Asiento diario de donación en efectivo como intermediario- registro del gasto.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-4-		
	Donaciones otorgadas.	\$25 000	
	Bancos		\$25 000
	Para registrar la contribución de la escuela soldaditos de oro mes de diciembre 2016		

Para el caso de donaciones recibidas en moneda extranjera, en su valuación se deberá realizar el cambio a moneda nacional usando el tipo de cambio vigente en la fecha en que se realizó la transacción.

Ejemplo N°2 La organización privada sin fines lucro llamada Goguayas dedicada a la actividad deportiva recibió por parte de una compañía europea el 20 de diciembre de 2016, una donación en efectivo de € 50,000 en el cual el donante no especificó condición ni restricción alguna.

Fecha de transacción: 20 de diciembre de 2016

Tipo de cambio en la fecha de transacción: por cada euro es 1.05 dólar el tipo de cambio, es decir que convertidos dará un total de \$52 500.

El tipo de asiento diario será igual a como se registra una donación nacional dependiendo el uso que se otorgue.

3.1.7 Donación de activos en bienes

Criterios de medición

Para la valuación de los activos en bienes o servicios que recibe una organización en calidad de donación se deberá tomar en referencia el valor de mercado de dichos

bienes y servicios. Sin embargo, si carecieren de valor de mercado se puede tomar en cuenta las siguientes consideraciones:

- El costo al cual el artículo fue adquirido por el donante.
- Cuando se trate de bienes que se esperan sean vendidos, se medirá al valor de reventa estimado después de deducir el gasto de venta (Valor neto realizable).
- Si no se puede determinar el costo al cual fue adquirido por el donante ni su valor neto realizable, se debe asignar un valor nominal o simbólico a dichos bienes.
- En ciertas circunstancias, el valor de los bienes puede verse reducido por ciertas restricciones, como por ejemplo la proximidad de la fecha de expiración en el caso de medicinas; o la disponibilidad en el mercado de sustitutos de menor costo para el elemento donado, como una versión genérica de un medicamento.

Si las contribuciones se dan en bienes, dependiendo del tipo de bien que se otorgue, éste se reflejará en su respectiva cuenta de activo con su correspondiente contrapartida.

Ejemplo N°3 El Sr. Joel Galarza entregó en donación 100 computadoras, las cuales alcanzan un valor de mercado de \$ 12500, para la escuela “Gotitas de Fe”, a ser utilizadas por los estudiantes de aquel plantel educativo. Cabe recalcar que esta contribución no posee restricción alguna.

El asiento de diario en los registros contables de la escuela es el siguiente:

Tabla 8. Asiento diario de donación en bienes para uso de la entidad sin fines de lucro sin restricción.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-5-		
	<u>Equipo de cómputo</u>		
	Computadoras	\$12 500	
	<u>Patrimonio-donaciones sin restricción</u>		\$ 12 500
	Para registrar la donación de 100 computadoras del Sr. Joel Galarza		

Las computadoras serán valoradas como propiedad planta y equipo, puesto que se ajustan al criterio que dispone la NIC 16, Propiedad Planta y Equipo:

- (a) poseídos para la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos
- (b) son activos tangibles
- (c) se esperan usar durante más de un periodo.

En el escenario en que las computadoras sean de uso administrativo de la entidad, la contrapartida también será una cuenta patrimonial, donaciones recibidas, que incrementará el capital dándole un tratamiento como el de los aportes iniciales.

Planteándonos el escenario del ejemplo N° 3, la donación de las computadoras para los estudiantes de la unidad educativa, pero con una restricción sobre su uso, para poder mantener las computadoras, serían registradas como sigue:

Tabla 9. Asiento diario de donación en bienes para uso de la entidad sin fines de lucro con restricción.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-6-		
	<u>Equipo de computo</u>		
	Computadoras	\$12,500	
	Patrimonio- Donaciones con restricción		\$12,500
	p/r Donación de computadoras con restricción		

3.1.8 Donación de servicios prestados por voluntarios no remunerados

A menudo las entidades sin fines de lucro dependen de la contribución de voluntarios no remunerados para llevar a cabo sus actividades. Si se tratase de donaciones recibidas mediante la prestación de servicios necesarios a la institución y siempre que éstos aumenten el valor de los activos, o se trate de servicios que requieran de conocimientos especiales y sean prestados por personas que posean estos conocimientos, deberán ser reconocidos de acuerdo a lo siguiente:

Ejemplo N° 4 Un Ingeniero Civil presta sus servicios a título gratuito para la elaboración de los planos para realizar una ampliación a la escuela “Manitos”, una institución sin fines de lucro que brinda educación escolar a niños de bajos recurso en un sector marginal de la ciudad. En el mercado, dicho servicio prestado se encuentra valorado en \$ 10500.

El asiento de diario para registrar el servicio prestado de voluntarios es el siguiente:

Tabla 10. Asiento diario de donación de servicios para un inmueble de uso de la entidad sin fines de lucro sin restricción.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-7-		
	<u>Obras en curso</u> Edificios	\$10,500	
	Patrimonio- donaciones sin restricción		\$10,500
	p/r elaboración de plano de escuela		

Cuando la obra de la expansión de la escuela haya culminado este valor formará parte de la propiedad planta y equipo.

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en el artículo 19 hace la siguiente referencia con respecto a los servicios: “ el voluntariado, es decir, la prestación de servicios lícitos y personales sin que de por medio exista una remuneración, podrá ser valorada por la institución sin fines de lucro que se beneficie del mismo, para cuyo efecto deberá considerar criterios técnicos y para el correspondiente registro, respetar los principios contables, dentro de los parámetros promedio que existan en el mercado para remuneraciones u honorarios según el caso.

Las donaciones de servicios u honorarios a título gratuito, cuando están relacionados con el gasto corriente, como son los sueldos de los maestros en unidad educativa, se reflejarán directamente en el estado de ingresos, gastos y cambios de los activos netos.

EJEMPLO N° 5. En una escuela a las fueras de la ciudad, dos profesores extranjeros han impartido clases durante un año lectivo sin obtener remuneración alguna por su trabajo. En el mercado la remuneración de un profesor con características similares por un año lectivo es de \$17,500

El asiento diario para registrar como donación los servicios prestados no remunerados es el siguiente:

Tabla 11. Asiento diario de donación de servicios prestados como profesores – sin restricción.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-8-		
	Gastos sueldos y salarios	\$35,000	
	Ingreso por donaciones- sin restricción.		\$35,000
	Para registrar servicios donados por dos profesores		

Puesto que el pago de salarios a los maestros es un gasto corriente, estos serán registrados directamente como un ingresos y gastos durante el periodo.

3.1.9 Donaciones de obras de arte, tesoros históricos o activos similares.

Las entidades sin fines de lucro como los museos, galerías o planteles educativos, suelen recibir donaciones de tipo cultural como las obras de arte o piezas históricas. Estas donaciones pueden ser recibidas con los siguientes propósitos:

1. Mantenerlas para su exhibición pública, la educación, la investigación o en cumplimiento de servicio público.
2. Ser protegidas, guardadas, y preservadas.
3. Adquiridas para su posteriormente ser vendidas.

Independientemente el fin con el que las obras de artes sean adquiridas éstas se registrarán en el estado de situación financiera al costo o valor nominal. En el caso

de que las piezas se den en forma de donaciones, se considera que el costo es el valor razonable en la fecha de la contribución más todos los costos directamente atribuibles a la adquisición de los artículos de la colección. El valor razonable puede estimarse utilizando valores de mercado o de transacción. Cuando el valor razonable no pueda determinarse fiablemente los elementos aportados a una recaudación se registrarán a su valor nominal.

En el caso de recibir donaciones, como trabajos de arte, tesoros históricos y elementos similares se deberá determinar si las piezas pueden formar parte de una colección específica, y cuenta con tres alternativas para registrar la donación recibida:

- a) Capitalizando todos los elementos de la colección
- b) Capitalizando todos los elementos de la colección de forma prospectiva, es decir, todos los artículos adquiridos después de una fecha determinada.
- c) No capitalizándolas.

Las piezas de arte que conformen colecciones que sean mantenidas para la exhibición o preservadas, son capitalizables tanto a la fecha como prospectivamente. Sin embargo, las obras de arte que son obtenidas con la finalidad de posteriormente ser vendidas ya sea para adquirir más piezas, no estarán sujetas a capitalización alguna.

Ejemplo N°6 donación de obras de arte- Para la exhibición o preservadas

Donación sin restricción

Un museo conserva colecciones de obras de arte, y recibe como regalo una valiosa pintura de un donante. El donante obtiene una determinación independiente del valor razonable de la pintura a efectos fiscales y le entrega una copia al museo. El valor determinado es de \$ 35,000, el personal del museo evaluó la pintura para determinar la autenticidad y si merece ser adicionada a la colección del museo. El personal

recomienda que el regalo sea aceptado, al mismo valor razonable proporcionado por el donante.

El museo capitaliza sus colecciones, entonces deberá reconocer la pieza al valor razonable como ingresos y un activo que será añadido a la colección.

El asiento de diario es el siguiente:

Tabla 12. Asiento diario de donación de obras de arte mantenidas por el museo– sin restricción.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-9-		
	Obras de arte		
	Colección-medieval	\$35,000	
	Ingreso por donaciones- sin restricción		\$35,000
	Para registrar pintura donada incluida a la colección medieval		

Donación con restricción

Tomando el ejemplo número 6 como referencia, pero en la situación de que dicha pieza tendrá una restricción, la cual consiste en que no puede ser vendida, sino conservada por su valor cultural al que representa. El asiento diario será el siguiente:

Tabla 13. Asiento diario de donación de obras de arte mantenidas por el museo–con restricción.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-10-		
	Obras de arte		
	Colección-medieval	\$35,000	
	Ingreso por donaciones - con restricción		\$35,000
	Para registrar pintura donada incluida a la colección medieval		

Cabe recalcar si la restricción tuviese un tiempo de caducidad esta pasaría a un activo neto sin restricción.

Ejemplo N°7 – Donación de obra de arte para ser vendida.

Donación sin restricción

Por otro lado, en el supuesto, de que el Museo, acepta la pintura por parte del donante para posteriormente ser vendida en lugar de ser añadida a su colección. La entidad sin fines de lucro reconocerá la pintura recibida como ingreso sin restricción de donantes y como un activo a su valor razonable.

Tabla 14. Asiento diario de donación de obras de arte mantenidas para la venta- sin restricción.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-11-		
	<u>Inventario</u>		
	Obras de arte	\$35,000	
	Ingresos por donaciones- sin restricción		\$35,000
	Para registrar donación de obra de arte para la venta		

Cuando la pintura sea vendida se dará de baja de inventario, reconociendo la ganancia obtenida en la venta.

Tabla 15. Asiento diario de donación de obras de arte mantenidas para la venta- reconocimiento de la ganancia por la venta.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-12-		
	Bancos	\$60,000	
	<u>Inventario</u>		
	Obras de arte		\$35,000
	Ganancia en venta de piezas de obra de arte- sin restricción		\$25,000
	Para registrar venta de pieza de obra de arte mantenida para la venta.		

Donación con restricción

Tomando de base el ejemplo N° 7, añadiéndole que la donación otorgada fue con la restricción de que la pieza sería mantenida para venderla posteriormente y las ganancias serían utilizadas para los gastos necesarios en el museo. Es decir el ingreso de la donación aumentará los activos netos con restricción.

Tabla 16. Asiento diario de donación de obras de arte mantenidas para la venta-con restricción

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-13-		
	<u>Inventario</u>		
	Obras de arte	\$35,000	
	Ingresos por donaciones- con restricción		\$35,000
	Para registrar donación de obra de arte para la venta		

Cuando ya las piezas vayan a ser vendidas, estas pasarán de estar con restricción a sin restricción, de la siguiente manera:

Tabla 17. Asiento diario de donación de obras de arte mantenidas para la venta-traspaso de ingreso con restricción a sin restricción.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-14-		
	Ingresos por donaciones- con restricción	\$35,000	
	Ingresos por donaciones- sin restricción		\$35,000
	Para registrar extinción de restricción.		

Y la contabilización al momento de ser vendida será la misma manera como si no hubiese tenido restricción en un principio, de la siguiente manera:

Tabla 18. Asiento diario de donación de obras de arte mantenidas para la venta-registro de la venta.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-15-		
	Bancos	\$60,000	
	<u>Inventario</u>		
	Obras de arte		\$35,000
	Ganancia en venta de piezas de obra de arte- sin restricción		\$25,000
	Para registrar venta de pieza de obra de arte mantenida para la venta.		

Sin embargo, cuando una obra de arte es otorgada al museo o galería para que sea expuesta por un determinado periodo, es decir que no será propiedad de la galería, ésta estará reflejada en una cuenta de orden hasta ser devuelta a su dueño original.

Ejemplo nº 8 obras de arte en cuentas de orden.

Un museo recibe dos obras de arte, las cuales estarán en el poder del museo por dos semanas, es decir estarán en una exposición determinada, según se calcula su valor es de \$20,000.

El asiento diario, utilizando las cuentas de orden será el siguiente:

Tabla 19. Asiento diario de donación de obras de arte mantenidas en custodia por un tiempo determinado.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-16-		
	Obras en custodia	\$20,000	
	Obras recibidas en custodia		\$20,000
	Para registrar obras en custodia para la exposición “ retratos hablados”		

Los valores por las obras en custodia, se verán reflejados en una cuenta de orden después de los activos, pasivos y patrimonio en el estado de situación financiera puesto que por no ser de propiedad del museo no afectara a los rubros mencionados.

Muy aparte de registrar el ingreso de la donación, hay que tomar en cuenta el costo incurrido en la protección y conservación de los artículos en una colección. Este costo puede ser un gasto de reparación o mantenimiento y debe ser registrado como

gasto, ya sea que la colección sea preservada indefinidamente o por un tiempo determinado hasta su venta.

Ejemplo N°9 gastos por mantenimiento de obra de arte.

El museo “NAUMI”, para que sus colecciones siempre estén presentables y listas al público, realizan ciertas actividades, es decir existen adecuaciones para conservar sus colecciones, como son los costes por mantenimiento los cuales ascienden a \$1,500 durante el año 2016.

Para el registro de los gastos incurridos en mantenimiento de las obras de arte, el asiento diario es el siguiente:

Tabla 20. Asiento diario por mantenimiento de obras de arte.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-17-		
	Gasto en mantenimiento de obra de arte	\$1,500	
	Bancos		\$1,500
	Para registrar mantenimiento de colección medieval		

Otro factor importante de resaltar cuando de obras de arte se trate es que a pesar de que las piezas de obras de arte naturalmente no están sujetas a una depreciación o amortización alguna, su valor en ocasiones puede variar por los siguientes factores:

- Un cambio adverso significativo en el grado o forma en que se está utilizado o en su condición física.
- Un cambio en los factores legales o en el entorno operativo que pudiera afectar su valor.

- Una acumulación de costos significativamente superior a la cantidad inicialmente esperada para su adquisición o construcción.
- Una disminución significativa en su precio de mercado cuando sea fácilmente determinable.

El reconocimiento de estos factores representará una reducción o aumento en la colección, y en los activos netos.

Ejemplo N°10 Variación en el valor de las obras de arte.

La colección medieval, la cual era mantenida para exposición, en el museo “NAUMI” ha sufrido ciertos desgastes por el espacio en el que se encontraba situada, según el experto determinó que el valor de la pieza bajaría en \$950.00, siendo su valor en libros de \$4,680.00. El asiento diario será:

Tabla 21. Asiento de diario variación de valor en obras de arte por deterioro.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-18 -		
	Pérdida por deterioro	\$950.00	
	Perdida acumulada- obras de arte		\$950.00
	Para registrar deterioro sufrido en una de las piezas de la colección medieval.		

3.1.9.1 Revelaciones sobre las donaciones de obras de arte.

Una organización sin fines de lucro debe revelar lo siguiente.

1. Una descripción de su colección.

2. Las políticas contables seguidas con respecto a la medición de su colección.
3. Detalles de cualquier cambio significativo en el valor de la colección durante el periodo
4. La cantidad de gastos incurridos para adecuaciones de la colección.
5. El producto de cualquier disposición de artículos de colección en el período y cómo se utilizaron los fondos.
6. La reducción de valor por deterioro originada durante el periodo.

3.2 Ingresos por cuotas sociales

Es muy común que en los clubes deportivos o sociales los socios activos acuerden aportar con cuotas para apoyar a alcanzar los diferentes objetivos que tienen las entidades sin fines de lucro. Puestos que las cuotas sociales son acordadas previamente, representan un ingreso fijo para la entidad. Por su naturaleza de ser ingresos de forma fija, estarán destinados a cubrir los gastos corrientes.

El reconocimiento de las cuotas sociales será como un ingreso en el estado de actividades.

Ejemplo N°11 Cuotas sociales.

El club deportivo, “Rotrad” mensualmente recibe aportaciones sociales que al 2016, ascendieron a \$67,590.

Como las aportaciones son ingresos respecto de las cuales se tiene la certeza que serán obtenidos, se realizará la respectiva provisión de la misma.

El asiento diario para el registro de las cuotas por cobrar será el siguiente:

Tabla 22. Asiento de diario de registro de ingresos de cuotas sociales por cobrar.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-19-		
	Contribuciones por cobrar	\$67,590.	
	Ingresos por cuotas de miembros		\$67,590.
	Para registrar cuotas sociales por cobrar.		

Cuando éstas ya sean recaudadas, el asiento diario es:

Tabla 23. Asiento de diario de registro por cuotas sociales- cobro.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-20-		
	Bancos	\$67,590.	
	Contribuciones por cobrar		\$67,590.
	Para registrar cobro de cuotas por parte de los socios.		

Cabe recalcar que cuando la entidad no cuente con la total certeza de que las cuotas serán canceladas por parte de los socios, deberá realizar la provisión correspondiente para cubrir el riesgo de incobrabilidad.

Si se determina que los socios realizan aportaciones para ejecutar una remodelación de las instalaciones de la entidad, el tratamiento contable para dichas aportaciones estará condicionado para su uso.

Ejemplo N°12 cuotas extraordinarias de socios.

El club deportivo, “Rotrad” en una reunión extraordinaria que tuvo lugar los primeros días del mes de enero acordaron aportar cuotas extraordinarias para realizar una nueva cancha dentro de su complejo. Dichas cuotas al 2016 ascendieron a \$97,590. El asiento diario para el registro de ingreso de dicho valores para la construcción de la cancha será el siguiente:

Tabla 24. Asiento de diario de registro de ingresos por cuotas extraordinarias.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-21-		
	Bancos	\$97,590	
	Ingresos cuotas socios- con restricción		\$97,590
	Para registrar cuotas aportadas para construcción de cancha N° 2		

Como se acordó que el dinero aportado de los socios será para un fin específico estos valores ingresarán como restringidos y a medida en que vayan siendo utilizados para la construcción de inmueble este pasará a ser ingreso sin restricción de la siguiente manera:

Durante el 2016 se realizaron pagos para la constructora que está realizando la obra, estos valores ascendieron a \$55,680. El registro del asiento diario es:

Tabla 25. Asiento de diario de registro de ingresos por cuotas extraordinarias- traspaso de ingresos con restricción a sin restricción.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-22-		
	Ingresos cuotas socios- con restricción	\$55,680	
	Ingresos cuotas socios- sin restricción		\$55,680
	Para registrar valores porción utilizada en la construcción de la cancha N°2		

Luego de pasar los valores a un ingreso sin restricción, se registrará los desembolsos en la cuenta transitoria de obras en construcción hasta que toda la cancha este totalmente terminada y pueda ser activada como un elemento de propiedad planta y equipo. Suponiendo que hasta el año 2016 la obra aún no ha sido terminada. El asiento diario para registrar en la cuenta transitoria del 2016 será el siguiente:

Tabla 26. Asiento de diario de ingresos por cuotas extraordinarias- registro del consumo

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-23-		
	Obras en construcción	\$55,680	
	Bancos		\$55,680
	Para registrar obras en construcción cancha N° 2		

3.3 Ingreso por inversiones

Algunas entidades privadas sin fines de lucro, al manejar las donaciones que serán utilizadas con posterioridad para inversiones, usan una política de gasto o de retorno total, que enfatiza el uso prudente y una manera sistemática para determinar la porción de la inversión acumulada que se puede usar para apoyar las operaciones del período actual y la protección de aquellas inversiones que se encuentran restringidas por los donantes.

Cuando el retorno de la inversión, ganancias o pérdida, no está restringida por los donantes, se clasificarán como cambios en los activos netos sin restricción, como dividendos, intereses y otros ingresos de inversión similar. Sin embargo, si existiesen ganancias e ingresos de inversión que se limitan a usos específicos impuestos por el donante, pueden presentarse como aumentos en los activos netos sin restricciones del donante si las restricciones se cumplen en el mismo período en que se reconocen los ingresos y ganancias.

Ejemplo N°13 de inversiones

El country club “Alauís” entidad sin fines de lucro, recibe una donación de efectivo de \$95,000 el 30 de junio del 2016 por parte de un tercero, sin restricción alguna. La directiva decidió invertir dichos fondos durante 6 meses para ser utilizados en un proyecto a futuro. La tasa pasiva del banco es de 4.5%, dejando como resultado total los intereses obtenidos en \$2,137.50, pagaderos al final del plazo.

El asiento diario al momento de recibir la donación, será igual al ejemplo 1, de la siguiente manera:

Tabla 27. Asiento de diario de donación en efectivo para inversiones- sin restricción.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
30-06-2016	-24-		
	Banco	\$ 95,000	
	Ingresos- rendimientos en inversión sin restricción		\$ 95,000
	Para registrar donación en efectivo		

Suponiendo que al siguiente día la donación es invertida en un determinado banco, el asiento diario es el siguiente:

Tabla 28. Asiento de diario para registrar una inversión.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
01-07-2016	-25-		
	Inversiones a corto plazo	\$ 95,000	
	Banco		\$ 95,000
	Para registrar inversión en el banco Pacifibank		

Puesto que la inversión tiene un plazo de 6 meses donde el banco pagará los intereses ganados y la inversión inicial, el asiento de diario al 2016 será el siguiente:

Tabla 29. Asiento de diario para registrar reintegro de rendimientos con inversión sin restricción

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-26-		
	Banco	\$97,137.50	
	Inversiones a corto plazo		\$ 95,000
	Ingresos por intereses- sin restricción		\$2,137.50
	Para registrar reintegro de inversión más intereses.		

La donación en un principio fue sin restricción, con la decisión de invertirla para estos recursos en el futuro poder ser utilizados en un proyecto para mejora del club.

Ejemplo N°14 Rendimientos de inversión con restricción

Tomando de base en ejemplo N°13, añadiéndole que los rendimientos de los fondos otorgados tienen la restricción de que éstos deben específicamente ser utilizados para pagar salario de los colaboradores de la entidad. Suponiendo que los rendimientos obtenidos son utilizados en el mismo periodo, estos aumentarían directamente el activo neto sin restricción.

El asiento diario al percibir los ingresos será el siguiente:

Tabla 30. Asiento de diario para registrar reintegro de rendimientos con inversión- cuando la restricción se cumple en el mismo periodo.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-27-		
	Banco	\$97,137.50	
	Inversiones a corto plazo		\$ 95,000
	Ingresos por intereses- sin restricción		\$2,137.50
	Para registrar reintegro de inversión		

Como mencionamos se tiene la certeza que estos ingresos serán utilizados en los gastos previstos por la restricción, el asiento diario es el siguiente:

Tabla 31. Asiento de diario para registrar consumo para el cumplimiento de la restricción impuesta.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-28-		
	Salarios entrenadores	\$97,137.50	
	Bancos.		\$97,137.50
	Para registrar gastos		

En caso de que no se tuviese la certeza de que los rendimientos obtenidos serían devengados en el mismo periodo, estos estarían en el activo neto con restricción hasta que la restricción hubiese caducado.

3.4 Ingresos por patrocinio.

Muchas organizaciones sin fines de lucro realizan eventos sociales, como por ejemplo: recaudar fondos atrayendo más colaboradores que compartan la misma idea de alcanzar ciertos objetivos sociales.

El patrocinio es cuando un anunciante paga, en parte o en su totalidad, el costo de la radiodifusión a un evento programado, mediante la ejecución de comerciales durante la emisión del programa. También es el caso de que la empresa donante que suscribe una parte o la totalidad del gasto de organizar un evento público a través de contribuciones en efectivo o en especie se le permite exhibir pancartas publicitarias o promocionar de otro modo sus productos durante el evento patrocinado

La entidad puede reconocer a los patrocinadores mencionando o mostrando el nombre de la empresa, logotipo, líneas de productos e información de contacto (dirección, número de teléfono, dirección web). También puede mencionar eslóganes y descripciones de valores neutrales de los bienes o servicios de un patrocinador al reconocer su apoyo.

Puesto que los ingresos por patrocinio serán netamente utilizados en el evento programado, es decir será un ingreso corriente que se devengará en el mismo plazo, este ingreso será revelado en el estado de actividades. Claro está, teniendo en cuenta si dicho ingreso tendrá restricción alguna o no.

Ejemplo N° 15 ingresos por patrocinio

La escuela de atletismo “Salto Lejos” realizó una carrera para recaudar fondos para la continuidad de las actividades de la misma, donde la compañía Scott proporcionó patrocinio para el evento por la suma de \$35,000, el donante no estipuló restricción alguna por la suma otorgada y solo se mostrará una pancarta de la marca.

El asiento diario para registrar la donación por patrocinio será la siguiente:

Tabla 32. Asiento de diario para registrar ingresos por patrocinio- sin restricción

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-29-		
	Bancos	\$35,000	
	Ingreso por patrocinio- sin restricción		\$35,000
	Para registrar ingreso por patrocinio de Scott.		

En la situación de que el patrocinio fuese en bienes tangibles como donar cierto producto al evento, de igual manera este será registrado en la partida de activo correspondiente.

En el caso de que patrocinio otorgado fue otorgado en un periodo diferente al que este va hacer usado, este deberá contabilizarse como un ingreso diferido hasta que sea utilizado, y así llevar un mejor control sobre cómo se irán devengando estos ingresos en el evento previsto.

Ejemplo N°16 de patrocinio como un ingreso diferido.

Suponiendo que para la misma carrera descrita en ejemplo n° 15 el patrocinio otorgado por Scott fue dado en el año 2016, pero lo usarán en la carrera que se efectuará en enero del siguiente año.

El asiento diario al registrar el ingreso será el siguiente:

Tabla 33. Asiento de diario para registrar ingresos por patrocinio en efectivo a ocuparse en el siguiente ejercicio fiscal- sin restricción

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-30-		
	Bancos	\$35,000	
	Ingresos diferidos- patrocinio		\$35,000
	Para registrar ingreso por patrocinio que será utilizado en enero 2017		

Cuando estos valores sean utilizados para el fin específico, es decir en la carrera efectuada en enero del siguiente año. El asiento diario será:

Tabla 34. Asiento de diario para registrar ingresos por patrocinio en efectivo para ya ser ocupados- sin restricción.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
15-01-2017	-31-		
	Ingresos diferidos- patrocinio	\$35,000	
	Ingresos- sin restricción.		\$35,000
	Para ingresos en patrocinio que serán utilizados en la carrera.		

Puesto que los ingresos para patrocinio se utilizaron para gastos asociados en la carrera, éstos se registrarán seguido del reconocimiento de los ingresos de la siguiente manera:

Tabla 35. Asiento de diario para registrar consumo de ingreso por patrocinio en efectivo - sin restricción.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
16-01-2017	-32-		
	Gastos en uniformes deportivos	\$35,000	
	Bancos		\$35,000
	Para registrar compra de uniformes para participantes		

Ejemplo N°17 Patrocinio con productos.

La escuela de atletismo “Salto Lejos” por la carrera realizada para recaudar fondos, aparte del patrocinio de Scott antes mencionado, recibió el patrocinio de Gatorade que consistió en la entrega de 5,000 botellas de Gatorade de manzana para los participantes de la carrera. El valor razonable de los productos donados suman \$3,250. Cabe recalcar que para el debido control de los bienes éstos se receiptan en primera instancia por bodega.

El asiento diario al momento de receiptar la donación, será el siguiente:

Tabla 36. Asiento de diario para registrar consumo de ingreso por patrocinio en bienes muebles- sin restricción.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-33-		
	<u>Inventario</u>		
	Botellas de Gatorade	\$3,250	
	Ingresos por patrocinio-sin restricción		\$3,250
	Para registrar patrocinio de botellas de Gatorade		

Las botellas de Gatorade se espera sean utilizadas en el mismo periodo en que fueron receptadas, en la carrera programada, por eso aumentará los ingresos sin restricción. Al ser utilizados los productos en la carrera, el asiento diario es el siguiente:

Tabla 37. Asiento de diario para registrar consumo de bienes por patrocinio- sin restricción.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-34-		
	Gasto alimentos y bebidas	\$3,250	
	<u>Inventario</u>		
	Botellas de Gatorade		\$3,250
	Para registrar consumo de bebidas en la carrera.		

Además, es importante mencionar que por lo general los patrocinios no suelen llevar consigo restricciones, aunque pueden existir en los casos de investigaciones de institutos. Por ejemplo, un proveedor de recursos puede patrocinar actividades de investigación y desarrollo en una universidad y conservar privilegios, como conocimiento previo de los resultados de la investigación. Los resultados de la investigación pueden ser intangible, incierto o difícil de medir, y puede ser percibido por la universidad como un sacrificio de poco o ningún valor; sin embargo, su valor a menudo es proporcional al valor que un proveedor de recursos espera a cambio.

Ejemplo de N°18 Patrocinio en un proyecto de investigación.

Un grupo de estudiantes de una universidad determinada está investigando el desarrollo de un producto capilar contra la caída del cabello en los hombres. Para continuar con su investigación solicitaron diferentes patrocinios. A su búsqueda

respondió una farmacéutica quien celebró con la universidad el respectivo contrato de patrocinio dejando como condición que si la investigación resulta y se genera un producto que esté listo para el mercado, la farmacéutica será el distribuidor principal de éste.

La universidad recibió por parte de la farmacéutica el valor de \$25,000 para empezar con la fase de investigación del producto. Puesto que el patrocinio es exclusivamente para la investigación antes indicada, la contabilización de la primera aportación de patrocinio será la siguiente:

Tabla 38. Asiento de diario para registrar por patrocinio en un proyecto de investigación- sin restricción.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-35-		
	Bancos	\$25,000	
	Ingresos por patrocinio- con restricción.		\$25,000
	Para registrar 1era cuota por patrocinio investigación "cc"		

Cuando la universidad vaya utilizando los recursos otorgados en la investigación, reconocerá este ingreso como no restringido.

La universidad incurrió en ciertos gastos correspondientes a insumos utilizados en las pruebas realizadas en la fase de investigación del producto, donde el valor fue de \$20,000. Como se utilizó los recursos para el fin previsto, el asiento de diario será el siguiente:

Tabla 39. Asiento de diario para registrar por patrocinio en un proyecto de investigación- traspaso de ingreso con restricción a sin restricción.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-36-		
	Ingresos por patrocinio- con restricción.	\$20,000	
	Ingresos por patrocinio- sin restricción.		\$20,000
	Para registrar valores a utilizar en fase de investigación		

Sin embargo como la norma lo indica, la NIC 38 (activos intangibles) que no se reconocerán los activos intangibles en la fase de investigación en proyectos internos, es decir los desembolsos por investigación se reconocerán como gastos del ejercicio en el que se incurran puesto que en la fase de investigación de un proyecto interno, una entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.

Según lo mencionado por la NIC 38, el asiento diario para reconocer los valores utilizados en la fase de investigación será el siguiente:

Tabla 40. Asiento de diario para registrar consumo del ingreso por patrocinio en un proyecto de investigación.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-37-		
	Gastos en investigación	\$20,000	
	Bancos		\$20,000
	Para registrar gastos en fase de investigación.		

Cuando el proyecto pase la fase de investigación y este en su fase de desarrollo los gastos incurridos en ese punto se activarán hacia el activo intangible.

3.5 Donaciones en un zoológico.

Un zoológico es un área en la que se protegen a los animales, especialmente animales salvajes, para que la gente pueda ir a mirarlos o estudiarlos.

Hay una característica inusual de la economía del zoológico que hace zoológicos diferentes de otros negocios. Los zoológicos no compran ni venden animales, sólo comercian. En cierto modo, un zoológico funciona como un jardín botánico o un museo, generando entrada de recursos de diferentes tales como:

- Mercadería
- Donantes privados
- Donantes institucionales
- Ayuda de los gobiernos de la ciudad y del estado.

A pesar de recibir donaciones como el resto de entidades sin lucro las cuales pueden traer consigo una restricción, similar a las tratadas durante el capítulo, también reciben donaciones exclusivas por el giro de negocio al que se dedican como son; los animales salvajes o especies raras de plantas.

La mayoría de los animales en los zoológicos son recibidos como donaciones, transferencias de otros zoológicos o de nacimientos. Como resultado, no tienen un precio de coste.

Por ello se considera impracticable asignar un valor razonable a los animales por una variedad de razones. Estas razones incluyen consideraciones como la falta de un mercado para la mayoría de los animales porque no son mercancías, la falta de un mercado activo, así como restricciones al comercio de animales exóticos que impiden la determinación de un valor razonable. Los animales para los que sea posible determinar un valor arbitrario se verán afectados por la edad, la salud, la línea de sangre y otros temas relacionados. Por lo tanto, se considera poco práctico determinar un valor fiable.

Claro está que el zoológico llevara el control pertinente acerca de los animales que se encuentran en él, como la especie, la edad que tiene, entre otras características. Sin embargo este control no llevará valores por lo antes mencionado en el anterior párrafo.

3.6 Subvenciones del gobierno

Es usual en diferentes jurisdicciones que el gobierno otorgue ayudas a ciertos sectores productivos o comerciales para incentivar o fomentar determinada actividad.

Son ejemplos de tales tipos de ayudas

Las transferencias de recursos, por parte de organismos gubernamentales, hacia entidades que:

- Operan en un sector industrial determinado;
- Continúan en su actividad en sectores privatizados recientemente;
- Comienzan o continúan desarrollando su actividad en áreas menos desarrolladas.

Una clara ayuda en el estado ecuatoriano se da en el sector de la agricultura, donde los agricultores reciben fertilizantes sin costo alguno por parte del Ministerio de Agricultura, para ciertas plantaciones.

3.6.1 Definición de subvenciones

La NIC 20 que trata sobre la contabilización de subvenciones del gobierno define a las subvenciones como sigue: “son ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad”.

Subvenciones relacionadas con activos son subvenciones del gobierno cuya concesión implica que la entidad beneficiaria debe comprar, construir o adquirir de cualquier otra forma activos fijos. Pueden también establecerse condiciones adicionales restringiendo el tipo o emplazamiento de los activos, o bien los periodos durante los cuales han de ser adquiridos o mantenidos.

Cabe recalcar que cuando el gobierno otorga este tipo de ayudas siempre se hacen en base a condiciones que debe cumplir la entidad.

3.6.2 Tipos de subvenciones

La clasificación de las subvenciones puede ser condicionales o incondicionales de acuerdo a las especificaciones indicadas por el donante:

- **Subvenciones condicionales:** Son aquellas en las que el donante impone los eventos que deben ocurrir para que esta donación se haga efectiva, caso contrario si un cedente impone una condición y esta no se cumple, los activos transferidos deben ser devueltos a su donante.

Ejemplo: La subvención de equipos de cómputo a una escuela, si ésta logra capturar un número determinado de estudiantes en un determinado periodo

- **Subvenciones incondicionales:** Son aquellas en las que el donante no indica especificaciones a cumplir para que la donación se haga efectiva.

Ejemplo: Una institución educativa que recibió como subvención cierta cantidad en efectivo por parte del Estado, pero el Estado no especificó ninguna condición en particular para poder hacer uso de los recursos.

3.6.3 Aplicación de las subvenciones en las organizaciones sin fines de lucro

En las organizaciones sin fines de lucro, las subvenciones entregadas por el gobierno constituyen en muchas ocasiones una gran representatividad de los ingresos de estas organizaciones con las que solventan los diferentes beneficios que le entregan a la sociedad de acuerdo a la actividad que realizan o que por el contrario con dichas subvenciones pueden ayudar a compensar el déficit obtenido en un periodo

Por ende, es importante que estos organismos conozcan el correcto tratamiento contable de este tipo de transacciones.

3.6.4 Valuación de las subvenciones de gobierno

Los convenios de financiamiento a través de subvenciones pueden contener condiciones que especifiquen los servicios que debe realizar una organización sin fines de lucro para que reciba una subvención.

Por ejemplo, la subvención puede consistir en un acuerdo de nivel de servicio en el que las condiciones de pago están vinculadas a la consecución de un determinado nivel de servicio o las unidades de producción obtenidas.

Las condiciones relacionadas con el rendimiento obtenido en un acuerdo de financiamiento podrían, por ejemplo, especificar el número de comidas

proporcionadas o el horario de apertura de una instalación utilizada por los beneficiarios. Los ingresos deben ser reconocidos sólo en la medida en que la organización sin fines de lucro haya proporcionado los bienes o servicios especificados, porque el derecho a la subvención sólo se produce cuando se cumplen las condiciones relacionadas con el desempeño.

Cuando los términos y condiciones no se han cumplido o existe incertidumbre sobre si la organización sin fines de lucro receptora puede cumplir con los términos o condiciones, los ingresos no deben ser reconocidos sino diferidos como pasivo hasta que sea probable que se cumplan los términos o condiciones impuestas.

Las subvenciones otorgadas sin condiciones no deben ser diferidas incluso si los recursos se reciben antes de los gastos de la actividad financiada por ellos. Los ingresos no pueden diferirse simplemente porque no se han incurrido en los gastos relacionados.

3.6.5 Reconocimiento de las subvenciones

Deberán ser reconocidas siempre y cuando:

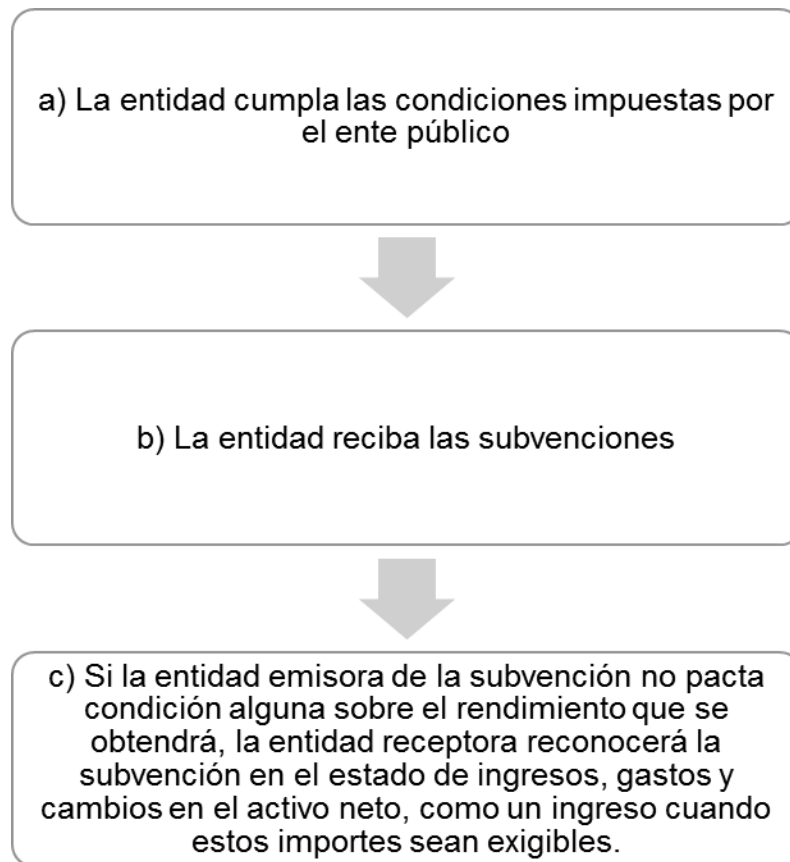


Figura 8. Reconocimiento de las subvenciones

Las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos se reconocerán como pasivo. Además, una entidad deberá medir las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir. (IFRS, 2009, P.9)

La sección 24 de las NIIF para las PYMES, indica que en principio todos los beneficios de la subvención se reconocen cuando son admisibles, excepto cuando existan condiciones de desempeño que impidan su reconocimiento.

3.6.6 Subvenciones en efectivo

LA NIC 20 menciona: “Las subvenciones del gobierno se reconocerán en resultados sobre una base sistemática a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar”.

Cuando las subvenciones en efectivo ésta condicionada no será registrada a ingreso en primera instancia.

Ejemplo 19- Subvención en efectivo sin condición

El 1 de Febrero de 2016 una entidad gubernamental entregó USD. 50.000 en efectivo a una fundación cuya actividad es realizar investigaciones para combatir el cáncer, la entidad gubernamental no le ha impuesto a la entidad sin fines de lucro ninguna condición para poder hacer uso del efectivo otorgado.

El asiento de diario al receptor la subvención es el siguiente:

Tabla 41. Asiento de diario para registrar subvención en efectivo- sin condición.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
01-02-2016	-38-		
	Bancos	\$50,000	
	Ingreso por subvenciones		\$50,000
	Para registrar subvención otorgada a la fundación		

Ejemplo 20 - Subvenciones en efectivo con condición

Durante el año 2016 una entidad sin fines de lucro dedicada a brindar servicios de enseñanza deportiva a los niños de sector marginales en la ciudad, recibió una subvención de \$ 150,000 por parte del estado ecuatoriano, con la condición de que estos recursos sean ocupados para continuar incentivando la práctica deportiva en la juventud. Cabe recalcar que cada trimestre deberá presentar un reporte de gastos con referencia a la subvención otorgada al ente regulador.

El asiento de diario al recibir la subvención es el siguiente:

Tabla 42. Asiento de diario para registrar subvención en efectivo- con condición.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
30-11-2016	-39-		
	Banco	\$150,000	
	Pasivo-subvenciones condicionadas		\$150,000
	Para registrar subvención otorgada por el ministerio de deporte.		

A medida que se realicen los desembolsos, por ejemplo:

- Compra de balones.
- Implementos deportivos.
- Uniformes deportivos.
- Sueldos a los entrenadores.
- Lo necesario para que los niños puedan realizar un tipo de actividad física.

Cuando se incurra en la compra de los rubros antes descritos, se irá reconociendo en los ingresos la subvención otorgada.

Continuando con el ejemplo 20, el 06 de diciembre del 2016 la entidad compró implementos deportivos: balones, arcos, canilleras, uniformes y zapatos deportivos por un valor de \$35,000 en efectivo. Para el debido control antes de ser utilizados estos pasan por bodega para su recepción y verificar su estado.

Asiento diario de la compra:

Tabla 43. Asiento de diario para registrar compra de bienes impuestos por la condición.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
06-12-2016	-40-		
	<u>Inventario</u>		
	Implementos deportivos	\$35,000	
	Bancos		\$35,000
	Para registrar compra de implementos deportivos		

Cuando estos se los entrega a la escuelita de futbol, es decir a los entrenadores de la disciplina para que los utilicen al impartir las clases.

El asiento de diario es el siguiente:

Tabla 44. Asiento de diario para registrar consume de bienes impuestos por la condición.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
07-12-2016	-41-		
	<u>Gastos</u>	\$35,000	
	<u>Inventario</u>		
	Implementos deportivos		\$35,000
	Para registrar uso de implementos deportivos		

Posteriormente se reconocerá el ingreso por la subvención. El asiento de diario es el siguiente:

Tabla 45. Asiento de diario para registrar ingreso por subvención.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
07-12-2016	-42-		
	Pasivo-subvenciones condicionadas	\$35,000	
	Ingreso por subvenciones		\$35,000
	Para registrar reconocimiento de subvenciones		

3.6.7 Subvenciones en bienes

Las subvenciones entregadas en forma de bienes deberán ser medidas a valor razonable a la fecha de la transacción del activo recibido o por recibir, para el caso de los activos no monetarios sus criterios de reconocimiento son igual que los indicados en el efectivo resumiéndolo de esta manera:

- En caso de recibir subvenciones en bienes sin condiciones pasarán directamente al estado de ingresos, desembolsos y cambios en el patrimonio neto
- En caso de recibir subvenciones en bienes con condiciones deberán ser registrados en primera instancia como un pasivo e ir reconociendo el ingreso de acuerdo al cumplimiento de las condiciones impuestas por la entidad gubernamental.

Ejemplo 21 – Bienes entregados con condición

El 01 de abril de 2016, el Ministerio del Medio Ambiente entregó a una entidad sin fines de lucro llamada “Madre Naturaleza” 5 excavadoras valorizadas en \$250.000 que le permitirán durante 5 años remover tierra de 300 hectáreas de terreno fértil para sembríos propiedad de la fundación, con la finalidad de crear áreas verdes que ayuden al ecosistema. Sin embargo, la entidad gubernamental ha establecido la siguiente condición:

- En cada año al menos deben sembrar 3.000 árboles por hectárea y presentar un informe anual de las plantaciones realizadas

El registro contable de la recepción de las excavadoras es la siguiente:

Tabla 46. Asiento de diario para registrar subvención de bienes inmuebles con condición.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
01-04-2016	-43-		
	Propiedad planta y equipo		
	Maquinarias	\$250,000	
	Pasivo-subvenciones condicionadas		\$250,000
	Para registrar subvención otorgada por el ministerio de ambiente		

Una vez culminado el primer año la entidad sin fines de lucro presentó el reporte al Ministerio del medio ambiente, en el cual indicó las plantaciones que había realizado durante el periodo, este informe fue aprobado por el Ministerio consiguiendo con éxito la parte proporcional de la subvención del año (por no ser año completo).

El asiento de diario del reconocimiento proporcional de la subvención es el siguiente:

Tabla 47. Asiento de diario para registrar ingreso por subvención de bienes inmuebles- con condición.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-44-		
	Pasivo-subvenciones condicionadas	\$33,333.33	
	Ingreso por subvenciones		\$33,333.33
	Para registrar reconocimiento parcial dela subvención		

Posteriormente, debido a que las maquinarias son depreciables a 10 años, la entidad deberá reconocer el gasto en el correspondiente al periodo 2016 con base a la siguiente información:

Datos de las maquinarias

Monto:	\$250.000
Año vida útil:	10 años
Método:	Línea recta
Valor residual:	0
Depreciación anual:	50.000
Depreciación mensual:	4.166,67

El asiento de diario del reconocimiento del gasto de depreciación anual es el siguiente:

Tabla 48. Asiento de diario para registrar depreciación por subvención de bienes inmuebles- con condición.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-45-		
	Gasto de depreciación	\$37,500	
	Depreciación acumulada		\$37,500
	Para registrar gasto de depreciación proporcional del 2016		

Los dos últimos asientos, la entidad sin fines de lucro deberá realizarlos mientras cumplan las condiciones en los siguientes 9 años.

Ejemplo 22 – Bienes entregados sin condición

El 1 de febrero de 2016 el ministerio de educación entregó a una escuela fiscal 1.000 tablets por un valor total de \$25.000 la entidad gubernamental no estipuló condición alguna, quedando así a libertad de la escuela el fin que se le dará a dichas tablets.

El asiento de diario de esta transacción será igual al del **Ejemplo 1- Subvención en efectivo sin condición** con su respecta categoría en el activo.

3.6.8 Otros tipos de subvenciones

De acuerdo a la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*, en los préstamos otorgados por una entidad gubernamental a menor tasa de interés que la del mercado, o sin intereses, el beneficio generado de la diferencia entre la tasa de interés del mercado y la otorgada por la entidad gubernamental es considerada como una subvención. Cabe recalcar que el resto de capital financiado por el estado no constituye una subvención.

Ejemplo 23– Préstamo otorgado sin interés

El 1 de enero de 2016 con la finalidad de mejorar la atención en el ámbito de la salud en las zonas rurales, una entidad financiera gubernamental otorgó un préstamo de \$1.000.000 a una entidad sin fines de lucro para la creación de un centro de salud con tecnología de punta para poder atender gratuitamente a los habitantes del sector rural. El préstamo se pactó a un plazo de 1 año sin interés, convirtiéndose así en una subvención del gobierno. La tasa de interés de transacciones de igual similitud es del 5%

Para ello la entidad deberá calcular el valor actual del préstamo considerando la tasa de interés de mercado.

Valor actual del préstamo: $1.000.000/(1,05)^1= 952.381$

Valor futuro del préstamo: 1.000.000

Subvención del gobierno: 47.619

El registro contable de la otorgación del préstamo es el siguiente:

Tabla 49. Asiento de diario para registrar subvención mediante préstamo sin interés.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
01-01-2016	-46-		
	Bancos	\$1`000,000	
	Obligaciones bancarias a corto plazo		\$1`000,000
	Para registrar préstamo otorgado por el estado a un año plazo sin intereses.		

El asiento de diario del reconocimiento de la subvención por préstamo sin interés es el siguiente:

Tabla 50. Asiento de diario para registrar interés implícito por subvención otorgada mediante préstamo sin interés.

Fecha	Detalle	Debe	Haber
01-01-2016	-47-		
	Interés implícito por préstamo sin interés	\$47,619	
	Ingresos por subvenciones		\$47,619
	Para registrar reconocimiento de ingresos por subvenciones		

Posteriormente se deberá reconocer el gasto financiero representado por el costo del dinero.

Tabla 51. Asiento de diario para registrar gastos financieros por subvención otorgada mediante préstamo sin interés

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-48-		
	Gastos Financieros	\$47,619	
	Interés implícito en obligaciones bancarias		\$47,619
	Para registrar reconocimiento de interés implícito por préstamo sin interés		

El asiento de diario del pago del préstamo sin interés es el siguiente:

Tabla 52. Asiento de diario para registrar pago de préstamo por subvención otorgada mediante préstamo sin interés

Fecha	Detalle	Debe	Haber
31-12-2016	-49-		
	Obligaciones bancarias a corto plazo	\$1`000,000	
	Bancos		\$1`000,000
	Para registrar pago de préstamo bancario sin interés		

3.6.9 Presentación y revelación de las subvenciones del gobierno

La concesión de subvenciones es un aspecto importante para muchas organizaciones sin fines de lucro. Si no se revela en las notas a los estados financieros, se debe proporcionar información a los usuarios un entendimiento de las

actividades o proyectos que se están financiando y si el apoyo financiero se proporciona directamente a los individuos o para ayudar a otra institución a emprender actividades o proyectos.

Deberá revelarse de acuerdo a la NIC 20:

- La naturaleza y alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros, así como una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales, de las que se hayan beneficiado directamente las entidades; y
- Las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las ayudas gubernamentales que se hayan reconocido.

Adicionalmente la NIIF para Pequeñas y Medianas Industrias (PYMES) sección 24 menciona los siguientes aspectos a revelar:

- Las subvenciones del gobierno se presentan por separado de los activos con los que se relacionan.
- Las subvenciones del gobierno reconocidas en ingresos se presentan por separado en las notas.

3.7 Presentación y revelación en los estados financieros

Los estados financieros proporcionados por una entidad sin fines de lucro incluyen el estado de situación financiera, el estado de actividades y el estado de flujos de efectivo.

Los estados financieros clasifican e informan los activos netos en dos grupos: activos netos con restricciones de los donantes y activos netos sin restricciones de donantes, basados en la existencia o ausencia de restricciones impuestas por los donantes.

Una entidad sin fines de lucro puede optar por segregar aún más las dos clases de activos netos. Por ejemplo, una entidad sin fines de lucro puede segregar los activos

netos con restricciones de los donantes entre aquellos que se espera sean mantenidos a perpetuidad y los que se espera gastar en el tiempo o con un propósito particular.

Los requisitos en los reportes financieros de las entidades sin fines de lucro no son más estrictos que los requisitos para las entidades empresariales. El grado de segregación y orden de presentación de partidas de activos y pasivos en los estados de situación financiera o de partidas de ingresos y gastos en los estados de actividades de las entidades sin fines de lucro, aunque no se especifique, debe ser generalmente similar a los requeridos o permitidos para entidades con fines de lucro.

Los formatos particulares para un estado de situación financiera, un estado de actividades o un estado de flujos de efectivo, no están prescritos ni prohibidos en parte porque no existen prescripciones y procripciones similares para entidades con fines de lucro.

Algunas organizaciones sin fines de lucro revelan información sobre ciertas contribuciones no monetarias y la clase de condición que éstas tendrán al usarse, en las notas a los estados financieros. Sin embargo, estas donaciones no siempre son presentadas como ingresos durante el periodo.

El no reconocimiento o el retraso en el reconocimiento de una transacción omite generalmente información pertinente sobre los recursos económicos y obligaciones de la entidad durante un período, haciendo los estados financieros incompletos.

En ciertas circunstancias, las incertidumbres pueden ser tan importantes que el reconocimiento de un activo o pasivo debe retrasarse hasta que exista evidencia suficiente de que existe, tiene valor y puede ser medido con fiabilidad. Si un activo o pasivo se reconoce antes de que la incertidumbre se resuelva lo suficiente, la información resultante puede no ser fiable.

La utilidad de la información proporcionada por los estados financieros de una

entidad sin fines de lucro puede ser enormemente mejorada si cierta información básica se clasifica de manera comparable

Como mínimo, una entidad sin fines de lucro deberá revelar toda la información siguiente para cada período para el cual presenta estados financieros:

- a) Una descripción sobre la clasificación de activos netos, con respecto a las donaciones que contienen restricciones, incluyendo su capacidad de gastar den gastarlos.
- b) Una descripción de las políticas adoptadas, su política de gastos sobre los fondos otorgados y cualquier acción tomada durante el período, referente a la apropiación de dichos fondos.
- c) Una descripción de las políticas de inversión de una entidad sin fines de lucro deberá incluir los siguientes:
 1. Objetivos de retorno y parámetros de riesgo
 2. Las estrategias utilizadas para alcanzar los objetivos de retorno.
- d) Una conciliación del saldo inicial y final del patrimonio el total y por clase de activos netos, incluyendo las siguientes líneas:
 1. Rendimiento de la inversión, neto.
 2. Contribuciones
 3. Los importes consignados para gastos que no tienen por objeto restricción alguna.
 4. cualquier otro cambio.

Para una mejor percepción de los reportes financieros principales en las entidades sin fines de lucro, mostraremos los mismos.

3.7.1 Estado de situación financiera.

Un estado de situación financiera, incluyendo las notas adjuntas a los estados financieros, proporciona información relevante sobre liquidez, flexibilidad financiera y la interrelación de los activos y pasivos de un entidad sin fines de lucro.

Esa información generalmente se proporciona agregando activos y pasivos que poseen características similares en grupos razonablemente homogéneos que incluyen los efectos de restricciones impuestas por donantes así como otras restricciones contractuales, aumenta la utilidad de la información. Por ejemplo, las entidades generalmente reportan activos individuales en grupos homogéneos como:

- Efectivo y equivalentes de efectivo, cuentas y pagarés de pacientes, estudiantes, miembros y otros destinatarios de servicios;
- Inventarios de materiales y suministros;
- Depósitos y pagos anticipados por alquiler, seguros y otros servicios;
- Valores negociables y otros activos de inversión mantenidos a largo plazo;
- terrenos, edificios, equipos y otros activos de larga vida utilizados para proporcionar bienes y servicios.

Asimismo, las recaudaciones en efectivo de las cuentas por cobrar de pacientes, estudiantes u otros receptores de servicios pueden diferir significativamente en la continuidad, estabilidad y riesgo de las recaudaciones en efectivo de las promesas hechas a una campaña de recaudación de fondos para fines especiales.

A continuación, se mostrara un ejemplo de un estado de situación:

Entidad Privada Sin Fines de Lucro
Estado de Situación
Al 31 de Diciembre de 2016
(En miles de dolares)

<u>Activos</u>	2016	2015	
<u>Activos corrientes</u>			
Efectivo y equivalentes al efectivo	4.575	4.960	
Cuentas e intereses por cobrar	2.130	1.670	
Inventario	600	990	
Gastos prepagados	10	10	
Contribuciones por cobrar	3.025	2.700	
Inversiones a corto plazo	1.400	1.000	
Total activos corrientes	11.740	11.330	
 <u>Activos no corrientes</u>			
Activos restringidos a inversiones en terreno, edificios y equipos	5.210	4.560	
Terreno, edificio y equipos	61.700	63.590	
Inversiones a largo plazo	218.070	203.500	
Total activos no corrientes	284.980	271.650	
 TOTAL ACTIVOS	<hr/> 296.720	<hr/> 282.980	
 <u>Pasivo</u>			
<u>Pasivo corriente</u>			
Cuentas por pagar	2.570	1.050	
Anticipo reembolsable	-	650	
Subvenciones por pagar	875	2.440	
Donaciones por entregar	1.685	1.700	
Total pasivo corriente	5.130	5.840	
 <u>Pasivos a largo plazo</u>			
Deuda a largo plazo	5.500	6.500	
Total pasivo	<hr/> 10.630	<hr/> 12.340	
 <u>PASIVOS NETOS</u>			
Patrimonio neto sin restricciones	92.600	84.570	Figura 9. Estado de situación financiera entidad sin fines de lucro.
Patrimonio con restricciones	193.490	186.070	
TOTAL PATRIMONIO	<hr/> 286.090	<hr/> 270.640	
TOTAL PASIVO MAS PATRIMONIO	<hr/> 296.720	<hr/> 282.980	

3.7.1 Estado de Actividades

El estado de actividades muestra los ingresos por concepto de contribuciones y los gastos que se dieron durante el periodo con respecto a los ingresos obtenidos. La

clasificación de las contribuciones recibidas como ingresos o ganancias depende de si las transacciones son parte de las actividades principales o centrales (ingresos), o son periféricas o incidentales (ganancias) y los gastos como disminución de los activos netos sin restricciones de los donantes.

Entidad Privada Sin Fines de Lucro
Estado de Actividades
Año terminado el 31 de diciembre de 2016
En miles de dolares

	SIN RESTRICCIÓN DE LOS DONANTES	CON RESTRICCIÓN DE LOS DONANTES	TOTAL
Los ingresos, las ganancias y otros tipos de apoyo:			
Contribuciones	8.640,00	8.390,00	17.030,00
Matricula	5.200,00		5.200,00
Rendimientos de inversion	6.650,00	18.300,00	24.950,00
Ganancia por venta de equipos	200,00		200,00
otro	150,00		150,00
Los activos netos liberados de las restricciones			
Satisfacción de las restricciones del programa	8.990,00	-8.990,00	
Satisfacción de las restricciones de adquisición de equipos	1.500,00	-1.500,00	
Expiración de restricciones de tiempo	1.250,00	-1.250,00	
Apropiación de la donacion de donantes y posterior satisfacción de restricciones relacionadas con donantes	7.500,00	-7.500,00	
<u>activos netos totales liberados de las restricciones</u>	<u>19.240,00</u>	<u>-19.240,00</u>	
<u>El total de ingresos, ganancias, y otros apoyos</u>	<u>40.080,00</u>	<u>7.450,00</u>	47.530,00
Gastos y Perdidas			
<u>programa A</u>		13.296,00	13.296,00
sueldos y beneficios	3.324,00		
subvenciones a otras organizaciones	5.983,20		
suministros y viajes	2.659,20		
suministros y honorarios profesionales	797,76		
Depreciacion	531,84		
<u>programa B</u>		8.649,00	8.649,00
sueldos y beneficios	2.162,25		
subvenciones a otras organizaciones	3.892,05		
suministros y viajes	1.729,80		
suministros y honorarios profesionales	518,94		
Depreciacion	345,96		
<u>programa C</u>		5.837,00	5.837,00
sueldos y beneficios	1.459,25		
subvenciones a otras organizaciones	2.626,65		
suministros y viajes	1.167,40		
suministros y honorarios profesionales	350,22		
Depreciacion	233,48		
Gestión y general		4.188,00	4.188,00
Total Gastos		31.970,00	31.970,00
Perdidas		80,00	30,00
Total gastos y perdidas		32.050,00	32.080,00
Cambio en los activos netos	8.030,00	7.420,00	15.450,00
<u>Activo neto al inicio del ejercicio</u>	84.570,00	186.070,00	270.640,00
<u>Activos netos al final del año</u>	92.600,00	193.490,00	286.090,00

entidad sin fines de lucro.

Figura 10. Estado de Actividades de una

3.7.2 Estado de flujo de efectivo.

El estado de flujo de efectivo muestra la diferencia entre el efectivo disponible al comienzo de un periodo contable y el que se encuentra al final del período. Muestra el efectivo proviene de las ventas, los ingresos del préstamo, las inversiones, venta de activos y compra de activos. El flujo de efectivo destaca lo siguiente:

- Actividades de operación.
- Actividades de inversión.
- Actividades de financiamiento.

Para la preparación del estado de flujo de efectivo se lo puede realizar usando los métodos directo e indirecto. Una entidad sin fines de lucro puede elegir el método de reporte que mejor satisface las necesidades informativas de sus tipos particulares de usuarios: acreedores, donantes, otorgantes y otros de manera que se alcance el equilibrio adecuado para mejorar la pertinencia y la comprensibilidad de la información sin imponer costes indebidos.

A continuación se mostrara un ejemplo de un estado de flujo de efectivo en una entidad sin fines de lucro

Entidad Privada Sin Fines de Lucro
Flujo de efectivo
Año terminado el 31 de diciembre de 2016
En miles de dolares

Flujos de efectivo de actividades de operación:	
Cambio en los activos netos	15.450,00
<u>Ajustes para conciliar la variación de los activos netos al efectivo neto utilizado por actividades de operación:</u>	
Depreciación	3.200,00
Pérdidas	80,00
Pérdida actuarial	30,00
Ganancia por venta de equipos	-200,00
Aumento de cuentas por cobrar y los intereses	-460,00
Disminución en los inventarios y pagos por anticipado	390,00
Aumento de contribuciones por cobrar	-325,00
Aumento de cuentas por pagar	1.520,00
Disminución de anticipos reembolsable	-650,00
Disminución de subvenciones por pagar	-425,00
Contribuciones restringidas para la inversión a largo plazo	-2.740,00
Ganancias realizadas y no realizadas en inversiones	-15.800,00
Intereses y dividendos restringidos para reinversión.	-300,00
<u>Efectivo utilizado en las actividades de explotación neto</u>	-230,00
Flujos de efectivo en actividades de inversión:	
Compra de equipos	-1.500,00
Ingresos por venta de equipos	200,00
Ganancias de seguros de pérdida por incendio en el edificio	250,00
Ganancias de la venta de inversiones	76.100,00
Inversiones	-74.900,00
<u>El efectivo neto proporcionado por actividades de inversión</u>	150,00
Flujos de efectivo de las actividades de financiamiento:	
Ganancias de las contribuciones sujetas a restricciones por:	
Inversión en dotación perpetua	200,00
Inversión en dotación plazo	70,00
Inversión en terrenos, edificios y equipo	1.210,00
Inversión sujeta a acuerdos de fideicomiso de anualidad	200,00
	1.680,00
<u>Otras actividades de financiación:</u>	
Intereses y dividendos restringido para reinversión	300,00
Pagos de obligaciones de fideicomisos	-145,00
Pago de pagarés	-1.140,00
Pagos de la deuda a largo plazo	-1.000,00
	-1.985,00
<u>efectivo utilizado en las actividades de financiación neta</u>	-305,00
Disminución neta de efectivo y equivalentes de efectivo	-385,00
Efectivo y equivalentes de efectivo al inicio del año	4.960,00
<u>Efectivo y equivalentes de efectivo al final del año</u>	4.575,00

Figura
11.

Estado
de
flujo
de

efectivo de una entidad sin fines de lucro

3.7.3 Notas a los estados financieros.

Las notas a los estados financieros proporcionan información adicional relativa a las operaciones de una empresa y la situación financiera y se consideran parte integrante de los estados financieros. En las entidades sin fines de lucro existe información relevante que deberán incluir las notas, tales como:

- a. La información pertinente sobre la naturaleza y la cantidad de limitaciones en el uso de efectivo y equivalentes de efectivo.
- b. Limitaciones contractuales sobre el uso de determinados activos.
- c. Información cuantitativa y cualitativa sobre la disponibilidad de los activos financieros a la fecha del balance para cubrir las necesidades de efectivo para gastos generales dentro del año de la fecha del balance.
- d. Información sobre los límites significativos resultantes de acuerdos contractuales con proveedores, acreedores y otros, incluyendo la existencia de pactos de préstamos

3.8 Tratamiento tributario de las organizaciones sin fines de lucro

Introducción

En esta sección relacionada con el tratamiento tributario de las entidades sin fines de lucro nos basaremos en leyes nacionales, por lo que nuestra mayor fuente será la “Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno con su correspondiente Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno”.

Debido a que las organizaciones sin fines de lucro tienen como objetivo principal ayudar a cubrir áreas de necesidad que existe en la sociedad, estos organismos están sujetos a ciertos beneficios con sus entes reguladores. Sin embargo, para ello deberán cumplir con los deberes formales indicados en el Artículo 20 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen de Tributario Interno enumerados en la parte introductoria del presente trabajo.

3.8.1 Declaraciones tributarias al SRI

Las entidades sin fines de lucro al igual que el resto de organizaciones, deben cumplir con la obligación de declarar al SRI los distintos impuestos tales como: Impuesto al valor agregado (IVA) en el formulario 104, Retenciones en la fuente en el formulario 103 y el impuesto a la renta en el formulario 101, en los tiempos y plazos estipulados de acuerdo a su noveno dígito del RUC, según la siguiente tabla:

Si el noveno dígito es:	Fecha de presentación:
1	Día 10 del siguiente mes
2	Día 12 del siguiente mes
3	Día 14 del siguiente mes
4	Día 16 del siguiente mes
5	Día 18 del siguiente mes
6	Día 20 del siguiente mes
7	Día 22 del siguiente mes
8	Día 24 del siguiente mes
9	Día 26 del siguiente mes
0	Día 28 del siguiente mes

Figura 12. Plazos para cumplimiento de obligaciones tributarias

Fuente: Servicio de Rentas Internas

3.8.2 Compensación Presupuestaria del Impuesto al Valor Agregado (IVA)

En el artículo 73 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) se menciona lo siguiente: El valor equivalente del IVA pagado en la adquisición local o importación de bienes y demanda de servicios de la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer SOLCA, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas politécnicas privadas, les será compensado vía transferencia presupuestaria de capital, con cargo al Presupuesto General del Estado, en el plazo, condiciones y forma determinados por el Ministerio de Finanzas y el Servicio de Rentas Internas.

El Servicio de Rentas Internas verificará los valores pagados de IVA contra la presentación formal de la declaración y anexos correspondientes e informará al Ministerio de Finanzas, a efectos del inicio del proceso de compensación presupuestaria.

3.8.3 Participación Trabajadores

Al estar constituidas con la finalidad de no generar utilidades a ser repartidas a sus socios, las entidades sin fines de lucro no están en la obligación de repartir entre los miembros que forman la organización los excedentes generados en un determinado periodo, puesto que los mismos deben ser reinvertidos a mejorar las actividades para las que fueron creadas.

3.8.4 Beneficios tributarios

El artículo 9 “Ingresos de instituciones de carácter privado sin fines de lucro” del Reglamento menciona lo siguiente:

No estarán sujetos al impuesto a la renta los ingresos de las instituciones de carácter privado sin fines de lucro legalmente constituidas de: culto religioso; beneficencia; promoción y desarrollo de la mujer; el niño y la familia; cultura; arte; educación; investigación; salud; deportivas; profesionales; gremiales; clasistas; partidos políticos, los de las comunas, pueblos indígenas, cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas y demás asociaciones de campesinos y pequeños agricultores, legalmente reconocidas, en la parte que no sean distribuidos, siempre que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y cumplan con los deberes formales contemplados con el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno, este Reglamento y demás Leyes y Reglamentos de la república; debiendo constituirse sus ingresos, salvo el caso de las Universidades y Escuelas Politécnicas creadas por Ley, con aportaciones o

donaciones en un porcentaje mayor o igual a los establecidos por el Servicio de Rentas Internas.

Sin embargo, para que una entidad sin fines de lucro pueda estar exenta del pago del impuesto a la renta, debe tomar en cuenta que en la resolución N° NAC-DGERCG15-00003216 con fecha 23 de diciembre de 2015 emitido por la Directora General de Servicio de Rentas Internas se menciona que para que las instituciones de carácter privado sin fines de lucro accedan a la exención del pago del impuesto a la renta, por cada periodo fiscal, sus ingresos deberán estar constituidos con al menos el 5% de aportaciones o donaciones. Esta disposición entró en vigencia a partir de la emisión de la resolución.

Es decir, que si el total de ingresos de una entidad privada sin fines de lucro constituidos por autogestión superan el 95% del total de sus ingresos, entonces la entidad ya no estará exenta del pago de impuesto a la renta y tributará como cualquier otra organización constituida con fines de lucro.

Por tal razón, las entidades sin fines de lucro en la práctica suelen valorizar los voluntariados como donaciones de servicios tal como lo fue explicado en la sección “Valuación de servicios prestados por voluntarios no remunerados” del presente trabajo, con la finalidad de acogerse al beneficio de la exención de impuesto a la renta estipulado en la resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas.

A continuación tomaremos como ejemplo la presentación de un formulario 101 (Formato de declaración del impuesto a la renta y presentación de balances formulario único sociedades y establecimientos permanentes) en el cual se presenta la conciliación tributaria de una entidad sin fines de lucro y observaremos los casilleros utilizados por de las entidades sin fines de lucro.

CONCILIACIÓN TRIBUTARIA			
UTILIDAD DEL EJERCICIO	801	=	442274.34
PÉRDIDA DEL EJERCICIO	802	=	0.00
CÁLCULO DE BASE PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES	(-) INGRESOS POR MEDICIONES DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL VALOR RAZONABLE MENOS COSTOS DE VENTA	096	- 0.00
	(+) PERDIDAS, COSTOS Y GASTOS POR MEDICIONES DE ACTIVOS BIOLÓGICOS AL VALOR RAZONABLE MENOS COSTOS DE VENTA	097	+ 0.00
	(=) BASE DE CÁLCULO DE PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES	098	= 442274.34
DIFERENCIAS PERMANENTES			
(-) PARTICIPACIÓN A TRABAJADORES	803	-	0.00
(-) DIVIDENDOS EXENTOS Y EFECTOS POR MÉTODO DE PARTICIPACIÓN (Valor patrimonial proporcional) (campos 6024+6026+6132)	804	-	0.00
(-) OTRAS RENTAS EXENTAS E INGRESOS NO OBJETO DE IMPUESTO A LA RENTA	805	-	13199419.01
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES LOCALES	806	+	12757144.67
(+) GASTOS NO DEDUCIBLES DEL EXTERIOR	807	+	0.00
(+) GASTOS INCURRIDOS PARA GENERAR INGRESOS EXENTOS Y GASTOS ATRIBUIDOS A INGRESOS NO OBJETO DE IMPUESTO A LA RENTA	808	+	0.00
(+) PARTICIPACIÓN TRABAJADORES ATRIBUIBLE A INGRESOS EXENTOS Y NO OBJETO DE IMPUESTO A LA RENTA <small>Fórmula: $\{(804*15\%) + [(805-808)*15\%]\}$</small>	809	+	0.00
(-) DEDUCCIONES ADICIONALES	810	-	0.00
(+) AJUSTE POR PRECIOS DE TRANSFERENCIA	811	+	0.00
(-) INGRESOS SUJETOS A IMPUESTO A LA RENTA ÚNICO	812	-	0.00
(+) COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES INCURRIDOS PARA GENERAR INGRESOS SUJETOS A IMPUESTO A LA RENTA ÚNICO	813	+	0.00

Figura 13. Casillero ingreso de entidades sin fines de lucro.

Fuente: Servicio de rentas Internas adaptado

- Como podemos observar en el figura 13, la totalidad de ingresos de la entidad sin fines de lucro se encuentran en el casillero (805) en otras rentas exentas e ingresos no objeto de impuesto a la renta

PÉRDIDA SUJETA A AMORTIZACIÓN EN PERÍODOS SIGUIENTES	839	=	0.00
¿CONTRIBUYENTE DECLARANTE TIENE FINES DE LUCRO Y ES ADMINISTRADOR U OPERADOR DE ZEDE?	840		NO

Figura 14. Casillero exoneración de pago de impuesto a la renta.

Fuente: Servicio de rentas Internas adaptado

- Existe una sección en el formulario 101 el casillero 840 que indica si una entidad se considera sin o con fines de lucro

(A partir del ejercicio 2015 casilla informativa)				0.00	
IMPUESTO A LA RENTA A PAGAR		869	=	0.00	
SALDO A FAVOR CONTRIBUYENTE		870	=	13199419.01	
ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA PRÓXIMO AÑO	ANTICIPO CALCULADO PRÓXIMO AÑO SIN EXONERACIONES NI REBAJAS	871	+	501284.79	
	(-) EXONERACIONES Y REBAJAS AL ANTICIPO	872	-	501284.79	
	(+) OTROS CONCEPTOS	873	+	0.00	
	ANTICIPO DETERMINADO PRÓXIMO AÑO 874+875+876	879	=	0.00	
ANTICIPO A PAGAR	PRIMERA CUOTA	874	+	0.00	
	SEGUNDA CUOTA	875	+	0.00	
	SALDO A LIQUIDARSE EN DECLARACIÓN PRÓXIMO AÑO	876	+	0.00	
OTRO RESULTADO INTEGRAL DEL PERIODO (INFORMATIVO)	GANANCIAS Y PÉRDIDAS POR REVALUACIONES	PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	880	=	0.00
		ACTIVOS INTANGIBLES	881	=	0.00
		OTROS	882	=	0.00
	GANANCIAS Y PÉRDIDAS POR INVERSIONES EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO MEDIDOS A VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN OTRO RESULTADO INTEGRAL		883	=	0.00
	GANANCIAS Y PÉRDIDAS POR LA CONVERSIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS DE UN NEGOCIO EN EL EXTRANJERO		884	=	0.00
	GANANCIAS Y PÉRDIDAS ACTUARIALES		885	=	0.00
	LA PARTE EFECTIVA DE LAS GANANCIAS Y PÉRDIDAS DE LOS INSTRUMENTOS DE COBERTURA EN UNA COBERTURA DE FLUJOS DE EFECTIVO		886	=	0.00
	OTROS		887	=	0.00
GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DEL PERIODO (INFORMATIVO)	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA CORRIENTE	888	+/-	0.00	
	GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO A LA RENTA DIFERIDO	889	+/-	0.00	

Figura 15. Casillero exoneración de anticipo de impuesto a la renta.

Fuente: Servicio de rentas Internas adaptado

- Como podemos observar en el gráfico 3 en el casillero (871) las entidades sin fines de lucro también se encuentran exentas del pago del anticipo de impuesto a la renta.

3.8.5 Sanciones y multas

Al igual que el resto de organizaciones, las entidades sin fines de lucro están sujetas al artículo 100 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario interno el cual indica que: los sujetos pasivos que, dentro de los plazos establecidos en el reglamento, no presenten las declaraciones tributarias a que están obligados, serán sancionados sin necesidad de resolución administrativa con una multa equivalente al 3% por cada

mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, la cual se calculará sobre el impuesto causado según la respectiva declaración, multa que no excederá del 100% de dicho impuesto.

Para el caso de la declaración del impuesto al valor agregado, la multa se calculará sobre el valor a pagar después de deducir el valor del crédito tributario de que trata la ley, y no sobre el impuesto causado por las ventas, antes de la deducción citada.

Cuando en la declaración no se determine Impuesto al Valor Agregado a cargo del sujeto pasivo, la sanción por cada mes o fracción de mes de retraso será equivalente al 0.1% de las ventas o de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período al cual se refiere la declaración, sin exceder el 5% de dichas ventas o ingresos. Estas sanciones serán determinadas, liquidadas y pagadas por el declarante, sin necesidad de resolución administrativa previa.

Si el sujeto pasivo no cumpliera con su obligación de determinar, liquidar y pagar las multas en referencia, el Servicio de Rentas Internas las cobrará aumentadas en un 20%.

Conclusiones y Recomendaciones

Hoy en día es de suma importancia que cualquier organización independientemente de si sea con o sin fines de lucro lleve una contabilidad que refleje la realidad de la situación financiera en que se encuentra la entidad a determinada fecha.

Nuestro trabajo se enfocó en aquellas entidades que son privadas pero que no tienen como finalidad lucrarse de sus operaciones, sino más bien generar un bienestar a la comunidad a través de diversas actividades en las que se desempeñan tales como: salud, educación, deportes, entre otras.

Las transacciones que tratamos en el presente trabajo fueron las siguientes:

- Donaciones en: efectivo, bienes, servicios y obras de arte
- Subvenciones del gobierno
- Ingresos por: Cuotas sociales, inversiones y patrocinio
- Tratamiento tributario

Cada transacción que realice una organización debe de reflejarse en los estados financieros. En las entidades sin fines de lucro los principales estados financieros que manejan son los siguientes:

- Estado de situación financiera
- Estado de actividades
- Estado de flujo de efectivo

Como cada transacción que realice una entidad sin fines de lucro debe estar reflejada en los estados financieros es importante determinarle con fiabilidad el valor de los activos que intervienen.

Las entidades sin fines de lucro debido a que no tienen como finalidad generar utilidades que serán distribuidas a sus socios, el excedente de ingresos que obtenga

en un periodo deberá pasar al patrimonio y será destinado para mejorar sus actividades.

Cabe recalcar que no existe actualmente una NIC que trate únicamente sobre transacciones en entidades sin fines de lucro, por lo que hemos tomando como base el subtópico 958 “Presentation of Financial Statements of Not-for-Profit Entities” emitido por el organismo Financial Accounting Standards Board” (FASB) actualizado al 14 de agosto de 2016.

Por lo tanto de acuerdo a lo indicado en la NIC 8 “En ausencia de una Norma o Interpretación que sea aplicable específicamente a una transacción, otros hechos o condiciones, la dirección deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable”. Hemos considerado que una fuente sumamente confiable fue el subtópico 958 emitido por una organización de prestigio.

Por lo que recomendamos, que en caso de existir dudas sobre otras transacciones no desarrolladas en el presente trabajo, la dirección de una entidad sin fines de lucro puede acogerse a una normativa contable que de acuerdo a su juicio le permita reflejar de forma confiable una cifra en los estados financieros y que le permita ser comparable con otras entidades de característica similares.

BIBLIOGRAFIA

Accountants, A. o. (2015). Companion Guide for Not-for-profits. Companion Guide for Not-for-profits to the International Financial Reporting Standard. Estados Unidos. Recuperado el Diciembre de 2016, de http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/smb/companion-guide-for-not-for-profits.pdf

Decreto Ejecutivo, Nº 16 (2013).

FASB. (2012). [fasb.org](https://asc.fasb.org/imageRoot/29/31249829.pdf). Obtenido de [fasb.org](https://asc.fasb.org/imageRoot/29/31249829.pdf): <https://asc.fasb.org/imageRoot/29/31249829.pdf>

FASB. (2016). [fasb.org](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176168381847&acceptedDisclaimer=true). Obtenido de [fasb.org](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176168381847&acceptedDisclaimer=true): http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176168381847&acceptedDisclaimer=true

Foundation, I. (2014). [ifrs.org](http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/IAS%2020.pdf). Obtenido de [ifrs.org](http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/IAS%2020.pdf): <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/Spanish%20IAS%20and%20IFRSs%20PDFs%202012/IAS%2020.pdf>

Ley de Régimen Tributario Interno Art.19.

Nations, U. (2003). Handbook on Non-Profit Institutionc in the System of National Accounts. Obtenido de <http://ccss.jhu.edu/wp-content/uploads/>

Recalde, L. (2013). Adopción de Normas Contables para Entidades sin fines de Lucro. Paraguay. Obtenido de <http://www.cpcecba.org.ar/media/img/paginas/Adopci%C3%B3n%20de%20Normas%20Contables%20para%20las%20Entidades%20Sin%20Fines%20de%20Lucro%20-%20ESFL.pdf>

Reglamento para la Aplicación de Ley de Régimen Tributario Interno , Art. 20.

SRI. (2002). Reglamento Para La Aprobación De Estatutos, Reformas Y Codificaciones, Liquidación Y Disolución, Y Registro De Socios Y Directivas, De Las Organizaciones Previstas En El Código Civil Y En Las Leyes Especiales. Quito.

SRI. (2015). NAC-DGERCGC15-00003216. Porcentajes minimos de aportciones o donaciones en una entidad privada sin fines de lucro. Quito, Ecuador. Obtenido de www.sri.gob.ec/.../NAC-DGERCGC15-00003216+S.R.O.+660+31-12-2015.pdf

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Guim Echeverria, Eileen Moraima), con C.C: #0931670921 autora del trabajo de titulación: Diseño de una guía para la contabilización de transacciones especiales en entidades sin fines de lucro en el Ecuador previo a la obtención del título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, CPA en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, marzo del 2017



f. _____

Nombre: Guim Echeverria, Eileen Moraima

C.C: 0931670921



DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, **López Llorente, Sara Marilyn**, con C.C: **#1722470034** autora del trabajo de titulación: Diseño de una guía para la contabilización de transacciones especiales en entidades sin fines de lucro en el Ecuador previo a la obtención del título de Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, CPA en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 13 de marzo del 2017

f. _____

Nombre: López Llorente, Sara Marilyn

C.C: 1722470034



REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TÍTULO Y SUBTÍTULO:	Diseño de una guía para la contabilización de transacciones especiales en entidades sin fines de lucro en el Ecuador		
AUTORAS:	Eileen Moraima, Guim Echeverria Sara Marilyn, López Llorente		
TUTOR:	Raúl Guillermo, Ortiz Donoso		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas		
CARRERA:	Contabilidad y Auditoría, CPA		
TÍTULO OBTENIDO:	Ingeniero en Contabilidad y Auditoría, CPA		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	DE 13 de marzo de 2017	No. PÁGINAS:	DE 131 páginas
ÁREAS TEMÁTICAS:	Contabilidad y sistemas de información		
PALABRAS CLAVES/KEYWORDS:	entidades, sin fines de lucro, donaciones, subvenciones, ingresos y activos netos		
RESUMEN/ABSTRACT (150-250 palabras):			
<p>Hoy en día es importante que cualquier tipo de organización independientemente de la actividad que lleve a cabo reflejar en sus estados financieros la realidad de la situación económica en la que se encuentra.</p> <p>Las entidades privadas sin fines de lucro, pese a no estar obligadas a llevar su contabilidad de acuerdo a las normas contables establecidas como las entidades con fines de lucro, estas deben presentar los reportes financieros lo más apegado a su realidad.</p> <p>Por tal razón el presente trabajo trata sobre crear una guía para la correcta contabilización de las transacciones especiales en entidades sin fines de lucro, que permita a los responsables de preparar los estados financieros de este tipo de entidades valorar correctamente cada una de ellas y determinar una base sobre la cual basar su criterio. Con la finalidad de que sus estados financieros sean comparables entre distintos periodos o con otras entidades de similar actividad.</p>			
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO CON AUTORAS:	Teléfono: +593-9-988944938 +593-9-981357138	E-mail: eileen.guim@hotmail.com ; saris_lopez15@hotmail.com	
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE)::	Nombre: Yong, Linda		
	Teléfono: +593-4- 2200804 ext.1609		
	E-mail: linda.yong@cu.ucsg.edu.ec		
SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA			
Nº. DE REGISTRO (en base a datos):			
Nº. DE CLASIFICACIÓN:			
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):			