

Tratamiento Contable de las Sociedades con propósitos no Lucrativos

C.P.C. Enrique Calleja Pinedo

A partir del 1 de enero del 2004, las sociedades con propósitos no lucrativos, también conocidas como sociedades sin fines de lucro, deberán reconocer, valorar y presentar su información financiera conforme lo establecen los Boletines **B-2 "Objetivos de los estados financieros de entidades con propósitos no lucrativos"**, **B-16 "Estados financieros de entidades con fines no lucrativos"** y el **E-2 Ingresos y contribuciones**

recibidas por entidades con propósitos no lucrativos, así como contribuciones otorgadas por las mismas."

El objeto de emitir estos boletines por parte de la Comisión de Principios de Contabilidad, es para complementar el marco normativo aplicable a las sociedades con fines no lucrativos, emitiendo reglas particulares y atendiendo a la necesidad que tienen

estas sociedades de presentar información financiera, tomando en consideración la sustancia económica para las que fueron constituidas.

Enseguida se presenta una síntesis de los aspectos tratados por los Boletines mencionados. Para tener una mejor comprensión de las disposiciones emitidas, será necesario contar con los textos íntegros de los tres boletines:

CONSEJO DIRECTIVO NACIONAL 2004

C.P. Ignacio Treviño Camelo

Presidente

Ing. Emilio Illanes Díaz Rivera

Presidente Coordinador Area Técnica

Lic. Agustín Humann Adame

Secretario CDN y

Director General IMEF

COMITÉ TÉCNICO NACIONAL DE

INFORMACIÓN FINANCIERA

PRESIDENTE

C.P. Manuel Mena Zárate

MIEMBROS

C.P. Sergio Suárez Liceaga

C.P. Jaime Carballo Maradiaga

C.P. César Bolívar Blanco

C.P. Luis Antonio Cortés Moreno

C.P. Mario Chavero González

C.P. Gustavo Ariza Rivero

C.P. Enrique Calleja Pinedo

C.P. Martín Recillas Vázquez

Coordinador del Comité

Técnico Nacional

de Información Financiera

Características de las sociedades con propósitos no lucrativos

En ocasiones la línea divisoria entre las entidades lucrativas y las no lucrativas es muy tenue, por lo que es necesario realizar un análisis de las operaciones que llevan a cabo, para concluir si sus características dominantes son o no lucrativas. En lo general, los socios o patrocinadores de una sociedad sin fines de lucro, no reciben una retribución económica proporcional a sus aportaciones, porque sus expectativas están orientadas al cumplimiento de los objetivos sociales y al mantenimiento de su patrimonio, como requisito para continuar con sus actividades.

Claro está que existen cierto tipo de organizaciones que son claramente no lucrativas como son los centros de investigación, las fundaciones, las sociedades humanitarias, los sindicatos, los clubes sociales, los colegios profesionales, etc., donde el pago de sus cuotas no obliga a una retribución económica proporcional directa al monto pagado.

El hecho de que algunas entidades tengan algún o algunos segmentos lucrativos, no las excluye de ser no lucrativa, siempre y cuando estos beneficios se destinen a los fines sociales para los cuales se constituyó la organización.

Por lo anterior, las principales características de estas sociedades son:

- a. Recepción de montos importantes de recursos de patrocinadores que no esperan recibir pagos o beneficios económicos proporcionales a los recursos aportados.
- b. Sus actividades de producción y venta de bienes o prestación de servicios no persiguen obtener utilidades, sino cubrir fines de beneficio social.
- c. Ausencia de intereses definidos de propietario que puedan ser vendidos, transferidos o redimidos, o de la transmisión de derechos a participar en la distribución residual de recursos en el caso de liquidación de la entidad.

Los usuarios de la información financiera

Los interesados en la información financiera de este tipo de sociedades se clasifican conforme al propio Boletín B-2 en:

a. "Patrocinadores.- Incluye a patronos, donantes, asociados, miembros y entidades gubernamentales, que proporcionan recursos que no son directa y proporcionalmente compensados de acuerdo a sus aportaciones.

b. Acreedores.- Incluye a los proveedores, prestamistas, empleados y otros acreedores.

c. Beneficiarios.- Son los que reciben los beneficios de las organizaciones no lucrativas. En algunos casos los beneficiarios son patrocinadores, por ejemplo, en los grupos colegiados de profesionistas.

d. Gobierno corporativo de la entidad y los órganos de supervisión internos o externos.- Son los responsables de establecer las políticas, supervisar y evaluar la administración de las entidades no lucrativas.

e. Administradores.- Son los responsables de cumplir con el mandato de los cuerpos de gobierno y dirigir las actividades operativas.

f. Otros usuarios.- Incluye a otros interesados no incluidos en los apartados anteriores."

Los usuarios de la información financiera emitida por las sociedades con propósitos no lucrativos, comparten un interés común acerca de la eficiencia y efectividad en el cumplimiento de sus objetivos so-

ciales y en la capacidad de mantener su patrimonio para continuar desarrollando sus actividades, así como en el desempeño llevado a cabo por la administración.

Estados Financieros

Para la elaboración de los estados financieros debe cumplirse con los requerimientos de este Boletín y de todos los demás Boletines que conforman los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), con excepción de los párrafos 40 a 46 del Boletín A-11, y de los textos íntegros de los Boletines B-1, B-3, B-7, B-14 y C11.

Los estados financieros de una entidad con propósitos no lucrativos, deben comprender:

a) Un balance general que muestre los activos, pasivos y patrimonio de la entidad a una fecha determinada, que incluya los activos en orden de su liquidez y se revelen sus restricciones; se incluyan sus pasivos atendiendo a su exigibilidad: se revelen los riesgos financieros de la entidad y se presente el patrimonio neto clasificado en patrimonio permanentemente restringido, patrimonio temporalmente restringido y patrimonio sin restricciones.

b) Un estado de actividades que muestre los cambios

en el patrimonio de la entidad durante el periodo, que incluya las contribuciones, los ingresos, costos y gastos que modificaron el patrimonio restringido, el patrimonio temporalmente restringido y el patrimonio no restringido, y que ayude a entender como se administraron los recursos de la entidad en los diferentes programas y servicios que otorga.

c) Un estado de cambios en la situación financiera de la entidad durante un periodo determinado, donde se incluyan los cambios en la situación financiera clasificados por actividades operativas, actividades de inversión y actividades de financiamiento.

d) La información estadística y narrativa necesaria para evaluar el cumplimiento de los objetivos de la entidad con propósitos no lucrativos, debe ser parte integral de los estados financieros que puede incluirse en un estado complementario o en notas a los mismos.

Definición de los conceptos b sicos particulares de los estados financieros

Patrimonio

Representa el residuo de los activos menos los pasivos, lo

que constituye el recurso neto con que cuenta una entidad con propósito no lucrativo para llevar a cabo sus actividades operativas.

El patrimonio de una entidad de este tipo, se clasifica en: Patrimonio restringido permanentemente, el cual se forma de:

- a.** Las contribuciones con restricciones permanentes y otros flujos de activos cuyo uso por parte de la organización está limitado por disposiciones de los patrocinadores que no expiran por el paso del tiempo y no pueden ser eliminadas por acciones de la administración.
- b.** Por otros aumentos o disminuciones de activos sujetos a esas restricciones.
- c.** Por reclasificaciones de o hacia otras clases de patrimonio como consecuencia de disposiciones impuestas por los patrocinadores.

Patrimonio restringido temporalmente integrado por:

- a.** Las contribuciones y flujos de activos cuyo uso por parte de la organización está limitado por disposiciones de los patrocinadores que expiran por el paso del tiempo o porque se han cumplido los propósitos establecidos por los patrocinadores.

b. Por otros aumentos o disminuciones de activos sujetos a esas restricciones.

c. Por reclasificaciones de o hacia otras clases de patrimonio como consecuencia de disposiciones impuestas por los patrocinadores.

El patrimonio sin restricciones se forma de los activos netos de una organización que no tienen restricciones permanentes ni temporales impuestas por los patrocinadores. Es decir, son los activos netos que resultan de:

a. Todos los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas que no son cambios en el patrimonio restringido permanente o temporalmente.

b. Los provenientes de reclasificaciones de o hacia el patrimonio permanente o temporalmente restringido de acuerdo a las estipulaciones de los patrocinadores.

Mantenimiento financiero del patrimonio

El mantenimiento del poder adquisitivo del patrimonio es el punto lógico en el proceso de cuantificación adecuada del cambio neto periódico en los activos netos de las entidades con propósitos no lucrativos, y fundamental para que los usuarios de los estados financieros puedan tomar decisiones adecuadas sobre el consumo

real de los recursos de la entidad con relación a los objetivos conseguidos.

Para esos efectos, al patrimonio se le dará un tratamiento similar al de capital contable en el boletín B-10.

Ingresos y contribuciones

Las entidades con propósitos no lucrativos, pueden obtener contraprestaciones recíprocas por la venta de bienes o prestación de servicios en condiciones normales de mercado con la finalidad de obtener recursos adicionales, razón por la cual deben reconocerse y cuantificarse como ingresos, de acuerdo con los principios de contabilidad aplicables a las entidades con propósitos lucrativos.

Cuando la entidad no lucrativa obtiene contraprestaciones sustancialmente inferiores a las condiciones normales de mercado por la venta de bienes o prestación de servicios, dichas contraprestaciones deben considerarse como contribuciones recibidas.

Cuando la entidad no lucrativa adquiera bienes a un precio significativamente menor a su valor razonable, de acuerdo con las condiciones del mercado, el exceso del valor razonable sobre el precio pagado debe considerarse como contribución recibida.

En todo caso, la clasificación de los ingresos, como ingresos por venta de bienes o servicios, o como contribuciones, debe hacerse atendiendo a la naturaleza o sustancia económica de las transacciones, evaluando la proporción de los valores económicos intercambiados.

Por ejemplo, muchas organizaciones no lucrativas reciben cuotas de sus miembros. Tales cuotas deben ser consideradas por la entidad no lucrativa como ingresos por servicios, cuando los miembros reciben un valor proporcional al monto de las cuotas pagadas. En otros casos, las cuotas pagadas son en sustancia contribuciones, porque el valor económico proporcional recibido por el miembro es menor al valor de las cuotas recibidas.

Las contribuciones recibidas por las entidades con propósitos no lucrativos deben ser cuantificadas por el efectivo recibido o el monto de las promesas incondicionales de contribuir efectivo.

Las contribuciones en bienes, servicios o cancelación de pasivos, se cuantifican en su reconocimiento inicial por el valor razonable de los bienes, servicios o pasivos cancelados.

Las promesas incondicionales de contribuir en efectivo se reconocen como cuentas por cobrar, cuando se recibe la promesa por escrito y existe

seguridad suficiente de que serán cobradas.

Las promesas incondicionales de contribuir en efectivo que se vencen en un plazo mayor a un año se reconocen como patrimonio restringido, a menos que el donante deje claro que se trata de apoyar actividades del periodo actual.

La contrapartida de los activos recibidos provenientes de una promesa condicionada, se reconocerá como un pasivo y no como contribución hasta que se cumplan sustancialmente todas las condiciones.

Por ejemplo, un donante entrega a una entidad no lucrativa una suma de efectivo que puede disponer de ella siempre y cuando otros donantes aporten una cantidad igual.

Conclusiones

Las entidades con fines no lucrativos se clasifican en función de la naturaleza para la que fueron creadas, atendiendo a su objetivo, el cual no debe perseguir como fin el retorno de las aportaciones efectuadas por sus patrocinadores.

Si bien es cierto que, este tipo de entidades pueden recibir contraprestaciones a valor de mercado por la venta de bienes o prestación de servicios, las ganancias obtenidas deberán ser utilizadas sólo para conti-

nuar con el objetivo para el que fueron creadas.

A las entidades con fines no lucrativos le son aplicables todos los PCGA, con excepción de los párrafos 40 a 46 del Boletín A-11 Definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros, y de los Boletines B-1, B-3, B-4 y B-14 que se refieren a Objetivos de los Estados Financieros, Estados de Resultados, Utilidad Integral y Utilidad por Acción respectivamente y del Boletín C-11 relativo al Capital Contable.

Los estados financieros que deben elaborar estas entidades comprenden, un balance general, un estado de actividades, un estado de cambios en la situación financiera y las notas que deberán contener información estadística, narrativa de las actividades realizadas y comentarios para poder evaluar el cumplimiento del objetivo de la entidad.

Los activos de la entidad deben ser clasificados en función de su disponibilidad, pero atendiendo también a las restricciones que tenga el propio activo impuestas por el patrocinador o donante; los pasivos conforme a su exigibilidad, y el patrimonio se debe dividir en restringido, parcialmente restringido y no restringido, atendiendo a la voluntad de las personas o entidades que llevaron a cabo las contribuciones.

Los valores intercambiados sean por la venta o prestación de servicios de la entidad, deberán reconocerse como ingresos en el caso de que la contraprestación sea otorgada a valor razonable, en el caso de

que la contraprestación sea menor a su valor razonable se estará ante una contribución recibida.

De la misma forma, si el valor de un bien o servicio recibido

por la entidad es superior al valor razonable de la contraprestación pagada, el excedente recibido deberá reconocerse como una contribución recibida.

ESTIMADO SOCIO

Cualquier comentario, observación o sugerencia a este Boletín,
favor de hacerlo llegar directamente al autor.

C.P.C. Enrique Calleja Pinedo

e-mail: ecalleja@cmasc.com.mx