

Documento de Trabajo 2002-04
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de Zaragoza

**La Información Financiera de las Entidades No Lucrativas:
Una Perspectiva Internacional**

Isabel Brusca y Caridad Martí

Departamento de Contabilidad y Finanzas, Universidad de Zaragoza

Resumen. El creciente papel de las entidades no lucrativas en los sistemas económicos y sociales de la mayor parte de países desarrollados ha puesto de manifiesto la necesidad de establecer mecanismos que permitan asegurar la asignación eficiente de los recursos, siempre insuficientes para poder llevar a cabo los ambiciosos objetivos que estas entidades se proponen. La información financiera es una herramienta más al servicio de la gestión, y sobre todo un medio de rendición de cuentas de estas entidades, que tendrán que demostrar a la sociedad que realmente los recursos son destinados a los fines para los que las mismas han sido creados.

Tradicionalmente las entidades no lucrativas no habían sido consideradas como un objetivo prioritario por parte de los organismos reguladores de la contabilidad y prácticamente existía libertad en cuanto al modelo contable utilizado, predominando fundamentalmente la información de tipo presupuestario. En la década de los noventa, se produjo sin embargo un profundo cambio, y la mayor parte de organismos emisores de normas contables centraron su atención en este tipo de entidades, emitiendo pronunciamientos que tratan de delimitar la información financiera que éstas deben presentar. Se resuelve con ello el viejo debate sobre si deberían o no aplicar el mismo modelo contable existente en el sector empresarial, teniendo en cuenta las características diferenciadoras que estas entidades presentan.

Este trabajo centra su atención precisamente en la información financiera que las entidades no lucrativas deben presentar desde una perspectiva internacional, analizando aquellos puntos en los que aparecen mayores peculiaridades en este ámbito, con el fin de mostrar la solución adoptada por las distintas normas contables, y más en particular las existentes en España. Asimismo, tratamos de realizar una comparación entre nuestro sistema contable y el existente en otros países, fundamentalmente los pertenecientes a sistemas contables anglosajones. El objetivo último es incentivar el debate sobre los principales puntos fuertes y débiles de nuestro sistema contable de cara a una posible reforma de nuestra normativa contable, y que en estos momentos aparece como un futuro no muy lejano, puesto que, por una parte, se está planteando una reforma del marco regulador de estas entidades y, por otra, del sistema contable existente en nuestro país.

Palabras clave: Entidades no lucrativas, Información financiera, Contabilidad Internacional, Gestión de entidades no lucrativas

Clasificación JEL: G00, M41

Dirección: Isabel Brusca. Departamento de Contabilidad y Finanzas. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Zaragoza. Gran Vía 2. 50005 Zaragoza. España. E-mail: ibrusca@posta.unizar.es

1. Introducción

En las dos últimas décadas se denota un creciente interés por las entidades pertenecientes al *tercer sector*, y el ámbito de la investigación no ha quedado ajeno a esta corriente, de modo que desde las diversas áreas englobadas en las ciencias sociales se han dirigido numerosos esfuerzos e interesantes estudios a este tipo de entidades. Esto responde en definitiva al creciente papel de las entidades no lucrativas en los sistemas económicos y sociales de la mayor parte de países desarrollados.

Entre los diferentes enfoques de análisis que pueden adoptarse para estas entidades, nosotros nos vamos a centrar en el aspecto contable, y concretamente dirigiremos nuestro interés hacia la información financiera elaborada por las entidades no lucrativas, así como a la utilidad de la misma. Los motivos de la elección radican tanto en la importancia de este tipo de entidades, que en la actualidad ocupan un papel relevante en la economía de nuestro país, como en la necesidad de establecer medidas y controles que permitan demostrar el cumplimiento de los fines de estas entidades.

Hay que comenzar señalando que, pese a la diversa literatura existente, no existe consenso en la terminología utilizada para referirse a las entidades no lucrativas, ya que además del concepto de sector no lucrativo, varios términos son utilizados simultáneamente, como tercer sector, sector de economía social, sector intermedio o sector voluntario. Junto a ello, la literatura proporciona diferentes definiciones del sector en función del criterio adoptado: legal, financiero, funcional o estructural. Queda fuera de los objetivos del trabajo el análisis de los aspectos conceptuales del sector¹, por lo que nos centraremos más en las características diferenciadoras de estas entidades que en la propia definición.

De acuerdo con Barea (2000) las instituciones sin fines de lucro son entidades con personalidad jurídica propia que producen servicios, no de mercado a favor de las familias, y cuyos excedentes, si los hay, no pueden ser apropiados por los agentes económicos que los crean, controlan o financian. Destacan por tanto las diferencias en sus objetivos: producción de servicios no de mercado, así como en la forma de financiarse y el destino de las rentas o excedentes que puedan generarse.

¹ Un análisis conceptual del sector no lucrativo puede verse en Salomon & Anheir (1997), donde se aborda tanto la diversidad terminológica como la definición del sector no lucrativo.

En esta línea, el FASB (1980) establece las siguientes características diferenciadoras de las entidades no lucrativas respecto a las empresas: a) los suministradores de recursos aportan cantidades significativas sin esperar recibir beneficios económicos proporcionales a su contribución; b) los objetivos operativos de la entidad no son el suministro de bienes o servicios con el ánimo de obtener un beneficio; y c) ausencia de intereses de propiedad que puedan ser vendidos, transferidos o redimidos, o que den derecho a participar en la distribución residual de los recursos en caso de liquidación de la entidad.

Las características anteriores se cumplen tanto en el caso de las entidades privadas no lucrativas como en las entidades públicas, las cuales serían un tipo de entidades no lucrativas que por sí mismas presentan alguna otra particularidad. Por ello, entendemos que ambos tipos de entidades pueden quedar englobadas en el concepto de entidad no lucrativa. De hecho, la diferenciación realizada por Anthony (1978) dentro de las entidades no lucrativas no atiende al tipo de entidad, público o privado, sino a dos criterios: orientación o no a la obtención de un beneficio económico y origen de los recursos financieros. En este trabajo nos centramos exclusivamente en las entidades no lucrativas pertenecientes al sector privado, dejando por tanto al margen a las entidades del sector público.

La necesidad de elaborar información contable por parte de estas entidades atiende en buena medida al objetivo de rendición de cuentas de sus actividades, aunque sin descuidar el objetivo de mejora de la gestión y que tradicionalmente había quedado relegado a un segundo plano. En tanto que son agentes económicos en los que otras personas y entidades tendrán interés, configurados por tanto como potenciales usuarios de la información, queda plenamente justificada la elaboración de estados contables, cuyos objetivos de información son similares a los de las empresas². No existe sin embargo consenso sobre cómo deben ser elaborados dichos estados contables, y cuál deber ser el modelo de información más acorde a los objetivos que se pretende con el mismo en este sector.

En este marco, este trabajo está dirigido a analizar el modelo contable de las entidades no lucrativas de nuestro país, tomando como referencia la normativa existente

² Sobre los usuarios y objetivos de la información contable en las entidades no lucrativas puede verse Vela (1995).

en otros países que representan tradiciones contables diferentes a la nuestra. El objetivo último es reflexionar sobre los principales puntos fuertes y débiles de nuestro sistema contable, teniendo presente la tendencia existente en el contexto internacional, de cara a realizar algunas propuestas que pueden servir para mejorar el modelo existente, y que por tanto podrían ser consideradas en la reforma de su normativa reguladora. Esperamos que nuestra modesta aportación sirva al menos para incentivar el debate en aquellos puntos que desde nuestro punto de vista pueden requerir mayor atención. Se trata por tanto de un tema no sólo de actualidad sino también oportuno, en un momento en el que se está planteando la reforma de la ley de fundaciones vigente en España y que a su vez acarreará cambios en la normativa contable. A esto hay que añadir el nuevo panorama contable existente en España, como consecuencia de la estrategia de la Unión Europea³, y que también supondrá cambios en el marco contable que ha sido tomado como referencia para elaborar las normas de las entidades no lucrativas. Todo parece indicar por tanto que en el futuro deberá plantearse una reforma en el modelo contable de las entidades no lucrativas.

2. La controversia sobre la información contable de las entidades no lucrativas y su solución en el contexto internacional

Es obvio que las entidades no lucrativas presentan un entorno diferente al correspondiente a las entidades lucrativas, lo que ha llevado a plantear si esto debe o no condicionar el modelo contable de estas entidades. Así, tradicionalmente ha existido un debate sobre la conveniencia de aplicar o no las mismas normas contables a las entidades no lucrativas que a las empresas, o si por el contrario existían razones para desarrollar sistemas contables específicos. Esta cuestión ha quedado patente a lo largo de varias décadas, y ante la falta de consenso, prácticamente lo que ha existido es una ausencia de regulación de la información contable de estas entidades hasta hace relativamente pocos años.

³ Dicha estrategia está basada en la adopción de las normas internacionales de contabilidad emitidas por el IASB para la elaboración de la información financiera suministrada por los grupos que cotizan en mercados europeos regulados, además de que las citadas normas puedan ser aplicadas, directa o indirectamente, a otras entidades que elaboran y publican información financiera en los Estados Miembros. Puede verse al respecto el *Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad en España*.

Entre las diferencias existentes en las entidades no lucrativas respecto a las empresas, y que pueden condicionar su sistema contable, pueden destacarse las siguientes (Anthony, 1989, pp. 25-28):

1. Las entidades no lucrativas no tienen una finalidad de beneficio. En ese sentido, el estado de operaciones o cuenta de resultados de una entidad no lucrativa no indica la rentabilidad obtenida, sino si la organización ha mantenido o no su capital financiero.

2. Puesto que las entidades no lucrativas son organizaciones de servicios, sus estados financieros deberían informar sobre la prestación de dichos servicios. Así, la información sobre el cumplimiento de objetivos, la eficiencia y eficacia debe considerarse como información complementaria.

3. Los usuarios de los estados financieros tienen diferentes necesidades. En ocasiones se indica que usuarios similares pueden tener diferentes necesidades y en otras se identifican usuarios no reconocidos para el sector lucrativo, sin señalar las diferencias en los principios contables necesarios para poder satisfacer dichas necesidades.

4. Los receptores o usuarios de los servicios no necesariamente deben pagar por ellos. En todo caso, hay que tener en cuenta que siempre van a existir unos ingresos, con independencia de que no procedan de los receptores de los recursos.

5. No existe una relación causal entre ingresos y gastos. Sin embargo, la ausencia de una relación causal no justifica la adopción de diferentes principios contables.

6. Las organizaciones no lucrativas tienen “transferencias no recíprocas”. Las diferencias entre transferencias recíprocas y no recíprocas no parecen, sin embargo, relevantes a la hora de decidir sobre la aplicación de los principios contables.

7. Las organizaciones no lucrativas están sometidas a un régimen fiscal que en ocasiones es diferente al de las actividades de tipo mercantil.

8. Las organizaciones no lucrativas utilizan los estados financieros para objetivos de gestión interna. Sin embargo, esto también puede ocurrir en el sector lucrativo y además la información externa no puede estar gobernada por las necesidades de información de los usuarios internos.

Un análisis de las diferencias argumentadas anteriormente y su justificación llevan a Anthony (1989, p. 28) a señalar que con excepción de las contribuciones y donaciones de capital, ninguna otra de las diferencias alegadas entre organizaciones lucrativas y no lucrativas sugieren que los estados financieros deben ser gobernados por diferentes principios contables.

Los diversos estudios llevados a cabo por el autor anterior, comisionados por el FASB (Financial Accounting Standard Board), y las conclusiones que de los mismos se derivaban, no han sido irrelevantes en el marco de los organismos reguladores y la solución adoptada por éstos.

Hay que remontarse a Estados Unidos como precursor en la labor de definir qué información contable deberían elaborar este tipo de entidades. Concretamente, la emisión de los *SFAS (Statement of Financial Accounting Standard)* 116 y 117 en 1993 marca un punto clave, pronunciándose así sobre la conveniencia o no de estados contables específicos para este tipo de entidades. En definitiva el *SFAS* 117 no es más que una aplicación de la contabilidad empresarial para entidades no lucrativas, añadiendo algunas particularidades debidas a las características de estas entidades, abarcadas con mayor detalle en el *SFAS* 116. Hasta la emisión de las normas anteriores, las entidades no lucrativas centraban su atención en la contabilidad de fondos, cuyo origen está precisamente en la necesidad de controlar el destino de los fondos de las entidades no lucrativas, garantizando que son aplicados a los fines para los que han sido obtenidos. Una de las líneas básicas del *SFAS* 117 es precisamente que se centra en el concepto de entidad como entidad informativa y no en el concepto de fondo, de modo que se exige la elaboración de estados financieros que abarquen a toda la entidad, con independencia de que en algunas ocasiones pueda ser conveniente mantener una contabilidad separada para algunos fondos específicos.

A las normas anteriores siguieron diversos pronunciamientos por parte de los organismos reguladores de otros países, como por ejemplo la *Charity Commissioners* de Inglaterra y Galés, que en 1995 emitió el *Statement of Recommended Practice (SORP)* “Accounting and Reporting by Charities”, posteriormente revisado en el año 2.000. El *SORP* pretende servir de guía para la implantación de los principios contables generalmente aceptados, y más concretamente las normas emitidas por el Accounting Standard Board (ASB), en las entidades no lucrativas. Se trata por tanto de una simple

adaptación de las normas empresariales a estas entidades, contemplado alguna particularidad que puede surgir por sus características, con objeto de facilitar su aplicación y contribuir a la mejora de la información financiera del sector.

También en Canadá se ha llevado a cabo una iniciativa similar y el Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) ha incluido en su *Handbook* (1996) una sección para la presentación de los estados financieros de las entidades no lucrativas, así como para el tratamiento contable de las contribuciones y de los activos de capital de estas entidades.

En Nueva Zelanda el Instituto de Contadores ha elaborado también un documento relativo a la contabilidad del sector voluntario, publicado en 1999, donde se determina igualmente la aplicación de las normas existentes en el sector empresarial a las entidades no lucrativas, abarcando el tratamiento que se deriva de la aplicación de los principios contables generalmente aceptados para algunos aspectos específicos de las entidades del sector.

No obstante, también hay que decir que en algunos casos no ha habido normas específicas para este tipo de entidades, como es el caso de Australia, donde son aplicables el mismo tipo de normas a todo tipo de entidades, públicas o privadas, lucrativas o no lucrativas. Esto ha sido sin embargo criticado por diversos autores australianos, tal como Leo and Addison (1999) y Flynne et al. (2000).

Tampoco a nivel internacional ha habido ninguna iniciativa de emisión de normas contables para entidades no lucrativas, por parte del IASB. No obstante, el propio organismo ha reconocido que la ausencia de regulación para este sector es intencionada puesto que no le parece oportuno abarcar el tema en este momento, dejándolo para un futuro próximo.

En los países de tradición contable continental la solución adoptada se enmarca también en líneas generales en esta tendencia internacional. Por ejemplo, Francia, nuestro país vecino geográficamente y también en tradición contable, ha optado por una situación similar a la que existe en España, ya que el Avis N°98-12 du 17 décembre 1998, relatif au plan comptable des associations et fondations, contiene la adaptación del plan contable a este tipo de entidades. Se recogen los mismos principios contables y se abordan algunos aspectos que pueden plantear particularidades, tales como

subvenciones y donaciones, recursos afectados provenientes de la generosidad del público, valoración de los elementos del patrimonio y contribuciones de voluntarios.

En España es la ley 30/94, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general la que marca el punto de inicio de la reforma, estableciendo las obligaciones contables de las fundaciones, cuyo art. 23 establece que “con carácter anual el Patronato confeccionará el inventario, el balance y cuenta de resultados, en los que conste la situación económica, financiera y patrimonial de la Fundación y elaborará una memoria expresiva de las actividades fundacionales y de la gestión económica que incluirá el cuadro de financiación así como del exacto grado de cumplimiento de los fines fundacionales”. Posteriormente, el Real Decreto 1786/1996 de 19 de julio, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública recogió obligaciones similares para las asociaciones de utilidad pública, recientemente plasmadas en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. El marco normativo se completa con las respectivas leyes y reglamentos emitidos por las Comunidades Autónomas para las fundaciones bajo su competencia, en tanto que la normativa anterior se refiere únicamente a las fundaciones de competencia estatal.

Prácticamente a partir de ese momento comenzaron ya las labores del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para desarrollar la adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) a entidades no lucrativas que permitiera dar cumplimiento a lo establecido en las normas anteriores. Hubo que esperar hasta 1998 para que se aprobase de forma definitiva la norma de adaptación, donde se ha hecho una extensión de las normas empresariales para este subsector, en especial porque muchas de estas organizaciones son multiactivas. La estructura de las normas es la misma que la del PGC. Ahora bien, junto a la norma de adaptación se han aprobado las normas de información presupuestaria, sin precedente para las empresas. Estas pretenden conseguir una adecuada normalización de los modelos de presupuesto, así como de las normas de elaboración del mismo.

Pese a la corta vida de la ley de fundaciones y de las normas de adaptación, éstas no han estado ausentes de críticas prácticamente desde su aparición, tanto desde la perspectiva académica como de la profesional. Tal es así que en estos momentos se está trabajando ya en la reforma de la ley 30/94 de fundaciones; se ha elaborado un proyecto

de ley de fundaciones y un proyecto de ley de mecenazgo, con objeto de subsanar algunos de los problemas achacados a la normativa anterior.

Parece por tanto que la solución al debate inicialmente planteado es ahora un hecho y los sistemas contables de las entidades no lucrativas han seguido las pautas marcadas por el sistema empresarial, estableciendo normas concretas para algunos aspectos de especial problemática, como por ejemplo las contribuciones o donaciones.

Aunque esta es la tendencia generalizada, en la que existe casi total coincidencia, existen diversas diferencias en la solución adoptada por las distintas normas para el tratamiento de algunas cuestiones específicas así como para la presentación de los estados contables. Esto va a ser precisamente el punto de atención en el resto del trabajo. Concretamente, comenzaremos con un análisis comparado de los estados financieros de las normas a las que hemos hecho referencia, continuando con el estudio de algunos aspectos de especial problemática, como son el tratamiento de subvenciones y donaciones, la valoración de los bienes del patrimonio histórico-artístico y la presentación de información no financiera. Con esto pretendemos un doble objetivo: mostrar las similitudes y diferencias entre las distintas normas y realizar una reflexión sobre la solución adoptada por nuestra normativa contable, en aras a responder si ésta ha sido o no la alternativa más adecuada desde el punto de vista de la utilidad de la información contable. Incluimos por tanto la visión de modelos contables que representan tradiciones contables diferenciadas: por una parte, la tradición anglosajona, representada fundamentalmente en las normas de Estados Unidos y Reino Unido, y, por otra, la tradición continental, plasmada en el sistema contable de nuestro país y de Francia.

3. Los estados financieros de las entidades no lucrativas: una comparación internacional

La primera diferencia existente entre las normativas analizadas aparece ya en los estados financieros que las entidades no lucrativas deben elaborar, los cuales aparecen recogidos en el cuadro 1.

Como puede verse, todas las normas coinciden en la necesidad de presentar el balance de situación y la cuenta de resultados, pero la uniformidad desaparece en lo que se refiere al estado de flujos de tesorería, ya que ni España ni Francia exigen el mismo, contemplando el primero el cuadro de financiación en su lugar. Finalmente, sólo en España se exige la presentación de información presupuestaria por parte de estas entidades, y Canadá es el único que establece un estado de variación en el patrimonio o activos netos. A continuación realizaremos un análisis más detallado del contenido de cada uno de estos estados en las distintas normas, realizando una comparación de los aspectos más significativos.

Cuadro 1. Estados contables de las entidades no lucrativas

País	Referencia	Estados Contables
Canadá	<i>CICA Handbook</i>	Balance de situación Estado de las operaciones Estado variación de activos netos (patrimonio) Estado de flujos de tesorería Notas a los estados financieros
España	Normas adaptación PGC	Balance de situación Cuenta de resultados Memoria Cuadro de financiación Información presupuestaria
Estados Unidos	<i>SFAS 117</i>	Estado de posición financiera Estado de actividades Estado de flujos de tesorería Notas a los Estados Financieros
Francia	Plan comptable des associations et fondations	Balance Cuenta de resultados Anexo
Reino Unido	<i>SORP</i>	Balance de situación Estado de actividades financieras Estado de flujos de tesorería Información sobre políticas contables

Por otra parte, cabe señalar que algunas de las normas analizadas, como la de Reino Unido, Canadá y España, establecen un modelo contable normal y un modelo abreviado, atendiendo al tamaño de la entidad, y que en el caso de nuestra normativa contable depende de si se realizan o no actividades de carácter mercantil⁴. En este

⁴ En España pueden presentar estados contables abreviados aquellas entidades no lucrativas que cumplen durante dos años consecutivos dos de las siguientes condiciones:

Entidades sin actividad mercantil	Entidades con actividad mercantil (límites TRLSA)
-----------------------------------	---

sentido, el SORP 2000 establece que las entidades que no sobrepasen los límites establecidos en la Ley de empresas de 1985⁵ podrán elaborar los estados contables de acuerdo con la Norma de Información Financiera para entidades pequeñas (Financial Reporting Standard for Smaller Entities), excepto en aquellos aspectos en los que se este en conflicto con el SORP 2000, en cuyo caso se deberá continuar aplicando el SORP 2000. Esta posibilidad no es sin embargo mencionada en el *SFAS*.

Junto a la dualidad del modelo de presentación, la normativa existente en Reino Unido establece un modelo de rendición de cuentas muy simple para aquellas entidades con ingresos inferiores a 100.000 libras, las cuales no tienen que hacer ni siquiera estados contables utilizando criterio de devengo, ya que pueden elegir entre elaborar cuentas anuales con criterio de devengo ó cuentas, únicamente, de cobros y pagos. Esta posibilidad, no contemplada en nuestra normativa debería ser una cuestión básica, ya que no puede exigirse a las entidades con escaso nivel de recursos que dediquen grandes esfuerzos a sus obligaciones contables, ni tampoco tiene razón de ser. Bastaría con un modelo de rendición de cuentas muy básico, basado en el criterio de caja, en el que se informase sobre los ingresos y gastos de la entidad, así como de los activos y deudas pendientes que la misma tiene.

El Balance de Situación

La principal característica que ha condicionado la presentación del balance de situación en las normas contables anglosajonas ha sido el interés por proporcionar información sobre las restricciones impuestas en los activos, ya sea por parte de los donantes o por cualquier norma o similar. Así, tanto el *SFAS* 117 como el *SORP* 2000 hacen especial mención a la distinción entre activos con restricciones permanentes,

<ul style="list-style-type: none"> - Activo total < 2,4 millones euros (400 mill. ptas) - Importe neto del vol. ingresos < 2,4 millones euros (400 mill. ptas) - N° medio trabajadores < 50 	<ul style="list-style-type: none"> • Balance y Memoria abreviados <ul style="list-style-type: none"> - Activo total < 2,37 mill. euros (395 mill. ptas) - Importe neto cifra negocios < 4,75 mill. euros (790 mill. ptas) - N° medio trabajadores < 50 • Cuenta de resultados abreviada <ul style="list-style-type: none"> - Activo total < 9,50 mill. euros (1580 mill. ptas) - Importe neto cifra negocios < 18,99 mill. Euros (3.160 mill. ptas) - N° medio trabajadores < 250
---	---

⁵ Dichos límites son: ingresos netos: 2.800.000 libras, activo total: 1.400.000 libras y n° medio de empleados: 50. Como en España, es suficiente el cumplimiento de dos de estos límites y deben mantenerse durante dos años consecutivos.

temporales o sin restricciones. Existe alguna matización entre estas dos normativas, si bien se trata más bien de una cuestión de denominación más que de contenido, ya que el *SFAS* 117 habla de la clasificación de los activos netos de la entidad en el balance distinguiendo tres clases de activos netos según la restricción impuesta, mientras que el *SORP* 2000 habla, no de activos netos, sino de fondos de la organización. La normativa canadiense también se centra en clasificar los activos según restricciones, con la peculiaridad de que además de los tres tipos de activos, distingue también los activos netos invertidos en activos de capital.

Sin embargo, las Normas de adaptación al PGC únicamente establecen que el balance comprende con la debida separación los bienes y derechos que constituyen el activo de la entidad y los fondos propios que forman el pasivo de la misma, por lo que no nos permite saber si los bienes y derechos que aparecen en el mismo son de libre disponibilidad y uso de la entidad ó presentan algún tipo de restricción impuesta por los donantes. Lo mismo ocurre con el modelo francés, que presenta un formato de Balance muy similar al empresarial, y al igual que nuestra normativa tampoco hace distinción de los activos según restricciones. Sin embargo, sí diferencia dentro de los fondos propios entre aquellos que quedarán permanentemente en la entidad y aquellos que pueden ser objeto de devolución (fondos propios con derecho de devolución), tales como bienes sujetos a devolución al fin del contrato, en el momento de la disolución de la asociación, o también bienes recibidos pero afectados al cumplimiento de determinadas obligaciones o condiciones.

Asimismo, existen otras diferencias significativas entre el modelo contable continental y el modelo anglosajón en cuanto al formato del balance, y más concretamente entre nuestra normativa y la norma del FASB. A modo de ejemplo, presentamos en el Anexo (cuadro1) el modelo de balance que presenta el FASB, si bien indica que únicamente a modo de ejemplo ilustrativo y que éste puede adaptarse en función de las circunstancias de cada entidad con el fin de que se proporcione información relevante para los usuarios de los estados financieros, siendo éstos fundamentalmente, los donantes, miembros, acreedores y en general los usuarios externos de los estados financieros. Como puede verse, presenta forma de lista, estando los activos ordenados de mayor a menor liquidez, los pasivos de menor a mayor exigibilidad y los activos netos clasificados según restricciones. El FASB anima a que

se proporcione información de ejercicios anteriores. Los activos y pasivos que poseen características similares se agrupan en partidas razonablemente homogéneas, existiendo partidas específicas para activos restringidos. Un ejemplo que puede verse en el modelo de balance es la tesorería y otros derechos de cobro restringidos por los donantes para su inversión en “Terrenos, construcciones y maquinaria”, que no se incluyen en cuentas de tesorería y otros derechos de cobro, sino que aparecen como partida independiente “Activos restringidos para su inversión en terrenos, construcciones y maquinaria”. Además esta cuenta se encuentra situada en el balance próxima al inmovilizado fijo correspondiente (terrenos, edificios y maquinaria) y no al activo circulante (tesorería y otros derechos de cobro).

El modelo de balance que establece el SORP 2000, recogido igualmente en el Anexo, también es acorde con el objetivo fundamental que se establece para el mismo, esto es mostrar cuáles son los recursos disponibles por la organización y si éstos están disponibles libremente ó deben destinarse a fines específicos debido a restricciones legales en su utilización (pfo. 182). En este sentido, el balance puede presentarse en un formato vertical continuo ó en columnas adecuadamente divididas entre los tipos de fondos. Vemos que también presenta forma de lista, al igual que el SFAS 117, y a diferencia de nuestro caso, que es en forma de cuenta, y únicamente con alguna peculiaridad respecto al balance del sector empresarial. Si bien el SORP 2000 ha optado por una ordenación de menor a mayor liquidez y de mayor a menor exigibilidad, contraria al FASB, refleja también la situación de liquidez de la entidad mostrando la cifra de activos ó pasivos circulantes netos. Destaca también que en el Balance del SORP 2000, figura una partida específica para los Bienes del Patrimonio Histórico al igual que en el caso español, pero no en el FASB, lo que refleja la menor importancia que en la normativa americana se otorga a este tipo de activos.

A modo de resumen, puede decirse por tanto que existen dos modelos de presentación del balance: uno general y otro más específico de las entidades no lucrativas⁶. Mientras el primero no plantea diferencias importantes con el empresarial,

⁶ Podrían denominarse continental y anglosajón, pero no coinciden exactamente con la diferenciación tradicional entre sistemas contables anglosajones y continentales, dado que no todos los países encuadrados dentro de los sistemas contables anglosajones se encuentran en el modelo anglosajón, algunos países están más próximos al modelo continental que al anglosajón, como es el caso de Nueva Zelanda y Australia, donde prácticamente no existen diferencias en la presentación del balance con el correspondiente a una empresa. En Australia, de hecho, no existen normas o documentos específicos para entidades no lucrativas. Además, dentro del modelo continental también existen diferencias entre el

en el segundo la principal particularidad es el interés por informar sobre la restricción existente sobre los fondos. Como consecuencia de ello, cabe plantearse cuál presenta mayor utilidad y puede satisfacer mejor los objetivos de los usuarios. En nuestra opinión, existen razones fundadas para aconsejar algunas variaciones en la presentación del balance respecto al del sector empresarial, y la opción adoptada por las normas anglosajonas analizadas parece que se adapta mejor a las características de estas entidades, en tanto que la forma de financiarse es una de sus peculiaridades.

Adoptando una postura similar, y teniendo en cuenta que Australia estaría dentro del primer modelo, Flynn et al. (2000) opinan que si se adopta exactamente el mismo modelo de las empresas no hay suficiente vinculación entre los objetivos de los estados contables que se establecen en el Marco Conceptual y la información que se requiere que se presente en el Balance. Además, añaden que no hay evidencia de que los propósitos en la elaboración del estado de posición financiera sean comunes para todo tipo de entidades no lucrativas. Sin embargo, respecto a esto último, hemos de señalar que si bien es cierto que existe una gran diversidad en este sector como consecuencia, fundamentalmente, de la amplitud de fines de interés general a los que atienden este tipo de entidades, consideramos que resultaría una tarea muy complicada la regulación contable de modo individualizado para estas entidades en función de la actividad que desempeñen.

La Cuenta de Resultados

También en la presentación de la cuenta de resultados existen algunas diferencias entre la norma española y la información exigida en los modelos anglosajones, en buena medida debido igualmente a la influencia que tienen las restricciones sobre los fondos y el interés por dar a conocer dicha información.

El SFAS 117 establece que el objetivo principal del estado de ingresos y gastos es proporcionar información sobre: a) los efectos de transacciones y otros eventos y circunstancias que cambian la cantidad y naturaleza de activos netos, b) las relaciones entre las distintas transacciones que causan reclasificaciones y c) cómo se utilizan los recursos de la organización en los distintos programas y servicios.

modelo español y el francés, derivado de la diferenciación que el segundo realiza en los fondos propios en función de si determinados elementos pueden o no ser objeto de devolución.

De los objetivos fijados por el FASB se desprenden dos conclusiones importantes: La primera es que destaca la importancia concedida a la clasificación de los activos netos de la entidad según la existencia ó ausencia de restricciones impuestas por los donantes. Así, si el balance proporciona información sobre los tres tipos de activos netos, el estado de ingresos y gastos debe proporcionar información sobre la variación en activos netos diferenciando la variación en cada clase de activos, de ahí que el resultado del ejercicio, el FASB lo denomina cambios en activos netos o fondos propios.

En consonancia con ello, los ingresos obtenidos deben igualmente ser clasificados en función del tipo de recursos: restringidos temporalmente, permanentemente o sin restricciones. En principio, los ingresos procedentes de subvenciones y donaciones, excepto que exista alguna cláusula o circunstancia adicional, se consideran recursos sin restricciones, al igual que los procedentes de la venta de inversiones financieras o activos materiales o inmateriales.

Por su parte, las normas de adaptación del PGC simplemente establecen que la cuenta de resultados comprenden con la debida separación, los ingresos y los gastos del ejercicio, y por diferencia, el resultado del mismo ó excedente. Vemos que añade la matización de excedente para calificar el resultado del ejercicio, pero no introduce ninguna referencia a la diferenciación dentro del mismo en función de si el mismo es o no de libre utilización⁷.

En segundo lugar, destaca igualmente la importancia que el FASB ha dado a la información sobre la utilización de recursos en los distintos programas y servicios llevados a cabo por la entidad, señalando que el estado de actividades, utilizado junto a la información de otros estados financieros, debe permitir a los usuarios valorar la gestión llevada a cabo por la entidad, así como la economía, eficiencia y eficacia en la prestación de los servicios y su capacidad para continuar prestando servicios.

⁷ A este respecto, cabe mencionar que la normativa española establece una medida de control mediante la aplicación de rentas, recogiendo el art. 25 de la ley de fundaciones que “a la realización de los fines fundacionales, deberá ser destinado, al menos, el 70 por 100 de las rentas o cualesquiera otros ingresos netos que, previa deducción de impuestos, obtenga la Fundación, debiéndose destinar el resto, deducidos los gastos de administración, a incrementar la dotación fundacional”, disponiendo de un plazo de tres años a partir del momento de su obtención para hacer efectiva la aplicación. En este sentido, entre los fondos con restricciones se encontrarían precisamente éstos.

Como consecuencia de ello, el organismo americano establece que, ya sea en el propio estado de actividades, o como nota al mismo, éste debe proporcionar información sobre los gastos atendiendo a la clasificación funcional o por programas. Con ello, se ha tratado de dar prioridad a este tipo de clasificación de los gastos, y sólo para las organizaciones no lucrativas del área de sanidad y bienestar es obligatorio proporcionar información de los gastos atendiendo a su naturaleza, además de por funciones, mediante un estado financiero independiente con formato de matriz. En todo caso, se aconseja que también el resto proporcionen información de los gastos clasificados por naturaleza, además de por funciones o programas.

El SFAS 117 distingue entre programas de servicios y actividades de apoyo, y las define de la siguiente manera: los programas son actividades que resultan en bienes y servicios distribuidos a los beneficiarios, clientes ó miembros que satisfacen los fines por los que la organización existe (párrafo 27), y las actividades de apoyo son todas aquellas actividades distintas a los programas de servicios tales como gestión, administración, recaudación de fondos...(párrafo 28).

El SORP ha optado por realizar una clasificación de los gastos en dos tipos: gastos asociados a la recaudación de fondos y gastos benéficos. Dentro de estos últimos debe diferenciarse a su vez entre: subvenciones a pagar en cumplimiento de los objetivos de la organización, costes de las actividades para cumplir con los objetivos de la organización, costes de apoyo a las dos anteriores, y costes de gestión y administración de la entidad. Se mantiene por tanto también una clasificación funcional de los gastos, si bien no se diferencia entre las distintas actividades benéficas que se puedan llevar a cabo en la organización.

El modelo canadiense de cuenta de ingresos y gastos también es coherente con las características del sistema anglosajón, y debe mostrarse la variación en cada uno de los tipos de activos netos, presentando igualmente una clasificación funcional de los gastos, donde se distinguen dos categorías principales: los programas y las actividades de apoyo.

La normativa española mantiene también la obligación de proporcionar información por programas, pero con una diferencia fundamental, ya que en nuestro caso esta información no se proporciona en la cuenta de resultados, sino en el presupuesto,

aunque con carácter opcional para las entidades que tengan la facultad de aplicar el modelo abreviado de presupuesto. Asimismo existe también alguna diferencia en cuanto al contenido de la información por programas. Frente a la clasificación de programas de servicios y actividades de apoyo de las normas anglosajonas, las normas de información presupuestaria del caso español diferencian además de las actividades propias o no lucrativas, la actividad mercantil y las operaciones no financieras, distinguiendo a su vez, si son operaciones de funcionamiento, que se corresponden con las recogidas en la cuenta de resultados, y operaciones de fondo, para lo que se emplean las partidas de balance que puedan producir variaciones presupuestarias.

Dada la existencia del estado de resultados y el presupuesto por programas, en el caso español, se dispone incluso de información más completa que en el SFAS ó el SORP 2000, al ofrecer información de gastos por naturaleza y por funciones, mientras que en el sistema anglosajón únicamente se considera obligatoria la clasificación funcional, lo cual resulta congruente con los objetivos del estado de ingresos y gastos ya que se establece que deben proporcionar información sobre cómo la organización ha utilizado sus recursos en cumplimiento de sus objetivos para la provisión de beneficio a sus beneficiarios. Sin embargo, consideramos que no es necesario dar carácter presupuestario a la información por programas y sería suficiente con que se presente información en la misma cuenta de resultados, o como una nota al mismo, en tanto que si ésta es elaborada según el criterio de devengo bastaría con integrarla dentro de las cuentas anuales, dejando al margen a la información de tipo presupuestario. Posteriormente nos referiremos al tratamiento de la información presupuestaria dentro de las entidades no lucrativas.

Proporcionar información sobre los gastos destinados al cumplimiento de los objetivos de la entidad en la cuenta de resultados debe ser considerado uno de los objetivos prioritarios, en tanto que permitirá garantizar la adecuada existencia de la entidad para los fines inicialmente establecidos. Asimismo, en el caso español, se vería enormemente facilitado el control del cumplimiento de la aplicación de las rentas, al que ya nos hemos referido anteriormente, y que sin duda es uno de los temas más polémicos y difíciles de instrumentar en el actual modelo contable, tal como se pone de manifiesto en Rua y Vara (2001).

En cuanto al formato del estado de ingresos y gastos, en el caso del FASB se proporcionan tres tipos, únicamente a modo de ejemplo, uno de los cuales ha sido recogido en el Anexo (cuadro 2), donde puede verse la reclasificación de los ingresos entre las distintas clases de activos netos. El SORP 2000 también presenta un formato en forma de lista, y multicolumnar, para cada una de las tres clases de fondos, recogido sólo a modo de ejemplo, y que reproducimos en el Anexo. Sin embargo, así como los modelos anglosajones han optado por presentar la cuenta de Ingresos y Gastos en forma de lista, la normativa española presenta un formato de cuenta muy similar al del sector empresarial, mientras el plan francés permite las dos posibilidades, en forma de cuenta ó de lista.

El Estado de Flujos de Tesorería

En línea con la solución adoptada para las empresas, las normas contables de los países anglosajones recogen la obligación de elaborar un estado de flujos de tesorería por parte de las entidades no lucrativas. Así, tanto el FASB como el CICA y la Charity Commissioners de Inglaterra y Galés contemplan el estado de flujos de tesorería de estas entidades, cuya presentación es prácticamente igual a la exigida a las empresas.

Los objetivos y utilidades que presenta el estado de flujos de tesorería para las entidades no lucrativas son similares a los defendidos para las entidades empresariales a la hora de reconocer la importancia de dicha información. Según el FASB (1987), la información de este estado, cuando se usa junto con las notas al mismo y la información del resto de estados financieros, puede ayudar a los usuarios a valorar: la capacidad de la entidad para generar flujos de caja futuros; su capacidad para satisfacer sus obligaciones externas según vencen; sus necesidades de financiación externa; las razones de las diferencias entre el beneficio y los cobros y pagos asociados al mismo; y los efectos que tienen las actividades de inversión y financiación sobre la posición financiera, tanto las que suponen movimientos de tesorería como las que no.

A los potenciales usos especificados por las normas anteriores, puede añadirse que al tratarse de un estado objetivo, en el que no han influido los principios contables, es el estado más fácil de entender por un usuario no introducido en los aspectos contables, ya que la idea de cobros y pagos es de uso generalizado, por lo que adquiere especial

importancia para rendir cuentas a colectivos amplios que no son expertos en contabilidad.

El *SFAS* 117 modifica el *SFAS* 95 “Statement of Cash Flow” para extender su aplicación a las entidades no lucrativas, modificando tan apenas algunos aspectos específicos para incluir algunas particularidades mínimas de estas entidades en lo que se refiere a la presentación del estado. Tras abordar si debería mantenerse la triple clasificación de flujos de tesorería según procedan de operaciones ordinarias, operaciones de inversión y operaciones de financiación o si por el contrario debería añadirse una categoría específica para recoger todos los flujos de tesorería recibidos con restricciones temporales o permanentes sobre su uso, el organismo concluyó mantener la clasificación tradicional. No obstante, se modifica la definición de flujos de caja procedentes de las actividades de financiación para incluir las entradas de tesorería con restricciones establecidas por los donantes y que deben utilizarse para objetivos a largo plazo. Se incluyen por tanto los cobros procedentes de contribuciones e ingresos de capital que están restringidos para objetivos de adquisición, construcción o mejora de activos de tipo material u otros activos a largo plazo o para establecer un fondo de dotación (endowment). Se recoge la posibilidad de aplicar tanto el método directo como el indirecto para presentar los flujos procedentes de las actividades ordinarias.

El *SORP* también establece la elaboración del estado de flujos de tesorería según el *Financial Reporting Standard* (FRS) 1 “Cash Flow Statements”, adoptando por tanto la clasificación indicada anteriormente. Asimismo, se indica que debe realizarse un análisis de los flujos de caja acorde con la presentación del estado de actividades financieras, partiendo del resultado neto antes de revalorizaciones y venta de activos. Los recursos obtenidos para el fondo de dotación deben igualmente clasificarse como operaciones de financiación.

En Canadá también se elabora el Estado de Flujos de Tesorería siguiendo la triple clasificación de las operaciones, por lo que vemos que no sólo es común en todo el modelo contable anglosajón la exigencia de este estado, sino que además existe uniformidad en la forma de presentación del mismo.

Sin embargo, en España las normas de adaptación a entidades no lucrativas no recogen tal exigencia, desmarcándose así de la tendencia internacional, tal como hace el

PGC. En lugar del estado de flujos de tesorería se contempla el cuadro de financiación, cuya justificación hay que buscarla en el origen de nuestra normativa contable, esto es la IV Directiva de la Unión Europea, donde no se contempla como obligatorio este estado. De todos es conocido que esta ausencia ha sido objeto de numerosas críticas y prácticamente existe una opinión generalizada de que el estado de flujos de tesorería es uno de los estados contables más útiles a efectos de análisis. Esto es así también en el caso de las entidades no lucrativas.

La situación indicada para nuestro país se repite en Francia, donde tampoco se contempla la elaboración del estado de flujos de tesorería, dado que su normativa contable parte igualmente de la IV Directiva.

Como ya hemos señalado, recientemente se ha aprobado una nueva estrategia contable de la Unión Europea, y parece que poco a poco las normas internacionales del IASB van a ir ganando terreno. De momento se establece su aplicación obligatoria para la presentación de las cuentas consolidadas de los grupos cotizados en algún mercado regulado europeo a partir del 1 de enero de 2005, lo que sin duda planteará la convergencia hacia éstas de los estados contables de grupos no cotizados y también los de las cuentas individuales en general, al menos las de las grandes empresas.

Si la tendencia es por tanto la aplicación de las IAS por parte de las empresas españolas, queda claro que las entidades no lucrativas van a verse afectadas también por esta corriente, y parece que una implicación de ello pudiera ser la elaboración del estado de flujos de tesorería⁸. Consideramos que es por tanto una buena oportunidad para incluir el estado de flujos de tesorería entre las obligaciones contables de las entidades no lucrativas. Su presentación podría estar guiada por la respectiva norma del IAS “Cash Flow Statements”.

La información presupuestaria

La presentación de información presupuestaria con carácter obligatorio por parte de las entidades no lucrativas es una característica singular de la normativa española, puesto que no se conoce ningún país que la establezca como obligatoria, y ni siquiera

⁸ De hecho, tal como se recoge en el *Libro Blanco*, entre las modificaciones a introducir en la legislación y regulación contable española para adaptarla a las normas internacionales, uno de las más importantes está en la presentación obligatoria del estado de flujos de tesorería por parte de las empresas que presentan el balance normal.

se hace referencia a este tipo de información. La exigencia de este tipo de información se remonta a la Ley 19/1964 de Asociaciones donde ya se contempla la figura del presupuesto. Posteriormente en la Ley 30/1994 de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, se recoge la obligación de elaborar en los tres últimos meses de cada ejercicio el presupuesto correspondiente al año siguiente, que deberá ir acompañado de una memoria explicativa. Asimismo, en el Real Decreto 1786/1996 sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, se establece para estas entidades la obligación de presentar la liquidación del presupuesto. Vemos que se trata de información que se ha exigido tradicionalmente en nuestro marco jurídico, y como consecuencia de ello la Adaptación del PGG a entidades sin fines lucrativos también ha optado por considerar que ésta debe incluirse en la memoria de las cuentas anuales.

Los objetivos establecidos para este tipo de información son: la planificación de las actividades, información sobre si los ingresos presupuestarios obtenidos son suficientes para financiar los gastos presupuestarios del ejercicio y posibilitar el control, a través de la ejecución presupuestaria, de la consecución de los objetivos de la entidad. Se trata, por tanto, de una herramienta de ayuda para la dirección, planificación, asignación de recursos y control; objetivos todos ellos similares a los que se plantean en la utilización del presupuesto en el sector empresarial, y que por ello, no cuestionamos que tenga gran relevancia en el sistema de información interna de la entidad. Ahora bien, tal como señalan Rúa y Vara (2001), cabe perfectamente poner en tela de juicio la necesidad y eficacia de utilizar el presupuesto y su liquidación como sistema habitual de información externa al incluirlas por precepto legal, en las cuentas anuales. Estos autores argumentan que no es fácilmente demostrable la eficacia de esta medida respecto al fin que se busca con su presentación y que no es otro que informar al correspondiente Protectorado y a terceros.

La implantación del presupuesto en las entidades no lucrativas parte tanto de la tradición existente como de la proximidad entre estas entidades y el sector público, que en cierta medida parece haber dejado notar su influencia a este respecto. En las entidades públicas el presupuesto tiene un carácter prioritario, sin embargo las diferencias existentes en la procedencia de los recursos de uno y otro tipo de entidad no pueden ser irrelevantes a la hora de valorar su importancia. Mientras en las entidades

públicas se trata de aportaciones involuntarias de los contribuyentes, que no pueden decidir sobre sus contribuciones, en las entidades no lucrativas no existe tal carácter obligatorio para los donantes y contribuyentes, por lo que la necesidad de rendir cuentas tampoco tiene una importancia equiparable. Otra diferencia importante, que se deriva a su vez de la anterior, es el marcado carácter legal, e incluso político, que tiene el presupuesto en las entidades públicas, otorgando la normativa un papel prioritario al mismo, ya que tradicionalmente ha sido considerado como el único medio para controlar en qué, cómo y para qué se gastan los fondos públicos, y que lógicamente no existe en las entidades no lucrativas. Por ello, no cabe pensar que la importancia y utilidad del presupuesto es, ni mucho menos, equiparable a la del mismo en el sector público. De hecho, así se constata en Bellostas et al. (2002), donde se realiza una encuesta para conocer la utilidad de la información financiera para la gestión de las entidades no lucrativas, poniendo de manifiesto la baja utilidad asignada al estado de liquidación del presupuesto y al estado de liquidación del presupuesto por programas, siendo junto con el cuadro de financiación los estados a los que menor utilidad atribuyen los usuarios.

Cabe por tanto cuestionarse si está justificado que se exija información presupuestaria a las entidades sin ánimo de lucro, cuando en el sector empresarial no se exige este tipo de información y las entidades públicas, a las que sí se les exige, presentan características diferenciadoras respecto a las entidades no lucrativas, que hacen que el presupuesto adquiera un papel completamente diferente. En nuestra opinión, la presentación de las cuentas anuales por parte de este tipo de entidades debería ser suficiente para la rendición de cuentas ante los contribuyentes, donantes y proveedores de recursos a la organización. No obstante, es importante señalar que en caso de no exigirse información presupuestaria, sí que es esencial que se incluyese información por programas en el Estado de Ingresos y Gastos, tal como está establecido en el modelo contable anglosajón. Además, coincidimos con Rua y Vara (2001) al señalar que solicitar las cuentas anuales y además el presupuesto, pone de manifiesto el papel secundario que se les sigue asignando a las cuentas anuales.

4. Aspectos de especial problemática en la contabilidad de las entidades no lucrativas

Contabilización de las subvenciones, donaciones y legados

La contabilización de las subvenciones, donaciones y legados es una cuestión fundamental en las entidades sin fines lucrativos, puesto que constituyen una fuente principal de ingresos para muchas de estas organizaciones. Sin embargo, se trata de una cuestión en la que no existe coincidencia en el panorama internacional sobre cuál debe ser su tratamiento contable, tanto en lo que se refiere a los criterios de contabilización como a la valoración de los bienes donados.

En este sentido, merece especial atención el tratamiento contable dado por el FASB a esta cuestión, recogido en el SFAS 116 “Contabilización de las donaciones recibidas y realizadas”, aplicable a todas las entidades que realicen ó reciban donaciones, donde el criterio fijado consiste en reconocerlas como ingresos ó gastos en el período en el que se realicen ó reciban, valorándolas al valor razonable, si bien permite excepciones para las donaciones de servicios, obras de arte, bienes del patrimonio histórico y activos similares.

Esta solución adoptada por el FASB ha sido también criticada por parte del mundo académico, cuestionando si está justificado que se establezcan excepciones a la contabilización de determinadas donaciones. Destaca, en este sentido, la opinión de Trigg y Nabangi (1995) que tras realizar un estudio sobre los métodos de valoración utilizados en los bienes donados, concluyen que la mayoría de los balances y estados de ingresos y gastos de las entidades no lucrativas están infravalorados. En su opinión el SFAS 116 debería haber llegado más lejos en el sentido de que todas las donaciones fueran reconocidas sin ninguna excepción, para lograr que los estados financieros de las entidades no lucrativas den una imagen más precisa del impacto económico y social de estas organizaciones.

Otro punto importante de esta norma es que sigue con el criterio del SFAS 117 en cuanto a las restricciones en activos, ya que requiere que se distinga entre las donaciones recibidas que aumentan activos netos con restricciones permanentes, activos netos con restricciones temporales y activos netos sin restricciones.

La norma inglesa, que también exige diferenciar los recursos obtenidos en función de si existen o no restricciones, diferencia en función del tipo de bienes recibidos. Así, si son recibidos para su posterior distribución deben ser reconocidos como ingresos del

ejercicio en que se reciben; si son activos recibidos para ser utilizados por la entidad deben registrarse como ingresos también cuando existe el derecho a recibirlos; si son recibidos como fianza, pero para su posterior conversión en tesorería y su posterior aplicación por la entidad, deben ser reconocidos como ingresos en el periodo contable en el que surge el derecho. Deben aplicarse los criterios generales para el reconocimiento de derechos, donde se indica que recursos no deben reconocerse hasta que se hayan cumplido las condiciones para su recepción y haya una seguridad razonable sobre su recibo. Esto dependerá de que se cumplan tres factores: a) derecho sobre el recurso que surge cuando la entidad tiene un derecho de cobro que puede ejecutarse legalmente, b) certeza razonable de que el recurso se va a recibir y c) cuantificación, el valor monetario del recurso pueda medirse con suficiente fiabilidad (párrafo 75). El importe que debe tomarse para registrarlos es una estimación razonable de su valor bruto para la entidad o, en su caso, el importe realmente obtenido o realizado.

El CICA recoge dos posibles métodos para contabilizar las donaciones como ingresos: método diferido, en cuyo caso se reconocen como ingresos en el período en que se incurre en los gastos correspondientes o, método de fondos restringido, en cuyo caso se crea un fondo para cada tipo de gasto y se asignan en dicho fondo ingresos y gastos, en el que se van registrando según van realizándose, excepto para un fondo general en el que se reconocen como ingresos todas aquellas donaciones de carácter general sobre las que no existe ningún tipo de restricción. La valoración de los bienes donados debe ser en todos los casos el valor razonable.

Por su parte, la norma de valoración nº 21 de la Adaptación del PGC a entidades sin fines lucrativos, establece que los elementos patrimoniales recibidos en las subvenciones, donaciones y legados se valorarán por su valor venal, con el límite del valor de mercado, cuando tengan carácter de no reintegrables, salvo que se trate de bienes del Patrimonio Histórico. Se contabilizarán como “Ingresos a distribuir en varios ejercicios” y se imputarán dependiendo de su finalidad, a resultados como ingresos propios de la entidad si están afectos a la actividad propia, y como ingresos extraordinarios si están afectos a la actividad mercantil. Se trata por tanto de un criterio conservador, frente a las normativas del sistema contable anglosajón.

Vemos, por tanto, que nuestra normativa difiere de la del FASB tanto en el método de contabilización (ingresos a distribuir en varios ejercicios frente a ingresos del ejercicio) como en el criterio de valoración (valor venal frente a valor razonable). Este último es además el que predomina fundamentalmente en el contexto anglosajón, ya que todas las normas analizadas coinciden en la utilización del valor razonable como criterio de valoración, cada vez más usado como método de valoración contable. Cabe por tanto plantear la aplicación de este método para la valoración de los bienes donados, sustituyendo al valor venal.

Mención especial merece en este apartado la valoración del trabajo del voluntariado, ya que en muchos casos, las donaciones de este tipo de servicios contribuyen en gran medida a la realización del fin general de la entidad. Se trata de una cuestión en la que todavía no existe homogeneidad sobre cuál debe ser el tratamiento contable que debe darse. De hecho, así se pone de manifiesto en el trabajo de Trigg y Nabangi (1995), en un estudio realizado a varias entidades de una misma organización no lucrativa, cuyos resultados muestran que no hay un modo objetivo de valorar los servicios donados, distinguiéndose en su estudio entre los trabajos cualificados, que se valoran al valor de mercado, y los trabajos no cualificados, a los que no se les asigna ningún valor.

De todas las normativas analizadas, la Adaptación del PGC a entidades no lucrativas es la única que ha optado por obviarlo, por lo que no se plantea su inclusión en los estados financieros. No obstante, pensamos que tal como plantean otras normativas debería considerarse su inclusión en determinadas ocasiones, puesto que son una fuente de ingresos importante de estas entidades.

El FASB establece que las donaciones de servicios sólo se reconocen si se cumple una de las siguientes dos condiciones: a) crea ó aumenta activos no financieros o b) requiere habilidades especiales de individuos que posean esas habilidades de forma que necesitarían ser adquiridas si no se proporcionaran a través de donaciones. Concretamente, los servicios que requieren habilidades especiales son los proporcionados por los contables, arquitectos, carpinteros, doctores, electricistas, abogados, enfermeras, fontaneros, profesores, y otros profesionales (párrafo 9).

El SORP 2000 también incluye los servicios prestados por voluntarios como objeto de registro en el Estado de Actividades Financieras en determinadas ocasiones, si bien

las condiciones son diferentes a las del FASB ya que establece como necesario para su inclusión que otra parte soporte el coste financiero de los recursos proporcionados y el beneficio sea cuantificable y medible (párrafo 99).

Este último requisito es similar al recogido en la norma canadiense, donde se permite reconocer como ingresos aquellas prestaciones de servicios y materiales realizadas de forma gratuita en aquellos casos en los que pueda realizarse una estimación de su valor razonable, exigiendo además que sean utilizadas en las actividades de la entidad, de modo que en otro caso hubiera sido necesario proceder a su adquisición.

En el caso de Francia, el Plan Contable de Asociaciones y Fundaciones dedica el grupo 8 exclusivamente a las donaciones voluntarias en especie, incluyéndose el trabajo del voluntariado. Establece que pueden registrarse en la Cuenta de Ingresos y Gastos siempre que se disponga de información cuantificable y métodos de registro fiables. Se presentan al pie de la Cuenta de Ingresos y Gastos, después del resultado (excedente ó déficit) del ejercicio, bajo la rúbrica “Valoración de donaciones en especie”, distinguiéndose las contribuciones voluntarias en especie recibidas y la aplicación dada a las mismas, a través de dos columnas, que simulan por tanto los ingresos y los gastos.

Valoración del patrimonio histórico-artístico

La importancia que los Bienes del Patrimonio Histórico tienen en las entidades sin ánimo de lucro se refleja en la creación de un subgrupo específico para este tipo de bienes en la presentación del Balance de Situación de acuerdo con el formato que aparece en las normas de Adaptación del PGC, aspecto diferenciador con el Balance del sector empresarial. Existen diversos tipos de bienes comprendidos en el Patrimonio Histórico, de ahí que el subgrupo B III) se desglosa en bienes inmuebles, archivos, bibliotecas, museos y bienes muebles.

De todas las normativas analizadas, es en el SORP 2000 donde se dedica mayor atención a este tipo de bienes. En este sentido, el SORP define un activo histórico-artístico como un activo de importancia artística, científica o histórica reconocida; que puede ser del tiempo actual ó del pasado; y cuya retención y uso en el tiempo tiene como objetivo atender al cumplimiento de los fines de la entidad. Son activos que, normalmente, se mantienen a lo largo de su tiempo de vida, siendo la venta una

excepción que puede producirse en el caso de colecciones de museos, pero con la particularidad de que las ganancias obtenidas en la venta se destinarán a la compra de otros artículos para la colección. Tienen un carácter único, y forman parte de la herencia de la nación, tales como iglesias antiguas, obras de arte, memoriales de guerra, reservas naturales...El acceso público a los mismos resulta esencial para demostrar el beneficio público de mantener tales activos (párrafo 209).

En principio se requiere que todos los activos sean contabilizados, siguiendo así el FRS 15 sobre activos fijos tangibles, que establece que todos los activos fijos, incluyendo los históricos e inalienables deben capitalizarse por su coste de adquisición, los cuales pueden ser revaluados posteriormente. Sin embargo, se ha previsto una posible excepción a este criterio genérico, y en caso de que sea difícil o resulte costoso atribuir un valor a este tipo de activos, éstos pueden excluirse del Balance; aspecto que no se contempla en la normativa española. En concreto, las circunstancias que el SORP 2000 establece como causas de exclusión son: a) la no disponibilidad de información de costes ó la carencia de fiabilidad en las técnicas de valoración convencionales y b) la necesidad de incurrir en costes significativos en relación a la obtención de beneficio adicional para los usuarios de las cuentas en evaluar la responsabilidad de los administradores en el cuidado de las propiedades. Vemos que, en definitiva, se trata del cumplimiento de la condición coste-beneficio, y que está presente en todos los Marcos Conceptuales para la información financiera.

Como caso concreto, se señala que pueden existir varios problemas al valorar los bienes del patrimonio histórico donados. En ese caso, si habían sido adquiridos recientemente por el donante u otra parte, el precio o coste de adquisición de la transacción debe ser considerado como información real sobre el coste y debe ser considerado como punto de referencia para el valor razonable de los activos donados.

En cuanto a la normativa americana, ésta aborda el tratamiento de los Bienes del Patrimonio Histórico en el SFAS 116 sobre contabilización de donaciones, por lo que únicamente conocemos el criterio de valoración de estos bienes, de acuerdo con el FASB, en caso de que hayan sido objeto de donación. En dicha norma, se establecen excepciones al reconocimiento de Bienes del Patrimonio Histórico donados en determinadas circunstancias. Concretamente, en cuanto a las donaciones de obras de arte, bienes del patrimonio histórico y activos similares no es necesario reconocerlas si

los bienes donados se añaden a colecciones de exposición pública que cumplan las siguientes condiciones: a) Se mantienen para exhibición pública, educación e investigación en cumplimiento de un servicio público más que de una ganancia financiera. b) Están protegidos, cuidados y preservados. c) Están sujetos a una política organizacional que requiera que las ganancias de las ventas se destinen a adquirir otros bienes para colecciones (párrafo 11).

El CICA no aborda de forma específica los activos histórico artísticos, y se refiere únicamente a las colecciones de las entidades no lucrativas. El organismo considera que estos bienes no están incluidos en la definición de activos y que por tanto no pueden recibir el mismo tratamiento que el resto, sin especificar cómo deben registrarse dichas colecciones. Se limita a establecer la información que debe proporcionarse sobre estos elementos. Tampoco el plan francés aborda el tratamiento de estos bienes, que no son contemplados de forma diferenciada en el cuadro de cuentas.

En España, el criterio general es que los bienes del patrimonio histórico-artístico se contabilicen en el balance por su precio de adquisición, al igual que en las normas anteriores, y no se ha previsto ninguna excepción para su contabilización. Ahora bien, el problema se plantea con la valoración de los bienes del patrimonio histórico donados, a los que no les es aplicable el criterio general de valor venal, por lo que no queda demasiado claro el tratamiento de esos bienes en ese caso. Parece por tanto que habría que aplicar el criterio general de coste de adquisición, en cuyo caso sería nulo.

En nuestra opinión, la normativa española debería haber previsto también esta excepción al criterio general de reconocer los bienes del patrimonio histórico-artístico en determinadas circunstancias, sobre todo cuando exista dificultad de asignar una valoración a los mismos. Los bienes donados deberían constituir un caso particular de dicha excepción, en lugar de optar por dejar un vacío al respecto que en definitiva puede llevar a no contabilizar los mismos.

Otra cuestión importante en el tratamiento contable de estos bienes es la política de amortización de los mismos. A este respecto, el FASB no establece criterios concretos para este tipo de bienes, por lo que se entiende habría que aplicar el criterio general de amortizar todos aquellos que estén en el balance de situación. El problema se plantea en ese caso para determinar la vida útil y el por tanto el importe a amortizar.

En el SORP 2000, sin embargo, sí se especifica que deben depreciarse al igual que cualquier otro activo por la reducción de su vida útil, el paso del tiempo ó la obsolescencia; y por ello, debe contabilizarse un gasto por depreciación en el estado de ingresos y gastos; y la reducción de valor en el activo.

En el caso español, no se amortizan, pero sí que se deben dotar, en su caso, las correspondientes provisiones por la depreciación experimentada. Esta es la única vía por la que disminuiría el valor del activo en este tipo de bienes. Asimismo, se deberá constituir una provisión para reparaciones y conservación extraordinarias por el importe estimado para atender a las reparaciones y conservación extraordinarias. Dicho fondo se dotará anualmente de forma sistemática para que a la fecha prevista de realización de las mismas quede constituido.

5. La información no financiera: los indicadores de gestión

Una de las peculiaridades de las entidades no lucrativas está precisamente en sus objetivos y en el tipo de actividad que las mismas llevan a cabo, ya que éstas se dedican a las prestación de servicios pero sin perseguir el beneficio económico como objetivo prioritario. Por ello, el resultado del ejercicio no pueden ser considerado como un indicador del grado en que se han llevado a cabo los objetivos de la organización, sino que será necesario contar con otro tipo de información que permita valorar el cumplimiento de objetivos.

Precisamente ésta es la razón que avala la importancia de que estas entidades proporcionen información sobre los servicios que han proporcionado. El propio FASB en el *Statement of Concepts* nº 4 establece como objetivo de la información financiera de estas entidades proporcionar información sobre el nivel de servicios prestados por la organización y los logros alcanzados con los mismos, en términos de economía, eficiencia y eficacia. En este mismo sentido, Anthony (1989, p. 23) señala que "los informes anuales deben proporcionar necesariamente información sobre la cantidad y calidad de los servicios que la organización ha proporcionado, pero esta información debe ser incluida como complemento a los estados financieros básicos".

Las normas analizadas tratan de implementar esta información a través del coste de las actividades llevadas a cabo por la organización, lo cual permitirá al menos mostrar que los ingresos son destinados al cumplimiento de los fines para los que se han creado estas organizaciones. Sin embargo, conocer los costes de las actividades no es suficiente para hacer una valoración de la gestión llevada a cabo por la entidad, ya que habrá que poner en relación éstos con los outputs obtenidos. Muchas de estas organizaciones reciben además subvenciones de carácter público para contribuir a su financiación, por lo que demostrar la asignación adecuada de los recursos se trata de una cuestión importante.

Sin embargo, los organismos reguladores no establecen obligaciones concretas de proporcionar información a través de los indicadores de gestión, fundamentalmente porque el modelo de información financiera es todavía reciente en la mayor parte de los casos, pero todos ellos son conscientes de avanzar en esta área y han mostrado la conveniencia de incluir esta información de tipo no financiero, que permita avanzar en la evaluación de la gestión de estas entidades. Por ejemplo, el FASB ya hace una referencia a la necesidad de proporcionar información sobre los logros alcanzados en la prestación de los servicios, pero todavía no ha sido suficientemente desarrollado, a diferencia de la situación para las entidades públicas, donde el GASB (1996) ya ha realizado propuestas concretas.

Mención especial merece el informe de la American Accounting Association (AAA, 1989) *Measuring the Performance of Nonprofit Organizations. The state of the art*, elaborado por el Comité de Indicadores de Gestión de las Entidades no Lucrativas. En dicho informe la AAA plasma la importancia de los indicadores de gestión en el contexto de las entidades no lucrativas en general y los posibles usos que los distintos usuarios de la información contable pública pueden hacer de los mismos. Asimismo, muestra cuáles son los principales indicadores que se están utilizando en cada uno de estos sectores y qué entidad concreta ha llevado a cabo las principales iniciativas. El resultado del estudio muestra que en general los únicos indicadores que se utilizaban en algunas entidades eran los de input y output, mientras que los de outcome y los de beneficios o resultados tan apenas eran utilizados. Además, es en las universidades, en hospitales y en las organizaciones voluntarias de salud donde se han llevado a cabo mayores esfuerzos.

Una vez que el informe analiza cuál es la realidad de los indicadores de gestión en la práctica, el Comité realiza una serie de recomendaciones, entre las que podemos destacar las siguientes:

- La supervivencia y viabilidad financiera de estas organizaciones está supeditada a que las mismas implanten de forma efectiva los indicadores de gestión para comprobar que quienes reciben los servicios realmente están satisfechos, puesto que en otro caso el propio descontento de éstos puede llevar a las organizaciones voluntarias a desaparecer.

- Los contables de las organizaciones no lucrativas deberían estar preparados para elaborar los indicadores de gestión.

La AAA reconoce que los usuarios externos, tales como acreedores, proveedores o ciudadanos pueden ser los principales interesados y beneficiados en que los indicadores de gestión se incluyan dentro del informe anual, aunque lógicamente la utilidad de esta información es una cuestión que queda pendiente de comprobar empíricamente. Por otro lado, debido a la diversidad de entes que puede recoger el sector no lucrativo, recomienda que los indicadores sean diseñados en función del tipo de entidad e incluso en ocasiones de la propia entidad, siendo imposible establecer uniformidad.

Como resultado final, y al objeto de poder animar tanto a que las entidades los presenten como a que los usuarios los utilicen, señala que debe ser la profesión contable la que establezca que se incluyan los indicadores de gestión en el informe anual, como una obligación más para cumplir con los principios de contabilidad generalmente aceptados, lo que implicaría que sea la propia profesión contable la que seleccione un conjunto de indicadores para cada tipo de programa u organización. Además, sería necesario iniciar con experiencias piloto para comprobar la relevancia de los indicadores propuestos, continuando posteriormente con la implantación generalizada. En este mismo sentido se han manifestado numerosos autores en la literatura contable, como Anthony and Young (1984), Grenberg and Nunamaker (1987), Parry et al. (1994), Moreno (2002) o Torres y Pina (pdte publicación).

Como hemos señalado, esta información no se exige con carácter general en las normas contables, limitándose a exigir información sobre el coste de los servicios prestados. No obstante, ya existen numerosas entidades no lucrativas que añaden a su información financiera información de tipo financiero.

Por ejemplo, en Nueva Zelanda la Financial Reporting Standard (FRS) n° 2 de la NZSA, establece que el informe financiero contiene, además de la tradicional información de carácter financiero, otra información no financiera necesaria para contribuir en el cumplimiento de los objetivos de la información, destinada a proporcionar estadísticas y una descripción de los logros de la entidad en el suministro de bienes y servicios, así como de los efectos en la comunidad de la existencia de la entidad y sus operaciones. En definitiva, los elementos a contener en este tipo de información dependerán de las actividades específicas de la entidad y sus obligaciones de rendir cuentas. Ciertamente, pese a que este tipo de información puede presentarse tanto en entidades lucrativas como no lucrativas, tiene su principal apogeo en las entidades no lucrativas, reconociendo la propia FRS n° 2 que las entidades tienen responsabilidad de rendir cuentas sobre la prestación de servicios cuando reciben financiación o recursos de unos agentes, de una parte, pero prestan bienes y servicios no sólo a éstos, sino a una población más amplia. Esta relación se produce especialmente cuando la entidad tiene poder coercitivo para establecer impuestos, para obtener fondos públicos, o la entidad recibe donaciones del público.

En este sentido, se establece un apartado para incluir la información sobre las actividades realizadas en cada servicio, denominado *Statement of Performance Service*, donde se informará sobre el grado en que la entidad ha alcanzado sus objetivos de prestación de servicios, desglosando todos los outputs de la entidad, así como el coste de éstos, y además si es posible y adecuado, debe indicarse también el outcome al que el output pretende contribuir, es decir el impacto o consecuencias para la comunidad resultantes de la existencia y operaciones de la entidad informativa.

Parece por tanto que esta iniciativa adoptada por la NZSA puede ser el comienzo de una nueva etapa de la información contable de las entidades no lucrativas, en la que se proporcione no sólo información financiera sino también de tipo no financiero, sobre los servicios prestados, instrumentado por ejemplo a través de una serie de indicadores de gestión. En este sentido, las entidades no lucrativas pueden tomar como referencia la experiencia y tecnología desarrollada al respecto en el sector público, donde ya existe una cultura bastante generalizada para la introducción de indicadores de gestión como información complementaria a los estados financieros (Montesinos y Vela, 1994; Brusca, 1997).

6. A modo de conclusión: propuestas para la reforma del modelo de información contable

El creciente papel de las entidades no lucrativas ha tenido su contrapartida en el área de la información contable, y en tanto que son agentes económicos en los que otras personas y entidades tendrán interés, configurados por tanto como potenciales usuarios de la información, queda plenamente justificada la elaboración de estados contables. Estos están destinados fundamentalmente al objetivo de rendición de cuentas de sus actividades, aunque sin descuidar el objetivo de servir como herramienta para la gestión, y sobre todo para mejorar la asignación eficiente de los recursos.

No existe sin embargo consenso sobre cómo deben ser elaborados dichos estados contables, y cuál deber ser el modelo de información más acorde a los objetivos que se pretende con el mismo en este sector. Las diferencias se presentan tanto en los estados contables a presentar como en el contenido de los mismos.

El análisis realizado permite detectar que existe una clara diferencia entre dos tipos de sistemas contables: a) sistemas en los que las entidades no lucrativas presentan una información financiera prácticamente similar a la de una empresa, pertenecientes fundamentalmente a países con sistemas continentales, aunque también algunos anglosajones, como Australia y Nueva Zelanda, y b) sistemas en los que se hace mucho más énfasis en la procedencia de los recursos de estas entidades, diferenciando los mismos según la existencia o no de restricciones sobre su uso, donde se encuadran fundamentalmente países anglosajones. Estas diferencias se ponen de manifiesto también en otros aspectos en los que existe especial problemática en las entidades no lucrativas, como son la contabilización de las subvenciones y donaciones, al igual que en el tratamiento de los bienes de patrimonio histórico-artístico.

En estos momentos se está planteando la reforma de la ley de fundaciones vigente y también de la normativa contable existente en España, por lo que parece que en un futuro no muy lejano las entidades no lucrativas podrían ser objeto también de reforma contable. Del análisis realizado a lo largo del artículo, se desprenden algunos puntos débiles que a nuestro juicio deberían ser objeto de consideración, bien en la nueva ley

de fundaciones bien en las normas de adaptación. A modo de resumen, recordamos los siguientes aspectos y orientaciones:

- ◆ Necesidad de contemplar un modelo de información muy simple para aquellas entidades muy pequeñas, aplicando incluso el principio de caja, en la línea de la normativa de Reino Unido. Los recursos de estas entidades y su importancia relativa no justifican la aplicación de técnicas contables que les supongan grandes esfuerzos, ya que quedaría quebrantado el principio de coste *versus* beneficio, por lo que se aconseja un modelo muy simple de rendición de cuentas.

- ◆ Debe hacerse más énfasis en las restricciones impuestas sobre los fondos, proporcionando información al respecto en los estados contables, en la línea establecida en el modelo anglosajón. Sobre todo, dentro de los fondos propios debe diferenciarse entre los fondos sin restricciones y aquellos que corresponden a activos sobre los que existen restricciones, ya sean permanentes o temporales.

- ◆ La cuenta de resultados debería recoger información sobre las actividades llevadas a cabo por la entidad, debiendo proporcionar información sobre los gastos clasificados por funciones o programas. Es decir, parte de la información recogida actualmente en el presupuesto por programas debería trasladarse simplemente a la cuenta de resultados, que debería informar sobre las funciones o programas.

- ◆ Posibilidad de contemplar que los bienes del patrimonio histórico-artístico no sean valorados si existen problemas que así lo aconsejen. Debe igualmente precisarse cómo deben ser valorados estos bienes en caso de donación, ya que en la normativa actual ha quedado poco conciso, y quizá la aplicación del valor razonable podría ser una buena solución.

- ◆ Registro contable del trabajo y donaciones de voluntarios en determinadas circunstancias. Esta información podría aparecer en la cuenta de resultados de forma diferenciada al resto, incluso aunque no interviniera para el cálculo del resultado, tal como se muestra en el modelo contable francés-

- ◆ Sustitución del cuadro de financiación por un estado de flujos de tesorería, en línea con la tendencia internacional, en el que los flujos de tesorería estuviesen

clasificados en función de su origen: operaciones ordinarias, operaciones de inversión y operaciones de financiación.

◆ Posibilidad de dejar la información presupuestaria exclusivamente para uso interno, eliminándola de la información externa, ya que esto facilitaría las obligaciones contables de estas entidades y además las equipararía con las de una empresa.

◆ Los estados contables deberían ser completados con otro tipo de información no financiera que permita demostrar el cumplimiento de los objetivos de la entidad en términos de economía, eficiencia y eficacia, ante las limitaciones del resultado para informar a este respecto. La presentación de un conjunto de indicadores de gestión que permitan contribuir en la evaluación de la gestión aparece en estos momentos como la solución más factible e idónea.

Referencias

Accounting Standards Board (1996). *Financial Reporting Standard* nº 1, «Cash Flow Statements», London.

Accounting Association (1989). *Measuring the performance of nonprofit organizations. The state of the art*. The report of the committee of nonprofit entities' performance measures.

Anthony, R.N. (1978). *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations. An Exploratory Study of Conceptual Issues*. FASB, Stamford.

Anthony, R. N. (1989). *Should Business and nonbusiness accounting be different?*. Harvard Business School Press.

Anthony, R. y A.M. Young (1984). *Management control in Nonprofit Organizations*. Irwin Homewood.

Arnau Paradís, A. (2002). *La contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa: especial referencia a las fundaciones*. Tesis Doctoral. Universidad de Castellón.

Arnau Paradís, A. y V. Fernández Montoro (1999). Aceptación de la normativa contable de las entidades sin finalidad lucrativa por los profesionales. *Comunicación a la Jornada de Contabilidad Financiera de ASEPUK*, 257-274.

Barea, J. (2000). El marco conceptual de las instituciones sin fines de lucro. *Economistas*, 83, 30-36.

Bellostas, A., Brusca, I. y J.M. Moneva (2002): Utilidad de la información financiera para la gestión de las entidades privadas no lucrativas. Comunicación al *VII Encuentro de ASEPUK*, Santiago de Compostela.

Canadian Institute of Chartered Accountants (1996). *Handbook Sections Regarding Accounting Standards for Not-for-profit Organizations*, 4400-4450.

Conseil National de la Comptabilite (1998). *AVIS N°98-12 du 17 décembre 1998 relatif au plan comptable des associations et foundations*.

Charity Commission for England and Wales (2000). *Statement of Recommended Practice (SORP)*. Accounting and Reporting by Charities.

Esteban Salvador, L. (2001). La rendición de cuentas en las entidades sin fines lucrativos. *Partida Doble*, 127, 46-57.

Financial Accounting Standard Board (1980). *Statement of Financial Accounting Concepts*, 4, Objectives of Financial Reporting by nonbusiness organisations. FASB, Stamford.

Financial Accounting Standard Board, FASB (1987). *Statement of Financial Accounting Standards*, 95, Statement of Cash flows, Stamford.

Financial Accounting Standard Board, FASB (1993a). *Statement of Financial Accounting Standards*, 116, Accounting for contributions received and contributions made. FASB, Norwalk.

Financial Accounting Standard Board, FASB (1993b). *Statement of Financial Accounting Standards*, 117, Financial Statements of Not-for-Profit Organizations. FASB, Norwalk.

Flynn, S., Leo, K. y P. Addison (2000). *Financial Reporting by Not-for-Profit Entities*. CPA Australia.

Governmental Accounting Standard Board, GASB (1994). *Concepts Statement, 2* . Service Efforts and Accomplishments Reporting.

Greenberg, R. y T. Nunamaker (1987). A Generalized multiple criteria model for control and evaluation of nonprofit organizations. *Financial Accountability & Management*, 3, 4, 331-342.

Institute of Chartered Accountants in New Zealand (1999). *Financial Reporting by Voluntary Sector Entities*.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2002). *Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad en España*.

Khumawala Saleha, B. y P. Gordon Teresa (1997). Bridging the credibility of GAAP: Individual Donors and the New Accounting Standards for Nonprofit Organizations. *Accounting Horizons*, 11, 3, 45-68.

Leo, K. J. y P. A. Addison (1999). The Third Sector: Who cares about its accounting needs?. *Journal of Financial Reporting*, 1, 1, 1-16.

LEY 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

LEY ORGÁNICA 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.

Montesinos Julve, V. y J. M. Vela Bargues (1994). Performance Measurement in the Public Sector: Some Implications of Spanish Accounting Regulation. En Incluido *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting* de Buschor y Schedler (Ed.). Haupt.

Moreno, A. L. (2002). Indicadores de Gestión en Entidades no Lucrativas: Especial referencia a la Organización Nacional de Ciegos Españoles. Comunicación al *VII Encuentro de ASEPU*C.

New Zealand Society of Accountants (1994). *Financial Reporting Standard*, 2. Presentation of Financial Reports.

Parry, P. W., Sharp, F., Wallace, W.A. y J. Vreeland (1994). The role of Service Efforts and Accomplishments Reporting in Total Quality Management: Implications for Accountants. *Accounting Horizons*, 8, 2, 25-43.

Pelfrey, S (1993). SFAS 117 and its impact on not-for-profit colleges and universities. *The CPA Journal Online*, November, 1-3.

REAL DECRETO 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal.

REAL DECRETO 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.

Reglement 99.01 du 16 fevrier 1999, de Comité de la Reglementation Comptable, relatif aux modalités détablissement des comptes annuels des associations et fondations.

Rua, E. y M. Vara (2001). La rendición de cuentas en las entidades sin fines lucrativos. *Partida Doble*, 124, 92-113.

Salomon, L. M. y H. K. Anheier (1997). *Defining the nonprofit sector*. Manchester University Press.

Socias Salva, A (1999). *La información contable externa en las entidades privadas no lucrativas. Especial referencia a las ONGs*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

Torres, L. y V. Pina. (pde publicación). Accounting for Accountability and Management in NPOs. A comparative study of four countries: Canada, The United Kingdom, The USA and Spain. *International Management Public Sector Journal*.

Trigg, R. y F. K. Nabangi (1995). Representation of the Financial Position of nonprofit organizations: The Habitat for Humanity Situation. *Financial Accountability & Management*, 11, 3, 260-269.

Vela BARGUES, J. M. (1995). Algunas reflexiones en torno a la contabilidad financiera de las entidades sin ánimo de lucro: una especial referencia a la problemática contable de las fundaciones. *Técnica Contable*, XLVII, 554, 91-106.

Anexo

Cuadro 1. Modelo de Balance

SFAS 117	SORP 2000
Activos:	i) Activos fijos, subdivididos entre:
Tesorería y equivalentes	a) activos intangibles
Derechos de cobro e intereses a cobrar	b) activos tangibles
Existencias y gastos pagados por anticipado	c) activos inalienables e históricos
Donaciones por cobrar	d) inversiones
Inversiones a corto plazo	ii) Activos circulantes, subdivididos entre:
Activos restringidos para su inversión en terrenos, edificios y maquinaria	a) productos terminados y en proceso
Terrenos, edificios y maquinaria	b) deudores
Inversiones a largo plazo	c) inversiones
Total Activos	d) tesorería en caja y bancos
Pasivos y activos netos:	iii) Acreedores a corto plazo
Cuentas a pagar	iv) Activos/ Pasivos circulantes netos = ii – iii
Préstamos a devolver	v) Total Activos menos pasivos circul. = i +/- iv
Subvenciones a pagar	vi) Acreedores a largo plazo
Efectos a pagar	vii) Provisiones para pasivos
Obligaciones por pensiones	viii) Activos netos = v- vi- vii
Deudas a largo plazo	ix) Los fondos de la organización divididos entre:
Total Pasivos	a) fondos sin restricciones
Activos netos o fondos propios:	b) fondos con restricciones
Sin restricciones	c) dotación fundacional o fondo de dotación
Con restricciones temporales	
Con restricciones permanentes	
Total activos netos	
Total Pasivos y Activos netos	

Cuadro 2. Estado de Operaciones o Cuenta de Resultados

SFAS 117	SORP 2000
<u>Sin Rest.</u> <u>Rest. Temp.</u> <u>Rest. Perm.</u>	<u>Sin Rest.</u> <u>Rest. Temp.</u> <u>Fondo dot.</u>
<p>Ingresos, ganancias y otros recursos:</p> <ul style="list-style-type: none"> Donaciones Tasas Ingresos en inversiones a largo plazo Otros ingresos de inversiones Ganancias netas realizadas y no realizadas en inv. l/p Otros Activos netos liberados de restricciones: <ul style="list-style-type: none"> Satisfacción de restricciones en programas Satisfacción de restricciones en la adq. de maquinaria Expiración de restricciones temporales Total ingresos, ganancias y otros recursos <p>Gastos y pérdidas:</p> <ul style="list-style-type: none"> Programa A Programa B Programa C Gestión y general Recaudación de fondos Total gastos y pérdidas <p>Cambio en activos netos</p> <ul style="list-style-type: none"> Activos netos a comienzo de año Activos netos a final de año 	<p>Recursos recibidos:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) Donaciones, legados y otros similares. ii) Recursos recibidos de las operaciones distinguiendo: <ul style="list-style-type: none"> a) actividades en cumplimiento de objetivos de la entidad b) actividades para recaudación de fondos. iii) ingresos financieros iv) otros recursos recibidos (ej. ganancias netas en la venta de activos fijos para uso de la organización). <p>Total (A)</p> <p>Recursos gastados:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) Gastos asociados con la recaudación de fondos. ii) Gastos benéficos: <ul style="list-style-type: none"> a) Subvenciones a pagar en cumplimiento de los objetivos de la organización b) Costes de las actividades para cumplir con los objetivos de la organización. c) Costes de apoyo d) Recursos gastados en administración y gestión. <p>Total (B)</p> <p>Recursos recibidos netos antes de transferencias. (C = A-B)</p> <p>Transferencias brutas entre distintas clases de fondos. (D)</p> <p>Recursos recibidos netos antes de revalorizaciones y ventas de activos fijos. (E = C + D)</p> <p>Ganancias y pérdidas en revalorizaciones de activos fijos. (F)</p> <p>Ganancias y pérdidas en revalorizaciones y ventas de activos financieros. (G)</p> <p>Movimiento neto en fondos. (H = E + F + G)</p> <p>Total fondos cuenta anterior. (I)</p> <p>Total fondos traspasados a cuenta nueva. (H + I)</p>

Documentos de Trabajo

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Zaragoza

2002-01: “Evolution of Spanish Urban Structure During the Twentieth Century”. Luis Lanaspá, Fernando Pueyo y Fernando Sanz. Department of Economic Analysis, University of Zaragoza.

2002-02: “Una Nueva Perspectiva en la Medición del Capital Humano”. Gregorio Giménez y Blanca Simón. Departamento de Estructura, Historia Económica y Economía Pública, Universidad de Zaragoza.

2002-03: “A Practical Evaluation of Employee Productivity Using a Professional Data Base”. Raquel Ortega. Department of Business, University of Zaragoza.

2002-04: “La Información Financiera de las Entidades No Lucrativas: Una Perspectiva Internacional”. Isabel Brusca y Caridad Martí. Departamento de Contabilidad y Finanzas, Universidad de Zaragoza.