

LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO EN LAS ORGANIZACIONES SIN FINES LUCRATIVOS: PRINCIPIOS CONTABLES DE APLICACIÓN

Juana Fuentes Perdomo

Universidad de las Palmas de Gran Canaria

RESUMEN

La regulación contable específica de las organizaciones sin fines lucrativos españolas establece un conjunto de principios contables de obligado cumplimiento, que no difieren sustancialmente de los formulados para las empresas de negocios. Del conjunto de principios, destacan aquellos que están estrechamente vinculados con la determinación del resultado, como son prudencia, empresa en funcionamiento, devengo y correlación de ingresos y gastos. En este trabajo se analiza la aplicación de tales principios en el ámbito no lucrativo, planteando la idoneidad de trasladar unos principios contables –que se diseñaron para guiar a las empresas de negocios en el cálculo del beneficio empresarial– a unas entidades que no persiguen alcanzar beneficios económicos en el desarrollo de las actividades que les son propias.

PALABRAS CLAVE: organizaciones no lucrativas, principios contables, adaptaciones sectoriales.

ABSTRACT

Spanish nonprofit accounting regulation provides a set of compulsory accounting principles not essentially different to business accounting principles. From among them, accounting principles linking to earnings measurement are particularly relevant, as prudence, continuing management, accrual basis, and matching basis. This paper analyzes application of these accounting principles to nonprofit environment. The paper questions suitability of translating several accounting principles designed to earnings measurement in business enterprises to organizations that lack of profit purpose.

KEY WORDS: nonprofit organizations, accounting principles, accounting adaptations.

1. INTRODUCCIÓN

Desde 1998 las organizaciones sin fines lucrativos españolas cuentan con una regulación contable propia, contenida en la Adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, que incluye, además de la adaptación propiamente dicha, las normas sobre la elaboración de la información presupuestaria para estas entidades. Esta adaptación sectorial se ha elaborado en la misma línea que el resto de las normativas específicas formuladas por el organismo armonizador, es decir, siguiendo el mismo modelo establecido en el plan contable, con la misma estructura y adaptando ciertos elementos técnicos a las peculiaridades del sector.

Así, la primera parte de la adaptación sectorial presenta el mismo contenido que el plan contable que le sirve de referencia, enunciando un conjunto de principios contables de aplicación obligatoria para las organizaciones no lucrativas, que no presenta diferencias con los establecidos para la generalidad de las empresas de negocios. Ha de señalarse que las entidades sin fines de lucro, junto a las actividades no lucrativas que les son propias, en atención al cumplimiento de los fines y el logro de la misión, pueden realizar otras actividades de tipo mercantil, que contribuyen a financiar las primeras. Obviamente, para las actividades mercantiles que realizasen procedería la aplicación de los principios contables empresariales, pues no presentan diferencia alguna al referirse a actuaciones lucrativas, salvo la restricción de que los beneficios derivados de dichas actividades lucrativas se destinen a financiar las no lucrativas, que generalmente producen pérdidas. En ningún caso pueden distribuirse entre los socios o los administradores.

No obstante, cabe plantearse la idoneidad de aplicar unos principios contables mercantiles para las actividades típicas de estas organizaciones, aquellas que constituyen su razón de ser y no tienen carácter lucrativo. En este sentido, este trabajo realiza un análisis de aquellos principios contables más directamente vinculados con la determinación del resultado, puesto que este concepto clave tiene distinto sentido para las organizaciones sin fines lucrativos.

Del conjunto de principios contables incluidos en el Plan General de Contabilidad y en la Adaptación Sectorial que nos ocupa, nos ocuparemos de aquellos que establecen las reglas y criterios generales que han de seguirse para la correcta determinación del resultado, que se conforma por dos corrientes de signo contrario, gastos e ingresos. Por tanto, los principios contables que afectan de modo directo a la magnitud resultado son:

- Principio de prudencia.
- Principio de empresa en funcionamiento.
- Principio del devengo.
- Principio de correlación de ingresos y gastos.

2. PRINCIPIO DE PRUDENCIA

El principio de prudencia establece un tratamiento diferenciado para las pérdidas y las ganancias, obligando a incorporar a resultados todas las pérdidas (realizadas y no realizadas) y, de los ingresos, sólo los realizados. Como señala Vela (1993, 169), los efectos de aplicar el principio de prudencia tienden siempre a posiciones conservadoras a la hora de establecer los resultados de un ejercicio o de determinar el valor neto de un patrimonio, lo que se suele justificar por el riesgo consustancial a toda empresa mercantil y por la incertidumbre que ofrece la predicción de resultados futuros.

También puede interpretarse que este principio ostenta un marcado carácter patrimonialista, que se orienta a salvaguardar los intereses de terceros, por cuanto establece un tratamiento más restrictivo para las ganancias, mientras que considera todas las pérdidas, incluso las potenciales, con lo que se restringe la cifra de resultados que pueden apropiarse los accionistas y previene la descapitalización de la empresa.

No obstante, en la normativa contable vigente se mantiene la primera de las interpretaciones, que ha suscitado diversas críticas por parte de los estudiosos de la materia, que resultan aún más patentes por cuanto el principio de prudencia prevalece sobre los demás.

En cuanto a las organizaciones sin fines de lucro, en la adaptación sectorial se enuncia el principio de prudencia igual que en el plan contable empresarial del que se deriva, salvo la sustitución de la expresión “pérdidas y ganancias” por “resultados”, manteniéndose la preferencia de este principio sobre los demás.

A este respecto, cabría plantear que en las organizaciones sin fines lucrativos no existe ningún riesgo de descapitalización por repartir beneficios no realizados entre los propietarios, porque estas entidades carecen de tales propietarios y, además, nadie puede apropiarse de los beneficios, puesto que si los hubiera, habrían de ser destinados al cumplimiento de los fines de las entidades no lucrativas. En este sentido, podría plantearse la eliminación de esta prevalencia del principio de prudencia en estas entidades, como ya ocurre en el Plan Contable Público.

Sin embargo, las entidades no lucrativas presentan una diferencia sustancial con respecto al sector público, pues como señala Serra (1990, 78) “para las [organizaciones no lucrativas] la generación de déficit es un sistema de financiación inadmisibles e insoportable. Es obligado el equilibrio presupuestario y, en ocasiones, la búsqueda incesante del superávit, que en ningún caso debe confundirse con el beneficio”.

Por otro lado, la aplicación del principio de prudencia no afecta únicamente al resultado del ejercicio, sino también a la determinación del patrimonio de la organización, configurándose como un instrumento de responsabilidad frente a terceros, acreedores comerciales y financieros, a los que la entidad debe ofrecer garantías de solvencia.

Entendemos que para las organizaciones sin fines de lucro no se justifica la prevalencia del principio de prudencia sobre los demás, pues carece de sentido establecer un mecanismo para evitar un riesgo que no existe. En nuestra opinión, que tal preferencia quede establecida en la normativa contable específica para estas entidades es sólo una consecuencia de trasladar íntegramente la declaración de principios contables del plan empresarial a un sector económico concreto, sin considerar las peculiaridades propias que presenta, lo que puede llevar, como es el caso, a dictar una regulación inconsistente con el propio sector al que se orienta.

Por lo que respecta al conservadurismo inherente al principio que nos ocupa, la prudencia se considera una característica cualitativa relacionada con la fiabilidad, pero, como señalan Gabás, Moneva y Bellostas (1995, 429), “un exceso de prudencia impide que la información alcance el nivel deseado de relevancia”. Así, la prudencia se enmarca mejor en un enfoque de control y de rendición de cuentas, lo cual es apropiado para las organizaciones sin fines lucrativos, que deben ofrecer una información fiable a los usuarios, en especial acerca de las actuaciones desempeñadas por las mismas, tanto en el cumplimiento de sus fines como del uso que se ha dado a los recursos recibidos.

A nuestro entender, esta prudencia debe ser tenida en cuenta como una pauta que guíe el reconocimiento contable de ingresos y gastos, en particular en lo relativo a estimar la probabilidad de que los recursos fluyan en estas organizaciones, siempre que pueda medirse su cuantía de manera fiable. En consecuencia, para estas organizaciones resulta adecuado un cierto nivel de prudencia y conservadurismo, en aras a ofrecer una

información fiable que le sea de utilidad al usuario, pero no el establecimiento del principio de prudencia tal como se contempla en la normativa contable específica.

Sin embargo, cabría plantear que, en sustitución del referido principio, fuese necesario formular algún criterio o regla general, orientado no a evitar la descapitalización de la entidad, pero sí a salvaguardar los fines altruistas, benéficos, culturales, sociales, etc., a los que deben dedicarse los fondos recibidos. Estas organizaciones deben responder ante la sociedad que las sustenta y han de ser susceptibles de control, por parte de sus financiadores, de que los recursos se aplican a lo que se preveía, y no a otros fines, que, en algunos casos, podrían estar encubriendo desvíos de fondos para sus administradores. Asimismo, los derechos de terceros han de ser protegidos, ofreciendo el patrimonio garantías de solvencia.

3. PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

La formulación del principio de empresa en funcionamiento establece la hipótesis de continuidad en la gestión, lo que sustenta la aplicación de otros principios contables como los de devengo o correlación de ingresos y gastos, y de determinadas prácticas contables, como las dotaciones a provisiones, constitución de reservas y amortizaciones.

Con carácter general, pudiera considerarse que este principio es común a cualquier tipo de entidad, lucrativa o no lucrativa, privada o pública, pues toda organización nace con expectativas de supervivencia.

Por lo que se refiere a las organizaciones sin fines lucrativos, la adaptación sectorial establece el *principio de entidad en funcionamiento* del mismo modo que en el plan empresarial, con la sustitución del término empresa por el de entidad, en atención a su naturaleza que las distingue de las empresas de negocio, pero con el mismo sentido subyacente.

Así pues, se establece la hipótesis de que las entidades sin ánimo de lucro realizan sus actividades y continuarán haciéndolo en el futuro. Sin embargo, Giménez (1996, 66) señala que esta presunción no parece del todo conforme a la realidad de estas organizaciones. En efecto, existen determinadas entidades no lucrativas, generalmente asociaciones o plataformas ciudadanas que nacen con un objetivo determinado y que, una vez alcanzado su propósito, desaparecen. También existen organizaciones cuya principal y, a veces, única fuente de financiación es una subvención anual, lo que condiciona lógicamente su gestión y su supervivencia. En estos casos cabría cuestionarse la aplicación del principio de gestión continuada.

No obstante, la permanencia en el tiempo no está ausente en el sector no lucrativo, puesto que, por ejemplo, las fundaciones se constituyen precisamente adscribiendo un patrimonio a un fin con carácter permanente, por lo que en nuestro país contamos con fundaciones que fueron creadas hace siglos y que se presume continuarán desarrollando sus actividades en el futuro. Pero además, puesto que las entidades sin fines de lucro se crean para hacer frente a las necesidades que no son atendidas por el sector empresarial o las administraciones públicas,

cabe suponer que estas organizaciones, si cuentan con viabilidad financiera, seguirán prestando servicios y satisfaciendo las necesidades que surjan en el futuro¹.

Así pues, no creemos que pueda establecerse la hipótesis de gestión continuada para todas las organizaciones que actúan en el sector no lucrativo y habría que distinguir tres clases de organizaciones:

- las creadas específicamente para un fin concreto que, una vez alcanzado, desaparecen,
- las que dependen exclusivamente de una subvención pública, y
- las que están consolidadas en el sector.

Para las consideradas en el primer y segundo grupo, podría plantearse una hipótesis de “gestión para el cumplimiento de fines”, distinguiendo para el primero el cumplimiento del objetivo concreto y en el segundo, aunque pudieran tener diversos fines a cumplir pero su supervivencia depende de una subvención que pudiera o no llegar definitivamente. En cuanto a las señaladas en el tercer grupo, consideramos perfectamente apropiado la presunción de gestión continuada.

Por lo que respecta a la aplicación del principio de gestión continuada a las organizaciones sin fines de lucro, ha de recordarse que ésta es la hipótesis que se establece para la realización de determinadas prácticas contables, como las amortizaciones. Sin embargo, muchas entidades no lucrativas habitualmente no contabilizan este tipo de operaciones y reflejan la adquisición de determinados activos como gastos del ejercicio, en lugar de como inversiones de carácter permanente. Ello puede justificarse para aquellas entidades en que no se presume tengan garantizada su supervivencia (el primer y segundo caso expuestos anteriormente). No obstante, para las que sí se parte de la hipótesis de gestión continuada, tienen plena vigencia la contabilización de las amortizaciones, las dotaciones a las provisiones, etc., pues nos referimos en definitiva a las entidades consolidadas en el sector.

4. PRINCIPIO DE DEVENGO

Junto con el principio de correlación de ingresos y gastos, puede afirmarse que el de devengo es un principio contable fundamental a la hora de configurar el resultado del ejercicio. En efecto, en aplicación del referido principio del devengo “se atribuyen al ejercicio los ingresos cuyo derecho al cobro ha nacido dentro del mismo, es decir, aquéllos que han dado lugar a un crédito líquido a favor de la empresa y los gastos cuya obligación de pago ha nacido, también dentro del ejercicio, con independencia de que el crédito se haya cobrado o la obligación haya sido pagada. El principio se basa en una distinción entre los resultados que produce la circulación real de bienes dentro de la empresa y la circulación de flujos financieros” (González: 1990, 18).

Por su parte, Montesinos, García y Vela (1989, 210-211) señalan dos acepciones del concepto del devengo; una primera aproximación, con un sentido amplio, que equivale al reconocimiento contable en función de corrientes reales de gastos e ingresos; y en un sentido más restringido, más propio, hace referencia a la imputación de los gastos e ingresos a resultados.

¹ Como ejemplo puede citarse el de Cruz Roja, que nació en Suiza a mediados del siglo XIX para atender a los soldados heridos en combate y en la actualidad está presente en todo el planeta, realizando multitud de actividades asistenciales, de ayuda humanitaria o de atención a colectivos marginados.

En sentido estricto, el principio de devengo tiene una muy directa vinculación con la determinación del resultado, por lo que su relevancia en el ámbito empresarial es indudable, puesto que las empresas de negocios deben informar a sus accionistas del beneficio o pérdida acaecido durante el ejercicio. Sin embargo, en las organizaciones que no tienen propietarios ni persiguen el lucro, como las administraciones públicas y las entidades no lucrativas, tales conceptos carecen de sentido, y deberán informar sobre si se han cumplido o no los fines preestablecidos, por lo que el principio de devengo no presenta los mismos niveles de relevancia que en las empresas de negocios y, de hecho, tradicionalmente han venido utilizando el criterio de caja.

En cuanto a las organizaciones sin fines lucrativos, el principio de devengo queda establecido, como en los demás casos, de igual modo que el plan contable empresarial. Sin embargo, en este principio concreto puede detectarse una peculiaridad con respecto a los otros, pues se indica explícitamente que tal principio fue inicialmente cuestionado.

Así, en la introducción de la adaptación sectorial se señala que el grupo de trabajo encargado de su elaboración discutió “si a estas entidades les sería aplicable el principio de devengo frente a la opción de anotar las operaciones en función del cobro o pago que generan las mismas”, optándose finalmente por el criterio del devengo a fin de no apartarse de la normativa general. Nótese que la expresión utilizada, refiriéndose a “anotar las operaciones” parece que remite al sentido amplio del criterio del devengo, como contabilización de las operaciones, y no estrictamente a su imputación a los resultados del ejercicio.

Por nuestra parte, entendemos que estas consideraciones acerca de la controversia suscitada y del “problema” que presenta el principio de devengo pone de manifiesto que la aplicación de este principio no está en consonancia con los usos y las prácticas más habituales en este sector, y por ello se interpreta que la adopción del mismo se hace, no por su utilidad para estas organizaciones, sino por uniformidad con la regulación contable general.

Así pues, en lo que respecta a la determinación del resultado en las organizaciones sin fines de lucro, la aplicación del principio del devengo, tal como está formulado en la adaptación sectorial, hace referencia a la imputación de gastos e ingresos al resultado del ejercicio, que deberá realizarse según las corrientes reales de bienes y servicios que adquiere o suministra la entidad. Los flujos financieros de cobros y pagos afectarán, lógicamente, a la tesorería de la organización, pero no tendrán ninguna repercusión en los resultados. Dicho de otro modo, el principio de devengo se aplica en los mismos términos en las empresas de negocio y en las organizaciones no lucrativas.

Frente a lo que dicta la normativa, en ocasiones se argumenta que en las entidades sin fin de lucro “puede ser de aplicación alternativa el criterio de caja” (Montesinos, García y Vela, 1989: 212). Pero además, ésta es la práctica habitual de gran parte del sector no lucrativo; así, señala Giménez (1995, 58) que “muchas de estas entidades, por no decir la mayoría, no disponen de un sistema contable completo por partida doble, limitándose a llevar un registro de las entradas y salidas en la Tesorería”.

Esta utilización del criterio de caja es coherente con la particular naturaleza de las organizaciones sin fines de lucro, pues se orienta al control de los recursos dinerarios conseguidos, que suponen flujos financieros que reciben estas entidades, y de su aplicación a las actividades propias, en forma de corrientes financieras que salen

de tales organizaciones. Así, la ausencia de ánimo de lucro plantea posibles alternativas al criterio del devengo, dada la estrecha vinculación entre éste y el resultado, como el principio de caja o de devengo modificado.

Siguiendo a Vela (1995, 99-100), desde un punto de vista doctrinal, pueden considerarse alternativamente las siguientes bases de reconocimiento contable:

- a) Base de caja, que implica reconocer únicamente flujos de cobros y pagos.
- b) Base de compromisos, que supone reconocer las transacciones cuando la organización ya está comprometida con respecto a ellas; está dirigida fundamentalmente al control del presupuesto.
- c) Base de devengo modificado, que toma en cuenta la diversidad de fuentes de ingresos y los distintos grados en que los ingresos pueden reconocerse en función de su devengo; así, los ingresos se reconocen según un criterio de caja cuando no son susceptibles de reconocerse en función del devengo.
- d) Base de devengo, que se caracteriza por reconocer los ingresos en función de su devengo, sin contemplar, a diferencia de la anterior, un posible criterio de caja.

Como ya habíamos planteado anteriormente, la consecución de beneficios no es un objetivo para estas entidades, por lo que se cuestiona la relevancia que el concepto de resultado y, por tanto, la utilización del criterio del devengo para el cálculo del mismo, presenta en este sector. Las rentas que se obtienen no provienen generalmente, como así ocurre en las empresas, de la prestación de bienes y servicios al exterior. De hecho, los usuarios de los servicios y los beneficiarios de las actuaciones desempeñadas por las entidades que nos ocupan no entregan fondos a la entidad en contraprestación a tales servicios, por lo que, si éstas no contasen con otras fuentes de ingresos, su cuenta de resultados arrojaría continuamente pérdidas, porque, en aplicación del principio del devengo, no se reconocerían ingresos asociados a las actividades propias de estas organizaciones.

Por ello, el significado del propio concepto de resultado es diferente al de las empresas de negocios, puesto que la diferencia entre los ingresos obtenidos en el ejercicio y los gastos realizados no es el beneficio de las operaciones, sino tan sólo un indicador de si la entidad está manteniendo su capital, es decir, que está desempeñando las actividades previstas en el ejercicio con los fondos recibidos sin haber tenido que utilizar su capital. Si no fuese así, y estuviese mermando su capital, se estaría empobreciendo y en el siguiente ejercicio no podría mantener el nivel de prestaciones. En definitiva, que el resultado no es un indicador, como en el ámbito empresarial, que informa de la bondad de la gestión. Así, si una organización sin fines de lucro obtiene pérdidas, puede que haya desempeñado una mala gestión de sus recursos, pero esto no es necesariamente así. Por el contrario, las pérdidas pueden ser indicativas de que se han excedido los objetivos inicialmente propuestos, se han realizado mayores prestaciones, lo que supone un mayor beneficio para el conjunto de la sociedad porque habrán sido cubiertas mayores necesidades sociales. En cualquier caso, la obtención de pérdidas continuadas en el tiempo puede comprometer la propia supervivencia de la entidad, por lo que habrá de replantearse qué objetivos puede alcanzar con sus recursos y procurar no extralimitarse en su cumplimiento.

Como señala AECA (2003, 12), “para las entidades sin ánimo de lucro la finalidad más importante que debe atender su contabilidad no consiste en cuantificar el resultado económico obtenido, por ser éste ajeno a su finalidad, sino reflejar la financiación conseguida en un período económico y el empleo que se ha realizado de la misma en la consecución de las finalidades programadas, así como reflejar que la entidad se encuentra en

condiciones de responder de todos los compromisos que haya asumido, bien sean estos de carácter económico o de carácter social”.

En consecuencia, desde un enfoque conceptual, el principio de devengo es de aplicación para las organizaciones sin ánimo de lucro², y se verá además complementado con los de prudencia y correlación de ingresos y gastos para la configuración de los resultados alcanzados en el desempeño de sus actividades.

No obstante, para estas organizaciones el resultado no es un elemento esencial, como lo es en las empresas de negocios, y la actuación real de las entidades sin ánimo de lucro, que determine una buena o mala gestión, debe reflejarse a través de otro tipo de instrumentos, tales como los indicadores de actividad.

La realidad económica de las organizaciones que son objeto de nuestro estudio nos obliga a plantear que, aunque conceptualmente el devengo es el criterio apropiado, en la práctica su aplicación suscita diversos problemas y puede desvirtuar la imagen que estas entidades transmitan al exterior. Si la gran mayoría de las organizaciones del sector recibiesen fondos de manera regular y periódica, la aplicación del devengo resultaría en una cuenta de resultados que conectara los fondos recibidos con los usos que se ha dado a los mismos. La realidad es otra bien distinta, sólo un número muy reducido de entidades, las más grandes, reciben la inmensa mayoría de los fondos. El resto, sobrevive con dificultades a la espera del cobro de una subvención que no suele recibirse en el ejercicio en que se desarrollan las actividades correspondientes, sino con posterioridad, por lo que la cuenta de resultados indicaría una pérdida, a pesar de que la organización pueda haber realizado con eficacia su labor.

Para éstas últimas, entendemos que, desde un punto de vista más pragmático, el criterio de caja es más útil que el devengo. Además, puesto que comúnmente presentan problemas de liquidez, esto propicia que sea más apropiado emplear el estado de flujos de tesorería que el cuadro de financiación que dispone la adaptación sectorial³.

5. PRINCIPIO DE CORRELACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS

Este principio, junto con el del devengo y prudencia, constituyen los pilares básicos para la configuración del resultado del ejercicio, por cuanto dicta qué ingresos y gastos conforman dicho resultado periódico. Se establece la configuración del resultado con los ingresos correspondientes al ejercicio y los gastos que han sido necesarios para obtener tales ingresos. Además, esta correlación servirá para la discriminación de los resultados, en función del tipo de operaciones que los genere, desde el resultado de la explotación, resultado financiero, resultado ordinario, resultado extraordinario y, por agregación de los anteriores, el resultado del ejercicio.

Ha de señalarse que, a pesar de su relevancia en el actual marco normativo de nuestro país, la consideración doctrinal del referido principio de correlación de ingresos y gastos ha evolucionado hasta lo que García-Olmedo (2001, 42-43) califica como actual declive del mismo, debido a la ambigüedad de su significado, su propia inconsistencia teórica, su escasa operatividad práctica, y su colisión con el concepto de activo contenido en los marcos conceptuales.

² No obstante, es probable que en el caso de entidades de reducido tamaño no existan diferencias relevantes entre emplear las alternativas de caja o devengo, puesto que la mayoría de las operaciones se realizan al contado.

³ Ha de señalarse que el cuadro de financiación está previsto en la adaptación sectorial como un apartado de la memoria, tanto del modelo normal como del abreviado.

Por lo que respecta a las organizaciones sin fines lucrativos, el principio de correlación de ingresos y gastos se formula de la misma forma que en el plan empresarial, con la reiterada sustitución del término “empresa” por el de entidad.

En una primera aproximación, pudiera afirmarse que en las organizaciones sin fines de lucro no existe tal correlación de ingresos y gastos, dado que estas organizaciones no incurren en unos gastos para la obtención de unos determinados ingresos. Al contrario, se perciben ingresos (subvenciones, donaciones, cuotas de los afiliados,...), que son empleados en la realización de las actividades propias de la entidad no lucrativa⁴.

Al respecto se comenta en la introducción de la adaptación sectorial que, aunque el principio de correlación de ingresos y gastos se formula exactamente igual que en el plan general contable, “hay que señalar que una característica propia de las entidades sin fines de lucro es que la consecución de sus fines exige poner de manifiesto la relación entre los gastos realizados por una entidad y los ingresos necesarios para su financiación”, lo que parece contradictorio con el enunciado del principio. Esta contradicción pone de manifiesto una vez más que la formulación de los principios se ha mantenido invariable, por uniformidad con el plan contable empresarial, a pesar de las inconsistencias detectadas.

Por su parte, Socías (1998, 21-22) puntualiza que el término correlación debiera interpretarse como relación recíproca, no sólo de los ingresos en función de los gastos, sino también de los gastos en función de los ingresos, concluyendo que “es evidente que existe una correlación aunque no sea en el sentido que hasta ahora se le ha venido dando en las empresas lucrativas”.

Al respecto del principio de correlación de ingresos y gastos, señala AECA (2003, 18-19) que en las entidades sin fines lucrativos, como la mayor parte de sus actividades se realizan sin contraprestación, no se puede establecer una relación directa entre los ingresos y los gastos en los que la entidad incurre para la prestación de sus servicios. Por ello proponen redefinir el referido principio haciendo referencia a la relación de equilibrio que debe existir entre los gastos realizados por una entidad y los recursos necesarios para su financiación.

Por otro lado, hay que recordar que en muchas ocasiones las entidades sin fin de lucro perciben unos ingresos concretos que deben emplearse en unas actividades determinadas, como una subvención que ha de aplicarse a un programa de actuación específico, o una cuestación de fondos que se solicita para atender un desastre natural, en cuyo caso podría hablarse de una correlación en sentido inverso al habitual, que presenta ciertos paralelismos con los denominados “gastos con financiación afectada” en las entidades públicas.

Sin embargo, en el caso de aquellas entidades de mayor tamaño, que tienen más solidez financiera, sus objetivos son múltiples y las aportaciones que perciben periódicamente de sus socios, cuestaciones, etc. se aplican con carácter general a la actividad en conjunto que realizan estas entidades, sin que exista una correlación entre los fondos que se perciben y un destino concreto, puesto que su asignación específica queda a criterio de sus gestores.

6. CONSIDERACIONES FINALES

⁴ Sobre la inexistencia de correlación de ingresos y gastos en las organizaciones no lucrativas pueden consultarse, entre otros, Giménez (1995, 59) y Fullana (1997, 313-314).

Para finalizar el análisis que hemos venido realizando de los principios contables para la determinación del resultado en las entidades no lucrativas actualmente vigentes en nuestro país, ha de señalarse que, aunque nuestro estudio se ha efectuado de manera individualizada para cada uno de los principios contables, en la práctica tales principios se aplican de manera conjunta y puede ser difícil delimitar con exactitud los efectos derivados de la aplicación de cada uno de ellos. En cualquier caso, el conjunto de los referidos principios se orienta hacia el objetivo último de alcanzar la imagen fiel.

Como ha quedado de manifiesto a lo largo del trabajo, hemos identificado diversas discrepancias en la formulación y aplicación de los citados principios a las organizaciones sin fines de lucro, poniéndose de relieve las peculiaridades de tales principios que están directamente vinculados con la determinación del resultado, lo cual es coherente con la distinta significación que presenta tal concepto en unas entidades que no se orientan al beneficio, sino al cumplimiento de determinados objetivos y fines de carácter social.

En el ámbito no lucrativo el concepto de beneficio no tiene el sentido que se les atribuye en las empresas, puesto que el resultado no es de utilidad para medir el logro de los objetivos de la entidad ni para evaluar la gestión realizada por los administradores.

En nuestra opinión, las características propias y la particular naturaleza de las organizaciones sin fines de lucro, plantean que la formulación de principios contables orientados a las mismas debiera seguir un enfoque conceptual, que parta de los condicionamientos del entorno, los usuarios de la información contable y sus necesidades, los objetivos informativos, las características cualitativas que dotan de utilidad a la información, hasta la formulación de las hipótesis y conceptos básicos y, en consecuencia, los principios derivados del entramado conceptual. No creemos que sea suficiente copiar los principios empresariales, pues su orientación hacia el beneficio se traduce en inconsistencias cuando se trasladan al entorno no lucrativo.

7. BIBLIOGRAFÍA

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, AECA (2003): *Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos*. Madrid. AECA.

FULLANA BELDA, C. (1997): "Algunas consideraciones sobre las diferencias entre la contabilidad de las empresas lucrativas y la de las entidades privadas sin ánimo de lucro: una especial referencia al modelo contable para las fundaciones en España", en *Ensayos y estudios contables*. Madrid. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, pp. 305-321.

GABÁS TRIGO, F.; MONEVA ABADÍA, J.M. y BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J. (1995): "Criterios de reconocimiento en los estados contables frente al principio de prudencia. Aplicación a la regulación contable española", en Broto Rubio, J.J. (Ed.): *Contabilidad y Finanzas para la toma de decisiones. Homenaje al Dr.D. Federico Leach Albert*. Zaragoza, pp. 423-441.

GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R. (2001): *Esplendor y ocaso del Principio de Correlación (El declive del Principio de Correlación de Ingresos y Gastos tras la generalización de un determinado modelo de Marco Conceptual)*. Madrid. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F. (1995): "La información externa y la información para la gestión en las entidades sin ánimo de lucro", *Partida Doble*, n° 58, Julio-Agosto, pp. 57-69.

GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F. (1996): "Borrador del PGC para entidades sin ánimo de lucro (II). Comentario", *Partida Doble*, n° 64, Febrero, pp. 66-67.

GONZÁLEZ POVEDA, V. (1990): "Imputación temporal de ingresos y gastos", *Partida Doble*, n° 6, Noviembre, pp. 18-24.

MONTESINOS JULVE, V.; GARCÍA BENAÚ, M.A. y VELA BARGUES, J.M. (1989): “El principio del Devengo: Algunas reflexiones en torno a su concepto y aplicación en Contabilidad”, en Cea García, J.L. (Coord.): *Lecturas sobre Principios Contables*. Madrid. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, pp. 209-232.

Orden de 6 de mayo de 1994 por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

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.

SERRA MARTÍN, A. (1990): “La gestión en el sector no lucrativo”, *Revista de Economía*, n° 4, 1° Trimestre, pp. 74-78.

SOCÍAS SALVÁ, A. (1998): “Análisis contable de las entidades privadas no lucrativas”, en *IV Jornada de Trabajo sobre Análisis Contable. Ponencias y comunicaciones*. Palma de Mallorca. ASEPUC, pp. 7-62.

VELA PASTOR, M. (1993): “El principio de prudencia: concepto y efectos en el Plan General de Contabilidad”, en *Comentarios sobre el Nuevo Plan General de Contabilidad*. Madrid. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, pp. 165-174.

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