



UNIVERSIDAD DE MÁLAGA
Departamento de Contabilidad y Gestión

TESIS DOCTORAL

**EL MODELO DE INFORMACIÓN CONTABLE
EN LAS ENTIDADES PRIVADAS SIN ÁNIMO
DE LUCRO: UNA PROPUESTA DE MEJORA
PARA LAS ASOCIACIONES**

M^a José González Quintana

Málaga 2003



UNIVERSIDAD DE MÁLAGA
Departamento de Contabilidad y Gestión

**EL MODELO DE INFORMACIÓN CONTABLE
EN LAS ENTIDADES PRIVADAS SIN ÁNIMO
DE LUCRO: UNA PROPUESTA DE MEJORA
PARA LAS ASOCIACIONES**

Tesis Doctoral presentada por:
M^a José González Quintana

Directores:
Dr. D. Daniel Carrasco Díaz
Dr. D. Lázaro Rodríguez Ariza



Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Departamento de Contabilidad y Gestión
UNIVERSIDAD DE MÁLAGA

Daniel Carrasco Díaz, Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad del Departamento de Contabilidad y Gestión de la Universidad de Málaga y **Lázaro Rodríguez Ariza**, Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Granada:

CERTIFICAN: Que D^a M^a José González Quintana, Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales, ha realizado en el Departamento de Contabilidad y Gestión, y bajo nuestra dirección, el trabajo de investigación correspondiente a su Tesis Doctoral, titulado:

“EL MODELO DE INFORMACIÓN CONTABLE EN LAS ENTIDADES PRIVADAS SIN ÁNIMO DE LUCRO: UNA PROPUESTA DE MEJORA PARA LAS ASOCIACIONES”

Revisando y considerando que expresa la capacidad de conocimientos científicos merecedores del Título de Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales, estimamos que puede ser presentado al Tribunal que ha de juzgarlo.

Y para que conste a efectos de lo establecido en el Real Decreto 778/1998, autorizamos la presentación de esta Tesis Doctoral en la Universidad de Málaga.

Málaga, 22 de septiembre de 2003

Daniel Carrasco Díaz,
Catedrático de Economía Financiera y
Contabilidad

Lázaro Rodríguez Ariza,
Catedrático de Economía Financiera y
Contabilidad

A mi madre

Agradecimientos.

A través de estas líneas quisiera dejar constancia de mi agradecimiento a todas aquellas personas e instituciones que desinteresadamente han prestado su colaboración en la realización de este trabajo.

En primer lugar, deseo expresar mi gratitud a los directores de la tesis, los Drs. D. Daniel Carrasco Díaz y D. Lázaro Rodríguez Ariza, por su labor de dirección y estímulo constante, por su dedicación y apoyo, así como por sus valoraciones, consejos y sugerencias, los cuales han sido determinantes en la consecución de este trabajo.

Asimismo, agradezco a mis compañeros del Departamento de Contabilidad y Gestión, el apoyo y la colaboración que me han prestado en todo momento, creando el entorno apropiado para llevar a cabo la presente investigación. De manera especial, quiero agradecer a la Dra, compañera y ante todo mi amiga Encarnación Cañadas Molina, su constante apoyo, sus palabras de ánimo y comprensión en nuestras reiteradas conversaciones y su inestimable ayuda sin la cual esta tesis no hubiera podido llegar a buen término.

Deseo manifestar, también, mi más sincero reconocimiento a todas las asociaciones que han participado en el estudio empírico, así como a los Registros de Asociaciones de Málaga y Sevilla y, en especial quiero expresar mi más profunda gratitud a la asociación Aspromanis, y en especial a D. Antonio Fontana, su presidente, por el interés que ha mostrado por nuestro trabajo y por la posibilidad que nos ha brindado para su oportuna contratación empírica. De igual forma, no debo omitir, mi agradecimiento a la Asociación Aspandem y en particular a D. Salvador Martínez, su director, el cual se mostró desde los primeros contactos entusiasmado con nuestro estudio y nos brindó su ayuda y colaboración.

Por último, pero no por ello menos importante, a mi familia por confiar en

mí desde el comienzo de este trabajo y tener siempre unas palabras de ánimo para que pudiera seguir en mi empeño y a quienes, con seguridad, este trabajo les llena de orgullo.

A todos, mi más sincero y profundo agradecimiento.

Índices

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	31
CAPÍTULO 1: EL MARCO NORMATIVO DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS: ESPECIAL REFERENCIA A LAS ASOCIACIONES	37
1.1. LAS ENTIDADES PRIVADAS NO LUCRATIVAS.....	40
1.1.1. Delimitación del sector	40
1.1.2. Agentes que integran el sector no lucrativo.....	48
1.1.3. Importancia del sector: especial referencia a las asociaciones andaluzas	53
1.2. LA ASOCIACIÓN COMO ENTIDAD NO LUCRATIVA: DELIMITACIÓN JURÍDICA.....	60
1.2.1. Concepto de asociación	60
1.2.2. Elementos configuradores del concepto de asociación.....	63
1.2.2.1. Elemento personal	63
1.2.2.2. Elemento teleológico.....	67
1.2.2.3. Elemento de aportación	80
1.2.2.4. Elemento de voluntariedad	83
1.2.2.5. Elemento de organización.....	87
1.2.2.6. Elemento temporal	97

1.2.2.7. Elemento de personalidad jurídica	99
1.2.3. Terminología y delimitación	105
1.2.4. Clases de asociaciones	108
1.3. REQUISITOS ADMINISTRATIVOS DE LAS DISTINTAS ASOCIACIONES EN LA LEGISLACIÓN VIGENTE	116
1.3.1. Asociaciones sometidas al régimen jurídico general	118
1.3.2. Asociaciones declaradas de utilidad pública	134
1.4. LA ASOCIACIÓN COMO UNIDAD ECONÓMICA DE PRODUCCIÓN	142
1.4.1. Régimen contable	144
1.4.2. Régimen fiscal	147
CAPÍTULO 2: ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN NORMALIZADA: UTILIDAD Y EFICIENCIAS	165
2.1. EL MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS	168
2.1.1. La importancia del entorno	175
2.1.2. Usuarios de la información financiera	182
2.1.3. Necesidades informativas de los usuarios	187
2.1.4. Objetivos de la información financiera	191
2.1.5. Características cualitativas de la información financiera	196
2.1.6. Hipótesis básicas	208

2.1.7.	Definición y reconocimiento contable de los elementos de los estados financieros.....	210
2.1.8.	Criterios de valoración.....	216
2.1.9.	Mantenimiento de capital.....	220
2.2.	LA NORMALIZACIÓN CONTABLE DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS	222
2.2.1.	Las normas contables operativas y el Marco Conceptual	224
2.2.2.	La normalización contable internacional.....	227
2.2.3.	La normalización contable española	229
2.2.4.	Antecedentes de la normalización: los modelos contables	232
2.3.	LA ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 1990 A LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS: PRINCIPALES APORTACIONES Y LIMITACIONES.....	239
2.3.1.	Los Principios Contables	241
2.3.2.	El Cuadro de Cuentas y Definiciones Contables	254
2.3.3.	Las Cuentas Anuales	266
2.3.3.1.	Balance de Situación	272
2.3.3.2.	Cuenta de Resultados.....	281
2.3.3.3.	Memoria	292
2.3.4.	Las normas de valoración	302
2.4.	OTROS ESTADOS FINANCIEROS OBLIGATORIOS.....	305
2.4.1.	El Presupuesto	305

2.4.2.	La Memoria de actividades.....	318
2.4.3.	El Inventario	322
CAPÍTULO 3: PROPUESTA DE MEJORA AL MODELO		
NORMALIZADO DE INFORMACIÓN CONTABLE.....		325
3.1.	ANÁLISIS EMPÍRICO	330
3.1.1.	Población objeto de estudio	330
3.1.2.	Metodología aplicada	331
3.1.2.1.	Elaboración de la encuesta.....	332
3.1.2.2.	Pruebas previas al envío de las encuestas.....	333
3.1.2.3.	Tratamiento de los datos.....	333
3.1.3.	Resultados obtenidos	333
3.1.3.1.	Nivel de contestaciones recibidas.....	333
3.1.3.2.	Identificación de los agentes encuestados.....	334
3.1.3.3.	Estados financieros empleados y utilidad atribuida a las Cuentas Anuales.....	340
3.1.3.4.	Opinión acerca de la implantación de modificaciones en las Cuentas Anuales	346
3.2.	UNA PROPUESTA DE BALANCE DE SITUACIÓN: SOLUCIONES ADOPTADAS	354
3.2.1.	Inmovilizado cedido gratuitamente para su uso	354
3.2.2.	Bienes donados del Patrimonio Histórico	357

3.2.3.	Rendimientos de los activos financieros.....	359
3.2.4.	Reconocimiento de las distintas actividades	362
3.3.	UNA PROPUESTA DE CUENTA DE RESULTADOS: SOLUCIONES ADOPTADAS	378
3.3.1.	Donaciones no dinerarias materializadas en entregas de bienes o prestación de servicios: el trabajo voluntario	378
3.3.2.	Amortización de los activos	383
3.3.3.	Gastos producidos en los eventos organizados para la captación de recursos	385
3.3.4.	Reconocimiento de las distintas actividades	388
3.4.	ALGUNAS PROPUESTAS DE MODIFICACIONES EN LA MEMORIA.....	394
3.4.1.	Estado de flujos de tesorería.....	394
3.4.2.	El presupuesto por programas: el proceso de planificación y control.....	405
3.5.	INFORMACIÓN SOCIAL CUALITATIVA O CUANTITATIVA NO FINANCIERA: LOS INDICADORES DE GESTIÓN	414
3.5.1.	Consideraciones generales	418
3.5.2.	Usuarios interesados.....	433
3.5.3.	Utilidades y limitaciones	435
3.5.4.	Metodología para su implantación.....	442
3.5.5.	Indicadores necesarios.....	447
3.5.5.1.	Indicadores operativos.....	448

3.5.5.1.1. Indicadores de eficacia.....	452
3.5.5.1.2. Indicadores de eficiencia.....	458
3.5.5.1.3. Indicadores de economía	463
3.5.5.2. Indicadores financieros	467
3.5.5.2.1. Indicadores de solvencia.....	469
3.5.5.2.2. Indicadores de endeudamiento	471
3.5.5.2.3. Indicadores de rotación	474
3.5.5.3. Indicadores sociales.....	475
3.5.5.3.1. Indicadores relativos al voluntariado	475
3.5.5.3.2. Indicadores relativos a los asociados.....	478
3.5.5.3.3. Indicadores relativos a los usuarios	480
3.5.5.3.4. Indicadores relativos a los empleados	481
3.5.5.3.5. Indicadores relativos a la participación.....	482
CAPITULO 4. APLICACIÓN EMPÍRICA.....	483
CONCLUSIONES	563

ANEXOS	575
ANEXO I: REQUISITOS ADMINISTRATIVOS DE LAS ASOCIACIONES SOMETIDAS A RÉGIMENES JURÍDICOS ESPECIALES	577
ANEXO II: ENCUESTA REMITIDA	645
 COMPENDIO BIBLIOGRÁFICO.....	653

ÍNDICE DE CUADROS

CUADROS DEL CAPÍTULO 1

Cuadro 1.1.	Clasificación Europea de los sectores económicos.....	42
Cuadro 1.2.	Agrupación de los sectores en unidades públicas o privadas.....	43
Cuadro 1.3.	Características de las entidades económicas	47
Cuadro 1.4.	Definición del tercer sector	49
Cuadro 1.5.	Clasificación internacional de las entidades no lucrativas	50
Cuadro 1.6.	Situación del sector no lucrativo en España.....	55
Cuadro 1.7.	Evolución del asociacionismo creado en Andalucía.....	57
Cuadro 1.8.	Asociaciones andaluzas creadas durante el 2001	58
Cuadro 1.9.	Número de asociaciones en Andalucía	59
Cuadro 1.10.	Organigrama genérico de la asociación	92
Cuadro 1.11.	Clasificación de las asociaciones bajo distintos criterios.....	110
Cuadro 1.12.	Asociaciones sometidas al régimen jurídico general con regulación específica.....	113
Cuadro 1.13.	Legislación básica general relacionadas con las asociaciones.....	117
Cuadro 1.14.	Estructura de la ley orgánica 1/2002.....	120

Cuadro 1.15.	Requisitos administrativos de las asociaciones sometidas a régimen jurídico general.....	126
Cuadro 1.16.	Requisitos administrativos de las asociaciones sometidas al régimen jurídico general con regulación específica	129
Cuadro 1.17.	Legislación relativa a la declaración de utilidad pública	134
Cuadro 1.18.	Requisitos administrativos de las asociaciones declaradas de utilidad pública	140
Cuadro 1.19.	Regímenes aplicables a las asociaciones en el Impuesto sobre Sociedades	159

CUADROS DEL CAPÍTULO 2

Cuadro 2.1.	Estructura del Marco Conceptual	174
Cuadro 2.2.	Características principales del entorno económico-financiero.....	181
Cuadro 2.3.	Demandantes potenciales de la información financiera en una economía de mercado.....	185
Cuadro 2.4.	Demandantes potenciales de la información financiera en las entidades no lucrativas	186
Cuadro 2.5.	Necesidades informativas de los usuarios	191
Cuadro 2.6.	Fines y objetivos de la información contable	193
Cuadro 2.7.	Características cualitativas para la información contable.....	199
Cuadro 2.8.	Jerarquía de las características cualitativas de la información contable en el Marco Conceptual de AECA	201

Cuadro 2.9.	Efectos de las características cualitativas en la información contable	208
Cuadro 2.10.	Conciliación entre los principios contables del P.G.C. de las entidades no lucrativas y el Marco Conceptual de AECA	210
Cuadro 2.11.	Descripción de los criterios de valoración	218
Cuadro 2.12.	Relación del Marco Conceptual con las normas contables	227
Cuadro 2.13.	Evolución de la contabilidad en las entidades no lucrativas	237
Cuadro 2.14.	Principios presupuestarios de carácter contable	254
Cuadro 2.15.	Estructura del Balance de Situación.....	273
Cuadro 2.16.	Estructura de la Cuenta de Resultados.....	287
Cuadro 2.17.	Contenido de la Memoria de las entidades no lucrativas	294
Cuadro 2.18.	Criterios de valoración específicos para entidades sin fines de lucro	303
Cuadro 2.19.	Documentos de la información presupuestaria	312
Cuadro 2.20.	Tipos de operaciones presupuestarias.....	314
Cuadro 2.21.	Modelo de presupuesto de gastos	316
Cuadro 2.22.	Modelo de presupuesto de ingresos	317
Cuadro 2.23.	Modelo de presupuesto por programas.....	318
Cuadro 2.24.	Estructura de la memoria de actividades	321

CUADROS DEL CAPÍTULO 3

Cuadro 3.1.	Asociaciones de utilidad pública en Andalucía por tipología.....	331
Cuadro 3.2.	Asociaciones de utilidad pública en Andalucía por provincias	331
Cuadro 3.3.	Ficha técnica del muestreo.....	334
Cuadro 3.4.	Asociaciones encuestadas por tipología	335
Cuadro 3.5.	Asociaciones encuestadas por provincia	335
Cuadro 3.6.	Relevancia económica de las asociaciones en términos de socios	336
Cuadro 3.7.	Relevancia económica de las asociaciones en términos de empleo.....	337
Cuadro 3.8.	Relevancia económica de las asociaciones en términos de voluntarios	337
Cuadro 3.9.	Relevancia económica de las asociaciones en términos de presupuesto.....	338
Cuadro 3.10.	Fuentes de financiación	338
Cuadro 3.11.	Número de actividades propias	339
Cuadro 3.12.	Número de actividades mercantiles	340
Cuadro 3.13.	Documentos contables utilizados por las asociaciones.....	341
Cuadro 3.14.	Utilización de otros documentos para la asamblea general de socios y para la dirección	342
Cuadro 3.15.	Utilidad del Balance de Situación	343

Cuadro 3.16.	Utilidad de la Cuenta de Resultados	343
Cuadro 3.17.	Utilidad del Presupuesto y su liquidación	344
Cuadro 3.18.	Valoración de la utilidad de las Cuentas Anuales.....	345
Cuadro 3.19.	Opinión sobre la diferenciación en el Balance de Situación de las actividades propias y mercantiles	346
Cuadro 3.20.	Opinión sobre la diferenciación de los fondos recibidos con restricciones	347
Cuadro 3.21.	Opinión sobre la diferenciación en la Cuenta de Resultados de las actividades propias y mercantiles	348
Cuadro 3.22.	Opinión sobre la elaboración de una Cuenta de Resultados por actividades o programas	349
Cuadro 3.23.	Opinión sobre si la Cuenta de Resultados mide el éxito en la consecución de los objetivos de la asociación	350
Cuadro 3.24.	Opinión sobre si es interesante medir la consecución de los objetivos a través de otro instrumento contable.....	350
Cuadro 3.25.	Opinión sobre la inclusión de un Estado de Tesorería en la memoria.....	351
Cuadro 3.26.	Opinión sobre la inclusión de indicadores financieros.....	351
Cuadro 3.27.	Opinión sobre la necesidad de incluir el presupuesto por programa en la Memoria	352
Cuadro 3.28.	Opinión sobre la inclusión de información de carácter social en la memoria	353
Cuadro 3.29.	Opinión sobre dar un mayor protagonismo a la memoria de actividades	353

Cuadro 3.30.	Balance por actividades (activo).....	376
Cuadro 3.31.	Balance por actividades (pasivo).....	377
Cuadro 3.32.	Cuenta de resultados por actividades (gastos)	392
Cuadro 3.33.	Cuenta de resultados por actividades (ingresos)	393
Cuadro 3.34.	Estado de flujos de tesorería (método directo).....	403
Cuadro 3.35.	Estado de flujos de tesorería (método indirecto)	404
Cuadro 3.36.	El proceso de gestión en la entidad no lucrativa	406
Cuadro 3.37.	Presupuesto por programa.....	413
Cuadro 3.38.	Atributos exigibles a los indicadores de gestión.....	423
Cuadro 3.39.	Relaciones entre indicadores y los elementos que miden	430
Cuadro 3.40.	Sistema de información para la gestión	432
Cuadro 3.41.	Fases en la elaboración de un sistema de indicadores.....	444
Cuadro 3.42.	Interrelación entre economía, eficacia y eficiencia	450
Cuadro 3.43.	Indicadores genéricos de eficacia	457
Cuadro 3.44.	Indicadores genéricos de eficiencia	462
Cuadro 3.45.	Indicadores genéricos de economía.....	466
Cuadro 3.46.	Indicadores genéricos relativos a los voluntarios	477
Cuadro 3.47.	Indicadores genéricos relativos a los asociados	479
Cuadro 3.48.	Indicadores genéricos relativos a los usuarios	480
Cuadro 3.49.	Indicadores genéricos relativos a los empleados	481

Cuadro 3.50.	Indicadores genéricos relativos a la participación	482
--------------	--	-----

CUADROS DEL CAPÍTULO 4

Cuadro 4.1.	Organigrama de la asociación Aspromanis	487
Cuadro 4.2.	Balance de Situación de Aspromanis al 31 de diciembre de 2002.....	496
Cuadro 4.3.	Balance de Situación de Aspromanis al 31 de diciembre de 2002 por actividades (primer nivel de desagregación).....	497
Cuadro 4.4.	Balance de Situación de Aspromanis al 31 de diciembre de 2002 por actividades (segundo nivel de desagregación).....	498
Cuadro 4.5.	Balance de Situación de Aspromanis al 31 de diciembre de 2002 por actividades y centros (tercer nivel de desagregación	499
Cuadro 4.6.	Cuenta de Resultados de Aspromanis del ejercicio 2002	503
Cuadro 4.7.	Cuenta de Resultados de Aspromanis del ejercicio 2002 por actividades (primer nivel de desagregación)	504
Cuadro 4.8.	Cuenta de Resultados de Aspromanis del ejercicio 2002 por actividades (segundo nivel de desagregación).....	505
Cuadro 4.9.	Cuenta de Resultados de Aspromanis del ejercicio 2002 por actividades y centros (tercer nivel de desagregación).....	507
Cuadro 4.10.	Estado de Flujo de Tesorería de Aspromanis	523

Cuadro 4.11.	Liquidación del presupuesto de Aspromanis ejercicio 2002	524
Cuadro 4.12.	Liquidación del presupuesto de Aspromanis ejercicio 2002 por actividades (primer nivel de desagregación	525
Cuadro 4.13.	Liquidación del presupuesto de Aspromanis ejercicio 2002 por actividades (segundo nivel de desagregación.....	526
Cuadro 4.14.	Liquidación del presupuesto de Aspromanis ejercicio 2002 por actividades y centros (tercer nivel de desagregación).....	527
Cuadro 4.15.	Presupuesto de Aspromanis para el ejercicio 2003	530
Cuadro 4.16.	Presupuesto de Aspromanis para el ejercicio 2003 por actividades (primer nivel de desagregación)	531
Cuadro 4.17.	Presupuesto de Aspromanis para el ejercicio 2003 por actividades (segundo nivel de desagregación).....	532
Cuadro 4.18.	Presupuesto de Aspromanis para el ejercicio 2003 por actividades y centros (tercer nivel de desagregación).....	533

CUADROS DEL ANEXO I

Cuadro I.1.	Legislación aplicable a las asociaciones religiosas	582
Cuadro I.2.	Requisitos administrativos de las asociaciones religiosas	585
Cuadro I.3.	Legislación aplicable a las asociaciones políticas	587
Cuadro I.4.	Requisitos administrativos de las asociaciones políticas	596
Cuadro I.5.	Legislación aplicable a las asociaciones sindicales	601

Cuadro I.6.	Requisitos administrativos de las asociaciones sindicales.....	605
Cuadro I.7.	Legislación aplicable a las asociaciones profesionales y empresariales	607
Cuadro I.8.	Requisitos administrativos de las asociaciones profesionales y empresariales.....	614
Cuadro I.9	Legislación aplicable a las asociaciones deportivas.....	617
Cuadro I.10.	Requisitos administrativos de las asociaciones deportivas.....	633

Introducción

En los últimos tiempos estamos viviendo en nuestro país una expansión de las denominadas entidades no lucrativas privadas, tanto en el número como en el volumen de recursos que gestionan, tomando cada día mayor presencia en la vida social de los países desarrollados y realizando actividades que hasta fechas recientes eran exclusivas del Estado. Esto ha despertado el interés de multitud de agentes que exigen, cada vez con más fuerza, una mayor transparencia y una mejor eficiencia en la gestión de los recursos puestos a disposición de estas organizaciones, lo que ha dado lugar a cambios importantes en su regulación, promulgándose nuevas leyes que abordan tanto su regulación sustantiva y procedimental como su régimen fiscal y contable. Sin embargo, esta expansión, hasta épocas recientes, no ha ido acompañado de la elaboración de trabajos de investigación.

Ello ha motivado que elijamos como protagonistas de nuestro estudio a estos entes, de modo que podamos contribuir en la mejora de sus sistemas de información contable y, por ende, en la de su gestión, haciéndolas acreedoras de una mayor confianza por parte de todos los terceros interesados en las mismas.

Por tanto, el objetivo final de esta Tesis es la obtención de un modelo complementario de información contable que facilite una adecuada interpretación de la información contenida en las Cuentas Anuales, con la finalidad de satisfacer las necesidades de los destinatarios de dicha información. Para llevar a cabo tal cometido, hemos estructurado nuestro estudio en cuatro capítulos.

En el primero, con el objeto de comprender mejor la realidad sobre la que vamos a centrar nuestro estudio de investigación, delimitamos los distintos agentes que integran las entidades no lucrativas privadas, así como la forma jurídica bajo las cuales se organizan y las actividades que desarrollan, haciendo hincapié en la importancia que está adquiriendo en la actualidad este sector en nuestro país. Y, debido a la gran heterogeneidad que lo preside, nos hemos centrado en uno de los componentes y piezas claves del mismo, las Asociaciones, dado que son éstas el modelo más extendido y común de

organización no lucrativa privada y, por contra, las que menos estudios de investigación han recibido por nuestra disciplina contable, razón por la cual hemos creído oportuno realizar un estudio diferenciado acerca de las mismas.

Un análisis de esta figura jurídica nos va a permitir deslindarla de las múltiples entidades afines que aparecen en nuestro sistema jurídico actual y, de esta forma, adentrarnos en muchas de las cuestiones que suscita su regulación, tales como la conceptualización del vocablo “asociación”, los elementos configuradores de la misma, su clasificación y los requisitos administrativos que aparecen recogidos en la legislación nacional.

Concluimos este primer capítulo, efectuando un estudio genérico del proceso productivo para comprobar si las asociaciones constituyen una realidad económica con una estructura económico-técnica y económico-financiera con las mismas directrices básicas que cualquier otra unidad económica productiva, aunque, por supuesto, con particularidades específicas propias de la naturaleza de su actividad, describiendo, a continuación, de forma concisa, su régimen contable y fiscal.

Tras un somero repaso del marco conceptual de la contabilidad financiera para estas entidades, en el segundo capítulo nos centramos en el análisis de la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin ánimo de lucro para comprobar si la información suministrada por las Cuentas Anuales y demás estados contables obligatorios satisface las necesidades informativas de los usuarios o, si por el contrario, resulta insuficiente.

Sobre la base de lo anterior, hemos denotado algunas deficiencias o limitaciones que son necesario solventar, toda vez que las Cuentas Anuales difícilmente proporcionan la imagen fiel de la situación de estas entidades, dadas sus peculiaridades, en las que lo importante no es el beneficio o pérdida económica en sentido tradicional obtenido en el ejercicio, sino el grado de consecución de los objetivos que habían previsto alcanzar a lo largo del mismo, así como las condiciones existentes para su futura continuidad.

A continuación, con la finalidad de completar todas las fuentes suministradoras de información a terceros, hemos considerado oportuno incluir en esta investigación otros documentos, tales como el Presupuesto, instrumento fundamental en la planificación y control de los ingresos y gastos de estas entidades; la Memoria de Actividades, donde figuran las actividades desarrolladas en el ejercicio y los medios empleados para ello; y el Inventario, el cual resulta clave para distinguir, clara y objetivamente, los bienes afectos a las diversas actividades e, incluso, para conocer los bienes cedidos a terceros y aquellos que tienen su uso restringido por el aportante.

Dedicamos el tercer capítulo, en nuestro interés por contribuir en la mejora de la información que suministran las Cuentas Anuales, a efectuar las oportunas aportaciones críticas acerca de las principales problemáticas contables de estos entes, a la vez que proponemos unos modelos complementarios de Balance, Cuenta de Resultados, Estado de Flujos de Tesorería y Presupuesto. Asimismo, hemos considerado conveniente establecer una serie de indicadores operativos, financieros y sociales que, junto con lo anterior, complete y, en su caso, supla la información contenida en la Cuentas Anuales, de modo que puedan ser utilizados tanto por usuarios internos como externos en función de sus intereses particulares.

Para lo anterior hemos considerado imprescindible, con carácter previo a lo anterior, conocer la opinión de los distintos gestores económico financieros de las asociaciones sobre esta materia y su predisposición a completar y mejorar el actual sistema de información contable, con el objetivo de que nuestra propuesta complementaria de información esté lo más adaptada posible a la realidad existente. Para lograr tal cometido, hemos optado por la realización de un estudio empírico, a través de la técnica de la encuesta, de tal modo que nos posibilite evidenciar el grado de aplicación de la adaptación contable en estas entidades, la utilidad que se le asigna a los distintos estados contables que actualmente se elaboran y su predisposición a completar los mismos.

Además, hemos querido incluir un último capítulo de aplicación empírica, realizando la formulación de las Cuentas Anuales normalizadas junto con la información complementaria propuesta, sobre la base de los planteamientos anteriormente expuestos, llevada a cabo en la Asociación Malagueña Pro Minusválidos Psíquicos, Aspromanis, pretendiendo, más allá de la obtención de unos resultados objetivos, una demostración de la factibilidad de la presentación de la información diseñada.

Nuestro estudio finaliza con la formulación de las conclusiones a las que nos conduce este trabajo de investigación.

Capítulo 1

EL MARCO NORMATIVO DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS PRIVADAS: ESPECIAL REFERENCIA A LAS ASOCIACIONES

Cualquier trabajo de investigación acerca de las entidades privadas no lucrativas en nuestro país, requiere llevar a cabo una delimitación de los distintos agentes que las integran, la forma jurídica bajo las cuales se organizan y las actividades que desarrollan, como paso previo que defina el objeto de nuestro análisis. Dicho cometido, debido a la complejidad y el número de instituciones sin ánimo de lucro existentes en España, resulta una tarea difícil, puesto que debemos de determinar las micro unidades económicas que integran este sector, toda vez que su concepto resulta, en ocasiones, excesivamente genérico y heterogéneo.

A este respecto, se detectan una serie de problemas, tales como una delimitación no clara de lo que se entiende por sector no lucrativo, puesto que no existe hasta el momento ninguna definición que satisfaga por completo la necesidad de una conceptualización carente de ambigüedad y dotada al mismo tiempo de comprensión suficiente; la falta de una información estadística fiable que nos suministre datos completos sobre el sector y que nos permita conocer plenamente el mismo, si bien debemos reseñar el esfuerzo realizado en estos últimos años¹ por algunos investigadores; y, por último, la necesidad de un cuerpo legislativo único que regule de manera clara este tipo de entidades, dado que el mismo se halla disperso e incluso anticuado hasta hace poco tiempo².

¹ Una de las últimas investigaciones sobre la delimitación y amplitud de este sector, con datos estadísticos referido a 1995, ha sido el trabajo realizado por el profesor Ruiz Olabuénaga denominado *El sector no lucrativo en España* y que ha sido editado por la Fundación BBV en el año 2000.

² Recordemos que la ley de asociaciones vigente hasta marzo del 2002 era preconstitucional.

1.1. LAS ENTIDADES PRIVADAS NO LUCRATIVAS.

En la actualidad, prácticamente en todos los países con un cierto desarrollo económico, ha adquirido creciente importancia un sector formado por diversas entidades muy diferentes entre sí, pero que presentan un rasgo común que es la carencia de ánimo de lucro y dentro del cual existen organizaciones que prestan servicios de muy diferentes tipos, en exclusividad o en colaboración con el Estado, tales como, culturales, asistenciales, deportivos, recreativos, políticos, religiosos, etc. Son las denominadas “Entidades privadas no lucrativas” o “Entidades privadas sin ánimo de lucro”.

A lo largo de los siguientes epígrafes trataremos de profundizar en la delimitación y conocimiento de este sector con el fin de comprender mejor la realidad sobre la que vamos a centrar nuestro estudio de investigación.

1.1.1. Delimitación del sector.

En el mundo económico, tradicionalmente se han distinguido dos sectores, cuales son el privado y el público, correspondiendo el primero de ellos al mercado y el segundo al Estado. Aunque desde un punto de vista teórico, se puede pensar que una economía puede asignar los recursos, únicamente, a través del sector privado, desde una perspectiva práctica, no ocurre tal circunstancia, justificándose, de esta forma, el intervencionismo del Estado para la satisfacción de un conjunto de necesidades económicas y sociales. A este respecto, Musgrave y Musgrave (1981, p.6) manifiestan que “el mecanismo del mercado por sí solo no puede ejecutar todas las funciones económicas. Es necesaria la política pública para guiarlo, corregirlo y complementarlo en determinados aspectos”.

En concreto, en nuestro país existe una economía mixta que conjuga un sistema de mercado con la intervención del sector público, planteándose ante tal coyuntura el problema de demarcación entre el sector público y el sector privado. Dicho problema encuentra la solución a través de los distintos sistemas de Contabilidad Nacional, los cuales se han planteado y han resuelto

esta cuestión, mediante el empleo de distintos criterios.

La aplicación de los sistemas de Contabilidad Nacional ha dado origen, tras un largo período de evolución, al Sistema de Cuentas de las Naciones Unidas (SNA) y al Sistema Europeo de Cuentas (SEC) de la Unión Europea. Así, el SNA se publicó por primera vez en 1953 con la idea de proporcionar un marco contable coherente para el registro y la presentación de las principales corrientes relativas a la producción, el consumo, la acumulación y el comercio exterior. Por su parte, el SEC, versión europea del SNA, permite obtener, partiendo de una serie de definiciones y de clasificaciones, una descripción cuantitativa coherente de las economías de los países que utilizan este sistema contable.

El SEC efectúa su clasificación de los distintos sectores que participan en la actividad económica atendiendo a dos variables, cuales son la función principal desarrollada y la fuente principal de recursos, de la forma que queda reflejada en el cuadro 1.1.

Como se aprecia en el mismo, el SEC, distingue siete grandes sectores: Empresas no financieras, Instituciones financieras (entidades de crédito), Empresas de Seguros, Administraciones Públicas, Instituciones privadas sin fines de lucro, Familia y Resto del mundo, lo que nos lleva a apuntar que las entidades no lucrativas privadas constituyen un sector independiente dentro del mundo económico.

CLASIFICACIÓN EUROPEA DE LOS SECTORES ECONÓMICOS

SECTORES	ELEMENTOS REPRESENTATIVOS DEL COMPORTAMIENTO ECONÓMICO	
	FUNCIÓN PRINCIPAL	RECURSOS PRINCIPALES
Sociedad y cuasisociedades no financieras	Producir bienes y servicios destinados a la venta no financieros.	Ingresos procedentes de la venta de la producción.
Instituciones de créditos	Financiar, es decir, reunir, transformar y distribuir disponibilidades financieras.	Fondos procedentes de pasivos financieros contraídos; intereses.
Empresas de seguros	Asegurar, es decir, transformar riesgos individuales en colectivos	Primas contractuales.
Administraciones Públicas	Producir servicios no destinados a la venta para la colectividad y efectuar operaciones de redistribución de renta y riqueza nacionales.	Pagos obligatorios efectuados por las unidades pertenecientes a otros sectores y recibidos directa o indirectamente.
Instituciones privadas sin fines de lucro	Producir servicios no destinados a la venta para determinados grupos de hogares.	Contribuciones voluntarias efectuadas por los hogares como consumidores y renta de la propiedad.
Hogares - como consumidores - como empresarios	Consumir. Producir bienes y servicios destinados a la venta no financieros.	Remuneraciones de salarios, rentas de la propiedad, transferencias efectuadas por otros perceptores. Ingresos procedentes de la venta de la producción.
Resto del mundo ³	Este sector no se caracteriza por una función principal ni por tener recursos principales, reagrupa las unidades no residentes en la medida en que realiza operaciones con las unidades institucionales residentes.	

Cuadro 1.1. Fuente: Sistema Europeo de Cuentas, INE.

³ Este sector recoge las relaciones económicas que ligan la economía de un país al resto del mundo. Se desglosa en tres subsectores: Países miembros de la Unión Europea, Instituciones de la Unión Europea y Terceros países y Organizaciones internacionales.

Las Naciones Unidas, en 1992 (1992, p.72), acordó definir a las entidades no lucrativas como “entidades legales creadas con el propósito de producir bienes y servicios los cuales no son utilizados como fuente de ingresos, beneficios u otras ganancias financieras para las unidades que controlan las entidades”. Con un talante similar, el SEC (1979, p.11) lo conceptúa como “un sector formado por las instituciones privadas no lucrativas, las cuales son entidades legales independientes, están al servicio de las familias produciendo principalmente servicios no comerciales para determinados grupos familiares. Sus principales recursos, aparte de los derivados ocasionalmente de las ventas, se obtienen directa o indirectamente de las contribuciones voluntarias de las familias en su calidad de consumidores y como propietarios”.

Los anteriores siete sectores, siguiendo a Fuentes Quintana (1990, p.19), se pueden enmarcar dentro de los dos sectores tradicionales, público o privado, de la manera que muestra el cuadro 1.2.

AGRUPACIÓN DE LOS SECTORES EN UNIDADES PÚBLICAS O PRIVADAS

SECTOR	AGRUPACIÓN DE UNIDADES SEGÚN SU PERTENENCIA							
	UNIDADES PÚBLICAS			UNIDADES PRIVADAS				
Sociedad y cuasisociedades no financieras	Empresas no financieras públicas		E P m ú p b r l e i s c a a s s	SECTOR PÚBLICO	Empresas no financieras privadas		E P m r p l r V e a s d a a s s	S E C T O R P R I V A D O
Instituciones financieras (Entidades de Créditos)	Instituciones financieras públicas	Instituciones financieras Públicas			Instituciones financieras privadas	Instituciones financieras Privadas		
Empresas de seguros	Empresas de seguros públicas				Empresas de seguros privadas			
Administraciones Públicas.	Administraciones Públicas.							
<i>Instituciones privadas sin fines de lucro</i>				Instituciones privadas sin fines de lucro				
Familias				Familias				
Resto del mundo								

Cuadro 1.2. Fuente: Tomado y modificado de Fuentes Quintana (1990, p.19).

Por su parte, Barea (2000, p.30) los refunde en cuatro grandes grupos. Por un lado, las *Administraciones públicas*, cuya función principal es producir servicios de naturaleza colectiva que no se venden en el mercado y, por tanto, no tiene un precio que actúe como pago de estos servicios, por lo que se financian a través de impuestos. Por otro lado, *las Familias*, cuya actividad principal es consumir y cuyo consumo se financia a través de las remuneraciones de sus trabajos o de las rentas procedentes de sus ahorros. Entre estos dos sectores se encuentra *las Empresas*, ya sean de carácter comercial, industrial, financiero o de seguro - públicas y privadas-, que tienen como función principal la de producir bienes y servicios, financiar o asegurar, para cuya actividad existe una demanda en el mercado, lo que permite pagar un precio por ellos que al menos tiende a cubrir los costes de producción y a obtener beneficios. Y, por último, el sector de las *Instituciones sin fines de lucro*, que incluye entidades que producen bienes y servicios en favor de las familias, financiándose mediante contribuciones voluntarias de los tres sectores y cuyos excedentes, si los hubiera, no pueden ser apropiados por los agentes económicos que las crean, controlan o financian.

En consecuencia se asume la existencia de un grupo de organizaciones que no pertenecen al sector público ni tampoco al privado mercantil o lucrativo. La división de la sociedad en tres sectores es expuesta por Weisbrod (1975 y 1986). Según este autor, las sociedades industrializadas de economía de mercado poseen una estructura institucional caracterizada por la existencia de tres grandes sectores: el sector público, el sector privado mercantil y el sector privado no lucrativo.

La anterior división se basa en la idea de Levit (1973), quien señala que “tradicionalmente se distinguen dos sectores: el privado y el público. El sector privado corresponde al mercado. El público se supone que es todo lo demás. Pero todo lo demás resulta demasiado genérico; abarca tanto que al fin y a la postre no significa nada. Comúnmente hablando, se entiende por sector público aquello que hace, puede hacer o debiera hacer el gobierno. Pero también queda un enorme espacio residual”. Levit llama a este residuo “tercer sector”.

En este sentido se manifiesta López Nieto (2000, p.63) cuando afirma que, en una sociedad industrializada de economía de mercado, se pueden distinguir en la actualidad tres grandes sectores: el sector público, integrado por las administraciones públicas, los organismos autónomos y las empresas públicas; el sector privado mercantil, que comprende las entidades que desarrollan actividades con ánimo de lucro; y el sector privado no lucrativo o tercer sector, cuyas entidades se definen por su no pertenencia a los otros dos sectores.

Por tanto, se deduce que todo aquello que no sea público y no tenga fines lucrativos pertenece al tercer sector. Esta delimitación como manifiesta Marcuello Servós (2000, p.38) “se realiza bajo el concepto residual, todo lo que no cabe en los otros dos sectores más acotados pertenece al tercer sector”. No obstante, podemos establecer una definición de este sector desde un punto de vista económico, señalando que las entidades privadas sin ánimo de lucro son aquellas unidades económicas privadas que producen bienes y, sobre todo servicios, ofreciéndolos a terceros, sin contraprestación equivalente a precio de mercado, siendo su objetivo el interés general o el particular no mercantil.

El término “Sector no lucrativo” o “Tercer sector”, que surge como contraposición del Estado y del mercado y se constituye como una pieza clave de la estructura social, es una expresión⁴ poco común en nuestro país, aunque

⁴ Como señala Ruiz Olabuénaga (2000 a), pp. 14-22), además del término “*tercer sector*” o “entidades no lucrativas privadas” existen otros conceptos no totalmente identificables con él, aunque muchas veces se empleen como sinónimos, lo que conlleva que exista una gran disparidad terminológica. Dichos vocablos son los siguientes:

- SOCIEDAD CIVIL. Entendido en término estricto, comprende a todo el conjunto de instituciones sociales - mercados y asociaciones voluntarias- y a la esfera pública de la vida social, pero excluye taxativamente las instituciones estatales de control directo por parte del Estado. Conlleva una distinción básica entre lo estatal (con toda su maquinaria administrativa) y lo privado.
- ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES (ONG). Se ha popularizado modernamente y agrupa a todas aquellas instituciones de ayuda y promoción social independientes de la organización directamente estatal. El enfoque mayoritario de orientar sus actividades a la ayuda del tercer mundo y a los problemas de su desarrollo, así como la tendencia a aplicarlas, mas recientemente, a problemas de la propia sociedad española, ha hecho que muchas veces se distingan entre ONG y ONG de Desarrollo (ONGD). La “*Sociedad Civil*”, evidentemente abarca un abanico mucho más extenso que el comprendido por las ONG.
- ECONOMÍA SOCIAL. Distingue tres tipo de instituciones o sectores, el formado por el sector público (estatal), el empresarial capitalista y el de economía social. El sector de

es muy utilizada en Estados Unidos y América Latina, dado que la expresión “third sector” fue empleada originariamente por diversos estudiosos norteamericanos, en concreto Etzioni (1973) y Nielsen (1979). En nuestro país, uno de los primeros tratadistas que utiliza este término es Cabra de Luna (2001), el cual señala que “es éste un concepto aglutinador de las iniciativas privadas sin ánimo de lucro, que vienen jugando un papel cada vez más importante junto al sector público (Estado) y el mercado, y conforman una tríada que configura nuestra realidad socioeconómica, donde el desarrollo social cobra cada vez mayor importancia, al hilo de la crisis del Estado del Bienestar y su proceso de evolución hacia la Sociedad del Bienestar”.

Tomando como referencia lo expuesto por Socías Salvá (1999, p. 23-24), podemos establecer como características de este sector, en comparación con los otros dos, entidades lucrativas y entidades públicas sin ánimo de lucro, las que se muestran en el cuadro 1.3:

economía social agrupa a todas aquellas instituciones que, a diferencia de los otros dos, buscan compaginar la libertad económica del mercado con la justicia social, como instrumento de solución de los problemas colectivos (empleo, calidad de vida, vivienda, educación, sanidad, etc.). Para el Consejo Central de Economía, está compuesta principalmente por cooperativas, mutualidades y asociaciones, cuyos principios de actuación se caracterizan por la finalidad de servicio a los miembros o al entorno, la autonomía de gestión, los procesos de decisión democrática y la primacía de las personas y del trabajo sobre el capital en el reparto de beneficios. La economía social, por consiguiente, no agrupan a las instituciones que no buscan beneficio sino a aquellas que lo buscan dentro de un marco determinado de funcionamiento.

- ORGANIZACIONES VOLUNTARIAS. Este término se refiere a las entidades fundadas en la voluntariedad de la asociación. El libre deseo es lo fundamental. Incluye los grupos basados en relaciones de amigos o familiares, las empresas mercantiles, instituciones de la práctica política y el resto de las organizaciones voluntarias estables. Este término destaca el carácter de solidaridad y colaboración personal no retribuida por parte de sus miembros, pero no distingue adecuadamente las organizaciones de búsqueda expresa de lucro (cooperativas, mutuas, ...) de aquellas que lo admiten con función instrumental y de aquellas que lo evitan.
- TERCER SECTOR. Definido de forma diferenciada respecto a los otros dos sectores institucionales para reivindicar su papel como agente generador de bienestar social. Término empleado inicialmente por autores americanos (Etzioni, Levitt, Nielsen) y reforzado por Comisión Filler (1975) que cada vez es más empleado por investigadores europeos, para expresar una alternativa a las desventajas asociadas a la maximización de beneficios y a la burocracia estatal, combinando la flexibilidad y eficiencia del mercado con la equidad del sector público.

CARACTERÍSTICAS DE LAS ENTIDADES ECONÓMICAS

Características	Entidades Lucrativas	Entidades privadas sin ánimo de lucro	Entidades públicas sin ánimo de lucro
Lucro	SI	No	No
Objetivos	Tangibles y valorables	Intangibles y de difícil valoración	Intangibles y de difícil valoración
Ámbito actividad	Mercado	Sin mercado	Sin mercado
Posibilidad de elección por los usuarios	SI	SI y NO	NO
Nivel de norma contables	Alto	Bajo	Medio
Gestión	Rápida	Rápida	Lenta
Política de Precios	Mercado y coste	Costes o sin precio	Costes o sin precio
Influencia política	Escasa	Pocas	Directas

Cuadro 1.3. Fuente: Socías Salvá (1999, p.24).

Por su parte, el Financial Accounting Standard Board (FASB), en su Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) nº 4, relativo a los objetivos de los estados financieros de las organizaciones no lucrativas (1980b, pfo. 6), reconoce como principales características del sector las siguientes:

- Reciben cantidades significativas de recursos de suministradores que no esperan recibir ni la devolución de lo aportado ni beneficios económicos en proporción a lo aportado.
- Las actividades ordinarias no son suministrar bienes o servicios para la obtención de un beneficio.
- No existe participación de los propietarios que puedan ser vendidas o transferidas, incluso en el caso de liquidación de la organización no se puede repartir el valor residual de los recursos.

1.1.2. Agentes que integran el sector no lucrativo.

Uno de los primeros problemas que surge en el estudio de este sector es la ausencia de una definición clara que nos indique los entes que lo integran. En este sentido, Salamon y Anheier (1992a, p.11) establecen que un conjunto de organizaciones pertenece al tercer sector si y sólo si su estructura satisface las cinco condiciones siguientes -cuadro 1.4-:

1. Tienen que ser organizaciones formales⁵, esto es, han de estar institucionalizadas hasta cierto punto.
2. Se tratan de organizaciones privadas, es decir, institucionalmente separadas del gobierno -nacional, autonómico o local-.
3. Sin ánimo de lucro: para considerar que una organización pertenece al tercer sector sus miembros no deben obtener beneficios procedentes de la venta de bienes y servicios en el mercado. No debe de existir reparto de beneficios, directos o indirectos, entre los propietarios o administradores ni deben estar guiadas primariamente por criterios comerciales.
4. Autónomas, esto es, capaces de controlar sus propias actividades; esto conlleva poseer estatutos propios.
5. Voluntarias. La organización debe estar compuesta en gran medida por voluntarios, aunque no es preciso que todos sus miembros lo sean. Esto es entendido desde una doble perspectiva: por una parte, que la participación o no de sus miembros ha de depender de la libre voluntad de los mismos y no de las obligaciones o imposiciones externas y, por otra, que debe

⁵ De acuerdo con esta condición, quedarían fuera del tercer sector un importante grupo de actividad y presencia ciudadana no lucrativa que no está formalmente organizada, debido principalmente, como establece Ruiz Olabuénaga (2000 a, p.49), a que desde un punto de vista investigador faltarían instrumentos adecuados para medirlos, lo que imposibilitaría las comparaciones a nivel internacionales de este sector si se incluyesen a estos grupos. A tal respecto, según los datos del informe Foessa (1994), el 9% de las familias de manera habitual, pero informal y espontánea, sustituyen los servicios de asistencia social a enfermos, discapacitados, ancianos.

de existir personas que aportan tiempo no remunerado para conseguir el objetivo de la entidad⁶.

**DEFINICIÓN DEL TERCER SECTOR
(Salamon y Anheier)**

ORGANIZACIÓN FORMAL	<ul style="list-style-type: none"> - Existencia de unos objetivos generales claramente establecidos. - Los recursos se disponen en función de la consecución de estos objetivos. - Existencia de una forma jurídica. - Distinción y estructuración interna -socios/ no socios-.
PRIVADA	<ul style="list-style-type: none"> - Personalidad jurídica distinta de la pública. - Separada institucionalmente del gobierno -nacional, autonómico o local-. - No obstante, puede obtener apoyo financiero público.
SIN FINES DE LUCRO	<ul style="list-style-type: none"> - Si existen beneficios, no cabe distribuirlo entre órganos de gobierno, socios, personal, etc. - Los beneficios se destinan al desarrollo de sus fines sociales o se reinvierten.
CAPACIDAD DE AUTOGOBIERNO	<ul style="list-style-type: none"> - Órganos de gobierno propios y no controlados por entidades externas. - Regulación propia de sus órganos de gobierno. - Existencia de responsabilidad corporativa.
PARTICIPACIÓN VOLUNTARIA	<ul style="list-style-type: none"> - La entidad utiliza trabajo no remunerado o donaciones altruistas. - Pueden, sin embargo, contratar en el mercado factores productivos remunerados. - Voluntario, entendido como individuo que aportan tiempo no remunerado y cuya participación depende sólo de la libre voluntad del mismo.

Cuadro 1.4. Fuente: Penelas y Cuesta (2002)

Dentro de las entidades no lucrativas, y de acuerdo con la Clasificación Internacional adoptada por la International Standard Industrial Classification (ISIC) -cuadro 1.5-, se identifican doce categorías calificadas como sectores de actividad: cultura, deporte y ocio; educación e investigación; sanidad o salud; servicios sociales; medio ambiente; desarrollo local y vivienda; servicios legales, defensa y políticos; intermediación filantrópica y promoción de la beneficencia; actividades internacionales; actividades religiosas; sindicatos y

⁶ Como manifiesta Ruiz Olabuénaga (2000 a), p.59) “adicionalmente, se incluyen en la definición aquellas instituciones sin ánimo de lucro que son el fruto de la decisión voluntaria de adscribir un determinado patrimonio al fin de interés general. Y, asimismo, señala que “la voluntariedad hay que entenderla en la naturaleza del régimen institucional de la organización y en sus objetivos más que, propiamente, en el porcentaje de personas voluntarias incluidas en ellas”.

asociaciones profesionales y empresariales; y, no clasificados.

CLASIFICACIÓN INTERNACIONAL DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS. (ICNPO)⁷

Grupo 1	Cultura y Ocio Cultura y artes Ocio Clubes de servicios	Grupo 5	Medio Ambiente Medio Ambiente Animales	Grupo 9	Actividades internacionales Actividades internacionales - programas de ayuda, intercambio, desarrollo, de derechos humanos, pro paz-
Grupo 2	Educación e investigación Educación primaria y secundaria Educación superior Otros tipos de educación Investigación	Grupo 6	Desarrollo y Vivienda Desarrollo económico, social y comunitario vivienda Empleo y formación	Grupo 10	Actividades Religiosas. Asociaciones y congregaciones religiosas
Grupo 3	Salud Hospitales y rehabilitación Guarderías Investigaciones en salud mental Otros servicios de salud.	Grupo 7	Servicios Legales, Defensa y Políticos Entidades para la defensa civil Servicios legales y jurídicos Entidades políticas	Grupo 11	Asociaciones Profesionales, empresariales y Sindicatos Asociaciones Profesionales, empresariales y Sindicatos
Grupo 4	Servicios Sociales Servicios Sociales - infancia, juventud, familia, minusválidos, tercera edad Alta necesidad y refugiados Apoyo y mantenimiento de rentas.	Grupo 8	Promoción del Voluntariado e Intermediarios Intermediarios filantrópicos Plataformas de voluntariado	Grupo 12	No clasificados No clasificados

Cuadro 1.5. Fuente: Salamon y Anheier (1992 b)

Sin embargo, dentro de este sector podemos distinguir dos grandes bloques: el primero, integrado por las Entidades no lucrativas de interés social, que persiguen fines de interés general, destinadas a la producción de bienes y servicios que promueven el bienestar común a la sociedad o satisfacen las necesidades de los grupos más desfavorecidos dentro y fuera de nuestro país, prestando servicios de carácter religioso, cultural, laboral, educativo, sanitario, benéfico, etc., que se hayan financiadas por ayudas recibidas de particulares -

⁷ International Classification de la *non-profit organizations*.

familias y empresas- y del Estado⁸; y, en segundo lugar, las organizaciones de interés particular que promueven fines de proyección interna, es decir, organismos del sector privado que producen bienes y principalmente servicios, ofreciéndolos a personas pertenecientes a la organización, sin contraprestación superior al coste, cuyo objeto será cultural, artístico, recreativo, deportivo, etc. y, que se encuentran financiadas principalmente por las aportaciones de sus miembros.

Por tanto, un análisis exhaustivo de todo lo comentado con anterioridad nos induce a plantearnos el tercer sector desde una doble perspectiva; es decir, en un sentido amplio, este sector está integrado por la totalidad de las entidades sin ánimo de lucro, mientras que, desde un punto de vista más restringido, sólo forman parte de dicho sector el denominado “asistencial” o “social”.

En nuestro país también nos encontramos con una disparidad de criterios para establecer una delimitación clara de los entes jurídicos que integran este sector. Prueba de ello lo encontramos en el trabajo de Casado (1995), quien considera como entidades no lucrativas a las asociaciones, fundaciones, corporaciones de derecho público y otras instituciones. Rodríguez-Piñero y otros autores (1993) incluyen a las fundaciones, asociaciones, sindicatos, partidos políticos, las obras sociales de las cajas de ahorro, colegios profesionales y cámaras oficiales, mutuas, cooperativas y sociedades anónimas laborales, entidades religiosas, entidades deportivas, organizaciones no gubernamentales de desarrollo y asociaciones profesionales y de empresarios. Y, finalmente, Barea (2000, p.33) realiza una nueva aportación teórica para tratar de delimitar los agentes que integran el sector de las Instituciones sin fines de lucro, para lo cual establece los cuatro criterios siguientes:

⁸ En esta misma línea se encuentran James (1987) Knapp y Kendall (1991) y Ben-ner y Van Hoomisen (1991) los cuales consideran al tercer sector como el conjunto de organizaciones formalizadas legalmente y cuyas actividades producen beneficio de utilidad social al conjunto de la sociedad.

- “Que los individuos sean los verdaderos beneficiarios de los servicios producidos por las instituciones sin fines de lucro.
- Que dichos servicios se suministren gratuitamente, aunque puedan existir contribuciones voluntarias.
- Que las instituciones sin fines de lucro tengan personalidad jurídica de carácter privado.
- Que las empresas, hogares o Administraciones públicas que las establecen, controlan o financian no pueden apropiarse de sus excedentes”.

Tomando como base estos criterios, dicho autor incluye dentro de este sector a los siguientes agentes económicos privados:

- a) Sindicatos, asociaciones profesionales o científicas, asociaciones de consumidores, partidos políticos, Iglesia o asociaciones religiosas y clubes sociales, culturales, recreativos y deportivos.
- b) Asociaciones de beneficencia, de ayuda y asistencia, financiadas por medio de transferencias voluntarias, en efectivo o en especie, de sociedades mercantiles, industriales o financieras, por las Administraciones publicas o por los hogares, estén o no controladas por las mismas.
- c) Las fundaciones u otras instituciones sin fines de lucro, financiadas por sociedades no financieras o instituciones financieras, estén o no controladas por las mismas, que producen servicios culturales, educativos, recreativos, etc., que se suministran gratuitamente a los individuos” (Barea, 2000, p.33).

Además, añade, que en ningún caso quedará incluido en este sector, sino en el de las sociedades no financieras o en el de las instituciones financieras, según los casos, los siguientes agentes:

- Las instituciones sin fines de lucro dotadas de personalidad jurídica que son productos de mercado dedicados a producir bienes y servicios no financieros, a la intermediación financiera o a actividades auxiliares de la intermediación financiera.
- Las asociaciones empresariales financiadas por medio de cuotas voluntarias de carácter para-fiscal aportadas por sociedades no financieras o instituciones financieras a cambio de los servicios suministrados por las mismas” (Barea, 2000, p.34).

Teniendo en cuenta esta última aportación, a nuestro entender, consideramos que el sector no lucrativo privado en sentido estricto está formado, principalmente, por fundaciones y asociaciones y que en ningún caso formarían parte del mismo las cooperativas y las mutuas, dado que en éstas últimas no podemos afirmar con una cierta rotundidad que no exista lucro de algún tipo para sus miembros.

1.1.3. Importancia del sector: especial referencia a las asociaciones andaluzas.

Históricamente las entidades sin fines de lucro, como toda entidad, antes de ser una realidad jurídica han sido una realidad social, cuyo origen puede deberse a diversos motivos, tales como religiosos, políticos, asistenciales e incluso el de perpetuar el nombre de ciertas personalidades. A tal respecto, podemos asegurar, como señala López Nieto (2000, p.28), que “la vida asociativa como fenómeno sociológico, ha existido siempre, pues no hay duda que los grupos han sido anteriores al propio Estado, aunque en ocasiones éste no llegara a reconocerlos. E incluso que los grupos asociacionales son necesarios, ya que la comunidad política estatal e incluso las entidades

territoriales menores, por arraigo y consistencia que hayan conseguido, no podrán agotar jamás la fuente inacabable de la sociabilidad, instrumento insustituible para satisfacer las necesidades humanas”.

En nuestro país, el elevado ritmo de crecimiento que están experimentando estas entidades en los últimos años se debe principalmente a que en la década de los sesenta y setenta, este tipo de organismo se reducía fundamentalmente a dos grandes entes, como eran, la ONCE y la Cruz Roja, y a un número de asociaciones vinculadas a la Iglesia Católica⁹, cuya finalidad principal era acciones de caridad, al margen de aquellas otras asociaciones ligadas a grupos de excursionistas y asociaciones culturales y de recreo. Una vez finalizado el régimen franquista¹⁰, aparece la legalización de los partidos políticos y de los sindicatos, y la sociedad civil recupera con fuerza el protagonismo que había tenido en épocas anteriores, surgiendo un gran número de asociaciones de vecinos, culturales, juveniles, etc.

Este resurgir del fenómeno asociativo se ve fomentado, aún más si cabe, con la bonanza económica que se produce en la década de los ochenta y los noventa, dado que el clima de prosperidad fomenta la participación y la ayuda ciudadana a través de estos entes. Además, la crisis del Estado de Bienestar ha hecho que, al inicio del siglo XXI, este sector sea de gran trascendencia para nuestro país¹¹ -cuadro 1.6-.

⁹ A tal respecto, Ruiz Olabuénaga (2000a, p.13) apunta que “la hegemonía de la Iglesia Católica en la provisión de servicios sociales, en sanidad, educación y asistencia social ha ido desapareciendo progresivamente en paralelo a la modernización y fortalecimiento del Estado del Bienestar y a la modernización y secularización de la sociedad española”.

¹⁰ Es innegable, y así lo recuerda el Comité Económico y Social de la Unión Europea en su Dictamen de 28 de enero de 1998, la importancia que tienen las asociaciones para la conservación de la democracia. Las asociaciones permiten a los individuos reconocerse en sus convicciones, perseguir activamente sus ideales, cumplir tareas útiles, encontrar su puesto en la sociedad, hacerse oír, ejercer alguna influencia y provocar cambios. Al organizarse, los ciudadanos se dotan de medios más eficaces para hacer llegar su opinión sobre los diferentes problemas de la sociedad a quienes toman las decisiones políticas.

¹¹ En España, de acuerdo con el estudio realizado sobre este sector por Ruiz Olabuénaga (2000a) con datos relativos al año 1995, el porcentaje de ocupación del sector no lucrativo sobre el total de la población activa es del 4,5% o 6,29% del empleo equivalente español y el volumen de gastos que manejan estas organizaciones es superior al 5,9 % del PIB.

SITUACIÓN DEL SECTOR NO LUCRATIVO EN ESPAÑA

<i>Tipo de organización</i>	<i>Número Organizaciones</i>	<i>%</i>	<i>Clasificación Internacional</i>	<i>Número Organizaciones</i>	<i>%</i>
Asociaciones ¹²	174.916	69	Culturales, deporte y ocio.	147.553	58,2
Fundaciones	5.698	2,2	Educación e investigación.	35.006	13,8
Cooperativas de carácter social	7.822	3,1	Salud	2.750	1,1
Mutualidades de previsión social	400	0,2	Servicios sociales	7.922	3,1
Clubes deportivos	58.085	22,9	Medio ambiente	5.518	2,2
Centros de enseñanza	6.392	2,5	Desarrollo com. y vivienda.	27.424	10,8
Cajas de Ahorro con obra social	50	0,0	Derechos civiles	15.779	6,2
Centros de salud	144	0,1	Intermediarios filantrópicos	90	0,0
			Actividades internacionales	530	0,0
			Asociaciones profesionales	10.535	4,2
			Otras	400	0,0
TOTAL	253.507	100	TOTAL	253.507	100

Cuadro 1.6. Fuente: Adaptado de Ruiz Olabuénaga (2000a, p. 209 y p.212)

Actualmente estas organizaciones alcanzan una alta rentabilidad social, y probablemente más flexibilidad y creatividad que el sector público. Lo anterior, unido al deseo de romper el monopolio del Estado en los temas sociales, que corren el riesgo de burocratizarse e ideologizarse, hace que el tercer sector proporcione mayores servicios sociales a amplios grupos de la población, a los que la administración no atiende de manera competente. Por tanto, el Estado del Bienestar está delegando, de hecho, buena parte de su labor en las entidades sin fin de lucro. A este respecto, como ponen de manifiesto Aguiar González y otros (2000, p.17), “el Estado encarga a las entidades sin fin de lucro la producción de bienes y servicios de bienestar social. Para ello financia sus actividades, lo que implica una importante reducción de costes”.

¹² En este número de asociaciones no están las sometidas a la normativa del Derecho Canónico.

Actualmente nadie duda, ni en los más diversos frentes teóricos y políticos¹³, que el Estado no podrá hacer frente a todas las demandas de los ciudadanos en cuestiones como la sanidad, los servicios sociales, el empleo, etc., razón por la cual el Estado debe dar paso a la sociedad civil para que ésta tome la iniciativa en la promoción del bienestar social, liberándose así al Estado de una pesada carga que lo está haciendo ineficiente (Pérez Díaz, 1993).

En consecuencia, este tercer sector vive en la actualidad un proceso de expansión en los países desarrollados, puesto que se encuentra en decadencia la idea del Estado de Bienestar, encargado de promover aquella justicia distributiva que no deriva de la economía de mercado. Como afirma Linares Andrés (1998, p.23), la administración no puede prever y controlar todas las necesidades sociales. De ahí que deje paso a un conjunto de instituciones, actividades y esfuerzos humanos que actúan con decisión libre, sin ser manejadas por la estructura del poder político y cuya actividad se orienta por las ideas de solidaridad, independencia y libertad. Los particulares asumen el compromiso de contribuir a la realización de fines públicos, lográndose, de este modo, la coordinación entre la actividad pública y la privada. Así, estos grupos, al margen de satisfacer las necesidades sociales ya existentes, intentan descubrir otras nuevas buscando nuevos objetivos.

Este incremento se pone de manifiesto, como establece Ruiz Olabuémaga (2000, p.190), “en el hecho de que en tan sólo 4 años, de 1977 a 1980, se constituyeron más asociaciones que en los doce años anteriores. En los años ochenta el ritmo ha sido menor, pero bastante intenso, duplicándose el número de asociaciones no lucrativas en 1990”. Actualmente, las inscripciones realizadas en el Registro Nacional de Asociaciones¹⁴ aumentan anualmente en un 13% de media.

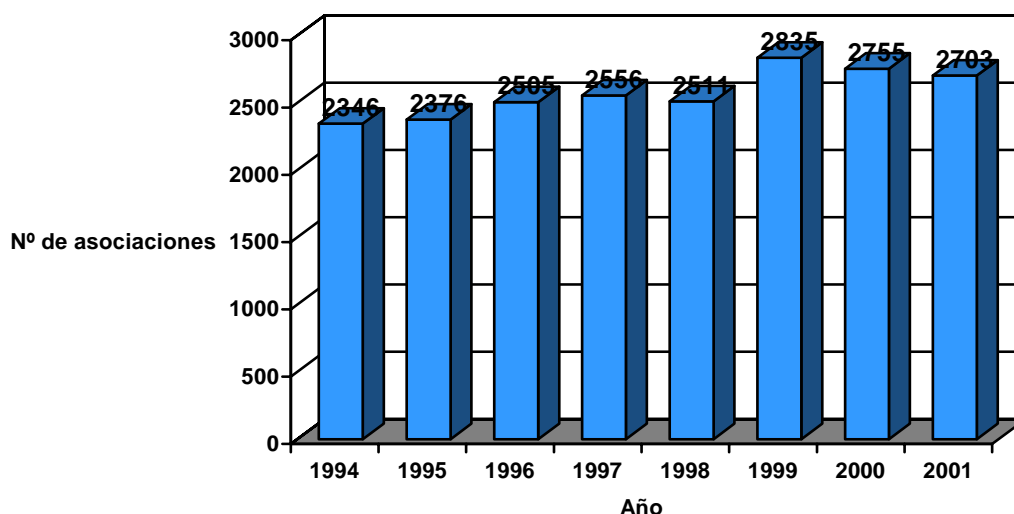
¹³ A este respecto, vease Muñoz Bustillo: *Crisis y futuro del Estado del Bienestar en España*. Ed. Alianza Editorial. Madrid, 1989.

¹⁴ En el año 1990 se hallaban inscrita 91.347 asociaciones y en 1998 existían 200.242, lo que implica un crecimiento del 120% , según datos facilitados por la Secretaría General Técnica de Asociaciones del Ministerio del Interior.

Por nuestra parte, centraremos nuestro estudio en las asociaciones, dado que es el modelo más extendido y común de organización no lucrativa privada. Seguramente todos conozcamos alguna asociación en nuestro entorno y, en cambio, son a las que menos estudios de investigación se les han dedicado.

En los últimos años, en Andalucía la evolución de las asociaciones creadas ha sido la que se desprende de la fuente estadística del Registro de Asociaciones de la Comunidad Andaluza, cuadros 1.7, 1.8 y 1.9. En ellos no aparecen las asociaciones a nivel nacional ni las acogidas a legislaciones especiales¹⁵.

EVOLUCIÓN DEL ASOCIACIONISMO CREADO EN ANDALUCÍA



Cuadro 1.7. Fuente: Consejería de Justicia y Administración Pública (2002)

En el cuadro 1.8 se presentan las asociaciones creadas en el año 2001 por provincia y tipología.

¹⁵ A fecha 16 de abril de 2001 se encontraban inscritas en el Registro Provincial de Málaga 9.688 asociaciones de distinto ámbito de actuación - provincial, regional o nacional-, entre las que se encuentran las asociaciones religiosas, los clubes deportivos y las de cazadores.

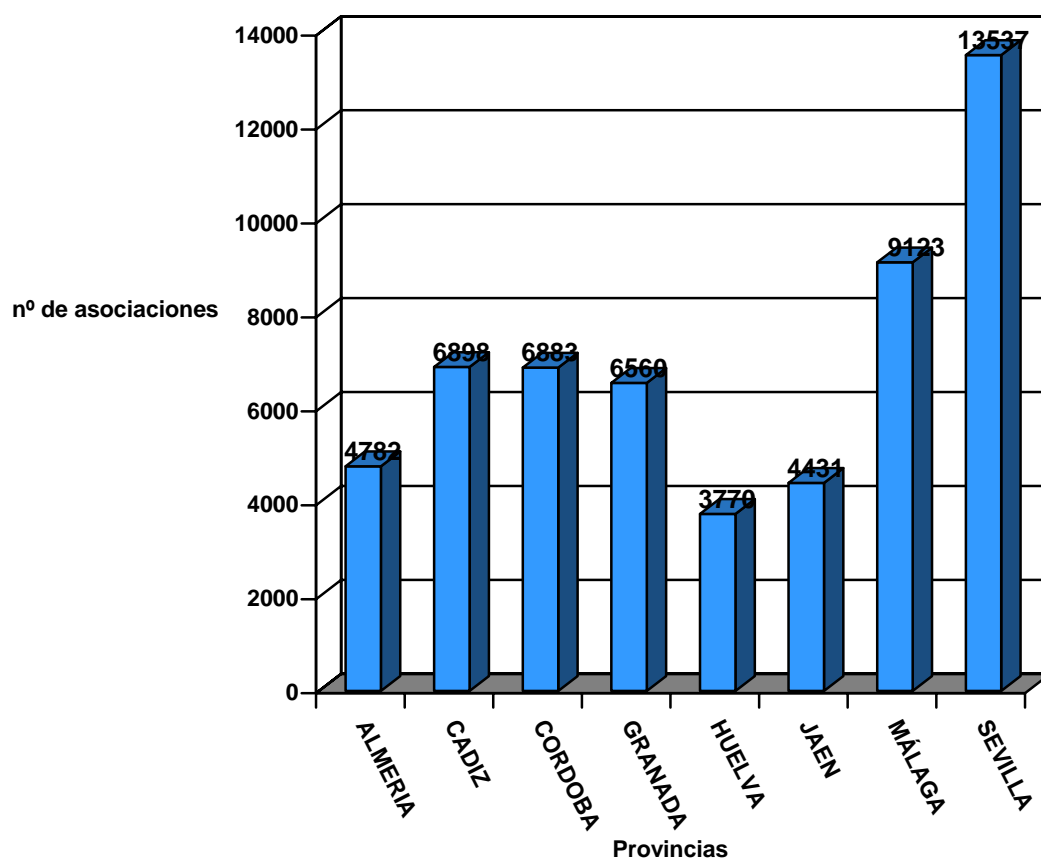
ASOCIACIONES ANDALUZAS CREADAS DURANTE EL 2001

Tipología	Almería	Cádiz	Córdoba	Granada	Huelva	Jaén	Málaga	Sevilla	Andalucía
Alumnos	3	2	2	13	1	3	8	4	36
Asistencial	0	2	4	0	1	2	5	8	22
Científica	1	10	0	5	2	0	6	10	34
Consumidores/usuarios	3	1	5	2	2	4	10	9	36
Cultural	37	58	72	57	23	43	56	150	496
Deportivas	4	11	6	13	1	1	19	13	68
Ecologista/medioambiental	3	5	12	11	2	5	10	5	53
Mujeres	14	26	13	34	11	11	14	21	144
Musical	7	2	4	11	5	9	7	15	60
Padres de alumnos	10	16	17	13	4	11	19	21	111
Peñas	11	25	30	14	6	16	16	24	142
Profesional	6	20	23	20	4	1	24	46	144
Recreativas	4	9	4	11	0	8	6	17	59
Social	14	40	25	37	25	15	66	98	320
Sociocultural	25	34	24	27	7	17	58	91	283
Taurina	0	1	0	0	1	0	0	1	3
Tercera edad	6	6	4	7	2	4	5	9	43
Vecinos	16	51	38	31	13	13	49	49	260
Otras	30	44	49	64	24	26	63	89	389
Total	194	363	332	370	134	189	441	680	2703

Cuadro 1.8.Fuente: Consejería de Justicia y Administración Pública (2002)

Y, finalmente, mostramos en el cuadro 1.9. el número de asociaciones existente en la Comunidad Andaluza a fecha de marzo de 2003, el cual asciende a un total de 55.984 entidades.

NÚMERO DE ASOCIACIONES EN ANDALUCÍA



Cuadro 1.9.Fuente: Consejería de Justicia y Administración Pública (2003)

1.2. LA ASOCIACIÓN COMO ENTIDAD NO LUCRATIVA: DELIMITACIÓN JURÍDICA.

Un estudio de esta figura jurídica nos va a permitir deslindarla de las múltiples entidades afines que aparecen en nuestro sistema jurídico actual y, de esta forma, adentrarnos en muchas de las cuestiones que suscita su regulación, las cuales, en algunas ocasiones, carecen una respuesta legal adecuada. Para ello, consideramos necesario comenzar por la definición del vocablo “asociación”, para posteriormente poner de relieve sus elementos configuradores, de modo que nos permita alcanzar una delimitación y clasificación lo más clara y precisa posible.

1.2.1. Concepto de asociación.

Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el término “asociación” se define como “Acción y efecto de asociarse. Conjunto de los asociados para un mismo fin y en su caso, persona jurídica por ellos formada”.

Desde un punto de vista jurídico, podemos conceptuar la asociación, en términos generales, siguiendo a diversos autores. De esta manera, Capilla Roncero (1992, p.501) la define como aquella “organización mediante la cual una pluralidad de personas se unen para la consecución de un fin común”. En la misma línea, Pantaleon Prieto (1993, p.7) denomina asociación en sentido amplio a “toda agrupación de personas de origen comercial, para la común promoción de un fin común acordado”. Y, por otro lado, Díez-Picazo y Gullón (1997, p.614) entiende como asociación a “un conjunto organizado de personas que se unen para alcanzar un fin común a todas ellas”.

De las anteriores definiciones se desprenden los elementos que, en sentido amplio, caracterizan a estas figuras, los cuales se puede enumerar de la siguiente forma:

1. Una pluralidad de personas.
2. Una unidad organizada.
3. Un fin determinado¹⁶ común a todos los individuos.

Sin embargo, es preciso señalar que, por tratarse de definiciones muy generales, carecen de utilidad, puesto que no permiten encontrar un régimen jurídico común a todos los supuestos. Por este motivo, se hace necesario poner de manifiesto los diversos elementos que, según la doctrina, vertebran el concepto de asociación.

Si realizamos un rápido bosquejo de la legislación actual, observamos que ni la derogada Ley de Asociaciones de 24 de diciembre de 1964 ni la actual Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación contienen una definición expresa de esta figura, sino que simplemente aluden a la libertad de asociación y a sus fines, de los cuales establecen que deben ser lícitos. No obstante, en el artículo 5 de la vigente Ley Orgánica, dedicado a la constitución de las asociaciones, se establece que “las asociaciones se constituyen mediante el acuerdo de tres o más personas físicas o jurídicas legalmente constituidas, que se comprometen a poner en común conocimientos, medios y actividades para conseguir unas finalidades lícitas, comunes, de interés general o particular, y se dotan de Estatutos que rigen el funcionamiento de la asociación”.

Nuestro horizonte legislativo en materia de asociaciones se completa con la promulgación, hasta la actualidad, de tres Leyes Autonómicas, la Ley vasca de asociaciones, de 18 de febrero de 1988, la Ley catalana de asociaciones, de 18 de junio de 1997, y la Ley de Asociaciones de Canarias, de 28 de febrero de 2003, las cuales, a excepción de ésta última, prescindiendo también de una definición concisa y clara del término que nos ocupa, instauran las condiciones

¹⁶ Se entiende que un fin es determinado, según se establecía en la derogada Ley 191/1964, de 24 de diciembre, de Asociaciones, artículo 1.2, cuando no exista duda respecto a las actividades que, efectivamente, se proponen desarrollar, según se desprenda de los estatutos y de las cláusulas del acta fundacional.

necesarias para su constitución y los fines de la misma.

En lo que concierne a la primera de las leyes mencionadas, en su artículo 5.1 se establece que “las asociaciones se constituyen mediante el acuerdo de tres o más personas por el que se crea una entidad organizada para la consecución de fines mutuos o generales, comprometiéndose para ello a poner en común sus conocimientos, su actividad o sus recursos económicos con carácter permanente, con arreglo a unos Estatutos aprobados por todos ellos y ofreciendo a otras personas su ingreso voluntario en dicha organización asociativa”.

Por su parte, la Ley catalana de asociaciones, en su artículo 2, establece que “en la asociación, tres o más personas se unen de manera voluntaria, libre y solidaria para conseguir, sin afán de lucro, una finalidad común de interés general o particular, y se comprometen para ello a poner en común sus conocimientos, sus actividades o recursos económicos con carácter temporal o indefinido”.

Y, finalmente, la Ley canaria, en su artículo 2 expone que “tiene la consideración de asociación la unión estable, voluntaria, libre y solidaria, de tres o más personas físicas o jurídicas para lograr, sin ánimo de lucro, una finalidad común de interés general, mutuo o sectorial, comprometiéndose para ello a compartir sus conocimientos, actividades o recursos económicos”.

A tenor de lo que antecede, se deduce que la normativa actual, a excepción de la reciente legislación insular, no contiene una definición de asociación en sentido estricto, aunque aporta datos suficientes para determinar los elementos esenciales y caracterizadores del concepto de asociación y, de este modo, poder delimitar el ámbito de actuación de estas entidades. Así, los elementos que se desprenden de las definiciones enunciadas, necesarios todos ellos para que una entidad pueda ser catalogada como una asociación, son los siguientes:

1. Elemento personal.
2. Elemento teleológico.
3. Elemento de aportación.
4. Elemento de voluntariedad.
5. Elemento de organización.
6. Elemento temporal.

Sin embargo, junto a los anteriores, consideramos conveniente añadir uno más, también necesario para poder ser considerada como asociación, cual es el de “personalidad jurídica”, dado que a dichas organizaciones el derecho le otorga capacidad jurídica. En esta misma línea, López Nieto (2000, p.46) subraya que la asociación es “una agrupación de personas físicas que se unen para servir a un fin determinado, mediante una organización a la que el derecho otorga personalidad”.

A continuación, consideramos preciso centrarnos en el análisis pormenorizado de cada uno de los elementos citados, con el objeto de establecer una delimitación más concreta de esta figura.

1.2.2. Elementos configuradores del concepto de asociación.

Un estudio exhaustivo de estos elementos nos va a permitir distinguir claramente a las asociaciones de otras figuras jurídicas afines. Si bien la extensión dada a cada uno de ellos depende de su dificultad técnica y de las cuestiones que puedan suscitar, comenzando por el elemento básico, cual es el componente personal.

1.2.2.1. Elemento personal.

La mayoría de los tratadistas consideran que este elemento, a pesar de no ser el único y decisivo para la diferenciación de esta figura con respecto a otras, se constituye como un elemento característico y esencial de la misma.

El elemento personal es considerado por la mayoría de los autores el aspecto que distingue a una asociación de una fundación, dado que la primera consiste en una pluralidad de personas agrupadas para la consecución de uno o más fines de interés común, mientras que la segunda es un patrimonio creado por el fundador para realizar un fin o fines determinados por éste. Por tanto, en la asociación prevalece el elemento personal sobre el patrimonial y en la fundación impera el elemento patrimonial frente al personal; es decir, es un patrimonio destinado a un fin, aunque dicha idea está ya superada, dado que la fundación ha de ser concebida como la organización creada para el destino de un patrimonio. Como apunta De Salas Murillo (1999, p.89), “es tan importante la organización de personas que gestionan el patrimonio, como el patrimonio en sí, aunque está claro que sin éste no podría haber fundación y teóricamente, sin patrimonio, sí que podría haber asociación”. Esta misma autora (1999 p.685) señala, más adelante, que a pesar de existir factores de acercamiento entre fundaciones y asociaciones en cuanto a su finalidad y modos de desenvolverse, en la asociación es esencial la idea de cooperación, aunque sea entre dos personas.

En relación con el número de personas necesarias para la constitución y funcionamiento de esta figura, la Ley de Asociaciones de 1887 omitía esta cuestión y la Ley de 1964, en su artículo 3, sólo hacía referencia a la necesidad de que concurrieran “*varias personas naturales*”. Por esta razón, hasta hace poco tiempo, era admisible, y de hecho el Registro Nacional de Asociaciones así lo permitía, las asociaciones constituidas e integradas únicamente por dos personas. Actualmente, Ley Orgánica 1/2002, reguladora del Derecho de Asociación expone terminantemente, en su artículo 5, que para la constitución de una asociación es necesario “tres o más personas físicas o jurídicas”¹⁷. Con anterioridad a este precepto, las Leyes autonómicas sobre asociaciones -vasca y catalana- recogían un número mínimo de tres personas para su constitución, en sus artículos 5.1 y 2.1, respectivamente.

¹⁷ De forma similar, se establece posteriormente en la Ley 4/2003, de Asociaciones de Canarias, art. 2.

Sin embargo, debemos poner de manifiesto que la situación de tres asociados, en la mayoría de los casos, es transitoria, dado que, como señala De Salas Murillo (1999, p.103), el carácter abierto y vocacionalmente receptor de nuevos socios que tiene la asociación, hará que esta situación sea provisional. Lo anterior se sustenta en el principio denominado de “puerta abierta”, que consiste en ofrecer a otras personas su ingreso libre y voluntario en la asociación¹⁸, siendo éste un factor que caracteriza a estos entes.

En cuanto a la naturaleza de estas personas, la derogada Ley 191/1964 sobre asociaciones establecía en su artículo 3, contraviniendo de este modo a la Constitución¹⁹, que las personas constituyentes de la asociación debían ser “personas naturales”, en cuyo caso dejaba excluidas las jurídicas. No obstante, dado el carácter preconstitucional de dicha ley, era lógico deducir que el anterior requisito se encontraba derogado, razón por la cual la nueva Ley reguladora del Derecho de Asociación se adapta al precepto constitucional y determina, en su artículo 3, que “podrán constituir asociaciones, y formar parte de las mismas, las personas físicas y las personas jurídicas, sean éstas públicas o privadas...”. De la misma manera y con anterioridad, las leyes vasca (art. 5) y catalana (art. 4.1) permitían a personas físicas y a personas jurídicas de toda índole, públicas y privadas, constituir y ser miembros de asociaciones.

Por otra parte, debemos apuntar que los socios fundadores o promotores deben tener capacidad de obrar, Ley Orgánica 1/2002, artículo 3, a), razón por la cual quedan excluidos los menores de edad no emancipados y los incapacitados, dado que de acuerdo con la legislación civil, art. 1263 Código Civil, carecen de dicha capacidad. Sin embargo, de acuerdo con el artículo 3 apartado b) de la citada Ley, los menores no emancipados de más de catorce años con el consentimiento, documentalmente acreditado, de las personas que

¹⁸ Según establece el artículo 19 de la Ley Orgánica 1/2002, relativo al Derecho de Asociarse, “la integración en una asociación constituida es libre y voluntaria, debiendo ajustarse a lo establecido en los Estatutos”.

¹⁹ La Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1998 establece que “el reconocimiento de que las personas jurídicas tanto privadas como públicas, puedan constituir y ser miembros de las asociaciones objeto de la Ley analizada, tampoco contradice, el concepto legal de asociación, que según el art. 149.1.1. de la CE corresponden determinar en sus rasgos esenciales al legislador estatal”.

deban suplir su capacidad, podrán constituir y formar parte de asociaciones, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación actual, concretamente la Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, de Protección Jurídica del Menor, que ha apostado porque los menores tengan derecho de asociación²⁰, el cual le confiere la facultad de formar parte de las asociaciones y organizaciones juveniles de los partidos políticos y sindicatos y la autorización de constituir asociaciones juveniles²¹. Asimismo, los miembros de la Fuerzas Armadas o de los Institutos Armados de naturaleza militar habrán de atenerse, para constituir e ingresar en una asociación, a lo que dispongan las Reales Ordenanzas para las Fuerzas Armadas y el resto de sus normas específicas. De igual modo, los Jueces, Magistrados y Fiscales habrán de atenerse a lo que disponga sus normas específicas para el ejercicio del derecho de asociación en lo que se refiere a asociaciones profesionales -Ley Orgánica 1/2002, artículo 3, apartados c) y d)-.

En cuanto a las personas jurídicas privadas, éstas deberán requerir el acuerdo expreso del órgano competente para constituir y formar parte de la asociación; y las personas jurídicas públicas, de conformidad con el artículo 2.6 y artículo 3 apartado g), podrán ejercitar el derecho de asociación entre sí o con particulares, salvo que sus normas constitutivas o reguladoras establezcan lo contrario, como medida de fomento y apoyo, siempre y cuando lo hagan en igualdad de condiciones con éstos, al objeto de evitar una posición de dominio en el funcionamiento de la asociación.

Por último, la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, de Derechos y Libertades de los Extranjeros en España y su Integración Social, reformada por la Ley Orgánica 8/2000, de 22 de diciembre, en su artículo 8, recoge el derecho de los extranjeros para fundar asociaciones y pertenecer a las mismas²², de

²⁰ A tal respecto, la Ley 4/2003, de Asociaciones de Canarias, promulga en su artículo 5 que los menores de edad no emancipados, a los que la ley no autoriza a constituir y formar parte de asociaciones, podrán promover por si mismos asociaciones infantiles, juveniles y de alumnos.

²¹ Las asociaciones juveniles se encuentran sometidas al régimen jurídico general, regulado por la Ley de Asociaciones, y se acogen al Real Decreto 397/1988, de 22 de abril, por el que se regula la inscripción registral en el Registro General de Asociaciones.

²² El artículo 8 reformado por la Ley Orgánica 8/2000 señala que “todos los extranjeros tendrán el derecho de asociación conforme a las leyes que lo regulan para los españoles y que podrán

conformidad con el artículo 27 del Código Civil, el cual apunta que los extranjeros que residen legalmente en España tienen los mismos derechos que los españoles.

1.2.2.2. Elemento teleológico.

Por lo que se refiere al segundo de los elementos, el teleológico, siempre aparece unido al concepto de asociación, constituyéndose como uno de los componentes esenciales y la razón de ser de cada uno de estos entes. Tal y como manifiesta De Salas Murillo (1999, p.163), “no es tan importante la constitución de la asociación en sí misma como aquello para lo que se constituye”.

La importancia de este elemento queda patente en la Ley de Asociaciones, la cual establece, en su artículo 7, la obligatoriedad de incluir en los estatutos²³ de las asociaciones, los fines y actividades que se proponen, de forma precisa. Con respecto a los mismos, la Ley 191/1964 únicamente les exigía que fuesen lícitos y determinados -artículo 1.1-, obviando el requisito de la ausencia de ánimo de lucro, tal y como se hallaba recogido de forma expresa en la Ley de Asociaciones de 1887 y como queda expuesto en las leyes autonómicas²⁴ vasca y catalana de asociación y en el Código Civil, pronunciándose de igual manera la Jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional²⁵. Además, la derogada Ley de 1964 tampoco disponía que dichos fines, necesariamente, debían promover el bien común, el cual queda reservado para aquellas asociaciones que pretendan la declaración de

ejerger cuando obtengan autorización de estancia o residencia en España”.

²³ De conformidad con el artículo 6 apartado c), los Estatutos deberán adjuntarse obligatoriamente al acta fundacional, lo que conlleva que desde el nacimiento de la asociación los fines de la misma deben estar claramente identificados.

²⁴ Ley Vasca de asociaciones de 1988 art. 3.1º excluye “a) ... en general, a todas aquellas (asociaciones) cuyo fin consista en la obtención de beneficios económicos para su distribución entre los socios”.

Ley Catalana de asociaciones de 1997 señala en el artículo 2º.1: “En las asociaciones, tres o más personas se unen de forma voluntaria, libre y solidaria para lograr, sin ánimo de lucro, una finalidad común de interés general o particular, y a tal fin se comprometen a poner en común sus conocimientos, actividades o recursos económicos, con carácter temporal o indefinido”.

²⁵ STS de 18-11-1986, Civil, (RJ 1986/6442), de 4-4-1988, Civil, (RJ 1988/2651), de 30-11-90 (RJ 1991/3192), 15-12-1992, Civil, (RJ 1992/10406), de 9-2-1994, Civil, (RJ1994/61), etc. y TC, las sentencias 23/1987, de 23 de febrero o la 96/1994, de 21 de marzo.

utilidad pública. No obstante, consideramos, como afirma la inmensa mayoría de los tratadistas, que el fin no lucrativo se desprendía del análisis conjunto de la derogada Ley, principalmente, cuando en el artículo 2 se excluía las sociedades que se rigen por el Derecho Civil o Mercantil, las cuales persiguen un lucro o ganancia repartible entre los socios.

De este modo, Lasarte Álvarez (1994, p.142) define la asociación como “un conjunto de personas organizadas con vistas a la consecución de un fin de interés general y no lucrativo”. Así mismo, De Cossio y Corral (1975, p.217) apunta que este elemento marca una diferencia esencial y funcional, y señala que “es la unión de personas que persiguen un fin común, pluralidad de miembros unidos en torno a un fin y organizados para su consecución y funcionamiento, tras haber sido reconocidos por ley, ...fin que ha de ser no lucrativo, para diferenciarlo funcional y esencialmente de las sociedades civiles o mercantiles”. De igual forma, Puig i Ferrol (1995, p.385), utilizando el carácter no lucrativo para dar un concepto estricto de asociación, conceptúa la misma como “persona jurídica privada, formada por una pluralidad de personas que se agrupan para crear una organización destinada a la consecución de unos fines de interés público que, además, ha de ser lícito, determinado y de carácter no lucrativo”.

En la actual Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación y, posteriormente, en la Ley 4/2003 de 28 de febrero, de Asociaciones de Canarias²⁶, se corrige este defecto, exponiéndose en el artículo 1.2 de la Ley Orgánica, que dentro de su ámbito de aplicación

²⁶ Del mismo modo que la Ley Orgánica 1/2002, de Asociaciones y de forma posterior, la Ley 4/2003 de Asociaciones de Canarias, en su artículo 1.2 y 1.3, el establece en su ámbito de aplicación las asociaciones cuyo objeto social no sea lucrativo, excluyendo de forma explícita, las entidades que se rijan por las disposiciones relativas al contrato de sociedad, tales como sociedades civiles, mercantiles, cooperativas y mutualidades, así como las uniones temporales de empresas y las agrupaciones de interés económico, comunidades de bienes y propietarios y, cualquier entidad cuyo fin consista en la obtención de beneficios económicos para distribuir entre los asociados.

Asimismo, la legislación canaria excluye a otras asociaciones que poseen legislación específica, como veremos en epígrafes posteriores, tales como, los partidos políticos, sindicatos, asociaciones empresariales, asociaciones religiosas, deportivas, asociaciones de consumidores y usuarios, los colegios u organizaciones profesionales, así como las uniones, coaliciones o federaciones de éstos.

concurrir todas las asociaciones que no tenga fin de lucro y que no estén sometidas a un régimen asociativo específico; quedando recogido de forma explícita, en su artículo 5.1, que los fines de las asociaciones pueden ser de interés general o particular.

Por tanto, los entes que se incluyen en el ámbito de aplicación de la Ley Orgánica 1/2002 tienen una característica en común, cual es la carencia de ánimo de lucro. Consecuentemente, y según consta en el artículo 1.4, quedan excluidas del ámbito de su aplicación las comunidades de bienes y propietarios y las entidades que se rijan por las disposiciones relativas al contrato de sociedad, cooperativas y mutualidades, así como las uniones temporales de empresas y las agrupaciones de interés económico. Dichas excepciones no aparecían expresamente establecidas en la anterior normativa, lo cual conllevaba ciertas dudas en la catalogación de determinados entes dentro del ámbito de las asociaciones.

Sin embargo, tenemos que apuntar, como expondremos más adelante, que existen otras asociaciones que se rigen por leyes especiales y no por la citada Ley, tales como los partidos políticos, las asociaciones religiosas, los sindicatos, las organizaciones empresariales, las federaciones deportivas, etc. que tampoco persiguen el lucro, por lo que cabe deducir que, si se busca el lucro no se puede acudir a los cauces de la Ley Orgánica 1/2002 ni a cualquier otra tipología de asociación regulada por normativa específica.

En este punto, consideramos preciso poner de manifiesto la diferencia entre los fines no lucrativos de la asociación, que deben venir recogido en los Estatutos y que serán la razón de ser de cada una de ellas; y las actividades o el objeto, que serán los medios para conseguir esos fines. Ello permite comprender la existencia de un fin no lucrativo unido a la posibilidad de realizar actividades mercantiles²⁷ o con finalidad lucrativa.

²⁷ Consideramos importante discernir entre actividades económicas y actividades mercantiles, vocablos que aunque a veces se utilizan indistintamente, su significado no es el mismo. De este modo, podemos conceptualizar la actividad económica como la organización de medios de producción -capital y trabajo- para la obtención de bienes y servicios. Consecuentemente

La derogada Ley de Asociaciones no recogía ni prohibía la posibilidad de que las asociaciones desarrollasen una actividad mercantil, de lo que cabía deducir que la misma estaba permitida. Si bien, la actual Ley de Asociaciones, en su artículo 13, sí que expone de una manera expresa tal posibilidad, en el mismo sentido que las vigentes leyes autonómicas²⁸.

El actual marco normativo establece que la asociación podrá realizar las actividades necesarias para lograr sus fines, apuntando como única limitación que los beneficios obtenidos reviertan en la consecución de sus fines y que no sean distribuidos entre los asociados; es decir, no se permite la obtención de un lucro repartible. De este modo, el artículo 13 apunta que “Las asociaciones deberán realizar las actividades necesarias para el cumplimiento de sus fines, si bien habrán de atenerse a la legislación específica que regulen tales actividades. Los beneficios obtenidos por las asociaciones, derivados del ejercicio de actividades económicas, incluidas las prestaciones de servicios, deberán destinar, exclusivamente, al cumplimiento de sus fines, sin que quepa en ningún caso reparto entre los asociados ni entre sus cónyuges o personas que convivan con aquéllos con análoga relación de afectividad, ni entre sus parientes, ni su cesión gratuita a personas físicas o jurídicas con interés lucrativo”.

No obstante, las posibilidades de encontrar una conexión entre los medios

cualquier actividad llevada a cabo por la asociación sería de naturaleza económica cuando tiene por objeto la producción o intercambio de bienes y servicios, independiente que se obtenga lucro o no. Por su parte, entendemos por actividad mercantil, aquella actividad económica realizada con finalidad mercantilista, es decir, con la finalidad de la obtención de beneficios.

²⁸ El artículo 16 de la Ley vasca de asociaciones enumera como facultades para el cumplimiento de sus fines “...desarrollar actividades económicas de todo tipo, encaminadas a la realización de sus fines o a allegar recursos con ese objetivo”.

El artículo 2.3 de la Ley catalana de asociaciones establece que “se considera que una asociación no tiene afán de lucro aunque desenvuelva una actividad económica si el fruto de esta actividad se destina exclusivamente al cumplimiento de las finalidades de interés general establecidas por los Estatutos. En ningún caso pueden repartirse los bienes de la asociación entre los asociados y asociadas ni ser cedidos gratuitamente a personas físicas o jurídicas con interés lucrativo. Se exceptúan las aportaciones condicionales, que tienen el trato impuesto por la condición”.

El artículo 2.1 de la Ley canaria “Se considera que una asociación carece de ánimo de lucro, aunque desarrolle una actividad económica, si el fruto de tal actividad se destina exclusivamente al cumplimiento de las finalidades comunes de interés general, mutuo o sectorial establecidas en sus estatutos”.

y el fin pueden ser innumerable, dado que, en última instancia, siempre se puede argumentar como justificación de desarrollo de cualquier actividad destinada a la obtención de beneficios económicos, que tales recursos se van a invertir en la realización de actividades directamente enlazadas con el fin. Sin embargo, es necesario procurar, como apunta De Salas Murillo (1999, p.171), que dichas actividades no sean contrarias al fin y que las mismas no conlleven una inactividad total en la consecución del fin, en cuyo caso, habría que plantearse una modificación de éste. A tal respecto, la citada autora (De Salas Murillo, 1999, p.301) considera que si el fin es no lucrativo, la actividad mercantil ha de tener un carácter accesorio²⁹, aunque dicha actividad, desde un punto de vista instrumental, puede ser realizada como principal, máxime cuando en algunas de ellas, es necesaria para cumplir sus objetivos, dado que las aportaciones de los asociados no son suficientes para mantenerlas. Únicamente, en el caso de las asociaciones declaradas de utilidad pública y para acogerse al régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, su actividad principal³⁰ no puede ser de carácter mercantil.

De hecho, existen asociaciones que realizan la prestación de servicios bien de forma gratuita o bien a un precio inferior a su coste -obteniendo la diferencia a través de subvenciones, donaciones, cuotas, etc.-;

²⁹ El citado autor (1999, p.301-302) indica que la accesoriedad puede entenderse desde dos puntos de vista:

- a) en términos de importancia o relevancia, de modo que una actividad accesorio, sería una actividad de poca entidad o importancia y de tipo ocasional.
- b) en términos de instrumentalidad, es decir, actividad que no es importante en sí misma, sino en tanto que facilita el desempeño de otra actividad.

³⁰ A tal respecto, el artículo 3.3 de la citada Ley expone que se considerarán entidades sin fines lucrativos, a los efectos de esta Ley y, consecuentemente, para acogerse al régimen fiscal especial de entidades sin fines lucrativos, *“aquellas cuya actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se entenderá cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no exceda del 40% de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad de la entidad consista en la realización de actividades mercantiles”*.

simultáneamente con la prestación de los mismos servicios u otros³¹ a precios superiores a sus costes, financiando, de esta forma, parte de los servicios ofrecidos gratuitamente o a un precio inferior. También pueden existir otras que inviertan parte de su capital en la obtención de una mayor rentabilidad en sociedades mercantiles. E, igualmente, es habitual, encontrar asociaciones benéficas o sociales que constituyan pequeñas empresas con la finalidad de contratar a los beneficiarios de la asociación, como pueden ser disminuidos físicos, psíquicos o marginados.

Todos los ejemplos anteriores nos ayudan a constatar que el fin no lucrativo de las asociaciones es compatible con actividades mercantiles. Consecuentemente, podemos decir que la asociación no puede tener como fin un “lucro subjetivo”, ésto es, la obtención de un beneficio para ser repartido entre los asociados, pero sí que puede pretender un “lucro objetivo” o, lo que es lo mismo, utilizar como instrumento para la obtención de sus fines actividades económica lucrativas que le reporten beneficios y, por tanto, recursos para destinarlos a la consecución de los mismos.

A lo anterior cabe añadir que todas aquellas asociaciones que realicen una actividad mercantil deben poner en marcha los medios necesarios para evitar que los fondos obtenidos se desvíen de los fines asociativos o sean repartidos, así como para la protección de los acreedores o terceros³² que se relacionan con la asociación por medio de su actividad. En este sentido, pensamos que es de gran utilidad conseguir la transparencia de sus actividades y evitar que con la asociación se pretenda esconder un propósito lucrativo. Para ello, una de las primeras medidas a adoptar sería someterlas a la obligación de control y depósito de sus Cuentas Anuales, dado que en la actualidad, sólo las asociaciones de utilidad pública deben depositar las cuentas antes del 1 de julio de cada año, sin bien, no se establece la obligación

³¹ En la actualidad, algunas asociaciones inscritas en el Registro Nacional de Asociaciones poseen actividades mercantiles, tales como restaurantes, agencias de viajes, lavanderías, viveros, construcciones metálicas, fabricación de muebles, etc.

³² El sometimiento a las obligaciones contables sería una garantía frente a terceros de transparencia y de solvencia.

de un control externo por personal cualificado e independiente, dejando abierta su regulación para un posterior desarrollo reglamentario, en el que se indicará en qué circunstancias se deberán someter a auditoría, según establece el artículo 34 de la Ley de Asociaciones de 2002.

A pesar de todo lo anteriormente indicado, observamos la existencia de asociaciones calificadas y registradas como tales, que indirectamente obtienen ventajas económicas para sus asociados, son las llamadas asociaciones económicas y las asociaciones profesionales. Entre las primeras, nos encontramos con las Cámaras Comerciales³³, asociaciones de Asuntos Financieros y de Seguros, de Turismo, para Ferias y Exposiciones, en el sector de Agricultura, Ganadería y Pesca, en el sector Industrial, en el sector del Comercio y otros Servicios y otras asociaciones económicas. No obstante, algunas de ellas deberían constituirse como Agrupaciones de Interés Económico (AIE) y no como asociaciones acogidas a la ley de 2002. Sin embargo, recurren a esta figura por las ventajas fiscales que ofrece, dado que como apunta De Salas Murillo (1999, p.215), “no cabe duda que si bien tales asociaciones no tienen ánimo de lucro para sí mismas, en ocasiones sus miembros sí que lo tienen. Es decir: la actividad interpuesta, la de la asociación, no es directamente lucrativa, pero sí indirectamente. Se plantea entonces si nos hallamos, ante un supuesto de fraude de Ley”.

Por su parte, las asociaciones profesionales comprenden un gran número de figuras de base asociativa cuyo nexo de unión es la común profesión o situación laboral. Entre las mismas, se hallan los sindicatos y asociaciones empresariales, colegios profesionales, asociaciones profesionales de jueces y magistrados y las asociaciones que no gozan de una configuración especial³⁴. Estas asociaciones, en su mayor parte, están sometidas a un tratamiento

³³ Están constituidas por asociaciones de comerciantes de un determinado ramo o sector concreto de la ciudad y no tienen ninguna conexión con las Cámaras de Comercio que gozan del carácter de las Corporaciones de Derecho público.

³⁴ En el apartado de Asociaciones Profesionales inscritas en el Registro de Asociaciones, se hallan las de prensa, radio y televisión, de arte y literatura, de la enseñanza, de la sanidad, titulados, etc.

especial, acogidas a una Ley especial³⁵ e inscritas en un Registro propio y, por tanto, reguladas por la Ley de 2002 sobre Asociaciones sólo con carácter supletorio. No obstante, dentro de este grupo, existen algunas inscritas en el Registro Nacional de Asociaciones, bien porque se crearon con anterioridad a la Ley 19/1977 o bien porque son asociaciones profesionales para otros fines, tales como organización de conferencias, investigaciones relacionadas con sectores profesionales, etc., que sí son reguladas por la Ley Orgánica 1/2002.

Estas últimas, que son las que nos ocupan, dado que están sometidas a la Ley de Asociaciones, son catalogadas como entes sin ánimo de lucro, aunque su finalidad puede ser conceptuada como económica, puesto que está directamente relacionada con intereses de los socios de tipo patrimonial. Sin embargo, como señala De Salas Murillo (1999, p.224), “las posibles ventajas conseguidas no son individualizables sino genéricas, para un colectivo determinado”.

En consecuencia, siempre que exista un incremento patrimonial contabilizable individualmente en el patrimonio de cada integrante de la agrupación, de modo que se aprecie una relación de casualidad entre la actividad de la entidad y su ganancia efectiva o su gasto no realizado³⁶, ha de negarse el carácter de asociación porque hay enriquecimiento individual. Si tal individualización o reparto no se produce, sino que lo que se consigue mediante la actividad asociativa son ventajas genéricas para un colectivo de individuos³⁷, puede considerarse sin ningún problema que nos hallamos ante asociaciones sin ánimo de lucro.

³⁵ Ley 19/1977, de 1 de abril, sobre regulación del derecho de asociación sindical, que se aplica a las asociaciones profesionales y de empresarios.

³⁶ Existe ánimo de lucro, según se desprende de la STS de 18/11/1986 (RJ 1986/6442), cuando los partícipes de la entidad obtienen un ingreso efectivo o logran un menor gasto o coste como consecuencia de las operaciones que la entidad realiza. Esto es, existe un reparto directo o indirecto de beneficios.

³⁷ Los beneficios que se obtengan como consecuencia de la actividad de la asociación, bien se destinan a la realización de una actividad sin fines lucrativos o bien al mantenimiento o mejora de las instalaciones donde se desarrolla o bien se reparten entre las personas ajenas a la asociación en el supuesto de asociaciones benéficas.

Por tanto, no tiene cabida dentro de la Ley de asociaciones, ni las mutualidades, que se rigen por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, que ordena el seguro privado y las mutualidades de previsión social, ni las cooperativas³⁸, ni las sociedades de uso y disfrute -comunidades de bienes³⁹ y propietarios-, ni las Agrupaciones de Interés Económico (AIE), ni las uniones temporales de empresas. Todas estas figuras, aunque parten de una base asociativa, presentan un atributo en relación con la actividad económica que las aproxima a la sociedad, civil o mercantil, cual es el del lucro perseguido por cada uno de sus integrantes, es decir, persiguen fines económicos y es por ello por lo que se hayan expresamente excluidas en la actual Ley de Asociaciones en su artículo 1.4.

Asimismo, debemos mencionar que la remuneración de los directivos de la asociación o junta directiva y la posibilidad de que los asociados sean contratados por la asociación para el desempeño de sus actividades⁴⁰ no está en contradicción con el carácter no lucrativo, o lo que es lo mismo, con la obtención de un beneficio no repartible. No obstante, es habitual en

³⁸ Las cooperativas se diferencian de las asociaciones y las fundaciones, en que aquéllas se constituyen por sus socios, bien sean productores o consumidores, para solventar problemas económicos personales, actuar en el mercado, crear riqueza y rentabilizar su actividad. De hecho, no existen cooperativas que tengan un fin social general. En ellas el lucro no va unido a una simple aportación de capital, sino que depende del factor trabajo o consumo, pero no por ello se renuncia a los beneficios económicos para los cooperativistas, de la misma forma que sucede en las mutuas.

En este sentido, la Ley 27/1999 de 16 de julio, de Cooperativas, en su artículo 1.1, establece que “la cooperativa es una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales”. De este modo, se desprende el lucro subjetivo de estas figuras, el cual se percibe por aprovechamiento o percepción directa o por estricta distribución de sus resultados económicos, mediante precios superiores o inferiores a los del mercado o bien al final del ejercicio, dependiendo de que sea el cooperativista o la sociedad el que realice la correspondiente prestación.

³⁹ Aunque el objeto de todas las comunidades de bienes no es, necesariamente, el lucro repartible entre las distintas personas, como consecuencia de la gestión de los bienes indivisos, existen otras notas que las diferencian de las asociaciones, como son su carencia de personalidad jurídica. En este sentido, como señala López Nieto (2000, p. 57), “las comunidades suponen bienes indivisos pertenecientes a varias personas y las asociaciones implica la presencia de un patrimonio que se imputa a una persona jurídica distinta de los socios”.

⁴⁰ Es frecuente, en asociaciones de atención al menor, al discapacitado, de ayuda al tercer mundo, etc., que existan miembros de la asociación que sean contratados como trabajadores o asistentes sociales, ocupando en algunos casos puestos en la junta directiva. También proliferan las Organizaciones no Gubernamentales (ONG), asociaciones que prestan servicios humanitarios en países del Tercer Mundo, que contratan a “socios cooperantes”, como médicos, enfermeros, etc.

determinadas asociaciones, principalmente de carácter asistencial, que existan voluntarios⁴¹, los cuales no perciben remuneración alguna.

A este respecto, la legislación actual sólo prohíbe la remuneración de los miembros de la Junta directiva en el caso de asociaciones de utilidad pública cuando lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas, por lo que cabe deducir que en el resto de las asociaciones están permitidas las retribuciones a los cargos directivos por el desempeño de sus funciones sin tener en cuenta el origen de las mismas. Debido a lo anterior, la Ley Orgánica 1/2002, artículo 11.5, establece que en el caso de que los miembros de los órganos de representación reciban retribuciones en función del cargo, éstas deberán constar en los estatutos y en las Cuentas Anuales aprobadas en asamblea. Si bien, en todos los casos, se permiten la remuneración a los asociados o a los directivos por la realización de cualquier actividad ajena a su cargo dentro de la asociación, siempre que exista un contrato de trabajo que avale dicha relación, de conformidad con lo establecido en el artículo 32.1 apartado c) de la citada legislación.

Además, es necesario apuntar que tanto los fines como las actividades que se desarrollan han de ser lícitos, para lo cual regirán las normas penales y civiles. A este respecto, nuestra Constitución señala en el artículo 22.2 que “las asociaciones que persigan fines o utilicen medios tipificados como delitos son ilegales”, motivo por el cual la nueva Ley Orgánica 1/2002 de Asociaciones lo ratifica con iguales términos en su artículo 2.7, añadiendo, en el apartado siguiente - artículo 2.8-, como ilegales las asociaciones secretas y las de carácter paramilitar. Asimismo, el artículo 515 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, que promulga el Código Penal, anota que “son punibles las asociaciones ilícitas, teniendo tal consideración:

⁴¹ El gran protagonismo de esta figura queda puesto de manifiesto en la legislación existente a nivel estatal, Ley 6/1996, de 15 de enero, del voluntariado, y a nivel autonómico, Ley 9/1992, de 7 de octubre, del Voluntariado social de Aragón; Ley 1/1998, de 5 de febrero, reguladora del Voluntariado Social en Extremadura; Ley 17/1998, de 25 de junio, del Voluntariado en el País Vasco; Ley 7/1998, de 6 de mayo, del Voluntariado en la Rioja; Ley 4/1998, de 15 de mayo, de Voluntariado de Canaria; Ley Foral 2/1998, de 27 de marzo, del Voluntariado en Navarra, Ley 3/200, de 22 de diciembre, del Voluntariado de Galicia.

- 1º Las que tengan por objeto cometer algún delito o, después de constituidas, promuevan su comisión.
- 2º Las bandas armadas, organizaciones o grupos terroristas.
- 3º Las que, aun teniendo como objeto un fin lícito, empleen medios violentos o de alteración o control de la personalidad para su consecución.
- 4º Las organizaciones de carácter paramilitar.
- 5º Las que promuevan la discriminación, el odio o la violencia contra personas, grupos o asociaciones por razón de ideología, religión o creencias, la pertenencia de sus miembros o de algunos de ellos a una etnia, raza o nación, su sexo, orientación sexual, situación familiar, enfermedad o minusvalía, o inciten a ello.
- 6º Las que promuevan el tráfico ilegal de personas⁴².

Otra cuestión a considerar, en este apartado, es la de aclarar si el fin no lucrativo de las asociaciones debe ser de interés público o puede conllevar también un interés particular. Este hecho, que no quedaba claramente expuesto en la anterior legislación, queda patente en el artículo 5.1 de la Ley Orgánica 1/2002 cuando señala que pueden ser tanto de interés general o particular. A pesar de lo anterior, de la interpretación de los artículos 35 y 36 del Código Civil, se desprende que las asociaciones de interés particular son las sociedades civiles y mercantiles, identificando, de esta forma, el interés particular con el ánimo de distribuir entre sí las ganancias - ánimo de lucro-, mientras que las asociaciones, en sentido estricto, las identifica con aquellas que tienen o persiguen un interés público. Y, del mismo modo, se pronuncian distintos tratadistas como Maluquer de Montes (1993, p.160), el cual considera fundamental en la asociación el interés público o interés general que predomina

⁴² El punto sexto queda establecido en la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre Derechos y Libertades de los Extranjeros en España.

sobre el particular de cada asociado e identifica totalmente el interés particular con las sociedades civiles o mercantiles.

Sin embargo, al margen de quedar expresamente recogido en la reciente Ley, constatamos que existen asociaciones sin ánimo de lucro de interés particular, tales como asociaciones de fines científicos, artísticos, literarios, políticos, de recreo, etc. conocidas bajo las denominaciones de Academias, Ateneos, Casinos, Círculos y otros. Por ello, la solución que proponen la mayoría de los autores⁴³ pasa por una interpretación amplia de la expresión “interés público” del Código Civil, que ha de realizarse por la vía de la exclusión, es decir, para el Código Civil el “interés público” es todo lo que no es “ánimo de lucro”, de ahí que se permita la inclusión de estas asociaciones de fin no lucrativo, pero de interés particular o limitado, debiéndose de acoger a la Ley de Asociaciones de 2002.

En consecuencia, la diferencia existente entre interés particular e interés general o público radica en si la actividad de la asociación sólo beneficia a los asociados o, por el contrario, beneficia real y directamente a un colectivo genérico de personas que no pertenecen a la asociación, considerándose a las primeras de interés particular y a las segundas de interés general. No obstante, debemos señalar que el interés general no conlleva la satisfacción de fines públicos, dado que éstos deben ser encomendados a las distintas Administraciones Públicas.

Conjuntamente con el “interés general”, la asociación puede obtener la declaración administrativa de “utilidad pública”, dependiendo de su fin, de las actividades realizadas para su consecución y de la posesión de determinados requisitos, como se desprende del artículo 32 de la actual Ley de Asociaciones.

⁴³ Véase al respecto autores como:

- Badeneses Gasset: *“Las asociaciones de utilidad pública. Alcance de su régimen específico”*. Libro homenaje a Roca-Sastre II. Junta de Decanos de Colegios Notariales.1977.
- Marín López: Incluido en Carrasco Pereira y otros. Derecho Civil. Introducción. Derecho de la persona. Derecho subjetivo. Derecho de la propiedad, Ed. Tecnos, Madrid, 1996.
- Puig i Ferriol y otros: Manual de Derecho Civil I. Ed.Pons, Barcelona,1995.

Como analizaremos más adelante, la declaración de “utilidad pública” supone para las asociaciones el otorgamiento de una posición privilegiada, fundamentalmente desde un punto de vista fiscal y económico⁴⁴ y del disfrute del prestigio que tal declaración conlleva.

Por otro lado, las asociaciones pueden tener finalidades de “interés público”, sin que ello suponga equipararse con los fines propios de la Administración Pública. De hecho, existen asociaciones que han sido apoderadas por vía legal de funciones públicas. A estas asociaciones se les denominan “asociaciones privadas de configuración legal”, las cuales sin ser Corporaciones de Derecho Público, adoptan funciones públicas⁴⁵. Ejemplo de lo anterior son, en primer lugar, las Federaciones Deportivas, a las que la Ley de 31 de marzo de 1980 atribuyó funciones públicas de carácter administrativo; en segundo lugar, las entidades urbanísticas de colaboración, como las juntas de compensación, las asociaciones administrativas de propietarios en el sistema de cooperación y las entidades de conservación, en tanto que el Reglamento de Gestión Urbanística, contenido en el Real Decreto 3288/1978 de 25 de agosto que desarrolla el Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1976 aprobado por Real Decreto 1346/1976, otorga a estas entidades de colaboración carácter administrativo y dependencia de la administración urbanística; y, en tercer lugar, las asociaciones administrativas de contribuyentes, reguladas por la legislación local, en la Ley Reguladora de las

⁴⁴ Las asociaciones declaradas de utilidad pública, artículo 33 de la Ley Orgánica 1/2002, disfrutan de las exenciones y beneficios fiscales que la Ley 49/2002 les reconoce, y gozan de beneficios económicos que las leyes establecen a favor de las mismas. Esto se materializa en que las principales ayudas económicas procedentes del Estado son asignadas a estas entidades. Además, estas organizaciones poseen asistencia jurídica gratuita en los términos previstos en la legislación específica.

⁴⁵ Algunos autores consideran los Fondos de Promoción de Empleo, creados por la Ley 27/1984 de 26 de julio de reconversión industrial, como asociaciones privadas de configuración legal dado que se constituyen como entidades colaboradoras del Instituto Nacional de Empleo. No obstante, después de analizar su normativa -artículo 22 de la Ley 27/1984- no consideramos oportuno identificar a estas entidades como verdaderas asociaciones, puesto que su nacimiento no se realiza por voluntad de los asociados, sino que viene determinado por los Reales Decretos de reconversión que deben prever estas figuras; además, no se rigen por normas interna, sino a través de normas básicas emitidas por el Gobierno mediante Real Decreto; y, por último, el patrimonio resultante tras su disolución, no va dirigido a instituciones que poseen similares fines, sino que se ingresa en el Tesoro o se transfiere al Patrimonio del Estado. En consecuencia, esta figuras están más cerca de ser consideradas Corporaciones de Derecho público que verdaderas asociaciones privadas.

Haciendas Locales. La pertenencia a estas asociaciones, en ocasiones, es obligatoria, lo que implica que el principio de voluntariedad, que tratamos más adelante, no se alcance, y tienen un régimen jurídico especial, razón por la que deben ser inscritas en un registro distinto al general.

Finalmente, señalar que la importancia atribuida al elemento teleológico queda de manifiesto en el hecho de ser éste el criterio elegido por los Registros de Asociaciones para llevar a cabo la clasificación de las mismas en el momento de su inscripción.

1.2.2.3. Elemento de aportación.

Con relación a las aportaciones realizadas por los asociados, cabe significar que una de las características de las mismas es que no necesariamente deben ser económicas, puesto que se puede aportar una actividad o un determinado conocimiento. Esta idea hace que se alejen de las fundaciones, dado que las mismas se constituyen a partir de un patrimonio aportado por el fundador para la realización de un fin, y sin dicho patrimonio no puede haber fundación.

Por tanto, los fundadores o los asociados, a lo largo de la vida de la asociación, pueden limitarse a prestar sus conocimientos o sus actividades. En consecuencia, su aportación personal, en principio, no tiene un carácter patrimonial, salvo que se considere que cualquier actividad humana que se aporte pueda ser económicamente valuable. No obstante, es importante resaltar que cualquier asociación necesita un mínimo de medios materiales para desarrollar su actividad. Tal y como apunta O`Callaghan (1995, p.16), “para que una asociación no sea una mera entelequia, es preciso que tenga un patrimonio personal, de mayor o menor entidad”. De hecho, lo anterior se exige en el artículo 7.1 apartado j) de la Ley de Asociaciones de 2002, el cual establece que en los estatutos de las asociaciones conste el patrimonio inicial y los recursos económicos de los que se podrán hacer uso.

Por lo que respecta al patrimonio inicial, éste está constituido por el conjunto de bienes o derechos aportados por los socios fundadores en el momento de la constitución de la asociación. El mismo puede estar integrado por bienes en metálico, por aportaciones no dinerarias y por derechos o acciones aportados por los asociados fundadores e incluso por personas ajenas a la asociación. Además, también cabe la posibilidad de que no exista aportación inicial, lo cual lo constatamos con la existencia de asociaciones inscrita en el Registro cuyo patrimonio fundacional es cero.

Por su parte, los recursos económicos, que comprenden los medios necesarios para que la asociación pueda lograr sus fines, pueden ser de diversa índole, tales como:

- Las cuotas de entrada o de ingreso de nuevos socios, cuotas ordinarias y extraordinarias que satisfagan, cuya cuantía y periodicidad se habrán establecido por la Asamblea General.
- Las cuantías recibidas en concepto de herencia, donación o legado.
- Las subvenciones concedidas por organismos públicos.
- Los importes recibidos en concepto de patrocinio⁴⁶ o de marketing con causa⁴⁷.
- Los convenios y conciertos⁴⁸.

⁴⁶ Es la aportación que una entidad privada hace a una asociación para que ésta desarrolle una actividad a cambio de la mención de quien a hecho la aportación.

⁴⁷ El marketing con causa (MCC) es una forma de financiación de las entidades no lucrativas relativamente reciente, aparece en España en los años 90 y consiste en la aportación de dinero por parte de las empresas a las entidades no lucrativas en función de las ventas de un determinado producto. De esta manera se hace partícipe al consumidor con una buena causa, a través de la compra de productos, que revierte una parte de su precio en la asociación. El factor clave es la solidaridad. El patrocinio se diferencia del MCC en que el dinero es portado antes de la realización de la actividad y no varía en función de los niveles de ventas de la empresa.

⁴⁸ Salvo futuras consideraciones, el vocablo convenio y concierto se suelen usar indistintamente, constituyéndose como unas figuras intermedias entre los contratos privados y las concesiones administrativas públicas. No obstante, se distinguen de la subvenciones por su bilateralidad, al

- El producto de los rendimientos de sus bienes.
- Ventas de servicios⁴⁹
- Los medios económicos obtenidos como consecuencia de las actividades mercantiles realizadas por la asociación.
- Actividades recaudadoras de fondos -rifas, fiestas, concursos, participaciones de loterías, etc.-.
- Los créditos obtenidos de entidades financieras.

Los recursos económicos obtenidos, una vez deducidos los gastos, servirán para incrementar el fondo social y, en ningún caso, como hemos apuntado en el epígrafe anterior, podrán ser repartidos. Sin embargo, la actual normativa, en su artículo 23.2, establece que en el supuesto de separación voluntaria de un asociado, los estatutos podrán establecer que éste pueda percibir la participación patrimonial inicial u otras aportaciones económicas realizadas, sin incluir las cuotas de pertenencia a la asociación que hubiese abonado, con las condiciones, alcances y límites que se fijen en los estatutos; siempre y cuando la reducción patrimonial no implique perjuicios a terceros.

De todo lo anterior se deduce que en las asociaciones adquiere tanta importancia el dinero que aporta cada socio en concepto de cuotas, dado que sin él no se podría desarrollar sus fines, como las actividades desarrolladas por éstos al servicio de la asociación. De esta forma, existen asociaciones que cuentan con socios cuya única aportación es pecuniaria junto con otros cuya aportación es preferente o totalmente no pecuniaria⁵⁰, con el único límite de que éstos no pueden ser totalmente inactivos. Como señala Pellise Prats

existir un acuerdo o pacto firmado entre dos partes. Vease al respecto, Alonso Seco, J.M. y Gonzalo González, B. (2000): *La asistencia social y los servicios sociales en España*. Ministerio de la Presidencia. Estudios Jurídicos. Boletín Oficial del Estado. Madrid, pp. 510-558.

⁴⁹ El cobro de determinados servicios o actividades es conveniente siempre que sea posible, garantizando que una parte de los costes de la actividad se recupera directamente por la aportación del usuario o adquirente, siempre teniendo en cuenta no realizar competencia desleal con empresas privadas sobre actividades ajenas al objeto o fin de la asociación.

⁵⁰ Las ONGs, cuentan con socios “*activos*” que desarrollan actuaciones en el Tercer Mundo y con socios “*protectores*” que sólo aportan una cantidad mensual de dinero.

(1951, p.82), “los socios deberán aportar a la asociación ayuda en medios reales y actividades, en la proporción que les correspondan, según las necesidades de la entidad”.

1.2.2.4. Elemento de voluntariedad.

Este elemento hace referencia a que los integrantes de una asociación lo son por voluntad propia, lo cual ha de estar presente tanto en el momento de la creación de la asociación, como en el ingreso y salida de sus asociados. Esta voluntariedad debe tener su proyección en la libertad que tienen sus miembros en la determinación de los fines, de las actividades, estructura y funcionamiento de la asociación, sin perjuicio de que la legislación actual exija unas pautas mínimas en relación con estos aspectos.

Las asociaciones nacen por voluntad de los particulares, considerándose como un derecho natural, inherente a la naturaleza humana, razón por la cual dicho derecho tiene un reconocimiento supranacional. En este sentido, la Declaración Universal de los Derechos Humanos⁵¹, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948, establece en su artículo 20 que “toda persona tiene derecho a la libertad de reunión y de asociación pacíficas”. De igual modo, dicho derecho queda reconocido en el artículo 11 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales⁵², firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950, el cual establece que “toda persona tiene derecho a la libertad de reunión pacífica y a la libertad de asociación, incluido el derecho de fundar, con otras, sindicatos y de afiliarse a los mismos para la defensa de sus intereses” ;y, finalmente, en el artículo 22 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, de 19 de diciembre de 1966, se aprueba que “toda persona tiene derecho a asociarse libremente con otras”.

En nuestro país, la libertad de asociación queda reconocida en el artículo 22 de nuestra Carta Magna, como un derecho fundamental de los españoles.

⁵¹ Ratificada en la Conferencia de Helsinki de 1977.

⁵² Ratificado el 26 de septiembre de 1979. BOE nº 243, de 10 de octubre.

Esto conlleva la imposibilidad de imponer trabas y controles administrativos injustificados en la formación y vida de la asociación, que existían en épocas anteriores, sin perjuicio de que las asociaciones, al igual que los ciudadanos y los poderes públicos, estén sujetas al ordenamiento jurídico, según el artículo 9 de la Constitución. Como consecuencia de lo anterior, en el antiguo marco legislativo se produjo la derogación de todos aquellos artículos de la Ley 191/1964 y del Decreto 1440/1965 contrarios al precepto constitucional y que de alguna manera limita la libertad de estos entes. Con la publicación de la actual Ley Orgánica 1/2002, relativa al Derecho de Asociaciones, se aborda el necesario desarrollo del artículo 22 de la Constitución, actualizando de esta manera la antigua y abigarrada legislación en materia de asociaciones y colocando el primer eslabón de un posterior desarrollo reglamentario.

En consecuencia, este derecho fundamentado en la naturaleza humana se encuentra protegido por la Comunidad Internacional y los Estados modernos democráticos. No obstante, como establece Latorre (1989, p.132), “el gran problema político es conciliar la libertad natural del hombre con la necesidad de la vida en un Estado”, y es por ello por lo que existen límites al derecho de asociación. Por tanto, no es raro que el Pacto Internacional y el Convenio Europeo añadan que pueden existir restricciones a este derecho, previstas por la ley, cuando constituyan medidas necesarias, en una sociedad democrática, en interés de la seguridad nacional, la seguridad pública, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y libertades ajenos; además de las restricciones legales cuando se trate de miembros de las Fuerzas Armadas y de la Policía (artículo 22 del Pacto Internacional y 11 del Convenio Europeo).

También consideramos que el hecho de que sea un derecho fundamental del individuo, y, por tanto, esté protegido por la Constitución, no imposibilita la necesidad de que existan ciertos controles y una adecuada información de su actividad, máxime cuando lo anterior es necesario para proteger su eficacia, el uso que hacen de los recursos que obtienen de la sociedad, la calidad de los servicios que prestan, etc., del mismo modo que se establecen sobre otras

unidades económicas.

Esta característica es el elemento diferenciador esencial entre una asociación y una corporación, dado que esta última no nace por voluntad de los ciudadanos, sino que surge por una ley o por una resolución administrativa que opera en el ámbito de una ley, debiendo estar fijado, por la legislación competente, su fin, las actividades que desarrolla y la adscripción de sus miembros, obligatoria en la mayoría de los casos. Dentro de esta figura tienen cabida los Colegios Profesionales, Cámaras Agrarias, Cámara de Comercio, Industria y Navegación⁵³, Cofradías de Pescadores, las Juntas de Compensación de la Legislación Urbanística, Comunidades de usuarios de aguas⁵⁴, etc. No obstante, existen asociaciones, comentadas anteriormente, que sin ser Corporaciones de Derecho Público, sino “asociaciones privadas de configuración legal”, poseen un régimen jurídico especial, imponiéndoseles la creación y la pertenencia forzosa de sus miembros, como consecuencia de las funciones públicas que desempeñan.

Asimismo, otra figura que tampoco puede ser catalogada como asociación, debido, entre otras razones, a no cumplir la característica que nos ocupa, sería la comunidad de propietarios, dado que ésta se crea por la Ley de Propiedad Horizontal⁵⁵ y la pertenencia a la misma es obligatoria para los propietarios de los inmuebles que constituyen dicha comunidad, además de no ser posible la entrada de personas ajenas a la misma, no cumpliéndose, por tanto, el principio de voluntariedad ni en su creación ni en el ingreso y salida de sus miembros.

En consecuencia, las asociaciones son entidades privadas constituidas por la voluntad de varias personas físicas o jurídicas. Dicha voluntariedad queda plasmada en un acto constitutivo, el cual se documenta en una acta

⁵³ Ley de 3/1993, de 22 de marzo de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación.

⁵⁴ Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas.

⁵⁵ La Ley 8/1999, de 6 de abril, regula esta forma especial de propiedad, establecida en el artículo 396 del Código Civil, sobre los elementos y servicios comunes de los inmuebles.

denominada “de constitución” o “fundacional”⁵⁶, en la que queda constancia, por escrito, de tal acto, con la finalidad de que produzca efectos jurídicos. Como establece Mora Alarcón (1996, p.197), la naturaleza del acto constitutivo diferencia a una asociación de una fundación, dado que, la primera, se constituye mediante el acuerdo o contrato de varias personas y, la segunda, mediante un acto unilateral -inter vivos o mortis causae- por el cual el fundador destina ciertos bienes a una finalidad o negocio jurídico fundacional.

La voluntariedad también debe estar presente en el ingreso de nuevos miembros, tal y como señala el artículo 19 de la legislación actual, donde se expone que “la integración en una asociación es libre y voluntaria, debiéndose ajustarse a lo establecido en los estatutos”. En este sentido, como hemos señalado anteriormente, la estructura de estas organizaciones es esencialmente abierta, puesto que las asociaciones tienen una aptitud receptora ante nuevos socios; se amparan en el principio de “puertas abiertas”. Dicho principio es compatible con la obligación existente, en determinadas asociaciones, de exigir a las personas que quieran solicitar su admisión el cumplimiento de determinados requisitos⁵⁷ establecidos en los estatutos, sin que ello sea tipificado como ilegal o discriminatorio. Además, aún cumpliendo dichos requisitos, puede estar condicionada su inclusión al acuerdo de gobierno de la asociación, lo cual conllevaría a un tipo de asociación cerrada.

Una vez obtenida la condición de asociado, ésta será intransmisible, salvo que los estatutos dispongan otra cosa, por causa de muerte o a título gratuito - Ley Orgánica 1/2002, artículo 20-, y le confiere a su titular una serie de derechos y deberes⁵⁸, los cuales no estaban establecidos en la derogada

⁵⁶ Vease al respecto Fabra Valle, G.: *Manual Práctico de Asociaciones. Formularios. Comentarios Jurisprudenciales y Legislación*. Ed. Edisofer, S.L., Madrid, 2000, donde se presenta modelos de acta de constitución y solicitud de inscripción.

⁵⁷ Requisitos que pueden ser de edad, sexo, cualificación profesional, etc.

⁵⁸ De conformidad con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, artículos 21 y 22, los derechos y deberes de los asociados son los siguientes:

Derechos.

- Participar en las actividades de la asociación y en los órganos de gobierno y representación, a ejercer el derecho de voto, así como a asistir a la Asamblea General, de acuerdo con los estatutos.

legislación.

De la misma manera, el elemento de voluntariedad alcanza al derecho del asociado de separarse de la organización en cualquier momento⁵⁹. Consecuentemente, nadie puede ser obligado a ingresar en una asociación o a permanecer en su seno. De este modo, los socios, aunque de forma voluntaria constituyen la asociación y pasan a formar parte de ella, no se encuentran unidos entre sí directa y recíprocamente, sino que lo están a través de ella; la entidad fundada, por su estructura corporativa, prevalece y destaca sobre los individuos que la crean y la integran, surgiendo, de esta forma, otro elemento característico de la asociación, cual es, la organización.

1.2.2.5. Elemento de organización.

Este elemento es necesario, para la consecución del fin de la asociación, dado que, como afirma Coviello (1929, p.196), “si cuando varios individuos se proponen realizar un fin que no es individual, obrasen cada uno por su cuenta, como si se tratase de un interés exclusivamente propio, es fácil comprender que el resultado sería casi nulo”.

La organización de la asociación adopta una característica propia cual es su “estructura corporativa”, cuyo fundamento se concreta en la

-
- A ser informado acerca de la composición de los órganos de gobierno y representación de la asociación, de su estado de cuentas y del desarrollo de su actividad.
 - A ser oído con carácter previo a la adopción de medidas disciplinarias contra él y a ser informado de los derechos que den lugar a tales medidas, debiendo ser motivado el acuerdo que, en su caso, imponga la sanción.
 - A impugnar los acuerdos de los órganos de la asociación que estime contrarios a la ley o a los Estatutos.

Deberes

- Compartir las finalidades de la asociación y colaborar para la consecución de las mismas.
- Pagar las cuotas, derramas y otras aportaciones que, con arreglo a los estatutos, puedan corresponder a cada socio.
- Cumplir el resto de obligaciones que resulten de las disposiciones estatutarias.
- Acatar y cumplir los acuerdos válidamente adoptados por los órganos de gobierno y representación de la asociación.

⁵⁹ La Ley Orgánica 1/2002 en su artículo 23 instaura que “los asociados tienen derecho a separarse voluntariamente de la asociación en cualquier tiempo”.

despersonalización e institucionalización del fin, dado que lo importante en esta figura no son los individuos sino el fin; por tanto, la misma permanece con independencia de las incorporaciones o salidas de personas que se produzcan en ella.

La estructura organizativa de la asociación, según la actual legislación⁶⁰, está fundamentada en dos ejes principales; por un lado, “la asamblea general”, que es el órgano supremo y deliberante; y, por otro, “la junta directiva” o “junta de gobierno”, que es el órgano de representación que administra y ejecuta las decisiones.

El primero de ellos, la asamblea, constituida por todos los asociados, adoptará las decisiones del grupo sobre las competencias que le son propias, siguiendo el principio de mayoría simple o de democracia interna de las personas presentes o representadas⁶¹, y deberá reunirse como mínimo una vez al año o, con carácter extraordinario, cuando lo solicite un número de asociados no inferior al 10%. No obstante, se necesitará la mayoría cualificada de las personas presentes o representadas, qué resultará cuando los votos

⁶⁰ La Ley Orgánica 1/2002 de Asociación establece en el artículo 11. 2, establece que el régimen interno de las asociaciones deberá ajustarse a lo establecido en sus propios estatutos, siempre que no esté en contradicción con la citada Ley y las normas que las desarrolle. Además, determina dos órganos, la asamblea general - artículo 11.3- y un órgano de representación que gestione y represente los intereses de la asociación -artículo 11.4-.

Por su parte, la Ley vasca de asociaciones en su artículo 12, dispone que “... sin perjuicio de la capacidad de organización, en todas las asociaciones existirán como mínimo, los siguientes órganos:

- a) una asamblea general de socios...
- b) un órgano colegiado o junta directiva...”

La Ley catalana de asociaciones en su artículo 12 expone que “en las asociaciones deben existir como mínimo, los siguientes órganos:

- 1) Una asamblea general...
- 2) Un órgano de gobierno que gobierne, gestione y represente a los intereses de la asociación, de acuerdo con las disposiciones y directrices de la asamblea general”

Y, finalmente, la Ley Canaria en su artículo 19, determina que “ la organización de la asociación contendrá, al menos, los siguientes órganos:

La asamblea general de asociados, que es el máximo órgano de gobierno de la asociación.

El órgano de representación, que gestiona y representa los intereses de la asociación.”

⁶¹ En la asamblea cada persona es un voto, siguiendo el principio democrático; por ello no se admite la posibilidad de que cada socio tenga derecho a un número de votos en función de la cuota mensual que pague.

afirmativos superen la mitad, para los acuerdos relativos a disolución de la asociación, modificación de estatutos, disposición o enajenación de bienes y remuneración de los miembros del órgano de representación (Ley Orgánica 1/2002, art. 12, apartado d).

El segundo de los órganos, la junta directiva, compuesto por el presidente, el secretario, el tesorero y un número indeterminado de vocales -en función de las necesidades de la asociación-, ejecutará la voluntad expresada en la asamblea y gestionará y representará los intereses de la asociación en su relación con terceros. Para ser miembro de este órgano, al margen de lo que establezcan los respectivos estatutos, la Ley exige, en su artículo 11.4, como requisitos indispensables, ser asociado, mayor de edad, estar en pleno uso de los derechos civiles y no estar incurso en los motivos de incompatibilidad establecidos en la legislación vigente.

Las competencias mínimas de cada uno de estos órganos, vienen recogidas en las Leyes autonómicas⁶², en sus artículos 12. Sin embargo, la Ley

⁶² El artículo 12 de la Ley catalana 7/1997, de Asociaciones, indica que las asociaciones deben de existir, como mínimo los siguientes órganos:

1. Una asamblea general de asociados y asociadas, soberana que debe reunirse, como mínimo una vez al año y tener las siguientes competencias:
 - a) Modificar los estatutos.
 - b) Elegir y separar a los miembros del órgano de gobierno y controlar su actividad.
 - c) Aprobar el presupuesto anual y la liquidación de las Cuentas Anuales, así como adoptar los acuerdos para la fijación de la forma y el importe de la contribución al sostenimiento de los gastos de la asociación y aprobar la gestión realizada por el órgano de gobierno.
 - d) Acordar la disolución de la asociación.
 - e) Incorporarse a otras uniones de asociaciones o separarse de las mismas.
 - f) Solicitar la declaración de utilidad pública.
 - g) Aprobar el reglamento de régimen interior.
 - h) Acordar la baja o separación definitiva, previo expediente, de los asociados y asociadas.
 - i) Conocer las solicitudes presentadas para ser socios o socias, así como las altas y bajas de asociados y asociadas por razón distinta a la separación definitiva.
 - k) Resolver sobre cualquier otra cuestión que no esté directamente atribuida a ningún otro órgano de la asociación.
2. Un órgano de gobierno que gobierne, gestione y represente a los intereses de la asociación, de acuerdo con las disposiciones y directrices de la asamblea general,

nacional de Asociación no las mencionan explícitamente, sino que lo deja a tenor de lo establecido en los estatutos, si bien a lo largo de sus preceptos señala algunas competencias esenciales de la asamblea como son las de aprobar anualmente las Cuentas Anuales, disolver la asociación, cambiar los estatutos, remunerar a los órganos de gobierno y enajenar bienes.

Estos dos órganos deben tener una conexión duradera y estable, que les

teniendo en cuenta que las facultades de este órgano se extienden con carácter general a todos los actos propios de las finalidades de la asociación, sin perjuicio de que los estatutos puedan determinar otros para los que se requiera la autorización expresa de la asamblea”.

Por su parte, el artículo 12 de la Ley vasca 3/1988, de Asociaciones, señala que “en todas las asociaciones existirán los siguientes órganos:

- a) Una asamblea general de socios, cualquiera que sea su denominación, que se reunirá al menos una vez al año. Son de competencia de la asamblea general los acuerdos relativos a:
 - 1) La modificación y el cambio de los estatutos de conformidad con el artículo 18.
 - 2) La elección de la junta directiva a la que se refiere la letra b), así como su supervisión y control.
 - 3) La aprobación del presupuesto anual y la liquidación de cuentas.
 - 4) La disolución de la asociación, en su caso.
 - 5) La federación y confederación con otras asociaciones o el abandono de algunas de ellas.
 - 6) Cualquiera otro que determinen los estatutos.
- b) Un órgano colegiado o junta directiva a cuyo cargo correrá la gestión ordinaria de la asociación de acuerdo con las directrices de la Asamblea y bajo su control. Los miembros de este órgano serán elegidos por aquella de conformidad con sus Estatutos...”.

Y finalmente, el artículo 20 de la Ley 4/2003 de Asociaciones de Canarias establece que “la asamblea general tiene las siguientes competencias.

- Modificar los estatutos.
- Elegir y separar a los miembros del órgano de representación.
- Controlar las actividades del órgano de representación y aprobar su gestión.
- Aprobar el presupuesto anual y la liquidación anual de cuentas.
- Acordar la disolución de la asociación.
- Acordar la unión en federaciones o confederaciones así como la separación de las mismas.
- Aprobar el reglamento de régimen interno.
- Ratificar las altas acordadas por el órgano de representación y acordar con carácter y acordar con carácter definitivo las bajas de los asociados.
- Solicitar la declaración de utilidad pública o interés público.
- Cualquier otra cuestión que no esté directamente atribuida a ningún otro órgano de la asociación”.

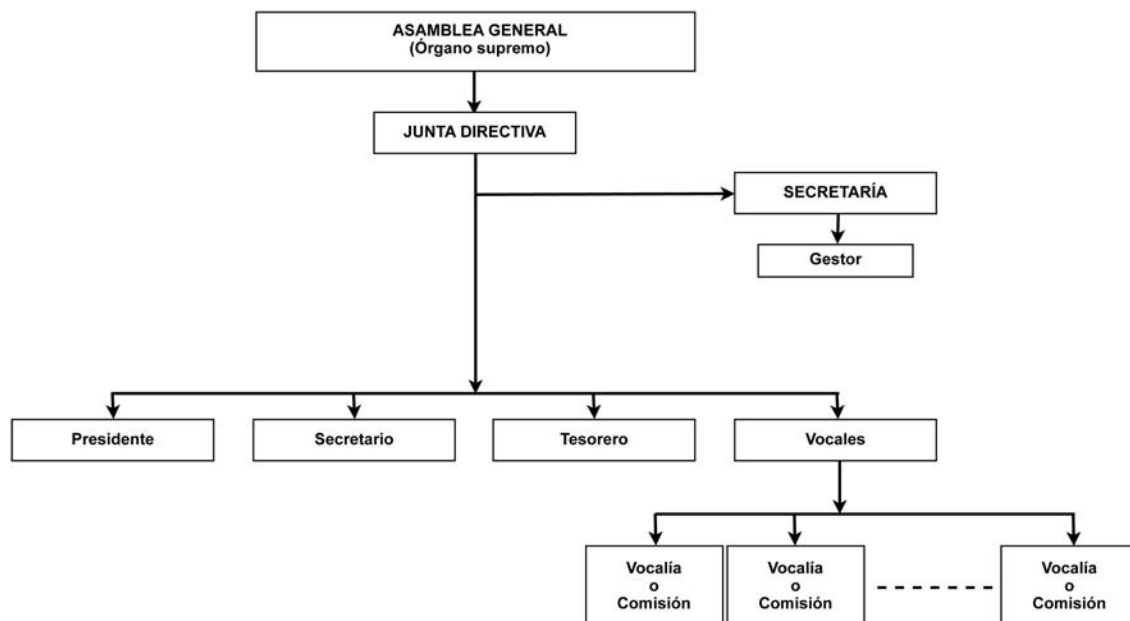
permita la ejecución de actividades con el objetivo de conseguir el fin de la asociación. No obstante, cada asociación podrá crear su propia estructura en función de su tamaño y necesidades, a tenor de lo cual podrá constituir otros órganos complementarios o auxiliares de los anteriores, tales como una secretaria donde puede existir un gestor⁶³, dado que las asociaciones ofrecen cada vez más servicios y requieren, por tanto, de un personal más cualificado que garantice su funcionamiento diario y, también, podrá establecer distintas vocalías o comisiones⁶⁴ dependientes de cada vocal y formadas por varios asociados, elegidos en la asamblea general.

De esta forma, un organigrama tipo de una asociación puede ser el representado a través del cuadro 1.10.

⁶³ Las funciones propia del gestor son la de llevar a cabo las decisiones de la junta directiva y la gestión diaria de la asociación.

⁶⁴ De acuerdo con Tschorne, P., Mas, C. y Regojo, J.L. (1994, p.34) las vocalías o comisiones tienen como funciones, la de elaborar proyectos, por encargo de la junta directiva o por iniciativa propia, en este último caso deberá contar con la aprobación de la junta directiva, y la de llevar a cabo los proyectos aprobados y hacer posteriormente un informe de evaluación.

ORGANIGRAMA GENÉRICO DE LA ASOCIACIÓN



Cuadro 1.10. Fuente: Elaboración propia.

Además de los órganos mencionados, es necesario, para el funcionamiento adecuado de la asociación, un conjunto de reglas, las cuales conforman los denominados estatutos, que son considerados por la Ley de Asociaciones como un elemento esencial y cuyo objetivo es determinar su régimen jurídico. De esta forma, en su artículo 11 expone que, “en cuanto al su régimen interno, las asociaciones habrán de ajustar su funcionamiento a lo establecido en sus propios estatutos, siempre que no estén en contradicción con las normas de la presente Ley Orgánica y con las disposiciones reglamentarias que se dicten para la aplicación de la misma”.

Por su parte, la Ley Vasca de 1988, en su artículo 6, define los estatutos como el “conjunto de reglas establecidas mediante el acuerdo constituyente a que se refiere el artículo anterior, que disciplinan el régimen interno de la organización asociativa y del desenvolvimiento para la consecución de sus fines”.

Asimismo, la Ley catalana de 1997 señala en su artículo 3º.2, que “en lo que se refiere al régimen interno, las asociaciones incluidas en el ámbito de aplicación de la presente Ley se rigen por sus estatutos y los acuerdos válidamente adoptados por los órganos de la asociación, siempre que no estén en contradicción con las normas preceptivas de la presente Ley...”.

Y, finalmente, la Ley Canaria de 2003 establece, en el artículo 6 que “los estatutos constituyen el sistema de reglas por el que se rige la organización interna y el funcionamiento de la asociación, no pudiendo ser contrario al ordenamiento jurídico”.

De lo anterior se desprende que los estatutos se constituyen como un elemento esencial, como una norma fundamental para la asociación, dado que la misma no sólo necesita un soporte organizativo para poder existir, sino que también precisa una norma institucionalizadora, que se convierte, precisamente, en la norma primaria por la que se ha de gobernar. En este sentido se manifiestan distintos tratadistas, como Lluís i Navas (1967, p.119), que los define como “reglas superiores internas dotadas de fuerza de ley para el gobierno de una asociación”. Por su parte, Garrigou-Lagrande (1974, p.45) señala que “los estatutos son para la asociación lo que la Constitución es para el sistema político estatal”. Finalmente, López Nieto (2000, p.407) expone que “los estatutos sociales no se presentan, como pudiera parecer a primera vista, sólo como una estructura organizativa, sino también, y sobre todo, como norma reguladora del discurrir de la vida social”.

Dichos estatutos son elaborados directamente por quienes se van a someter a ellos y la obligatoriedad de su acatamiento se sustenta en la sumisión de todos los miembros a un organismo creado por su propia voluntad o al que se adhieren libremente dado que ya había sido creado.

En relación con su contenido, la asociación tiene plena libertad, aunque esa autonomía, como señala De Salas Murillo (1999, p. 507), “no es más que la plasmación documental de algo más trascendente: la libertad de autoorganización, que a su vez es una manifestación de la libertad de

asociación”. Dicha libertad, es ratificada por el Tribunal Constitucional, en sentencia de 22 de noviembre de 1988, cuando expone que el derecho de asociación “comprende no sólo el derecho de asociarse, sino también el de establecer la propia organización del ente creado por el acto asociativo dentro del marco de la Constitución y de las leyes que lo desarrollen o lo regulen”. Por tanto, son los fundadores o socios quienes, a través de sus órganos de representación, deben decidir libremente la organización de la asociación y, en consecuencia, las reglas estatutarias.

No obstante, esta libertad en la redacción de los estatutos⁶⁵ es compatible con la fijación de unos contenidos mínimos por parte de la legislación, de tal modo que quede garantizada la regulación de unos elementos fundamentales, los cuales, aunque difieren ligeramente de una legislación a otra, fundamentalmente son los siguientes - Ley Orgánica de Derecho de Asociación de 2002, art. 7, Ley Vasca de Asociaciones, art. 7, Ley Catalana de Asociaciones, art. 5 - y Ley Canaria, art. 6:

- La denominación, la cual debe ser coincidente con la del acta fundacional.
- El domicilio principal⁶⁶.
- Ámbito territorial donde principalmente se va a desarrollar la actividad.
- Duración, cuando la asociación no se constituya por tiempo indefinido.
- Fines y actividades, descritos de forma precisa, que se propone llevar a cabo.

⁶⁵ Vease al respecto Fabra Valle, G.: *Manual Práctico de Asociaciones. Formularios. Comentarios Jurisprudenciales y Legislación*. Ed. Edisofer, S.L., Madrid, 2000, donde aparece formularios tipo para la elaboración de los estatutos de distintas asociaciones, como pueden ser las de carácter general, de estudiantes, deportivas, etc.

⁶⁶ Las asociaciones que se constituyen con forme a la Ley Orgánica 1/2002 deben tener su domicilio en España, debiendo ser el de la sede de su órgano de representación o bien aquél donde desarrolle principalmente sus actividades.

- Órganos directivos, señalando su composición, reglas y procedimientos para su elección y sustitución de sus miembros, sus competencias, duración de los cargos, causas de cese, su régimen de reuniones, las convocatorias y la adopción de acuerdos.
- Asamblea General de Socios, indicando sus competencias, sesiones, convocatorias y adopción de acuerdos, así como la cantidad de asociados necesaria para poder convocar sesiones o proponer asuntos en el orden del día.
- Las condiciones y modalidades de admisión de nuevos socios.
- Clases de socios existentes.
- Derechos y obligaciones de cada tipo de socio.
- Los criterios que garanticen el funcionamiento democrático de la asociación.
- Motivos de sanción o régimen disciplinario, asimismo se podrá incluir también las consecuencias de impago de las cuotas por parte de los asociados.
- Los motivos de exclusión o separación voluntaria u obligatoria de los socios.
- El patrimonio inicial o fundacional y los recursos económicos previstos.
- El régimen de administración, contabilidad y documentación, así como la fecha de cierre del ejercicio asociativo.
- Causas de disolución voluntaria y el destino del patrimonio, el cual no podrá desvirtuar el carácter no lucrativo de la asociación.

Debemos poner de manifiesto que la entrada en vigor de la Ley de Asociaciones, en marzo de 2002, lleva consigo que los aspectos relativos a los procedimientos de modificación de los estatutos y de disolución de la asociación desaparezcan como apartado dentro de los estatutos. El motivo se encuentra en el hecho de que las referidas actuaciones son recogidas preceptivamente en el articulado de la nueva normativa, concretamente en los artículos 16, 17 y 18.

Con relación a dichos elementos mínimos, el Registro de Asociaciones sólo verificará su cumplimiento formal, puesto que la ausencia de algunos de ellos no comporta la negativa a la inscripción sino un requerimiento para que sean corregidos.

En esencia, el derecho que tienen los socios como miembros de la asociación es hacer cumplir los estatutos, siempre que éstos no sean contrarios a la Constitución y a la restante legislación. Los mismos van dirigidos a todos los socios, lo cual le otorga un carácter de generalidad, aunque dentro de ellos se establezcan determinados artículos que regulen algunas funciones encomendadas a ciertas personas o, bien, ciertas situaciones particulares que se puedan dar. Prueba de la generalidad de su aplicación y de su carácter obligatorio, es que todos aquellos acuerdos tomados por los órganos de la asociación, asamblea o junta, que sean contrarios a la ley o los estatutos, son impugnables por los asociados, según el artículo 21 de la Ley Orgánica 1/2002. En consecuencia, si la asamblea o la junta directiva desean adoptar un acuerdo contrario a este documento deberán, con carácter previo, realizar una modificación de los mismos de acuerdo con los cauces establecidos en la Ley Orgánica 1/2002.

Por último, señalar que con el paso del tiempo los estatutos pueden también requerir mejoras necesarias o convenientes para que la asociación pueda alcanzar su fin con mayor efectividad. En este caso, es la asamblea general, que no necesariamente debe ser la misma que la asamblea constitutiva, la que posee potestad para realizar cualquier modificación o supresión mediante convocatoria extraordinaria efectuada para tal fin, puesto

que es el único órgano competente para establecerlos y modificarlos. A tal respecto, las modificaciones de los estatutos que afecten a sus contenidos mínimos establecidos en la Ley Orgánica 1/2002 deberán ser objeto de inscripción en un plazo de un mes, produciendo efecto, tanto para asociados como para terceros, desde el momento de la inscripción. Por el contrario, las restantes modificaciones realizadas producirán efectos para los asociados desde el momento de su adopción, mientras que para los terceros será necesaria su inscripción en el correspondiente Registro (Ley Orgánica 1/2002, art.16).

1.2.2.6. Elemento temporal.

Tradicionalmente, y en la mayoría de los casos, las asociaciones nacen con una tendencia de permanencia para ser diferenciadas de otros fenómenos temporales como pueden ser las reuniones. No obstante, la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del derecho de asociación recoge, en su artículo 7, que en los estatutos se deberá indicar la duración de la asociación cuando ésta no se constituya por tiempo indefinido. En consecuencia, se recoge dentro de la normativa de las asociaciones la posibilidad de constituirse con carácter temporal. Asimismo, la Ley catalana de 1997, en su artículo 2, también hace referencia a esta tipología de asociaciones cuando expone que “en la asociación, tres o más personas se unen de manera voluntaria, libre y solidaria para conseguir, sin afán de lucro, una finalidad común de interés general o particular, y se comprometen para ello a poner en común sus conocimientos, sus actividades o recursos económicos con carácter temporal o indefinido”.

En relación con lo que antecede, debemos resaltar que si bien, como hemos analizado en un apartado anterior, es obligatorio indicar en los estatutos de cualquier asociación el destino del patrimonio social en el caso de disolución, en las de carácter temporal dicho requisito es aún, si cabe, más necesario, puesto que la disolución en este tipo de figuras es un hecho que sucede en un plazo de tiempo determinado.

A este respecto, es preciso señalar que en el momento de su disolución los bienes deben pasar necesariamente a instituciones que posean similares inquietudes y no podrán ser repartidos entre los asociados, dada la ausencia del lucro que caracteriza a estas figuras.

Cabe mencionar que las asociaciones sólo pueden ser disueltas o suspendidas en sus actividades en virtud de resolución judicial motivada, según se desprende del artículo 22.4 de la Constitución y del artículo 17 de la actual Ley de Asociaciones, el cual establece, también, otros motivos, cuales son, por las causas establecidas en los estatutos, por voluntad de los socios expresada en Asamblea General convocada al efecto y por las causas determinadas en el artículo 39 del Código Civil.

En consecuencia, los motivos de disolución existentes son:

- Por las causas previstas en los estatutos.
- Por voluntad de los socios.
- Por las razones esgrimidas en el Código Civil, las cuales son:
 - Por haber concluido plazo durante el cual funcionaban legalmente.
 - Por haber realizado el fin para el que se constituyeron.
 - Por ser ya imposible aplicar al fin la actividad y los medios de que disponían.
- Por sentencia judicial.

Las tres primeras requieren el acuerdo de la asamblea general, por su parte, la última tiene siempre carácter de sanción.

La disolución de la asociación abre el período de liquidación, hasta el fin del cual la asociación conservará su personalidad jurídica. De este modo, y de

conformidad con el artículo 18 de la Ley Orgánica, los miembros del órgano de representación o junta directiva en el momento de la disolución se convierten en liquidadores, salvo que los estatutos prevean otra cosa o bien los designe la asamblea general o el juez que, en su caso, acuerde la disolución.

A tal respecto, a los liquidadores les corresponderán las siguientes funciones (Ley Orgánica 1/2002, artículo 18.3):

- Velar por la integridad del patrimonio de la asociación.
- Concluir las operaciones pendientes y efectuar las nuevas, que sean precisa para la liquidación.
- Cobrar los créditos de la asociación.
- Liquidar el patrimonio y pagar a los acreedores.
- Aplicar los bienes sobrantes de la asociación a los fines previstos en los estatutos.
- Solicitar la cancelación de los asientos al Registro de Asociaciones.

En el supuesto de insolvencia de la asociación, el órgano de representación o, si es el caso, los liquidadores han de promover inmediatamente el oportuno procedimiento concursal ante el juez competente.

1.2.2.7. Elemento de personalidad jurídica.

Es preciso poner de relieve que la persona es un ser con derechos y obligaciones y que puede ser una individualidad -persona física- o una colectividad -personas jurídicas-. Esta última se define, siguiendo a O`Callagan Muñoz (1995, p.11), como “la organización humana encaminada a la consecución de un fin, a la que el Derecho acepta como miembro de la Comunidad, otorgándole capacidad jurídica”. De tal manera que si a dichas organizaciones de individuos no se les atribuyen personalidad jurídica, no

pueden tener actividad por si mismas y están destinadas al fracaso, dado que no son independientes de los individuos que las crean.

Nuestro ordenamiento jurídico, a través del artículo 35 del Código Civil, reconoce como personas jurídicas a las asociaciones, fundaciones y corporaciones. Dentro del primer grupo, están las asociaciones propiamente dichas que no persiguen el lucro y las sociedades civiles⁶⁷ y mercantiles⁶⁸.

Centrándonos en las asociaciones propiamente dichas, debemos puntualizar que la antigua Ley de 1964 y las tres leyes autonómicas de asociación no se pronuncian expresamente sobre la consideración de la personalidad jurídica para dichos entes, no ocurriendo lo mismo con actual Ley de Asociaciones de 2002.

A este respecto, Castán Tobeñas (1943, p. 225) establece tres sistemas para adquirir la personalidad jurídica, cuales son:

1. El sistema de libre constitución o plena libertad, a través del cual se adquiere la personalidad por el único hecho de expresar la voluntad de organizarse, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos establecidos por ley. Esta opción es posible porque el ordenamiento jurídico positivo se la concede, sin otras exigencias.
2. El sistema normativo o de registro, en el que la Ley fija previamente las condiciones que se deben cumplir para la obtención de la personalidad. De esta forma, la asociación la reclama como derecho, una vez que la ha acreditado ante la autoridad judicial o administrativa competente y se ha producido la inscripción en un Registro, es decir, se han cumplido unos requisitos preestablecidos por el legislador y en consecuencia, la Administración no puede negarse al reconocimiento de la asociación.

⁶⁷ Art. 1665 del Código de Comercio.

⁶⁸ Código de Comercio, Ley de S.A. y Ley de S.L.

3. El sistema de concesión, mediante el cual la personalidad jurídica se adquiere sólo en virtud de un acto de la autoridad o una disposición de la ley especialmente destinado a conceder personalidad, en este caso es la Administración la que decide respecto al reconocimiento de la asociación.

Con la antigua Ley de 1964, el sistema adoptado por nuestro ordenamiento para el reconocimiento de la personalidad jurídica de las asociaciones, no estaba claro. De este modo, a juicio de algunos autores como López Nieto (2000, p.108) y O`Callagan Muñoz (1995, p.13), la inscripción llevaba consigo un control de que se reunían los requisitos que exigía el Derecho y, por tanto, el sistema normativo o de registro era el de aplicación para estas organizaciones. No obstante, la Constitución Española (art. 22) y las Leyes⁶⁹ vasca (art. 8.1), catalana (art. 9.2) y canaria (art.34) recogen que la inscripción realizada en el Registro de Asociaciones es “a los efectos de publicidad”. A este respecto, Lasarte Álvarez (1995, p.144) señala que “de dicha regla ha deducido el Tribunal Supremo en varias sentencias que la personalidad jurídica de la asociación nace en virtud del puro acuerdo o acto constitutivo de los promotores, sin necesidad de inscripción registral alguna”, razón por la cual nos encontraríamos ante un sistema de libre constitución. Por tanto, los requisitos fijados en la Ley 1964 para la obtención de la personalidad jurídica serían la realización de un acto constitutivo, donde se redactase un acta constitutiva y se aprobase los estatutos de la asociación.

Con la aprobación de la nueva legislación en materia de asociaciones en marzo de 2002, este aspecto queda clarificado, dado que el artículo 5.2 de la Ley Orgánica 1/2002 expone categóricamente que “con el otorgamiento del acta adquirirá la asociación su personalidad jurídica y la plena capacidad de

⁶⁹ El artículo 8.1 de la Ley vasca señala que “las asociaciones constituidas de acuerdo con lo establecido en los artículos anteriores, se inscribirán, a los efectos de publicidad, en el Registro de Asociaciones a que se refiere el artículo 9”.

Por su parte, el artículo 9.2 de la Ley catalana indica que “las asociaciones que se han constituido de acuerdo con lo establecido en los anteriores artículos, deben de inscribirse a los únicos efectos de publicidad”.

Y, el artículo 34 de la Ley canaria establece que “El Registro de Asociaciones de Canarias está constituido al efecto de publicidad previsto en la Constitución”.

obrar, sin perjuicio de la necesidad de su inscripción a los efectos del artículo 10". De este modo, y de acuerdo con el artículo 10, la asociación se inscribirá en el correspondiente Registro a los solos efectos de publicidad.

Sin embargo, debemos indicar que la inscripción en el Registro, además de ser obligatoria, por estar impuesta en el ordenamiento jurídico, es el único medio oficial de dar a conocer la constitución y los estatutos de la asociación a los terceros antes de comenzar su actividad y, por tanto, es garantía para las personas que con ella se relaciona, así como para sus propios miembros, siendo, además, necesaria desde un punto de vista práctico en determinadas situaciones, tales como la inscripción de los bienes del ente en el Registro de la Propiedad o la realización de cualquier operación financiera, etc. Asimismo, dada la variedad y número de asociaciones existentes en el ámbito nacional, el Registro, de conformidad con la Ley Orgánica 1/2002, artículo 25.3, se encarga de comprobar que no existe duplicidad o semejanza en la denominación de la asociación con otras preexistentes que pueda inducir a error o confusión. Por tal motivo, Fuertes López (1992, pp.21-22) manifiesta que "toda asociación tiene personalidad jurídica desde el momento de su constitución. Cosa distinta será el reconocimiento por la comunidad jurídica de esa nueva persona jurídica, que exige la inscripción en un registro público".

La trascendental importancia de la determinación del momento en que nace la persona jurídica en una asociación se deriva del hecho de que a partir de dicho instante debe responder de los actos de sus órganos o representantes, además de poseer autonomía patrimonial y ser sujeto de derechos y obligaciones.

Con respecto a la autonomía patrimonial, es preciso señalar que con ésta la asociación puede adquirir o poseer bienes de todas clases, según establece el artículo 38 del Código Civil. Por tanto, según el artículo 625 del Código Civil, se convierte en titular de un patrimonio que se constituye con las aportaciones ordinarias y extraordinarias de los socios, con las subvenciones recibidas de distintos organismos públicos o privados, con donaciones, herencias, etc.

Por otra parte, la asociación adquiere la capacidad de contraer obligaciones y, en consecuencia, posee responsabilidad civil y penal. De esta manera, dado que en la práctica las reclamaciones civiles son habituales, la mayoría de estas entidades contratan un seguro de responsabilidad civil para cubrir los posibles daños que pudieran experimentar sus asociados o terceros en el ejercicio de su actividad.

En cuanto a la capacidad penal, es obvio que esta figura por si misma no puede delinquir, aunque sí será responsable pecuniariamente de los daños causados por sus órganos y representantes, cuando éstos actúen en calidad de tales.

Además, tienen capacidad procesal, esto es, podrá interponer acciones civiles o penales frente a terceros y poseerá legitimación activa y pasiva para comparecer en juicio acerca de asuntos que le afecte, mediante la actuación de los órganos y representantes previamente elegidos, según se desprende del artículo 7 de la Ley 1/2000, de 7 de enero de Enjuiciamiento Civil.

Por último, debemos indicar que la responsabilidad de la entidad frente a terceros se encuentra limitada exclusivamente al patrimonio de la misma, no alterándose, de esta manera, el patrimonio de los asociados. En este sentido, De Salas Murillo (1999, p.689) señala que “la principal consecuencia de la falta de inscripción es la responsabilidad personal y solidaria de quienes actúan en nombre de la asociación”, y de este modo queda recogido en la Ley Orgánica 1/2002, en su artículo 10.4, cuando afirma que “sin perjuicio de la responsabilidad de la propia asociación, los promotores de las asociaciones no inscritas responderán, personal y solidariamente, de las obligaciones contraídas con terceros. En tal caso, los asociados responderán solidariamente por las obligaciones contraídas por cualquiera de ellos frente a terceros, siempre que hubieran manifestado actuar en nombre de la asociación”.

De esta forma, si la asociación posee personalidad jurídica y se encuentra inscrita, por cualquier incumplimiento ocurrido en una operación económico-financiera realizada por los administradores en nombre y por cuenta de ésta,

responderá la misma, sin perjuicio de la posibilidad de solicitar responsabilidad interna a los administradores por dicho acto, dado que la jurisprudencia exime a los administradores de toda responsabilidad si su gestión se ha realizado sin falta o dolo. Dicha falta en la gestión es mucho más fácil de determinar si las obligaciones de estas personas se encuentran legal o estatutariamente establecidas.

Por otra parte, según establece el artículo 242 del Código Civil, la asociación puede asumir la tutela de personas jurídicas sin finalidad lucrativa y entre cuyos fines figure la protección de menores e incapacitados, además podrá tener un importante papel en la defensa de los menores y servir como entidad colaboradora de adopción internacional.

De igual modo, puede intervenir mediante audiencia en la elaboración de los Reglamentos, según establece el artículo 24.1 apartado c) de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, el cual señala que “elaborado el texto de una disposición que afecte a los derechos e intereses legítimos de los ciudadanos, se les dará audiencia directamente, o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la Ley que los agrupen o representen y cuyos fines guarden relación directa con el objeto de la disposición”. Lo anterior no será necesario, según apunta la letra d) del mismo artículo, si las organizaciones o asociaciones hubiesen participado en la fase de elaboración o redacción mediante informes o consultas. En relación con lo anterior, De Salas Murillo (1999, p.606) manifiesta que “la representatividad sólo es predicable respecto a las asociaciones de las que la Administración tenga conocimiento, bien sea en razón de su importancia o en razón de la actividad por ellas desplegada cerca de la propia Administración”. Por su parte, Cosculluela Montaner (2000, p.120) considera, además, que “para ser oídas deben personarse en el procedimiento de elaboración del reglamento que les afecten, pues no puede imponerse a la Administración el deber de conocer su existencia ni el grado de afección que el reglamento puede producirles”.

1.2.3. Terminología y delimitación.

Hemos de señalar que las asociaciones reciben un sinfín de denominaciones diferentes, las cuales hacen que este concepto sea, si cabe, más confuso. En este sentido, dichos entes son designados, en ocasiones, con el apelativo de “agrupaciones”, “plataformas”, “foros”, etc., existiendo también denominaciones específicas para determinadas asociaciones según su tipología; es decir, nos encontramos con nombres tales como “academia”, “ateneo” o “liceo”, para las culturales; “círculo”, “casino” o “club” para las recreativas; “ONG” para las asistenciales; “cofradía”, “hermandad” o “comunidad” para las religiosas, etc.

Además de todo lo anterior, surgen los términos de “federación” y “confederación”, utilizándose el primero de ellos para designar a las agrupaciones de asociaciones que, desde un punto de vista legal, no pueden unirse si están sometidas a diferentes regímenes jurídicos. En este sentido, debemos señalar que este tipo de figura, recogida en nuestro ordenamiento jurídico, resulta muy atractiva para actuar como organización representante de sus asociados ante los poderes públicos, con el fin de negociar y tomar acuerdos de interés para todos ellos.

Por su parte, el segundo de los términos citados, que no se encuentra recogido en ninguna normativa legal, se aplica para denominar a la asociación de federaciones. Sin embargo, como señala López Nieto (2000, p.257), “la práctica atestigua que quienes utilizan la figura de la confederación lo hacen para integrar en ella bien federaciones, bien federaciones y asociaciones, bien personas físicas compitiendo con esas clases de miembros”.

Por otro lado, y centrándonos en la relación de estas figuras con otros entes, debemos subrayar, en principio que, desde un punto de vista genérico y como hemos apuntado en epígrafes anteriores, todas las agrupaciones humanas con personalidad jurídica que persigan un fin pueden ser catalogadas como asociaciones, razón por la cual hemos creído necesario deslindar estos entes de otras figuras afines, recogidas en el artículo 35 de Código Civil, tales

como sociedad, corporación y fundación y, posteriormente, separar las asociaciones en sentido estricto, de aquellas otras, cuyo fin las hacen merecedoras de un régimen jurídico especial, dado que el fenómeno asociativo es muy amplio y diverso en nuestra legislación.

En este sentido, la tendencia actual en la doctrina española a la vista del Derecho positivo es, reservar:

1º- El término asociación para denominar a las agrupaciones humanas voluntarias que no buscan el lucro y que se encuentran gobernadas por el régimen jurídico general constituido por la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación, de 22 de marzo. No obstante, debemos indicar que, como veremos más adelante, existen otras asociaciones que se rigen por un sistema jurídico especial, es decir, se regulan por otras leyes concretas y se inscriben en registros específicos.

2º- El término sociedad para designar a las agrupaciones humanas creadas por un contrato que buscan el lucro o una finalidad económica, reguladas por los artículos 1665 y ss. del Código Civil, dedicados al contrato de sociedad, o por el Real Decreto 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), o por la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedad de Responsabilidad Limitada (LSRL) o, incluso, por la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas⁷⁰ que califican a los entes sometidos a ellas como sociedades, etc.

En consecuencia, en este grupo estarían las sociedades mercantiles⁷¹ y

⁷⁰ La actual Ley 27/1999 de 16 de julio, de Cooperativas, en su artículo 1.1, considera a estos entes como *sociedades* constituidas por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, en caminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales.

⁷¹ En este sentido, podemos establecer como sociedades mercantiles recogidas en el artículo 122 del Código de comercio, las siguientes (Uría, 2000, pp171-173):

- a) La sociedad colectiva, la cual es de carácter esencialmente personalista por estar fundada sobre vínculos de mutua confianza personal entre los asociados, además gira sobre una razón social integrada por el nombre de todos o algunos de los socios y todos sus miembros responden frente a terceros, personal, solidaria y subsidiariamente, con todos sus bienes, de las resultas de la gestión social (art. 125 y ss.).
- b) La sociedad en comandita o comanditaria, también de carácter fundamentalmente

civiles⁷², figuras que se encuentran excluidas expresamente de la Ley de Asociaciones por su artículo primero. No obstante, López Nieto (2000, p.122) incluye, también, en este grupo aquellas figuras que tienen apariencia de sociedad, pero que carecen de personalidad jurídica, como son las comunidades de bienes o de usuarios, etc.

personalista aunque en grado inferior a la anterior. Su principal diferencia con las sociedades colectivas es que junto a los socios colectivos, existen otros denominados comanditarios que sólo responden de las pérdidas y de las deudas sociales hasta lo aportado o lo obligado a aportar (art. 145 y ss.).

- c) La sociedad comanditaria por acciones, la cual se diferencia de las comanditarias simple en que el capital aportado por los socios está representado y dividido en acciones (art. 151 a 157).
- d) La sociedad anónima, que no tiene en cuenta las condiciones personales de los socios, sino su aportación en el capital. Funciona bajo una denominación y tiene todo su capital dividido y representado en acciones y sus socios nunca responden personalmente de las deudas sociales, quedando limitada su responsabilidad al desembolso del importe de las acciones suscritas (TRLSA de 22 de diciembre de 1989).
- e) La sociedad de responsabilidad limitada es un tipo intermedio entre la personalista y la anónima, dado que puede funcionar bajo una denominación objetiva o bajo una razón social. Posee su capital social dividido en participaciones que no gozan del carácter de valores y sus socios no responden personalmente de las deudas sociales (Ley 23 de marzo de 1995).

Al margen de lo anterior, como establece Uría (2000, p.172), existe otra categoría distinta, prevista en el artículo 124 del Código de Comercio, cual es la constituida por las *sociedades cooperativas* y las *mutualidades de seguros*. Las primeras, se rigen por la Ley 16 de julio de 1999 que las delimitan como sociedades constituidas por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales. Por su parte, las segundas pueden actuar a prima fija o variable y gozan de un estatuto jurídico propio, contenido en la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados de 8 de noviembre de 1995.

Y, por último, la Ley 11 de marzo de 1994 regula como tipo social autónomo a la denominada *Sociedad de Garantía Recíproca*, dirigida fundamentalmente a facilitar el acceso a la financiación de la pequeña y mediana empresa, prestando garantía a favor de sus socios en las operaciones que éstos realicen dentro del giro o tráfico de sus respectivas empresas.

⁷² A tal respecto y siguiendo a Díez Picazo y Gullón (1998, p.392), podemos encontrar dentro de las sociedades civiles las siguientes:

- a) La sociedad universal de todos los bienes presentes que, según el artículo 1673 del Código Civil, es aquella en la cual las partes ponen en común todos los bienes que actualmente les pertenecen, con ánimo de partírselos entre sí, al igual que todas las ganancias que adquieran con ellos. Los bienes de los socios adquiridos posteriormente por herencia, legado o donación no se integrarán en la sociedad, aunque si lo harán los frutos de estos eventuales bienes, según el artículo 1674 de el citado Código.
- b) La sociedad universal de ganancias, según el artículo 1675, es aquella que comprende todo lo que adquieren los socios por su industria o trabajo mientras dure la sociedad y los bienes muebles o inmuebles que posean cada socio en el momento de celebrar el contrato de constitución continuarán siendo de dominio particular, pasando sólo a la sociedad el usufructo de los mismos.
- c) La sociedad particular, según el artículo 1678, se caracteriza por tener como objeto bien una cosa determinada, ya sea su uso o sus frutos, o bien una empresa señalada o bien el ejercicio de una profesión o arte.

3º- El término *corporación* para nombrar a los diversos entes que de forma tradicional se han designado como “Administración corporativa”, “Corporaciones públicas”, “Corporaciones no territoriales”, “Entes públicos asociativos”, “Corporaciones sectoriales de base privada”, expresiones que comprenden un elenco de figuras tales como los colegios oficiales profesionales (art. 36 de la Constitución), “Organizaciones profesionales que contribuyan a la defensa de los intereses económicos que les sean propios” (art. 52 de la Constitución) - entre las que podemos citar las Cámaras Agrarias, las Cámaras de Industria, Comercio y Navegación, las Cofradías de pescadores-, otras figuras previstas en la legislación ordinaria, como por ejemplo las Juntas de Compensación de la Legislación Urbanística, Comunidades de usuarios de aguas, etc.

Todas estas figuras se caracterizan porque su creación se realiza directamente por Ley o por resolución administrativa; sus fines, estructura y organización se determinan en la norma que las crean; y, ejercitan funciones públicas, por lo cual, en ocasiones se personifican como Administraciones Públicas. Además, también, en ocasiones la adscripción a las mismas es obligatoria para todos aquellos que deseen desarrollar las actividades que constituyen su objeto propio.

4º- El término *fundación* para titular a las organizaciones constituidas por una persona o fundador con el fin de cumplir un objetivo de interés general impuesto por éste, para lo cual la ha dotado de medios económicos adecuados. Estos entes pueden ser públicos o privados y, en consecuencia, se regirán, además de por el Código Civil (art. 35.1, 37, 39 y 993), los primeros por la ley de creación, y los segundos por la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

1.2.4. Clases de asociaciones.

Una vez realizada la delimitación de las principales figuras que se encuentran recogidas dentro de nuestro ordenamiento jurídico, consideramos necesario realizar, a continuación, la clasificación de los entes que nos ocupan.

A tal respecto, es imprescindible resaltar que existen múltiples criterios para llevar a cabo tal cometido, razón por la cual creemos oportunos apuntar algunos de los más significativos⁷³ -cuadro 1.11-.

Una primera tipificación podría ser en función de a quién se orienta los servicios que ofrecen, obteniéndose de esta forma asociaciones dirigidas a sus propios asociados y otras encaminadas a terceras personas o al público en general.

⁷³ Otros criterios clasificativos podrían ser en función de la procedencia de los fondos que utilizan para financiarse, según realicen o no actividades mercantiles o según sea una asociación cerrada o abierta a la hora de acoger nuevos asociados, etc.

CLASIFICACIÓN DE LAS ASOCIACIONES BAJO DISTINTOS CRITERIOS

CRITERIOS	CLASIFICACIÓN		
A quién se orienta los servicios	Orientadas a los socios	Orientadas a terceras personas	
Tipos de servicios	Cultura y Ocio	Medio Ambiente	Servicios Sociales
	Educación e investigación	Desarrollo y Vivienda	Promoción del Voluntariado e Intermediarios
	Salud	Servicios Legales, Defensa y Políticos	Actividades internacionales
	Actividades Religiosas	Asociaciones Profesionales, empresariales y Sindicatos	No clasificados
Régimen Jurídico	<p>General</p> <p>Entre otras asociaciones las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Militares. - Protectoras de animales y plantas. - De investigación industrial. - Culturales privadas. - Juveniles. - Centro culturales. - Publicaciones. - Espectáculos. - Teatro de cámara. - Cine-clubes. - Excursiones. - De cazadores. - Juegos. - De montaña. - De padres de alumnos. - De vecinos. - Organizaciones no gubernamentales. - Asistenciales. - Salud. - Asociaciones de consumidores y usuarios. - Asociaciones de estudiantes 	<p>Especial</p> <ul style="list-style-type: none"> - Asociaciones religiosas. - Partidos políticos. - Sindicatos. - Asociaciones profesionales de Jueces y Magistrados. - Asociaciones empresariales. - Asociaciones deportivas. - Asociaciones administrativas. <ul style="list-style-type: none"> - de propietarios. - de contribuyentes. - Los Centros de Iniciativas Turísticas. - Entidades de Gestión de la Propiedad Intelectual. 	

Cuadro 1.11: Fuente: Elaboración propia.

También podemos clasificarlas en función del tipo de servicio que ofrecen, utilizándose para ello la clasificación internacional expuesta en el epígrafe 1.1.2, dando lugar a asociaciones culturales o de ocio, religiosas, de medio ambiente, de educación e investigación, de actividades internacionales, de salud, etc.

Y, finalmente, nos centramos en aquella clasificación que discriminan a estos entes atendiendo a su régimen jurídico. De esta forma, nos encontramos, por una parte, a las asociaciones sometidas al régimen jurídico general y, por otra parte, a las sujetas a un régimen jurídico especial. En este sentido, y de acuerdo con López Nieto (2000, p.121 y 123), llamamos régimen jurídico general al aplicable a todas las asociaciones que no han sido objeto de atención especial por el legislador, para otorgarles un régimen distinto y específico; y, denominamos régimen jurídico especial a aquel que debe aplicarse, con preferencia al general, a una clase de asociación concreta que, por esa razón, debe ser inscrita en un registro distinto del general.

En un primer momento, cualquier asociación por sus características esenciales se puede encuadrar dentro del régimen jurídico general, a no ser que haya sido apartada del mismo y, en consecuencia, sometida a leyes específicas y a la inscripción en un Registro determinado.

El régimen jurídico general está constituido, en esencia, por Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. No obstante, hasta hace poco tiempo, estas organizaciones se regían por la Ley 191/1964 y por el Decreto 1440/1965, el cual complementaba a la derogada Ley, ambos preceptos eran de carácter preconstitucional, razón por la cual la promulgación de la Constitución Española, produjo la derogación de aquellos artículos contrarios a ella⁷⁴ y, posteriormente, con la entrada en vigor de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación

⁷⁴ Debemos recordar que en la antigua legislación sólo estaban vigentes aquellos aspectos que no habían sido derogados expresa o tácitamente por la normativa o principios constitucionales, muy diferentes en ocasiones a los que inspiraron la legislación franquista. Lo anterior conllevaba problema a la hora de su estudio debido a las importantes modificaciones o derogaciones que habían sufrido su articulado.

Privada en actividades de Interés General⁷⁵, se modificó los artículos que se ocupaban de la declaración de utilidad pública.

Junto con la actual Ley Orgánica, las asociaciones completan su marco legislativo⁷⁶ con el Real Decreto 1786/1996, de 19 de julio, sobre Procedimientos relativos a Asociaciones de Utilidad Pública⁷⁷. En consecuencia, la Ley Orgánica de Asociaciones de 2002 es, en principio, la norma aplicable a todas las asociaciones, a no ser que exista una ley concreta que disponga un régimen jurídico distinto. No obstante, tenemos que tener en cuenta que existen ciertas disposiciones, casi todas con rango inferior a la ley, que exigen a determinadas asociaciones, todas ellas sometidas al régimen jurídico general, requisitos especiales a acatar posteriormente a su constitución, tal y como puede ser la inscripción en un determinado registro al margen de la realizada en el Registro General o la obtención de una autorización concreta, etc. Por tanto, estas asociaciones, dependiendo de su finalidad, se catalogan en el régimen jurídico general de asociaciones, pero tienen unas reglas concretas aplicables y se inscriben en dos registros. Entre dichas asociaciones encontramos las indicadas en el cuadro 1.12.

⁷⁵ Actualmente Ley 30/1994 se encuentra en su totalidad derogada, dado que su Título II, relativo a los incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, quedó derogado a la entrada en vigor de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo y, su Título I, relativo a las Fundaciones, quedó derogado por la Ley 50/2003, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

⁷⁶ Además de la normativa señalada existen otros dos preceptos relacionados con la asociaciones el Real Decreto 1449/2000 de 28 de julio, por el que se modifica y desarrolla la Estructura Orgánica Básica del Ministerio del Interior y la Orden de 30 de noviembre de 1998, sobre delegación de Facultades en materia de Asociaciones, no obstante, su articulado no tiene incidencia directa en la gestión de las mismas.

- Real Decreto 1449/2000, artículo 11. Funciones de la Secretaría General Técnica, entre las que se encuentran, en su punto m), la gestión del Registro Nacional de Asociaciones, la inscripción de las asociaciones de ámbito estatal, así como la instrucción de los expedientes y la formulación de propuestas necesarias para la declaración de utilidad pública de las asociaciones.
- Orden 30 de noviembre de 1998, artículo 6. Las competencias dadas al Secretario General Técnico en materia de asociaciones.

⁷⁷ Dicha norma es aplicable, también, a determinadas asociaciones sometidas al régimen jurídico especial, siempre que cumplan los requisitos exigidos en la misma para ser catalogadas de utilidad pública.

ASOCIACIONES SOMETIDAS AL RÉGIMEN JURÍDICO GENERAL CON REGULACIÓN ESPECÍFICA

- **Militares:** Real Decreto 9 de abril 1900, Sociedades con denominación u origen militar. Orden 6 de octubre 1900.
- **Protectoras de animales y plantas:** Real Decreto 11 de abril de 1928, reglamento de los Patronatos para protección de animales y plantas
- **De investigación industrial:** Decreto 1765/1961, de 22 de septiembre, Asociaciones de investigación Industrial, modificado por el Real Decreto 2516/1980, 29 de junio y derogado por Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, de Centros de Innovación Industrial.
- **Culturales privadas:** Decreto 2930/1972, de 21 de julio, Reglamento de Fundaciones y Servicios Administrativos encargados de su protectorado Real Decreto 1762/1979, de 29 de junio, Delimita las competencias de los M^o Educación, M^o Universidades e Investigación y M^o de Cultura en materia de Fundaciones docentes y culturales.
- **Juveniles:** Real Decreto 397/1988, de 22 de abril, de Asociaciones juveniles: inscripción registral. Orden 5 diciembre de 1986, Censo de Asociaciones y Organizaciones Juveniles y Entidades Prestadoras de Servicios.
- **Centro culturales:** Orden 21 de mayo de 1980, regulación de los Centros Culturales.
- **Publicaciones:** Ley 14/1966, de 18 de marzo, Prensa e Imprenta. Decreto 743/1966, 31 de marzo, de Impresos. Clases y requisitos. Decreto 748/1966, de 31 de marzo, de Registro de Empresas Editoriales y Decreto 751/1966 de 31 de marzo, de Impresos. Pie de Imprenta
- **Espectáculos:** Real Decreto 2816/1982, de 27 agosto, de Espectáculos públicos y Actividades Recreativas.
- **Teatro de cámara:** Orden 25 de mayo 1955, de Actividades de los Teatros de Cámaras o Ensayos y Agrupaciones escénicas de carácter no profesional. Orden 30 de mayo de 1962, de Fondo de subvenciones para teatros de Cámara y Ensayo y Agrupaciones escénicas no profesionales.
- **Cine-clubes:** Orden 21 de Octubre de 1993, Supresión del Registro Oficial.
- **Excursiones:** Orden 14 de abril 1988, de Agencias de Viajes.
- **De cazadores:** Ley 1/1970, 4 de abril, de Caza. Decreto 506/1971, 21 marzo, Reglamento de desarrollo de la Ley 1/1970.
- **Juegos:** Real Decreto 2709/1978, 14 de octubre, Modifica el Decreto 444/ 1977, sobre aspectos penales, administrativos y fiscales del Juego. Orden 9 de enero de 1979, de Reglamento del bingo.
- **De montaña:** Ley 25/1982, 30 de junio, Régimen de la Montaña. Real Decreto 2741/1986, de 30 de diciembre, de Registro Especial de Asociaciones de Montaña.
- **De padres de alumnos:** Real Decreto 1533/1986, de 28 de noviembre, de Regula las Asociaciones de padres de alumnos.
- **De vecinos:** Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del régimen Local. Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, que aprueba el Reglamento de organización, funcionamiento y régimen jurídico.

Cuadro 1.12. Fuente: Adaptado de López-Nieto (2000, p. 127)

Por su parte, las asociaciones que quedan excluidas del régimen de la Ley Orgánica 1/2002 son las recogidas en la Introducción a esta normativa y enumeradas, posteriormente, en su artículo 1.3, aunque no de forma exhaustiva⁷⁸. De esta forma, actualmente podemos citar las siguientes:

- Asociaciones religiosas.
- Partidos políticos.
- Sindicatos.
- Asociaciones profesionales.
- Asociaciones empresariales.
- Las federaciones deportivas.
- Asociaciones de consumidores y usuarios⁷⁹.

⁷⁸ El artículo 1.3. de la Ley Orgánica 1/2002 expone que “se regirán por su legislación específica los partidos políticos; los sindicatos y las organizaciones empresariales; las iglesias, confesiones y comunidades religiosas; las federaciones deportivas; las asociaciones de consumidores y usuarios; así como cualquiera otras reguladas por leyes especiales”.

⁷⁹ Según conversaciones mantenidas con el Instituto Nacional de Consumo y con el Registro de Asociaciones de la Comunidad Andaluza y de conformidad con la regulación de estas entidades, concretamente con el Real Decreto 825/1990, de 22 de junio, sobre el derecho de representación, consulta y participación de los consumidores y usuarios a través de sus asociaciones, art. 2, éstas deben actualmente inscribirse en el Registro General de Asociaciones, independientemente que posteriormente deban hacerlo en el libro registro que lleva el Ministerio de Sanidad y Consumo, a través del Instituto Nacional de Consumo o, en el registro habilitado a nivel autonómico, si no es de ámbito nacional, con el único fin de gozar de cualquier beneficio que otorgue la Ley. Consecuentemente y así nos lo han expresado, estas organizaciones están sometidas al régimen general, aunque con legislación específica, pero en ningún caso es una asociación de régimen especial.

Asimismo, y según López Nieto (2000), encontramos otras acogidas a regímenes especiales, cuales son:

- Asociaciones de estudiantes⁸⁰.
- Asociaciones administrativas:
 - de propietarios.
 - de contribuyentes.
- Los Centros de Iniciativas Turísticas.
- Entidades de Gestión de la Propiedad Intelectual.

Como se desprende, los regímenes especiales son bastantes abundantes y otorgan a las asociaciones a ellos sometidas de una independencia legal bastante notoria. Aunque lo deseable sería una única norma para cualquier fenómeno asociativo, lo cierto es que en ningún ordenamiento jurídico esto se produce, de tal forma que en todos existen determinadas asociaciones que se someten a regímenes jurídicos especiales. Lo anterior nos lleva a la configuración del actual marco normativo, en el que existe una gran diversidad legislativa.

⁸⁰ Aunque dicho autor las integra dentro del régimen especial, de conformidad con el Registro Nacional de Asociaciones las mismas deben inscribirse en él aunque posteriormente posean un registro específico, con lo cual se cataloga como asociaciones sometidas al régimen jurídico general con legislación específica.

1.3. REQUISITOS ADMINISTRATIVOS DE LAS ASOCIACIONES EN LA LEGISLACIÓN VIGENTE.

Previo al estudio de la legislación aplicable en materia de asociaciones, con el propósito de conocer los requisitos administrativos existentes en las asociaciones sometidas a régimen jurídico general a nivel nacional, consideramos oportuno realizar un análisis de la normativa básica⁸¹ para saber si en la misma se hace referencia expresa a estas figuras y si recoge algún dato que pueda ser de nuestro interés. De igual modo, en el Anexo 1, hemos analizados dichos requisitos para las asociaciones sometidas a un régimen jurídico específico.

En este sentido, la primera norma que regula el derecho de asociación en España es la propia Constitución⁸² en su artículo 22, al cual hemos hecho referencia en apartados anteriores, siendo su contenido aplicable a las asociaciones sometidas al régimen general y en lo que resulte de aplicación a todas las demás.

Junto a la Constitución, y como normas también de superior rango, están el Código Civil, el Código Penal⁸³ y las leyes procesales, dentro de las cuales nos encontramos, en primer lugar con la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, en segundo lugar con la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona y, finalmente, con la Ley 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. Dichos preceptos contienen reglas de aplicación general no exclusivos de las asociaciones, aunque sí aplicables a ellas, que han sido recogidas en el cuadro 1.13.

⁸¹ Independientemente de estos preceptos encontramos otros que a luden a estos entes, como es Ley 39/1981, de 28 de octubre, por el que se Regula el uso de la Bandera de España y el de otras Banderas y enseñas, la cual en su artículo 8 establece que “se prohíbe la utilización en la bandera de España de cualesquiera símbolos o siglas de partidos políticos, sindicatos, asociaciones o entidades privadas”.

⁸² El artículo 22 señala que: “1. Se reconoce el derecho de asociación. 2. Las asociaciones que persigan fines o utilicen medios tipificados como delito son ilegales. 3. Las asociaciones constituidas al amparo de este artículo deberán inscribirse en un registro a los solos efectos de publicidad. 4. Las asociaciones solo podrán ser disueltas o suspendidas en sus actividades en virtud de resolución judicial motivada. 5. Se prohíben las asociaciones secretas y las de carácter paramilitar”.

⁸³ Redactado de conformidad con la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre.

LEGISLACIÓN BÁSICA GENERAL RELACIONADAS CON LAS ASOCIACIONES

Legislación	Artículos	Contenidos
Constitución	22	Derecho de Asociación.
Código Civil	28	Nacionalidad de las asociaciones.
	35 al 39	Líneas generales de las personas jurídicas.
	41	Domicilio de las personas jurídicas.
	242, 251 y 254	Tutela de menores o incapacitados ejercida por persona jurídica.
	515	Constitución de usufructo a favor de sociedades en general.
	671,745, 746,788, 956,957 y 993	Capacidad para heredar por testamento las asociaciones, y forma de aceptar y repudiar la herencia.
	1666	Define el contrato de sociedad, que determina el nacimiento de toda asociación.
Código Penal	31	Responsabilidad de los directivos de las personas jurídicas.
	315, 510 al 521, 539 y 540, 571 y 572, 576 y 577	Tipifican los delitos cometidos con ocasión del ejercicio de los derechos de la persona reconocidos por las leyes.
	515	Asociaciones ilícitas.
	569	Tenencia y depósito de armas, municiones o explosivos por una asociación.
Ley 1/2000, de Enjuiciamiento Civil	7	Comparecencia en juicio y representación de las personas jurídicas.
	11	Legitimación de las asociaciones de consumidores y usuarios para la defensa de derechos e intereses de sus asociados en un juicio.
Ley 62/1978, de Protección de los Derechos Fundamentales	2 al 5	Garantía jurisdiccional penal.
Ley 2/1979, del Tribunal Constitucional	41 al 58	Recurso de Amparo Constitucional.

Cuadro 1.13. Fuente: Elaboración propia.

Con respecto a las mismas, hay que matizar dos cuestiones. Por una parte, que la Ley 62/1978 se encarga de establecer procedimientos de urgencias para proteger el ejercicio de los derechos fundamentales, dentro de los cuales se haya incluido el de asociación. Para ello, se señalaban tres tipos de garantías, las cuales actualmente se encuentran reducidas a una, dado que los artículos de las otras dos han sido derogados, concretamente los artículos del 6 al 10, relativos a la garantía jurisdiccional contencioso-administrativa, por la Ley 29/1998, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa y los artículos del 11 al 15, dedicados a la garantía jurisdiccional civil, derogados por la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento Civil.

Por otra parte, hay que indicar que la Ley procesal 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, en su título tercero se dedica al recurso de amparo constitucional, puesto que como establece en el artículo 41 de esta norma, los derechos y libertades reconocidos en los artículos 14 al 29 de la Constitución, serán susceptibles de esta defensa y, como hemos manifestado, el derecho de Asociación se encuentra recogido en el artículo 22 de nuestra Carta Magna como un derecho fundamental. De este modo, para interponer este recurso será necesario haber agotado la vía judicial precedente, de acuerdo con el artículo 53.2 de la Constitución y el plazo para poder interponerlo es el de los veinte días siguientes a la notificación de la resolución recaída en el precedente proceso judicial.

Como observamos del contenido de todos los preceptos anteriores se deduce algunas norma generales de carácter administrativo. A continuación nos centraremos en el estudio de la normativa vigente en materia de asociaciones que contengan reglas de aplicación exclusivas a las mismas.

1.3.1. Asociaciones sometidas al régimen jurídico general.

Para llevar a cabo nuestro cometido, hemos creído conveniente comenzar por el análisis de la legislación de aplicación común a cualquier tipo de asociación cuyo régimen jurídico sea el general. No obstante, dada la reciente aprobación del actual marco normativo hemos considerado oportuno realizar la

comparación de éste con sus antecesores, la Ley 191/1964 y el Decreto 1440/1965 que la desarrollaba, con objeto de apuntar las diferencias más notorias. Asimismo, hemos optado por estudiar la normativa aplicable a las asociaciones declaradas de utilidad pública en un epígrafe diferente, dado que es de aplicación tanto a las acogidas al régimen jurídico general como al régimen especial.

En la actualidad, la ley más importante en el territorio nacional en materia de asociación es la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, que entró en vigor a los dos meses de su publicación. Dicha ley consta de cuarenta y dos artículos, cuatro disposiciones adicionales, dos transitorias, cuatro finales y una derogatoria de la Ley 191/1964 y de cuantas disposiciones se opongan a la misma. De este modo, la citada Ley ha venido a sustituir la arcaica y obsoleta Ley de Asociaciones de 1964 que necesitaba ser cambiada por ser preconstitucional y porque no daba respuesta a la creciente importancia que está experimentando estas organizaciones al comienzo del siglo XXI. De este modo, la estructura que presenta la nueva Ley es la que se muestra en el cuadro 1.14.

ESTRUCTURA DE LA LEY ORGÁNICA 1/2002.

Artículo	Contenido	Artículo	Contenido
<i>Capítulo I</i>	<i>Disposiciones generales</i>	22	Deberes de los asociados
1	Objeto y ámbito de aplicación	23	Separación voluntaria
2	Contenido y principios	<i>Capítulo V</i>	<i>Registros de Asociaciones</i>
3	Capacidad	24	Derecho de inscripción
4	Relaciones con la Administración	25	Registro Nacional de Asociaciones
<i>Capítulo II</i>	<i>Constitución de las asociaciones</i>	26	Registro Autonómicos de Asociaciones
5	Acuerdo de constitución	27	Cooperación y colaboración entre Registros
6	Acta fundacional	28	Actos inscribibles y depósito documentación
7	Estatutos	29	Publicidad
8	Denominación	30	Régimen jurídico de la inscripción
9	Domicilio	<i>Capítulo VI</i>	<i>Medidas de fomento</i>
10	Inscripción en el Registro	31	Medidas de fomento
<i>Capítulo III</i>	<i>Funcionamiento de las asociaciones</i>	32	Asociaciones de utilidad pública
11	Régimen de las asociaciones	33	Derechos de las asociaciones de utilidad pública
12	Régimen interno	34	Obligaciones de las asociaciones de utilidad pública
13	Régimen de actividades	35	Procedimiento de declaración de utilidad pública
14	Obligaciones documentales y contables	36	Otros beneficios
15	Responsabilidad de las asociaciones inscritas	<i>Capítulo VII</i>	<i>Garantías jurisdiccionales</i>
16	Modificación de los estatutos	37	Tutela judicial
17	Disolución	38	Suspensión y disolución judicial
18	Liquidación de la asociación	39	Orden jurisdiccional contencioso-administrativo
<i>Capítulo IV</i>	<i>Asociados</i>	40	Orden jurisdiccional civil
19	Derecho a asociarse	41	Comunicaciones
20	Sucesión en la condición de asociado	<i>Capítulo VIII</i>	<i>Consejos Sectoriales de Asociaciones</i>
21	Derechos de los asociados	42	Consejos Sectoriales de Asociaciones

Cuadro 1.14. Fuente: Elaboración propia.

Del análisis del anterior precepto, deducimos como requisito administrativo que para la válida constitución de una asociación, según se desprende del artículo 5, sólo es necesario el acuerdo de tres o más personas físicas o jurídicas en el que se comprometen a poner en común conocimientos, medios y actividades, con el objetivo de conseguir unas finalidades lícitas y comunes, ya sean de interés general o particular. Dicho acuerdo de constitución deberá incluir la aprobación de los estatutos y se formalizará mediante un acta fundacional, en documento público o privado, adquiriendo, de este modo, la organización personalidad jurídica y plena capacidad de obrar, sin perjuicio de su inscripción en el Registro de Asociaciones.

Por lo que se refiere a los estatutos, que como hemos puesto de manifiesto anteriormente constituyen la norma fundamental de la organización y deben contener normas generales de funcionamiento interno y de actuación exterior, destacamos aquellas connotaciones que consideramos pueden tener una influencia notable en la gestión económico-financiera del ente, tales como los fines determinados que se propone, el ámbito territorial de acción prevista para la actividad, los órganos directivos y la forma de administración, el patrimonio fundacional, el cual no necesariamente debe de existir - encontrándonos en ocasiones asociaciones inscritas con un patrimonio inicial de cero-, los recursos económicos con los que prevé contar y, finalmente, el destino del patrimonio social en caso de disolución. Asimismo, junto con los anteriores contenidos, que estaban ya reflejados en la legislación de 1964, el actual marco establece otros nuevos, como son la duración de la asociación cuando no se constituya por tiempo indefinido, las actividades que va a desarrollar descritas de forma precisa, el régimen de administración, de contabilidad y de documentación, así como la fecha de cierre del ejercicio asociativo y las causas de disolución.

De igual modo, uno de los cambios más importantes introducidos en la actual normativa es el expuesto en su artículo 23, el cual dicta que podrá establecerse en los estatutos que, en caso de separación voluntaria de un asociado, éste pueda percibir la participación patrimonial inicial u otras

aportaciones económicas realizadas, sin incluir las cuotas de pertenencia a la organización que hubiera pagado, con las condiciones, alcances y limitaciones que se fijen en los Estatutos, siempre que la reducción patrimonial no implique perjuicios a terceros.

Una vez constituida la asociación, es obligada su inscripción en un registro público a los efectos de su publicidad y como garantía frente a terceros, respondiendo de sus obligaciones con todos sus bienes presentes y futuros, no garantizando sus asociados personalmente sus deudas, según se desprende del artículo 15.

A tal respecto, debemos señalar que la necesidad de publicidad reconocida en la legislación básica y el deseo de la Administración Pública de conocer las asociaciones existentes en el territorio español y algunos datos sobre ellas, dió origen a los registros de asociaciones. Así, actualmente, junto con el dualismo legal que hemos expuesto en el epígrafe anterior, existe un dualismo registral, donde tiene cabida, por un lado, un registro para asociaciones sometidas al régimen jurídico general y, por otro, un conjunto de registros donde se alojan las distintas asociaciones sujetas a los diferentes regímenes especiales, existiendo una desconexión entre dichos registros. Con la nueva Ley, este problema se pretende solventar, señalando en su párrafo 25.2 que en el Registro Nacional de Asociaciones, además de sus propias inscripciones, existirá constancia, mediante comunicación de la Administración competente, de los asientos de inscripción y disolución de las asociaciones, cuya inscripción o depósito de estatutos se efectúe en registros especiales. De este modo, para la inscripción de las asociaciones sometidas al régimen jurídico general se establecen dos registros⁸⁴, uno a escala nacional, el Registro Nacional de Asociaciones, cuya dependencia orgánica se establecerá reglamentariamente -artículo 25- y otro autonómico, el Registro Autonómico de

⁸⁴ Actualmente funcionan los mismos registros que con la antigua normativa, los cuales son, por un lado, el Registro Nacional en el Ministerio del Interior, concretamente en su Secretaría General Técnica y, por otro lado, los registros regionales en la Dirección General correspondiente de las Comunidades Autónomas o, en su caso, en los órganos periféricos de ellas, integrados, a su vez, por los Registros Autonómicos Regionales y los Registros Autonómicos Territoriales o Provinciales.

Asociaciones⁸⁵ -artículo 26-. Al margen de los anteriores, existen otros que, por utilidad de la Administración, se establecen en determinados departamentos ministeriales y que no responden a la existencia de ningún régimen especial, sino a la necesidad legal que imponen a determinadas asociaciones, sometidas al régimen jurídico general, de inscribirse también en otro registro público.

En relación con tal cuestión, debemos señalar que la Administración sólo puede denegar la inscripción por motivos formales, como la coincidencia en la denominación con otra asociación inscrita o que pueda inducir a error o confusión con ella o por el incumplimiento de algún requisito legal, como la omisión del acta fundacional o de algunos de los apartados de los estatutos y nunca por la finalidad o actividad de la asociación, como se establecía en épocas preconstitucionales, ni por encontrarse fuera de plazo para realizarla, dado que actualmente no se establece ningún tiempo⁸⁶. No obstante, si el Registro entiende que se produce alguna causa de ilegalidad deberá indicárselo a la entidad interesada y remitirá la documentación al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente, quedando en suspenso el procedimiento hasta que no exista sentencia judicial en firme.

Constituye, por tanto, objeto de inscripción la constitución, las modificaciones de los estatutos y la disolución. Concretamente, según el artículo 28.1 se inscribirán, al igual que sus modificaciones, la denominación, el domicilio, los fines y actividades estatutarias, el ámbito territorial de actuación, la identidad de los titulares de los órganos de gobierno y representación, la apertura y cierre de las delegaciones o establecimientos de la entidad, la fecha de la constitución y la de inscripción, la declaración y revocación de la utilidad pública, las asociaciones que integran o constituyen federaciones, confederaciones y uniones, la pertenencia a otras asociaciones, federaciones

⁸⁵ En la Comunidad Autónoma Andaluza, de conformidad con Decreto 152/2002, artículo 2, el registro a nivel autonómico se encuentra en la Conserjería de Justicia y Administración Pública, en concreto en la Dirección General de Instituciones y Cooperación con la Justicia y se estructura en Unidades Registrales Provinciales, dependientes orgánica y funcionalmente de las Delegaciones Provinciales de Justicia y Administración Pública.

⁸⁶ Los plazos de inscripción de los actos de constitución, modificación y disolución de las asociaciones quedaron derogados en la antigua ley por anticonstitucional, no existiendo actualmente ninguna fecha para llevarlos a cabo.

confederaciones y uniones o entidades internacionales, la baja, suspensión o disolución de la asociación y sus causas. De este modo, estarán depositados en los registros, artículo 28.2, los siguientes documentos:

- El acta fundacional y aquéllas en las que consten acuerdos que modifiquen los extremos registrales o pretendan introducir nuevos datos en el Registro.
- Los estatutos y sus modificaciones.
- Los relativos a la apertura, traslado o clausura de delegaciones o establecimientos.
- Los referentes a la incorporación o baja de asociaciones en federaciones, confederaciones y uniones; y, en el Registro en que éstas se encuentren inscritas, los relativos a la baja o incorporación de asociaciones.
- Los que se refieran a la disolución y al destino dado al patrimonio remanente como consecuencia de la disolución.

En cuanto al funcionamiento interno de las asociaciones, debemos significar que según el artículo 11, viene determinado por los estatutos y los acuerdos de la asamblea general y de los órganos directivos, como ya se ha comentado. Una de las novedades de la nueva Ley, artículo 11.5, es que permite expresamente la retribución en función de su cargo a los miembros de los órganos de representación, siempre y cuando conste en los estatutos y en las Cuentas Anuales aprobadas por la asamblea.

Por otra parte, las obligaciones documentales y contables vienen recogidas en el artículo 14, donde se establece que deben poseer una relación actualizada de sus asociados, llevar una contabilidad que permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como las actividades realizadas, efectuar un inventario de sus bienes y recoger en un libro las actas de las reuniones de sus órganos de

gobierno y representación. Asimismo, los asociados podrán acceder a toda la anterior documentación y la Asamblea General aprobará anualmente las cuentas de la asociación.

Finalmente, tenemos que apuntar, como hemos señalado en epígrafes anteriores, que la disolución de las asociaciones se lleva a cabo por las causas previstas en los Estatutos y, en su defecto, por voluntad de los socios expresada en Asamblea General, por las causas establecidas en el artículo 39 del Código Civil y por sentencia judicial -artículo 17-. Dicha disolución abrirá el período de liquidación, hasta el fin del cual la entidad conservará su personalidad jurídica.

Seguidamente, el cuadro 1.15. recoge agrupados, en forma conjunta y comparada, los requisitos económico-financieros que se desprende del estudio de la anterior y de la actual legislación general básica en materia de asociaciones.

REQUISITOS ADMINISTRATIVOS DE LAS ASOCIACIONES SOMETIDAS AL RÉGIMEN JURÍDICO GENERAL

	ANTIGUO MARCO NORMATIVO (Ley 191/1964 y Decreto 1440/1965)		ACTUAL MARCO NORMATIVO (Ley Orgánica 1/2002)	
Constitución	Ley art.3	<p>Mediante el acuerdo de constitución recogido en un acta fundacional.</p> <p>Los fundadores deben ser como mínimo dos personas -presidente y secretario-, pudiendo ser físicas y/o jurídicas -públicas y/o privadas.</p> <p>No existe un patrimonio fundacional mínimo, pudiendo incluso llegar a ser cero.</p>	art. 5	<p>Mediante un acuerdo de constitución, que debe incluir la aprobación de los estatutos, documentado en un acta fundacional recogida en un documento público o privado.</p> <p>El número de personas mínimo es de tres, pudiendo ser físicas y/o jurídicas -públicas y/o privadas-</p> <p>No existe un patrimonio fundacional mínimo.</p>
Fines	Ley art. 1	Únicamente se establece que deben ser lícitos y determinados.	art. 5	Deben ser lícitos y comunes a todos los asociados, de interés general o particular.
Estatutos	Ley art.3	<p>Los Estatutos pueden ser aprobados después de la constitución y deben contener:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La denominación, la cual debe ser coincidente con la del acta fundacional y no ser idéntica a la de otra asociación inscrita. - El domicilio principal. - Ámbito territorial donde principalmente se va a desarrollar su actividad. - Fines determinados que se propone llevar a cabo. - Órganos directivos, señalando su composición y competencias, su régimen de reuniones, las convocatorias y la adopción de acuerdos. - Asamblea general de socio, indicando sus competencias, sesiones, convocatorias y adopción de acuerdos. - Las condiciones de admisión de nuevos socios. - Clases de socios existentes. - Derechos y obligaciones de cada tipo de socios. - Motivos de exclusión voluntaria u obligatoria de los socios. - Patrimonio fundacional y recursos económicos previstos. - Procedimiento de modificación de los estatutos. - Causas de disolución voluntaria, apuntando los procedimientos para llevarla a efecto y el destino de los bienes. 	art.7 art. 8 art. 9 art.23	<p>Deben contener como mínimo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La denominación, que no puede coincidir o asemejarse con la de otra asociación inscrita ni con ninguna persona jurídica pública o privada ni persona física o marca notoria, salvo con el consentimiento expreso del interesado, sucesores o empresa. - El domicilio, que puede ser el de su sede de su órgano de representación o bien aquél donde desarrollen principalmente su actividades. - Ámbito territorial donde se va a realizar principalmente sus actividades. - La duración cuando no sea por tiempo indefinido. - Los fines y actividades de la asociación, descritos de forma precisa. - Los criterios que garanticen el funcionamiento democrático. - Los órganos de gobierno y representación, su composición, reglas y procedimientos para la elección y sustitución de sus miembros, sus atribuciones, duración de los cargos, causas de su cese, la forma de liberar, adoptar y ejecutar sus acuerdos y las personas o cargos con facultad para certificarlos y requisitos para que los citados órganos queden válidamente constituidos, así como la cantidad de asociados necesaria para poder convocar sesiones de los órganos de gobierno o de proponer asuntos en el orden del día. - El régimen de administración, contabilidad y documentación, así como la fecha de cierre del ejercicio asociativo. - Los requisitos y modalidades de admisión y baja, sanción y separación de los asociados y, en su caso, las clases de éstos. Se puede incluir las consecuencias del impago de las cuotas y, también, que en caso de separación voluntaria de un asociado, éste pueda percibir la aportación patrimonial inicial y otras realizadas a excepción de las cuotas. - Derechos y obligaciones de los asociados - El patrimonio inicial y los recursos económicos de los que podrá hacer uso. - Causas de disolución y destino del patrimonio en tal supuesto, que no podrá desvirtuar el carácter no lucrativo.

<p>Inscripción</p>	<p>Ley art.5 Decr. art.7 art.14</p>	<p>A efecto de publicidad, deben de inscribirse:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La Constitución. - Las Modificaciones estatutarias. - La Declaración de utilidad pública. - La Disolución. <p>En el protocolo o expediente se archivan el acta fundacional, los estatutos, la resolución de inscripción, los cambios de domicilio, los cambios de la junta directiva y el acuerdo de declaración de utilidad pública.</p> <p>Comunicación al Registro de los cambios de la junta directiva y de dirección de su sede central y demás locales sociales.</p>	<p>art.10 art.28</p>	<p>De la constitución a los sólo efectos de publicidad, respondiendo los promotores personalmente de su falta.</p> <p>También se inscriben, al igual que sus modificaciones, la denominación, el domicilio, los fines y actividades estatutarias, el ámbito territorial de actuación, la identidad de los titulares de los órganos de gobierno y representación, la apertura y cierre de las delegaciones o establecimientos de la entidad, la fecha de la constitución y la de inscripción, la declaración y revocación de la utilidad pública, las asociaciones que integran o constituyen federaciones, confederaciones y uniones, la pertenencia a otras asociaciones, federaciones, confederaciones y uniones o entidades internacionales, la baja, suspensión o disolución de la asociación y sus causas.</p> <p>De este modo, están depositados en los registros los siguientes documentos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - El acta fundacional y aquéllas en las que consten acuerdos que modifiquen los extremos registrales o pretendan introducir nuevos datos en el Registro. - Los Estatutos y sus modificaciones. - Los relativos a la apertura, traslado o clausura de delegaciones o establecimientos. - Los referentes a la incorporación o baja de asociaciones en federaciones, confederaciones y uniones. - Los que se refieran a la disolución y al destino dado al patrimonio remanente como consecuencia de la disolución.
<p>Registros</p>	<p>Ley art.5</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Registro Nacional en el Ministerio del Interior, concretamente en su Secretaría General Técnica. - Los Registros Regionales en la Dirección General correspondiente de las Comunidades Autónomas o, en su caso, en los órganos periféricos de ellas, integrados a su vez por: <ul style="list-style-type: none"> - Los Registros Autonómicos Regionales. - Los Registros Autonómicos Territoriales o Provinciales. 	<p>art.25 art.26</p>	<p>Existen dos registros:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Registro Nacional de Asociaciones</i>, cuya dependencia orgánica se determinará reglamentariamente y donde se inscriben las asociaciones, federaciones, confederaciones y uniones de asociaciones de ámbito estatal y extranjeras. También tiene constancia, mediante comunicación de la Administración competente, de los asientos de inscripción y disolución de las asociaciones de régimen especial. - <i>Registros Autonómicos</i>, se inscriben las asociaciones que desarrollen principalmente sus funciones en el ámbito territorial de la comunidad. Estos registros comunicarán al Registro Nacional de Asociaciones la inscripción y disolución de las asociaciones de ámbito autonómico. Asimismo, se puede estructurar en Unidades Registrales Provinciales.
<p>Regimen interno</p>	<p>Ley art. 6 Decr. art.10</p>	<p>Viene determinado por:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Los estatutos. - Los acuerdos tomados en el órgano supremo - Los acuerdos tomados en órganos directivos -junta directiva-. <p>La asamblea general extraordinaria, con los votos favorables de 2/3, adoptará los siguientes acuerdos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Modificación de los estatutos. - Disposición o enajenación de bienes. - Nombramiento de junta directiva. - Administradores y representantes. - Solicitud de declaración de utilidad pública. - Acuerdo para constituir una federación o para integrarse en ella. <p>Los representantes legales de la asociación es el presidente y quién se determine estatutariamente y deben ejecutar los acuerdos adoptados por la asamblea general o por la junta directiva.</p>	<p>art. 11 art. 12</p>	<p>Su funcionamiento se ajusta a lo establecido en los estatutos, siempre que no sea contrario a la Ley.</p> <p>Existen dos órganos como mínimo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La asamblea general, órgano supremo de gobierno, integrada por todos los socios, adopta los acuerdos por el principio mayoritario y debe reunir al menos una vez al año y, de forma extraordinaria, cuando lo solicite un número de socios no inferior al 10%. No obstante, necesita mayoría cualificada de las personas presente o representada, que es cuando los votos afirmativos superan la mitad de los negativos, para el acuerdo de disolución, modificación de los Estatutos, disposición o enajenación de bienes y remuneración de los miembros del órgano de representación. - Órgano de representación-junta directiva-, que gestiona y representa los intereses de la asociación, de conformidad con lo que dispone la asamblea general. Sólo puede formar parte de ella los asociados, mayores de edad y con plenos uso de sus derechos civiles, los cuales pueden recibir retribuciones en función de su cargo, siempre y cuando conste en los estatutos y en las cuentas anuales aprobadas por la asamblea.
<p>Federaciones</p>	<p>Decr. art. 10.</p>	<p>Pueden constituir e integrarse en federaciones y confederaciones.</p>	<p>Art.3.f)</p>	<p>Pueden constituir e integrarse en federaciones, confederaciones o uniones, con el acuerdo expreso de sus órganos competentes.</p>

Financiación		No existe ningún artículo que enumere las fuentes de financiación de estas entidades.	art.7. j) art.22. b art.4.3 art.13. 2	Los recursos económicos establecidos en los estatutos. La Ley contempla las cuotas de los socios, el otorgamiento de ayudas y subvenciones por parte de las diferentes Administraciones públicas. Se indica expresamente que pueden obtener beneficios derivados de sus actividades económicas, incluidas las prestaciones de servicios, con la única condición que se destinen al cumplimiento de sus fines y no sean repartidos entre los asociados ni cedidos de forma gratuita a terceras persona física o jurídica.
Régimen documental	Decr. art. 11	- Libro de registro de asociados. - Libros de actas. - Libros de contabilidad, en los que se deben incluir todos los ingresos y gastos, precisando la procedencia de aquéllos y la inversión de éstos. Los ingresos procedentes de donaciones se deben registrar en asientos individuales señalando el fin al que se destinan.	art. 14.1	- Libro de asociados. - Libros de actas (asamblea general y junta directiva). Libros de contabilidad.
Obligaciones contables	Ley art. 6 Decr art. 11	Presupuesto y Liquidación del presupuesto del año anterior. La asamblea general ordinaria, aprobará las cuentas y los presupuestos del año próximo -	art. 14.1	- Balance de situación. - Cuenta de resultados. - Memoria. - Inventario. Las cuentas de la asociación se aprueba anualmente por la asamblea general ordinaria.
Depósito de cuentas		No se establece.		No se establece.
Controles		No existen, únicamente por sentencia del Tribunal Superior de Justicia, de fecha 29 de marzo de 1993, se establece que cualquier socio tiene derecho a examinar la totalidad de los documentos contables de la asociación.	art.14. 2 art. 21.b	Los asociados pueden acceder a toda la documentación, que se relacionan con los libros oficiales, a través de los órganos de representación, en los términos previstos en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal. Además, tienen derecho a ser informados del estado de cuenta y del desarrollo de las actividades de la asociación.
Disolución	Ley art. 6.7	- Voluntad de los socios. - Causas previstas en el Código Civil, art.39, cuales son: - Finalización del plazo durante el cual funcionaban legalmente. - Cumplimiento del fin para el que se constituyeron. - Imposibilidad de aplicar al fin la actividad y los medios de que disponen. - Sentencia judicial. En el momento de su disolución el patrimonio de la asociación debe pasar a instituciones que posean similares inquietudes, recogidas en los estatutos, y no puede ser repartidos entre los asociados.	art. 17 art. 18	- Por las causas previstas en los estatutos. - Por la voluntad de los asociados expresada en asamblea general convocada al efecto. - Por las causas previstas en el artículo 39 del Código Civil. - Sentencia judicial firme. La disolución de la asociación abre el período de liquidación de la asociación, al final del cual deben destinarse los bienes resultantes a la finalidad prevista en los estatutos, no pudiendo desvirtuar el carácter no lucrativo de la entidad.

Cuadro 1.15. Fuente: Elaboración Propia.

Al margen de las anteriores normativas, y como ya hemos señalado, nuestro ordenamiento jurídico ha promulgado una serie de normas de aplicación restringida para determinadas⁸⁷ asociaciones sometidas al régimen jurídico general, debido a los distintos fines perseguidos por las mismas. Del estudio de dichos preceptos - recogidos en el cuadro 1.12- se deducen los requisitos que, de forma agrupada, hemos querido sintetizar conforme muestra el cuadro 1.16.

REQUISITOS ADMINISTRATIVOS DE LAS ASOCIACIONES SOMETIDAS AL RÉGIMEN JURÍDICO GENERAL CON REGULACIÓN ESPECIFICA

Asociaciones Militares	<ul style="list-style-type: none"> - Inscripción: previa autorización de los Jefes de las Regiones Militares en el Registro de Asociaciones.
Asociaciones Protectoras de animales y plantas	<ul style="list-style-type: none"> - Inscripción: obligatoria en el Registro General del Patronato Central para la protección de animales y plantas, del Ministerio de Agricultura y en los registros especiales creados en las comunidades y en las provincias. - Derechos adquiridos: declarada de utilidad pública, posibilidad de pertenecer al Patronato Provincial y autorización para expedir carnet de identidad como agente de la autoridad con el fin de poder denunciar las posibles infracciones relacionadas con la defensa de animales y plantas. - Obligaciones contraídas: sometimiento a alta inspección del Patronato Central.
Asociaciones de investigación Industrial	<ul style="list-style-type: none"> - Desde 1997, fecha de entrada en vigor el Real Decreto 2609/1996 que regula los Centros de Innovación y Tecnología, deben convertirse en Centro de Innovación y Tecnología para acceder a las ayudas convocadas para tales asociaciones.
Asociaciones Culturales privadas	<ul style="list-style-type: none"> - Inscripción: en el Registro de Entidades Culturales privadas, del Ministerio de Cultura. - Derechos adquiridos: posibilidad de equiparación con las Fundaciones Culturales Privadas, si reúnen los requisitos de las fundaciones y previa autorización del Ministerio de Cultura. - Obligaciones contraídas: sometidas a inspección del Ministerio de Cultura para verificar si cumplen sus fines, remitir al Ministerio de Cultura las cuentas anuales y comunicar las becas, ayudas o subvenciones otorgadas a terceros (Investigadores, estudiantes, centros docentes o culturales, etc) y dar publicidad suficiente a su objeto y actividades para que sean conocido por sus eventuales beneficiarios.

⁸⁷ Sin perjuicio de la existencia de otras asociaciones reguladas, también, por normativas específicas.

Asociaciones juveniles	<ul style="list-style-type: none"> - Inscripción: de las asociaciones de ámbito nacional 88 en el Censo de Asociaciones y Organizaciones Juveniles y entidades prestadoras de servicios a la juventud, del Instituto de la Juventud. - Derechos contraídos: obtención de ayudas, para lo cual es necesario remitir una serie de datos económicos financieros de la asociación, tales como una memoria de la actividad del año anterior -incluyendo, entre otros datos, los gastos de funcionamiento y de inversión, coste de los programas, aportación de los afiliados o asociados para el funcionamiento de la entidad y por su participación en la actividad- y un programa general de actividades previstas para el que se solicita la subvención -incluyendo un presupuesto de gastos e ingresos para todas las actividades-.
Centros Culturales⁸⁹	<ul style="list-style-type: none"> - Inscripción: en el registro público creado para dichos centros en el Ministerio de Cultura, para lo cual deben redactar una memoria explicativa de las actividades a realizar y, en su caso, las realizadas en el año precedente, conteniendo los medios económicos que para tal fin dispone, el número de socios con que cuenta, el área a la que se extiende su labor cultural y los documentos acreditativos de tales requisitos. - Derechos adquiridos: facultad para la realización de convenios con el Ministerio y la asistencia técnica del mismo. - Obligaciones contraídas: poseer un local para el desarrollo de su actividad y nombrar un director, el cual debe remitir una memoria anual al Ministerio y dirigir las actividades incluidas en la misma.

⁸⁸ Según el artículo 2.2 de la citada orden se considera que tiene ámbito nacional "las entidades o secciones juveniles de las mismas que cuenten con órganos de representación y dirección en dos o más Comunidades Autónomas, con independencia de los Órganos Centrales, y acrediten disponer de sedes abiertas y en funcionamiento en dos o más comunidades Autónomas, con afiliados en las mismas".

Para que las asociaciones lleven a termino dicha inscripción será necesario remitir al Instituto solicitud acompañada del original o fotocopia compulsada de los siguientes documentos:

- Documento oficial que acredite la inscripción en el registro de asociaciones, donde figure el número de la inscripción.
- Acta fundacional y los estatutos.
- Relación de los miembros de la junta directiva.
- Código de identificación fiscal.
- Certificación acreditativa de la dirección completa y del número de teléfono de las sedes central y territoriales.
- Certificación acreditativa del número de socios o afiliados, desglosados por sedes - artículo 3 de la orden-.

De igual modo, se deberá comunicar las modificaciones relacionadas con los estatutos, las sedes, el número de afiliados - dentro de los quince primeros días del mes de enero y se referirá a los datos obrantes al 31 de diciembre del año anterior- y la disolución de la asociación.

⁸⁹ Son Centros Culturales las asociaciones culturales legalmente constituidas que lo soliciten, siempre y cuando cuenten con un local suficiente para el desarrollo de su actividad y cumplan fines de relación, promoción y difusión cultural no limitados estatutariamente a una determinada rama o ámbito cultural.

<p>Asociaciones que realicen publicaciones</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Inscripción: en el Registro de Empresas Periodísticas o en el Registro de Empresas Editoriales del Ministerio de Cultura, dependiendo de si son catalogadas como empresas periodísticas -dedicadas a la publicación de diarios, semanarios, etc.- o como empresas editoriales -dedicadas a la edición de libros, folletos, hojas sueltas, carteles y otros impresos análogos-, los datos necesarios para llevar a cabo su inscripción son, entre otros, la descripción del patrimonio y las líneas generales del plan financiero y medios para su realización. - Derechos adquiridos: gozan de los beneficios de carácter tributario, económicos, postal, de distribución, comunicación y cuantos otros análogos se otorguen.
<p>Asociaciones recreativas y de espectáculos</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Inscripción: comunicar a los Ayuntamientos y al Ministerio del Interior, antes del inicio de su actividad, los datos generales para su inscripción en el Registro de Empresas y Locales y obtener autorización para la realización de estas actividades sin perjuicio de las licencias municipales. - Obligaciones contraídas: acatar las obligaciones impuestas por la legislación, tal como responder de los daños que, en relación con la organización o como consecuencia de la celebración, se produzcan.
<p>Asociaciones de Teatro de cámara y ensayo</p>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Inscripción:</i> en el Registro Nacional instituido bajo la dependencia del Director General de Cinematografía y Teatro. - <i>Derechos adquiridos:</i> conseguir las ayudas destinadas a estos entes y poder llevar a cabo las representaciones teatrales, siempre dirigidas a sus socios.
<p>Cine-clubes</p>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Inscripción:</i> obligatoria en el Registro Oficial de Cine-Clubes, lo cual les faculta para la obtención de una serie de derechos y obligaciones (actualmente derogado por el traspaso de competencias a las comunidades autónomas).
<p>Asociaciones que realicen excursiones</p>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Obligaciones contraídas:</i> excursiones destinadas única y exclusivamente a sus asociados, no pueden realizar publicidad ni promoción de los viajes, deben tener carácter esporádico y ocasional de los mismos y deben organizar las excursiones sin el apoyo de personal cualificado como agentes de viajes.
<p>Asociaciones de cazadores</p>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Derechos adquiridos:</i> Posibilidad de pertenecer a los Consejos de Caza, los cuales están vinculados al Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación; pueden solicitar el título de "Sociedades Colaboradoras" siempre y cuando cumplan con los fines establecidos para ello, estén legalmente constituidas, posean un marcado carácter social y un número de socios superior a ochenta y realicen una inversión en actividades o trabajos que redunden de forma directa en la mejor protección conservación y fomento de la riqueza cinegética, como mínimo del 75 por ciento de todos los ingresos de la asociación; pueden solicitar el nombramiento de guardas jurados de caza a favor de aquellas personas que hayan superado las pruebas de aptitud que reglamentariamente determine el Servicio.
<p>Asociaciones dedicadas al juego</p>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Autorización:</i> mediante la presentación de una solicitud ante el Ministerio del Interior, adjuntando, entre otros documentos, una Memoria suscrita por el presidente y el secretario de la junta directiva, donde conste, entre otros datos, el número de empleados de la entidad, el número de socios, una relación detallada de bienes, la liquidación de los presupuestos de ingresos y gastos durante los tres años anteriores a la solicitud y una relación de las actividades llevadas a cabo durante el último año y deben de tener más de tres años de existencia legal con funcionamiento ininterrumpido.
<p>Asociaciones de montañas</p>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Inscripción:</i> obligatoria en el Registro especial del Ministerio de Agricultura Pesca y Alimentación, (actualmente se encuentra en el Instituto de Fomento Asociativo Agrario). - <i>Derechos adquiridos:</i> asumir la representación y defensa de los intereses económicos y profesionales de sus miembros y la de participar en la elaboración, desarrollo y ejecución de los Programas de Ordenación y Promoción de los Recursos Agrarios de Montaña.

Asociaciones de padres de alumnos	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Inscripción:</i> obligatoria en un censo creado en el Ministerio de Educación y Ciencia. - <i>Derechos adquiridos:</i> utilización de los locales de los centros docentes para la realización de sus actividades, posibilidad de federarse y confederarse a nivel local o ámbito territoriales más amplios, poder incorporarse a agrupaciones o entidades de carácter internacional, obtención de ayudas del citado Ministerio para el desarrollo de sus actividades y la posibilidad designar un representante en el Consejo Escolar. - <i>Obligaciones contraídas:</i> Informar al Consejo Escolar del Centro acerca de las actividades que se desarrollan y comunicar al Ministerio las modificaciones de sus Estatutos, domicilio, constitución de federaciones y confederaciones para su inclusión en el censo y la incorporación a otras agrupaciones de carácter internacional o la adopción de denominaciones alusivas a las mismas.
Asociaciones de Consumidores	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Inscripción:</i> obligatoria en el Libro registro que se lleva en el Instituto Nacional de Consumo, dependiente del Ministerio de Sanidad y Consumo⁹⁰, para obtener cualquier beneficio que le otorgue la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios. - <i>Derechos adquiridos.</i> Presentar, en consultas, en el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general relativas a materias que afecten directamente a los consumidores y usuarios; representar a sus asociados y ejercer las correspondientes acciones en defensa de los mismos; percibir ayudas y subvenciones; ser declaradas de utilidad pública; ejercer las correspondientes acciones en defensa de los intereses generales de los consumidores y usuarios -dentro del ámbito territorial o funcional propio de la asociación; justicia gratuita ante los tribunales en la defensa de los intereses generales de los usuarios y consumidores; y designar un representante ante el Consejo de Consumidores y Usuario. - <i>Obligaciones contraídas:</i> Comunicar al Instituto Nacional de Consumo los cambios habidos en los Estatutos, los de composición de los órganos de gobierno y los de traslado de la sede social.

⁹⁰ A tal respecto, el Real Decreto 825/1990, que regula el Derecho de representación, consulta y participación de los consumidores y usuarios a través de sus asociaciones, en su artículo 3.1, expone los documentos que deben acompañar a la solicitud de inscripción, los cuales son:

- El certificado del correspondiente Registro de Asociaciones acompañado de copia de los estatutos y acta fundacional debidamente autenticados.
- Certificación expedida por el órgano competente en que se acredite los órganos directivos, nombres de sus miembros y procedimiento de elección, implantación territorial indicando las delegaciones existentes y números de socios señalando su distribución territorial y la cuantía de las cuotas que están obligados a satisfacer.
- Declaración jurada que la asociación no incurre en ninguna de las circunstancias establecidas en el artículo 21 de la Ley. Estas circunstancias son las de Incluir como asociados a personas jurídicas con ánimo de lucro, percibir ayudas o subvenciones de las empresas o agrupaciones de empresas que suministran bienes, productos o servicios a los consumidores o usuarios, realizar publicidad comercial o no meramente informativa de bienes, productos o servicios, dedicarse a actividades distintas de la defensa de los intereses de los consumidores o usuarios y actuar con manifiesta temeridad, judicialmente apreciada.
- Certificación de la Comunidad Autónoma correspondiente de su inscripción en su caso.
- Memoria en la que se exponga el ámbito territorial y funcional de actuación, los objetivos y actividades básicas a desarrollar y una relación de las delegaciones territoriales existentes.

<p>Las Organizaciones no Gubernamentales⁹¹</p>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Inscripción:</i> en un Registro abierto en la Agencia Española de Cooperación Internacional, dependiente del Ministerio de Asuntos Exteriores. Dicha inscripción comprende el número de la hoja informática abierta a la ONG, su denominación, fines que persiga, ámbito geográfico de actuación, patrimonio y fuente de financiación prevista en los Estatutos, domicilio, nombre y apellidos de los promotores o fundadores si son personas físicas y la razón social si son personas jurídicas y, en ambos casos, la nacionalidad y el domicilio, fecha de aprobación de los Estatutos, identificación de las personas que integran el órgano de gobierno, fecha de la inscripción en el registro, identificación y autorización del encargado del Registro. - <i>Derechos adquiridos:</i> recibir de las Administraciones Públicas ayudas o subvenciones y disfrutar de incentivos fiscales - <i>Obligaciones contraídas:</i> Comunicar al registro especial todos los hechos que impliquen modificación de los datos inscritos.
<p>Asociaciones vecinales⁹²</p>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Inscripción:</i> en un Registro Municipal de Asociaciones Vecinales, que se llevará en la Secretaría General de la Corporación donde se anotan los siguientes datos: los Estatutos, el número de inscripción en el Registro General de Asociaciones y en otros registros públicos, el nombre de las personas con cargos directivos, el domicilio social, el presupuesto y el programa de actividades del año en curso y el certificado del número de socios. - <i>Derechos adquiridos:</i> Efectuar una exposición ante el pleno, previa petición al Alcalde, en relación con algún punto del orden del día cuya previa tramitación administrativa hubiese intervenido como interesado; obtener subvención económica para la defensa de los intereses generales o sectoriales de los vecinos, tanto por lo que se refiere a sus gastos generales como a actividades que realicen; acceder al uso de medios públicos municipales, especialmente los locales y los medios de comunicación, con las limitaciones que impongan la coincidencia del uso por parte de varias de ellas o por el propio ayuntamiento, siendo responsable del trato dado a las instalaciones; recibir en su domicilio social las convocatorias de los órganos municipales que celebran sesiones públicas cuando en el orden del día figure cuestiones relacionadas con el objeto social de la Entidad, de igual modo, recibirán las resoluciones y acuerdos adoptados por los órganos municipales; recibir las publicaciones, periódicas o no, que edite el ayuntamiento, siempre que resulten de interés para la entidad, según su objeto social; y canalizar la participación de los vecinos en los Consejos Sectoriales, en los órganos colegiados de gestión descentralizada de servicios municipales, cuando tal participación esté prevista en las reglamentaciones o acuerdos municipales por los que se rijan. - <i>Obligaciones contraídas:</i> Notificar todos los cambios efectuados, en relación a los datos depositados en su inscripción, dentro del mes en que se produzcan y comunicar el presupuesto y el programa anual de actividades en el mes de enero de cada año.

Cuadro 1.16. Fuente: Elaboración Propia.

⁹¹ Las conceptuamos siguiendo la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo -artículo 32-, como aquellas que están legalmente constituidas y sin fines de lucro, que tengan entre sus fines o como objeto expreso, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de cooperación internacional para el desarrollo. Entre dichas organizaciones, se encuentran entes de base asociativa.

⁹² En el Registro Municipal de Asociaciones Vecinales, se inscribirán todas aquellas asociaciones cuyo objeto sea la defensa, fomento o mejora de los intereses generales o sectoriales de los vecinos del municipio y, en particular, las asociaciones de vecinos de barrio o distrito, las de padres de alumnos, las Entidades culturales, deportivas, recreativas, juveniles, sindicales, empresariales, profesionales y cualquier otras similares. Todas estas asociaciones inscritas son acreedoras de los derechos y obligaciones expuestos.

1.3.2. Asociaciones declaradas de utilidad pública.

Las asociaciones declaradas de utilidad pública pueden ser enclavadas dentro del régimen general o en cualquiera de los regímenes especiales existentes en nuestro ordenamiento jurídico, razón por la cual hemos considerado oportuno dedicarle un epígrafe separado para llevar a cabo su análisis dado que, aunque a estas asociaciones se les aplica la legislación propia de su naturaleza, también se les confiere la referente a su condición de utilidad pública expuesta en el cuadro 1.17.

LEGISLACIÓN RELATIVA A LA DECLARACIÓN DE UTILIDAD PÚBLICA

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">1. Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de asociación, artículos 32 al 36.2. Real Decreto 1786/1996, de 19 de julio, sobre Procedimientos relativos a Asociaciones de Utilidad Pública. |
|---|

Cuadro 1.17. Fuente: Elaboración propia.

Por tanto, la declaración de “utilidad pública” no conlleva un cambio de régimen jurídico básico sino que supone para las asociaciones el otorgamiento de una posición privilegiada, fundamentalmente desde un punto de vista fiscal y económico, y el disfrute del prestigio que tal declaración conlleva. A tal respecto, y de acuerdo con el artículo 33 de la Ley Orgánica 1/2002, reguladora del Derecho de Asociación, estas organizaciones disfrutan de las exenciones y beneficios fiscales que la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo les reconocen, poseen asistencia jurídica gratuita en los términos previstos en la legislación específica y gozan de beneficios económicos que las leyes establecen a su favor. Esto último se materializa en que las principales ayudas económicas procedentes del Estado son asignadas a estas entidades.

Para solicitar y obtener la declaración administrativa de “utilidad pública” es necesario cumplir una serie de requisitos muy similares a los exigidos con la anterior legislación, como se desprende del artículo 32 de la actual Ley de Asociaciones, cuales son:

- a) Sus fines estatutarios tienen que promover el interés general y ser de carácter cívicos, educativos, científicos, culturales, deportivos, sanitarios, de promoción de los valores constitucionales, de promoción de los derechos humanos, de asistencia social, de cooperación para el desarrollo, de promoción para la mujer, de protección de la infancia, de fomento de la igualdad de oportunidades y de tolerancia, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, de defensa de los consumidores y usuarios, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales, económicas o culturales, y cualesquiera otros de similar naturaleza.
- b) Su actividad no puede estar restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines.
- c) Los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo pueden hacer con cargos a fondos y subvenciones públicas, pudiendo recibir remuneración adecuada por la realización de servicios diferentes a las funciones que les corresponden como miembros del órgano de representación. Lo anterior ha supuesto una de las modificaciones introducidas por la Ley Orgánica de Asociaciones de 2002, dado que el antecesor marco legislativo⁹³ prohibía expresamente la retribución de los miembros de la junta directiva a los que sólo se les reembolsaban los gastos debidamente justificados que el desempeño de sus funciones les ocasionaban.

⁹³ Disposición adicional decimotercera de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, en la que se modificaba el artículo 4 de la Ley 191/1964, de 24 de diciembre reguladora de las asociaciones de utilidad pública.

- d) Deben contar con los medios personales y materiales adecuados y con la organización idónea para garantizar el cumplimiento de los fines estatutarios.
- e) Tienen que estar constituidas, inscritas en el Registro, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines ininterrumpidamente y cumpliendo todos los precedentes requisitos al menos durante los dos años anteriores a la presentación de la solicitud.

Una vez otorgada la declaración, las asociaciones admitidas asumen los derechos aludidos anteriormente y una serie de obligaciones, de forma tal que la falta de cumplimiento de unas de las exigencias conlleva el inicio del procedimiento de revocación de la declaración. En este sentido, los requerimientos contraídos son los de mantener vigentes los requisitos fijados para su declaración, rendir las cuentas del ejercicio anterior y presentar una memoria descriptiva de las actividades realizadas durante el año al organismo encargado de verificar su constitución, y presentar a la Administración públicas los informes que ésta le requiera, en relación con las actividades realizadas en cumplimiento de sus fines.

Dichas Cuentas Anuales, formuladas de conformidad con la adaptación contable para estas entidades, deben expresar la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera, así como el origen, cuantía, destino y aplicación de los ingresos públicos recibidos, debiendo estar auditada en función de lo que disponga un futuro desarrollo reglamentario.

Con anterioridad a la Ley Orgánica 1/2002 se promulga el Real Decreto 1786/1996, de 19 de julio, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, con la finalidad de regular los trámites para su declaración, la rendición anual de cuentas y la revocación de la declaración. Dicho texto no ha sido derogado con la aparición de la citada Ley, arrojando los siguientes requisitos administrativos para este tipo de entidades:

1.- Junto a la solicitud para pedir la declaración de utilidad pública, en la que se harán constar los datos identificadores de la entidad solicitante - incluido el número de identificación fiscal, de registro y la fecha de inscripción-, se deben adjuntar los documentos que se desprenden de su artículo 2 y de la información recabada del Ministerio del Interior (2003):

- Una memoria en la que se refleje las actividades que se han venido realizando, como mínimo durante los dos últimos años, debiendo ser suscrita por el presidente y el secretario de la junta directiva y donde conste el número de socios, las actividades desarrolladas y los servicios prestados, número de beneficiarios y usuarios, así como la clase y grado de atención que reciben y los requisitos o circunstancia que deben reunir para ostentar tal condición, los medios personales, materiales y recursos con lo que cuenta, con especial referencia a las subvenciones pública y su aplicación, retribuciones percibidas durante los dos últimos años por los miembros del órgano de representación, ya sea por razón de su cargo o por la prestación de servicios diferentes a la función que le corresponde, especificando la naturaleza laboral o mercantil de tales retribuciones y con cargo a qué fondos se han abonado las mismas y, por último, la organización de los distintos servicios, centros o funciones en que se diversifica la actividad de la asociación.
- Documentación contable de los dos últimos ejercicios económicos cerrados -Balance de situación, Cuenta de resultados y Memoria-, firmados por el presidente y el secretario de la entidad o aquellos que ostenten la representación de la entidad.
- El acuerdo de solicitud de la declaración de utilidad pública, tomado en asamblea general extraordinaria de socios.

- La composición y fecha de designación de la junta directiva actual.
- La certificación de la Agencia Tributaria y de la Tesorería General de la Seguridad Social relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y respecto a la Seguridad Social.

2.- Con respecto a la rendición de cuentas, el artículo 5 establece que estas entidades deben presentar o remitir sus cuentas, antes del día 1 de julio de cada año. Lo anterior nos lleva a la deducción que el ejercicio económico de las asociaciones debe coincidir con el año natural, al igual que ocurre con las Administraciones Públicas, lo cual resulta sorprendente cuando esto no es exigido a las sociedades ni a las fundaciones, razón por la cual la reciente Ley de Asociaciones, en su artículo 34, adopta el criterio de rendir cuentas del ejercicio anterior en el plazo de seis meses siguiente a su finalización, dejando por tanto abierta la posibilidad de elección del inicio y finalización del ejercicio económico que en ningún caso puede exceder de doce meses.

Así, las asociaciones de ámbito nacional actualmente remiten la documentación a la Secretaría General Técnica del Ministerio del Interior, donde se halla el Registro Nacional de Asociaciones. Por su parte, las de ámbito autonómico o inferior, o de regulación especial, las depositan en el Registro de Asociaciones correspondiente donde la asociación se encuentre inscrita. Dicha obligación comenzó a cumplirse en el año 1997, respecto al 1996, y la documentación que se debe presentar es la siguiente:

- a. El balance de situación y la cuenta de resultados, en los que consten, de modo claro, la situación económica, financiera y patrimonial de la entidad.
- b. Una memoria expresiva de las actividades asociativas y de la gestión económica, incluyendo el cuadro de financiación, y reflejando el grado de cumplimiento de los fines asociativos.

- c. La liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior
- d. Certificación expedida por el Secretario, con el visto bueno del Presidente, acreditativa de la formulación de las Cuentas Anuales a la asamblea general ordinaria de socios.

Asimismo, el Real Decreto dispone en su artículo 5.2, que los citados documentos se deben ajustar a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, que fueron aprobadas por Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, siendo obligatorias para el ejercicio 1999.

Una vez presentada dicha documentación, el organismo público correspondiente la examina y solicita, en su caso, la aportación de los informes, datos o documentos complementarios que sean pertinentes sobre dicha documentación, en relación con las actividades realizadas en cumplimiento de sus fines. Posteriormente, si la misma se acomoda a la normativa vigente, se acuerda su depósito en el registro público correspondiente, a efectos de constancia y publicidad, notificándolo a la entidad interesada y comunicándolo al Ministerio de Economía y Hacienda con el fin de poder disfrutar de los beneficios fiscales atribuidos en la Ley 49/2002. De igual modo, anualmente se remite al Ministerio del Interior un listado de las entidades que han cumplido o no con la rendición anual de cuentas dado que en caso de incumplimiento se inicia el periodo de revocación de la declaración.

Como síntesis de lo que antecede, el cuadro 1.18 recoge, en forma conjunta, los requisitos administrativos que se desprenden del análisis de la legislación aplicable a las asociaciones declaradas de utilidad pública.

REQUISITOS ADMINISTRATIVOS DE LAS ASOCIACIONES DECLARADAS DE UTILIDAD PÚBLICA⁹⁴

Requisitos para obtener la declaración de utilidad pública (Ley Orgánica 1/2002, art. 32)	<ul style="list-style-type: none"> - Fines estatutarios -asistenciales, cívicos, científicos, culturales, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o de cualquiera otros que tiendan a promover el interés general. - Que su actividad no beneficie sólo a asociados. - Los miembros de la junta directiva no desempeñen sus cargos con cargo a fondos y subvenciones públicas. - Que cuenten con los medios organizativos, materiales y personales para garantizar el cumplimiento de sus fines. - Antigüedad de dos años en funcionamiento con el cumplimiento de los fines de la asociación y de los requisitos anteriores.
Derechos adquiridos (Ley Orgánica 1/2002, art. 33)	<ul style="list-style-type: none"> - Usar en los documentos la mención “declarada de utilidad pública”. - Disfrutar de las exenciones y beneficios fiscales que las leyes les reconozcan. - Disfrutar de los beneficios económicos que las leyes establezcan. - Asistencia jurídica gratuita.
Obligaciones adquiridas (Ley orgánica 1/2002, art. 34)	<ul style="list-style-type: none"> - Mantener los requisitos señalados para su declaración. - Rendición anual de cuentas ante la administración. - Presentar a la administración una memoria de las actividades realizadas durante el año anterior. - Auditarse de conformidad con lo que se establezca el reglamentariamente. - Facilitar a la administración los informes que ésta le requiera.
Procedimiento para solicitar la declaración de utilidad pública	<p>Deben presentar la siguiente documentación al Ministerio del Interior o organismo público que hubiera verificado su constitución.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Solicitud (con datos identificativos de la asociación). - Memoria de las actividades realizadas durante los dos últimos años, señalando datos de: socios, usuarios, medios personales, ingresos y gastos, centros, servicios, programas subvencionados, otras actividades no subvencionadas. - Inventario valorado. - Liquidación del presupuesto de ingresos y gastos de al menos los dos últimos ejercicios económicos cerrados. - Presupuesto de ingresos y gastos del ejercicio económico en curso. - Acuerdo tomado por la asamblea general extraordinaria de solicitud de la declaración. - Certificado del secretario de la junta directiva de que la actividad no está restringida a asociados. - Certificado del secretario de la junta directiva de que las ganancias no se distribuyen entre los socios. - Composición y fecha de asignación de la junta directiva actual. - Declaración jurada de los miembros de la junta directiva en la que manifiesten que no se remuneran con cargo a subvenciones o fondos públicos. - Certificación de la Agencia Tributaria y de la Tesorería General de la Seguridad Social, relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y respecto a la Seguridad Social.

⁹⁴ Los requisitos económicos financieros de las asociaciones de utilidad pública vendrán reconocidos en función del tipo o naturaleza de la asociación, al margen de los cuales deberán acatar, también, los establecidos en este cuadro.

<p>Procedimiento de rendición de cuentas y Depósito (Real Decreto 1786/1996, art. 5)</p>	<ul style="list-style-type: none">- Rendición y depósito de cuentas dentro de los seis meses posteriores a su cierre en los registros públicos correspondientes, a efectos de constancia y publicidad.- Los documentos a presentar son:<ul style="list-style-type: none">- Balance de Situación.- Cuenta de Resultados.- Memoria anual.- Liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del ejercicio anterior.- Memoria de actividades- Certificación expedida por el secretario con el visto bueno del presidente de que las cuentas adjuntas son las formuladas y aprobadas por la asamblea general.- Los documentos se deben ajustar a las normas establecidas en el P.G.C. de entidades sin fines lucrativos aprobado por Real Decreto 776/1998, de 30 de abril.
---	--

Cuadro 1.18. Fuente: Elaboración Propia.

1.4. LA ASOCIACIÓN COMO UNIDAD ECONÓMICA DE PRODUCCIÓN.

En la actualidad el individuo necesita cubrir necesidades de diversa índole, algunas de las cuales son fruto de su condición de ente natural - alimentación, vivienda, vestido - y otras son fruto de su condición de sujeto social, derivadas de su vida en común dentro de la sociedad, y, dado que para la satisfacción de las mismas la naturaleza no siempre nos ofrece los medios de forma adecuada, el ser humano tiene que recurrir a determinadas actividades económicas, cada día más complejas.

De esta forma, podemos definir la actividad económica, siguiendo a Mauricio Godelier (1967, p.253), como “aquella, en virtud de la cual, se obtienen, distribuyen y consumen los medios materiales para la satisfacción de las necesidades individuales y colectivas; configurándose así el mundo económico, en principio, como un sistema resultante de la vinculación de tres estructuras: de la producción, de la distribución y del consumo”, de las que constituye núcleo fundamental, la actividad productiva.

Actualmente se entiende por producción, en sentido amplio, como señala Di Fenizio (1958, pp. 222-223), “toda actividad encaminada a incrementar la utilidad de los bienes actualmente existentes para satisfacer las necesidades humanas”, lo cual puede alcanzarse, bien mediante la transformación “strictu sensu” de los mismos o bien sin necesidad de llevar a cabo un cambio intrínseco en su naturaleza o forma. Por su parte, Fernández Pirla (1981, p.1) conceptúa la producción como el proceso por medio del cual, merced a uno u otro tipo de transformación, se obtienen bienes y servicios a partir de determinados factores productivos -otros bienes y servicios distintos-, el cual es llevado a cabo en el seno de unidades económicas de producción o empresas, que, en términos del profesor Mallo (1988, p.124), constituyen “la unidad social organizativa de los procesos productivos”.

Por consiguiente, encontramos procesos productivos, tan variados como las necesidades que debe satisfacer el ser humano, que tienen que ser llevados a cabo en unidades económicas muy heterogéneas, especializadas

para el fin que persiguen. De esta forma, encontramos actividades tan distintas como las de una fábrica, un hospital, un colegio, una oficina, un taller o una asociación, cada una de las cuales participan, sin embargo, de la característica genérica común, de permitir una mejor adecuación de los bienes existentes para la satisfacción de las necesidades humanas.

En consecuencia, la entidad objeto de estudio puede quedar definida como una unidad económica de producción que actúa como generadora de bienes y servicios, de forma que el consumo de factores productivos que ésta realiza sea consecuencia lógica de su función de producción, dado que podemos afirmar que la función principal de las asociaciones consiste en la producción de bienes y, principalmente, servicios que, al objeto de satisfacer las necesidades sociales, serán puestos a disposición de sus miembros o de terceras personas ajenas a ellas. De esta forma, las asociaciones como unidades económicas de producción, desarrollan su actividad por medio de un proceso de aplicación de factores en aras de la adecuación de bienes y, fundamentalmente, de la prestación de servicios. Asimismo, al margen de las actividades productivas que desarrollan, se contempla una segunda faceta en las actividades de las mismas, puesto que los factores productivos sobre los que dichos entes actúan son adquiridos del mundo exterior, lo que conlleva una relación con otras unidades económicas.

De esta manera, la fenomenología que envuelve la actividad de la asociación debe ser entendida desde un enfoque que englobe las dos manifestaciones de la misma: la problemática económico-financiera y la económico-técnica. La primera de ellas consiste en el aprovisionamiento o adquisición de factores que la asociación precisa para el ejercicio de su finalidad, produciéndose, de este modo, la interacción económica de la entidad con el mundo externo, al tener que acudir al mismo para obtener los inputs necesarios para su proceso productivo. Asimismo, una vez que los bienes y servicios adquiridos han sido adecuados o transformados, son trasladados al mundo exterior, bien poniendo bienes a disposición de los asociados o terceros beneficiarios o, bien, prestando servicios en beneficio de éstos, sin

contraprestación o con contraprestación no superior al coste del bien o servicio. Además, lógicamente, los procesos de financiación, en la entidad y de la entidad también quedarían englobados dentro de esta dinámica. Por su parte, la segunda problemática, económico-técnica, se fundamenta en la producción de bienes y servicios consistente en la aplicación de factores productivos a los bienes y servicios adquiridos al objeto de adecuar los mismos para satisfacer la necesidad de los asociados. Evidentemente, la aplicación de factores lleva consigo, de forma ineludible, el consumo de los mismos.

Así, todo ente no lucrativo, en el desarrollo de su actividad, inmoviliza una serie de recursos financieros que utiliza en la adquisición de factores del mundo externo a través de los actos de inversión o compra, los cuales, incorporados al proceso productivo, dan lugar a la producción, que, a su vez, es cedida al mundo exterior a través de actos de desinversión, normalmente a título gratuito o por un precio inferior o igual a su coste, siendo por tanto, necesaria, una financiación de terceros sin contraprestación, a modo de subvención donación o cuota. Consecuentemente, para una adecuada gestión de las mismas se necesita una Contabilidad Financiera y una Contabilidad de Gestión, si bien esta última, voluntaria para estos entes, no ha sido desarrollada por la adaptación del Plan General de Contabilidad, si no que se recomienda la aplicación de cualquier sistema de contabilidad interna.

Una vez determinada la asociación como unidad económica de producción, creemos conveniente señalar a continuación el régimen contable y fiscal atribuido a la misma.

1.4.1. Régimen contable.

Las exigencias contables para las asociaciones derivan directamente de la legislación civil que las regula o proceden de las leyes de naturaleza fiscal que les resultan aplicables. De este modo, en relación con la normativa civil, la derogada Ley 191/1964, art 6.2, mencionaba la aprobación de cuentas y presupuesto de forma anual por parte de la asamblea general. Sin embargo no aludía a los documentos integrantes de las cuentas ni a los libros que debían

llevar. Con posterioridad, dicha normativa se ve completada con el Decreto 1440/1965, donde en su artículo 11, se reglamentaba que en los libros de contabilidad debían figurar todos los ingresos y gastos de la asociación, precisándose la procedencia de aquellos y la inversión de éstos, así como que anualmente, en el mes de enero, se elaboraría un estado de cuentas de ingresos y gastos, el cual se daría a conocer a todos los asociados. Como se observa, en esta legislación tampoco se concretaba los libros que habían de ser llevados, aunque se imponía un plazo muy breve para formalizar y aprobar un estado de ingresos y gastos, lo que obligaba de forma implícita a cerrar el ejercicio el 31 de diciembre. Como establece Cortes Martín (2002, p.18), lo anterior puede encontrar explicación por las circunstancias históricas del momento, donde existía un poder político más preocupado por controlar el movimiento asociativo que por fomentarlo y donde el primer plan contable no apareció hasta el año 1973.

Consecuentemente, de lo precedente se desprende que hasta hace poco tiempo la única obligación de las asociaciones en materia contable era la elaboración de un presupuesto de ingresos y gastos y su liquidación posterior, siempre y cuando la asociación no realizara actividades comerciales ni industriales ni fuera declarada de utilidad pública, dado que en el primer caso, se le aplicaba las normas establecidas en el Código de Comercio y, en el segundo, después de treinta años de la entrada en vigor de la regulación sobre asociaciones la Ley 30/1994 obligaba a las declaradas de utilidad pública a rendir cuentas del ejercicio anterior antes del 1 de julio de cada año al Ministerio del Interior, estableciéndose⁹⁵, en 1996, que se llevaría a cabo a través de un balance de situación, una cuenta de resultados, una memoria asociativa y de gestión económica y la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos. Posteriormente, en 1998 se determina que deben ser formuladas de acuerdo con las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos a partir del ejercicio 1999.

⁹⁵ Mediante el Real Decreto 1786/1996, artículo 5.

Actualmente, con la aprobación de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, lo anterior queda derogado, excepto lo indicado para las asociaciones de utilidad pública⁹⁶, y las obligaciones contables se amplían y concretan. De este modo, el artículo 14 obliga⁹⁷ a todas las asociaciones a llevar una contabilidad, conforme a las normas específicas que les resulten de aplicación, de forma que le permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como las actividades realizadas y efectuar un inventario de sus bienes. En consecuencia, para ello deben elaborar, al margen de un inventario de sus bienes, un balance de situación, una cuenta de resultados y una memoria expresiva de la actividad asociativa, que deben ser aprobadas anualmente por la asamblea general de socios y que deberán ser auditadas en función de lo que un futuro desarrollo reglamentario establezca.

Como se aprecia, el enunciado de este artículo no realiza ninguna alusión a la elaboración de un presupuesto anual ni a su liquidación posterior, no haciéndose tampoco mención a los mismos a lo largo del citado texto legislativo, tal y como sí se especificaba en la derogada Ley 191/1964 de Asociaciones y como aparecía recogido en el Proyecto de Ley Orgánica aprobado en el Congreso.

En relación con la legislación fiscal, las principales novedades en materia de contabilidad de asociaciones se introducen con la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, la cual considera sujeto pasivo del Impuesto a todas las personas jurídicas y, por ende, también a las asociaciones que son consideradas como parcialmente exentas del Impuesto, dado que no todas sus rentas se integran en su base imponible.

⁹⁶ La única diferencia que se establece relacionada con el régimen contable de las asociaciones de utilidad pública, como hemos observado en el epígrafe 1.3., es que la rendición de cuentas en vez de realizarse antes del 1 de julio se lleva a cabo en un plazo de seis meses posteriores a su finalización. Consecuentemente, se abre la posibilidad de que el cierre del ejercicio no sea categóricamente el 31 de diciembre.

⁹⁷ En dicho artículo, también se establece como obligación, aunque no contable, el de disponer de una relación actualizada de sus asociados y el recoger en un libro las actas de las reuniones de sus órganos de gobierno y representación.

La contabilidad adquiere especial importancia en la Ley 43/1995, porque de acuerdo con ella, el resultado fiscal se calcula a partir del resultado contable determinado de conformidad con las normas previstas en el Código de Comercio y disposiciones de desarrollo. Dicho cálculo sólo es posible si todos los sujetos pasivos del Impuesto, entre los que están las asociaciones, llevan la contabilidad exigida por la legislación mercantil para los empresarios, razón por la cual su artículo 139 regula las obligaciones contables de los sujetos pasivos y dispone que todos deberán llevar una contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio⁹⁸, salvo que las normas por las que se rigen dispongan de un régimen contable específico, tal y como ocurre con las asociaciones declaradas de utilidad pública o con los clubes y asociaciones deportivas. Por tanto, las asociaciones deben llevar los libros exigidos en el Código de Comercio - Libro Diario y Libro de Inventarios y Cuentas Anuales-, al igual que cualquier sujeto pasivo, y elaborarán anualmente unas Cuentas Anuales que incluirán un balance, una cuenta de resultados y unos anexos aclaratorios de los dos documentos anteriores.

1.4.2. Régimen fiscal.

En este epígrafe analizamos el tratamiento que las asociaciones reciben desde una perspectiva de índole fiscal, para lo cual nos centramos en los principales tributos vigentes, tanto en el ámbito estatal como local, tales como, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, comenzando por el primero de los mencionados.

Una vez aprobada la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, se establece en el marco tributario aplicables a las entidades no lucrativas dos regímenes diferentes. Por un lado, el tradicional, establecido en la antigua Ley 61/1978, reguladora del Impuesto sobre Sociedades y que

⁹⁸ No debemos olvidar que el Plan General de Contabilidad de 1990 es una norma mercantil.

perdura, con leves modificaciones, en la actual Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del citado impuesto⁹⁹ -artículos 133 a 135-, por otro lado, un régimen especial establecido en la Ley 30/1994 para determinadas fundaciones y para las asociaciones de utilidad pública. Sin bien, debemos indicar que este último régimen ha quedado desfasado, siendo necesario un nuevo régimen fiscal para las entidades sin fines de lucro, que adaptado a la presente realidad, flexibilice los requisitos para acogerse a los incentivos que se prevé esta Ley y dote de seguridad jurídica suficiente a tales entidades en el desarrollo de las actividades que realicen en cumplimiento de los fines de interés general. Por tal motivo, en diciembre del 2003 se aprueba la Ley 49/2002, donde queda recogido el nuevo régimen fiscal sucesor de existente en la Ley 30/1994. No obstante, la derogada Ley 30/1994 mantiene su vigencia, durante un periodo de dos años a partir de la entrada en vigor de la nueva Ley, en relación con las exenciones concedidas en el Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que respecta al primero de ellos, cabe señalar que la Ley 43/1995 considera en su artículo 133 a estas entidades como parcialmente exentas, lo que conlleva, en líneas generales, la aplicación de un tipo de gravamen del 25 % y la integración en la base imponible de la totalidad de las rentas no exentas. Razón por la cual, la citada Ley necesita desglosar las rentas existentes en las asociaciones en dos grandes categorías bien delimitadas, por una parte, las rentas no sometidas a gravamen y, por otra, aquellas sujetas al mismo.

De esta forma, el artículo 134.1 establece¹⁰⁰ como rentas exentas las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, como por ejemplo, las cuotas de los asociados; las aportaciones que realicen los mismos para su financiación en tanto en cuanto no reciban servicios a cambio -dado que ello, como señalan Cabrajo Vasco y Otros (1999, p.-338) supondría la realización de una actividad empresarial y, en consecuencia, sus rentas no estarían exentas-; las subvenciones y donaciones concedidas para financiar las actividades propias de su objeto social; las rentas

⁹⁹ Se desarrolla por el Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba su Reglamento.

¹⁰⁰ Dicho artículo ha sido modificado en la disposición adicional segunda de la Ley 49/2002.

derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo¹⁰¹, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica; y, por último, las rentas que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto social o finalidad específica, cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto social o finalidad específica - incrementos de patrimonio exentos por reinversión-. Estas nuevas inversiones deben realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, y deben mantenerse en el patrimonio de la asociación durante siete años, excepto que su vida útil, conforme al método de amortización que se aplique de los admitidos en la Ley, fuera inferior.

No obstante, debemos apuntar que los incrementos derivados de los bienes afectos a actividades económicas y de otros bienes distintos de los señalados anteriormente, podrán acogerse, en su caso, al sistema de diferimiento señalado en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades¹⁰², excepto que las asociaciones cumplieran los requisitos establecidos en el artículo 122 y, en consecuencia, pudieran acogerse al régimen de empresas de reducida dimensión, lo que permitiría la exención por reinversión.

Por su parte, el artículo 134.2 determina como rendimientos no exentos, los obtenidos de explotaciones económicas, las rentas derivadas del patrimonio -intereses, alquileres, etc.- y las rentas obtenidas en transmisiones distintas de las apuntadas como exentas en el apartado 1 de referido artículo. A tal

¹⁰¹ A tal respecto, debemos significar que antes de la aparición de la Ley 30/1994 estaban exentos en este régimen todos los incrementos lucrativos vinculados o no al fin de la asociación.

¹⁰² El régimen de diferimiento, según el artículo 21 de la Ley o el artículo 31 del Real Decreto 537/1997, permite a la generalidad de los sujetos pasivos de este impuesto retrasar el pago del impuesto debido sobre la plusvalía, una vez minorada ésta por el efecto de los coeficiente del artículo 15.11, algunos años - linealmente en siete ejercicios o en función de la amortización del activo adquirido-, siempre y cuando se reinvierta el importe de la enajenación de activos tales como inmovilizado material, inmaterial y valores representativos de la participación en capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior del 5% sobre el capital social de las mis y que se hubiesen poseído, al menos, con un año de antelación, permite.

respecto, debemos indicar que la jurisprudencia y la doctrina administrativa han precisado, a lo largo del tiempo, como rentas gravables las derivadas de talleres de carpintería, fontanería, etc., que posean cualquier asociación benéfica que tenga por objeto la rehabilitación de toxicómanos, dado que proceden de una explotación económica¹⁰³; las comisiones percibidas¹⁰⁴ por una asociación por la venta de lotería a sus asociados; y, los intereses procedentes de un pagaré o los rendimientos de Letras del Tesoro¹⁰⁵, dado que aunque no han soportado retención, son rendimientos derivados del patrimonio de la entidad y no están amparados por la exención.

De este modo, las asociaciones sometidas a este régimen cuando obtengan rentas no exentas están obligadas a presentar declaración respecto de las mismas con arreglo a las normas generales vigentes en cuanto a plazos y requisitos, tributando por las mismas a un tipo impositivo del 25%. Además, excepto que dichas rentas estuviesen sujetas a obligaciones de retener y fuesen las únicas que se obtuvieran, deben de darse de alta en el Índice de Entidades, tienen que llevar la contabilidad exigida por las normas, tienen la obligación de practicar retenciones y el deber de colaborar con la Administración Tributaria de idéntica forma que los demás sujetos pasivos del impuesto.

En cuanto al segundo de los regímenes fiscales aplicables, nos centraremos en la nueva regulación establecida en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines de Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, dado que como hemos mencionado anteriormente el régimen fiscal establecido en Ley 30/1994 ha quedado invalidado. A tal respecto, debemos apuntar que dicho régimen especial es voluntario, de tal manera que podrán aplicarlo principalmente¹⁰⁶ las

¹⁰³ Consulta a la Dirección General de Tributos de fecha 25 de febrero de 1991.

¹⁰⁴ Consulta a la Dirección General de Tributos de fecha 7 marzo 1991.

¹⁰⁵ Consulta a la Dirección General de Tributos de fecha 9 de febrero 1987 y 14 de agosto del 1989.

¹⁰⁶ De conformidad con el artículo 2 de la Ley 49/2002, se podrán acoger a este régimen fiscal las siguientes entidades, siempre y cuando cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3.

fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública que, cumpliendo determinados requisitos¹⁰⁷, opté por él y comuniquen tal decisión al Ministerio de Hacienda¹⁰⁸. Tales requisitos, de forma concisa, son los apuntados a continuación - Ley 49/2002, artículo 3-:

- Que destinen a la realización de los fines de interés general al menos el 70% del resultado de las rentas de las explotaciones económicas que realicen y de los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto minorados en los gastos realizados para su obtención. Asimismo, se establece que el importe restante, el que no ha sido aplicado a los fines de interés general, se destine a incrementar la dotación patrimonial o las reservas y, se aclara que los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, por personal, por gestión, financieros y por tributos, en cuanto que los mismos contribuyan a la obtención de los ingresos y, excluye de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos.

Se excluye del cómputo de los ingresos, junto con lo recibido en concepto de dotación patrimonial, sólo el importe de los ingresos obtenidos en la enajenación de bienes inmuebles en lo que la entidad desarrolle su actividad propia, siempre que el importe total de la transmisión se reinvierta en bienes

-
- Las fundaciones.
 - Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
 - Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas anteriores.
 - Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.
 - Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
 - Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refiere los párrafos anteriores”.

¹⁰⁷ Dichos requisitos también eran establecidos en la derogada Ley 30/1994, si bien en la nueva legislación se amplían y concretan.

¹⁰⁸ Para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 30/1994 era necesario que las entidades se dirigiesen a la Administración correspondiente y lo solicitaran.

inmuebles en que concurra también tal circunstancia.

El plazo para el cumplimiento de este primer requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas o ingresos y los cuatro años siguiente al cierre de dicho ejercicio.

- Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutarias¹⁰⁹. Se entiende que las entidades cumplen con este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las actividades no exentas del Impuesto sobre Sociedades no supere el 40% de los ingresos totales de la entidad, y el desarrollo de estas actividades no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad. A lo efectos de esta Ley, el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye explotación económica.

- Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.

- Que los cargos en los órganos rectores sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto pueda exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen, y de la facultad de ser retribuidos por el desempeño de servicios distintos de los propios del cargo¹¹⁰. No obstante, lo anterior no

¹⁰⁹ Se establece expresamente en la Introducción de la nueva Ley que las entidades no lucrativas acogidas al régimen jurídico especial podrán adquirir libremente participaciones en sociedades mercantiles.

¹¹⁰ Por tanto, se permite la retribución a cargos directivos por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones de representación.

resulta de aplicación para las asociaciones declaradas de utilidad pública las cuales respetará el régimen específico establecido para éstas en la Ley Orgánica 1/2002.

Dicha gratuidad también se extiende a los administradores de entidades mercantiles¹¹¹ que representan a las entidades sin fines lucrativos que participan en su capital, estableciéndose que en casos de percibir retribución, ésta debe ser reintegrar a la entidad sin fin lucrativo y, por tanto, estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

- Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen, por categoría y por proyecto¹¹², los ingresos y gastos del ejercicio y que incluya el porcentaje que mantengan en entidades mercantiles. En el caso de las asociaciones y de conformidad con la legislación esta información se incluirá en la Memoria de las Cuentas Anuales.

Finalmente, los otros requisitos expuestos en el artículo 3, tales como, los de poseer fines de interés general, de aplicación del patrimonio en caso de disolución al fin de la entidad, de inscribir la entidad en un registro, de cumplir las obligaciones contables previstas en las normas que las rigen y la de rendir anualmente sus cuentas son consustanciales al carácter de utilidad pública de la asociación y, por tanto, son exigidos cuando se produce su reconocimiento como tal y, en años sucesivos, para mantener la citada declaración, razón por la cual no producen ninguna obligación nueva en el momento de obtener los beneficios fiscales mencionado en esta Ley.

Como es lógico, la pérdida de alguno de los requisitos establecidos anteriormente determina la desaparición de los beneficios fiscales, sin declaración administrativa previa, surtiendo efecto en el ejercicio económico en

¹¹¹ En la legislación se concede un plazo de un año para que las entidades existentes a fecha de la promulgación de la Ley puedan cumplir el requisito en relación con la retribución de los administradores que hayan nombrado en entidades mercantiles.

¹¹² A tal respecto, con la finalidad de cumplir con este requisito, será necesario que la contabilidad de estas entidades este diseñada con un nivel adecuado de desagregación de modo que suministre información por proyecto.

que se produzca el incumplimiento y debiéndose de ingresar las cuotas de los tributos devengados durante el ejercicio fiscal en que se produzca el incumplimiento, junto con los intereses de demora que procedan.

Dichos beneficios obtenidos por la asociación los podemos sintetizar, básicamente, en la exención de las rentas derivadas de los ingresos obtenidos sin contraprestación -cuotas de asociados, donaciones, subvenciones, etc.-, las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad -dividendos, intereses, alquileres, etc.- las derivadas de adquisiciones o de transmisiones de bienes o derechos, y las obtenidas durante el ejercicio en determinadas actividades o explotaciones mercantiles enumeradas en el artículo 7 de la Ley. En consecuencia, y de forma más concreta, las rentas e ingresos amparados por la exención son los siguientes:

- Las cuotas de los asociados, colaboradores o benefactores.
- Las subvenciones públicas dedicadas a la realización de la finalidad específica de la entidad, pero no las destinadas a financiar actividades económicas.
- Los donativos y donaciones para colaborar en los fines de la entidad.
- Los ingresos obtenidos sin más contraprestación que la obligación de difundir la participación del colaborador en las actividades de interés general realizadas por la entidad. Estos son los “convenios de colaboración empresarial” regulado en el artículo 25 de esta Ley y “los contratos de patrocinio publicitario” a que se refiere la Ley 34/1998, de 24 de noviembre, General de Publicidad.
- Las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario, como son los derivados de dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

- Las rentas derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.
- Las obtenidas en el ejercicio de explotaciones económicas exentas relacionadas como tales en el artículo 7.
- Y, finalmente, aquellas que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en algunos de los apartados anteriores de este artículo.

Con relación a lo anterior, en la nueva Ley se sustituye al anterior sistema de exención rogada para las rentas derivadas en el ejercicio de explotaciones económicas por una lista cerrada de éstas, de tal manera que las rentas derivadas de las explotaciones económicas incluidas en la lista estarán exentas ex lege. De este modo, las explotaciones económicas incluidas como exentas, de conformidad con el artículo 7, son las que se detalla a continuación:

1º - Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social¹¹³, así como los de asistencia social e

¹¹³ A tal respecto, el citado artículo señala las siguientes actividades:

- a) Protección de la infancia y la juventud.
- b) Asistencia a la tercera edad.
- c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.
- d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.
- e) Asistencia a minorías étnicas.
- f) Asistencia a refugiados y asilados.
- g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.
- h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- i) Acción social comunitaria y familiar.
- j) Asistencia a ex reclusos.
- k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- m) Cooperación para el desarrollo.

inclusión social, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte.

2º - Las explotaciones económicas de prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.

3º - Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.

4º - Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre que se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes

5º - Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6º - Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

7º- Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como la educación permanente y de adultos, cuando estén exentas de IVA, e incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte realizadas por los centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.

n) Inclusión social de las personas a que se refieren los puntos anteriores.

8º - Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

9º - Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10º - Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.

11º - Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la asociación. A tal efecto, no se considerará que las explotaciones derogado recientemente, estableciéndose un nuevo régimen fiscal, en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, para las entidades sin fines de lucro económicas tienen un marcado carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20% de los ingresos totales de la organización.

12º - Las explotaciones económicas de escasas relevancia. A los efectos de esta Ley se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere en conjunto 20.000 euros.

De todo lo anterior se deduce que las rentas gravadas en el Impuesto sobre Sociedades serán únicamente los rendimientos netos, positivos o negativos, de actividades económicas no declaradas exentas¹¹⁴ por la citada Ley. Dichas rentas no exentas tributarán a un tipo impositivo del 10% frente al 25% que soporta el anterior régimen analizado.

¹¹⁴ En la derogada Ley 30/1994, de conformidad con su artículo 52, al margen de la rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas, también tributaban las rentas derivadas del patrimonio de la entidad y los incrementos o disminuciones de patrimonio que no estaban exentos por su carácter lucrativo o por no ser objeto de reinversión.

Por lo que concierne a las deducciones de la base imponible, artículo 8, parece lógico que no tendrán la consideración de gastos deducibles, los gastos que imputables exclusivamente a las rentas e ingresos exentos¹¹⁵, las cantidades destinadas a la amortización de bienes afectos a actividades no gravadas¹¹⁶; las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes procedentes de operaciones económicas no exentas se destinen al sostenimiento de actividades exentas. De igual modo, en los dos regímenes, se pueden aplicar las deducciones y bonificaciones previstas con carácter general para los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades en las rentas no exentas.

A diferencia del anterior régimen tributario, en el que sólo se declaran las rentas gravadas si las hubiese, en este régimen se deben declarar la totalidad de las rentas que se obtengan, estén o no exentas de gravamen, - Ley 49/2002, art. 13-. Asimismo, siempre que se obtengan rentas no exentas se tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras del Impuesto de Sociedades y deberá llevar una contabilidad de tal forma que le permita identificar los ingresos y gastos correspondientes de las explotaciones económicas no exentas. Las rentas exentas en virtud de esta Ley no estarán sometidas a retención ni ingresos a cuenta, si estándolo las no exentas.

Para concluir, en el cuadro 1.19 recogemos de forma sintetizada las diferencias y analogías existentes en los tres regímenes, teniendo en cuenta que uno de ellos se encuentra derogado.

¹¹⁵ Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

¹¹⁶ En caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.

REGÍMENES APLICABLES A LAS ASOCIACIONES EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES

CONCEPTO	RÉGIMEN FISCAL TRADICIONAL DE LAS ASOCIACIONES Ley 43/1995	RÉGIMEN FISCAL DE LAS ASOCIACIONES DE UTILIDAD PÚBLICA Ley 30/1994	RGIMEN FISCAL DE LAS ASOCIACIONES DE UTILIDAD PÚBLICA Ley 49/2002
Rentas exentas	<ul style="list-style-type: none"> - Las obtenidas en el ejercicio de su objeto o finalidad específica siempre que no procedan de una explotación económica. 	<ul style="list-style-type: none"> - Las obtenidas en el ejercicio de su objeto o finalidad específica. - Los rendimientos procedentes de actividades económicas que coincidan con su objeto social o finalidad específica¹¹⁷ (necesita pedir exención a la delegación tributaria) 	<ul style="list-style-type: none"> - Las derivadas de los ingresos obtenidos sin contraprestación. - Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad - Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos. - Las procedentes de actividades económicas exentas, las cuales se indican en el artículo 7 (no se necesita pedir exención a la delegación tributaria)
Base Imponible	<ul style="list-style-type: none"> - Integración de la totalidad de las rentas no exenta. 	<ul style="list-style-type: none"> - Integración de la totalidad de las rentas no exentas. - No se computa el 100% de los intereses derivados de cesión a terceros de capitales propios. - No se computa el 30% de los rendimientos derivados 	<ul style="list-style-type: none"> - Sólo las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas.

¹¹⁷ Con relación a lo anterior, debemos indicar que la Ley 30/1994 explicaba en su artículo 48. 2 que coincidían fines y explotación económica cuando dicha explotación perseguía el cumplimiento de los fines de interés general establecidos en la asociación, no generaba competencia desleal y sus destinatarios eran colectividades genéricas de personas. No obstante, Cruz Amorós (1995, p.157) denotaba que el tema de la competencia desleal podía ser un factor complejo, dado que su apreciación era competencia de órganos administrativos distintos de la Hacienda Pública. Por tanto, lo que tenía que haber indicado la Ley o su desarrollo reglamentario, era como se debía acreditar, dentro del procedimiento tributario, que la actividad no afectaba a la competencia leal, y esto podía ser farragoso. Además, consideraba el citado autor (Cruz Amoros, 1995, pp.157-158) que lo indicado sobre los destinatarios también traía consigo polémicas, dado que un colectivo genérico de personas podía ser el mercado. A tal respecto, Pedreira Menéndez (1999, pp.407-408) llegaba a la conclusión tras reflexionar sobre la exención a las actividades accesorias o subordinadas vinculadas a la finalidad de la entidad que "se debía de conceder el beneficio tributario a todas aquellas actividades empresariales que servían realmente para proporcionar rentas a la entidad no lucrativa, permitiendo así el cumplimiento de sus fines, pues esa era la mayor vinculación que puede existir entre la entidad sin ánimo de lucro y su explotación económica. Además, no se debía perder de vista que la mayoría de las veces, cuando se desarrolla actividades empresariales ajenas a los fines asociativos, se hacen porque las rentas ordinarias son insuficientes para mantener el nivel de prestaciones de la entidad, de ahí que no tenga sentido gravar esas renta. Cuestión distinta, como ya veíamos al hablar de competencia desleal, es que las rentas empresariales no se destinase a los fines de interés general de la entidad". Por tanto constatábamos, como apuntaba el citado autor (Pedreira Menéndez, 1999, pp.412), que estábamos ante una serie de conceptos jurídicos indeterminados lo que nos daba la posibilidad que la resolución que emitía la Administración Tributaria denegando la exención se pudiera recurrir ante los Tribunales contencioso-administrativo, los cuales, a su vez, podían llegar a sustituir la decisión adoptada por la Administración y podían conceder la exención. Actualmente, con la nueva legislación fiscal estos problemas desaparecen, dado que las explotaciones económicas exentas se concreta a un número determinado de actividades recogidos en el artículo 7 de la Ley 49/2002.

CONCEPTO	RÉGIMEN FISCAL TRADICIONAL DE LAS ASOCIACIONES Ley 43/1995	RÉGIMEN FISCAL DE LAS ASOCIACIONES DE UTILIDAD PÚBLICA Ley 30/1994	RGIMEN FISCAL DE LAS ASOCIACIONES DE UTILIDAD PÚBLICA Ley 49/2002
		del arrendamiento de bienes inmuebles. Esta reducción será del 100% cuando los inmuebles integren la dotación constitucional.	
Tipo Impositivo	25%	10%	10%
Deducciones	- Podrán aplicarse las deducciones y bonificaciones previstas con carácter general para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades	- Podrán aplicarse las deducciones y bonificaciones previstas con carácter general para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. - Mínimo exento de 1.202 euros para las asociaciones que realicen exclusivamente prestaciones gratuitas.	- Podrán aplicarse las deducciones y bonificaciones previstas con carácter general para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.
Declaración	Sólo se debe declarar la renta no exenta.	Declaración de la totalidad de las rentas exentas y no exentas.	Declaración de la totalidad de las rentas exentas y no exentas.

Cuadro 1.19. Fuente: Elaboración propia.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), hemos de señalar que según establece el artículo 5 de la Ley¹¹⁸ 37/1992, de 28 de diciembre, relativa a dicho tributo, las personas o entidades que realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito no tendrán la consideración de empresario o profesional y, por tanto, dichas operaciones no están sujetas a este impuesto. En consecuencia, en los demás casos, las prestaciones realizadas por las asociaciones están gravadas por este impuesto, a no ser que resulten aplicables las exenciones previstas en el artículo 20 apartados 8, 9, 12, 13 y 14, cuales son:

¹¹⁸ Desarrollada por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

1.- Las prestaciones de servicios de asistencia social efectuada por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social que se relacionan a continuación:

- a) Protección a la infancia y de la juventud. A tal respecto, se consideran actividades de protección de la infancia y de la juventud la de rehabilitación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años.
- b) Asistencia a la tercera edad.
- c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.
- d) Asistencia a minorías étnicas.
- e) Asistencia a refugiados y asilados.
- f) Asistencia a transeúntes.
- g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- h) Acción social comunitaria y familiar.
- i) Asistencia a ex-reclusos.
- j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- l) Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende también la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte, accesorios de los anteriores prestados por dichas entidades, con medios propios o ajenos.

2.- La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y post-graduado, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizada por entidades de derecho público o entidades autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

3.- Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

4.- Los servicios prestados a personas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

- a) Entidades de derecho público.
- b) Federaciones deportivas.
- c) Comité Olímpico Español.
- d) Comité Paraolímpico Español.
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social, cuyas cuotas no superen las 300.000 pesetas y las periódicas las 5.000 pesetas al mes.

La exención no se entiende a los espectáculos deportivos.

5.- Las prestaciones de servicios, efectuadas por entidades de derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados o de carácter social, que a continuación se relacionan:

- a) Las propias de bibliotecas, archivos y centro de documentación.
- b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales protegidos de características similares.
- c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- d) Las organizaciones de exposiciones y manifestaciones similares.

Por otro lado, con relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, debemos manifestar que de acuerdo con artículo 45.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, están exentas de este impuesto, en sus tres modalidades -Transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados- las operaciones que realicen los establecimientos o fundaciones benéficos o culturales, de previsión social, docentes o de fines científicos, de carácter particular y las asociaciones declaradas de utilidad pública dedicadas a la protección, asistencia o integración social de la infancia, la juventud, de la tercera edad, de personas con minusvalía física o psíquicas, marginadas, alcohólicas, toxicómanas o con enfermedad terminal.

Para el disfrute de la exención se exige que la asociación esté clasificada por el órgano administrativo competente, que los cargos directivos sean gratuitos y que rindan cuentas a la Administración. No obstante, dichos

requisitos coinciden con los que se establecen para solicitar la declaración de utilidad pública y que son, nuevamente, requeridos en la Ley 49/2002 -artículos 3- para que les sea aplicable el régimen fiscal especial previsto en dicha normativa. Dicho beneficio fiscal se concederá o revocará para cada entidad individualmente por el Ministerio de Hacienda, de acuerdo con el procedimiento reglamentario establecido.

Finalmente, en lo relativo al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (I.B.I.), tributo de naturaleza local, señalamos que la Ley 49/2002, en su artículo 15, establece exentos de este tributo los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto de Sociedades. Dicha exención no ha de ser rogada al Ayuntamiento como sucedía en la derogada legislación sino tan sólo comunicada.

De forma similar, encontramos en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en su artículo 64, que gozan de exención por razones subjetivas los bienes de la Iglesia católica, los de asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas con la que se establezcan acuerdos de cooperación, los de la Cruz Roja Española y, por razones objetivas, los bienes históricos de interés cultural, los de naturaleza urbana cuya base imponible sea inferior a 600 euros, así como los de naturaleza rústica cuando, para cada sujeto pasivo, la base imponible correspondiente a la totalidad de sus bienes rústicos en el municipio sea inferior a 1.202 euros.

Capítulo 2

ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN NORMALIZADA: UTILIDAD Y DEFICIENCIAS

Las entidades no lucrativas privadas han sido, tradicionalmente, escasamente tratadas por nuestra disciplina contable, a pesar de poseer un alto ritmo de crecimiento, un importante papel y peso en la economía de los países desarrollados y unas determinadas características que las diferencian del resto de los entes públicos y privados. Por tal motivo, consideramos conveniente llevar a cabo un estudio específico para estas organizaciones, donde una vez delimitados, en el anterior capítulo, sus rasgos característicos, así como las distintas tipología existentes y los requisitos administrativos que aparecen recogidos en la legislación vigente a nivel nacional, procedamos a analizar el marco conceptual de la contabilidad financiera para estas entidades, con objeto de poner de relieve los distintos tipos de usuarios interesados en conocer la información económico-financiera que suministran, sus necesidades y los requisitos y características que debe poseer dicha información, con el fin de que los estados contables cumplan los objetivos señalados por el marco conceptual y, en consecuencia, arrojen resultados útiles y satisfactorios para la toma de decisiones de los agentes interesados en ellas.

Todo lo precedente nos servirá de base para estudiar la adaptación del Plan General de Contabilidad a estas entidades y, de esta forma, comprobar si la información suministrada por las Cuentas Anuales y demás estados contables obligatorios satisfacen las necesidades informativas de estos usuarios o, si por el contrario, resulta insuficiente, siendo, por tanto, preciso dotarlas de una información adicional que las complementen.

2.1. MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS.

En los últimos años, la profesión contable dirige sus esfuerzos a encontrar una base de fundamentos que sirva de guía en la elaboración de información financiera útil. De esta forma, en la actualidad se considera necesario, para analizar la problemática contable derivada de los hechos económicos acaecidos en el ámbito externo -subsistema de inversión, desinversión y financiación-, contar con un marco de principios, criterios y normas contables que orienten y guíen la aplicación de las diversas funciones que integran el método operativo contable a la realidad económica objeto de presentación, tanto en su aspecto estático como dinámico, de tal forma que dicho proceso arroje resultados útiles y satisfactorios para los usuarios de la información financiera.

De esta manera, el marco conceptual se constituye como el soporte teórico de la regulación contable donde deben reposar el establecimiento e interpretación de las normas contables; y, como manifiesta Tua Pereda (2000, p. 7), “lo que en principio pudo ser considerado como meras disquisiciones teóricas, se convierte hoy en un instrumento indispensable no sólo para la regulación, sino para quienes realizan su trabajo en torno a la información financiera”. Aunque, como señala Vela Bagues (1992, pp. 111), “el marco conceptual de la Contabilidad existe ya hace tiempo y no es nuevo. Lo que sí lo es, sin duda, es el intento de caracterizarlo, delimitarlo y desarrollarlo para conferir un carácter universal a algo que ya estaba implícito”. No se trata, en consecuencia, de una novedad en la medida en que los organismos reguladores han publicado documentos similares desde sus orígenes. No obstante, tal y como señalan Tua Pereda y Gonzalo Angulo (2001, p. 43), “la característica esencial de los marcos conceptuales, en su versión actual, es su decidida orientación a la satisfacción de las necesidades de los usuarios, insertándose de lleno en el paradigma de utilidad, es decir, en la visión que adopta para la Contabilidad el propósito de suministrar información útil para la toma de decisiones económicas”.

Por lo que se refiere a la noción de marco conceptual, como significa Vela Bargues (1992, p. 110-111), ha sido objeto de diversas definiciones, debido más a las múltiples facetas que la noción encierra que a la existencia de una falta de consenso en su concepción. Ello es debido, según el referido autor (1992, p. 111), a dos razones, cuales son, por una parte, que la práctica totalidad de opiniones coinciden en considerar el marco conceptual como soporte sobre el que deben reposar el establecimiento e interpretación de las normas contables y, por otra parte, que la profesión contable siempre ha operado implícitamente dentro de un marco conceptual; así el marco existe ya hace tiempo, no es algo nuevo y es único, dado que abandonar la idea de un marco único es como romper con la propia unidad de nuestra disciplina.

En dicho contexto, las múltiples definiciones no responden a distintas nociones acerca del mismo, sino más bien al diferente énfasis que los diversos autores ponen en sus elementos. Por ello, del amplio abanico existente, en el presente trabajo, nos ha parecido interesante reseñar, en el ámbito internacional, la enunciada por el Financial Accounting Standards Board (FASB), por ser una de las más completas y, dentro del panorama español, la de Tua Pereda y la de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

Así, el FASB (1976, p. 2) considera que “un marco conceptual es una constitución, un sistema coherente de objetivos interrelacionados y fundamentos que pueden llevar a normas coherentes y que prescribe la naturaleza, función y límites de la contabilidad y los estados financieros. Los objetivos identifican los fines y propósitos de la Contabilidad. Los fundamentos representan los conceptos subyacentes de la Contabilidad, conceptos que guían la selección de los hechos a contabilizar, la medición de dichos hechos, y de los medios de resumirlos y comunicarlos a las partes interesadas. Los conceptos de este tipo resultan fundamentales en el sentido de que otros conceptos fluyen a partir de ellos y serán necesarias referencias a éstos al establecer, interpretar y aplicar las normas contables y de información”.

Por su parte, Tua Pereda (1997, p. 213) lo define como “un soporte teórico de la normalización contable que, apoyándose en la teoría general de la Contabilidad, desarrolla, mediante un itinerario lógico-deductivo, los fundamentos conceptuales de la información financiera, al objeto de dotar de sustento racional y, en consecuencia, de congruencia lógica, a las normas contables con las que se establece aquella información”.

Y, por último, AECA (1999, p. 23) entiende que “es una aplicación de la teoría general de la Contabilidad, que desarrolla los fundamentos conceptuales en los que se basa la información financiera destinada a satisfacer propósitos generales, al objeto de dotar de sustento racional a las normas contables con las que se establece aquella información”.

Uno de los primeros organismo que elaboró un marco conceptual fue el FASB, en torno a la década de los ochenta, bajo el título genérico de “Conceptual Framework” (1978), “Entramado Conceptual”, determinando unos parámetros, en cuanto a esquema y contenido, que han sido seguidos posteriormente por la normalización internacional y la normalización interna de distintos países.

De esta forma, el Internacional Accounting Standards Committee (IASC, 1989) publicó su marco conceptual a finales de los años ochenta como apoyo para sus Normas Internacionales de Contabilidad y, posteriormente, otros países se sumaron a esta tendencia, como Canadá (1987), Australia (1990), Gran Bretaña (1991), aunque el primer intento de elaboración de un marco conceptual en un país con regulación contable pública, no será hasta el elaborado en Francia, en 1996, por la Ordre des Experts Comptables (OECF). Dentro de nuestro país, es AECA¹¹⁹ la que se sumó a esta corriente, publicando en septiembre de 1999 su Marco Conceptual, aunque Gabás Trigo¹²⁰ ya realizó una primera propuesta en 1991.

¹¹⁹ AECA (Comisión de Principios y Normas de Contabilidad): Marco Conceptual para la información financiera. Ed. AECA, Madrid, 1999.

¹²⁰ GABÁS TRIGO, F: El Marco Conceptual de la Contabilidad Financiera. Ed. AECA. Madrid, 1991.

En dicho marco, AECA (1999, p. 25) señala que “sus planteamientos son también aplicables a entidades sin ánimo de lucro, Administraciones Públicas y otros entes similares, en la medida en que adopten objetivos de gestión económica para su patrimonio”. De igual modo, el FASB en su SFAC nº 4, manifiesta que “no es necesario desarrollar un marco conceptual independiente para cada categoría de organizaciones en particular (organismo con o sin ánimo de lucro). Mas bien el objetivo ha de consistir en desarrollar un marco conceptual integrado que tenga relevancia para todas las entidades y que proporcione consideraciones adecuadas sobre cualquier tipo de objetivo o concepto”. Y, por último, distintos tratadistas de nuestro entorno, tales como Vela Bargues, Pablos Rodríguez y Molina Sánchez, entre otros, se unen a esta idea.

Así, Vela Bargues (1991, p. 608) señala que la existencia de dos marcos conceptuales diferentes es peligroso para la integridad propia de la Contabilidad como disciplina. Por tanto, estima oportuno llevar a cabo el análisis defendiendo la unidad del marco conceptual de la Contabilidad, pero aceptando sin reservas la posibilidad de considerar, de una manera particular, alguno de los conceptos básicos. En la misma línea, Pablos Rodríguez (1995, p. 102) indica que el marco conceptual de la contabilidad de las entidades no lucrativas no debe ser, en lo fundamental, distinto del de las entidades lucrativas, si bien hay cuestiones propias de este tipo de entidades que deberán ser resueltas teniendo en cuenta sus peculiaridades. Y, finalmente, Molina Sánchez (1998, p. 96) apunta que “el interés fundamental es someter a dichas entidades a unos esquemas de información similares, salvando la distancia, a los que rigen en las empresas, caracterizadas por el ánimo de lucro”.

Los distintos marcos conceptuales elaborados discurren por un itinerario lógico deductivo, en el que cada una de sus etapas y, en consecuencia, su producto final, las normas contables, han de ser congruentes con todos los escalones anteriores. A tal respecto, Tua Pereda (1998, p. 217) manifiesta que “este itinerario lógico-deductivo contempla, sucesivamente, los siguientes

escalones, en los que cada uno de ellos implica el sometimiento conceptual -la congruencia deductiva- en relación con los anteriores:

- el establecimiento de los objetivos que deben alcanzar las reglas contables, deducidos en relación con las necesidades de los usuarios;
- la determinación de los requisitos o características cualitativas que debe cumplir la información para conseguir el adecuado cumplimiento de los objetivos establecidos previamente;
- la deducción de un conjunto de principios generales (macrorreglas o hipótesis básicas de funcionamiento), congruentes con los objetivos y con las características cualitativas, que sirvan de marco de referencia para la elaboración y aplicación de las reglas concretas;
- finalmente, las normas contables detalladas, congruentes, también, por tanto, con los escalones anteriores”.

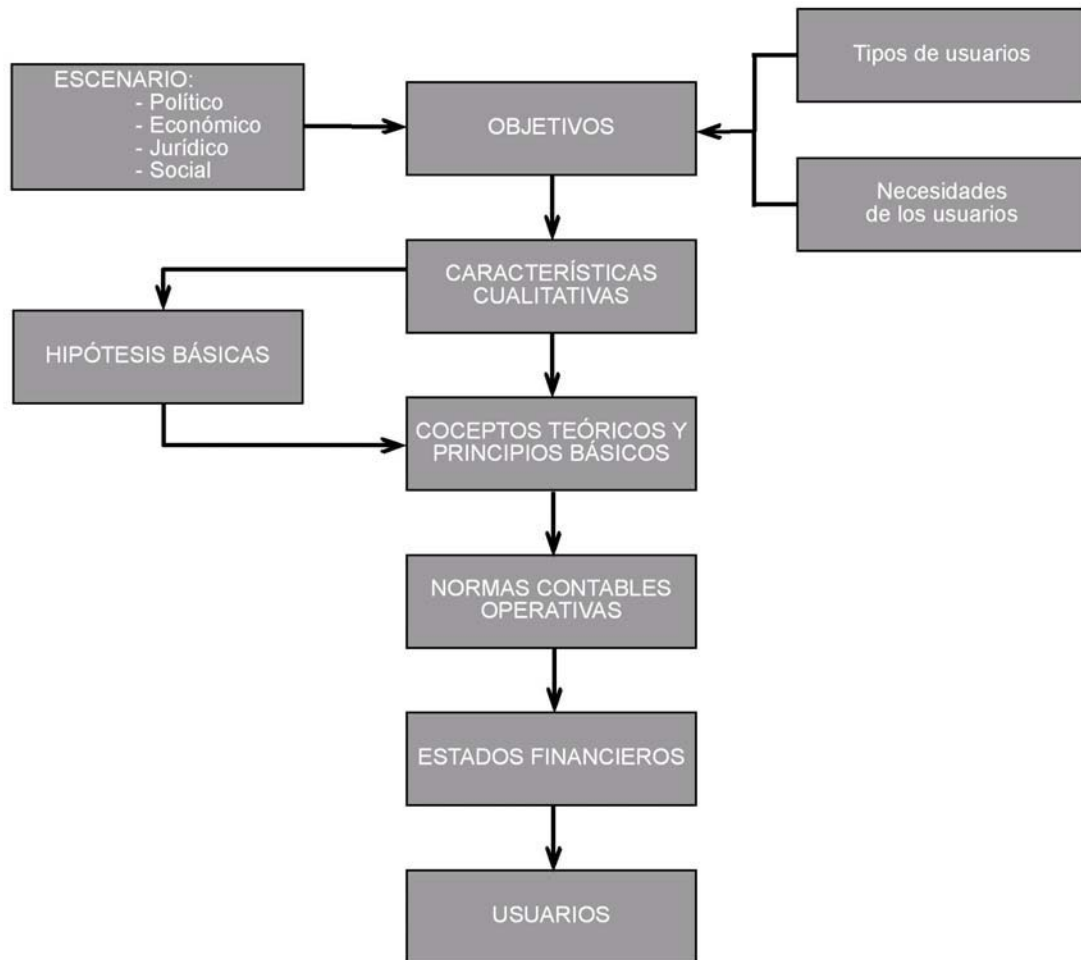
Por su parte, Gabás Trigo (1991, pp. 19 y 20) considera que el marco conceptual debe dar respuesta a las siguientes cuestiones:

- Definir los fines u objetivos básicos de la información contable.
- Establecer qué cualidades debe reunir la información contable para cumplir el fin anteriormente establecido.
- Plantear un esquema estructurado de principios básicos contables, coordinado con la identificación de los estados contables, elementos integrantes y normas generales de reconocimiento y medición.
- Diseñar un mecanismo de coordinación entre las normas contables como producto final del proceso y las cualidades y objetivos de la información contable, para establecer qué

alternativas contables de todas las posibles es la mejor desde la perspectiva de que la información elaborada con este criterio sea la más adecuada para alcanzar los objetivos preestablecidos.

De este modo, el establecimiento de un marco conceptual en Contabilidad ha puesto de manifiesto la necesidad de definir cuáles son los objetivos de la información contable, acordes con un escenario económico determinado y en base a los usuarios de la información y a sus necesidades. Estos objetivos condicionan las características cualitativas de la información y las hipótesis contables básicas, para llegar con todo ello a la elaboración de unos conceptos teóricos y principios básicos. Dentro de este entramado conceptual general se desarrollan unas normas contables operativas que permiten, finalmente, establecer unos estados financieros, útiles para las necesidades de los usuarios. Todo este proceso queda recogido en el cuadro 2.1.

ESTRUCTURA DEL MARCO CONCEPTUAL



Cuadro 2.1. Fuente: Adaptado de Montesinos Julvé (1993, p. 688).

En consecuencia, en las últimas décadas, el criterio de utilidad para el usuario se convierte en punto de referencia para la determinación de las reglas contables, el establecimiento de los objetivos de la información contable y el contenido de los estados económico-financieros. Como señala Gabás Trigo (1991, pp. 51-52) “los usuarios aparecen como los protagonistas del proceso, como arranque del mismo, puesto que la primera fase es decir quiénes son los sujetos más importantes en dicho proceso e inmediatamente identificar sus necesidades, que inspiran los objetivos y características de la información contable, para a su vez cerrar el ciclo con la utilización de la información elaborada y sus análisis o evaluación en el sentido de contraste entre necesidad y su grado de satisfacción”.

De esta manera, para realizar nuestro estudio, seguiremos el orden anteriormente señalado, comenzando por la importancia del entorno como paso previo a la identificación de los usuarios o destinatarios de la información contable de las entidades sin fines de lucro y las necesidades informativas que éstos tratan de cubrir.

2.1.1. La importancia del entorno.

El entorno económico, jurídico y social condiciona la información financiera, puesto que la misma ha de ser congruente con éste y, además, las alteraciones que en dicho entorno pudieran ocurrir pueden provocar modificaciones en las necesidades de los usuarios, en los objetivos de la información financiera y en las normas que rigen su elaboración.

De este modo, podemos observar fácilmente que las entidades no lucrativas presentan un entorno algo distinto a las de las entidades lucrativas, lo que a su vez debe ser reflejado en sus estados contables. A este respecto, el FASB (1980b) destaca como características fundamentales del entorno de estas organizaciones la de no tener intereses de propiedad, no poseer como objetivo fundamental el ánimo de lucro sino la prestación de servicios y que la mayor parte de sus ingresos no proceden de la venta de bienes servicios sino de contraprestaciones de los miembros que no esperan recibir a cambio

prestaciones directas.

Asimismo, Anthony and Young (1994, p. 38) distinguen las siguientes características en las entidades no lucrativas:

- Ausencia de medida del beneficio.
- Tendencia a ser organizaciones de servicios.
- Metas y estrategias impuestas.
- Menor dependencia de los clientes como soporte financiero.
- Predominio de profesionales.
- Diferencias en dirección -en las empresas no suele haber diferencias entre la dirección y los accionistas-.
- Importancia de influencias políticas.
- Con tradición de insuficiente control de gestión y directivo.

De todas ellas, como señala Torres Pradas (1989, p. 473), “la primera es la más general y objetiva, el resto afectan a las organizaciones no lucrativas, pero no a todas, y los efectos varían”, dado que dentro de este sector existe una gran heterogeneidad de tamaños y actividades diferentes.

Estas características se puede agrupar, según dichos autores, en dos grupos, uno técnico y otro de conducta o comportamiento. El primero de ellos estará compuesto por las materias relacionadas con la medida del beneficio, esto es, con la dificultad de medir los outputs y con la relación entre inputs y outputs. En cuanto al segundo, éste tiene un doble significado; por un lado, gran parte de los factores de conducta que impiden un adecuado control de gestión pueden ser superados mediante educación e incentivos, y por otro, el resto de los factores pueden ser superados con perfeccionamiento del área técnica.

No obstante, una vez conocido en el primer capítulo el entorno económico-financiero de estos entes y su realidad económica, consideramos que estamos en disposición de apuntar de forma detalla, como características¹²¹ más importantes de este sector que inciden en la información económico-financiera que facilitan las entidades no lucrativas, las siguientes:

- Su finalidad es no lucrativa y se orienta principalmente a la conversión de recursos en prestación de servicios sociales a sus miembros o a la comunidad a título gratuito o semigratuito y no a la obtención de beneficios económicos.
- Se producen multiactividades dentro de una misma organización. Así, paralelamente a su actividad principal, la cual puede constituirse en más de una, puede desarrollar actividades mercantiles, siempre con carácter secundario y con el objetivo de aplicar los beneficios económicos obtenidos a su actividad principal que debe ser no lucrativa y de orden social.
- Las relaciones que integran la actividad propia de la entidad con terceros presentan un marcado carácter de unilateralidad, frente a la bilateralidad que domina en las actividades mercantiles.
- Sus recursos proceden, en su mayor parte, de contribuciones voluntarias -cuotas de asociados y de subvenciones y donaciones- efectuadas por terceros y no de ventas de bienes y servicios.
- Los aportantes no esperan tener beneficios económicos de su contribución sino que esperan ciertos beneficios intangibles como pudiera ser el prestigio, la capacidad de defender intereses particulares a través de la pertenencia a dichos

¹²¹ Véase al respecto, Molina Sánchez, H. (1998, p. 98)

grupos, sentimientos de solidaridad, etc. Como señala el SFAC nº 4 (pfo. 19), las decisiones de aportar recursos no están presididas por criterios económicos, sino por el interés de coadyuvar a los fines de la organización -interés filantrópico, altruista, etc.-.

- Existencia de un alto nivel de voluntariado.
- El establecimiento de un posible precio por los servicios prestados no persigue la recuperación del coste de las actividades realizadas, es más, no necesariamente existe relación entre gastos incurridos y la generación de ingresos. Como señala Mautz (1988, p. 586), “la actividad productiva se orienta hacia el suministro de un producto o servicio que se ofrecerá al exterior sin esperar obtener un flujo de caja positivo, o se ofrecerá intencionalmente a un precio inferior al coste de su producción. Un flujo de recurso negativo es lo que espera al perseguir los propósitos de la organización. En caso de existir una relación directa entre la producción y los cobros en caja, esos cobros son menores que los costes de producción. El dinero en efectivo ingresado, si existe, a partir de la disposición del producto, no es el principal medio para financiar las operaciones futuras. Una esencial, si no la más importante fuente de financiación de las operaciones, reside en las donaciones, que no tienen una relación directa con el suministro de un producto a sus destinatarios”.
- Existe dificultad para la medición de los outputs, debido principalmente a la naturaleza intangible de los servicios que usualmente ofrecen estos entes. Esto impide, como señala Fullana Belda (1998, p. 308), que exista una medida objetiva del éxito de la gestión y la eficiencia social.

- Algunos de los bienes y servicios que producen poseen unas características que impiden el funcionamiento del mercado y, en consecuencia, no existe competencia, al tratarse de actividades carentes de rentabilidad económica en sí mismas, lo cual provoca la inexistencia de un mercado para sus outputs.
- El concepto del beneficio es diferente al de una entidad lucrativa, dado que el mismo no se considera como un indicador del éxito de la gestión realizada, midiéndose ésta por la cantidad de servicios que provee y la calidad de los mismos en relación con los recursos aplicados.
- Los gastos e ingresos, corrientes y de capital, previstos para cada ejercicio, son establecidos democráticamente por los órganos de representación mediante la aprobación del presupuesto y su cumplimiento obligatorio.
- Ausencia de títulos de propiedad definidos que puedan ser vendidos, transferidos o redimidos, o que permitan una participación en una distribución residual de los recursos si se liquida la entidad.
- No existe retribución al capital, esto es, los beneficios obtenidos por las actividades económicas no son repartidos entre los miembros del ente, sino que se destinan al fin para el que fue creada.
- Están sometidas a un régimen fiscal que en ocasiones es diferente al de las actividades de tipo mercantil.

Los citados rasgos característicos de las organizaciones sin ánimo de lucro, recogidos de forma esquemática en el cuadro 2.2, condicionan de forma relevante la interpretación de la información financiera y determinan y orientan los siguientes escalones del Marco Conceptual y, en consecuencia, el

contenido de los estados contables y financieros que dichas entidades deben elaborar. Estos han de proporcionar información útil para satisfacer las necesidades de los usuarios que tienen que tomar decisiones respecto a las mismas, los cuales constituyen el objetivo fundamental de cualquier marco teórico de la información financiera. Por este motivo, es preciso determinar quiénes son los usuarios de los informes financieros de estas organizaciones, así como sus necesidades de información. Estos dos puntos -usuarios y necesidades-, junto con las características anteriores, conforman el entorno de las organizaciones no lucrativas.

CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DEL ENTORNO ECONÓMICO-FINANCIERO

- Finalidad no lucrativa orientada principalmente a la prestación de servicios.
- Presentan multiactividad.
- Las relaciones con terceros poseen un marcado carácter unilateral.
- Sus recursos proceden principalmente de contribuciones voluntarias.
- Los aportantes de recursos esperan obtener beneficios intangibles, no económicos.
- Alto nivel de voluntariado.
- El suministro de bienes y servicios al exterior no conlleva un flujo de caja positivo.
- Existe dificultad para la medición de los *outputs*.
- Algunos de los bienes y servicios que producen no tienen mercado y, por tanto, no existe competencia.
- El concepto del beneficio es diferente al de una entidad lucrativa.
- Los gastos e ingresos son establecidos democráticamente mediante la aprobación de presupuestos y su cumplimiento es obligatorio.
- Ausencia de título de propiedad.
- No existe retribución al capital.
- Sometidas a un régimen fiscal diferente.

Cuadro 2.2. Fuente: Elaboración Propia.

2.1.2. Usuarios de la información financiera.

El concepto de usuario de la información contable ha ido evolucionando y ampliándose a lo largo de los años. Prueba de ello lo encontramos en el pronunciamiento de la American Accounting Association (AAA) que, en 1936, consideraba como usuarios a los acreedores e inversores; posteriormente, en 1941, amplía su contenido a los directivos, inversores, miembros de cuerpos profesionales reguladores y, finalmente, en 1948, considera usuario a cualquier persona que tenga interés en la unidad económica.

Así, Gabás y Bellostas (2000, pp. 103 y 104) señalan que “la doctrina contable y, concretamente, las propuestas de marco conceptual proporcionan un número elevado de definiciones de usuario de la información financiera, entre las que existen diferencias tanto conceptuales como metodológicas. No obstante, también coinciden en identificarle como el agente con derecho de acceso al canal de información contable. Este derecho nace cuando las actividades de la entidad informativa afectan o pueden influir en el comportamiento de un usuario potencial”.

En consecuencia, podemos definir el concepto de usuario siguiendo a Bellostas y otros (1994, p. 1994) como “todo agente de la economía que precisa conocer los aspectos referentes a la actividad económico-financiera de la entidad informativa, posibilitando su proceso de decisión, y con un derecho razonable de acceso a la información financiera. Este derecho se crea cuando los intereses del usuario pueden verse afectados, positiva o negativamente, por la actividad de la entidad informativa”.

De este modo, en el citado concepto cabe considerar un amplio abanico de agentes económicos interesados en la información financiera elaborada por las entidades no lucrativas, los cuales pertenecen a diferentes grupos de agentes muy heterogéneos entre ellos, tales como, asociados, colaboradores, voluntarios, donantes, beneficiarios o usuarios de los bienes y/o servicios, deudores, acreedores, empleados, directivos, administración pública, analistas

e investigadores del sector y, finalmente, el público en general¹²², cuyos intereses pueden entrar en conflicto en numerosas ocasiones, originando, de esta forma, desequilibrios entre el colectivo dominante y los menos influyentes.

Con relación al último agente, Traub (1976) manifiesta que la información del sector no lucrativo le interesa al público en general, principalmente por motivos fiscales, dado que la exención de los impuestos significa que el sector no exento debe soportar la carga adicional correspondiente y como contrapartida las entidades no lucrativas se comprometen a limitar su actividad a fines científicos, caritativos, educativos, etc. De esta manera, el público tiene legítimo y vital interés en su funcionamiento con la finalidad de conocer si está llevando a cabo correctamente su misión.

Por su parte, Anthony (1978, pp. 15-18) identifica dentro de los diversos tipos de usuarios cinco categorías, cuales son los organismos públicos, deudores y acreedores, entidades financieras, organismos de inspección y control y poderdantes.

Por otra parte, Vela Bargues (1995, p. 95), de acuerdo con los pronunciamientos y doctrinas existentes, distingue como usuarios más relevantes en el ámbito de las entidades sin ánimo de lucro a los acreedores, a los proveedores de recursos, el Estado, a los receptores de servicios y al público en general.

Asimismo, el FASB, en su documento Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) número 4, señala como grupos de usuarios de los estados financieros de las entidades sin fines de lucro a los suministradores de recursos, a los beneficiarios de los servicios, a los organismos supervisores de la actividad desarrollada por las entidades sin ánimo de lucro y, por último, a los directivos de la entidad. Dentro de la primera categoría -suministradores de

¹²² Barton (1982, p. 11) concibe al usuario a partir de dos aspectos básicos, cuales son:

- Todo agente de la economía puede catalogarse a priori como usuario, con independencia de su naturaleza jurídico-mercantil, siempre en función de interés o necesidad que el demandante manifieste por la información.
- El receptor potencial de la información tiene derecho razonable a su percepción.

recursos- se encuentran enclavados, por una parte, los acreedores, comerciales o financieros, los cuales mantienen relaciones bilaterales con la entidad en condiciones similares a las que sostienen con el resto de las empresas y, por otra parte, los miembros o contribuyentes de fondos, que aportan normalmente los recursos sin esperar una contraprestación directa - relación unilateral-. Estos individuos, junto con los beneficiarios de los servicios, constituyen los agentes externos a la asociación, los cuales no tienen acceso a otro tipo de información diferente al margen de la suministrada por las Cuentas Anuales, razón por la cual esta información se convierte en vital y prioritaria para ellos. En cambio los organismos supervisores normalmente podrán requerir y exigir cierta información a la entidad, mientras que los directivos pueden acceder a todo tipo de registros internos.

De lo anterior, deducimos otra nueva clasificación -cuadro 2.3-, atendiendo a la capacidad de influir en la elaboración de la información, que distingue entre usuarios internos, que poseen un acceso ilimitado a la información económico-financiera de la entidad y al control de la misma, y usuarios externos, que poseen un acceso limitado a la información que ésta proporciona y no gozan de poder para ejercer cambios de criterios en la elaboración de los estados contables. Dicha delimitación es la utilizada por Gabás y Bellostas (2000, p. 104), si bien, dichos autores señalan que “pocos pronunciamientos de marco conceptual reconocen explícitamente al usuario interno en sus propuestas, cuestión justificada por el hecho de la accesibilidad incuestionable de este agente a todo tipo de información elaborada por la entidad contable”.

**DEMANDANTES POTENCIALES DE LA INFORMACIÓN
FINANCIERA EN UNA ECONOMÍA DE MERCADO**

USUARIO INTERNO	ENTIDADES LUCRATIVAS	ENTIDADES NO LUCRATIVAS
Con funciones de planificación y control.	Gerencia y Dirección. Mandos intermedios.	Los administradores, en el sector privado, y la Administración Pública, en el sector público.
USUARIO EXTERNO	ENTIDADES LUCRATIVAS	ENTIDADES NO LUCRATIVAS
Proveedores de recursos.	Propietarios y accionistas. Plantilla de trabajadores. Acreedores no comerciales y Entidades de créditos. Acreedores por operaciones de tráfico.	Asociados o contribuyentes. Acreedores comerciales. Donantes y colaboradores. Empleados.
Receptores de bienes y servicios. Intereses indirectos.	Organismos de regulación fiscal, contable, del mercado de valores y la autoridad monetaria. Sindicatos, patronales. Sociedades y agencias de valores. El gobierno, las comunidades autónomas y corporaciones locales. Asociaciones profesionales, centros estadísticos, públicos y privados. Legisladores, partidos políticos. Consumidores y, en general, la sociedad.	La comunidad, en entidades públicas, y asociados, en privados. Organismos reguladores, el gobierno, instituciones de carácter local. Legisladores y cualquier otro agente económico potencialmente afectado por la actividad económica de la entidad.

Cuadro 2.3. Fuente: Gabás y Bellostas (2000, p. 104).

En nuestra opinión, los usuarios de la información económico-financiera de las entidades no lucrativas abarcarían a un gran número de agentes, los cuales aparecen recogidos en el cuadro 2.4.

**DEMANDANTES POTENCIALES DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA
EN LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS**

Usuarios internos	<ul style="list-style-type: none"> - Junta Directiva - Gestores - Patronato 			
Usuarios externos	<ul style="list-style-type: none"> - Suministradores de recursos 	<ul style="list-style-type: none"> - Asociados 		
		<ul style="list-style-type: none"> - Aportantes de fondos: donantes y Administración públicas -subvenciones- 		
		<ul style="list-style-type: none"> - Acreedores 	<ul style="list-style-type: none"> - Comerciales 	
			<ul style="list-style-type: none"> - Financieros 	
		<ul style="list-style-type: none"> - Empleados 		
	<ul style="list-style-type: none"> - Voluntarios o colaboradores 			
	<ul style="list-style-type: none"> - Beneficiarios de servicios o usuarios 			
	<ul style="list-style-type: none"> - Organismos supervisores o de control (Protectorado, Asamblea General, Administración pública) 			
	<ul style="list-style-type: none"> - Estado 			
	<ul style="list-style-type: none"> - Analistas e investigadores del sector 			
<ul style="list-style-type: none"> - Público en general 				

Cuadro: 2.4. Fuente: Elaboración Propia.

2.1.3. Necesidades informativas de los usuarios.

Todos los agentes enumerados anteriormente desearán la información contable para la satisfacción de distintos fines. De este modo, las entidades no lucrativas deberán confeccionar y presentar la información financiera teniendo en cuenta tales necesidades, de manera que les resulte un soporte útil. Para ello, debemos conocer las necesidades que demandan los mismos y, posteriormente, determinar los objetivos que la contabilidad debe cumplir para satisfacerlas. No obstante, la existencia de diferentes grupos de usuarios implica que sus necesidades sean también distintas y, a veces, incluso, contrapuestas, lo que conlleva que la información financiera no pueda atenderlas de manera satisfactoria, motivo por el cual se necesitan elegir las demandas de información que se van a satisfacer prioritariamente.

Para llevar a cabo tal cometido, existen dos alternativas posibles. La primera se basa en la determinación de las necesidades informativas de todos y cada uno de los usuarios potenciales y, posteriormente, se define un área de intersección, que será aquella que recoge todas las demandas comunes, compartidas por todos los grupos, las cuales serán las que debe satisfacer la información financiera. Esta opción es la optada por Solomons (1989) y el Accounting Standards Steering Committee (ASSC, 1975).

La segunda de las alternativas, mucho más operativa, se centra en elegir entre los usuarios externos el más representativo y estudiar sus necesidades. Con posterioridad, el referido usuario se convierte en representante de la demanda informativa del resto de receptores y sus necesidades particulares son las que debe cubrir la información financiera. Dicha postura es defendida por el FASB (1978), el IASC (1989), el Accounting Standards Board (ASB, 1991 y 1999) y AECA (1999). Todas estas organizaciones seleccionan al inversor bursátil como representante de la demanda informativa del resto de los usuarios. Así, AECA (1999, p. 31) indica que “los propietarios son los suministradores de fondos propios a la entidad económica, la información contenida en los estados financieros que cubra las necesidades de estos usuarios, cubrirá también muchas de las necesidades que otros usuarios

esperan satisfacer en tales estados contables”.

No obstante, como indican Gabás y Bellostas (2000, p. 105), asumir como destinatario de la información financiera al propietario de la entidad, elimina la posibilidad de tratar ciertas demandas propias de una entidad sin fines de lucro, motivo por el cual dichos autores consideran conveniente utilizar una técnica intermedia entre ambas alternativas, la cual ha sido desarrollada por Bellostas (1997, pp. 161-178).

Esta alternativa, consiste, sucintamente, en seleccionar entre los usuarios potenciales aquellos agentes económicos cuya demanda de información es considerada más significativa, eliminando, de esta forma, aquellos intereses menos destacables. Entre las demandas de los agentes seleccionados¹²³, se concreta un área de intersección, creando, en consecuencia, un modelo de usuario hipotético, representativo de las demandas más sobresalientes.

La figura de usuario principal que el marco conceptual contable para las entidades no lucrativas ha elegido es la de los suministradores de recursos de la entidad, tanto presente como futuro. De esta forma, Sánchez Arroyo (1990, p. 71) señala que los usuarios desean la información principalmente con dos fines, la valoración de la función gestora y la toma de decisiones de compromisos operativos y financieros. De igual modo, el IASC, en su IAS nº 1 de 1974, adoptó la misma orientación utilitarista para los objetivos de los estados financieros, siendo incluida posteriormente en su marco conceptual publicado en 1980, señalando que “los usuarios de los estados financieros los necesitan como parte de sus necesidades de información, entre otros propósitos, para realizar evaluaciones y para tomar decisiones financieras” (IASC, 1974, p. 12).

Por su parte, Anthony (1975) señala que si bien el cálculo de las ganancias periódicas es la función más importante de la contabilidad financiera para las empresas de negocios, no sucede igual en el caso de las entidades

¹²³ Los agentes representativos, según la citada autora son aquellos que efectúan un uso reiterado de los estados contables en sus procesos de decisión.

que nos ocupan, principalmente por el hecho de que las ganancias o rentabilidades, como tales, no son conceptos adecuados para una organización no lucrativa por definición y porque los grupos de usuarios identificados tienen unas necesidades que no se pueden satisfacer con unas ganancias o cifras análogas. Por tal motivo, dicho autor (1975), establece como necesidades de información sobre las entidades sin fines de lucro para la generalidad de individuos las siguientes:

- Situación o viabilidad financiera de la organización, de modo que los individuos conozcan la capacidad de la organización para continuar prestando sus servicios.
- Conformidad legal o cumplimiento de los estatutos o normas de funcionamiento adoptadas, sobre todo en lo que se refiere a los gastos, de manera que los usuarios puedan conocer si los recursos se han utilizado para los fines propuestos.
- - Actuación de los gestores, la cual podría plantearse en términos de eficacia, eficiencia y economía, dado que los usuarios están interesados en saber cómo se gastan y gestionan los recursos.
- Coste de los servicios prestados, puesto que a los agentes les interesa conocer la proporción de recursos destinados a gastos de administración, incrementos de fondos y los diversos programas de actividades desarrollados por la entidad. De esta forma, aunque la cantidad gastada en un determinado programa no necesariamente sirve para medir la cantidad o calidad de los servicios prestados, sí mide la relativa magnitud del esfuerzo en diversas actividades de una forma suficientemente viable.

Sin embargo, aunque las anteriores necesidades informativas son comunes para la totalidad de los agentes interesados en la información

económico-financiera de las entidades no lucrativas, es preciso determinar los intereses específicos de cada uno de ellos. Así, el FASB (1980b, pfs. 30-32) identifica sus necesidades particulares, mostrando especial atención en los agentes externos, dado que los mismos poseen mayores dificultades para obtener información sobre la actividad de la organización.

Por lo que concierne a los acreedores, comerciales o financieros, su interés fundamental sobre los estados contables es comprobar si la entidad es capaz de generar la tesorería suficiente para poder atender los compromisos de pago que posee o que está solicitando. Por su parte, los miembros de la asociación o los donantes pretenden que la entidad les informe acerca del destino y gestión de los recursos, comprobando que la misma ha sido eficaz y eficiente. Asimismo, los usuarios de los servicios prestados necesitan información sobre la aptitud de la entidad para poder seguir prestando los servicios para los que se ha constituido.

Y, por lo que respecta a los usuarios internos, órgano de gobierno - gerente y junta directiva- y órgano de control -asamblea-, que tienen mayor capacidad para la obtención de información sobre la organización, requerirán datos acerca de los servicios prestados para evaluar en qué medida los gestores de la entidad han seguido las políticas previamente fijadas y para determinar el grado de responsabilidad de los gestores frente a los aportantes de recursos, usuarios de servicios y organizaciones públicas.

De forma similar al FASB se manifiesta AECA (2001a, p. 68) cuando apunta que los acreedores de las entidades no lucrativas necesitan la información financiera para evaluar si la entidad puede generar el flujo de tesorería suficiente para atender los compromisos adquiridos referentes a la devolución del principal y a los rendimientos asociados. En cambio, los contribuyentes de recursos -asociados y donantes- requieren información sobre la eficacia y eficiencia con la que se han gestionado los recursos que han facilitado. Y, finalmente, en relación con los beneficiarios de los servicios, que pueden ser financiadores o no de recursos, en función del tipo de entidad no lucrativa de que se trate, AECA no apunta sus necesidades, si bien, podemos

asemejarlas a las indicadas por este mismo organismo en referencia a las entidades públicas, de forma tal que estos individuos estarán interesados en determinar la capacidad de la entidad para seguir prestando los servicios con un nivel de calidad dado, así como en el coste de los mismos si dichos individuos tienen que financiar parte de los recursos (AECA, 2001b, p. 26).

De todos los pronunciamientos anteriores se desprenden las necesidades informativas que, de forma breve, recogemos en el cuadro 2.5.

NECESIDADES INFORMATIVAS DE LOS USUARIOS

- Situación o viabilidad financiera de la organización.
- Grado de cumplimiento de los estatutos o normas, sobre todo el grado de cumplimiento del presupuesto aprobado.
- Actuación de los gestores en término de eficacia, eficiencia y economía.
- Servicios prestados o actividades realizadas y coste de los mismos.
- Capacidad de la entidad para seguir prestando los servicios en el futuro.

Cuadro 2.5. Fuente: Elaboración propia.

En consecuencia, consideramos imprescindible para la elaboración de la normalización contable tomar como referencia dichas demandas de información financiera, así como que el sistema contable de las entidades no lucrativas deba organizarse de manera que satisfaga todas estas necesidades, si bien somos conscientes de la ambigüedad y amplitud de las citadas demandas.

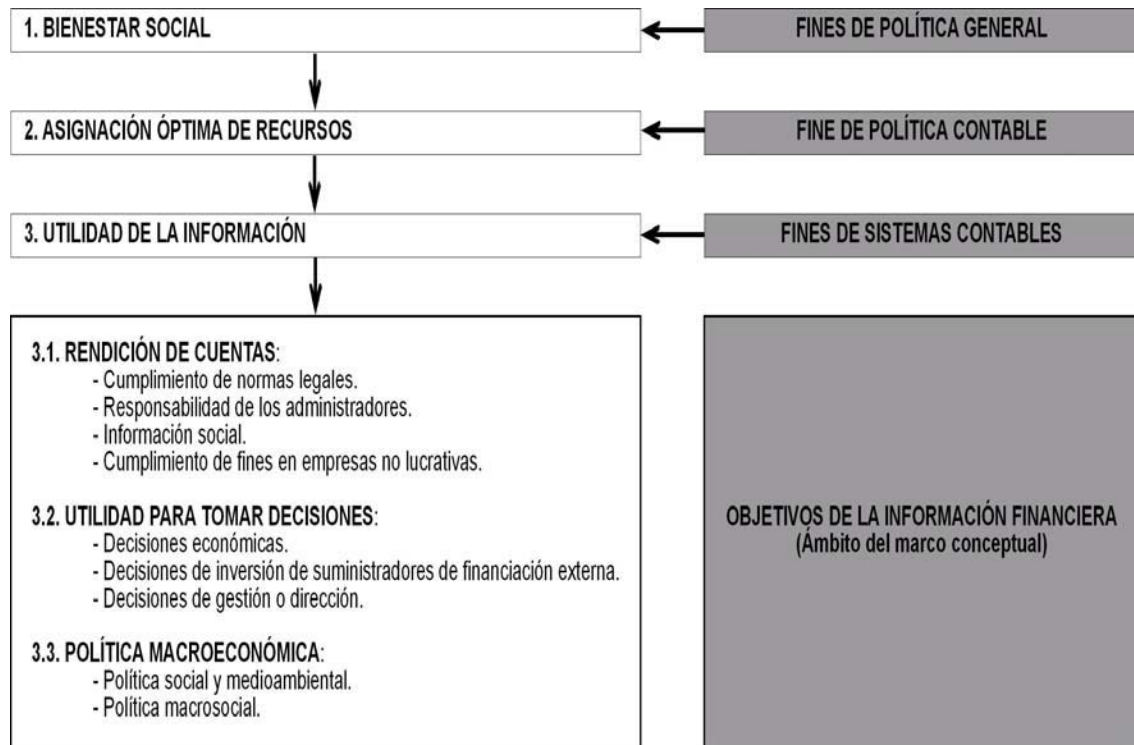
2.1.4. Objetivos de la información financiera.

A continuación, y a partir del estudio de las necesidades informativas de los distintos grupos de usuarios, nos parece oportuno formular cuáles son los objetivos de la información financiera, teniendo en cuenta que, en la actualidad, las organizaciones sociales son complejas y sus actuaciones muy variadas e intensas, razón por la que se hace necesario que los individuos y las entidades

que tienen algún papel, activo o pasivo, directo o indirecto, necesiten información financiera para orientar su funciones. De esta forma, como señala Vela BARGUES (1991, p. 609), en el ámbito conceptual el objetivo fundamental de la contabilidad será el de facilitar la toma de decisiones adecuadas, esto es, la utilidad de la información financiera para la toma de decisiones económicas de los usuarios. En este sentido, GABÁS Y BELLOSTAS (2000, p. 109) indican que “se propugna como denominador común de estas diversas, variadas y cambiantes peticiones, la necesidad de disponer de información útil, demandada por tantos usuarios. Por ello, enunciamos el objetivo básico “utilidad de la información financiera” para satisfacer la demanda de los agentes económicos”.

Dicho objetivo fundamental, analizado con detenimiento por los citados autores (2000, p. 109), cuadro 2.6, puede ser desglosado atendiendo a tres finalidades, cuales son: la primera atendiendo a la concepción más tradicional y más antigua, la función de control o rendición de cuentas de la junta directiva o gestores de las entidades no lucrativas ante sus socios, patrocinadores, donantes y protectorado; la segunda, la utilidad para tomar decisiones, ligada con las necesidades de gestión de las entidades sin ánimo de lucro; y, la última, la derivada de la política macroeconómica, cuyos fines se concretan en dos grupos: los fines derivados de la política social y de medio ambiente y los utilizados para atender las necesidades de información y control de los responsables de política económica de los países.

FINES Y OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE



Cuadro 2.6. Fuente: Gabás y Bellostas (2000, p. 110) adaptado de Gabás Trigo (1990, p. 47).

Estos tres objetivos están presentes en los distintos sistemas contables y el mayor o menor énfasis hacia uno u otro depende de las distintas variables económico-sociales, del sistema legal establecido y del tipo de usuario. A tal respecto, AECA (1999, pp. 34-35) señala que “los objetivos de la información financiera están determinados por las necesidades de los usuarios y, en consecuencia, por el entorno económico en que se desenvuelve tal información. Pueden, por tanto, alterarse a lo largo del tiempo y del espacio, en la medida en que se alteren sustancialmente los rasgos básicos del mismo”.

No obstante, y de forma genérica, podemos decir que cuanto más desarrolladas están las instituciones económicas de un país, menor importancia relativa tienen los objetivos de control y mayor los de gestión. Sin embargo, debemos señalar que en el caso de las entidades no lucrativas, el objetivo de rendición de cuentas también sigue teniendo importancia, dado que

la mayoría de ellas se financian con recursos públicos o privados que deben de justificar¹²⁴ y aplicar a su fin social.

Pero lo cierto es que los sistemas contables han evolucionado hacia modelos basados en el paradigma de utilidad. Durante los últimos años, en el panorama internacional, se ha producido un notable retroceso de los modelos orientados hacia el control, que buscaban la protección de los propietarios y acreedores mediante la protección del patrimonio y el reparto del resultado empresarial, y de aquellos otros modelos de corte fiscal, que utilizan la contabilidad como soporte para la tributación por el impuesto de sociedades.

De esta forma, también el FASB número 4 (1980b, pfs. 33- 55) deja patente el objetivo de utilidad para la toma de decisiones, estableciendo como objetivos de la información contable para organismos sin ánimo de lucro, los siguientes:

I.- Información que resulte útil para que los usuarios puedan llevar a cabo una toma de decisiones racional acerca de la asignación de recursos en estas organizaciones.

II.- Información que ayude a los usuarios a conocer los servicios que presta la organización y su capacidad para continuar prestando esos servicios.

III.- Información que resulte útil a los usuarios para conocer cómo los gestores de los organismos sin ánimo de lucro han hecho frente a su responsabilidad en la administración y los logros por ellos alcanzados.

IV.- Información acerca de los recursos económicos (activo), obligaciones (pasivo) y recursos netos de la organización, y los efectos de las transacciones, hechos y circunstancias que modifican los recursos y los intereses puestos en ellos.

¹²⁴ Las asociaciones deben rendir cuentas a sus asociados. Por su parte, el presidente de la fundación, o la persona que conforme a sus Estatutos, o al acuerdo adoptado por sus órganos de gobierno corresponda, rendirá cuentas ante el patronato de las fundaciones y se las presentará al Protectorado, el cual la examinará y comprobará su adecuación formal a la normativa vigente.

V.- Información acerca de los logros alcanzados por la organización durante el período. En este contexto, la información más útil es la concerniente a la medición periódica de los cambios en la cantidad y composición de los recursos netos de la organización y la información acerca de los servicios prestados y el cumplimiento de sus fines.

VI.- Información acerca de la manera en que la organización obtiene y emplea sus recursos líquidos, su endeudamiento y la devolución del mismo y sobre otros factores que pueden afectar a la liquidez de la organización.

VII.- Explicaciones e interpretaciones que permitan a los usuarios comprender la información financiera suministrada.

Este último objetivo, como señala Vela Bargues (1995, p. 96), hace referencia más a la manera en la que la información debe suministrarse que el contenido específico de dicha información en sí y, por tanto, dichos objetivos se pueden reducir a seis.

En definitiva, la finalidad principal de su contabilidad, de conformidad con el libro blanco para la reforma de la contabilidad en España (ICAC, 2002, p. 337), será la de recoger y explicar las variaciones sufra su patrimonio, indicando sus causas y consecuencias, como garantía para su estabilidad; los compromisos asumidos, señalando sus razones, forma prevista de cumplirlos y la cobertura estimada para su cumplimiento; y, fundamentalmente, los logros propuestos alcanzados y el grado de realización en el ejercicio de las actividades sociales emprendidas. Estos objetivos deben permitir la rendición de cuentas de la organización y la adopción de decisiones adecuadas a los distintos grupos de usuarios interesados en la actividad de la misma.

Concretando, podemos señalar que los estados contables deben suministrar información útil acerca de los siguientes aspectos:

- Asignación de recursos.
- Servicios que prestan.

- Viabilidad para poder seguir prestándolos en el futuro.
- Recursos económicos que poseen y obligaciones de pago a afrontar.
- Grado de cumplimiento de los presupuestos aprobados por parte de la dirección.
- Situación económico-financiera y sus cambios -liquidez, solvencia, endeudamiento-.
- Resultados o rendimientos de las actividades desarrolladas durante el periodo, medidos en términos de eficacia, eficiencia y economía de los objetivos marcados.

Las necesidades de los usuarios y los objetivos de la información financiera, analizados hasta el momento, se constituyen, como apuntan Tua Perada y Gonzalo Angulo (2001, p. 45) “en el hilo conductor y la columna vertebral del marco conceptual, ya que actúan como términos primitivos o, al menos, iniciales de la deducción, con lo que constituyen el soporte para el desarrollo y definición de los restantes conceptos contenidos en el marco. Es ésta, sin duda, la característica que nos parece más importante: la vinculación del marco al paradigma de utilidad”.

2.1.5. Características cualitativas de la información financiera.

Tanto el FASB, como el IASC y AECA coinciden en señalar que la información financiera elaborada por las entidades debe reunir determinadas características cualitativas o requisitos¹²⁵ con el fin de propiciar el cumplimiento de sus objetivos. Como apunta AECA (1999, p. 45), “las características cualitativas de la información financiera se orientan a potenciar su utilidad, es decir, la satisfacción de las necesidades de los usuarios y, con ello, a asegurar el cumplimiento de los objetivos de la información financiera”.

¹²⁵ Como señala Montesinos Julve (1993, p. 690), los términos “características cualitativas” y “requisitos” pueden considerarse como equivalentes, aún en el caso de que surjan diferencias en los enunciados por las distintas organizaciones.

Así, los usuarios de la información deben de exigir determinados requisitos en la elaboración de los estados financieros como premisa necesaria para un aprovechamiento eficaz de la información contenida en ellos. En este sentido se pronuncia Monterrey (1987, p. 385) cuando apunta que “los requisitos pueden entenderse como el filtro que ha de superar el proceso de datos contable para asegurar su utilidad, estableciéndose en ellos un control de calidad para que la información proyectada cuente con una serie de propiedades que la haga satisfactoria para los usuarios”.

La razón de ser de estos requisitos se encuentra en la separación que se produce entre la función de procesamiento de la información y la adopción de decisiones, es decir, la información contable no siempre es utilizada por aquellos que han colaborado en su elaboración; los datos utilizados se ven sometidos a diversos procesos de interpretación y tratamiento, de ahí la necesidad de exigir determinadas garantías a fin de obtener una información útil. Por este motivo, las características cualitativas de la información financiera deben estar orientadas a la elaboración y aplicación de normas contables, así como a la elección entre posibles alternativas en la aplicación de diferentes criterios o métodos a la solución de casos concretos.

De esta forma, como manifiesta Gabás Trigo (1991, p. 55), “las características cualitativas tienen como función el dotar al profesional contable de un instrumento de medida de las características positivas de un procedimiento, criterio, práctica o incluso principio contable, en un contexto preestablecido”.

No obstante, estas características, como establece el FASB en su SFAC nº 6 (1985, pfo. 160), va a ser las mismas que las de la información contable de las empresas lucrativas. Así, uno de los primeros organismos que señalan y definen cuales son los atributos que deben reunir la información contable es la American Accounting Association (AAA), en 1966, a través de su informe A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT). Dicho organismo señala como características básicas de la información financiera la relevancia, verificabilidad, insesgabilidad y cuantificabilidad. Posteriormente, el American

Institute of Certified Public Accountants (AICPA), mediante el Accounting Principles Board Statement (APBS) en 1970, indica como requisitos los de relevancia, claridad, verificabilidad, imparcialidad, oportunidad, comparabilidad e integridad y, finalmente, el Informe Trueblood en 1973 consideró los de relevancia, importancia relativa, sustancia versus forma, razonabilidad, imparciabilidad, comparabilidad, consistencia y claridad.

Los citados documentos se convierten en la base de desarrollos posteriores y, de este modo, la propuesta de la FASB, queda recogida en Statement of Financial Accounting Concepts nº 2: Qualitative characteristics of accounting information, editado en 1980, y el Internacional Accounting Standard Committee (IASC), en 1989, publicó el marco general para la preparación y presentación de los estados financieros, donde dedica un apartado a las mencionadas características.

Por su parte, dentro de nuestro país, AECA realiza una primera propuesta de las características cualitativas de la información financiera en el documento nº 1 de la serie de “Principios Contables” de 1980, que se verá completada y actualizada posteriormente en 1999, en el documento sobre el Marco Conceptual.

CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS PARA LA INFORMACIÓN CONTABLE

CARACTERÍSTICAS	FASB 1980	IASC 1989	AECA 1999
Relevancia	X	X	X
Fiabilidad	X	X	X
Identificabilidad			X
Claridad/Comprensibilidad		X	X
Comparabilidad	X	X	X
Sustancia sobre forma		X	X
Carácter completo			X
Imparcialidad	X (1)	X (1)	X
Objetividad	X (1)	X (1)	X
Verificabilidad	X		X
Prudencia	X	X	X
Representación Fiel/fidelidad	X	X	X
Oportunidad	X		X
Razonabilidad			X
Economicidad	X		X
Capacidad predictiva	X		
Materialidad	X		

Cuadro 2.7. Fuente: Elaboración propia.

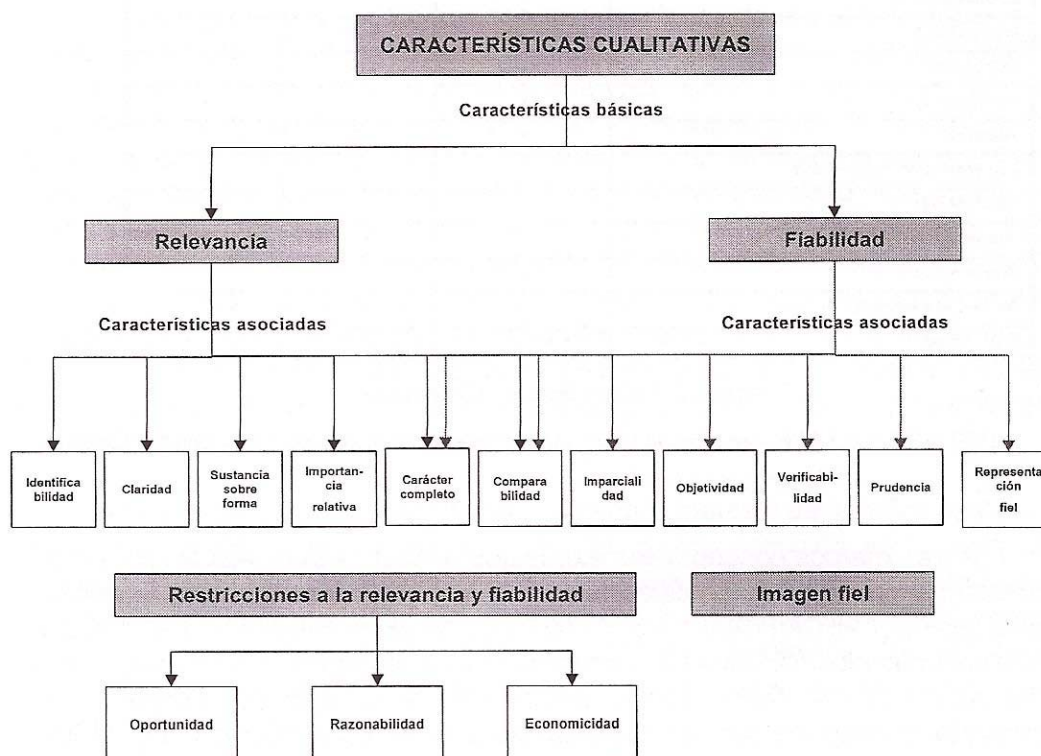
(1) El IASC y el FASB denominan a las características de imparcialidad y objetividad como neutralidad.

Los tres marcos conceptuales expuestos -FASB, IASC y AECA- coinciden en considerar como características fundamentales la relevancia y la fiabilidad, consideradas por AECA (1999, p. 46) como características cualitativas básicas que permiten alcanzar los objetivos fundamentales de la información, los cuales, como hemos puesto de manifiesto, son la utilidad para la toma de decisiones de los usuarios y la rendición de cuentas. De esta forma, como señala Gabás Trigo (1991, p. 61), ambos requisitos conjuntamente generan la utilidad. Por tanto, un objetivo de utilidad para la toma de decisiones dará mayor importancia a la relevancia de la información contable, mientras que si prevaleciera el rendimiento de cuentas, el usuario destacaría más la fiabilidad. Pero lo que no es posible es conseguir los niveles máximos de una y otra cualidad a la vez, porque a partir de un cierto nivel los incrementos de relevancia producen menos fiabilidad y viceversa.

Asimismo, existen otras características derivadas o asociadas a las anteriores, denominadas también complementarias o secundarias, las cuales garantizan la consecución de los dos requisitos fundamentales y, finalmente, existen otras cualidades denominadas restricciones que son consideradas como limitaciones a las características básicas.

A modo de compendio, podemos mostrar el cuadro 2.8. donde se recogen las características apuntadas por AECA, clasificadas por tipología.

JERARQUÍA DE LAS CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE EN EL MARCO CONCEPTUAL AECA



Cuadro 2.8. Fuente: Adaptado a partir de Cañibano y Mora (2000, p. 133).

Los tres marcos conceptuales coinciden básicamente en definir a la relevancia como la capacidad que tiene la información para influir en las decisiones económicas que deben tomar los usuarios, lo cual implica la capacidad para predecir, confirmar o corregir las expectativas y predicciones de los usuarios. En consecuencia, como señala Martínez Churiaque (1988, p. 600), para que se cumpla esta condición, los documentos contables deben tener un valor retrospectivo y predictivo. De esta forma, la información contable tiene un carácter retrospectivo o de “Feed Back” cuando permita a los usuarios corregir o confirmar las expectativas que previamente poseen y, goza de un valor predictivo cuando ayude a los mismos a aumentar la probabilidad de pronosticar correctamente consecuencias de acontecimientos pasados, presentes o futuros. Por tanto, la relevancia tiene una doble dimensión, por un lado, valor de confirmación y, por otro, valor de predicción.

Sin embargo, la relevancia se encuentra condicionada por otros atributos que permiten alcanzarla y potenciarla de forma satisfactoria, los cuales, y de acuerdo con el cuadro 2.8, son los de identificabilidad, claridad, sustancia sobre forma, importancia relativa, carácter completo y comparabilidad.

La *identificabilidad* conlleva que la información financiera ha de mostrar expresamente los datos del sujeto económico en cuestión y del intervalo temporal de que se trate.

La *claridad* pretende asegurar, dentro de lo posible, la comprensión e interpretación por parte de los usuarios¹²⁶, de tal manera que si la información carece de claridad pierde totalmente o parcialmente su relevancia. Para ello se debe presentar la información sistemáticamente, con terminología adecuada y formatos bien elaborados, resaltando lo fundamental y despreciando lo accesorio.

La *sustancia* sobre la forma implica reflejar las transacciones y hechos de acuerdo con su realidad económica y no con su forma jurídica o legal, cuando exista divergencia entre una y otra. De esta forma, se le otorga prioridad al fondo sobre la forma.

La *importancia relativa* supone que los estados contables deberán contener aquello que sea verdaderamente significativo para los usuarios y, por tanto, su falta de inclusión influirá sobre las decisiones de los mismos. En consecuencia, una partida o dato, en principio, será significativo si hay razón suficiente para pensar que su conocimiento puede influir en las decisiones de un usuario que confíe en la información financiera. De esta manera, como señala AECA (1999, p. 53 y 2001b, p. 48), “la importancia relativa actúa como un umbral o punto de corte de la relevancia, que determinará el nivel, cualitativo y cuantitativo, en que una determinada información comienza a ser

¹²⁶ Como señala AECA (1999, p. 49), “los usuarios de la información financiera no son necesariamente especialistas en materia contable, aunque se les supone un conocimiento razonable de las actividades económicas, del mundo de los negocios y de las operaciones contables necesarias para producir la información financiera. La claridad, se mide en relación con un usuario razonable conocedor de aquellas cuestiones y que es capaz de analizar la información con adecuada diligencia”.

relevante”. Así, la importancia relativa de una determinada información no depende sólo de su cuantía sino también de los efectos que su omisión puede producir, teniendo siempre en cuenta las circunstancias particulares de cada caso.

El *carácter completo* de la información supone poner de manifiesto todos los datos pertinentes e informaciones adicionales necesarias para el proceso de decisión, lo cual asegura la validez de la información contable, sin bien ésta tiene como restricción la razonabilidad y la economicidad, dado que la información, aunque no sea totalmente completa debe ser suficiente -razonabilidad- y su elaboración debe justificar el coste incurrido -economicidad-. De igual forma, el carácter completo influye sobre la fiabilidad, en tanto en cuanto que una información incompleta puede introducir sesgo y, por tanto, dejar de ser fiable.

Finalmente, *la comparabilidad* implica que la información económico-financiera de la entidad debe ser consistente y uniforme en el tiempo y entre las distintas entidades, lo cual permite que dicha información sea útil para detectar y explicar posibles similitudes y diferencias al evaluar conjuntamente diferentes situaciones en el tiempo y en el espacio. De esta forma, la información financiera debe incluir los criterios y métodos utilizados en su elaboración, los cambios que hayan podido producirse en dichos criterios y métodos, así como sus efectos.

Esta característica es la principal razón de la emisión de normas contables, ya que incrementa la utilidad de la información para la toma de decisiones y se encuentra asociada, de igual modo, a la relevancia y a la fiabilidad. Sin embargo, como señalan Cañibano y Mora (2000, p. 150), se debe distinguir entre armonía y uniformidad. El primero de estos conceptos contempla la posibilidad de utilizar distintos procedimientos contables para un mismo hecho económico, pero siempre que se lleve a cabo en circunstancias distintas relacionadas con el entorno. Por su parte, la uniformidad implica la utilización de los mismos procedimientos ante los mismos hechos económicos. En este sentido, el IASC y el FASB señalan que comparabilidad no debe

implicar uniformidad dado que podría ir en detrimento de la relevancia y la fiabilidad. Por su parte, AECA y nuestro marco normativo, en cambio, defienden la idea de que sin uniformidad la información financiera pierde tal comparabilidad. No obstante, este último requisito no debe mantenerse de una manera rígida y se podrán producir variaciones en los criterios siempre y cuando ello conlleve una mayor relevancia y fiabilidad y se ponga en conocimiento de los destinatarios de la información.

En relación a *la fiabilidad*, requisito básico junto a la relevancia de la información financiera, podemos conceptualizarla como la ausencia de errores y sesgos para representar adecuadamente la realidad económica. De esta manera, AECA (1999, p. 55 y 2001b, p. 49) la define como “la capacidad de una información financiera de expresar con el máximo rigor las características básicas y condiciones de los hechos reflejados, circunstancia que, junto con la relevancia, persigue alcanzar la utilidad de la información financiera”.

La mayoría de los marcos conceptuales coinciden en indicar que para que una información sea fiable, debe de ser de carácter completo, comparable, imparcial, objetiva, verificable, prudente y representar la imagen fiel de la entidad. Todas estas características se constituyen como subcaracterísticas del requisito de fiabilidad.

Dado que a las dos primeras nos hemos referido con anterioridad, comenzamos directamente por *la imparcialidad o neutralidad*, que hace alusión a que la información no debe ser elaborada atendiendo a intereses particulares; de este modo, la información ha de ser preparada con la intención de ser neutral y sin sesgos¹²⁷ significativos. Dicha imparcialidad, de acuerdo con Gabán Trigo (1991, p. 72), concierne, y es exigida, a los responsables de la elaboración de la información contable, a los auditores en su trabajo y a los organismos encargados de la preparación y emisión de normas contables, los cuales deben mantener una actitud o mentalidad de independencia, análisis y juicio crítico, que debe extremarse cuando se producen presiones individuales

¹²⁷ Los sesgos pueden carecer de intencionalidad o estar originados por la pretensión de conseguir determinados resultados.

o colectivas en defensa de algún sector de usuarios.

En cuanto a *la objetividad*, ésta apunta a que la información contable ha de prepararse utilizando un mecanismo de procesamiento que impida al máximo la introducción de criterios subjetivos por parte de los responsables del proceso. La objetividad de la información financiera se puede constatar si varios procesadores de los mismos hechos contables, dentro del mismo sistema de información y aplicando las mismas normas, pueden llegar a unos datos análogos entre ellos. No obstante, existen determinados hechos que requerirán estimaciones que conllevan un grado de subjetividad implícito, lo cual será contrarrestado si se informa adecuadamente de los criterios utilizados y de las circunstancias tenidas en cuenta para tales estimaciones, con lo que se incrementa su fiabilidad.

Por su parte, *la verificabilidad* conlleva que la información suministrada por la contabilidad debe ser susceptible de control y revisión, tanto internos -desde los procedimientos de control interno que regulan las diferentes operaciones que desarrolla la entidad y el propio sistema de información contable- como externos -desde pruebas adecuadas y suficientes fuera de sistema de procesamiento y, en la medida de lo posible, por personal cualificado e independiente, dado que representa una garantía para los usuarios respecto del cumplimiento de las características cualitativas que deben ser exigidas a la información, así como la correcta aplicación de las hipótesis básicas utilizadas en su elaboración-. La verificabilidad incrementará la fiabilidad de la información financiera en la medida que asegura su capacidad de expresar con el máximo rigor las características básicas y las condiciones de los hechos reflejados. No obstante, no asegura, por sí sola, la utilidad de la información, dado que una información puede ser verificable pero carecer de relevancia.

Con relación a *la prudencia*, también denominada conservadurismo, que aparece en todos los marcos conceptuales y caracteriza a la mayoría de los modelos contables actuales, la podemos conceptualizar, siguiendo a AECA (1999, p. 58 y 2001b, p. 52), como “la inclusión de un razonable grado de precaución

en las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de tal manera que los activos o los ingresos no se sobrevaloren, y que los pasivos exigibles o gastos no se infravaloren”. La aplicación de este requisito no debe atender contra la relevancia y la fiabilidad de la información; para ello se deberá explicar la manera en que se ha aplicado la prudencia y los criterios y métodos utilizados en la estimación del riesgo, con el fin de permitir al usuario formarse un adecuado juicio sobre los hechos y circunstancias acaecidos y en la medida que nos encontremos con iguales niveles de relevancia y fiabilidad se debe optar por la solución más conservadora.

Por último, *la representación fiel* implica la concordancia entre la medida o descripción realizada y el hecho que se quiere representar. La posibilidad de aplicar diferentes métodos de medición y representación ante un hecho concreto hace que puedan existir diferentes representaciones fieles del mismo, entre las cuales se deberá escoger la más adecuada de acuerdo con los objetivos de la información financiera y con las características cualitativas que debe satisfacer la misma.

Por otro lado, y como hemos señalado anteriormente, existen otros requisitos cualitativos que actúan como restricciones a los niveles máximos de relevancia y fiabilidad, es decir, aparecen algunos elementos que dificultan su aplicación, por lo que hay que buscar un equilibrio entre las citadas características. De tal forma, como señala AECA (1999, p. 60 y 2001, p. 53), se consigue, por un lado, que la información llegue a tiempo -oportunidad-, para que sea relevante, aunque se reduzca en algunos niveles su fiabilidad y, por otro, que se presente información suficiente, aunque no sea totalmente completa -razonabilidad-, o que su elaboración justifique el coste incurrido -economicidad-.

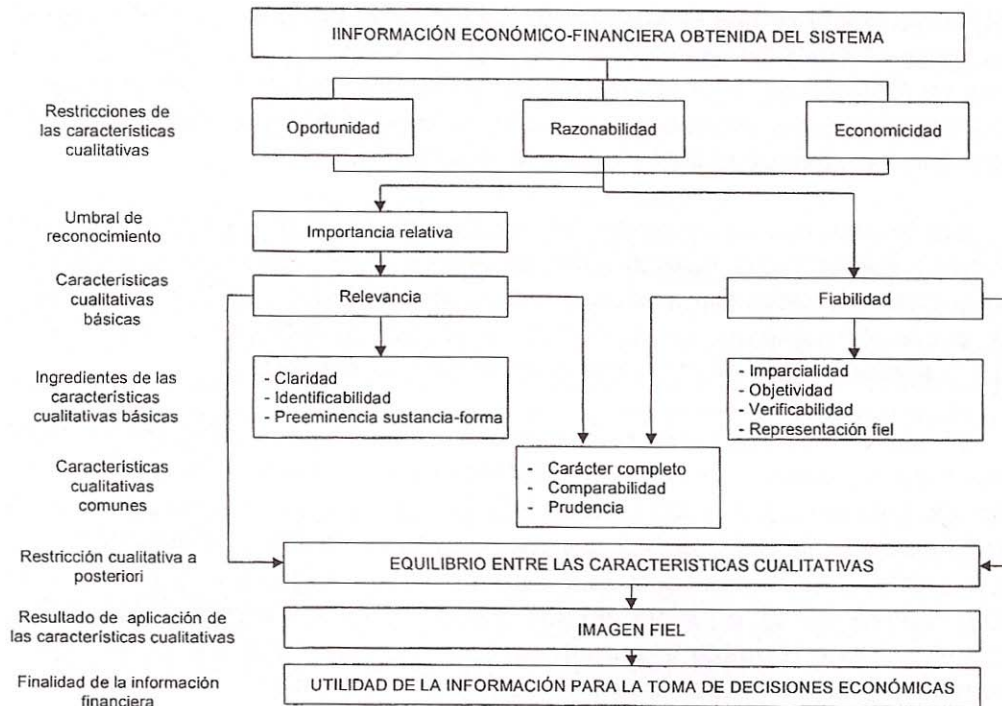
Ello implica buscar un punto óptimo, más que buscar los niveles máximos de ambas características, cuestión que requerirá del adecuado criterio profesional en cada caso concreto. Sin embargo, como señala AECA (1999, p. 63 y 2001b, p. 56) “puede afirmarse que en la información financiera debe primar la relevancia, una vez satisfechos los mínimos indispensables de

fiabilidad”.

Finalmente, *la expresión de imagen fiel*, contenida en nuestro ordenamiento contable, debe interpretarse como la satisfacción de los objetivos de la información financiera, cumplimiento de las características cualitativas que se imponen a ésta y seguimiento de las hipótesis básicas que rigen su confección. De esta forma, Tua Pereda (1998, p. 220) manifiesta que “el termino de imagen fiel, como concepto jurídico indeterminado, equivale, en sus dos dimensiones -inseparables- jurídico mercantil y técnico contable, al cumplimiento de las características cualitativas de relevancia y fiabilidad y, por tanto, es equiparable con utilidad de la información generada por los registros contables”.

Así, la finalidad resumen del Marco Conceptual, como señala AECA (1999, p. 19), es “hacer posible la satisfacción del requisito de imagen fiel” y, añade que, “en síntesis, hacer realidad tal requisito implica el cumplimiento del Marco Conceptual”. Dicho objetivo, aparece recogido como exigencia en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, de Asociaciones, en la Ley 50/2002, del 26 de diciembre, de Fundaciones, en el Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad de las Entidades no Lucrativas (PGCENL), donde se fija que “las Cuentas Anuales deben de expresar la imagen fiel del patrimonio, de su situación financiera y de los resultados de la entidad”, estableciendo, en su primera parte, que la aplicación de los principios contables deberá conducir a que las Cuentas Anuales, formuladas con claridad, expresen dicha imagen fiel. Por tanto, y como se muestra en el cuadro 2.9, todas las anteriores características cualitativas nos conduce a la imagen fiel de los estados financieros y, por ende, a que éstos sean útiles para la toma de decisiones de los usuarios.

EFFECTOS DE LAS CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS EN LA INFORMACIÓN CONTABLE



Cuadro 2. 9. Fuente: Rodríguez Bolívar (2000, p. 445)

2.1.6. Hipótesis básicas.

Las hipótesis básicas son las reglas fundamentales o básicas que rigen la preparación de la información financiera y su cambio por otras distintas daría lugar a sistemas contables diferentes. Se determinan y se aplican en congruencia con los objetivos de dicha información y con las características cualitativas que la misma debe satisfacer, por lo que contribuyen al cumplimiento de ambos. Como expone Tua Pereda (2000, p. 189), las hipótesis básicas de funcionamiento, o simplemente hipótesis básicas, son las condiciones sobre las que funciona el sistema; éstas relacionan medios y fines, en nuestro caso, normas contables con objetivos a satisfacer por las mismas.

De este modo, Tua Pereda y Gonzalo Angulo (2001, p. 51) apuntan que la orientación del sistema contable hacia la satisfacción de necesidades de los usuarios y la elaboración de un marco conceptual que toma como punto de

partida los objetivos impuestos a la contabilidad financiera implica una nueva ordenación de conceptos, así como algunos cambios de denominación para los mismos. Así, se deduce que las reglas básicas denominadas “principios” se relacionan en unos casos con las características cualitativas, en otros son criterios de valoración o criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros y, en ocasiones, son asunciones o condiciones bajo las que funciona el sistema contable “hipótesis básicas” y que en el supuesto de ser cambiadas, darían lugar a sistemas contables diferentes, tales como los basados en el criterio de caja o los aplicables cuando la unidad económica se encuentra en período de liquidación, esto es, cuando no se asume la normal continuidad de la misma. Con el fin de que la información económico-financiera pueda cumplir sus objetivos se definen dos hipótesis fundamentales para su preparación, cuales son, la de devengo y la de entidad en funcionamiento. En consecuencia, los principios contables recogidos en nuestro Derecho Contable -Plan General de Contabilidad y Código de Comercio- siguen siendo válidos en la ordenación de la práctica contable y, en consecuencia, son de obligado cumplimiento. Se trata, por tanto, de una cuestión de presentación y no de cambios sustanciales.

En relación a lo anterior, Tua Pereda (2000, p. 191) indica que “el marco conceptual no pretende desautorizar estos documentos de nuestro Derecho Contable. Se trata de dos versiones relativamente diferentes de la misma cosa. En ambos casos, la finalidad es común: explicar o prescribir, en el caso del Derecho, las reglas generales, o fundamentales, o básicas, llámense como se quiera, por las que se rige la práctica de la Contabilidad Financiera. Bajo la versión clásica de los principios contables, se formula un conjunto de reglas, sin una interconexión expresa entre ellas, y sin apenas establecer otra prelación que la relativa a la preferencia por el principio de prudencia. En cambio, en cualquier marco conceptual estos conceptos aparecen vinculados, ordenados y jerarquizados de acuerdo con su relación con los puntos básicos del itinerario lógico deductivo y, con ello, en función de su cometido en cuanto a la satisfacción de los objetivos de la información financiera que, a su vez, se vinculan con las necesidades de sus usuarios”.

De esta forma, y de acuerdo con el anexo del Marco Conceptual para la Información Financiera de AECA (1999, pp. 105-111), la conciliación entre los principios contables para una entidad no lucrativa recogidos en la normalización y su equivalente en el marco conceptual sería la que se recoge en el cuadro 2.10.

CONCILIACIÓN ENTRE LOS PRINCIPIOS CONTABLES DEL P. G.C. DE ENTIDADES NO LUCRATIVAS Y EL MARCO CONCEPTUAL DE AECA

Principios contables de P.G.C. de las Entidades no lucrativas (Real Decreto 776/1998)	Marco conceptual de AECA
Prudencia	Característica cualitativa de la información financiera relacionada con la fiabilidad
Entidad en funcionamiento	Hipótesis básica
Registro	Criterio de reconocimiento de los elementos de los estados financieros
Precio de Adquisición	Criterio de valoración posible
Devengo	Hipótesis básica
Correlación entre ingresos y gastos	Criterio de reconocimiento de los elementos de los estados financieros
No compensación	No considerado expresamente
Uniformidad	Característica cualitativa de la información financiera relacionada con la comparabilidad
Importancia relativa	Característica cualitativa. Umbral o punto de corte donde empieza la relevancia

Cuadro 2.10. Fuente: Elaboración propia.

2.1.7. Definición y reconocimiento contable de los elementos de los estados financieros.

Los estados contables informan de los hechos económicos y financieros que suceden en la entidad no lucrativa, de tal forma que agrupados en grandes categorías y en función de sus características, se denominan “elementos de los estados financieros”. De esta manera, el marco conceptual debe delimitar los

elementos básicos de dichos estados financieros, es decir, el activo, el pasivo, el neto patrimonial, los gastos, los ingresos y los gastos e ingresos presupuestados.

Para ello, como anota Yebra Cemborain (2000, p. 199), su definición debe ser consecuencia de los objetivos de la información financiera, de tal forma que dicha información sea útil para los usuarios de la misma. Y esta conceptualización se deberá aplicar e interpretar en el marco de las características cualitativas, esto es, que la misma sea relevante y fiable, así como de las hipótesis básicas.

En consecuencia, la entidad en un momento determinado deberá presentar su situación económico financiera a través de los elementos relacionados con dicha situación, la cual reflejará mediante la confección de los estados contables y, en concreto con la elaboración del balance, los medios económicos y financieros con que cuenta la entidad no lucrativa para cumplir sus fines. Dicho estado contable recogerá, por un lado, los bienes y derechos de cobro que posee el ente, es decir, recursos controlados por la entidad como resultado de sucesos pasados, de los cuales resulta probable la prestación en el futuro de servicios u obtención de rendimientos -“Activos”¹²⁸-; por otro, las deudas u obligaciones surgidas como consecuencia de transacciones o hechos pasados, para cuya satisfacción la entidad deberá desprenderse de recursos -“Pasivos exigibles”-; y, finalmente, por diferencia, los “Fondos Propios”, que representarían el importe acumulado de las aportaciones fundacionales y sociales y los excedentes obtenidos a lo largo de su vida, o, visto de otro modo, la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus Pasivos exigibles.

De lo anterior se derivan las características básicas que debe cumplir un activo, cuales son:

¹²⁸ Todas las definiciones de los elementos incluidos en este epígrafe, tales como “activo”, “pasivo”, “gastos”, “ingresos” y “gastos e ingresos presupuestados” han sido obtenidos de El Marco Conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas (AECA, 2001b, pp. 59-67), las cuales pueden ser trasladables a las entidades no lucrativas, dado que, en sentido amplio, los entes públicos estarían dentro de éstos.

- El control económico, que implica que la entidad podrá usar el activo para la consecución de sus objetivos, la prestación de servicios y/o la obtención de rendimientos.
- Debe ser consecuencia de hechos o transacciones pasadas.
- La probabilidad de obtención de rendimientos futuros, por sí mismo o en unión de otros elementos. La capacidad de un activo de producir rendimientos o de prestar servicios futuros es lo que limita su vida, por lo que si dicha capacidad desaparece o se limita, en la misma medida el activo se convierte en un gasto, una reducción de recursos o una pérdida.

Asimismo, existen otras características de activos no esenciales, como son la forma de obtención -compra o donación-, la tangibilidad -tangibles o intangibles- y la propiedad legal -puede ser adquirido en propiedad o puede ser adquirido para su uso mediante un contrato de arrendamiento financiero o en cesión¹²⁹-.

Una de las particularidades de las entidades no lucrativas es la existencia de activos cuyo uso o realización puede estar restringido, bien de forma temporal o permanente, por el donante. En relación con éstos y en general con cualquier activo, Vela Bagues (1995, p. 96) manifiesta que, “tomando la definición aportada por el FASB en su marco conceptual¹³⁰, podría discutirse también la medida en que los activos en entidades sin ánimo de lucro pueden o no asociarse con beneficios futuros”. Esto nos llevaría a cuestionarnos su consideración como activo, dado que no cumplen una de las cualidades esenciales para ser considerados como tales. No obstante, pensamos que la probabilidad de obtención de rendimientos futuros consiste en la potencialidad de los activos para contribuir, directa o indirectamente, por sí solos o en unión

¹²⁹ En el capítulo cuatro, comprobaremos que los bienes entregados en cesión deben ser contabilizados como activo. Actualmente, el Plan Contable de entidades no lucrativas no los recoge como tales.

¹³⁰ SFAC nº 3, párrafos 19-24.

con otros elementos, a los flujos de tesorería positivos y, en tal sentido, dichos activos sí que poseen esa posibilidad, aunque dada las características propias de estas organizaciones, la prestación de servicios no conlleva, necesariamente, contraprestación y, en consecuencia, dichos flujos, lo cual no implica que los servicios carezcan de valor, puesto que satisfacen necesidades de los beneficiarios u usuarios y, en este sentido, se debe entender la capacidad de generar rendimientos. De igual modo, el hecho de que estos activos no puedan ser vendidos, porque se encuentran restringidos por el aportante, no significa que no posean valor de realización; tan solo que su conversión en recursos líquidos no se efectuará por la venta del mismo, sino mediante la prestación de servicios para satisfacer los objetivos de la entidad, aunque normalmente no vía ingresos por esta prestación sino a través de los fondos recibidos por los aportantes.

Por lo que respecta al pasivo, sus cualidades básicas son las siguientes:

- Conlleva una obligación o responsabilidad en un momento presente con una o más entidades o personas, para cuya compensación es probable que se le exija a la entidad que se desprenda en el futuro de recursos.
- Se puede reclamar el pago de la deuda, no quedando a discreción de la organización el rehusar la atención de la misma.
- Surge como consecuencia de transacciones o hechos pasados.

Por su parte, no son características esenciales de los pasivos la determinación exacta de su importe -puede ser estimado o no-, la exigibilidad legal de la obligación -la obligación puede nacer de un contrato o de un requerimiento legal- y la existencia de un vencimiento -no es determinante la existencia de una fecha de pago-.

Y en cuanto a los fondos propios, las características que podemos enunciar son las que se citan:

- Su carácter residual.
- Están sujetos a los incrementos o disminuciones de los activos y pasivos derivados de la actividad mercantil de la entidad no lucrativa, de actualizaciones de valor y del ahorro o desahorro de los recursos allegados a la entidad.

Del mismo modo, la información básica correspondiente a los elementos relacionados con la actividad debe aparecer en la Cuenta de Resultados, en el Estado de Liquidación del Presupuesto y en indicadores sobre medios y logros. Los elementos de los estados financieros que se relacionan con la actividad son, en primer lugar, los “Ingresos”, cuya definición mas generalizada en entidades sin ánimo de lucro es aquella que lo identifica con los recursos financieros que fluyen a la organización por diversas causas, como son, por un lado, los importes realizados a cambio de bienes y servicios durante el ejercicio -técnicamente hablaríamos de los incrementos en los recursos económicos de la entidad, producidos a lo largo del ejercicio contable, en forma de entradas o aumentos de valor de los activos, o decrementos de los pasivos exigibles, que originan aumento en los fondos propios-; y, por otro lado, las cuotas de asociados, subvenciones, donaciones, contribuciones, colaboraciones, etc., siendo éstos últimos los de mayor importancia dentro de estas organizaciones. En segundo lugar, los “Gastos” o decrementos en los recursos económicos de la entidad, producidos a lo largo del ejercicio contable, en forma de salidas o depreciaciones de valor de los activos, o incrementos de pasivos exigibles, que originan disminuciones en los fondos propios; y, en tercer lugar, los “Ingreso y Gastos presupuestarios” que son previsiones de aquellos flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios de la entidad -ingresos- o que suponen el empleo de créditos consignados en el presupuesto de gastos de la entidad -gastos-.

Por su parte, la Memoria contendrá la información adicional necesaria para completar, ampliar y comentar la información contenida en el Balance de Situación y en la Cuenta de Resultados. Los datos contenidos en ella no deben considerarse sustitutivos de los que deben aparecer en dichos estados. Al margen de los citados estados contables pueden existir otros documentos dentro de las entidades sin ánimo de lucro, que complementen o mejoren la información recibida por los usuarios, tal es el caso del estado de flujo de tesorería, el presupuesto por programa o los indicadores de gestión.

No obstante, para que un elemento se incluya en un estado financiero no sólo debe cumplir con su definición sino que, además, debe satisfacer las condiciones o criterios de reconocimiento. De esta forma, como señala Yebra Cemborain (2000, p. 213), “si los elementos cumplen únicamente con la definición, pero no con los criterios de reconocimiento, no se incluirán en el Balance o en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, pero será necesaria la descripción en la memoria de sus características y de los motivos por los que no cumplen con las condiciones para su registro contable”. En consecuencia, si un elemento cumple las condiciones inherentes a su definición y a su reconocimiento, deberá incluirse necesariamente en los estados contables que corresponda, no siendo suficiente, por tanto, la información en la memoria.

Los criterios de reconocimiento vienen impuestos por el cumplimiento de las características cualitativas de la información y, en particular, giran en torno a las cualidades básicas, la relevancia y la fiabilidad. En consecuencia, y como indica AECA (2001b, p. 69), “se entiende por reconocimiento el proceso mediante el que se incorpora una partida a los estados financieros, tras constatar que ésta cumple la correspondiente definición y que satisface, además, las condiciones de relevancia y fiabilidad”.

Así, las condiciones para el reconocimiento de los elementos en los estados financieros son las siguientes (AECA, 2001b, pp. 70-72):

1.- *Relevancia. Probabilidad de rendimientos futuros asociados con la partida en cuestión.* Cualquier elemento de los estados financieros debe estar

asociado con la consecución de los objetivos de la entidad y/o con el nivel de prestación de los servicios y/o con los rendimientos futuros esperados por ésta. De este modo, se tiende a asegurar un valor predictivo y de confirmación y, en consecuencia, su relevancia y, por ende, su utilidad. Esto implica, por tanto, el respeto de las características asociadas a la relevancia, las cuales, como ya hemos indicado con anterioridad, son el carácter completo, la identificabilidad, la claridad, la comparabilidad y la preeminencia de la sustancia sobre la forma.

2.- Fiabilidad. Medición fiable del coste o del valor. Para el reconocimiento de una partida es necesario que tenga un coste o valor que sea susceptible de ser medido con fiabilidad, cumpliendo las características cualitativas de imparcialidad, objetividad, verificabilidad, representación fiel y prudencia.

Por tanto, en el marco conceptual, el reconocimiento nace de la confluencia de dos condiciones, cuales son la existencia de recursos económicos que vayan a salir o a entrar en la entidad como consecuencia del elemento de balance correspondiente, y la posibilidad de estimar de forma fiable su valor. Si, por el contrario, la existencia de recursos es incierta, o no se puede medir el valor, se puede optar por la información en la memoria, pero el elemento no se incorpora a los estados contables. No obstante, para evaluar que se cumplen estas dos condiciones debe tenerse en cuenta su importancia relativa, las restricciones a las características cualitativas de la información financiera -oportunidad, razonabilidad y economicidad- así como las hipótesis básicas de gestión continuada y devengo.

Por su parte, el reconocimiento de los derechos y obligaciones presupuestarias se ajustará, en cuanto a su imputación al presupuesto, a la normativa presupuestaria que le sea de aplicación.

2.1.8. Criterios de valoración.

El proceso de valoración debe de llevarse a cabo de conformidad con las necesidades de los usuarios de la información financiera y, por tanto, de los objetivos impuestos para la misma. Sin embargo, un único criterio de valoración

aplicado a todos los elementos no satisface íntegramente todos los objetivos posibles ni es capaz de alcanzar niveles máximos de utilidad, de ahí que sea necesario la utilización simultánea de diferentes criterios de valoración, teniendo en cuenta, en cada caso, la naturaleza y el papel que cada elemento desempeña en la situación y actividad económica de la entidad.

De esta forma, AECA (1999, pp 91-96 y 2001b, pp. 80-85), en su Marco Conceptual, propone cuatro criterios de valoración¹³¹ diferentes, expuestos en el cuadro 2.10, si bien la regla aplicable en nuestro ordenamiento jurídico con carácter general es el precio de adquisición o coste de producción. No obstante, consideramos interesante la recomendación realizada por AECA, la cual indica que es interesante incluir en la Memoria las valoraciones alternativas basadas especialmente en valores actuales de al menos de los principales activos de la entidad, especialmente cuando sus importes difieran significativamente de los valores históricos.

¹³¹ A partir de estos cuatro criterios de valoración tradicionales de carácter puro han surgido distintos criterios de valoración aplicables a circunstancias determinadas, como son el valor razonable de mercado o "*fair market value*", el valor recuperable y el valor pagable.

DESCRIPCIÓN DE LOS CRITERIOS DE VALORACIÓN.

COSTE HISTÓRICO	Activo	Precio de adquisición o coste de producción. Si es una adquisición a título gratuito -donación-, se valora al razonable de realización.
	Pasivo	Valor del activo recibido a cambio más intereses devengados pendientes de pago.
COSTE DE REPOSICIÓN	Activo	Cantidad de tesorería y otras partidas líquidas que deberían pagarse si se adquiere en la actualidad el mismo activo u otro equivalente.
	Pasivo	Cantidad de tesorería y otras partidas líquidas que se precisarían para pagar la obligación en el momento actual.
VALOR DE REALIZACIÓN	Activo	Cantidad de tesorería y otras partidas líquidas que podrían ser obtenidas, en el momento actual, por la venta no forzada de los mismos.
	Pasivo	Valor de rescate. Las cantidades de tesorería u otras partidas líquidas que se espera puedan satisfacer en el momento actual las obligaciones de pago en el curso normal de la actividad.
VALOR ACTUAL NETO	Activo	Valor actual descontado de las entradas netas de tesorería que se espera genere la partida en el curso normal de la explotación.
	Pasivo	Valor actual descontado de las salidas netas de tesorería que se espera desembolsar para cancelar la obligación.

Cuadro 2. 11. Fuente: Elaboración propia.

Los criterios de valoración, recogidos en el cuadro 2.11, tienen ventajas y limitaciones en cuanto a su aplicación a las entidades no lucrativas. De este modo, el coste histórico tiene como ventaja su fiabilidad, dado que cumple con las características asociadas a ella, tales como imparcialidad, objetividad y verificabilidad y, por tanto, es más útil para medir adecuadamente los sacrificios realizados de los activos y sus rendimientos, pero lo es menos para determinar tales cuestiones en términos futuros o potenciales, es decir, no es tan adecuado desde el punto de vista de la relevancia, especialmente en cuanto a su evaluación de las perspectivas de futuro de la entidad, de su vulnerabilidad y de los intereses de acreedores, usuarios y asociados y, también, para la comparabilidad de los datos en el tiempo, característica asociada a la relevancia. Además, en la medida en que se pueda infravalorar el coste del servicio prestado, el coste histórico puede no cumplir con el requisito de prudencia, al no registrar adecuadamente el consumo de factores en la entidad.

En cuanto al criterio del coste de reposición, al contrario del anterior, cumple en mayor medida con la característica de relevancia, dado que es idóneo para medir los rendimientos potenciales de los activos y sacrificios de los pasivos y para medir la capacidad potencial de los activos a largo plazo destinados al uso y prestación de servicios. Y, por tanto, es más apropiado para evaluar cuestiones tales como perspectivas y comportamientos de la entidad, su estabilidad y vulnerabilidad. Asimismo, la comparabilidad, como característica asociada a la relevancia, se satisface más adecuadamente que con el coste histórico. Sin embargo, en relación con la fiabilidad, el coste de reposición puede encontrar ciertas dificultades en la objetividad y verificabilidad, aunque es más consistente con la prudencia. De esta forma, la limitación en torno al mismo subyace a causa de que la estimación no puede ser hecha con la suficiente objetividad en los casos donde no hay un mercado de referencia para el bien. En cuanto a su aplicación a las entidades no lucrativas, este criterio de valoración resulta conveniente para aquellos activos en los que su larga duración implica que el coste histórico pierda casi todo su significado.

Por lo que respecta al valor de realización, es un criterio que, al igual que el anterior, utiliza precios de mercado, aunque en esta ocasión la empresa es vendedora del activo y en el anterior era compradora. En este caso, las cualidades de relevancia y fiabilidad, como indica Gonzalo Angulo (2000, p. 232), pueden estar mucho más debilitadas que en el criterio anterior, salvo que el destino de la partida de activo y de pasivo sea, efectivamente, ser liquidada en una venta o reembolso no forzado. Las dificultades de su aplicación son mucho mayores que para el coste de reposición, dado que la mayoría de los bienes se podrían volver a comprar o reproducir, mientras que hay muchos activos que no tienen ningún valor de venta, individualmente considerado, al ser fabricados especialmente para la función que desempeñan. Este criterio, como señala AECA (2001b, p. 84), es únicamente recomendable para aquellas partidas normal y fácilmente convertibles en dinero, al ser prácticamente líquidas en un mercado activo, el cual podrá absorber rápidamente la cantidad disponible sin que la operación afecte a los precios.

Finalmente, el valor actual neto, plantea también dificultades con respecto a las características asociadas con la fiabilidad y la comparabilidad y, al basarse en la determinación de los flujos de tesorería esperados y en la atribución de los mismos a cada uno de los activos, resulta difícilmente aplicable a la contabilidad de las entidades no lucrativas.

2.1.9. Mantenimiento de capital.

Finalmente, para terminar con la estructura del marco conceptual es necesario hacer alusión al mantenimiento de capital, que a nivel conceptual aparece estrechamente ligado con el objetivo del beneficio, el cual no se encuentra presente en las entidades no lucrativa; de ahí que existan autores que consideran que el mantenimiento del capital no es necesario en estos entes.

No obstante, como señala Mautz (1988), las organizaciones sin ánimo de lucro también se deben ocupar del mantenimiento del capital si pretenden continuar en un futuro con su actividad, pero para ello no utiliza los ingresos

obtenidos por su actividad, al prestar los servicios o entregar los bienes sin contraprestación significativa, lo cual deteriora intencionadamente su capital con el fin de cumplir sus objetivos. Por tanto, debe basar su necesidad de fondos para reemplazar este deterioro del capital en otras fuentes de ingresos, como son las donaciones y subvenciones.

Así, todas las organizaciones deben equilibrar entradas y salidas con el fin de evitar el desgaste del capital y sobrevivir. En las entidades no lucrativas esto se materializa en operar sin salirse del presupuesto y en las lucrativas en que los ingresos al menos cubran los costes. No obstante, la diferencia fundamental entre unas y otras radica en que las empresas de negocios están motivadas para aumentar su capital, mientras que las entidades sin ánimo de lucro carecen de tal motivación. De este modo, Antony (1980, p. 92) apunta que “las organizaciones sin ánimo de lucro se diferencian de las empresariales en que su objetivo es otro que el de generar un beneficio. Ambas, sin embargo, deben mantener su capital a través de sus operaciones si quiere continuar existiendo”. En consecuencia la concepción de mantenimiento conceptual tiene aplicación en las entidades no lucrativas, aunque su interpretación exija asociarlo con otros aspectos distintos al del beneficio.

2.2. LA NORMALIZACIÓN CONTABLE DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS.

Con el fin de que la información contable sea más relevante, uniforme y comparable surge el proceso de normalización contable, que pretende suministrar “un lenguaje común” entre el emisor de la información contable y los distintos usuarios. Dicho proceso se puede definir, siguiendo a Urías (1997, p. 345), como “el conjunto de normas y principios a los que debe ajustarse el modelo contable de la empresa para conseguir una homogeneidad que permita comparaciones en el tiempo y en el espacio”.

Por consiguiente, a través de esta regulación se consiguen los objetivos siguientes (Urias, 1997, 345):

- Aumentar la eficacia de la Contabilidad como instrumento básico para una gestión racional externa.
- Lograr que los documentos contables sean un eficaz medio de información en las relaciones entre entidad y terceros.
- Racionalizar y unificar los métodos contables de determinación de costes para poder medir correctamente los resultados.
- Aumentar la eficacia de la Contabilidad en su vertiente jurídica.

A juicio de Giner Inchausti (1990, pp. 425-427), las razones que justifican, entre otras, la normalización contable en la mayoría de los países desarrollados son, en primer lugar, la existencia de los llamados efectos económicos de la información, los cuales demuestran con claridad la influencia de la contabilidad sobre el entorno socio-económico; en segundo lugar, la credibilidad de la información contable, de tal forma que “el uso de diferentes métodos contables por diferentes empresas, y/o a lo largo del tiempo, además de dificultar la comparación, puede reducir la credibilidad de los interesados en la información contable y en la profesión”; en tercer lugar, las asimetrías en la distribución de la información contable, de modo que “la existencia de asimetrías en la

distribución entre los distintos usuarios pueden producir consecuencias adversas, es decir, no deseadas por nadie, como por ejemplo aumentar los costes de las transacciones, estrechar el mercado, minorar la liquidez, etc.”; y, por último, la consideración de la información como bien público, en el sentido de que “no se puede excluir a nadie en su uso, aunque no esté dispuesto a pagar por ella, ni tampoco hay rivalidades en el consumo de la información. Por tanto, a fin de asegurar su provisión, se recomienda la intervención gubernamental”.

No obstante, el marco sobre el cual se sustenta la normalización y emisión de principios contables es diferente según el entorno geográfico y social en que se asiente. Prueba de ello lo constituye la afirmación que realizan Requena Rodríguez y Carrasco Díaz (1992, p. 19) acerca de que “en Europa, frente al predominio de la iniciativa privada en la emisión de normas en el Reino Unido, de notable influencia en los países del área anglosajona, cabría resaltar el carácter predominantemente público de las prácticas francesas”. De forma similar, se pronuncia Cañibano Calvo (1999, p. 672) al indicar que “mientras que en los países anglosajones las instituciones profesionales estaban dotadas de autoridad suficiente para ello, en el continente europeo ha sido la autoridad gubernamental quién generalmente se ha hecho cargo de estas tareas, bajo la fórmula de promulgar planes de cuentas”.

De lo anterior, se desprende que existen dos corrientes normalizadoras cuales son, por un lado, la anglosajona o regulación privada que suele tender a pronunciamientos más puntuales sobre temas concretos y presta mayor atención a aspectos o criterios sobre la naturaleza y valoración de hechos contables, desplazando a un segundo término las cuestiones de ordenación, terminología y denominación de las cuentas y, por otro lado, la continental europea o a nivel gubernamental, donde el proceso de normalización contable gira alrededor de la implantación de Planes de Cuentas, los cuales pretenden normalizar las prácticas contables.

En nuestro país se ha seguido ésta última corriente, de tal manera que toda la operatoria contable se concreta en la elaboración de Planes de

Cuentas, que se constituyen como instrumentos técnicos y básicos de nuestra normalización contable, de modo análogo a otros países europeos. En este sentido, Cañibano Calvo (1999, p. 688) apunta que “con la elaboración de un Plan de Cuentas se pretende crear un modelo contable que sirva de marco de referencia, ya que el mismo no sólo contiene una enumeración ordenada y sistemática de las distintas cuentas, sino que también prevé una codificación de las misma, así como las distintas relaciones que pueden establecerse sobre éstas, aparte de dejar unos criterios generales de valoración y unos modelos de estados financieros. Se trata en suma, de un modelo contable cuidadosamente especificado en cuanto a la definición de las variables que intervienen en el mismo, sus relaciones mutuas, los criterios para cuantificar éstas y la forma de presentar la información elaborada en base a dicho modelo. En lugar de ir estableciendo normas puntuales sobre aspectos de contrastada importancia, se parte de un cuadro general que pretende ofrecer una norma global”.

Por tanto, nos centraremos en el estudio y análisis de la normalización contable aplicable a las entidades objeto de estudio, lo que nos lleva a realizar una revisión de la adaptación del Plan General de Contabilidad a estas entidades, si bien consideramos conveniente realizar, previamente, unas breves reseñas a la relación entre las normas contables operativas y el marco conceptual, a la normalización internacional y nacional, así como a los antecedentes de esta última.

2.2.1. Las normas contables operativas y el marco conceptual.

La relación entre el marco conceptual, como una teoría contable general, y las normas contables operativas se puede entender en un doble sentido: por una parte, como orientación para la elaboración de normas contables y, por otra parte, como instrumento de aplicación de dichas normas contables. Desde la primera perspectiva, los marcos conceptuales, epistemológicamente, tienen como función principal la de constituir el punto de referencia para la elaboración de reglas y normas contables. Estas dos utilidades del marco dentro de la normalización contable las encontramos recogidas en las funciones del mismo

expuestas por AECA (1999, p. 24):

- Establecer un punto de referencia entre elaboradores, usuarios y auditores de la información financiera.
- Servir de orientación para la elaboración de normas contables y para su aplicación a hechos concretos.
- Suministrar criterios para enjuiciar la validez de las normas contables ante situaciones específicas, así como para solventar la resolución de posibles conflictos entre ellas”.

No obstante, la relación entre las normas contable y el marco conceptual tiene plena operatividad cuando el documento marco es publicado por la misma institución normalizadora. Sin embargo, en nuestro entorno esto no ocurre así, dado que el Marco Conceptual ha sido elaborado por AECA mientras que la normalización contable ha sido llevada a cabo por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). En estas circunstancias, como señala Corona Romero (2000, pp. 307-308), “la eficacia del marco conceptual queda limitada o, al menos, subordinada a la forma en que el órgano normalizador asuma en la práctica, ya sea explícita o implícitamente, ese documento y a la compatibilidad de los contenidos concretos del mismo con los principios básicos del ordenamiento contable”.

En la elaboración de las normas contable emitidas por el ICAC es patente que se ha tenido en cuenta, si bien implícitamente, los documentos sobre principios contables de AECA, documentos que constituyen los orígenes del actual marco¹³² y, de modo expreso, algunas veces, las Normas Internacionales de Contabilidad del IASC¹³³. Por este motivo, como señala

¹³² Cabe recordar que en la introducción efectuada en el Marco Conceptual para la información financiera de AECA (1999, p. 14) se señala que la elaboración del Marco Conceptual se acometió con la finalidad de completar y actualizar el Documento nº 1 de la serie de “Principios Contables” de 1980.

¹³³ En la introducción de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, se indica que se “...además de lo establecido por la séptima directiva, y por el Código de Comercio, y, como es lógico, siguiendo en la medida de lo posible una ordenación de materias acorde con este último, se han tenido en cuenta para la

Corona Romero (2000, p. 327), cabe pensar que el Marco Conceptual no se contempla expresamente en el ordenamiento contable y, desde este punto de vista, su contenido debe ser aplicable mayormente como elemento de interpretación para la aplicación de las disposiciones contables, debiéndose tener en cuenta para la elaboración de futuras normas por el ICAC. En consecuencia, más que buscar cambios importantes en la práctica contable, pretende la justificación teórica de las existentes, a la vez que establecer un conjunto de criterios con los que se pueda enjuiciar su contenido y apoyar los futuros trabajos de revisión y emisión de normas.

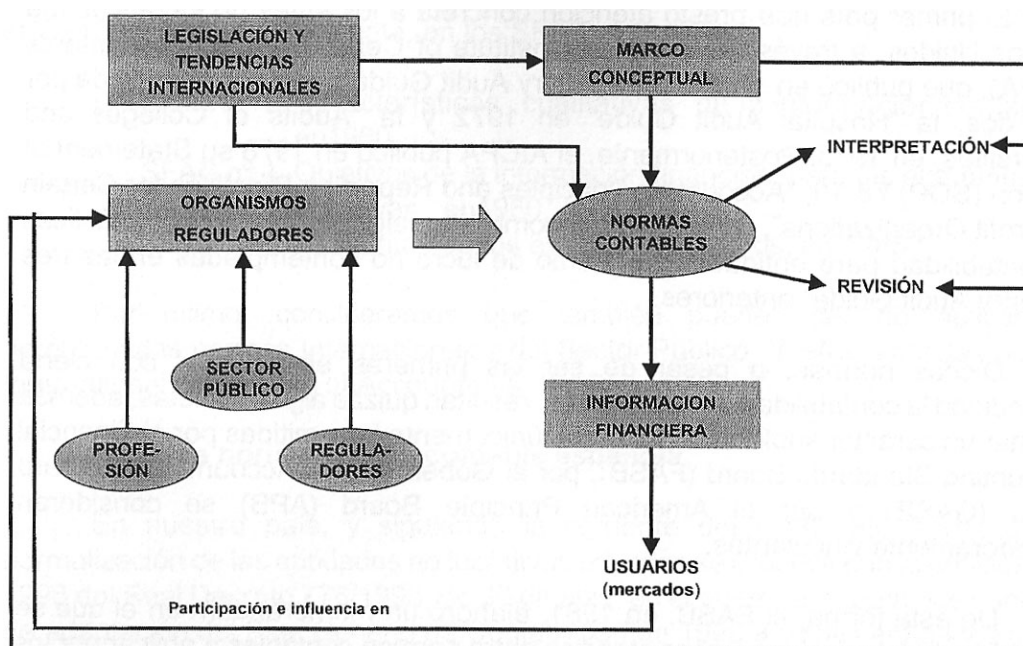
Normas que, por su parte, el ICAC se plantea desde la nueva estrategia de armonización contable en la Unión Europea¹³⁴, las cuales deben conducir a un modelo contable único para las entidades no lucrativas y para el resto de entes, acorde con las Normas Internacionales del IASC y en el marco de las Directivas europeas. De este modo, la Comisión de experto encargada de elaborar el libro blanco para la reforma de la contabilidad en España (2002, p. 102) “ha considerado muy conveniente, para fundamentar la normativa contable que pueda surgir en el futuro, incorporar un Marco Conceptual que constituya el soporte doctrinal y teórico de la normativa contable, de tal forma que inspire las reglas concretas de valoración y presentación de la información”.

Por tanto, la relación del marco conceptual con las normas contables se puede mostrar gráficamente, siguiendo Gonzalo Angulo (2001, p. 7) en el siguiente cuadro 2.12.

elaboración de estas normas los pronunciamientos de otros organismos reguladores, tales como las normas 27 y 28 del Comité Internacional de Normas Contables (International Accounting Standards Committee (I.A.S.C.)).

¹³⁴ La Unión Europea ha decidido imponer la utilización obligatoria de las Normas Internacionales de Contabilidad a partir del 2005 al menos en las cuentas consolidadas de las sociedades que cotizan en Bolsa.

RELACIÓN DEL MARCO CONCEPTUAL CON LAS NORMAS CONTABLES



Cuadro 2.12. Fuente: Gonzalo Angulo (2001, p. 7).

2.2.2. La normalización contable internacional.

La información contable de las entidades no lucrativas en el ámbito internacional se ha caracterizado por el retraso de su normalización contable con respecto al sector lucrativo, así como por el predominio de la información presupuestaria y la escasa utilización de la partida doble. De este modo, hasta la actualidad, el International Accounting Standard Committee (IASC), organismo emisor de las Normas Internacionales de Contabilidad¹³⁵ (NIC), creado en 1973, no ha pronunciado ninguna norma contable relativa a los organismos públicos ni tampoco a las entidades sin fines de lucro privadas, si bien, consideramos que algunos de sus pronunciamientos pueden ser trasladables y adaptables al campo de las entidades sin fines de lucro.

El primer país que prestó atención concreta a los entes no lucrativos fue Estados Unidos, a través del American Institute of Certified Public Accountants

¹³⁵ Actualmente, este organismo sólo se ha encargado de la emisión de normas contables que se enmarcan dentro del mundo empresarial.

(AICPA), que publicó en 1966 una “Industry Audit Guide”, la cual fue seguida por otras dos, la “Hospital Audit Guide” en 1972 y la “Audits of Colleges and Universities” en 1973. Posteriormente, el AICPA publicó en 1978 su Statement of Position (SOP) 78-10, “Accounting Principles and Reporting Practices for Certain Nonprofit Organizations”, en el que se recomiendan algunos principios y prácticas de contabilidad para entidades sin ánimo de lucro no contempladas en las tres “Industry Audit Guide” anteriores.

Dichas normas, a pesar de ser las primeras en abordar con cierta profundidad la contabilidad de estos entes, resultan quizás algo obsoletas, además de tener un carácter supletorio, dado que únicamente las emitidas por el Financial Accounting Standards Board (FASB), por el Governmental Accounting Standard Board (GASB) y por el American Principle Board (APB) se consideran verdaderamente vinculantes.

De esta forma, el FASB, en 1981, elaboró un memorándum en el que se señalaban treinta y cinco inconsistencias entre normas contables a aplicar por los entes no lucrativos. Como consecuencia de lo anterior, dicho organismo publicó los Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) sobre determinadas operaciones realizadas por entidades no lucrativas. Dichas normas, enumeradas seguidamente, especifican los criterios contables aplicables a cada caso y son consideradas vinculantes:

- SFAS 93 Reconocimiento de la depreciación para organizaciones sin fin de lucro, en 1988.
- SFAS 116 Contabilidades de las donaciones, en 1993.
- SFAS 117 Estados financieros de las organizaciones sin fines de lucro, en 1993.
- SFAS 124 Contabilidad de determinadas inversiones de las organizaciones sin fines de lucro, en 1995.

- SFAS 136 Transferencia de activos a organizaciones no lucrativas que actúan por intermediación, en 1999.

Al margen de los anteriores SFAS, este organismo publica, además, seis Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC), donde se desarrolla su marco conceptual y que, como hemos señalado en epígrafes anteriores, sirven de base para la interpretación de las normas contables concretas. En los mismos se han considerado también a las entidades sin ánimo de lucro, quedando patente en el SFAC nº 4 y, principalmente, en los SFAC nº 2 y nº 6.

- SFAC nº 2 Características cualitativas de la información contable, en 1980.
- SFAC nº 4 Objetivos de la información financiera para las entidades no lucrativas, en 1980.
- SFAC nº 6 Elementos de los estados financieros, en 1985.

Por último, consideramos que también pueden ser de aplicación determinadas normas Internacionales del Sector Público -IPSAS- emitidas por el International Federation of Accountants -IFAC-.

2.2.3. La normalización contable española.

En nuestro país, y siguiendo la corriente del continente europeo, la normalización de las entidades no lucrativas privadas se produce con la emisión en 1998 del Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, en el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de 1990 a dichas entidades y las normas de información presupuestaria de las mismas.

Esta normalización viene a dar cumplimiento a lo dispuesto en la disposición adicional octava de la Ley 30/1994, la cual señala que en un plazo de un año desde la entrada en vigor de la mencionada ley, el gobierno aprobaría la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines de lucro. Posteriormente, el Real Decreto 1786/1996, sobre

procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, en su artículo 5.2, vuelve a reincidir sobre la citada normalización, cuando manifiesta que los documentos contables obligatorios que deben presentar estas entidades deben ajustarse a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines de lucro.

De esta forma, aunque con bastante retraso, el ICAC emite en 1998 la ansiada adaptación, la cual será aplicable a toda entidad de naturaleza privada que no persiga la obtención de un beneficio, entre las que debemos destacar, como pusimos de manifiesto en el primer capítulo, las Asociaciones y Fundaciones; si bien la obligatoriedad de la misma vendrá impuesta por las oportunas disposiciones que en su caso se dicten. Así, actualmente, según el artículo 3 del Real Decreto 776/1998, dicha adaptación es obligatoria para los ejercicios cerrados a partir del 31 de diciembre de 1998 de las fundaciones de competencia estatal¹³⁶ y de las asociaciones declaradas de utilidad pública, exceptuando las Federaciones Deportivas Españolas y a las Federaciones Territoriales de ámbito autonómico integradas en ellas, ni los clubes y las asociaciones deportivas declarados de utilidad pública, dado que se regirán por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994, para el caso de las Federaciones Deportivas, y por la Orden del mismo Ministerio de 23 de junio de 1995, en el caso de clubes y asociaciones deportivas.

Como se desprende, la obligatoriedad de este plan se reduce a una parcela determinada de estos entes, por lo que consideramos necesario e importante que se amplíe a todas las asociaciones que, como hemos visto en el primer capítulo, supone cada vez más una parte importante dentro del sector no lucrativo y en nuestra economía.

Dicha normalización supuso llenar un vacío existente dentro de nuestra regulación contable. Como señala Vela Pastor y Vela Bargues (1997, p. 616) “esto viene a satisfacer una necesidad de normalizar la contabilidad de unas

¹³⁶ Las fundaciones de competencia estatal, son aquellas que actúan en un ámbito territorial superior al de una comunidad autónoma, para las que existe un Registro de Fundaciones adscrito al Ministerio de Justicia.

entidades que, al menos de forma oficial y uniformemente extendida, no habían contado nunca con un cuadro de cuentas, una definición de las relaciones contables entre las mismas, unos modelos de Cuentas Anuales y unas normas de valoración basadas en unos principios contables expresamente formulados”.

Sin embargo, debemos recordar que un paso importante en la modernización de la contabilidad de este sector, y antecedente de la actual planificación, lo constituyó la publicación de la Orden Ministerial de 23 de junio de 1986 sobre Contabilidad, Rendición de Cuentas y Delegación de Facultades en Materia de Fundaciones Benéfico-Asistenciales bajo el Protectorado del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social -actual Ministerio de Asuntos Sociales-, que supuso la adaptación con carácter voluntario de las normas contables para estas fundaciones a los principios y criterios contables que inspiraban el Plan General de Contabilidad de 1973, con el objeto fundamental de unificar los criterios y sus sistemas contables como base para conseguir que la contabilidad proporcionase una información veraz y homogénea, frente a la absoluta libertad que existía hasta ese momento en el ámbito contable.

En estos momentos, aunque el Plan Contable de 1998 para estas organizaciones se encuentra en vigor, a corto o medio plazo sufrirá un proceso de actualización, con el objeto de recoger las reformas en materia contable introducidas¹³⁷ en la nueva Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. De este modo, se establece en la disposición final tercera de la citada Ley que en el plazo de un año a contar desde su entrada en vigor¹³⁸, el Gobierno actualizará las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y aprobará las normas de elaboración del plan de actuación de dichas entidades. En consecuencia, es de preveer que dichos

¹³⁷ Las novedades más significativas en materia contables recogía en la nueva Ley 50/2002 de Fundaciones son:

- La utilización de un modelo simplificado de Cuentas Anuales para las fundaciones de reducido tamaño; modelo que deberá incluirse en la nueva adaptación contable.
- La sustitución del presupuesto anual por un plan de actuación, cuyo contenido y normas de elaboración deberá aprobarse.
- La inclusión en la Memoria de un inventario de los elementos patrimoniales, cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente.

¹³⁸ La citada ley entró en vigor el 1 de enero de 2003.

cambios afecten también a las asociaciones de utilidad pública dado que la actual normalización contable es de obligado cumplimiento para las fundaciones de competencia estatal y para dichas asociaciones.

2.2.4. Los antecedentes de la normalización: los modelos contables.

La contabilidad de las entidades no lucrativas se ha centrado desde sus orígenes, sobre todo, en la rendición de cuentas, máxime cuando muchas de ellas se financiaban con aportaciones públicas o privadas cuyo destino debían justificar. Debido a lo anterior, el estado contable de mayor importancia era el Presupuesto y su liquidación, así como el Estado de Tesorería, los cuales servían al mismo tiempo para comprobar el cumplimiento de la legalidad y la situación de los recursos líquidos de estas entidades. Por tanto, el modelo tradicional se fundamentaba en la partida simple y presentaba dos estados contables, el Presupuesto y su liquidación y el Estado de Tesorería.

El Presupuesto era considerado como un instrumento básico de control y gestión, por encima de cualquier otro estado, debido, como apunta Giménez Barriocanal (1995a, p. 59), fundamentalmente a dos razones. La primera es consecuencia de la inexistencia de correlación entre los niveles de gastos e ingresos, dado que estas entidades parten de un nivel determinado de ingresos provenientes de distintas fuentes de financiación que se van a constituir en los recursos posibles a gastar en sus actividades y dichos ingresos no se incrementan como consecuencia de un incremento de los gastos como ocurre en las entidades lucrativas. De esta forma, la presupuestación del nivel de ingresos posibles y, en consecuencia, de las posibilidades de realización de actividades que persigan su fin social resulta fundamental, dado que el límite real de actuación en su actividad -gastos- va a venir impuesto por la restricción presupuestaria y no por las necesidades de los demandantes que en la mayoría de los casos son casi ilimitadas.

En cuanto a la segunda de las causas, se apoya en la necesidad de control y medición del cumplimiento de los objetivos establecidos en el Presupuesto, puesto que en estas organizaciones lo realmente prioritario

consiste en analizar el grado de cumplimiento de los objetivos previstos en el mismo, mediante su pertinente liquidación, dado que, a diferencia de las empresas de negocios, el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias no nos muestra la rentabilidad de estas entidades.

Por su parte, el Estado de Tesorería, unido al anterior, se constituye como una herramienta fundamental de la mayoría de las organizaciones no lucrativas. Al no existir vinculación entre los gastos efectuados y el nivel de ingresos, estas entidades deben realizar un seguimiento y gestión importante de sus posibilidades de desembolso con el fin de que no se produzcan desequilibrios y problemas de liquidez. En este sentido, siguiendo a Mella (1982, pp. 51-52), podemos señalar que el método tradicionalmente utilizado por la mayoría de las entidades no lucrativas es el método efectivo, llamado también de lo percibido, que consiste en registrar únicamente las transacciones en las cuales hay movimiento de dinero efectivo. Ello es debido, principalmente, a la simplicidad del método y a la facilidad para ser comprendido por personas sin conocimientos contables.

Como señala Giménez Barriocanal (1995a, p. 58), “dar una opinión acerca de la situación de la Contabilidad en las entidades no lucrativa no es tarea fácil dada la gran heterogeneidad de tamaños y actividades que agrupan este colectivo; que va desde grandes instituciones como Cruz Roja, Fudesco, Fundación ONCE, etc. a pequeñas entidades con muy poco capital y recursos humanos. Hecha esta salvedad, podemos afirmar que los sistemas de información de las entidades no lucrativas se encuentran escasamente desarrollados en comparación con los sistemas empresariales y en relación con lo que el nuevo marco legal establece”. De esta forma, el modelo contable vigente hasta hace poco tiempo para muchas asociaciones¹³⁹, era el modelo

¹³⁹ Recordemos que la Ley 191/1964 sólo obligaba a elaborar un Presupuesto y hacer un seguimiento y presentar su liquidación, quedando al margen solo las asociaciones declaradas de utilidad pública que debían elaborar y presentar Cuentas Anuales. Actualmente y, a partir de marzo de 2002, con la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación, la preparación de las Cuentas Anuales se extiende a todas las asociaciones, dado que en su artículo 14, relativo a las obligaciones documentales y contables, se expone que “se debe llevar una contabilidad que permita obtener una imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como las actividades realizadas.”. Tema distinto será la obligación de su presentación y depósito ante un registro, dado que lo anterior está

tradicional, que estaba basado en la partida simple y que ofrecía como resultado los dos estados contables anteriormente citados¹⁴⁰.

Esta situación de atraso, Giménez Barriocanal (1995a, p. 58) la fundamenta en los siguientes condicionantes:

- *Su carácter no lucrativo.* En estas entidades el sistema contable no tiene como objetivo el cálculo de excedente periódico, sino el seguimiento de la consecución de determinados fines establecidos en sus estatutos, de acuerdo con un presupuesto fijado.
- *Falta de profesionales economistas.* Con carácter general y, en especial, en las entidades de tamaño mediano y pequeño, suelen carecer de departamento de contabilidad propiamente dicho, así como de personal cualificado en la materia. Lo anterior, fundamentalmente, es debido a la carencia generalizada de concienciación de la necesidad de aplicar recursos a la actividad administrativa y de gestión; éstas tareas son asumidas, principalmente, por personas que prestan sus servicios gratuitamente -por ejemplo el tesorero-. Además, dado que se financian fundamentalmente por donativos, suele estar mal visto socialmente el gasto administrativo¹⁴¹.
- *Tamaño y necesidades reales de información.* Relacionado con los aspectos anteriores, es importante indicar que, hasta hace poco tiempo, gran parte de las entidades no lucrativas no habían modernizado sus sistemas contables, dado que no se habían visto en la necesidad de hacerlo, entendiendo que la

vetado para las no declaradas de utilidad pública y/o que no realicen actividades mercantiles.

¹⁴⁰ Del mismo modo, se manifiesta Socías Salvá en su obra La información contable externa en las entidades no lucrativas. Especial referencia a las ONGs, página 48.

¹⁴¹ Como señala dicho autor, algunas entidades humanitarias presentan como un gran éxito que los costes administrativos no superen el 2%.

información que obtenían con dichos sistemas era suficiente. De hecho, la contabilidad era considerada como mero elemento de rendición de cuentas o de acceso a determinadas subvenciones públicas que la exigían, pero no como instrumento válido de gestión. Las preocupaciones básicas de estas entidades se centraban en el control o gestión de su tesorería y del presupuesto.

- *Falta de un marco legal impulsor del desarrollo contable.* Hasta la entrada en vigor de la Ley 30/1994 y, posteriormente, con la adaptación del plan contable a estas entidades en 1998, la contabilidad de las entidades sin ánimo de lucro ha estado escasamente normalizada. De esta forma, anteriormente a la citada legislación, solo algunas normas de carácter fiscal para entidades exentas - Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre por el que se aprueba el del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades¹⁴², artículos 256 y 282- y las normas complementarias referidas a la rendición de cuentas a los organismos competentes, recogían un sistema contable simplificado para estos entes. En concreto, el artículo 282 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades contemplaba para estas entidades, catalogadas como exentas del Impuesto por el artículo 29.d, un régimen simplificado de contabilidad cuando no realizaban explotaciones económicas, consistente básicamente en la llevanza de un libro de gastos e ingresos, más un libro de inventario de bienes afectos a explotaciones económicas o susceptibles de generar rendimientos. Por su parte, dependiendo de la tipología de la entidad, existía la obligación de rendición de cuentas al organismo superior del

¹⁴² La Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades eximía a estas entidades de la declaración del impuesto, artículo 5, excepto en los siguientes casos: los rendimientos que pudieran obtener en el ejercicio de explotaciones económicas, los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedidos, los incrementos del patrimonio. En ningún caso, las exenciones alcanzaban a los rendimientos sometidos a retención por este impuesto.

que depende -protectorado o similar- donde debían detallarse los gastos e ingresos, el presupuesto y el inventario, así como una información adicional sobre su actividad.

La evolución en estos años de estas entidades y la importancia que están adquiriendo, junto al número cada vez más importante de personas interesadas en su información contable, han hecho que ya no sea suficiente cumplir con la legalidad, sino que, además de la transparencia en el uso de los recursos, se exige que éstos se gestionen de forma eficiente y eficaz, buscando no una rentabilidad económica pero sí una rentabilidad social. Asimismo, las nuevas demandas sociales exigen un mayor control sobre los fondos que manejan estas organizaciones y que las mismas faciliten una mejor información financiera. En definitiva, se obliga a la contabilidad que sea una herramienta útil para la toma de decisiones de los distintos interesados en ella. Se considera importante que los entes no lucrativos muestren la situación económico-financiera de forma completa y fiable, más allá de la mera representación de las entradas y salidas de efectivos que se han producido en un período determinado.

Para Molina Sánchez (1998, p. 96), el interés fundamental para someter a dichas entidades a unos esquemas de información similares, salvando la distancia, a los que rigen en las empresas caracterizadas por el ánimo de lucro, es debido a la necesidad que tienen los distintos agentes relacionados con ellas -con o sin ánimo de lucro- de disponer de elementos de juicio suficientes para efectuar la asignación de recursos que consideren más adecuada a sus intereses particulares. Además, consideramos que el creciente volumen de actividad que han adquirido estas entidades en la economía, su diversificación por sectores, así como la dimensión social que alcanzan, son razones por sí solas suficientes para argumentar un cambio en el modelo contable.

Como señala Socías Salvá (1999, p. 48) el nuevo modelo va “de la partida simple a la partida doble, del presupuesto y su liquidación a estos instrumentos, más los estados contables típicos de la contabilidad empresarial, y desde el principio de caja al principio de devengo”, del modo que se recoge en el cuadro

2.13, donde se muestra de forma simple y clara la evolución contable de las entidades no lucrativas.

EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD EN LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS

PLANTEAMIENTO	MODELO TRADICIONAL	MODELO ACTUAL
Método Contable	Partida simple	Partida doble
Estados contables	Presupuesto y su liquidación Estado de Tesorería	Estado contable del modelo tradicional más los Estados Contables de entidades lucrativas
Principios	Caja	Devengo

Cuadro 2.13. Fuente: Socias Salvá (1999, p. 48).

Este cambio de modelo toma fuerza gracias a los impulsos legislativos realizados a través de la Ley 30/1994 de Fundaciones y el Real Decreto 1786/1996 sobre Asociaciones de Utilidad Pública y a las exigencias contables derivadas de la legislación fiscal recogida en la Ley 30/1994 y en la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y culmina con la adaptación del Plan General de Contabilidad a estas entidades en 1998, dado que es éste el modelo elegido por el ICAC para la elaboración de las Cuentas Anuales de estos entes. Sin embargo, era necesario un último empujón normativo que obligase a la adopción del nuevo modelo contable a todas las asociaciones y no sólo a las de utilidad pública, lo cual vino con la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2002 relativa al Derecho de Asociación. No obstante, no se impone el seguimiento de la adaptación del plan contable; como señalan Pina y Torres (2000, p. 24), “la adaptación del Plan General de Contabilidad aprobada por el ICAC representa un punto de referencia más que una imposición para muchas de las entidades sin fines lucrativos que operan en nuestro país”, dado que según la normativa vigente sólo es de obligado cumplimiento para las fundaciones de competencia estatal y para las asociaciones declaradas de

utilidad pública. Sin embargo, no es óbice para que sea aplicado por todas las organizaciones privadas sin fines de lucro, aunque con carácter voluntario.

2.3. LA ADAPTACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 1990 A LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS: PRINCIPALES APORTACIONES Y LIMITACIONES.

Para llevar a cabo la adaptación del PGC de 1990 a las entidades sin fines lucrativos, se constituyó en enero de 1994, en el seno del ICAC, un grupo de trabajo que elaboró un borrador¹⁴³ de la adaptación en agosto de 1995, produciéndose la aprobación definitiva, como ya se ha indicado, por el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril; sin bien, debemos destacar que el legislador permitió, que aunque la citada norma entrara en vigor al día siguiente de su publicación, ésta fuese de obligado cumplimiento para los ejercicios que se iniciaran con posterioridad al 31 de diciembre de 1998, con el objeto de facilitar su aplicación.

Los objetivos principales que se persiguen con la adaptación son conseguir que la información que suministran estas entidades sea relevante, comprensible y comparable.

De igual forma que ocurrió en anteriores adaptaciones sectoriales efectuadas por el ICAC, el plan elaborado para estas entidades se asemeja al PGC de 1990, pero adaptado a las características específicas y a la naturaleza de las actividades de estos entes. De este modo, la estructura seguida es similar a la del PGC y consta también de cinco partes -principios contables, cuadro de cuentas, definiciones y relaciones contables, Cuentas Anuales y normas de valoración-, precedidas por una introducción en la que se explica las principales características de las actividades de estas entidades, las modificaciones introducidas para realizar la adaptación y su justificación. Como posteriormente constataremos en el estudio de la normalización para los entes sin fines de lucro, la existencia de peculiaridades contables en un determinado sector se pone de manifiesto especialmente en las normas de valoración y en el contenido de las Cuentas Anuales.

¹⁴³ Publicado en el Boletín Oficial del ICAC nº 22 de agosto de 1995.

Por otra parte, aunque en esta adaptación no se desarrolla ningún sistema de contabilidad de costes, el ICAC recomienda, en el punto quince de la introducción, la aplicación de cualquier sistema de contabilidad de costes, dado que con el mismo las entidades no lucrativas verían enriquecida la información de la contabilidad externa y, en consecuencia, una mayor posibilidad de conocer profundamente los costes de los servicios ofrecidos y su adecuada gestión.

También es importante destacar que junto a las normas de adaptación, el Real Decreto 776/1998 aprueba las normas de información presupuestaria de estas entidades, con la finalidad de normalizar la información sobre liquidación del presupuesto que forma parte de la Memoria de las Cuentas Anuales.

El criterio de mantener similares normas a las establecidas para entidades lucrativas es seguido unánimemente por los distintos tratadistas. En este sentido, Vela Bargues (1995, p. 92) señala que “la postura más unánime desde el punto de vista doctrinal es la que minimiza las diferencias entre contabilidad empresarial y contabilidad de entidades sin fines de lucro”. Asimismo, Anthony (1982, p. 12) apunta que “con algunas modificaciones, los estados financieros de las entidades no lucrativas se pueden preparar aplicando las mismas normas que rigen para las empresas mercantiles” y, de igual modo, Ramos Cerveró (1993) considera que la contabilidad de las entidades no lucrativas no tiene porqué ser diferente de la aplicada en las entidades mercantiles. Todo lo anterior se fundamenta en el hecho constatado de que el marco conceptual de las entidades no lucrativas no debe ser, en lo fundamental, diferente del de las entidades lucrativas.

Dicha posición, nos parece coherente. No obstante, como pondremos de manifiesto en líneas posteriores, consideramos que debido al deseo del legislador de asimilar las normas a las de las entidades lucrativas se ha dejado sin desarrollar algunas problemáticas contables importantes dentro del entorno de estos entes, lo que ha conllevado la existencia de ciertos aspectos que se podrían mejorar, dando lugar a una información más útil para los distintos usuarios.

Así, debido al desarrollo de multiactividades dentro de estas organizaciones, algunas de las cuales pueden ser de carácter mercantil -sin que ello suponga poner en duda su condición de entes no lucrativos-, la adaptación del Plan a estas entidades se ha elaborado como un texto integrador, donde se da cabida al registro contable de las operaciones que puedan realizar, incluidas las que se deriven, en su caso, de la actividad de carácter mercantil. Por tanto, se integra dentro de una misma norma todas las actividades desarrolladas por la entidad -mercantiles y no mercantiles-, minimizando las diferencias entre contabilidad de entidades sin fines de lucro y contabilidad empresarial, olvidando en algunas ocasiones que existen cuestiones propias de estos tipos de entes que deben ser tratadas teniendo en cuenta sus peculiaridades.

A continuación, analizaremos los aspectos más relevantes y las limitaciones que presenta dicha adaptación, mediante el estudio de cada una de sus partes. Asimismo, comprobaremos si las Cuentas Anuales satisfacen todas las necesidades informativas de los usuarios expuestas en el marco conceptual, o, si por el contrario, resultan insuficientes, siendo, por tanto, preciso dotarlas de una información adicional que complemente las mismas.

2.3.1. Los principios contables.

Podemos conceptualizar los principios contables, de acuerdo con Tua Pereda (1993, 148), como “macroreglas básicas que orientan la práctica y de las que se deducen las normas detalladas de contabilización”. La aplicación sistemática y regular de los mismos tiene como finalidad la consecución de la imagen fiel de la entidad en la información contable.

Su origen se sitúa, como apunta Norberto Laborda (1996, p. 87) “en las recomendaciones que las asociaciones profesionales hacían a sus miembros sobre las prácticas contables a seguir, referidas fundamentalmente a la elaboración y presentación de los estados contables, recomendaciones que se basaban en la práctica contable y que posteriormente se han transformado en reglas de general aceptación”. Por consiguiente, podemos considerar que los

principios contables emergen de la práctica, están avalados por la costumbre y respaldados por un organismo que los armoniza, regula y cataloga como de obligado cumplimiento, dado que son aceptados por todos los profesionales de la contabilidad.

Dichas macroreglas son de obligado cumplimiento y constituyen el punto de partida para el establecimiento de las normas de valoración y la base de la elaboración de las Cuentas Anuales, así como las normas orientadoras para la representación de los hechos contables y permiten la comprensión y veracidad de la información que se ofrece a los usuarios.

Si procedemos al análisis de la adaptación del plan para estas entidades observamos que se mantienen todos los principios contables contenidos en el Plan General de Contabilidad¹⁴⁴. Ello es debido a que el grupo de trabajo que elaboró la adaptación del Plan a las entidades no lucrativas consideró que los principios contables no debían modificarse, dado que desarrollan, sistematizan y completan lo dispuesto en el artículo 38 del Código de Comercio, aplicable con carácter general a cualquiera que sea la actividad que se lleve a cabo. Por tanto, observó que los mismos debían ser también el marco de desarrollo contable de las entidades sin fines de lucrativos, tal y como se admite por la doctrina, sin perjuicio de determinadas matizaciones que puedan realizarse en el desarrollo de los mismos a través de las normas de valoración.

Así, Velas Bargues (1995, p. 102) apunta que en la aplicación de principios contables no se deben de plantear grandes diferencias con respecto a la contabilidad empresarial. Del mismo modo se pronuncia Ortega Carballo (1997, p. 200) cuando señala que la información económica de una entidad sin fines de lucro deberá elaborarse con los mismos principios que los de cualquiera otra entidad ya sea mercantil o no, aspecto que permite lograr la comparabilidad de la información contable de las distintas unidades económicas que actúan en nuestro país y todo ello sin perjuicio de incluir la información específica necesaria que se derive de los distintos fines que

¹⁴⁴ Los principios contables en España son un reflejo de los principios generales establecidos en la IV Directiva de la Unión Europea.

puedan perseguir. Finalmente, Socías Salvá (1998, p. 20), entre otros¹⁴⁵, indica que esta postura adoptada por el Plan es coherente, dado que, por una parte, la adaptación del Plan tiene en cuenta la posibilidad de multiactividad de la organización y, por otra parte, prácticamente todos los principios recogidos son aplicables a las entidades no lucrativas puras.

No obstante, la coexistencia de la doble tipología de actividades que pueden realizar estas organizaciones nos hace pensar que cuando se registran actividades lucrativas no se tengan dudas sobre la aplicación de los mismos principios, criterios y normas de la contabilidad de la empresa, no ocurriendo lo mismo en el caso del registro de actividades propias, dadas las peculiaridades de las mismas.

Por ello, del estudio detallado de algunos de estos principios podemos deducir ciertas matizaciones interesantes que se deben tener en cuenta en el momento de su aplicación a las entidades no lucrativas, al margen de considerar necesario la inclusión de algunos otros no contemplados por la adaptación.

Para llevar a cabo dicho cometido vamos a clasificar los principios, siguiendo a Norberto Laborda (1996, p. 89), según la finalidad que se pretende conseguir de los mismos, para lo cual se establecen dos objetivos básicos:

1. El cálculo del resultado.

- Principio de devengo.
- Principio de prudencia.
- Principio de precio de adquisición.
- Principio de entidad en funcionamiento.

¹⁴⁵ Véase al respecto, Corona Romero (1995, p. 73) “todos los principios contables contenidos en el PGC serán aplicables por las entidades sin finalidad lucrativa” y AECA (2002, p. 2) “con carácter general a las entidades sin fines de lucro les son de aplicación todos los principios de contabilidad definidos en el Documento nº1 de AECA Principios y normas de contabilidad en España, si bien, dadas las peculiaridades propias que presentan, se deberán introducir algunas matizaciones para su adecuada aplicación”.

- Principio de correlación de ingresos y gastos.

2. El sistema de información.

- Principio de registro.
- Principio de no compensación.
- Principio de uniformidad.
- Principio de importancia relativa.

De esta forma, nos encontramos con la existencia de una serie de principios prioritarios, los que condicionan y regulan las normas de valoración, que tienen por finalidad medir, calcular y establecer el resultado y, otra serie de principios, cuya similitud con los requisitos contables es patente, y que persiguen como objetivo que los estados financieros faciliten una mejor y mayor información a sus usuarios.

Determinados ambos grupos, nos centraremos en el primer de ellos, dado que el resultado no tiene el mismo significado en una entidad lucrativa que en una no lucrativa, lo que implicará mayores polémicas en cuanto a la aplicación de dichos principios.

Ello es debido a que en las entidades lucrativas el resultado es un buen indicador de la buena o mala gestión realizada por los directivos en las mismas, mientras que en las entidades sin fines de lucro no lo es. En estas últimas entidades, como su propio nombre señala, no se persigue la obtención de un beneficio económico por su actividad, sino que su objetivo es la consecución de determinados fines de interés general. Por tanto, el resultado mide únicamente el ahorro o desahorro alcanzado en el período, identificándose con el mantenimiento, o no, de la capacidad para seguir consiguiendo los fines sociales a los que se dedica la entidad en el futuro y, por ende, sólo refleja la variación patrimonial producida en el ejercicio.

Sin embargo, pensamos que aunque no exista ánimo de lucro y la obtención del beneficio no sea un objetivo, los principios contables empresariales, salvo pequeñas matizaciones para su adecuada interpretación y aplicación no tienen porqué diferir. En esta línea se manifiesta Antony (1989, p. 25) cuando señala que “es obvio que la Cuenta de Resultados de una entidad sin ánimo de lucro no mide el beneficio. Mide o deberá medir si la organización ha mantenido su capital financiero. Los principios implicados en esta medición son exactamente los mismos para entes con y sin ánimo de lucro. La diferencia hay que buscarla en el significado del resultado, y no en la forma en que éste es calculado”.

A tal respecto, la aplicación del **principio de devengo** fue la que mayor discusión suscitó en el grupo de trabajo, en relación con la alternativa del principio de caja, aplicado hasta entonces por muchas entidades no lucrativas. No obstante, finalmente se decantó por la aplicación de este principio al entender que no existen razones suficientes para separarse del criterio establecido con carácter general para el resto de las entidades, ya sean públicas como privadas lucrativas.

Las ventajas del criterio de devengo sobre el criterio de caja se encuentran argumentadas en el SFAC nº 4, donde se apunta que al aplicarlo se suministra una mejor información sobre la eficiencia en la actividad desarrollada y, que el criterio del devengo se centra en el proceso que genera o requiere la tesorería y no en el momento en el que dicha tesorería entra o sale de la entidad. De esta forma, consideramos que sería difícil calcular la eficiencia de los servicios suministrados por estas entidades si no se aplica el principio de devengo, dado que no tendríamos información de todos los recursos utilizados para llevar a cabo tales servicios, sino que tan sólo conoceríamos los recursos que hubieran sido pagados.

Asimismo, y de acuerdo con lo que señala Apellániz Gómez (1997, p. 661), con la aplicación del criterio de caja sólo se reconoce la transacción cuando se ve afectada la tesorería, por lo que no se registra movimiento alguno en las cuentas a cobrar y a pagar y, desde esta premisa, es evidente que el

criterio de devengo resulta más informativo que el de caja por las repercusiones que su aplicación conlleva sobre la composición del patrimonio del ente y por la oportunidad de la información que proporciona, al presentar información que precede a los flujos de tesorería que se producirán en el futuro como consecuencia del reconocimiento anticipado de gastos e ingresos, siendo esta información necesaria para los usuarios de la información contable.

Por tanto, coincidimos con muchos tratadistas¹⁴⁶ que se debe defender la aplicación de del principio del devengo hasta sus últimas consecuencias en el ámbito de las asociaciones y fundaciones, y muy especialmente en el ámbito de la contabilidad económico-patrimonial. En este sentido, Arnau Paradís (1998, p. 3) manifiesta que “el principio de caja podría ser preferible desde el punto de vista de la simplicidad, sobre todo para entidades pequeñas, pero en el resto de sectores, así como en el ámbito internacional, es de aplicación el principio del devengo”. Socías Salvá (1999, p. 56) comparte la decisión adoptada por el plan de las entidades no lucrativas dado que entra en el marco de una contabilidad por partida doble y, aunque en las pequeñas asociaciones es práctica habitual la utilización del principio de caja, el principio de devengo puede y debe de asumirse.

En estas entidades, a diferencia de las entidades públicas¹⁴⁷, también en el presupuesto se aplica el principio de devengo, con independencia de que se pueda realizar un seguimiento paralelo de la tesorería, dado que el mismo se puede llevar a cabo a través del Estado de Tesorería, el cual consideramos que es un estado necesario y complementario a la información anual suministrada por estas entidades, dado que es útil para los usuarios de los estados financieros.

Esta coordinación entre el principio aplicado al presupuesto y a los estados financieros -balance y cuenta de resultados- facilita enormemente la

¹⁴⁶ Al margen de los autores indicados se pueden consultar otros tales como (Vela Bargues, 1995, p. 105), Esteban Salvador (1999), Arnau y Balaguer (2000), etc.

¹⁴⁷ En las administraciones públicas los gastos e ingresos se imputan al presupuesto cuando se dicte el correspondiente acto administrativo.

labor de gestión de la entidad y del presupuesto. Así, como señala Molina Sánchez (1998, p. 101), “atendiendo al criterio de caja, el presupuesto sería una previsión de la evolución de la liquidez de la entidad en el siguiente período. Sin embargo, de emplearse el de devengo, la información presupuestaria sobre operaciones de funcionamiento¹⁴⁸ constituiría una cuenta de pérdidas y ganancias previsional con la que el órgano de gobierno de la entidad sin ánimo de lucro manifiesta cuáles son sus intenciones sobre la actividad a desarrollar en el período siguiente”.

No obstante, consideramos que este principio en determinados casos, puede conllevar ciertos problemas. A este respecto, Fullana Belda (1998, p. 313) establece que puede ser complejo la determinación del momento que se devenga una ayuda otorgada por el ente no lucrativo para la financiación de un proyecto de duración plurianual. En relación con lo anterior, la norma de valoración 18ª sobre Compras y otros gastos, Real Decreto 776/1998, determina que tales ayudas se contabilizarán como gastos en “el momento en que se apruebe su concesión, por el importe acordado”, lo cual puede conllevar importantes desequilibrios patrimoniales y afectará a la correlación con los ingresos que se vayan captando de asociados, donantes y patrocinadores para financiar el proyecto a lo largo de los años de su duración, dado que en muchas ocasiones las entidades no poseen la totalidad de la financiación necesaria para hacer frente cuando se aprueba un proyecto, sino que sólo existen previsiones de ingresos que se irán haciendo efectivos a lo largo de su desarrollo. En relación con lo anterior, consideramos que una solución posible, pasaría por registrar estas ayudas como gastos a distribuir en varios ejercicios procediéndose a su imputación a resultados en función de la ejecución anual de los distintos proyectos.

¹⁴⁸ Como posteriormente veremos, en el presupuesto de las entidades no lucrativas se distingue las operaciones de funcionamiento, es decir, aquellas cuyas obligaciones o derechos surgen en el ejercicio y se consumen en el mismo, de las operaciones de fondos, en la que se contrae la obligación o el derecho pero el consumo o flujo real se diferirá en varios periodos. Entre estas últimas, también se incluirán las que supongan la realización de inversiones o la variación de la financiación.

En nuestra opinión, la información contable suministrada por las entidades no lucrativas debe de elaborarse con criterios económicos y con independencia de las corrientes financieras de cobros y pagos.

Por su parte, el **principio de prudencia**, que prevalece sobre los demás principios en casos de conflictos entre ellos, nos lleva a contabilizar las correspondientes correcciones valorativas de los elementos del activo debido a su depreciación, así como las provisiones para hacer frente a los posibles riesgos.

La principal matización realizada a este principio es su carácter preferencial en ausencia de ánimo de lucro, dado que como apunta Vela Bargues (1995, 102), existen “escasos riesgos de descapitalización en estas entidades al no plantearse ninguna distribución de dividendos”. En nuestro caso, las entidades no lucrativas puras no tienen beneficios y las entidades no lucrativas con actividades mercantiles, que sí pueden obtenerlos, no los pueden repartir, dado que los deben destinar a la financiación de su finalidad social.

Por tanto, el fundamento sobre el que tendrá que apoyarse este principio en estos entes será el de reservar, de los ingresos que obtenga la entidad anualmente, las cantidades necesarias para mantener la integridad de los elementos que componen el patrimonio de la entidad, robusteciendo, de esta manera, su patrimonio y garantizando su futuro y, en consecuencia, el cumplimiento en años venideros de los fines que se han fijado. No debiéndose, en ningún caso, sobrevalorar los excedentes o ahorros y, por tanto, pretender prestar más servicios de lo que la capacidad de la entidad permite hacerlo.

En cuanto al **principio del precio de adquisición**, señalar que éste se mantiene frente a otras alternativas, tales como el valor de mercado, el de reposición, etc., dado que es una característica del modelo contable existente en España y, como indica Corona Romero (1995, p. 73), “acorde también con un planteamiento de prudencia, sobre todo si en el caso de estas entidades el importe del resultado o excedente no es en absoluto una magnitud

trascendental”.

En tal sentido, y de acuerdo con Tua Pereda (1984, p. 13), las razones más importantes que aconsejan la adopción de este principio son las siguientes:

- Objetividad, puesto que la mayoría de los datos manejados para la valoración surgen de documentos que recogen transacciones con el exterior.
- Facilidad de verificación de los datos, dado que, por la misma razón dada anteriormente, los auditores, como grupo implicado en la verificación de la información, son reacios a cambiar de modelo contable.
- Menor coste de obtención de la información, al tener mayor disponibilidad y facilidad de obtenerla, razón que convence a las entidades que tienen que elaborar los estados financieros.

De esta forma, en virtud de la aplicación de este principio, el criterio de valoración adoptado para la valoración de los elementos patrimoniales es el coste histórico, el cual, según Ijiri (1978, pp. 331-348), “está considerado el método más objetivo y consistente a efecto de rendición de cuentas”. No obstante, como hemos indicado anteriormente, epígrafe 2.1.8 criterios de valoración, dicho principio adolece en ciertas circunstancias de relevancia para la toma de decisiones, lo que nos llevaría a plantearnos para determinados activos¹⁴⁹ la posibilidad de poder aplicar el valor actual o de realización.

Asimismo, la aplicación del precio de adquisición plantea problema en el caso de los activos donados, fenómeno mucho más frecuente en estas entidades que en el mundo empresarial, dado que dichos bienes se adquieren sin contraprestación alguna a título gratuito, en cuyo caso de acuerdo con norma de valoración 2ª del Inmovilizado material, Real Decreto 776/1998, se

¹⁴⁹ Principalmente activos financieros y las propiedades de inversión, de conformidad con la NIC 40.

considerará como precio de adquisición el valor venal¹⁵⁰ de los mismos en el momento de la adquisición, empleándose como contrapartida una cuenta de ingresos a distribuir en varios ejercicios.

Por lo que se refiere al **principio de entidad en funcionamiento**, el cual considera a las entidades no lucrativas con una duración ilimitada, García Arthus (1994, p. 150) señala que dicho principio es obvio en el caso de las fundaciones, porque el fin de la aportación fundacional es que sus rentas sean suficientes para hacer frente a los gastos necesarios para cumplir con el fin fundacional. No obstante, consideramos que dicho principio también es trasladable al caso de las asociaciones, dado que, como vimos en el primer capítulo, uno de los elementos fundamentales de estos entes es su temporalidad. Así, las asociaciones nacen con una tendencia de permanencia, con carácter generalmente indefinido¹⁵¹, con el objeto de cumplir con una finalidad de interés general o particular y para ser diferenciadas de otros fenómenos temporales, como son las reuniones, agrupaciones o plataformas ciudadanas, las cuales nacen con un objetivo determinado y que una vez alcanzado su propósito desaparecen.

Finalmente, en relación con el **principio de correlación de ingresos y gastos** debemos señalar que en la Introducción a la Adaptación se recoge que una de las características propias de estas organizaciones 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. Es evidente pensar, sin embargo, que estas entidades no incurren en unos gastos para la obtención de unos ingresos, como hacen las empresas de negocios, sino que, por el contrario, en ellas el nivel de gasto viene condicionado por el nivel de recursos conseguidos para aplicarlo en sus actividades. Por tanto,

¹⁵⁰ De conformidad con la norma de valoración 2ª.4 del P. G.C. de entidades no lucrativas, el valor venal de un bien es "el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien. El valor venal se apreciará en función de la situación de la entidad y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien".

¹⁵¹ No obstante, como vimos en el epígrafe 1.2.2.6. existen también asociaciones de carácter temporal, aunque actualmente son muy poco comunes.

consideramos que se debe entender este principio como correlación de los gastos con los ingresos, en la medida que estas organizaciones llevan a cabo determinadas actividades -gastos- en función de la previsión de las fuentes de financiación que van a obtener -ingresos-. De esta manera, el límite de los gastos viene determinado por el nivel de ingresos y no al contrario, como ocurre en las entidades lucrativas¹⁵². A este respecto, debemos subrayar, como manifiesta Socías Salvá (1999, p. 73), que “es bastante ingenuo pensar que el nivel de ingresos obtenidos no tiene nada que ver con los gastos, ya que en los proyectos se trata precisamente de presentar los costes de los servicios que se van a ofrecer para que el organismo financiador aporte los recursos que posteriormente serán contabilizados como ingresos”. Por tanto, lo que finalmente cuenta es el nivel de ingresos que se consigue y basándose en ello se realizan los gastos. De esta forma, dicho autor (1999, p. 73), manifiesta que “en cualquier caso es evidente que existe una correlación aunque no sea en el sentido que hasta ahora se le ha venido dando en las empresas lucrativas. Pero una enunciación de este principio algo más amplia, nos permitiría incluirlo dentro de la teoría general contable y ser aplicado tanto a entidades lucrativas como a las no lucrativas”, si bien consideramos que la correlación que se lleva a cabo dentro de estos entes es de forma global y no parcial, dado que no podemos considerar una relación directa entre los ingresos financieros o extraordinarios con los gastos de esa misma naturaleza sino que todos los ingresos se correlacionarán con la totalidad de los gastos incurridos.

Al margen de todo lo anterior, consideramos importante resaltar que en estas entidades no se ha tenido en cuenta dos principios contables, establecidos específicamente en el Plan General de Contabilidad Público de 1994, que podrían ser de interés práctico en estos entes, cuales son el “principio de entidad contable” y “el principio de desafectación”, este último de carácter marcadamente presupuestario.

¹⁵² En las entidades lucrativas los ingresos están en función de los gastos, dado que los ingresos determinados por las ventas de bienes o de servicios prestados se consiguen con los gastos.

El primero de los mismos señala que, "...cuando las estructuras organizativas y las necesidades de gestión e información lo requieran podrán crearse subentidades cuyo sistema contable esté debidamente coordinado con el sistema central". Así, el documento nº 7 de Principios contables públicos establece, en sus párrafos 22 y 23, que se podrán constituir dichas subentidades cuando:

- Existan órganos administrativos que, formando parte de una entidad, tengan dotaciones diferenciadas en el presupuesto de la misma y competencias propias para su gestión.
- Las estructuras organizativas y las necesidades de gestión e información lo requieran.

A tenor de lo anterior, aunque en estos entes la estructura organizativa normalmente no es tan compleja como en los organismos públicos y, en consecuencia, cabría pensar que no se hace necesaria la aplicación del citado principio, sí que se denota oportuna su aplicación en tanto en cuanto que se reciben frecuentemente donaciones o subvenciones que van destinadas a determinados proyectos o actividades específicas. Como señala Giménez Barriocanal (1996, p. 66), "la adaptación parece no tener en cuenta la realidad existente en muchas entidades de los llamados fondos con aplicaciones propias, es decir, fuentes de financiación, ya sean permanentes o esporádicas destinadas a cubrir una finalidad concreta y que, en consecuencia, conforman una entidad contable separada, ya que sólo pueden utilizarse dichos recursos para la actividad indicada". De este modo, con la aplicación de este principio se podría identificar distintas subentidades en función de los diferentes proyectos o actividades que se llevan a cabo, cuyo sistema contable estaría debidamente integrado y coordinado dentro de un sistema contable central, sin necesidad de aplicar la denominada "contabilidad de fondos"¹⁵³, que intenta solucionar este

¹⁵³ En el ámbito anglosajón este problema se resuelve con la "contabilidad de fondos" ampliamente descrita en la obra de Sánchez Arroyo: La contabilidad en las entidades sin finalidad lucrativa. En dicha obra se define el fondo como una entidad contable y fiscal con balance propio de situación con el objetivo de atender a las distintas actividades o de acuerdo con especiales regulaciones, restricciones o limitaciones.

problema creando distintas unidades contables totalmente separadas.

En relación con el segundo de los principios, principio de desafectación, éste apunta que, “con carácter general, los ingresos de carácter presupuestario se destinan a financiar la totalidad de los gastos de dicha naturaleza, sin que exista relación directa entre unos y otros. En el supuesto de que determinados gastos presupuestarios se financien con ingresos presupuestarios específicos a ellos afectados el sistema contable debe reflejar esta circunstancia y permitir su seguimiento” y, dado que es un principio de carácter presupuestario, y tanto en las Administraciones Públicas como en las entidades no lucrativas es obligatorio elaborar un presupuesto, este principio contable, como establece Arnau Paradís y Balaguer Coll (2000, p. 931), también debería haberse contemplado en la normativa de las entidades no lucrativas privadas, si bien consideramos que este principio irá perdiendo protagonismo en la medida que las entidades lucrativas se de el hecho de que los gastos se financien con ingresos, donaciones o subvenciones, afectadas a un fin concreto.

Finalmente, debido a que la actividad económico-financiera de las entidades no lucrativas se encuentra sometida a un régimen presupuestario, consideramos que éste se debe someter también a otros principios¹⁵⁴ de naturaleza presupuestaria, no contemplados por las normas contables oficiales, entre los que destacamos, a los efectos de este estudio, aquellos de carácter contable recogidos en el cuadro 2.14, los cuales deberán servir de guía a la contabilidad presupuestaria.

¹⁵⁴ Dentro de este grupo de principios también se hallaría encuadrado el principio de no afectación o desafectación comentado anteriormente.

PRINCIPIOS PRESUPUESTARIOS DE CARÁCTER CONTABLE

PRINCIPIO DE PRESUPUESTO BRUTO	Es la expresión contable del principio político de universalidad y exige que los gastos e ingresos figuren en el presupuesto sin minoración alguna, es decir, por sus valores bruto y no netos. Por tanto, su contabilización se llevará a cabo por sus cuantías íntegras, sin que los ingresos puedan ser minorados con los gastos necesarios para su obtención ni los gastos por los ingresos que generen.
PRINCIPIO DE UNIDAD DE CAJA	Es la expresión contable del principio político de unidad. Postula la centralización de los cobros y de los pagos, la existencia de una caja única para la entidad con el fin de conseguir una gestión eficaz de las disponibilidades de tesorería.
PRINCIPIO DE ESPECIFICACIÓN	Es la expresión contable del principio político de especialización cualitativa y cuantitativa, según el cual los gastos deben estar especificados y clasificados en el presupuesto prohibiéndose las modificaciones y transferencias entre partidas presupuestarias, salvo casos autorizados.
PRINCIPIO DE EJERCICIO CERRADO	Es la expresión contable del principio político de especialidad temporal y de anualidad, según el cual no se puede efectuar transvases de un presupuesto anterior al actual, ni de éste último a otro posterior, salvo casos autorizados.

Cuadro 2.14. Fuente: Elaboración propia.

2.3.2. El cuadro de cuentas y las definiciones contables.

El cuadro de cuentas recoge las partidas que usualmente emplean las entidades no lucrativas para registrar las transacciones económico-financieras producidas en el desarrollo de su actividad y que afectan al patrimonio. En relación con el mismo, podemos señalar que es similar al cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad de 1990, aunque se han introducido determinadas modificaciones, originadas tanto por las normativas aplicables a estos entes como por las especiales características que poseen.

De esta manera, las diferencias más destacadas se encuentran en la creación de algunas cuentas específicas, lo cual es consecuencia, en algunos casos, de adaptar más adecuadamente sus nombres a la realidad de estas entidades y, otras veces, a una mejor desagregación de la información con el fin de que sea más útil a la gestión. Del mismo modo, algunas cuentas, sin ser específicas, se ha considerado conveniente su incorporación porque aclaran ciertas operaciones no recogidas expresamente en el Plan General de Contabilidad.

A pesar de los cambios señalados, encontramos serias limitaciones en la adaptación. De esta forma, como consecuencia de la multiactividad que estas organizaciones pueden realizar, algunas de las cuales son de naturaleza mercantil o industrial, el cuadro de cuentas no ha renunciado a cuentas típicas de actividades lucrativas, respetando, de esta manera, todos los subgrupos y cuentas del Plan de 1990 necesarias para contabilizar las operaciones que resultan de las citadas actuaciones con fines de lucro, creando tan sólo dos subgrupos nuevos para recoger las operaciones propias de estas entidades - subgrupo 23 "Bienes del patrimonio Histórico" y 72 "Ingresos propios de la entidad"- y tres adaptaciones de subgrupos ya existentes -41 "Beneficiarios y acreedores varios", 44 "Usuarios y deudores varios" y 65 "Ayudas monetarias de la entidad y otros gastos de gestión"- . En consecuencia, en el cuadro de cuentas propuesto no existe diferenciación entre los elementos patrimoniales dedicados a las distintas actividades desarrolladas por la entidad, tanto las propias como las de carácter lucrativo, con lo que se produce una importante pérdida en la calidad de la información que se va a trasladar al Balance de Situación y a la Cuenta de Resultados.

Por consiguiente, a pesar de que el cuadro de cuentas y las relaciones contables no son de obligado cumplimiento, sí son fundamentales para la elaboración adecuada de las Cuentas Anuales y, por tanto, consideramos necesario recoger en los mismos el desarrollo de un sistema de codificación que permita, a partir del registro de los hechos contables, su organización por naturaleza y por programas, dado que creemos que para estas entidades tiene la misma relevancia una clasificación por naturaleza como una clasificación funcional, relegada esta última únicamente para la memoria y el presupuesto.

Asimismo, estimamos que debido a la adopción en bloque de la misma estructura del cuadro de cuentas establecido en el Plan General de Contabilidad y con los mismos grupos allí contenidos, no se ha desarrollado en la adaptación a estas entidades el grupo 0, destinado en el Plan General de Contabilidad Pública de 1994 a las cuentas de control presupuestario y, dado que en estos entes es obligatoria la elaboración de un presupuesto y,

posteriormente, la inclusión de su liquidación dentro de las Cuentas Anuales, juzgamos que esta inclusión puede ser interesante.

Entrando de lleno en el análisis de las modificaciones más importantes acometidas por la adaptación en el cuadro de cuentas, encontramos que los grupos 1, 2, 4, 6, 7, han sufridos mayores variaciones, mientras que los grupos 3 y 5 no han experimentado alteraciones relevantes.

A tal respecto, en el **grupo 1 “Financiación básica”**, sobresalen los siguientes cambios:

El subgrupo 11, “Reservas”, tiene menos desarrollo, motivado por el hecho de que algunas de ellas no son aplicables a estas entidades¹⁵⁵. Además, las asociaciones declaradas de utilidad pública y las fundaciones que desean acogerse al régimen fiscal especial, se encuentran obligada por la Ley 49/2002, artículo 3, a destinar como mínimo un 70% de sus rentas e ingresos netos a la realización de sus fines propios¹⁵⁶, por ello, el destino principal de sus excedentes para estas entidades será consumirlos en la realización de actividades propias. No obstante, dicho grupo queda abierto para que cada entidad, siempre que lo considere necesario, emplee las cuentas que estime conveniente.

En el subgrupo 12, “Excedentes pendientes de aplicación”, se produce un cambio de denominación, con la finalidad de una mejor acomodación a estas entidades, dado que en las mismas, como hemos puesto de manifiesto en distintas ocasiones a lo largo de este trabajo, no cabe hablar de “resultados” sino de “excedentes”. Consecuentemente, las cuentas 121 y 129, han pasado a designarse “Excedentes negativos de ejercicios anteriores” y “Excedente del ejercicio” respectivamente, de manera que esta última cuenta, se emplea para recoger conjuntamente el ahorro o desahorro del último ejercicio cerrado en la entidad por actividades propias y, también, los beneficios o pérdidas, cuando

¹⁵⁵ No son aplicables a estas entidades las partidas relacionadas con la prima de emisión de acciones, las reservas legales, etc.

¹⁵⁶ En la derogada Ley 30/1994, dicho requisito venía recogido en el título II, artículo 42.

dicho ente realice actividades mercantiles.

Dentro del Subgrupo 13, “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”, la cuenta 130 “Subvenciones oficiales de capital”, se desarrolla a cinco dígitos con la finalidad de distinguir entre subvenciones recibidas por la administración cuyo destino sea la estructura fija dedicada bien a las actividades propias de la entidad o bien a actividades mercantiles. Asimismo, la cuenta 131, que pasa a denominarse “Donaciones y legados de capital”, se destina a recoger las donaciones o legados¹⁵⁷ concedidos por particulares o por empresas para el establecimiento o estructura fija del ente, cuando no sea reintegrable, diferenciando dos cuentas distintas, según se aplique la donación o el legado a la actividad propia o a la actividad mercantil.

En relación con lo anterior, debemos indicar que en el borrador de la norma de adaptación publicada por el ICAC (1995, p. 186) no se recogía en este subgrupo las subvenciones de capital, tanto públicas como privadas, destinadas a la actividad propia del ente, dado que se consideraban recursos habituales que debían ser llevados, independientemente de la finalidad, como ingresos del ejercicio. En la redacción definitiva esto se corrige y las subvenciones de capital que afectan a la actividad propia del ente tienen el mismo tratamiento que las subvenciones en capital vinculadas a la actividad mercantil, esto es, como ingresos a distribuir en varios ejercicios.

Asimismo, se establece dentro de este subgrupo una nueva cuenta, denominada “Otras subvenciones, donaciones y legados” -cuenta 132-, que recoge las subvenciones, donaciones y legados, distintos de los de capital y no reintegrables, que se imputarán a resultados en ejercicios posteriores al de la concesión, de acuerdo con la norma de valoración 21^a relativa a Subvenciones, donaciones y legados. Dicha cuenta se divide en otras dos subcuentas de cuatro dígitos denominadas “Otras subvenciones oficiales” y “Otras donaciones y legados” que, a su vez, se desglosa en función de que esté afecto a la

¹⁵⁷ Sin entrar en más profundidades, podemos señalar que la única diferencia entre donación y legado reside en que la donación se realiza generalmente por actos “*inter vivos*” y el legado tiene lugar por acto “*mortis causa*”.

actividad propia de la entidad o a actividades mercantiles. De este modo, la adaptación logra solucionar el problema planteado en el borrador de la misma, relativo a las subvenciones que financian programas de actividades que excedan el período contable, dado que se permite capitalizarlas y llevarlas a resultados en función de su aplicación al proyecto¹⁵⁸ y no considerarlas como ingresos del ejercicio, lo que implicaría graves desequilibrios en la Cuenta de Resultados, que afectarían a los principios de correlación entre ingresos y gastos y de imagen fiel de la entidad.

En consecuencia, observamos dos categorías genéricas de subvenciones, donaciones y legados dentro del subgrupo 13, que reciben el mismo tratamiento contable, cuales son, las subvenciones de “capital” y las denominadas “corrientes” o de “funcionamiento”. Las primeras recogen las entregas no reintegrables, por parte de la administración pública o por particulares, de elementos que integran el inmovilizado de la entidad afectos tanto a actividades propias como mercantiles, o bien proporcionan los medios para su financiamiento y, las segundas, consisten en entregas no reintegrables, por parte de la administración pública o por particulares, de medios líquidos para financiar los gastos recurrentes de las actividades propias o de las mercantiles de ejercicios posteriores. Estas últimas subvenciones son las que se contabilizan en la cuenta 132.

Además, las subvenciones corrientes, procedentes de la administración o de particulares, serán de explotación, cuando sean concedidas a una unidad

¹⁵⁸ La única salvedad que podemos encontrar en la imputación de las subvenciones, donaciones o legados a resultados, siguiendo el principio de correlación entre ingresos y gastos, es cuando la subvención se materializa en tesorería, en cuyo caso, y siguiendo la Norma de Valoración 21ª del Plan General de Entidades no Lucrativas, se han de tener presentes las siguientes consideraciones:

- Si se conceden sin asignación a una finalidad concreta, se reconocerán como ingresos del ejercicio en el que se conceden.
- Si se conceden con asignación a una finalidad concreta, se imputarán a resultados de acuerdo con las reglas establecidas, en función de la finalidad a que se haya asignado la subvención, donación o legado.

En consecuencia, sólo es en el primer caso donde no se permite su distribución en varios ejercicios, en todos los demás casos se periodificará, de acuerdo con el principio de correlación de ingresos y gastos, traspasando al resultado del ejercicio la parte equivalente de la realización de los gastos de los programas de la actividad.

productiva de bienes y/o servicios destinados a la venta con la finalidad de influir en los precios y/o permitir una remuneración suficiente a los factores productivos, es decir, con objeto de asegurar a la actividad mercantil una rentabilidad mínima, así como compensar déficit de ejercicios anteriores. Por esta razón, dichas subvenciones en las entidades no lucrativas son poco usuales registrándose directamente en una cuenta de ingresos del subgrupo 74. A tal respecto, Adrados Sastre y otros (2001, p. 47) señalan que, el término de rentabilidad mínima se debe interpretar en el sentido de que son otorgadas para fomentar actividades específicas, como por ejemplo empresas reguladas, o para el establecimiento de precios políticos con el fin compensar los menores ingresos, que se concreten en contratos-programas periódicos¹⁵⁹, lo cual es poco frecuente en estas entidades.

Por su parte, en el Subgrupo 14 “Provisiones para riesgos y gastos” se recoge, al margen de las cuentas existentes, una nueva rúbrica, la cual surge como consecuencia del trato dado a los Bienes del Patrimonio Histórico dentro de estas entidades, como veremos al analizar el subgrupo que los recoge. Así, aparece la cuenta 145 “Provisión para reparaciones y conservación de bienes del Patrimonio Histórico”, con el objeto de recoger los importes estimados como necesarios para acometer cada cierto período de tiempo reparaciones y conservaciones de carácter extraordinario de los bienes integrantes dentro Patrimonio Histórico.

Por otra parte, en el **grupo 2 “Inmovilizado”** podemos contemplar las siguientes modificaciones de interés:

Dentro del subgrupo 22 se ha recogido el subgrupo 23 del Plan General de Contabilidad, denominado “Inmovilizaciones materiales en cursos y anticipos”. Para llevar a cabo este cometido, ha sido necesario dejar libre la cuenta 229, dado que en este subgrupo no existe ningún código sin asignar. De esta forma, se ha unido la cuenta 224 de “Uillaje” con la 225 “Otras instalaciones”, transformándose en la rúbrica 224 “Otras instalaciones y

¹⁵⁹ Adaptación sectorial del P. G.C. a las Empresas Sanitarias.

utilidades”, adelantándose cada cuenta posterior a ella una posición y dejando el último código para acoger a los bienes en cursos.

Lo anterior se acometió con el fin de reflejar en el subgrupo 23 los Bienes del Patrimonio Histórico¹⁶⁰ que cumplan las condiciones exigidas por la Ley 16/1985, de 25 de junio, independientemente de que hayan sido inventariados o declarados de interés cultural. Por tanto, el subgrupo 23 se destina a los “Bienes del Patrimonio Histórico”, los cuales, con frecuencia, integran parte del patrimonio de determinadas fundaciones y asociaciones, especialmente las que tienen carácter cultural y, en muchos casos, justifican la actividad propia de la entidad. Dicho subgrupo, se desglosa en función de la clasificación recogida en la citada Ley, sin perjuicio de que cada entidad pueda desarrollarlo de la manera que crea más conveniente. Así tenemos las cuentas: 230 “Bienes inmuebles”¹⁶¹, 231 “Archivos”, 232 “Bibliotecas”, 233 “Museos”, 234 “Bienes muebles” y 239 “Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico”.

Los anteriores activos no estarán sujetos a amortización, lo cual encuentra su fundamento, como señalan Vela Pastor y Vela Bagues (1997, p. 619), en dos hechos fundamentales: su vida útil resulta extraordinariamente dilatada y su valoración extremadamente difícil. No es de extrañar, por lo tanto, que en el ámbito de las normas contables emitidas en el contexto internacional, ésta sea la solución más extendida. Del mismo modo, García Arthus (1995, p. 32) apunta que en la práctica aceptada, no es preciso reconocer la depreciación de obras de arte individuales o tesoros históricos cuyo beneficio económico o servicios potenciales se consumen tan lentamente que su vida útil estimada es extraordinariamente larga.

¹⁶⁰ De acuerdo con el artículo 1.2 de la Ley 16/1985, integran el Patrimonio Histórico Español los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico. También forman parte del mismo el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, así como los sitios naturales, jardines y parques, que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

¹⁶¹ Esta cuenta a su vez se desglosa en otras para recoger la diferente naturaleza de estos bienes, como Monumentos, Jardines históricos, Conjuntos históricos, Sitios históricos y Zonas arqueológicas.

Sin embargo, consideramos, como establece Rodríguez Ariza y otros (2001, p. 22), que al margen de las posibles peculiaridades de algunos elementos del patrimonio histórico, la razón de la no amortización de estos activos hay que buscarla en la inexistencia de depreciación en los mismos, más que en las razones esgrimidas por los anteriores autores -problemas de valoración o de estimación de vida útil- dado que al tratarse, normalmente, de bienes con una antigüedad considerable, o bien están totalmente amortizados o el transcurso del tiempo contribuye más a su apreciación que al contrario o, se producen ambas circunstancias al mismo tiempo.

De este modo, los bienes del patrimonio histórico no serán objeto de amortización, aunque sí pueden sufrir correcciones valorativas por pérdidas de carácter reversible o irreversible. Así, las pérdidas reversibles se reflejarán a través de la dotación de provisiones por depreciación, cuenta 2921 “Provisión por depreciación de bienes del Patrimonio Histórico”, mientras que las segundas, disminuirán el valor del bien contra gastos del ejercicio, cuenta 671 “Pérdidas procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico”. Asimismo, y como hemos señalado en el análisis del subgrupo 14, debido a que estos bienes se deben preservar mediante su protección, restauración o limpieza cada cierto período de tiempo -lo que supondrá un gasto generalmente importante para la entidad- se dotará, anualmente y de forma sistemática, un fondo que garantice la conservación y el mantenimiento adecuados de los mismos, de tal manera que cada vez que se tenga que realizar una reparación de este tipo, circunstancia que se producirá cada cierto número de años, la entidad poseerá los recursos necesarios.

En cuanto al **grupo 3 “Existencias”**, no recoge variaciones dignas de mención en relación con el contenido del Plan General de Contabilidad. En la mayoría de los supuestos, este grupo tiene un escaso interés, al consistir la actividad principal de los entes no lucrativos, primordialmente, en la prestación de servicios, sin menoscabo de que puedan existir otras actividades accesorias que empleen un determinado tipo de existencias, en cuyo caso, la entidad deberá adecuar la denominación de las cuentas contenidas en este grupo con

objeto de lograr la información precisa. No obstante, consideramos preciso aclarar que en el subgrupo 30 “Bienes destinados a la actividad” se registran tanto los bienes afectos a la actividad propia como a la actividad mercantil y que han sido adquiridos por la entidad para ser destinados a la entrega sin transformación -mercaderías y artículos-.

Por lo que respecta al **grupo 4 “Acreedores y deudores por operaciones de la actividad”**, los cambios más significativos, determinados por subgrupos son los siguientes:

En el subgrupo 41 se incluyen, además de los acreedores típicos de la actividad mercantil, los acreedores característicos de la actividad propia de la entidad, denominados “beneficiarios”. De esta forma, el subgrupo 41 se designa “Beneficiarios y acreedores varios” y aparece una nueva cuenta - 412 “Beneficiarios, acreedores”- en la que se recogen las obligaciones de pago contraídas por la entidad producidas como consecuencia de las ayudas y asignaciones monetarias concedidas a terceros - personas físicas, familias, entidades- en el cumplimiento de los fines propios de la organización.

En el subgrupo 44, “Usuarios y deudores varios”, del mismo modo que ocurre en el subgrupo 41, se incluye, junto con los deudores por operaciones mercantiles, los deudores por operaciones propias de la actividad de la entidad. De esta forma, se crea, agregado a las cuentas existentes en el Plan General de Contabilidad de 1990, otras nuevas para recoger a estos acreedores, tales como la cuenta 446 “Usuarios, deudores”, que recoge los derechos de cobro a favor de la entidad por entrega de bienes y/o servicios prestados por la entidad en el ejercicio de su actividad no lucrativa y la cuenta 447 “Patrocinadores, afiliados y otros deudores” donde se inscriben los créditos a favor de la entidad por cuotas de asociados, afiliados, patrocinadores, donaciones, legados, etc., con el fin de contribuir a los fines propios de la entidad.

En el subgrupo 46, aparece como novedad la cuenta 464 “Entregas para gastos a justificar” que podría estar recogida también en el Plan General de Contabilidad, dado que consideramos que no sólo es específica de estos tipos

de entes sino de cualquier empresa.

El subgrupo 47, al margen de recoger todas las cuentas existentes en el Plan del 90, reconoce dos nuevas rúbricas, la cuenta 4707 “Hacienda Pública, deudor por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones” y la cuenta 4757 “Hacienda Pública, acreedor por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora”. Ambas nacen como consecuencia de la colaboración de estas entidades con la Administración Pública en la distribución de fondos a los beneficiarios de subvenciones o ayudas, según establece el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria¹⁶² (TRLGP) artículo 81.5.

Por su parte, el **grupo 5 “Cuentas financieras”** no experimenta grandes cambios, dado que tan sólo desaparecen aquellas cuentas que hacen referencia a operaciones de capital y se producen algunas acomodaciones de denominaciones en los títulos de los subgrupos, más acordes con estas entidades.

¹⁶² El artículo 81.5 del TRLGP establece que “las bases reguladoras de las subvenciones o ayudas podrán establecer que la entrega y distribución de los fondos públicos a los beneficiarios se efectúen a través de las Comunidades Autónomas o de entidades colaboradoras. A estos efectos, podrán ser consideradas entidades colaboradoras las sociedades estatales, las corporaciones de derecho público y las fundaciones que estén bajo el protectorado de un ente de derecho público, así como las personas jurídicas que reúnan las condiciones de solvencia y eficacia que se establezcan.

Las Comunidades Autónomas y las entidades colaboradoras actuarán en nombre y por cuenta del Departamento y organismo concedente a todos los efectos relacionados con la subvención o ayuda que, en ningún caso, se considerará integrante de su patrimonio.

Son obligaciones de las Comunidades Autónomas y de las entidades colaboradoras:

1. Entregar a los beneficiarios los fondos recibidos de acuerdo con los criterios establecidos en las normas reguladoras de la subvención o ayuda.
2. Verificar, en su caso, el cumplimiento y efectividad de las condiciones o requisitos determinantes para su otorgamiento.
3. Justificar la aplicación de los fondos percibidos ante la entidad concedente y, en su caso, entregar la justificación presentada por los beneficiarios.
4. Someterse a las actuaciones de comprobación que, respecto de la gestión de dichos fondos, pueda efectuar la entidad concedente y a las de control financiero que realice la Intervención General de la Administración del Estado y a los procedimientos fiscalizadores del Tribunal de Cuentas”.

En cuanto al **grupo 6 “Compras y gastos”**, las modificaciones más importantes son las producidas en el subgrupo 65 donde se incluyen las ayudas monetarias de la entidad con el objeto de cumplir con la actividad de interés general establecida en sus estatutos.

De este modo, el subgrupo 65 pasa a denominarse “Ayudas monetarias de la entidad y otros gastos de gestión”, perdiendo, consecuentemente, el carácter residual que lo caracteriza en el plan, donde sólo se recogen los gastos no comprendidos en otros subgrupos y se le dota, de este modo, de mayor importancia, al captar las ayudas monetarias concedidas a terceros y los gastos de voluntarios, colaboradores y órganos de gobierno como consecuencia de las actividades de interés general propias de estos entes y que, por tanto, no existen en las empresas de negocios. Por consiguiente, salvo estos gastos típicos, los demás son esencialmente los mismos que los de una empresa.

Las ayudas monetarias, de acuerdo con la norma de valoración 18, se contabilizarán en el momento que se acuerde la concesión y por el importe acordado¹⁶³. Las cuentas nuevas que recoge este subgrupo son, por un lado, la cuenta 650 “Ayudas monetarias individuales” concedidas directamente a personas físicas o familias, rúbrica que se puede desarrollar a nivel de cuatro dígitos atendiendo a cada tipo de ayudas, como por ejemplo, subsidios, becas, manutención y alojamiento, premios, cooperación social, atención sanitaria, etc., por otro lado, la cuenta 651 “Ayudas monetarias a entidades”, que recoge las ayudas económicas concedidas a otras entidades - otras fundaciones y asociaciones- y realizadas en cumplimiento de los fines de la entidad y, por último, la cuenta 652 “Ayudas monetarias realizadas a través de otras entidades o centros” hace referencia a las prestaciones de carácter económico que se realizan en régimen concertado a través de entidades o centros ajenos a la entidad. Estas dos últimas partidas, de igual modo que la primera, pueden desarrollarse en cuentas de cuatro cifras con el fin de clasificarlas en función

¹⁶³ Hay que tener presente que si la ayuda tiene carácter plurianual la contabilización del gasto se efectuará en el momento de su concesión y por todo el importe concedido lo cual puede dar lugar a un desfase entre ingresos y gastos.

del tipo de ayuda y, de esta forma, dotarlas de mayor información.

En relación con estas tres partidas, debemos indicar que cuando las ayudas consistan en entregas de bienes o prestación de servicios distintos de las ayudas monetarias se registrarán en las correspondientes cuentas de gastos por naturaleza del bien o servicio prestado. Así, en las restantes partidas de gastos de explotación, como por ejemplo, aprovisionamiento, personal, amortización, servicios exteriores, etc, en el supuesto de que la entidad lucrativa realice actividad mercantil junto con sus actividades propias, al no preverse separación a nivel de cuenta ni subcuenta de los gastos relativos a cada actividad, se registrarán todos los gastos conjuntamente, perdiéndose, de esta manera, información útil de cara a la gestión y control de estas entidades.

También, en dicho subgrupo se crea la cuenta 653 “Compensación de gastos por prestaciones de colaboración”, donde se registran los gastos producidos por voluntarios¹⁶⁴ y otros colaboradores como consecuencia de actividades desarrolladas en la entidad. A modo de ejemplo, se citan los gastos de transporte, comida y vestuario y la cuenta 654 “Rebolsos de gastos al órgano de gobierno” que capta las cantidades entregadas a los miembros del órgano de gobierno como consecuencia del reembolso de los gastos, debidamente justificados, que el desempeño de su función les ocasiona.

Y, por último, nos encontramos con la rúbrica 658 “Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad” que recoge los importes de subvenciones, donaciones y legados que habiendo sido imputados a resultados, serán exigibles como consecuencia de incumplimiento por parte de la entidad de los requisitos o condiciones establecidos en la concesión de los mismos.

Y, finalmente, la modificación más significativa recogida en el **grupo 7 “Ventas e Ingresos”** es la creación de un nuevo subgrupo, el 72 denominado “Ingresos propios de la entidad”, donde se registran los ingresos procedentes

¹⁶⁴ A estos efectos, se considera voluntario a aquella persona que colabora con la entidad para el desarrollo de un programa o actividad que constituyen el fin de la entidad y sin mediar remuneración de ningún tipo, bien sea en dinero o en especie.

de la actividad propia del ente no lucrativo, tales como cuotas de usuarios, afiliados, promociones para captar recursos, ingresos de patrocinadores y colaboradores y las subvenciones oficiales, donaciones o legados de cualquier clase concedidas a la entidad con el objeto de servir a la consecución de los fines de la propia actividad de la entidad, dado que las subvenciones, donaciones o legados, afectos a una actividad mercantil se imputarán como ingresos extraordinarios y se recogen en el subgrupo 775 “Subvenciones, donaciones y legados traspasados al resultado del ejercicio”. Ambas subvenciones, donaciones y legados han sido contabilizadas previamente en cuentas del subgrupo 13 y se imputarán a resultados -mediante su anotación en el subgrupo 72 o 77- en un ejercicio o en varios atendiendo a la naturaleza del bien o servicio que financia.

En relación con la cuenta 720 “Cuotas de usuarios”, debemos indicar que cuando el precio a pagar por los usuarios en concepto de entregas de bienes, prestaciones asistenciales y sociales, participación en congresos, cursos, seminarios¹⁶⁵, etc. sea igual o superior al del mercado no se registrará en esta cuenta, dado que se trataría, como señala Corona Romero (1995, p. 75), de una actividad empresarial.

2.3.3. Las Cuentas Anuales.

Con el fin de normalizar la información contable que emiten estas entidades, y de forma similar a lo establecido para las empresas de negocios, se ha optado por la elaboración de dos modelos de Cuentas Anuales, un modelo normal y otro abreviado. De este modo, las organizaciones no lucrativas, concretamente fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública, se deben acoger a uno u otro de acuerdo con unos parámetros preestablecidos, que varían dependiendo de que la entidad realice o no actividades de carácter mercantil.

¹⁶⁵ Dichos congresos, seminarios o cursos deben estar relacionados con el fin de la entidad no lucrativa.

Así, y de acuerdo con la adaptación al Plan General de Contabilidad a las entidades privadas sin ánimo de lucro, norma 4ª de elaboración de las Cuentas Anuales, si la entidad no realiza actividades mercantiles, estará obligada a formular Cuentas Anuales en modelo normal, en la medida en que al cierre del ejercicio supere, durante dos años consecutivos¹⁶⁶, al menos dos de los siguientes límites:

- Que el total de partidas de activo sea superior a 2.404.048, 42 euros (400 millones de pesetas).
- Que el importe neto del volumen anual de ingresos sea superior a 2.404.048, 42 euros (400 millones de pesetas).
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

Como observamos, la adaptación al Plan General de Contabilidad para estas entidades ha establecido los mismos parámetros que los recogidos en el derogado artículo 23 de la Ley 30/1994 acerca de la obligación de auditar las fundaciones, con la única diferencia que la Ley subraya el “total de su patrimonio” en lugar de “total de partidas de activo” dentro del primer parámetro. No obstante, como apunta la Introducción de la adaptación, en la citada Ley el patrimonio es empleado como conjunto de bienes y derechos de una fundación, aspecto que si bien no coincide con el concepto contable del término, permite considerar que, a estos únicos efectos, la adaptación lo identifique con el activo del balance de las entidades sin fines de lucro.

Por su parte, si la entidad realiza, conjuntamente con sus actividades propias, actividades de carácter mercantil, deberá tener en cuenta lo dispuesto en la legislación mercantil para formular cuentas abreviadas, artículos 181 y 190 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. De este modo, formulará balance según el modelo normal, siempre que supere durante dos

¹⁶⁶ En relación con el primer ejercicio desde la constitución o fusión, estas entidades podrán realizar Cuentas Anuales abreviadas su al cierre de dicho ejercicio cumplen al menos dos de las tres circunstancias exigidas para poder hacerlo.

años consecutivos a la fecha de cierre del ejercicio dos de los límites actualmente establecidos en dicha legislación, los cuales son los siguientes:

- Que el total de las partidas de activo supere 2.373.997,81 euros (395 millones de pesetas).
- Que el importe neto de volumen anual de ingresos sea superior a 4.747.995,62 euros, (790 millones de pesetas).
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

Y, además, formulará Cuenta de Resultados en modelo normal, según la legislación mercantil, cuando reúna durante dos años consecutivos a fecha de cierre del ejercicio dos de las siguientes circunstancias actualmente establecidas:

- Que el total de las partidas de activo sea superior a 9.495.991,25 euros (1580 millones de pesetas).
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios sea superior a 18.991.982,50 euros (3.160 millones de pesetas).
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 250.

En relación con lo anterior, debemos señalar que el importe neto de volumen anual de ingresos se identifica con los ingresos recogidos en la Cuenta de Resultados de la entidad como consecuencia de las actividades ordinarias, es decir, los derivados de la actividad propia y los generados de la actividad mercantil, éstos últimos, netos de las posibles minoraciones que se producen en algunos casos, tales como devoluciones o cualquier tipo de descuento que pudiera afectar a las operaciones de ventas y otros ingresos ordinarios. Desde un punto de vista operativo, se calculará mediante la suma de las partidas establecidas en la Cuenta de Resultados denominadas

“Ingresos de la entidad por actividad propia” y “Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil”.

No obstante, con la entrada en vigor de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre de Fundaciones lo anterior sufre modificaciones, dado que el artículo 25.3 de la misma establece que “las fundaciones podrán formular sus Cuentas Anuales en los modelos abreviados cuando cumplan los requisitos establecidos al respecto para las sociedades mercantiles. La referencia al importe neto de la cifra anual de negocios, establecida en la legislación mercantil, se entenderá realizada al importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, si procede, la cifra de negocios de su actividad mercantil”. Por consiguiente, las condiciones para formular las Cuentas Anuales en los distintos modelos, se igualan a las señaladas para las empresas de negocios, dejando los antiguos límites -total partidas de activo 2.404.048,42 euros, importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia y mercantil 2.404.048,42 euros y 50 empleados-, para fijar la obligación de auditarse. En el caso de las asociaciones de utilidad pública, la Ley Orgánica 1/2002 no hace alusión a los distintos modelos de Cuentas Anuales, por lo cual se entiende lo aplicable en la norma de adaptación del plan, Real Decreto 776/1998; sin embargo, en la disposición final tercera de la Ley 50/2002, se indica que en el plazo de un año, a contar desde la entrada en vigor de la citada Ley¹⁶⁷, el Gobierno actualizará el citado Real Decreto, es decir, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines de lucro. A tenor de lo anterior, se entiende que los importes para formular Cuentas Anuales abreviadas que aparece en el Real Decreto serán cambiados por los que aparecen en la Ley 50/2002, los cuales son comunes a los de las empresas lucrativas y serán de aplicación también para las asociaciones de utilidad pública.

Asimismo, la Ley 50/2002 artículo 25.4, establece un modelo para aquellas fundaciones de menor tamaño, al señalar que “reglamentariamente se desarrollará un modelo de llevanza simplificado de la contabilidad, que podrá ser aplicado por las fundaciones en las que, al cierre del ejercicio, se cumplan

¹⁶⁷ La Ley 50/2002 entra en vigor el 1 de enero de 2003.

al menos dos de las siguientes circunstancias:

- Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo de balance.
- Que el importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia, más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil, sea inferior a 150.000 euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 5".

Es de preveer que dicho modelo simplificado cuando se incluya en la futura actualización de Plan Contable para estas entidades también sea de obligado cumplimiento para las pequeñas asociaciones, estén declaradas de utilidad pública o no, dado que creemos que dicha adaptación debe de ser de obligado cumplimiento a todas ellas.

En los actuales modelos -abreviado y normal- las Cuentas Anuales están constituidas por el Balance de Situación, la Cuenta de Resultados y la Memoria, en la que se incluyen el cuadro de financiación y la liquidación del presupuesto, las cuales forman una unidad y deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

Las Cuentas Anuales gozan de gran importancia, dado que son los documentos que suministran información, de forma periódica y obligatoria, a los distintos agentes interesados en la situación económico-financiera de estos entes con el fin de que los mismos puedan controlar y gestionar adecuadamente estas entidades y les permitan tomar las decisiones oportunas. Dichos documentos deben de cumplir los requisitos¹⁶⁸ comentados en el epígrafe dedicado al marco conceptual de estas entidades, con el fin de que los

¹⁶⁸ Ver epígrafe 2.1.4. característica cualitativas de la información financiera.

mismos sean útiles a sus usuarios.

Sin duda, una de las novedades más significativas en las actuales Cuentas Anuales de las organizaciones no lucrativas, con respecto a las entidades mercantiles, es la obligación de presentar información presupuestaria; en concreto, la liquidación del presupuesto, información que es considerada como una de las más importantes que elaboran estos entes. Como señala Arnau Paradís (2000, p. 120), “la información presupuestaria es propia de estas entidades y de los organismos públicos, al menos como información normalizada”. No obstante, existen diferencias entre la información presupuestaria emitida por estos entes y la de los organismos públicos. De este modo, la primera diferencia que nos encontramos es que en estas entidades dicha información no es considerada como una cuenta anual independiente, como ocurre en las entidades públicas, sino que se encuentra dentro de la Memoria -notas 25 y 26-. Además, para la elaboración y liquidación del presupuesto, las entidades no lucrativas expresarán sus gastos e ingresos aplicando el principio de devengo y de registro, lo cual es justificable, como señalan Vela Pastor y Vela Bagues (1997, p. 622), “si tenemos en cuenta que esta solución resulta congruente con la estructura general del plan, aunque con la misma, la dimensión y significado que pasa adquirir el presupuesto es totalmente diferente a la que el mismo presenta en el caso de entidades públicas”. Debido a lo anterior, Durández (1995, p. 62) señala que se debe completar la información presupuestaria con un presupuesto de tesorería para el ejercicio siguiente.

Al margen de las Cuentas Anuales, estas organizaciones deben elaborar, según se desprende de la legislación actualmente aplicable, un presupuesto, un inventario y una memoria de actividades, donde para el primer documento se han regulado unas normas específicas de información presupuestaria de las entidades sin fines lucrativos -anexo II del Real Decreto 776/1998¹⁶⁹. No

¹⁶⁹ El Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, se compone de dos anexos, el primero de ellos recoge las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y, el segundo las normas de información presupuestaria de las entidades sin fines lucrativos.

obstante, es de preveer que con la próxima actualización de la Adaptación Contable producida como consecuencia de la nueva Ley de Fundaciones que entró en vigor en enero de 1993, el presupuesto desaparezca para dar paso a un plan de actuación cuyo contenido y norma de elaboración debe ser aprobado por el gobierno.

A continuación, procedemos al análisis de los estados financieros que integran las Cuentas Anuales, destacando, por un lado, los aspectos más relevantes que presenta la adaptación; y, por otro, las limitaciones existentes; y, por último, la utilidad que les reporta a sus destinatarios.

2.3.3.1. Balance de Situación.

Las normas aplicables para su formulación y el contenido del balance son similares a las adoptadas por el Plan General de Contabilidad de 1990, recogándose en el modelo propuesto las operaciones propias de la actividad no lucrativa junto con las operaciones mercantiles, si las hubiera. De esta forma, la estructura genérica que presenta, obviando las partidas precedidas de números árabes, es la que se muestra en el cuadro 2.15.

ESTRUCTURA DEL BALANCE DE SITUACIÓN

ACTIVO	Ejerc. N	Ejerc. N-1	PASIVO	Ejerc. N	Ejerc. N-1
ACTIVO FIJO A) FUNDADORES/ASOCIADOS POR DESEMBOLSOS NO EXIGIDOS. B) INMOVILIZADO. I. Gastos de establecimiento. II. Inmovilizaciones inmateriales. III. Bienes del Patrimonio Histórico. IV. Otras Inmovilizaciones materiales. V. Inmovilizaciones financieras. C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS. ACTIVO CIRCULANTE¹⁷⁰ D) ACTIVO CIRCULANTE. I. Fundadores/asociados por desembolsos exigidos. II. Existencias. III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia. IV. Otros deudores. V. Inversiones financieras temporales. VI. Tesorería. E) AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN			NO EXIGIBLE Y EXIGIBLE A LARGO A) FONDOS PROPIOS. I. Dotación fundacional/fondo social. II. Reservas de revalorización III. Reservas. IV. Excedentes negativos de ejercicios anteriores. V. Excedente del ejercicio (positivo o negativo). B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS. C) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS. D) ACREEDORES A LARGO PLAZO. I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables. II. Deudas con entidades de crédito. III. Deudas con entidades del grupo o asociadas. IV. Otros acreedores. V. Desembolsos pendientes sobre acciones no exigidos. EXIGIBLE A CORTO E) ACREEDORES A CORTO PLAZO I. Emisiones de obligaciones y otros valores negociables. II. Deudas con entidades de crédito. III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo. IV. Beneficiarios-Acreedores. V. Acreedores comerciales. VI. Otras deudas no comerciales. VII. Provisiones para operaciones de la actividad. F) AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.		
TOTAL ACTIVO			TOTAL PASIVO		

Cuadro 2.15. Fuente: Elaborado a partir del modelo de Balance de Situación recogido en el Real Decreto 776/1998.

¹⁷⁰ El criterio diferenciador entre el corto y largo plazo, al igual que sucede en el Plan General de Contabilidad, se establece teniendo en cuenta el plazo previsto para el vencimiento, enajenación o cancelación, de tal forma que se considera largo plazo cuando sea superior a un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.

El citado Balance de Situación presenta, como principales modificaciones, las siguientes:

- Los bienes del Patrimonio Histórico se separan del resto de bienes del inmovilizado material - apartado III del inmovilizado- .
- Los derechos de cobro y las obligaciones de pago originados por la propia actividad del ente no lucrativo y los producidos por la actividad mercantil son anotados en partidas diferentes. Para ello, aparecen en el “Activo circulante” las partidas III. “Usuarios y otros deudores de la actividad propia” y IV. “Otros deudores” y, del mismo modo, en el pasivo surgen dentro de “Acreedores a corto plazo”, las partidas IV. “Beneficiarios-Acreedores” y V. “Acreedores comerciales”.
- Desaparecen las partidas del activo denominadas “Acciones propias” y “Acciones propias a corto plazo” y del pasivo las partidas de “Prima de emisión” y “Dividendos a cuenta entregados en el ejercicio”, dado que no tienen lugar en estas entidades, al no existir derecho de propiedad sobre los que se puedan transferir recursos por medio de dividendos, primas de emisión, etc.
- La partida “Subvenciones, donaciones y legados de capital y otros”, recogida en el epígrafe B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios, que en las entidades lucrativas tiene escaso valor, en esta adaptación adquiere gran importancia, dado que puede representar una de las principales fuentes de financiación de estas organizaciones.

No obstante, un análisis exhaustivo de dicho modelo nos pone de relieve ciertas limitaciones que menoscaban la utilidad que se le atribuye a esta cuenta anual. Así, entre las mismas, nos encontramos con que no se recogen

adecuadamente las distintas tipologías de fondos que pueden existir en estas entidades. A tal respecto, Sánchez Arroyo (1990, p. 468) señala, para el caso de las fundaciones modernas, aunque consideramos que es trasladable a cualquier entidad no lucrativa privada y por ende a las asociaciones, que se pueden considerar dentro de la estructura patrimonial de estos entes los siguientes tres tipos de fondos:

- Los elementos patrimoniales afectos al cumplimiento de los fines fundacionales o actividades esenciales, los cuales se denominan, según la adaptación, fondos afectos a actividades propias de la entidad.
- Los elementos instrumentales que tienen como objeto la obtención de rentas para su posterior aplicación al financiamiento de actividades esenciales, que son los denominados fondos afectos a actividades mercantiles.
- Y, finalmente, los fondos de administración que están representados por las cantidades que recibe un ente no lucrativo con restricciones o condiciones para su administración impuestas por el aportante, que son los llamados fondos de utilización restringida.

Tales fondos no se encuentran diferenciados mediante partidas específicas dentro del balance, por lo que no se observa desagregación dentro del inmovilizado, ni en las existencias, ni se hace referencia a los recursos recibidos con la condición de ser destinados a un fin determinado, dado que el balance sólo desglosa los epígrafes de deudores y acreedores a corto plazo afectos a la actividad propia y a la actividad mercantil.

Consecuentemente, consideramos importante que, si en una entidad no lucrativa pueden coexistir distintas actividades - no lucrativa y mercantil-, se plantee la conveniencia de alcanzar un cierto grado de desagregación que permita el suministro de información separada por cada tipo de actividad. Como

manifiesta Rodríguez Paredes (1999, p. 50), es fundamental la distinción clara y objetiva de aquellos bienes que estén afectos a actividades con finalidad lucrativa y los bienes que sean utilizados para las actividades propias del ente, al margen de los fondos recibidos con finalidad específica o de utilización restringida, bien de forma temporal o permanente.

Con relación a estos últimos fondos, Giménez Barriocanal (1995a, p. 60) establece que “la problemática específica de estas organizaciones, a efectos contables, la encontramos en aquellas operaciones en las que la entidad recibe una donación con una finalidad específica dentro de los distintos fines que tiene. Dichas aportaciones plantean un problema importante sobre la forma de reflejarlas en el balance”, dado que esta información resulta relevante, no solo en el ámbito interno sino también en el externo. Así, internamente, los recursos afectos a una actividad concreta, de las distintas desarrolladas por el ente, implican una importante restricción en las posibilidades de decisión para los gestores de la entidad. Por su parte, externamente, siempre que la gran mayoría de los recursos estuvieran ligados a alguna actividad, el margen de actuación en tareas de distribución de recursos sería mínima. De esta manera, al usuario externo le interesa saber cuál es el patrimonio comprometido para finalidades específicas y cuál puede ser libremente asignado a nuevas prioridades.

En este sentido, el FASB (1993, pfo.96) apunta que la información sobre los efectos de las restricciones impuestas por el donante es relevante para los usuarios de los estados financieros, dado que imponen responsabilidades especiales a los gestores de los entes para asegurar que utilizan dichos recursos donados tal y como se estipuló, pudiendo afectar lo anterior a las actuaciones de la organización, a su capacidad para proporcionar un nivel de servicios y a su liquidez.

Por esta razón, la información concerniente a los activos netos restringidos permanentemente es útil a efectos de determinar en qué medida los activos netos de un ente no lucrativo no son fuente para pagar a los acreedores, proveedores o empleados actuales o previsibles y no se espera

que estén directamente disponibles para la prestación de cualquier servicio. Por su parte, la información sobre los activos netos no restringidos y temporalmente no restringidos es necesaria para valorar la capacidad de la organización y sus limitaciones para destinar los recursos a prestar servicios o pagar en un futuro a los acreedores. Como señala Socías Salvá (1998, p. 23), “esto es especialmente importante desde un punto de vista de la liquidez de la entidad, dado que en caso de necesidad se podría optar por vender un bien, pero se necesita información para conocer si dicho bien está sujeto a algún tipo de restricción”.

La solución adoptada por el Plan General de Contabilidad de entidades no lucrativas, con el objetivo de simplificar y homogeneizar el balance, facilitando su comparación con el resto de unidades económicas, es la inclusión de la citada información en Memoria, lo cual potencia su importancia para comprender el resto de la información.

De este modo, se crea en la Memoria un apartado específico denominado “Elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil”, donde se recogen los elementos patrimoniales vinculados con la actividad lucrativa, y en la nota dedicada a “Ingresos y Gastos” se indicará el importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las actividades ordinarias de carácter mercantil de la entidad y su distribución por categorías de actividades así como por mercados geográficos. En relación con las condiciones asociadas a las entregas de fondos se señala, en la misma nota anterior, que en los ingresos de promociones, patrocinadores o colaboradores, así como los derivados de subvenciones, donaciones y legados de la actividad propia se indicarán las actividades a las que se destinan y, en su caso, las condiciones a las que están sujetas. Por tanto, entendemos que será también en este apartado donde se informará de todas las aportaciones de utilización restringida.

No obstante, esta forma de actuar conlleva, principalmente, dos inconvenientes; por un lado, que la información contenida en el balance no se ajusta al principio de imagen fiel, dado que presenta consolidadamente todos los bienes y recursos de la entidad, sin distinguir aquellos que están afectos a

actividades específicas; y, por otro lado, que si la información sobre aportaciones con finalidad específica no se recoge correctamente en el balance, se tiene la impresión que existe una falta de control sobre dichos bienes (Barriocanal, 1995a, p. 62).

Consecuentemente, consideramos que en el modelo de balance propuesto en la adaptación sectorial ha tenido mayor influencia la consecución de un marco informativo uniforme y similar a las entidades mercantiles, que las peculiaridades propias de estas entidades derivadas de la afectación de los recursos a distintos fines. Por tanto, juzgamos oportuno plantear como solución el desglose de las distintas partidas contenidas tanto en el Balance de Situación como en la Cuenta de Resultados, independientemente de lo establecido en la Memoria.

Otra carencia a reseñar en el balance de estos entes, y también dentro de la quinta parte del plan para estas entidades, es el registro y la valoración de los bienes aportados con derecho de recuperación y los bienes en préstamos gratuitos, los cuales pensamos que deben ser considerados como activos de los entes no lucrativos, aunque no sean de su propiedad, dado que son bienes cedidos para su uso y contribuyen a la consecución de sus objetivos¹⁷¹. Por tales motivos, consideramos interesante que se reflejen en los estados financieros todos los activos con los que cuenta la entidad para desarrollar su actividad, ya sea propietario o no de los mismos, con la única diferencia que de algunos poseerá la propiedad y de otros tan sólo el derecho a su uso.

De forma similar se manifiesta el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (1992, p. 74) con relación a la consulta realizada relativa a tales bienes dentro del ámbito de las administraciones públicas, lo que nos lleva a preguntarnos el motivo de no incluirlos en la adaptación dada la alta posibilidad de que existan en los organismos que nos ocupan.

¹⁷¹ Como hemos expuesto en anteriores epígrafes, el objetivo de las entidades no lucrativas no será la obtención de un beneficio, como ocurre en la empresa, sino la consecución de determinados fines sociales establecidos en sus estatutos.

Por tanto, el Balance de Situación propuesto para las entidades no lucrativas opta por una delimitación en base a una perspectiva jurídica, integrándose en él únicamente aquellos bienes y derechos cuya titularidad le corresponde a la entidad sujeto de contabilidad y no en base a un criterio económico, como ocurre en el Plan General Público, en cuyo caso se englobaría en el balance todo tipo de bienes y derechos de los que se espera en un futuro la contribución a la consecución de sus objetivos, de tal forma que se podría incorporar en este estado algunos elementos cuya titularidad no correspondiera a la entidad, siempre que su uso efectivo sea ejercido por ésta.

Otra deficiencia en la información que suministra el balance la encontramos en la valoración de los Bienes del Patrimonio Histórico, dado que en todas las circunstancias se registrarán al precio de adquisición¹⁷², según la Norma de Valoración 6ª de la adaptación, razón por la cual, en el supuesto de recibir un bien de esta naturaleza con carácter gratuito no se registrará por su valor venal, como sucede en el caso de los restantes bienes donados, sino que su importe asignado será nulo o, cuando corresponda, el incurrido hasta su incorporación al patrimonio de la entidad y, en esta última circunstancia, dicha cifra será despreciable en comparación con el valor del propio activo donado o legado. Ello conlleva problemas de falta de uniformidad, al existir bienes similares que, en función de cómo se adquieran, se registrarán o no; y, también, pérdidas de información, al haber activos en la organización no registrados, lo que repercute en la imagen fiel del patrimonio.

Esta postura adoptada supone una excepción al criterio general de contabilizar los bienes adquiridos a título gratuito al valor venal, al aparecer únicamente recogidos en la Memoria. A este respecto, Tua Pereda y Gonzalo Angulo (2001, p. 61) indican que es un error frecuente considerar que la información en los estados contables principales y la información en notas son dos especies parejas, ya sean sustitutivas o complementarias, dado que la información que se consigna en notas, que no sean descripciones de los

¹⁷² Lo anterior, también es ratificado en la Norma de Valoración 21 relativa a subvenciones, donaciones y legados.

principios, cuadros de cuentas o desagregación de movimientos de cuentas, es aquella que no se puede introducir en los estados contables, por no cumplir los requisitos de reconocimiento y, por tanto, es una información que el modelo contable no ha podido procesar. A tenor de lo anterior, consideramos que no sería el caso de tales bienes y en consecuencia apostamos por su anotación en el balance.

En efecto, al menos en determinados casos, parece innegable la escasa utilidad de la masa patrimonial del Inmovilizado, dado que su expresión contable en el balance no pone de manifiesto la totalidad de los recursos invertidos para la consecución de los objetivos de la entidad y, por tanto, no podemos hallar el verdadero coste de los diferentes servicios, ni valorar los resultados conseguidos por la entidad, esto es, la eficiencia de la gestión.

Por otra parte, la valoración del activo financiero se realiza, de la misma forma que en el Plan de 1990, a precio de adquisición y, al cierre del ejercicio, se deberán realizar las correcciones valorativas pertinentes, dotando para ello la correspondiente provisión, siempre que a dicha fecha el valor de adquisición sea mayor que el valor de mercado o el valor teórico contable, si no cotiza en bolsa. No obstante, como veremos en el capítulo siguiente, existen ciertas dudas sobre la adecuación de este criterio, apostando como alternativa en determinados casos por el valor razonable.

Por lo que respecta a la información que suministran los fondos propios, debemos señalar que ésta es diferente a la de una entidad lucrativa, puesto que no representa el derecho de propiedad de los socios o fundadores sobre el patrimonio de la entidad, al ser una de las características propias de este sector la imposibilidad de remunerar a los aportantes de capital y, en caso de disolución, tampoco los bienes y derechos resultantes de la liquidación se distribuirán entre asociados o fundadores, sino que deben destinarse a otra entidad no lucrativa privada que persiga similares fines, razón por la que consideramos que el concepto que se debe utilizar, más apropiado para estas entidades, es el de activo neto total, definido como la diferencia entre los activos de la organización y sus deudas. Del mismo modo, juzgamos

conveniente, como establece AECA (2002, p. 9), y de conformidad con las corrientes internacionales (ICAC, 2002, p. 130), que los saldos de asociados o fundadores pendientes de desembolso, estén o no exigidos, mientras que los mismos no se hagan efectivo deben de aparecer minorando los fondos propios y no en el activo del balance como lo establece la adaptación.

Todas las limitaciones anteriormente menoscaban la utilidad atribuida al balance, dado que si todos los medios económicos y financieros empleados por la entidad se encuentran recogidos conjuntamente, difícilmente se pueden conocer los recursos destinados a cada una de las actividades que lleve a cabo, tanto propias como mercantiles, perdiendo, de esta forma, calidad la información suministrada por el balance, lo cual conlleva la imposibilidad de hallar adecuadamente el coste de un servicio o los rendimientos de una actividad mercantil o la capacidad de la organización para seguir prestando servicios. Lo anterior se agrava, aún más si cabe, por la presencia de recursos controlados por la entidad sin registrar, tales como los bienes cedidos gratuitamente al uso o los bienes donados correspondientes al Patrimonio Histórico. Asimismo, la información sobre los activos restringidos y no restringidos se presenta como una premisa fundamental para conseguir una adecuada comprensión de la situación financiera de una organización no lucrativa, incluyendo su liquidez, flexibilidad financiera y la capacidad de continuar prestando servicios.

2.3.3.2. Cuenta de Resultados.

En una empresa lucrativa el resultado se presenta a través de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, donde aparecen, con la debida separación, los ingresos y gastos por naturaleza del ejercicio, los cuales por diferencia arrojan el beneficio o pérdida obtenido durante el mismo. De esta forma, tendremos un proceso productivo donde en un determinado período se sacrifican unos inputs -recursos-, que se valoran a precio de adquisición u otro similar, y se obtendrán unos outputs -bienes o servicios-, valorados a precio de venta en el mercado; la diferencia entre ellos nos dará el resultado en el citado período. Se puede decir que este estado contable es una pieza clave del análisis de la rentabilidad en

las entidades lucrativas, cuyo objetivo por naturaleza es la obtención de un beneficio neto para sus accionistas mediante la producción de un producto o la prestación de un servicio demandado por el mercado.

En las entidades no lucrativas, el resultado no es un buen indicador de la buena o mala gestión de la entidad, como sucede en las empresas, dado que el objetivo esencial de estas entidades, como se ha indicado en reiteradas ocasiones, no es obtener un beneficio económico para ser repartido entre sus socios o fundadores, sino que su finalidad es cubrir algunas de las necesidades sociales demandadas por la comunidad, en función de lo estipulado en sus estatutos o misión y, por tanto, como establece Anthony (1982, p. 9), “su éxito deberá medirse por la magnitud de los servicios prestados al aplicar los recursos disponibles” y no a través de la Cuenta de Resultados. En consecuencia, en estas entidades el cálculo del resultado pierde la importancia atribuida en las empresas de negocios y se convierte en un estado contable accesorio.

La ineficacia de la Cuenta de Resultados para conocer la eficacia de la gestión se produce como consecuencia de que los outputs -bienes y servicios- no son registrados, dado que los mismos son cedidos al mercado sin contraprestación o, en todo caso, con una por debajo de su coste y, en su lugar, se anotan los ingresos obtenidos a través de las aportaciones recibidas -subvenciones, cuotas de socios, etc.-. Respecto a lo anterior, Socías Salvá (1999, p. 62) señala que “la cuestión estriba en que el modelo contable que se utiliza en las entidades no lucrativas puras¹⁷³ recoge los inputs, o por lo menos la mayoría de ellos, pero no puede valorar los outputs del proceso productivo, y entonces se contabilizan como ingresos las subvenciones, donaciones y las aportaciones recibidas y no los outputs; con lo que el resultado no es el mismo y, por supuesto, no sirve para enjuiciar la actuación de los gerentes”. En el caso de entidades no lucrativas mixtas, es decir, aquellas que poseen actividades económicas junto con actividades propias, los outputs

¹⁷³ Recordemos que las entidades no lucrativas puras son aquellas que no desarrollan ninguna actividad de carácter mercantil o industrial, sólo actividades relativas a su finalidad no lucrativa.

correspondientes a las actividades mercantiles sí reciben valoración económica, pero dado que tales actividades se consideran accesorias dentro de estos entes, la mayoría de sus outputs seguirán sin ella. Por tanto, los ingresos de las entidades lucrativas representan una buena medida, aunque no perfecta, de las cantidades de bienes y servicios suministrados, no sucediendo igual en las entidades no lucrativas.

En cuanto a los gastos, salvo excepciones que puntualizaremos con posterioridad, en ambas entidades -lucrativas y no lucrativas- son los mismos y representan los recursos utilizados en un período contable. Por consiguiente, la diferencia de significado más importante reside en los ingresos, de lo que se deduce, como apunta Anthony (1982, p. 10), que “la Cuenta de Resultados de una entidad no lucrativa no puede tener el mismo significado que el estado de resultados en una empresa. En ésta, la última línea -la diferencia entre productos y gastos- mide el éxito en la consecución de los objetivos, lo cual no puede ocurrir en aquélla”.

Debido a lo anterior, Socías Salvá (1999, pp. 85-86) establece que para hablar de resultado en las entidades sin ánimo de lucro es necesario dar una solución a la valoración de los outputs o producción social del proceso productivo de estas entidades y, para ello, plantea dos alternativas. La primera sería la de buscar alguna forma de medir la actividad desarrollada por la entidad no lucrativa mediante la utilización de indicadores de gestión que se centren básicamente en el estudio de la eficacia, eficiencia y economía y, la segunda, investigar criterios alternativos de valoración monetaria de la producción social, esto es, tratar de determinar una valoración monetaria aproximada para los servicios que prestan en una economía de mercado.

Esta última alternativa será más o menos factible en el caso de las organizaciones que ofrecen un servicio que posea un mercado en el cual se pueda buscar un precio de referencia, como aplicar los costes de oportunidad. No obstante, tropieza principalmente con dos inconvenientes cuales son, por un lado, que esta valoración es contraria al espíritu de la idea social de cooperación y solidaridad, dado que deshumaniza la ayuda con cálculos más o

menos fríos y, por otro lado, existe una gran dificultad para buscar métodos alternativos válidos, los cuales llevarán siempre una carga de subjetividad (Sociás Salvá, 1999, p. 86-87).

Consecuentemente, tenemos que recurrir a la primera de las alternativas mencionadas para medir el éxito o fracaso de la gestión, dado que, como señala Mautz (1988, p. 587), “los costes no pueden compararse con los precios de venta si el precio de venta no existe, ni tampoco si la relación entre el coste y el precio de venta no es importante¹⁷⁴. Por tanto, no existe una medida natural de eficacia o eficiencia. La gerencia debería por supuesto ocuparse de la economía y de la eficiencia, pero el éxito debe ser determinado en términos distintos a los de satisfacción de un mercado y capacidad de generar beneficios”.

Franch Meneu (1990, p. 912) señala que “el concepto del beneficio sufrirá una transformación igualmente positiva pasando de una concepción meramente monetaria y a corto plazo hacia una interpretación más estable, duradera y que refleje valores humanos, difícilmente medibles en términos cuantitativos”.

De esta manera, Gonzalo Angulo y otros (1997, p. 92) establecen que “al no operar en régimen de competencia, el beneficio contable no resulta un indicador representativo de la gestión realizada. Así, la búsqueda de indicadores que sustituyan la utilidad que el beneficio aporta al sector empresas en la medida de la eficiencia y eficacia, es un reto para las entidades no lucrativas públicas y privadas”; y, del mismo modo, García Valderrama (1993, pp. 73-74) apunta la idea de los indicadores como medio para hallar el éxito de la gestión realizada, cuando indica que las organizaciones no lucrativas poseen múltiples objetivos y éstos no siempre pueden expresarse en términos cuantitativos; en ellos, el beneficio no es una medida válida para cuantificar la rentabilidad de las mismas. Como consecuencia de lo anterior, nos encontramos con la necesidad de diseñar una serie de indicadores para

¹⁷⁴ Las entidades no lucrativas prestan sus servicios sin coste alguno o a cambio de un precio simbólico o inferior a su precio de coste.

medir el grado de consecución de los objetivos -eficacia- y la eficiencia en la asignación de los recursos.

Por tanto, la Cuenta de Resultados en las entidades no lucrativas sólo mide la variación patrimonial del ejercicio, esto es, hasta qué punto las actividades desarrolladas por la entidad contribuyen a acumular o desacumular recursos y, por ende, al ahorro o desahorro de la organización; es decir, evalúa si la entidad ha vivido con arreglo a sus medios, si sus gastos no han superado a sus ingresos, pero en ningún caso representa el rendimiento o rentabilidad del proceso productivo desde el punto de vista económico. Si el excedente es positivo, se pone de manifiesto la mayor capacidad de la entidad para cumplir sus fines en el futuro. Por el contrario, si este excedente es negativo, denota, en general, que se están cumpliendo fines con el ahorro procedente de ejercicios anteriores. Es evidente pensar que si el ente produce excedentes negativos constantemente implicará una disminución del patrimonio, que de no ser compensado con nuevas aportaciones, podrá llevar a la desaparición de la entidad. De este modo, es importante que se obtengan excedentes positivos¹⁷⁵, puesto que ello conlleva el mantenimiento del capital y garantiza la continuidad de la organización, aunque no deben ser excesivos, porque pueden indicar que la entidad no está prestando todos los servicios deseados. Dicho excedente no será objeto de reparto, como hemos puesto de manifiesto en diversas ocasiones, sino que la totalidad del mismo se destinará a incrementar el patrimonio de la organización. Por tanto, la citada magnitud puede interpretarse como la viabilidad financiera de la organización, la capacidad o necesidad de endeudamiento.

Además, este estado nos informa sobre la financiación corriente obtenida y la naturaleza de los gastos en los que se han incurrido, proporcionando datos sobre las distintas partidas de ingresos y gastos. A título ilustrativo, Bellostas y otros (2002, p. 11) muestran, a través de unas encuestas realizadas a las asociaciones de utilidad pública de carácter nacional, que los gestores de estas

¹⁷⁵ Young (1983, p.1) argumenta que las entidades no lucrativa necesitan obtener superávit como garantía de poder financiar la reposición de activo fijo y la expansión de la organización en el futuro.

entidades valoran como muy útil la información de ingresos y gastos recogida en la misma, dado que les permiten conocer cómo se ha financiado la actividad de la entidad durante el ejercicio y en qué se han consumido esos recursos financieros.

A modo de conclusión, consideramos que la Cuenta de Resultados en las entidades privadas sin ánimo de lucro resulta inadecuada para la medición de los logros alcanzados por la organización sujeto de la contabilidad en el ejercicio de sus competencias y, por ende, irrelevante para la evaluación de la eficacia de sus actuaciones, aunque la consideramos útil como suministradora de datos relativos a las distintas partidas de gastos e ingresos acaecidos en el periodo.

En cuanto a la estructura, normas de elaboración y contenido de la Cuenta de Resultados establecida en la adaptación sectorial, tenemos que señalar que, al igual que ocurre en el balance, no existen grandes diferencias con respecto al P.G.C. de 1990. En tal sentido, dicho documento permite, además de conocer el excedente o déficit obtenido por la entidad, analizar su composición y desglosarlo en función de su naturaleza¹⁷⁶. De este modo, obtendremos los resultados de la explotación -ingresos y gastos derivados de las actividades realizadas por la organización, tanto propias como mercantiles-, los resultados financieros -ingresos derivados de la colocación de activos financieros y gastos derivados de la obtención de financiación ajena-, los resultados de las actividades ordinarias -la suma de los resultados de la explotación y financieros-, los resultados extraordinarios -ingresos y gastos por operaciones excepcionales que pueda realizar la entidad-, los resultados antes de impuestos -la suma de los resultados de la explotación, financieros y extraordinarios- y, finalmente, el excedente positivo o negativo del ejercicio. Además, en este modelo se han incluido algunos epígrafes específicos para recoger los flujos económicos propios de estas entidades.

¹⁷⁶ La Cuenta de Resultado económico patrimonial de los organismos públicos no recoge dicho desglose.

De esta forma, la estructura que presenta la Cuenta de Resultados para las entidades no lucrativas es la recogida en el cuadro 2.16.

ESTRUCTURA DE LA CUENTA DE RESULTADOS

DEBE	Ej. N	Ej. N-1	HABER	Ej. N	Ej. N-1
A) GASTOS 1. Ayudas monetarias y otros a) Ayudas monetarias b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno c) Reintegro de ayudas y asignaciones 2. Aprovisionamientos 3. Reducción de existencias de productos terminados y en curso de fabricación 4. Gastos de personal a) Sueldos, salarios y asimilados b) Cargas sociales 5. Dotación para amortización de inmovilizado 6. Otros gastos a) Servicios exteriores b) Tributos c) Otros gastos de gestión corriente d) Dotación al fondo de reversión 7. Variación de las provisiones de la actividad I. RESULTADOS POSITIVOS DE EXPLOTACIÓN (B1+B2+B3+B4+B5-A1-A2-A3-A4-A5-A6-A7) 8. Gastos financieros y gastos asimilados a) Por deudas con entidades del grupo b) Por deudas con entidades asociadas c) Por deudas con terceros y gastos asimilados d) Pérdidas de inversiones financieras 9. Variación de las provisiones de inversiones financieras 10. Diferencias negativas en cambio II. RESULTADOS FINANCIEROS POSITIVOS (B6+B7+B8+B9-A8-A9-A10) III. RESULTADOS POSITIVOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (AI+AII-BI-BII) 11. Variación de las provisiones de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control 12. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control 13. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias 14. Gastos extraordinarios 15. Gastos y pérdidas de otros ejercicios IV RESULTADOS EXTRAORDINARIOS POSITIVOS (B10+B11+B12+B13+B14-A11-A12-A13-A14-A15) V. RESULTADOS POSITIVOS ANTES DE IMPUESTOS (AIII+AIV-BIII-BIV) 16. Impuesto sobre Sociedades 17. Otros impuestos VI. EXCEDENTE POSITIVO DEL EJERCICIO IO (AHORRO) (AV-A16-A17)			B) INGRESOS 1. Ingresos de a entidad por la actividad propia a) Cuotas de usuarios y afiliados b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado del ejercicio d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados 2. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil 3. Aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación 4. Otros ingresos a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente b) Otras subvenciones afectas a la actividad mercantil c) Exceso de provisiones de riesgos y gastos 5. Trabajos efectuados por la entidad para el inmovilizado I. RESULTADOS NEGATIVOS DE EXPLOTACIÓN (A1+A2+A3+A4+A5+A6+A7-B1-B2-B3-B4-B5) 6. Ingresos de participaciones en capital a) En entidades del grupo b) En entidades asociadas c) En entidades fuera del grupo 7. Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado d) De entidades del grupo e) De entidades asociadas f) De entidades fuera del grupo 8. Otros intereses e ingresos asimilados a) De entidades del grupo b) De entidades asociadas c) Otros intereses d) Beneficios en inversiones financieras 9. Diferencias positivas de cambio II. RESULTADOS FINANCIEROS NEGATIVOS (A8+A9+A10-B6-B7-B8-B9) III. RESULTADOS NEGATIVOS DE LAS ACTIVIDADES ORDINARIAS (BI+BII-AI-AII) 10. Beneficios en enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control 11. Beneficios por operaciones con obligaciones propias 12. Subvenciones, donaciones y legados de capital y otros afectos a la actividad mercantil traspasados al resultado del ejercicio 13. Ingresos extraordinarios 14. Ingresos y beneficios de otros ejercicios IV RESULTADOS EXTRAORDINARIOS NEGATIVOS (A11+A12+A13+A14+A15-B10-B11-B12-B13-B14) V RESULTADOS NEGATIVOS ANTES DE IMPUESTOS (BIII+BIV- AIII-AIV) VI. EXCEDENTE NEGATIVO DEL EJERCICIO (DESAHORRO) (BV+A16+A17)		

Cuadro 2.16. Fuente: Real Decreto 776/1998.

En relación con la misma, debemos significar que los principales cambios introducidos en comparación con el modelo propuesto para las entidades lucrativas, al margen de lo apuntado con anterioridad en relación con su utilidad y su distinta significación, son los siguientes:

- Han sido definidas nuevas cuentas para registrar los gastos e ingresos, distinguiendo entre los propios de su actividad y los de carácter mercantil. Con este objetivo se han incorporado los epígrafes “Ayudas monetarias y otros” e “Ingresos de la entidad por la actividad propia”, donde se anotan los gastos e ingresos, respectivamente, que son considerados específicos de la propia actividad no lucrativa de estos entes.
- Las subvenciones, donaciones o legados que no estén destinados a la estructura fija de la entidad se imputarán, unas como ingresos ordinarios, si están afectos a la actividad propia; y otras como ingresos extraordinarios, si se encuentran relacionados con la actividad mercantil, siempre en el ejercicio en el cual se presta el servicio o en el que se produce el gasto para el cual la subvención se concedió. Por el contrario, en el supuesto de tratarse de subvenciones, donaciones o legados destinados a la estructura fija de la entidad, se deberán imputar, de igual modo, como ingresos ordinarios o como extraordinarios del ejercicio, en proporción a la depreciación experimentada por los activos financiados con dichas cantidades. En el caso de bienes no depreciables, se imputarán al resultado del ejercicio en el que se produzca sus enajenaciones o bajas de inventario. Y en el supuesto de que las subvenciones, donaciones y legados, destinados al desarrollo de cualquier actividad -propia o mercantil- no tuvieran un plazo concreto de ejecución en las condiciones de su concesión, la entidad establecerá el criterio de imputación a resultados de las mismas a lo largo de la ejecución de dicha

actividad, pudiéndose considerar un plazo plurianual.

- El Impuesto de Sociedades, para aquellas entidades que deben liquidarlo, queda recogido en la Cuenta de Resultados, considerándose como un gasto del ejercicio económico, por la cuantía devengada, registrando al mismo tiempo el compromiso de pago.

Respecto al modelo de Cuenta de Resultados establecido en la adaptación, consideramos que aunque pretende mejorar la calidad informativa, introduciendo la distinción entre gastos e ingresos afectos a la actividad propia de los relacionados con la actividad mercantil, no es menos cierto que los gastos indicados como propios de la actividad - “Ayudas monetarias y otros”- sólo recogen algunos de los ocasionados por dicha actividad, tales como las ayudas monetarias concedidas a terceros, los gastos producidos por los voluntarios y otros colaboradores¹⁷⁷ y las cantidades entregadas a los órganos de gobierno como consecuencia del reembolso de los gastos, debidamente justificados, que el desempeño de su función les ocasionan. Por tanto, si las ayudas consisten en entregas de bienes o prestación de servicios, en lugar de ayudas monetarias, se registrarán en las correspondientes cuentas de gastos por naturaleza del bien o servicio prestado, donde se anotarán también las procedentes de actividades mercantiles. A tal respecto, Arthur Andersen (1999, p. 15) advierte que “en la ejecución de las actividades propias de la entidad se generan gastos de muy distinta naturaleza no recogidos, según el PGC adaptado a las entidades no lucrativas, en el grupo de Ayudas monetarias de la entidad y otros gastos de gestión, sino en otros gastos por naturaleza”. De este modo, juzgamos importante, en el supuesto de que la organización realice actividades mercantiles, que se establezca una separación a nivel de cuentas de cuatro dígitos que permita diferenciar los gastos derivados de la actividad propia de los de la actividad mercantil y que, posteriormente, revierta en una diferenciación dentro de la Cuenta de Resultados del ejercicio, de tal modo que

¹⁷⁷ Gastos relacionados con las actividades propias de la entidad como son gastos de comida, transporte, vestuario, etc.

se distingan dentro de los resultados de explotación, los de la actividad propia y los de la actividad mercantil.

Del mismo modo, el Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España (ICAC, 2002, p. 340) señala que la formulación dentro de sus Cuentas Anuales de una cuenta de pérdidas y ganancias de corte tradicional, tiene poco sentido, al tiempo que reporta poca utilidad para medir la actuación general de la entidad a la que corresponda. Bajo esta perspectiva, entiende que el resultado económico derivado de las actividades lucrativas que pueda desarrollar la entidad, debe calcularse y presentarse de forma similar a como lo hace cualquier empresa. Asimismo, considera que para la presentación de las variaciones que haya podido experimentar el patrimonio social durante un ejercicio como consecuencia de la realización de las actividades no lucrativas realizadas -resultado no lucrativo-, debería reflejarse con los criterios propios de la actividad no lucrativas, de forma que se pudiera identificar claramente los gastos de la entidad y los ingresos necesarios para llevarla a cabo. La forma de conseguir lo indicado anteriormente, según el citado organismo, sería diferenciar ambas actividades claramente en el documento que recoja el resultado total de la entidad, o bien desglosando esta información en las notas de la memoria de las Cuentas Anuales.

Así, estimamos interesante una clasificación de la Cuenta de Resultados segmentada por funciones o actividades, según los principales programas de servicios y actividades de apoyo, dado que aunque tampoco sirve para medir el éxito de la gestión, sí permite al menos conocer los esfuerzos realizados por la asociación, al mostrar las operaciones desarrolladas por la entidad y los gastos empleados en cada servicio y, por ende, ofrece información para elaborar indicadores de gestión que nos sirva para medir la eficacia y eficiencia de su gestión. Para ello, será necesario establecer un sistema adecuado de codificación a partir del anterior que distinga entre actividad propia y actividad mercantil y, dentro de estos dos grupos, que clasifique por funciones, programas y proyecto. En este sentido, Anthony (1982, p. 10) apunta que “las cantidades gastadas para cada programa no representan las cantidades de

servicios prestado, pero indican las magnitudes relativas de esfuerzo”. No obstante, consideramos que aunque la Cuenta de Resultados funcional puede ser mucho más útil para conocer la actividad de la organización, entendemos que dicha información debe ser adicional a la Cuenta de Resultados por naturaleza, dado que como señala Socías Salvá (1998, p. 24) “la opción tomada en esta adaptación es consecuente con el marco conceptual marcado implícitamente con el Plan General”; además, dicha Cuenta de Resultados por naturaleza nos permitirá la comparación con otras unidades económicas. Del mismo modo, el FASB (1993, pfo. 57) indica, en relación con la cuenta de resultados por funciones, que esta información puede ser comunicada tanto en una cuenta de pérdidas y ganancias como en notas a los estados financieros, estimando de esta manera el citado organismo su carácter adicional. Esta Cuenta de Resultados segmentada por funciones solucionaría el problema de la afectación de determinados ingresos, puesto que en las entidades no lucrativas, como hemos señalado en el anterior epígrafe, es frecuente que determinados recursos se destinen a programas concretos, ya sea por voluntad de los terceros o por acuerdo de la entidad.

Otras de las problemáticas típicas de estos entes, no recogida en la adaptación sectorial, son las donaciones no dinerarias materializadas en entregas de bienes¹⁷⁸ o prestación de servicios, así como las aportaciones de trabajos voluntarios. Dichas operaciones no se producen habitualmente en las entidades lucrativas, y en las no lucrativas, cuyo devenir es más frecuente, no son registradas contablemente, lo cual conlleva una pérdida de información, dado que existen *inputs* sin registrar.

Por lo que respecta al registro de las amortizaciones, como veremos en el capítulo siguiente, se han barajado distintas posibilidades que van desde su no contabilización a la contabilización de la depreciación de todos los activos fijos como sucede en la contabilidad empresarial. Finalmente, la adaptación se decantó por su inclusión, tanto la concerniente a los activos donados como los

¹⁷⁸ Nos estamos refiriendo a los bienes que suplen gastos corrientes de administración o actividades.

adquiridos a título oneroso, a excepción de los Bienes de Patrimonio Histórico que no se amortizan y cuyo argumento expusimos anteriormente.

Asimismo, otro de los temas que la adaptación no da respuesta es la contabilización de los gastos incurridos por las organizaciones en la captación de fondos para sus fines propios, tales como rifas, cenas de galas, certámenes, maratones televisivos, rastrillos, tómbolas, campeonatos deportivos, etc.

En cuanto a la utilidad de la Cuenta de Resultados creemos que ha quedado suficientemente claro, en la primera parte de este epígrafe, que posee una importancia menor para las entidades no lucrativas dado que la misma no muestra información sobre la gestión de estas organizaciones, precisando de otros indicadores que nos midan los logros alcanzados por la entidad en término de eficacia y eficiencia. Dicho estado únicamente nos reportará información relativa a la variación patrimonial neta del ejercicio, los recursos aplicados por naturaleza para la consecución de sus fines, siempre y cuando este registro sea completo¹⁷⁹, y la financiación corriente obtenida.

2.3.3.3. Memoria.

La Memoria en estos organismos constituye una importante fuente de información para el usuario de la información económico-financiera, del mismo modo que ocurre en las empresas lucrativas y en los organismos públicos, dado que completa, amplía y comenta la información contenida en el Balance de Situación y en la Cuenta de Resultados, permitiendo su correcta interpretación. Así, encontramos en la misma datos muy útiles para la toma de decisiones, tales como los movimientos operados en determinadas cuentas - Inmovilizado material, inmaterial y financiero, bienes del Patrimonio Histórico, amortización, existencias, fondos propios, etc.-, la propuesta de aplicación del excedente del ejercicio, la conciliación del resultado contable del ejercicio con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades -resultado fiscal-, el cuadro de financiamiento, la cuenta de resultados analítica y la liquidación del

¹⁷⁹ Cabe recordar que existen *inputs* aplicados que no se registran como por ejemplo el trabajo de los voluntarios.

presupuesto, entre otros.

No obstante, la Memoria adquiere, si cabe, mayor relevancia en estos entes, dado que, como hemos puesto de manifiesto anteriormente, el Balance y la Cuenta de Resultados siguen esencialmente el modelo propuesto en el Plan General de Contabilidad de 1990, recogándose la información más específica y novedosa en notas explicativas dentro de la Memoria. De este modo, en la Introducción a la Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, se establece que se debe incluir información sobre las actividades realizadas en cumplimiento de los fines de la entidad, información sobre usuarios y beneficiarios, personas empleadas, ingresos, gastos, patrimonio, cambios en los órganos de gobierno y representación y cualquier otra información que sin estar contemplada en el modelo de Memoria sea necesaria para que las Cuentas Anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad. Dentro de la misma, adquiere especial relevancia la liquidación del presupuesto como estado fundamental que suministra información muy interesante para el control a posteriori de estas entidades.

Con relación a su estructura -cuadro 2.17-, debemos significar que el modelo de Memoria propuesto en la adaptación es similar al de las entidades lucrativas, aunque claro está, incluyendo los aspectos característicos de estos entes, dado que no podemos olvidar las mismas pueden llevar a cabo multiactividad.

**CONTENIDO DE LA MEMORIA DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS
(MODELO NORMAL)**

Nº de Nota	Descripción	Nº de Nota	Descripción
1	Actividad de la entidad ¹⁸⁰	14	Provisiones para pensiones y obligaciones similares
2	Base de presentación de las Cuentas Anuales	15	Otras provisiones del grupo 1
3	Aplicación del excedente	16	Deudas no derivadas de la actividad
4	Normas de valoración	17	Situación fiscal
5	Gastos de establecimiento	18	Garantías comprometidas con terceros y otros pasivos contingentes
6	Inmovilizado inmaterial	19	Ingresos y gastos
7	Bienes del Patrimonio Histórico (○)	20	Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios (○)
8	Inmovilizado material	21	Otra información
9	Inversiones financieras	22	Acontecimientos posteriores al cierre
10	Existencias	23	Cuadro de financiación
11	Usuarios y otros deudores de la actividad propia (○)	24	Cuenta de resultados analítica ¹⁸¹ (optativa)
12	Fondos propios	25	Base de presentación de la liquidación del presupuesto (○)
13	Subvenciones, donaciones y legados	26	Información sobre la liquidación del presupuesto (○)

Cuadro.2.17. Fuente: Elaboración propia a partir del modelo propuesto en el Real Decreto 776/1998.

(○) Este epígrafe constituye una novedad en las normas de adaptación.

De este modo, la Memoria contiene 26 notas explicativas, frente a las 21 del modelo normal propuesto en el Plan General de 1990 para las entidades lucrativas y sus principales aportaciones, en comparación con éste, son las citadas a continuación:

- La información presupuestaria representada por la liquidación del presupuesto se puede considerar como una de las novedades más importantes dentro de la Memoria, expresándose la misma mediante la aplicación del principio de devengo y de registro.
- La obligatoriedad de la elaboración del cuadro de financiamiento para todas las organizaciones, cualquiera que

¹⁸⁰ En esta nota se señalarán los fines y las actividades específicas a las que se dedica la entidad no lucrativa, señalando los usuarios o beneficiarios de las mismas.

¹⁸¹ Tiene carácter adicional, pudiendo la entidad optar por su elaboración aplicando el modelo que se adjunta en el plan.

sea su tamaño, sin posibilidad de omitirlo en el caso de presentar modelos abreviados, tal y como sucede en las entidades lucrativas.

- En la norma de elaboración de las Cuentas Anuales -norma 7ª dedicada a la Memoria-, se establece que “aquellas entidades que realicen conjuntamente actividades sin fines de lucro con actividades ordinarias de carácter mercantil, deberán diferenciar dentro del inmovilizado, las existencias, así como en los gastos e ingresos de explotación, los afectos a actividades propias y los que están afectos a actividades mercantiles, determinando el resultado de explotación que corresponde a cada una de estas actividades, para lo que se creará un apartado específico con la siguiente denominación: Elementos patrimoniales afectos a actividades mercantiles”. No obstante, tenemos que poner de manifiesto que esta exigencia apuntada no es desarrollada posteriormente de forma clara en el contenido de la Memoria, no haciendo más mención a la misma.
- Se incluye información relativa a los Bienes del Patrimonio Histórico, donde se detallan los movimientos de cada cuenta durante el ejercicio, así como información de las revalorizaciones efectuadas, adquisiciones a empresas del grupo o asociadas; característica de las inversiones fuera de nuestro país, bienes no afectos directamente a la actividad propia, bienes entregados como garantías, subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con los mismos¹⁸²; compromisos de compra y de venta y, cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecten a estos

¹⁸² Esta información tendrá gran importancia, dado que como hemos señalado, según la norma de valoración 21 PGC de entidades no lucrativas relativa a los bienes del Patrimonio Histórico entregados mediante una subvención, donación o legado, no aparecen en el balance, dado que su precio de adquisición es nulo y, por tanto, se deberá mostrar en este apartado de la Memoria.

bienes.

- La información sobre los bienes de Inmovilizado material es prácticamente igual a la señalada para los bienes del Patrimonio Histórico; en consecuencia, se deberán apuntar también los bienes no afectos directamente a la actividad propia.
- En la nota explicativa sobre “subvenciones, donaciones y legados” es necesario diferenciar, tanto en las recogidas en el Balance como en las de la Cuenta de Resultados, las vinculadas a la actividad propia y, en su caso, a la actividad mercantil. Además, se debe informar, por una parte, sobre su origen, especificando si se reciben del sector privado o del sector público y, en estas últimas, se indicará el ente que las concede, precisando, en todo caso, si el otorgante de la misma es la Administración estatal, autonómica o local y, por otra parte, en el supuesto de subvenciones, donaciones o legados sujetos a restricciones se debe mostrar el cumplimiento o incumplimiento de las condiciones asociadas a las mismas.
- Dentro del apartado de “Otras provisiones del grupo 1”, se suministra información relativa a la Provisiones para reparaciones y conservaciones de bienes del Patrimonio Histórico, dado que, como hemos apuntado en epígrafes anteriores, dichos bienes no se amortizan, sino que anualmente se dota una provisión con el objeto de recoger los gastos que necesitan estos bien para hacer frente cada cierto número de años a grandes reparaciones y trabajos de conservación.
- En el epígrafe de “Ingresos y gastos” -nota 19-, aparecen como novedades, por una parte, la inclusión del importe de los gastos de administración del patrimonio de la entidad, indicando el importe de cada partida de la Cuenta de

Resultados que afecta a dicho concepto¹⁸³; por otra parte, el desglose de la partida de “Ayudas monetarias”, recogiendo los reintegros producidos y distinguiéndolos por actividades¹⁸⁴; y, finalmente, la información sobre ingresos de promociones, patrocinadores y colaboradores, así como los derivados de subvenciones, donaciones y legados de la actividad propia, indicando las actividades a que se destinan y las condiciones a las que están sujetas.

En relación con los gastos de administración, debemos señalar que dicho concepto no tiene el mismo significado que en las empresas de negocios, es decir, no simboliza aquellos gastos que soporta la infraestructura organizativa común de la empresa, sino que tienen un alcance más restrictivo. En tal sentido, podemos definirlo, siguiendo la Ley 50/2002 sobre Fundaciones, artículo 27, como “...los directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación, y aquellos otros de los que los patronos tienen derecho a resarcirse¹⁸⁵ de acuerdo con artículo 15.4”. Por tanto, serán los gastos debidamente justificados que el desempeño de sus funciones dentro de la entidad les ocasione. A título de ejemplo podemos enumerar los gastos de viajes, desplazamiento, alojamientos, manutención, etc.

¹⁸³ El importe de los gastos de administración en las fundaciones adquiere gran importancia, dado que en estas entidades, de acuerdo con el Real Decreto 316/96, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal, artículo 14.5, el importe de los gastos de administración no podrá ser superior al 10 % de los ingresos o rentas netos obtenidos en el ejercicio. No obstante, previa solicitud debidamente justificada del Patronato, el Protectorado podrá autorizar, para cada ejercicio, la elevación de dicho importe hasta un máximo del 20%”.

¹⁸⁴ Para facilitar la obtención de la información que se requiere en la Memoria, consideramos conveniente que las cuentas 650 “Ayudas monetarias individuales”, 651 “Ayudas monetarias a entidades y 652 “Ayudas monetarias realizadas a través de otras entidades o centros” se desglose a nivel de cuatro dígitos atendiendo a cada una de las actividades que desarrolle el ente.

¹⁸⁵ El artículo 15.4 señala que “los patronos ejercerán sus funciones gratuitamente sin perjuicio del derecho a ser reembolsado de los gastos debidamente justificados que el cargo les ocasione en el ejercicio de su función”.

Socías Salvá (1999, p. 94) apunta que “independientemente de las obligaciones jurídicas que limitan este tipo de gastos, desde el punto de vista social, no está bien considerado que los gastos de administración sean elevados. En entidades no lucrativas puras ésto es bastante lógico ya que es prioritario destinar el máximo posible de los recursos a las acciones sociales y humanitarias” y consideramos que, motivado por lo anterior, dicha información debe ser incluida en la Memoria y estar restringida por la normativa vigente.

- Se crea la nota 20, denominada “Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios”, para informar, en primer lugar, sobre los bienes y derechos que formen parte de la dotación fundacional o fondo social y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, detallando los elementos significativos incluidos en las distintas partidas del balance; y, en segundo lugar, sobre el destino de las rentas e ingresos a la realización de los fines de las fundaciones o asociaciones, dado que, de acuerdo con el artículo 27 de la Ley 50/2002 de Fundaciones, a la realización de los fines de la fundación deberá ser destinado al menos el 70 por 100 de los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales resultados o ingresos, debiéndose destinar el resto a administración¹⁸⁶, a incrementar la dotación fundacional.

¹⁸⁶ Recordemos que según el artículo 14 del Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, el importe de los gastos de administración no podrá ser superior al 10% de los ingresos o rentas netos obtenidos en el ejercicio. No obstante, previa solicitud debidamente justificada del Patronato, el Protectorado podrá autorizar, para cada ejercicio, la elevación de dicho importe hasta un máximo del 20%.

En el caso de que la aplicación de las reglas anteriores impidiera a la Fundación la adecuada gestión de su patrimonio, el Protectorado podrá autorizar, con carácter excepcional, para un ejercicio determinado, que el importe de los gastos de administración se calcule en función del importe del patrimonio neto de la Fundación, con el límite máximo del 5 %, siempre que con ello no se disminuya la dotación fundacional.

Las aportaciones efectuadas en concepto de dotación patrimonial, bien en su constitución o en otro momento posterior, no serán computables a los efectos de lo indicado anteriormente.

En el caso de que la entidad sea una asociación, sólo le será aplicable lo anterior cuando esté declarada de utilidad pública. No obstante, la adaptación establece que aunque no está obligada a confeccionar la información anterior, se deberá adaptar el modelo propuesto a fin de dar información sobre el destino de las rentas e ingresos.

- Y, finalmente, en “Otra información” -epígrafe 21 de la Memoria-, se incluirán, entre otros, los cambios de los órganos de gobierno, dirección y representación, el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengadas durante el año por este órgano. Sin embargo, debemos significar que de acuerdo con la normativa jurídica aplicable a las fundaciones y a las asociaciones de utilidad pública, los cargos directivos deberán ejercer sus funciones gratuitamente, sin que en ningún caso puedan percibir retribución por el desempeño de sus funciones, si bien tendrán derecho al reembolso de los gastos debidamente justificados en que incurran por sus atribuciones. Por tanto, cabe entender que a lo que se refiere esta nota explicativa cuando señala los sueldos, dietas y remuneraciones que puedan percibir la junta directiva en las asociaciones o los patronos en las fundaciones, será por ostentar adicionalmente a su cargo, un puesto de trabajo dentro de la entidad, el cual sí puede estar retribuido.

En cuanto a las salvedades encontradas dentro del modelo propuesto de Memoria para estas entidades, debemos señalar que, dada la importancia del presupuesto en estas organizaciones, la información presupuestaria debería

ser considerada como un estado independiente, de igual modo que ocurre en los organismos públicos.

Por otro lado, en relación con el cuadro de financiación, aunque consideramos que puede ser interesante la información que suministra, cuyo objetivo principal es plasmar, de manera resumida, los recursos obtenidos en el ejercicio, clasificarlos según sus distintos orígenes, así como expresar cómo se han utilizado o invertido los mismos, concretándose tal aplicación o inversión en inmovilizado o en circulante y, de esta manera, poner de manifiesto el efecto que han tenido las distintas operaciones realizadas por la entidad sobre su capital circulante -activo circulante menos pasivo circulante- y permitir la obtención de conclusiones acerca de la evolución de la actividad y de su estructura financiera, pensamos que es excesiva la obligatoriedad de dicho documento para todas las entidades, dado que muchas de ellas son de reducido tamaño y les resulta muy complejo su elaboración. Además, creemos que es un agravio comparativo que a ciertas entidades lucrativas en función de su tamaño no se les exija y, sin embargo, a entes sin fines de lucros sí.

A tal respecto, AECA (2002, p. 26) señala que la tendencia internacional¹⁸⁷ se inclina por la incorporación del Estado de Tesorería en las Cuentas Anuales, sustituyendo al actual Estado de Origen y Aplicación de Fondos, debido a que la información que suministra aquel resulta mucho más útil para valorar las necesidades de tesorería presentes y futuras de la entidad. Así, el Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España (2002, p. 148) recomienda que el Cuadro de Financiación sea sustituido, de conformidad con las corrientes internacionales, por un Estado de Tesorería por actividad. No obstante, es evidente que la información que no se encuentre en el estado de flujo efectivo y que sí se encontraba en el cuadro de financiación debe aportarse de alguna manera, planteándose para ello dos soluciones, una la mantener el cuadro de financiación y la otra incluir dicha información en las notas en la Memoria.

¹⁸⁷ Las entidades no lucrativas norteamericanas elaboran anualmente, de conformidad con el FASB nº 117, un Estado de Flujo de Tesorería.

De este modo, de conformidad con la Comisión de Expertos para la reforma de la contabilidad en España (2002, p. 133), apostamos por la segunda de las soluciones y, por tal motivo, en la Memoria se debería incluir, al menos, las transacciones no monetaria de especial significación.

Y, finalmente, estimamos que en la Memoria se debería incluir información de carácter económico-social, puesto que en estas entidades dichos datos resultan útiles para cuantificar los servicios que ofrecen a la sociedad, razón por la que se deben utilizar los indicadores de gestión, los cuales tienen un componente social importante. En este sentido, estamos de acuerdo con Socías Salvá (1999, p. 118) cuando señala que a la Memoria se le debe añadir información sobre los siguientes aspectos:

- Los objetivos operativos previstos y realizados, puesto que es necesario hacer constar la diferencia entre lo que se pretendía conseguir y lo que se ha conseguido. En definitiva estamos ante lo que denominamos producción social o outputs finales.
- Actividades previstas y realizadas para llevar a cabo los objetivos (outputs intermedios).
- Impacto social previsto y conseguido -outcome-.
- Medios para llevar a cabo los objetivos previstos. Su cuantificación monetaria quedará reflejada en el presupuesto de gastos. En la memoria se debería incluir, también, la parte cualitativa.
- Indicadores de economía, eficacia y eficiencia utilizados para la evaluación de la entidad, en general, y de sus proyectos, en particular.
- Información sobre el voluntariado. Tipos de tareas que

realizan, horas de dedicación y valoración a coste de oportunidad.

- Información sobre la posibilidad de valorar la producción social de la entidad, ya sea en el mercado real o en un mercado potencial a través de aproximaciones. Valoración alternativa de los ingresos.

Asimismo, Gimenez Barriocanal (1995a, pp. 68-69) señala que la Memoria debe contener una serie de medidores de los resultados alcanzados, por actividad o programa, de modo que refleje el nivel de consecución de los objetivos previstos. Por tanto, consideramos de suma importancia que, al mismo tiempo que estas entidades asumen mayor importancia dentro de la sociedad, se les exija más transparencia y una mayor eficacia y rentabilidad social en su gestión.

En definitiva, debemos señalar, del mismo modo que ocurre en los entes lucrativos, que la utilidad que reporta la Memoria a los usuarios de estas organizaciones es la de una mayor y mejor comprensión de la información económico-financiera suministrada por el Balance de Situación y de la Cuenta de Resultados, lo cual ayudará al análisis contable de estos estados. Sin embargo, creemos que dicha utilidad se incrementaría en la medida que incluyésemos información adicional de carácter social, lo cual se podría conseguir a través de indicadores de gestión.

2.3.4. Las normas de valoración.

Las normas de valoración aplicables a las entidades sin fines de lucro respetan, desde un punto de vista general, los criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad de 1990, salvo casos puntuales donde podemos destacar diferencias sustanciales.

De esta manera, podemos señalar como criterios específicos para estas entidades los siguientes -expuestos de forma sintetizada en el cuadro 2.18 -:

- Criterios para valorar los bienes del patrimonio histórico.
- Criterios para valorar los ingresos y gastos propios.
- Criterios para valorar las donaciones, legados y subvenciones recibidos que no sean reintegrables.
- Criterios para registrar el Impuesto sobre sociedades.

Respecto a los mismos, debemos indicar que han sido ya objeto de análisis y crítica en epígrafes anteriores en función de su incidencia en las Cuentas Anuales.

CRITERIOS DE VALORACIÓN ESPECÍFICOS DE LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO

BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO	Se valoran a precio de adquisición, incluso en el caso de que los bienes sean donados o legados, no se amortizan y se constituye una provisión para reparaciones y conservaciones	
GASTOS PROPIOS	Ayuda acordada	Se registrarán en el momento de la aprobación de la concesión y por el importe acordado
INGRESOS PROPIOS	Cuotas de afiliados y usuarios	Se reconocerán como ingresos en el período al que correspondan
	Promociones, patrocinios y colaboraciones	Se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan
SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS NO REINTEGRABLES	Los elementos patrimoniales recibidos se valoran al valor venal, con el límite máximo del valor de mercado y las subvenciones, donaciones o legados 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	
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	Se considerarán diferencias permanentes los resultados correspondientes a actividades exentas realizadas por la entidad a la hora de cuantificar el gasto devengado por dicho impuesto	

Cuadro 2.18. Fuente: Elaboración propia.

De acuerdo con la norma 21ª de valoración, el período de imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados variará en función del tipo de bien en el cual se materializan. De este modo nos encontramos con los siguientes casos:

- Si se materializan en inmovilizado material o inmaterial, su

imputación a resultados se efectuará en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los elementos, esto es, en función de sus vidas útiles. En el supuesto de que el activo no se amortice, la subvención se imputará a resultados en el ejercicio en el cual se produzca su venta o baja en inventario.

- Si, por el contrario, se realizara en existencias, se aplicará a resultados cuando se produzca su enajenación, depreciación o baja en inventario.
- Si su materialización se hiciese en condonación, asunción o pago de deudas, se llevará a resultados en el ejercicio en el cual se produzca dicha circunstancia.
- Si se efectúa en intereses de deudas, se debe tener presente el momento en el que se devenguen los intereses objetos de la subvención, donación o legado.
- Si se llevara a cabo en activos financieros y valores negociables, su imputación a resultados se produce cuando tenga lugar la enajenación, depreciación o baja de inventario de los mismos.
- Y, finalmente, si se materializa en tesorería, su aplicación a resultados tendrá lugar en el momento de la concesión del dinero si éste no tiene una finalidad específica o, en el caso de que gozara de la misma, en función de ésta.

Con esta norma de valoración se resuelve la problemática de las donaciones o subvenciones que financian un proyecto plurianual, dado que cuando se materializa en tesorería y van destinadas a una finalidad concreta, dichos recursos se imputarán a resultados en función de la realización del proyecto.

2.4. OTROS ESTADOS FINANCIEROS COMO SUMINISTRADORES DE INFORMACIÓN.

Al margen de la elaboración de las Cuentas Anuales, las entidades no lucrativas, dentro de ellas las asociaciones, elaboran otros estados financieros por exigencias legales que, de un modo u otro, los dan a conocer a los distintos usuarios. Debido a ello consideramos conveniente que nuestro análisis sobre la utilidad y las deficiencias en torno a ellas abarque a estos documentos, con la finalidad de completar todas las fuentes suministradoras de información a terceros.

De este modo, creemos oportuno analizar el presupuesto, la memoria de actividades y el inventario, siendo consciente que la normalización existente en cada uno de ellos no es la misma, lo que provoca una mayor dificultad en nuestro análisis.

2.4.1. El presupuesto.

El presupuesto es un instrumento fundamental en la planificación y control de los ingresos y gastos de las entidades no lucrativas dado que recoge, sobre la base de un plan operativo prefijado, las diferentes partidas cuantificadas de ingresos de recursos y gastos a realizar para cumplir con los objetivos que se hayan fijado por parte de la entidad en el plan. Las posibles desviaciones que surgieran entre las realizaciones y las previsiones fijadas se plasmarán en la liquidación del presupuesto, donde se señala el grado de gestión realizada. Como señala Socías Salvá (1998, p. 48), “el presupuesto de las entidades privadas no lucrativas tiene que seguir siendo una pieza clave a nivel de información contable y de gestión de la entidad”, siendo por ello por lo que consideramos este documento como primordial, debiendo ser elaborado y publicado por todas las organizaciones sin ánimo de lucro¹⁸⁸, con el fin de suministrar información útil a los gestores y terceros interesados en las mismas. De igual modo se manifiestan Vela Bargues y Arnau Paradis (1995 p.

¹⁸⁸ Actualmente sólo tiene carácter obligatorio en las fundaciones y en las asociaciones declaradas de utilidad pública, estas últimas deberán presentar la liquidación del presupuesto dentro de las Cuentas Anuales, consecuentemente al resto de las asociaciones no se le exige.

194) cuando señalan que “la inclusión de una información presupuestaria en las Cuentas Anuales de las entidades sin ánimo de lucro aparece totalmente justificada teniendo sobre todo en cuenta las actividades que las mismas realizan. Así, la ausencia de ánimo de lucro y en consecuencia, el hecho de que la información contenida en la cuenta de pérdidas y ganancias y balance de situación no pueda interpretarse en los mismos términos que en el ámbito empresarial (lo que no implica sin embargo que dicha información deje de tener utilidad), implica la necesidad de presentar información sobre un presupuesto que se configura como una herramienta fundamental”.

Dicho documento lo podemos conceptualizar, siguiendo a AECA (2001a, p. 49), como “la cuantificación monetaria del programa de actuaciones de la organización a corto plazo, generalmente a un año”. Por su parte, el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, en su norma primera relativa a la elaboración del presupuesto lo define como “el documento que recoge de manera cifrada, conjunta y sistemática la previsión de gastos presupuestarios de la entidad para el período considerado y los ingresos presupuestarios con los que espera contar para hacer frente a dichos gastos”.

Por tanto, el presupuesto, al estar expresado en términos monetarios, es la forma más precisa de definir la magnitud de los recursos que la organización utilizará y las fuentes de financiación que prevé obtener. Consecuentemente, y de forma breve, podemos enumerar como objetivos de la información presupuestaria, los siguientes¹⁸⁹:

- *Planificación* de las actividades a desarrollar por la entidad no lucrativa en el ejercicio siguiente, detallando los ingresos que la misma espera obtener para hacer frente a sus gastos previstos.
- *Información* sobre si los ingresos presupuestados tienen capacidad para sufragar los gastos previstos del ejercicio

¹⁸⁹ De conformidad con lo establecido en la Introducción a las Normas de Información Presupuestaria de las Entidades sin Fines Lucrativos, Real Decreto 776/1998.

económico, ofreciendo, de esta forma, una idea inicial sobre la continuidad de la organización e información sobre el cálculo del resultado presupuestario, déficit o superávit, que evidencie, con posterioridad, si efectivamente los recursos obtenidos han sido suficientes para financiar los gastos en los que se han incurrido y, por consiguiente, se determine la continuidad de la actividad.

- *Control* de la regularidad de la gestión por medio de la ejecución presupuestaria. De esta forma, conocemos el nivel de consecución de los objetivos de la entidad -nivel de ejecución alcanzado- y las desviaciones existentes entre los importes previstos y reales tanto en gastos como en ingresos.

Sánchez Arroyo (1990, pp. 284-285) apunta que el presupuesto, considerado como un plan financiero para la organización, tiene dos funciones primarias que cumplir, cuales son, la de planificación y la de control. No obstante, estamos de acuerdo con Stevens (1984 p. 24-26) cuando manifiesta que es frecuente que la utilización del presupuesto se centre en el aspecto de control más que en la planificación. Así, “cuando la planificación no se lleva a efecto, el presupuesto termina por ser una escapatoria para la organización, aquello a lo que echamos la culpa de no hacer lo que queremos”.

No podemos olvidar, sin embargo, que en las entidades no lucrativas el presupuesto está condicionado a la financiación obtenida para los programas de actuación y, en consecuencia, se constituye como una primera limitación en la utilización de los recursos de una entidad sin fines de lucro, razón por la cual, se convierte en una importante herramienta de control, dado que determina el importe máximo autorizado en el periodo para cada partida o concepto. De esta manera, cuando se pretende hacer un gasto es preceptivo que se verifique si está previsto en el presupuesto, tanto por su concepto como por su cantidad. La mayor o menor flexibilidad presupuestaria vendrá dada en función de la posibilidad de transferir recursos entre las diferentes partidas que conforman el presupuesto total. Además, en cualquier caso, la política que suelen llevar

estas entidades es bastante prudente, dado que normalmente no se acometen proyectos que no tengan la subvención o la fuente de ingresos que en cada caso corresponda.

Por tanto, consideramos importante que el presupuesto en las entidades sin fines de lucro sea, en la medida de lo posible, flexible, de modo que se pueda adaptar a las circunstancias variantes del entorno y a situaciones excepcionales no previstas en su elaboración, de manera que el carácter asistencial de estas entidades se vea potenciado en función de las necesidades de cada momento.

A su vez, estos tres usos primarios del presupuesto -planificación, información y control-, de acuerdo con Vela Pastor y Gimeno Ruiz (1998, p. 365), se pueden desglosar en otros más concretos, todas ellos útiles para sus usuarios, tales como los siguientes:

- Expresa en términos monetarios los objetivos de la organización a través de la determinación de las cantidades previstas de ingresos y gastos.
- Es un instrumento de reparto de recursos.
- Sirve de apoyo a la planificación, en cuanto que relaciona propuestas de gastos con acciones deseadas - el presupuesto es el instrumento a través del cual se autorizan gastos futuros-
- Proporciona una base para el control del gasto y de las fuentes de financiación.
- Supone una referencia para evaluar la gestión y asignar responsabilidades.
- Es un elemento motivador de gestores y empleados.
- Sirve como elemento coordinador de las actividades de los diferentes niveles.

Por consiguiente, la dirección de la organización no lucrativa llevará a cabo, antes de iniciar el ejercicio económico, la elaboración de un presupuesto que irá acompañado de una memoria explicativa, donde se planificarán las políticas, prioridades y planes de la entidad, así como las metas y objetivos a cumplir en el período que se está presupuestando. Posteriormente, y una vez concluido el período presupuestario, la dirección tendrá que justificar ante sus asociados o ante el órgano legalmente establecido, que los ingresos que ha obtenido se han destinado a los fines señalados. El instrumento contable para suministrar dicha información será la liquidación del presupuesto.

De esta manera, el presupuesto indica, a los diferentes centros de gestión, los medios humanos y materiales que disponen para conseguir los objetivos fijados en los programas. La existencia de desviaciones en la liquidación del presupuesto impulsará a la dirección a analizar las causas que las han motivado y, si es preciso, a poner los medios pertinentes para evitar que se vuelvan a producir o, en caso contrario, a modificar el presupuesto inicial. Por tanto, el presupuesto se puede considerar como una primera herramienta de control de la eficacia de la entidad, al comparar los objetivos propuestos con los realmente alcanzados, dado que la cantidad consignada en los presupuestos con respecto a una determinada propuesta muestra el nivel de objetivo alcanzado en términos monetarios o el nivel de actividad realizado y, en consecuencia, la comparación entre lo presupuestado y lo realmente producido nos ofrece una primera señal¹⁹⁰ de la gestión de la entidad.

Además, la elaboración del presupuesto y su ejecución tienen especial incidencia en el balance, en el sentido que, como establece Socías Salvá (1999, p. 80), un presupuesto y ejecución equilibrado no provocará desequilibrio en el balance, así como, un presupuesto con superávit dará como resultado un aumento del patrimonio, ya sea por aumentos de activo o disminuciones de pasivo y, finalmente, un presupuesto con déficit supondrá una disminución patrimonial y, en consecuencia, la utilización de parte del

¹⁹⁰ La diferencia existente entre lo presupuestado y lo real puede ser debida a diversos factores como una mala gestión de los recursos asignados, una mala planificación y/o por cambios inesperados en los niveles de actividad o de precios.

patrimonio para llevar a cabo la actividad de la entidad a través de disminuciones de activo o aumentos de pasivo.

Por otra parte, la normativa para llevar a cabo la elaboración del presupuesto se promulgó el 30 de abril de 1998 mediante el Real Decreto 776/1998, donde, también, se ratificó la adaptación del Plan General de Contabilidad. Este precepto, de acuerdo con su artículo 4, es obligatorio para las fundaciones de competencia estatal¹⁹¹ y para las asociaciones declaradas de utilidad pública¹⁹². No obstante, debemos apuntar que existe una diferencia significativa entre las fundaciones y las asociaciones, dado que las primeras deben remitir al Protectorado, en los tres últimos meses de cada ejercicio, el presupuesto correspondiente al año siguiente, acompañado de una memoria explicativa, mientras que en las asociaciones el presupuesto no es objeto de presentación ni depósito en el Registro de Asociaciones; únicamente lo es la liquidación presupuestaria para las asociaciones declaradas de utilidad pública, al aparecer recogida en la Memoria de las Cuentas Anuales, la cual, como vimos en el capítulo primero, sí es objeto de registro.

¹⁹¹ El artículo 23, de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre sobre Fundaciones, establecía la obligación por parte de los órganos de gobierno de las fundaciones de elaborar y enviar al Protectorado, en los últimos tres meses de cada ejercicio, el presupuesto correspondiente al año siguiente, que deberá ir acompañado por una memoria explicativa. Igualmente, los órganos de gobierno practicarán la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior. No obstante, con la entrada en vigor de la Ley 50/2002, de Fundación, artículo 25, el presupuesto se ha cambiado por el grado de cumplimiento del plan de actuación que ha de elaborarse en los últimos tres meses del año anterior en la que se queda reflejados los objetivos y actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente.

¹⁹² La figura del presupuesto no aparece recogida en la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, aunque en el Real Decreto 1786/1996, de 19 de julio, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, sí se establece en su artículo 5 la obligación de estas entidades de presentar la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior.

Esta liquidación se presentará dentro de las Cuentas Anuales, de conformidad con lo establecido en el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, donde 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, que serán de obligado cumplimiento para las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones de utilidad pública.

De lo anterior se desprende que no todas las asociaciones están obligadas a realizar presupuesto tan sólo las declaradas de Utilidad Pública, las cuales deberán presentar la liquidación del presupuesto, por lo cual, previamente deberán de elaborar un presupuesto de ingresos y gastos previo a dicha liquidación, aunque no tengan la exigencia de presentarlo.

De conformidad con la normativa presupuestaria, se diseñan unos modelos que recogen los ingresos y gastos presupuestarios, tanto desde la perspectiva inicial o provisional como desde el punto de vista de realización o liquidación, incluyendo las normas de elaboración a seguir en la confección de los mismos que, sin ser exhaustivas, aclaran el contenido de los epígrafes utilizados. De este modo, se logra normalizar la información que sobre presupuesto y sobre su liquidación deben de suministrar las entidades sin ánimo de lucro, quedando esta última información recogida en las Cuentas Anuales, lo que conlleva su conocimiento por cualquier tercero interesado en la información económico-financiera de la entidad.

Los modelos existentes son el normal y el abreviado -cuadro 2.18-, en sintonía con las versiones de Cuentas Anuales, dedicándose, el primero de ellos, a las entidades que deban formular balance y memoria normales, mientras que el segundo podrán confeccionarlo las entidades que formulen balance y memoria abreviados.

La diferencia fundamental entre uno y otro radica, principalmente, en que el modelo abreviado presenta una estructura más simplificada y agrupada que el modelo normal. Además, y de forma obligatoria, las entidades que presenten presupuesto en modelo normal deberán presentar la distribución por programas, lo que se constituye como una herramienta muy útil para el análisis contable, al posibilitar información segmentada para cada una de las actividades que se realicen en la entidad, indicando en cada una de ellas las realizaciones, el cumplimiento de objetivos y los costes de las mismas.

Así, la norma 4ª de presupuestación del Real Decreto 776/1998, relativa a la elaboración del presupuesto por programas, establece que cada programa se identificará con una actividad de la entidad, de forma que se creará un programa para cada una de las actividades no lucrativas que realice la entidad, otro para las actividades mercantiles y un último para las operaciones financieras. No obstante, consideramos oportuno que se establezcan tantos programas como actividades mercantiles distintas se realicen, del mismo modo que ocurre para las actividades propias.

El único problema que nos encontramos al desarrollar esta información por programas es en la imputación de aquellos gastos e ingresos que no se identifican con unas actividades concretas, tal y como sucede con los gastos de estructura, administración, etc. En estos casos, la organización debería distribuir dichos gastos entre las distintas actividades, apoyándose para ello en la información que arroja la contabilidad analítica.

DOCUMENTOS DE LA INFORMACIÓN PRESUPUESTARIA

Modelo Normal	Modelo Abreviado
<i>Antes del comienzo del ejercicio</i>	<i>Antes del comienzo del ejercicio</i>
<ul style="list-style-type: none"> - Presupuesto de Gastos - Presupuesto de Ingresos - Distribución del Presupuesto por programas 	<ul style="list-style-type: none"> - Presupuesto de Gastos e Ingresos
<i>Después del cierre del ejercicio</i>	<i>Después del cierre del ejercicio</i>
<ul style="list-style-type: none"> - Liquidación del Presupuesto de Gastos - Liquidación del Presupuesto de ingresos - Liquidación del Presupuesto por programas 	<ul style="list-style-type: none"> - Liquidación del Presupuesto

Cuadro 2.18. Fuente: Elaboración Propia.

En ambos modelos, normal y abreviado, se recogen los ingresos y gastos presupuestarios en función de los derechos y obligaciones a devengar en el ejercicio, esto es, en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos, de conformidad con los principios de devengo y de registro. Con lo anterior, se consigue aplicar los mismos principios utilizados en la formulación de las Cuentas Anuales, obteniéndose un documento muy similar a una cuenta de resultados previsional, añadiendo a la misma información sobre los gastos e ingresos presupuestarios derivados de los movimientos de determinadas partidas del Balance.

La postura aceptada por la adaptación es defendida por Vela BARGUES (1995, p. 105), cuando apunta que “a nivel presupuestario, la aplicación del devengo es aconsejable siempre y cuando ello sea posible de acuerdo con la naturaleza del gasto o ingreso que deba de reconocerse”. No obstante, el citado autor señala que el citado presupuesto no debe reconocerse partida sin contraprestación monetaria tales como provisiones o amortizaciones, mientras que el Real Decreto sí las recoge, tanto en el modelo normal como en el abreviado¹⁹³. De forma similar, se manifiesta Socías Salvá (1999, p. 99) cuando indica que es más recomendable aplicar el principio de devengo que el de caja, dado que ello conlleva la ventaja de que el presupuesto y los demás estados contables que surgen de la contabilidad por partida doble están coordinados, de forma que la gestión presupuestaria, sobre la base de gastos e ingresos reales de la contabilidad, puede llevarse a cabo mejor y de forma más rápida.

De esta forma, en los gastos e ingresos presupuestarios se diferencian dos niveles, según la naturaleza de las operaciones que den origen a los mismos -cuadro 2.20-. Por un lado, las operaciones de “funcionamiento” que se corresponden con las recogidas en la cuenta de resultados, lográndose, de esta forma, la conciliación entre resultado contable y la liquidación de esta parte del presupuesto; por consiguiente, recoge todos los movimientos de ingresos y gastos por el normal funcionamiento de la entidad, coincidiendo básicamente con lo que sería una cuenta de resultados previsional. Y, por otro lado, las operaciones de “fondos” para las que se emplean las partidas del balance que pueden producir variaciones presupuestarias, es decir, contiene los movimientos de las partidas del balance, consiguiéndose, de este modo, un documento muy similar a lo que sería un cuadro de financiación previsional.

¹⁹³ Las amortizaciones y provisiones son reflejadas en el presupuesto como gasto en las operaciones de funcionamiento y como disminución de activo en la parte de ingresos por operaciones de fondos al reducir el valor de los elementos afectados.

TIPOS DE OPERACIONES PRESUPUESTARIAS

OPERACIONES	PRESUPUESTOS DE GASTOS	PRESUPUESTOS DE INGRESOS
DE FUNCIONAMIENTO	Gastos previsto de la entidad en el período	Ingresos previstos de la entidad en el período
DE FONDOS	Movimientos previstos en el balance y que supongan aumento de los activos y disminuciones de los pasivos	Movimientos previsto en el balance y que supongan disminución de los activos y aumento de los pasivos y netos

Cuadro 2.20. Fuente: Elaboración propia.

Por tanto, lo que se llama tradicionalmente gastos presupuestarios es igual a los gastos del ejercicio más las aplicaciones de fondos y circulante, es decir, aumento de activo -inversiones- y disminuciones de pasivo -devolución de financiación-. Asimismo, lo que tradicionalmente se denomina ingresos presupuestarios está formado por ingresos del ejercicio más los orígenes de fondos y circulante, esto es, aumento de pasivo -financiación- y disminución de activo -desinversión-. Para elaborar dicho presupuesto de fondos se requerirá calcular previamente un balance provisional de la entidad.

No obstante, debemos de destacar la excesiva complejidad del sistema presupuestario contenido en la adaptación de cara a su aplicación práctica, que supone un esfuerzo administrativo y unos conocimientos financieros y contables que muchas veces no están al alcance de la mayoría de las asociaciones y fundaciones de reducido tamaño y limitados medios técnicos y, que se ve agravada, aun más, con la presupuestación de las operaciones de fondos. Como establecen Rúa y Vara (2001, p. 106) “el grupo de trabajo decidió adoptar el modelo de presupuestario más completo y complicado, de fuerte implantación únicamente en el ámbito anglosajón”. A tal respecto, la Confederación Española de Fundaciones (1997) señala que las fundaciones no cuentan con medios suficientes para elaborar esta información. A cualquier entidad le puede interesar una previsión de ingresos y gastos -operaciones de funcionamiento-, pero no tiene justificación alguna obligarla a prever con un

año de adelanto cuál será el movimiento de su almacén, la disminución de su tesorería o los clientes fallidos. A juicio de este organismo es una información innecesaria, de exigencia injusta e imposible de elaborar. A tenor de lo que antecede, creemos que con el objeto de simplificar la gestión contable de las fundaciones, la actual Ley de Fundaciones del 2002 ha optado por cambiar el Presupuesto por un Plan de Actuación; sin embargo, dada y reconocida la utilidad de este documento, consideramos que hubiera sido una mejor solución el proponer un modelo más fácil de elaborar; razón por la cual, en nuestra propuesta de presupuesto por programa, capítulo 3, establecemos un modelo más asequible para estas organizaciones, dado que no creemos justificada su total eliminación.

A continuación, reproducimos solamente los actuales modelos normales del presupuesto de gastos -cuadro 2.21-, del presupuesto de ingresos -cuadro 2.22- y del presupuesto por programas -cuadro 2.23-, que en todo caso se encuentran en vigor para las asociaciones declaradas de utilidad pública, dado que los modelos abreviados tienen una estructura similar aunque más sencilla y agrupada. Asimismo, consideramos que no es necesario la representación de los estados de liquidación de los respectivos presupuestos, dado que éstos presentan los mismos contenidos y estructuras formales que las recogidas en las anteriores figuras, con la única diferencia que se añaden dos nuevas columnas para recoger, además de los datos previsionales, los datos reales y las desviaciones producidas.

MODELO DE PRESUPUESTO DE GASTOS

EPÍGRAFES	GASTOS PRESUPUESTARIOS
	PRESUPUESTO
Operaciones de funcionamiento	
1. Ayudas monetarias y otros: <ul style="list-style-type: none"> - Ayudas monetarias - Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno 2. Consumo de explotación 3. Gasto de personal 4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado 5. Otros gastos 6. Variación de las provisiones de la actividad y pérdidas de créditos incobrables 7. Gastos financieros y gastos asimilados 8. Gastos extraordinarios 9. Impuestos sobre sociedades	
Total gastos por operaciones de funcionamiento	
Operaciones de fondos	
1. Disminuciones de subvenciones, donaciones y legados de capital y otros 2. Aumento de inmovilizado: <ul style="list-style-type: none"> a) Gastos de establecimiento y formalización de deudas b) Bienes del Patrimonio Histórico c) Inmovilizaciones materiales d) Inmovilizaciones inmateriales 3. Aumento de existencias 4. Aumento de inversiones financieras 5. Aumento de tesorería 6. Aumento de capital en funcionamiento 7. Disminución de provisiones para riesgos y gastos 8. Disminución de deudas	
Total gastos por operaciones de fondos	
TOTAL GASTOS PRESUPUESTARIOS	

Cuadro 2.21. Fuente: Real Decreto 776/1998.

MODELO DE PRESUPUESTO DE INGRESOS

EPÍGRAFES	INGRESOS PRESUPUESTARIOS
	PRESUPUESTO
Operaciones de funcionamiento	
1. Ingresos de la entidad por la actividad propia <ul style="list-style-type: none"> - Cuotas de usuarios y afiliados - Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones - Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado 2. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil 3. Otros ingresos 4. Ingresos financieros 5. Ingresos extraordinarios	
Total ingresos por operaciones de funcionamiento	
Operaciones de fondos	
1. Aportaciones de fundadores y asociados 2. Aumento de subvenciones, donaciones y legados de capital y otros 3. Disminuciones de inmovilizado: <ul style="list-style-type: none"> a) Gastos de establecimiento y formalización de deudas b) Bienes del Patrimonio Histórico c) Inmovilizaciones materiales d) Inmovilizaciones inmateriales. 4. Disminución de existencias 5. Disminución de inversiones financieras 6. Disminución de tesorería 7. Disminución de capital en funcionamiento 8. Aumento de provisiones para riesgos y gastos 9. Aumento de deudas	
Total ingresos por operaciones de fondos	
TOTAL INGRESOS PRESUPUESTARIOS	

Cuadro 2.22. Fuente: Real Decreto 776/1998.

MODELO DE PRESUPUESTO POR PROGRAMAS

Programas	Gastos presupuestarios			Ingresos presupuestarios		
	Operaciones de funcionamiento	Operaciones de fondos	Total gastos presupuest.	Operaciones de funcionamiento	Operaciones de fondos	Total ingresos presupuest.
Actividad Propia 1						
Actividad Propia 2						
Actividad Propia 3						
Actividad Propia 4						
Actividad Propia 5						
Total actividades no lucrativas						
Actividades mercantiles						
Operaciones financieras						
Total otras actividades						
TOTAL						

Cuadro 2.23. Fuente: Real Decreto 776/1998.

2.4.2. La Memoria de Actividades.

El Real Decreto 1786/1996, de 19 de julio, sobre procedimientos relativos a Asociaciones de utilidad pública, establece la exigencia de presentar información relativa a las actividades desarrolladas por las mismas. Asimismo, la Ley 30/94 de Fundaciones en su artículo 23.1 y el Real Decreto 316/1996, donde se aprueba el Reglamento de las Fundaciones de Competencia Estatal, también recogen la obligación de elaborar dicha información.

Para ello, como hemos visto en el capítulo primero, se establece, en el artículo 5 del Real Decreto 1786/1996, que estas entidades, antes del 1 de julio

de cada año, deben rendir cuentas en el Ministerio del Interior o la Comunidad Autónoma, entidad u organismo público que hubiese verificado su constitución y autorizado su inscripción¹⁹⁴. En dicha rendición, además de la presentación de las Cuentas Anuales del ejercicio anterior, se debe incluir una Memoria de Actividades¹⁹⁵ asociativas que bien puede estar insertada dentro de la memoria de gestión económica o bien separada de la misma.

El motivo de su elaboración se encuentra, como establece Ribas Bonet (2001, p. 125), en el hecho de que a las entidades no lucrativas se les exige, con carácter prioritario, que cumplan con la responsabilidad social para la cual se constituyó, independientemente de las responsabilidades económicas, legales y éticas que puedan poseer, dado que éstas últimas son obligatorias para cualquier tipo de ente, lucrativo o no. Así, a estas entidades, dado que nacen para realizar labor social, es decir, para servir a la sociedad, se les obliga que cumplan con sus objetivos, siendo dicha memoria la manera de comprobar si acometen los mismos.

Además, puesto que esta labor de carácter social está reconocida por las autoridades públicas, encargadas de apoyar, defender y financiar dichas entidades - vía subvenciones, conciertos, beneficios fiscales, etc.-, se debe comprobar anualmente que cumplen con sus fines de interés general, dado que en caso contrario serían desprovistas de su declaración de utilidad pública y, por consiguiente, de las ventajas que tienen por la labor social que desempeñan. Es lógico pensar, como apunta Valle (1980, p. 57), que si se les exige a las empresas de negocios que se comporten de forma responsable ante la sociedad, tanto más se les puede pedir a las entidades que precisamente nacen para realizar una labor social y que, bien directamente o indirectamente, reciben ayudas procedentes de todos los contribuyentes.

¹⁹⁴ Para el caso de la Comunidad Andaluza la rendición de cuentas se efectúa ante la Delegación Provincial de Justicia y Administración Pública de cada provincia, donde se ubica el Registro de Asociaciones.

¹⁹⁵ Asimismo, la Ley 30/1994 de Fundaciones establecía en su artículo 23.1 la obligación de elaborar la Memoria de Actividades. No obstante, pensamos que el nuevo Plan de Actuación que deberán elaborar las fundaciones será similar a dicha Memoria, puesto que en él se deberá indicar los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios de cada una de las distintas actuaciones realizadas, entre otros datos.

Al margen de la utilidad de control atribuida a la Memoria de Actividades, ésta posee una utilidad informativa, debido fundamentalmente a que, en estas organizaciones, una de las principales fuentes de financiación son las aportaciones de los socios y los donantes y, para obtener dichos recursos, será necesario difundir al máximo las actividades asociativas. Las personas que pueden encontrarse comprometidas, a priori, con la idea o el fin perseguido por la asociación, difícilmente prestarán su colaboración si desconocen sus actividades y finalidad, al margen de que posteriormente requieran conocer si las mismas se han llevado a cabo y cómo se han sido gestionados sus recursos. Consecuentemente, se exige que la citada memoria informe detalladamente acerca de las actividades realizadas durante el ejercicio y el grado de cumplimiento de los objetivos de la asociación.

Aunque no existe un modelo normalizado, el Ministerio del Interior (2002) presenta un modelo de Memoria de Actividades para solicitar la declaración de utilidad pública, que se puede utilizar como Memoria anual a presentar, cuya estructura y contenido aparece recogido en el cuadro 2.24.

ESTRUCTURA DE LA MEMORIA DE ACTIVIDADES

Identificación de la entidad		<ol style="list-style-type: none"> 1. Denominación 2. Domicilio 3. Teléfono, fax, e-mail 4. Naturaleza jurídica, ley por la que se rige 5. Registro de asociaciones donde se halla inscrita 6. Número y fecha de inscripción 7. NIF 8. Ámbito territorial 9. Delegaciones y sucursales
Fines estatutarios		<ol style="list-style-type: none"> 1. Fines recogidos en los estatutos
Composición de la Junta Directiva		<ol style="list-style-type: none"> 1. Nombre, apellidos y DNI 2. Cargo que ostenta 3. Fecha de nombramiento
Socios		<ol style="list-style-type: none"> 1. Nº total de socios 2. Nº de personas físicas asociadas 3. Nº de personas jurídicas distribuidas por naturaleza <ol style="list-style-type: none"> a) Nº de Asociaciones integradas b) Nº de entidades mercantiles asociadas c) Nº de instituciones públicas asociadas d) Nº de otras personas jurídicas 4. Relación de personas jurídicas asociadas indicando su naturaleza
Actividades que desarrolla		<ol style="list-style-type: none"> 1. Servicios que presta, señalando características y descripción de cada servicio 2. Financiación de cada servicio, señalando su tipología cuota de socios, patrocinio, subvenciones, conciertos, ventas e ingresos por prestación de servicios, etc. 3. Usuarios de los servicios <ol style="list-style-type: none"> a) Características de los usuarios b) Nº de usuarios (cifra global y desglosada por tipos de usuarios) c) Clase de atención que reciben los usuarios d) Requisitos exigidos para ostentar la condición de usuario
Otras actividades		<ol style="list-style-type: none"> 1. Relación y descripción de las actividades 2. Financiación 3. Usuarios o destinatarios
Medios personales		<ol style="list-style-type: none"> 1. Personal asalariado <ol style="list-style-type: none"> a) Número medio de trabajadores b) Categorías o cualificaciones profesionales c) Tipo de contrato d) Jornada laboral 2. Personal con contrato de arrendamiento de servicios <ol style="list-style-type: none"> a) Número b) Características profesionales de los mismos y funciones desempeñadas 3. Personal voluntario no remunerado <ol style="list-style-type: none"> a) Número b) Actividades en las que participan c) Cursos de formación de voluntarios realizados durante el ejercicio 4. Retribución de la Junta directiva <ol style="list-style-type: none"> a) Importe desglosado por persona y naturaleza de tales percepciones b) Origen de los fondos de las retribuciones
Medios materiales		<ol style="list-style-type: none"> 1. Nº y relación de centros 2. Características 3. Titularidad o relación jurídica 4. Localización 5. Equipamiento
Medios de financiación	Propios	<ol style="list-style-type: none"> 1. Cuantía, origen y aplicación de los fondos, distinguiendo entre: <ol style="list-style-type: none"> a) Aportaciones al Fondo social b) Ingresos por actividad propia <ul style="list-style-type: none"> - Cuotas de socios - Contratos de patrocinio y contratos de colaboración - Subvenciones imputadas al resultado del ejercicio - Donaciones y legados imputados al resultado del ejercicio c) Ventas y prestación de servicios de la actividad mercantil d) Subvenciones de capital y otras
	Ajenos	<ol style="list-style-type: none"> 1. Cuantía, origen y aplicación de los fondos, distinguiendo en: <ol style="list-style-type: none"> a) Créditos a corto plazo b) Créditos a largo plazo

Cuadro 2.24. Fuente: Elaboración propia.

Consideramos, consecuentemente, que dicha memoria, si cabe, es más útil para este tipo de entidades que la memoria económica, dado que dichas organizaciones se constituyen con unos objetivos claramente desinteresados que benefician al conjunto de la sociedad, asumiendo que aunque necesiten conocer su situación económico-financiera y, a veces, ciertos beneficios económicos para poder llevar a cabo su actividad, no es esta su preocupación principal sino que queda relegada a un plano secundario, importante también, pero no concluyente, frente a la misión prioritaria que es su labor social.

En este sentido se manifiesta el Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España (ICAC, 2002, p. 340-341) cuando señala que “en la Memoria se deberían incluir informaciones específicas que contribuyan al mejor conocimiento de la actividad desarrollada por estas entidades, singularmente los logros y metas conseguidos en el ejercicio, grado de realización de las actividades emprendidas, etc.”.

No obstante, este documento presenta ciertas limitaciones, como la imprecisión en cuanto a la medición de objetivos y de la eficacia de la entidad. Además, en su texto resulta, en ocasiones, confuso distinguir entre las planificaciones y las realizaciones del ejercicio e incluso las previsiones para ejercicios futuros. Asimismo, dado que es un documento no normalizado las distintas asociaciones podrán ofrecer más o menos información en función de sus preferencias, lo cual irá en detrimento de su utilidad para la toma de decisiones de los usuarios y, por tanto, menoscaba las comparaciones entre entidades de igual ámbito. En relación con lo anterior, Fernández y Geba (1999, p. 180) manifiestan que “con este tipo de datos es posible formarse una opinión general sobre sus aportes en el plano social, pero resulta difícil realizar comparaciones y en la mayoría de los casos extraer conclusiones objetivas en cuanto a su gestión social”.

2.4.3. El Inventario.

El Inventario se constituye como uno de los documentos obligatorios de las entidades no lucrativas. Así, las fundaciones estaban sometidas, de

conformidad con el artículo 23 de la Ley 30/1994, a confeccionar un inventario anual, el cual debía presentado al Protectorado dentro de los seis primeros meses del ejercicio siguiente, junto con las Cuentas Anuales. Con la entrada en vigor de la Ley 50/2002, a partir de 1 de enero de 2003, lo anterior queda derogado, estableciéndose, de acuerdo con su artículo 25.2, la incorporación de un inventario de los elementos patrimoniales, cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente, en la Memoria de las Cuentas Anuales.

Por su parte, las asociaciones hasta hace poco tiempo no estaban obligadas a elaborarlo dado que la antigua normativa no hacía ninguna mención al mismo. Con la aparición de la nueva ley reguladora del derecho de asociación, Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo de 2002, se establece en su artículo 14, como obligación documental y contable, la de efectuar un inventario de sus bienes, aunque dicho documento no se presentará al Registro para su depósito, ni se establece su contenido ni el espacio temporal en el que debe ser elaborado. No obstante, pensamos que cuando se apruebe la actualización de la Adaptación Contable, de conformidad con la nueva Ley de Fundaciones, se incluirá un apartado dentro de la Memoria para el citado inventario y, dado que la adaptación es de obligado cumplimiento para las asociaciones declarada de utilidad pública, también éstas estarán obligadas a su presentación en las Cuentas Anuales.

Podemos conceptuarlo como una relación detallada y valorada de los elementos que constituyen el patrimonio de la entidad en un momento determinado, de modo que comprenderá, de conformidad con la disposición adicional segunda del Real Decreto 776/1998, los elementos patrimoniales integrantes del balance de la entidad, distinguiendo los distintos bienes, derechos, obligaciones y otras partidas que lo componen.

A tal efecto, se confeccionará un documento en el que se indicarán para los distintos elementos patrimoniales, los siguientes aspectos:

- a) Descripción del elemento.a)

- b) Fecha de adquisición.
- c) Valor contable.
- d) Variaciones producidas en la valoración.
- e) Provisiones, amortizaciones y cualquier otra partida compensadora que afecte al elemento patrimonial.
- f) Cualquier otra circunstancia de carácter significativo que afecte al elemento patrimonial, tales como gravámenes, afectación a fines propios o si forma parte de la dotación fundacional o social.

La utilidad atribuida a este documento es resaltada por Olmo Vicente (1999, p. 137) cuando manifiesta que dado el carácter marcadamente patrimonialista que históricamente han tenido las fundaciones, hasta el extremo de definirla como un patrimonio adscrito a un fin de interés general, no es extraño que se les exija como obligatorio el Inventario con el fin de dar a conocer dicho patrimonio a terceros y controlarlo, a pesar del desuso de este documento en la práctica empresarial.

En el caso de las asociaciones, aunque no necesariamente nacen con un importante patrimonio, la realidad es que a lo largo de los años sus propiedades se pueden hacer importantes, sobre todo en algunas de ellas y, en tal circunstancia, el Inventario será un instrumento necesario para conocer y controlar el mismo y determinar el destino que se le dan a los activos de la organización.

A este respecto, debemos indicar que a diferencia de lo que ocurre en las empresas, en las entidades no lucrativas este documento es clave para distinguir, clara y objetivamente, los bienes afectos a la actividad propia de los utilizados para desarrollar actividades mercantiles e, incluso, para conocer los bienes cedidos a terceros y aquellos que tienen su uso restringido por el aportante.

Capítulo 3

PROPUESTA DE MEJORA AL MODELO NORMALIZADO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Como ha quedado puesto de manifiesto en el segundo capítulo, la estructura y composición de las Cuentas Anuales de las entidades no lucrativas privadas, y concretamente de las asociaciones, presentan algunas deficiencias o limitaciones que son necesario solventar, amén de ser insuficientes para satisfacer adecuadamente todos los requerimientos de información de los usuarios, puesto que los mismos demandan cada vez más una mayor transparencia sobre las actividades que realizan y los medios que manejan, para lo que deberán facilitar información fiable sobre la gestión de los recursos que les han sido confiados y sobre las actuaciones y logros alcanzados en el desarrollo de sus actividades.

AECA (2002, p. 21) afirma que “la forma de presentar las Cuentas Anuales es insuficiente, toda vez que difícilmente podrán proporcionar la imagen fiel correcta de la situación de la entidad, dadas las peculiaridades de estas entidades, en las que lo importante no es el beneficio o pérdida económica en sentido tradicional que se haya obtenido de un ejercicio a otro, sino el grado de consecución de los objetivos que habían previsto alcanzar a lo largo del mismo, así como las condiciones existentes para su continuidad futura”.

Dados los argumentos anteriores, consideramos necesario conocer cuál es la opinión de los distintos gestores económicos financieros de las asociaciones sobre esta materia y su predisposición a completar y mejorar el actual sistema de información contable, de tal modo que nos facilite la elaboración de nuestra propuesta complementaria de información más ajustada a la realidad existente y, en consecuencia, se obtengan unos estados financieros más útiles para todos los usuarios interesados en los mismos.

La razón por la cual nos hemos centrado en la opinión de los gestores es, sin duda, por ser los que mejor perciben las ventajas e inconvenientes del actual marco normativo, al tener que enfrentarse día a día a la dirección de estas organizaciones y ser los encargados, en última instancia, de elaborar la citada información y obtener de ella datos adecuados para la administración de la organización.

En consecuencia, y para alcanzar nuestro objetivo, hemos optado por realizar un estudio empírico que nos permita cubrir dos aspectos fundamentales, por una parte, evidenciar el grado de aplicación de la adaptación y la utilidad que se le asigna a los distintos estados contables elaborados y, en particular a las Cuentas Anuales, y, por otra, conocer la predisposición de las asociaciones a completar las mismas.

De esta forma, constituye un reto para las entidades sin ánimo de lucro la búsqueda de instrumentos que sustituyan la utilidad que el beneficio aporta al sector lucrativo para medir su eficacia. Lo anterior, unido a que ni las Cuentas Anuales ni el estado de liquidación del presupuesto incluido en la Memoria nos informan de aspectos¹⁹⁶ tales como la eficiencia y economía de los recursos aportados y gestionados, hacen necesario que los sistemas de información deban establecer mecanismos que faciliten datos útiles, no sólo a los gestores sobre el funcionamiento eficaz y eficiente de la organización, sino, también, a los usuarios externos que son los primeros interesados en conocer si los recursos que aportan a través de cuotas, subvenciones o donaciones, están siendo gestionados cumpliendo los objetivos citados. Asimismo, no podemos olvidar a los beneficiarios de los servicios a los que también les concierne saber si los gestores se preocupan en mejorar el uso de los recursos y la calidad de los servicios que ofrecen.

Paralelamente a esta información, los usuarios consideran de gran interés disponer de una serie de datos de carácter social, omitidos en la elaboración de las Cuentas Anuales, relacionadas con aspectos tales como el voluntariado, el empleo, el impacto social previsto y obtenido, la participación o colaboración de la entidad con otros organismos, la democratización y fidelización interna.

Y, por último, también los demandantes de información, internos y externos, necesitan conocer la salud financiera de la organización como

¹⁹⁶ En este tipo de entidades, al igual que ocurre en los entes públicos, se hace necesario distinguir entre una responsabilidad política ligada a la elección de los objetivos y al logro de los resultados -eficacia- y una responsabilidad técnica asociada a cómo se han logrado esos resultados -eficiencia y economía-.

garantía de que ésta va a seguir prestando sus servicios en el futuro y, por ende, cumpliendo con sus objetivos sociales atribuidos. De este modo, es preciso suministrar junto con las Cuentas Anuales otros estados contables que suministren información adicional relativa al aspecto financiero de la entidad con el fin de evaluar la posición de la asociación, especialmente en relación con su liquidez y solvencia, de manera que se evite la emisión de conclusiones simplistas y equívocas al analizar únicamente los datos expresados en dichas cuentas.

Consecuentemente, consideramos importante, en nuestro interés por contribuir con el presente capítulo en la mejora de la información que suministran las Cuentas Anuales, proponer las oportunas correcciones y modelos complementarios de los estados contables que emiten estas organizaciones, así como establecer una serie de indicadores económicos y sociales que, junto con lo anterior, complete y, en su caso, supla la información contenida en ellas, de modo que puedan ser utilizados tanto por usuarios internos como externos en función de sus intereses particulares.

3.1. ANÁLISIS EMPÍRICO.

3.1.1. Población objeto de estudio.

Nuestro análisis empírico se ha centrado en las asociaciones de utilidad pública de Andalucía dado que son las únicas que deben elaborar Cuentas Anuales de conformidad con la adaptación contable para las entidades sin fines de lucro.

La Comunidad Autónoma de Andalucía posee competencia exclusiva en materia de asociaciones sobre aquellas que desarrollen principalmente sus actividades en el ámbito de la Comunidad y tengan establecidos sus domicilios en el territorio de la misma. Dicha atribución se materializa mediante la aprobación del Estatuto de Autonomía¹⁹⁷ en 1983 y del Real Decreto 304/1985, de 6 de febrero sobre traspaso de funciones y servicios de la Administración del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de Asociaciones.

De este modo, previa petición al Registro Autonómico de Asociaciones de la Comunidad Andaluza, hemos obtenido una relación de las asociaciones declaradas de utilidad pública a fecha 31 de diciembre de 2001, la cual, una vez tratada, ha sido recogida en los cuadros 3.1 y 3.2, en los que mostramos dicha información según la tipología de la asociación y según la provincia de pertenencia, respectivamente.

¹⁹⁷ La disposición transitoria segunda del Estatuto de Autonomía para Andalucía de fecha 27 de diciembre de 1983, dispone el traspaso de funciones del Estado en materia de Asociaciones a la Comunidad Autónoma de Andalucía, transmitiéndole los correspondientes servicios y medios personales, materiales y presupuestarios precisos para el ejercicio de aquéllas.

ASOCIACIONES DE UTILIDAD PÚBLICA EN ANDALUCÍA POR TIPOLOGÍA

Tipología	Nº asociaciones	% porcentajes
Asistencial	109	86,5
Cultural	12	9,5
Medio ambiente	2	1,6
Desarr.Internacional	2	1,6
Asociación de Padres de Alumnos	1	0,8
Total	126	100,0

Cuadro 3.1. Elaboración Propia.

ASOCIACIONES DE UTILIDAD PÚBLICA EN ANDALUCÍA POR PROVINCIA.

Provincia	Nº de asociaciones	Porcentaje
Almería	9	7,1
Cádiz	15	11,9
Córdoba	15	11,9
Granada	21	16,7
Huelva	8	6,3
Jaén	10	7,9
Málaga	24	19,0
Sevilla	24	19,0
Total	126	100,0

Cuadro 3.2. Elaboración Propia.

3.1.2. Metodología aplicada.

La recogida de la información se ha realizado a través de la técnica de la encuesta, para lo cual ha sido necesario un primer envío, por correo ordinario, con fecha 8 de enero de 2003, y un segundo envío de fecha 11 de abril, si bien debemos poner de manifiesto que a determinadas asociaciones se les ha debido realizar un tercer envío mediante la colaboración de la Confederación FEAPS¹⁹⁸ Andalucía, la cual ha remitido a sus asociaciones de utilidad pública una carta con el ruego que cumplimentaran la encuesta y la remitieran a nuestra dirección.

¹⁹⁸ Confederación Española de Organizaciones en Favor de Personas con Retrasos Mentales.

Todas las cartas enviadas llevaban en su interior una carta de presentación en la que exponíamos el objetivo de la encuesta y la importancia de que fuera remitida, así como un sobre franqueado con la finalidad de fomentar las respuestas, sobre las que dejábamos constancia de que iban a ser totalmente confidenciales.

3.1.2.1. *Elaboración de la encuesta.*

Determinada, tanto cualitativa como cuantitativamente, la población sobre la que vamos a realizar nuestro análisis, abordamos la estructuración de las cuestiones que consideramos determinantes para cubrir nuestros objetivos. Así, el cuestionario enviado constaba de 38 preguntas agrupadas en tres bloques, los cuales hemos considerado suficientemente ilustrativos para alcanzar un conocimiento claro de las necesidades de mejoras en las Cuentas Anuales que formulan dichas organizaciones.

El primero grupo, preguntas de la uno a la catorce, contiene datos generales relativos a la asociación, con el objeto de realizar una clasificación de las entidades encuestadas y con el deseo de obtener algunos datos fundamentales para comprender adecuadamente el sector analizado y la necesidad de realizar una serie de propuestas a los modelos contables.

En el segundo bloque, preguntas de la quince a la veintisiete, se formulan preguntas encaminadas a conocer los estados contables que confeccionan y la utilidad atribuida para diversos fines a las Cuentas Anuales.

Y, finalmente, en el tercer bloque, preguntas de la veintiocho a la treinta y ocho, se ha cuestionado acerca de la necesidad de realizar una serie de modificaciones o inclusiones dentro de las Cuentas Anuales con objeto de mejorar su utilidad y corregir las deficiencias encontradas, las cuales nos han servido de base para soportar, posteriormente, nuestro modelo complementario de información.

3.1.2.2. Pruebas previas al envío de las encuestas.

Una vez elaborada la encuesta la siguiente fase ha consistido en realizar unas pruebas previas al envío definitivo con el objetivo de realizar las pertinentes correcciones y acotaciones oportunas para que la misma alcanzara los fines deseados y, para ello, nos dirigimos personalmente a cinco asociaciones de distintas provincias poniéndose de manifiesto la necesidad de ciertos retoques en el formulario y una serie de sugerencias realizadas por los responsables de las asociaciones que fueron tomadas en consideración.

Tras abordar estas tareas previas y una vez incorporadas a la encuesta original las sugerencias más significativas y las oportunas correcciones, procedimos al envío postal masivo del formulario definitivo que aparece en el anexo 2, tomando como referencia para ello la población previamente delimitada.

3.1.2.3. Tratamiento de los datos.

Con las respuestas recibidas, y previa elaboración de la correspondiente base de datos para su tabulación, hemos procedido a su tratamiento estadístico a través de los programas del paquete informático SPSS obteniendo las correspondientes tablas de frecuencias y procedimientos gráficos.

3.1.3. Resultados obtenidos.

3.1.3.1. Nivel de contestaciones recibidas.

El nivel de contestaciones recibidas ha sido de un 29,37% del total de la población y dado que la misma no es muy amplia hemos considerado oportuno aplicar la fórmula de las poblaciones finitas con el objeto de estimar el error máximo admisible para un determinado nivel de confianza, obteniéndose un error del 8,88% con una confianza del 80%, cifras que se consideran adecuadas en cualquier estudio estadístico para garantizar la fiabilidad de las conclusiones.

FÓRMULA PARA POBLACIONES FINITAS

$$\varepsilon = z_{1-\alpha/2} \sqrt{\frac{N-n}{N-1} \frac{pq}{n}}$$

ε	Error máximo admisible
$z_{1-\alpha/2}$	Valor de la distribución normal para el nivel de confianza $1-\alpha$ (80%)
N	Tamaño de la población
n	Tamaño de la muestra
p	Proporción
q	$(1-p)$

FICHA TÉCNICA DEL MUESTREO

ε	8,88%
$1-\alpha$	80%
Nivel de confianza	$(p = q = 0,5)$
N	126
n	37
Población	Asociaciones de utilidad pública de Andalucía
Periodo de realización	Enero a Junio de 2003

Cuadro 3.3.Fuente: Elaboración Propia.

3.1.3.2. Identificación de los agentes encuestados.

Como hemos manifestado anteriormente, la mayor parte de las asociaciones pertenecen al ámbito asistencial, 86% de la población, motivo por el cual son éstas las que han respondido en mayor número a nuestro formulario. Sin embargo, el índice de contestaciones en función del número de asociaciones existentes en cada tipología viene recogido en el cuadro 3.4,

donde se muestra que son las organizaciones dedicadas al desarrollo internacional y las culturales la que alcanzan mayor número de repuesta.

Por provincias, las localidades con un mayor índice de contestaciones han sido Málaga, Sevilla y Granada, coincidiendo con las poblaciones donde se dan un mayor número de asociaciones, cuadro 3.5.

ASOCIACIONES ENCUESTADAS POR TIPOLOGÍA

Tipología	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje sobre la población
Asistencial	32	86,5	29,36
Cultural	4	10,8	33,33
Desarrollo Internacional	1	2,7	50,00
Total	37	100	29,37

Cuadro 3.4. Fuente: Elaboración Propia.

ASOCIACIONES ENCUESTADAS POR PROVINCIAS

Provincia	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje sobre la población
Almería	2	5,4	22,22
Cádiz	3	8,1	20,00
Córdoba	4	10,8	26,27
Granada	7	18,9	33,33
Huelva	2	5,4	25,00
Jaén	1	2,7	10,00
Málaga	10	27,0	41,67
Sevilla	8	21,6	33,33
Total	37	100,0	29,37

Cuadro 3.5. Fuente: Elaboración Propia.

En cuanto a la formulación de las encuestas, éstas han sido realizadas en un alto porcentaje por los directores o gerentes de las asociaciones (43,2%) y por los jefes de administración (21,6%) y únicamente en un 8,1% por los presidentes y en un 10,8% por los tesoreros, correspondiendo las restantes contestaciones a diferentes cargos dentro de la organización.

Asimismo, la mayor parte de las entidades encuestadas llevan funcionando entre 21 y 30 años (43,2%), seguidas por las que poseen entre 31 y 40 años, (21,6%), repartiéndose el resto entre asociaciones que alcanzan de los 11 a 20 años (18,9%) y menos de 10 años (16,2%). Estos datos nos ponen de manifiesto que por lo general las asociaciones de utilidad pública de la Comunidad Andaluza tienen una larga tradición asociativa y, en consecuencia, ostentan una gran trayectoria en su gestión.

En relación con lo anterior, el 86,1% de las organizaciones encuestadas se gestionan internamente, existiendo tan sólo un 5,6% que se gestionan de forma externa y un 8,3% que utilizan las dos opciones para llevarla a cabo. La citada tarea es realizada prioritariamente por la junta directiva (41,7%) y por la gerencia (33,3%), correspondiendo al jefe de administración en un 16,7% de los casos y el resto a distintos cargos dentro de éstas.

Otro aspecto identificativo de una entidad es su tamaño, medido en nuestro estudio desde cuatro parámetros que consideramos fundamentales dentro de estas organizaciones cuales son el número de socios, el número medio de empleados, el número de voluntarios y el presupuesto anual asignado.

De los datos analizados se pone de manifiesto que el número de socios medio asciende a 572,63 asociados; reflejándose en el cuadro 3.6 que las asociaciones más habituales son aquellas que poseen entre cincuenta y quinientos asociados.

RELEVANCIA ECONÓMICA DE LAS ASOCIACIONES EN TÉRMINOS DE SOCIOS

	MICRO 3-50 SOCIOS	PEQUEÑA 5-500 SOCIOS	MEDIANA 501-1000 SOCIOS	GRANDES MÁS DE 1000 SOCIOS
Frecuencias	3	18	7	4
Porcentajes	9,4	56,3	21,9	12,5

Cuadro 3.6. Fuente: Elaboración propia.

Por su parte, la media de empleados se encuentra en 62,89 trabajadores, predominando las asociaciones medianas –cuadro 3.7-, aunque, la distribución casi homogénea resultante no permite deducir la tendencia en relación al número de empleados de este tipo de entidades.

RELEVANCIA ECONÓMICA DE LAS ASOCIACIONES EN TÉRMINOS DE EMPLEO¹⁹⁹

	MICRO 0-9 EMPLEADOS	PEQUEÑA 10-50 EMPLEADOS	MEDIANA 51-249 EMPLEADOS	GRANDES MÁS DE 250 EMPLEADOS
Frecuencias	11	12	13	1
Porcentajes	29,7	32,4	35,1	2,7

Cuadro 3.7. : Fuente: Elaboración propia.

En cuanto a los voluntarios, la media se localiza en 46,65 voluntarios, siendo las organizaciones más frecuentes aquellas que poseen entre diez y cincuenta, tal y como se desprende del cuadro 3.8.

RELEVANCIA ECONÓMICA DE LAS ASOCIACIONES EN TÉRMINOS DE VOLUNTARIOS²⁰⁰

	MICRO 0-9 VOLUNTARIOS	PEQUEÑA 10-50 VOLUNTARIOS	MEDIANA 51-249 VOLUNTARIOS	GRANDES MÁS DE 250 VOLUNTARIOS
Frecuencias	12	21	2	2
Porcentajes	32,4	56,8	5,4	5,4

Cuadro 3. 8: Fuente: Elaboración propia.

Y finalmente, el presupuesto anual medio de las asociaciones de utilidad pública se sitúa en 1.710.732,97 euros, constituyéndose como asociaciones más usuales aquellas que tienen un presupuesto comprendido entre sesenta mil y tres millones de euros -cuadro 3.9-.

¹⁹⁹ Los intervalos establecidos para clasificar las asociaciones en micro, pequeñas, mediana y grande han sido fijados de conformidad con los establecidos por EUROSTAT, en 1992 e Instituto de Estudios Fiscales.

²⁰⁰ Hemos considerado adecuado mantener los mismos intervalos que para los empleados.

RELEVANCIA ECONÓMICA DE LAS ASOCIACIONES EN TÉRMINOS DE PRESUPUESTO

	MICRO Menos de 60.000 euros	PEQUEÑA 60.001 a 600.000	MEDIANA 600.001 a 3 Millones euros	GRANDES MÁS DE 3 Millones euros
Frecuencias	4	13	13	5
Porcentajes	11,4	37,1	37,1	14,3

Cuadro 3.9: Fuente: Elaboración propia.

Respecto al origen de los ingresos obtenidos por estas organizaciones, en términos generales, las entidades encuestadas declaran recibir todo tipo de financiación, aunque el montante principal se encuentra en los fondos recibidos de la administración que representa más de la mitad de los ingresos, obteniéndose de nuestro análisis empírico los porcentajes que figuran en el cuadro 3.10.

FUENTES DE FINANCIACIÓN

Tipología	%
• Cuotas de asociados	10,22
• Donaciones	
- Personas físicas	4,53
- Personas jurídicas	2,19
• Prestaciones de servicios	7,22
• Actividades mercantiles	9,46
• Subvenciones o conciertos	
- Administración Europea	0,06
- Administración Central	12,58
- Admón. Autónoma y Local	44,78
• Otros ingresos	3,89

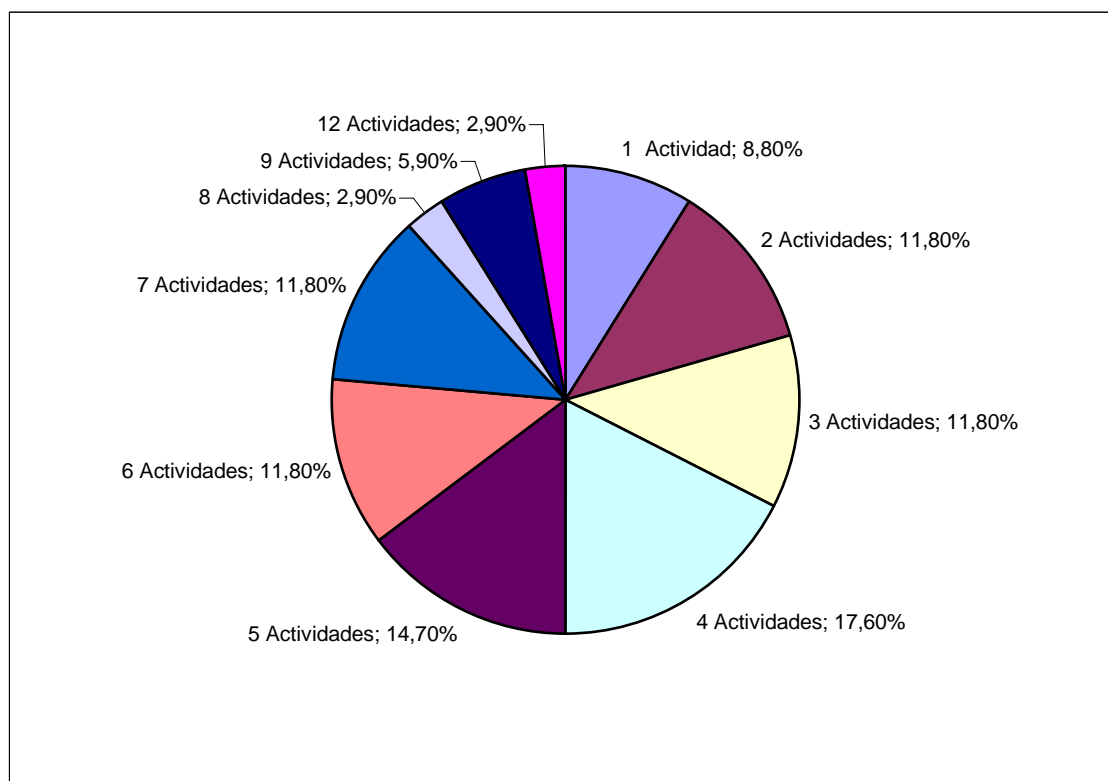
Cuadro 3.10.: Fuente: Elaboración propia.

En relación a la disponibilidad de estos fondos, pregunta catorce, debido al escaso número de repuestas obtenidas hemos considerado oportuno omitir dicha cuestión.

Por otra parte, el 89,2% de los encuestados han declarado que realizan varias actividades de carácter no lucrativo, razón por la cual podemos catalogarlas como multiactivas, realizando de dos a doce actividades diferentes

como se muestra en el cuadro sectorial 3.11 circunstancia ya prevista y que ha dado lugar a que en el tercer bloque del cuestionario se sondee si estas organizaciones consideran interesante poseer datos contables independientes de cada una de estas actividades.

NÚMERO DE ACTIVIDADES PROPIAS



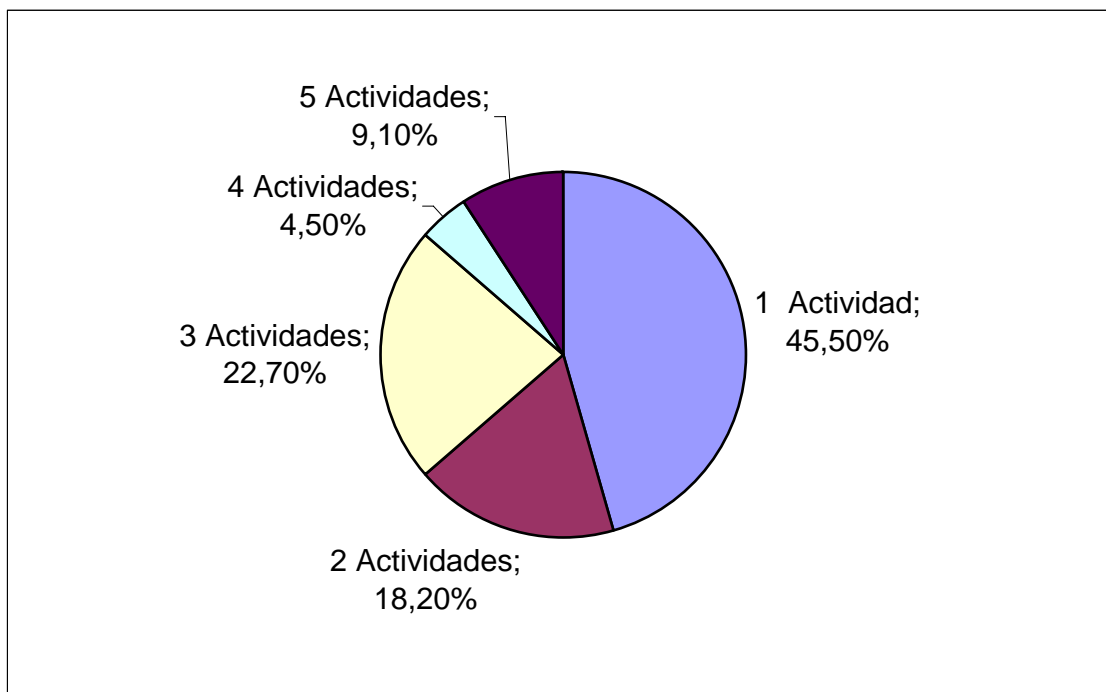
Cuadro 3.11. Fuente: Elaboración Propia.

En relación con lo anterior, comprobamos que al margen de las actividades propias de carácter no lucrativo el 59,5% de las asociaciones reconocen que realizan actividades mercantiles, motivo por el que posteriormente precisaremos si consideran útil, de cara a la gestión y a una mejor información a los terceros, la distinción dentro de las Cuentas Anuales entre actividades propias y mercantiles.

De igual modo, dentro de las actividades mercantiles se producen multiactividad como se recoge en el gráfico adjunto -cuadro 3.12-, puesto que dentro de las asociaciones que realizan actividades mercantiles el 45,5%

realizan una sola actividad, desarrollando el resto entre dos a cinco actividades distintas.

NÚMERO DE ACTIVIDADES MERCANTILES



Cuadro 3.12. Fuente: Elaboración Propia.

3.1.3.3. Estados financieros empleados y utilidad atribuida a las Cuentas Anuales.

Aunque la adaptación contable de conformidad con la normativa en vigor es obligatoria para todas las entidades declaradas de utilidad pública, nuestro análisis pone de manifiesto que un 5,6% de estas organizaciones no la aplican. Del mismo modo, tal y como puede observarse en el cuadro 3.13, sólo elaboran Balance de Situación, Cuenta de Resultados, Presupuesto y su Liquidación el 97,2% de estas entidades, alcanzando el 83,3% en el caso del Cuadro de Financiación, a pesar de ser los citados documentos obligatorios para la formulación de las Cuentas Anuales en todas las organizaciones objeto de nuestro estudio, independientemente del tamaño que posean.

En cuanto a la elaboración de otros estados contables, hay que indicar que los más utilizados para la gestión diaria de estos entes, al confeccionarse de forma habitual cada mes, son el Estado Provisional de Tesorería con el 67,6% de las asociaciones encuestadas, el Estado de Tesorería con el 70,6% y la Contabilidad por actividades o servicios con un 58,8%, lo que denota la gran importancia para estas organizaciones el seguimiento y control de la tesorería, al no poseer una vinculación entre gastos efectuados y el nivel de ingresos obtenidos, y la necesidad de conocer datos de las distintas actividades o programas desarrollados si se pretende llevar a cabo una adecuada gestión, puesto que como hemos observado con anterioridad el 87,2% de las asociaciones realizan más de una actividad.

DOCUMENTOS CONTABLES UTILIZADOS POR LAS ASOCIACIONES

Estados Contables	Elaboración %	PERIODICIDAD %			
		Mensual	Trimestral	Semestral	Anual
• Documentos Obligatorios					
Balance de Situación	97,3	16,7	27,2	11,1	44,4
Cuenta de Resultados	97,3	22,2	25,0	8,3	44,4
Presupuesto	97,2	11,4	8,6	2,6	77,1
Liquidación Presupuesto	97,2	0	11,4	5,7	82,9
Cuadro de financiación	83,3	0	3,4	0	96,6
• Documentos Voluntarios					
Balance de Sumas y Saldos	97,2	37,1	20,0	14,3	28,6
Presupuesto por programa	58,3	4,5	18,2	18,2	59,1
Estado provisional de Tesorería	67,6	65,2	13,0	4,3	17,4
Estado de Tesorería	70,6	75,0	16,7	4,2	4,2
Contabilidad por actividades	58,8	60,0	10,0	10,0	20,0
Coste de cada actividad	66,7	18,2	4,5	18,2	59,1
Contabilidad Analítica	38,2	53,8	0	0	46,2
Indicadores de Gestión	15,2	0	25,0	50,0	25,0

Cuadro 3.13. Fuente: Elaboración Propia.

En relación con lo anterior, nuestro análisis muestra que aquellas entidades que llevan una contabilidad desagregada por actividades formulan anualmente el presupuesto y su liquidación de esta misma manera -58,3%-.

Asimismo, el 97,2% afirman que elaboran Balance de Sumas y Saldos, y aunque su mayor porcentaje de elaboración es mensual con los datos alcanzados no podemos deducir con rotundidad una periodicidad clara en su utilización. Por su parte, el 66,7% de los encuestados elaboran el coste de las actividades o programas de forma habitual una vez al año, siendo necesario para su cálculo poseer una contabilidad financiera segmentada para cada actividad, puesto que la mayor parte de las asociaciones no llevan contabilidad analítica (61,8%).

Finalmente, sólo el 15,2% aseveran que elaboran indicadores de gestión, con una periodicidad semestral en la mitad de los casos, frente a un 84,8% que no los usan como herramienta de decisión e información.

Además, como muestra el cuadro 3.14, al margen de los documentos anteriores, los gestores de las asociaciones también preparan, de forma prioritaria, para las Asambleas Generales de socios y para la gestión de la entidad la evolución de los asociados y algunos datos de carácter social.

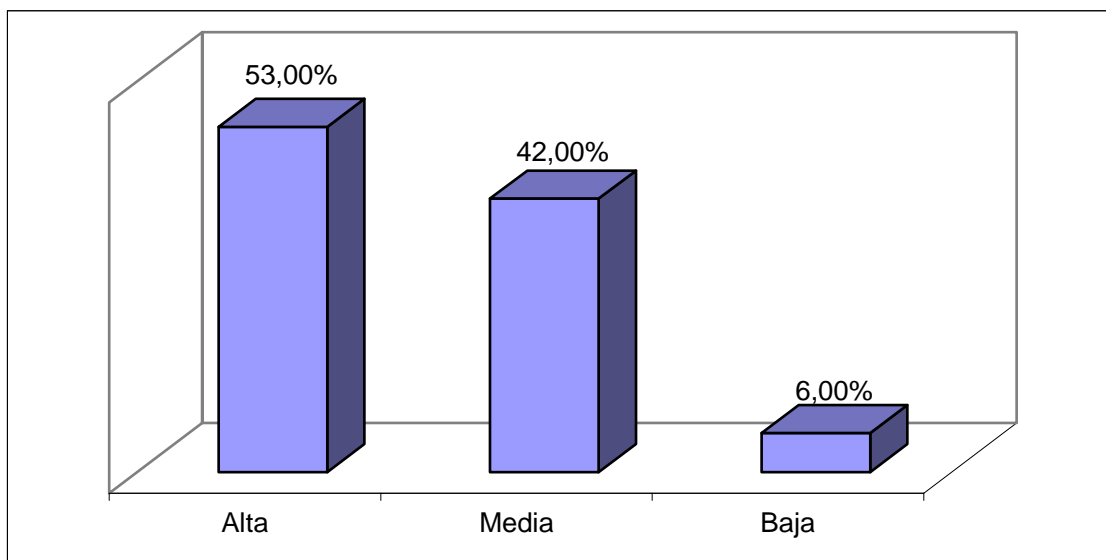
**UTILIZACIÓN DE OTROS DOCUMENTOS
PARA LA ASAMBLEA GENERAL Y PARA LA DIRECCIÓN**

Documentos	Asamblea General %	Dirección y Gestión %
Ratios financieros	22,2	34,3
Gestión de socios -altas y bajas-	77,8	62,9
Gráficos analíticos	25,0	17,1
Datos de carácter social	91,7	74,3

Cuadro 3.14. Fuente: Elaboración Propia.

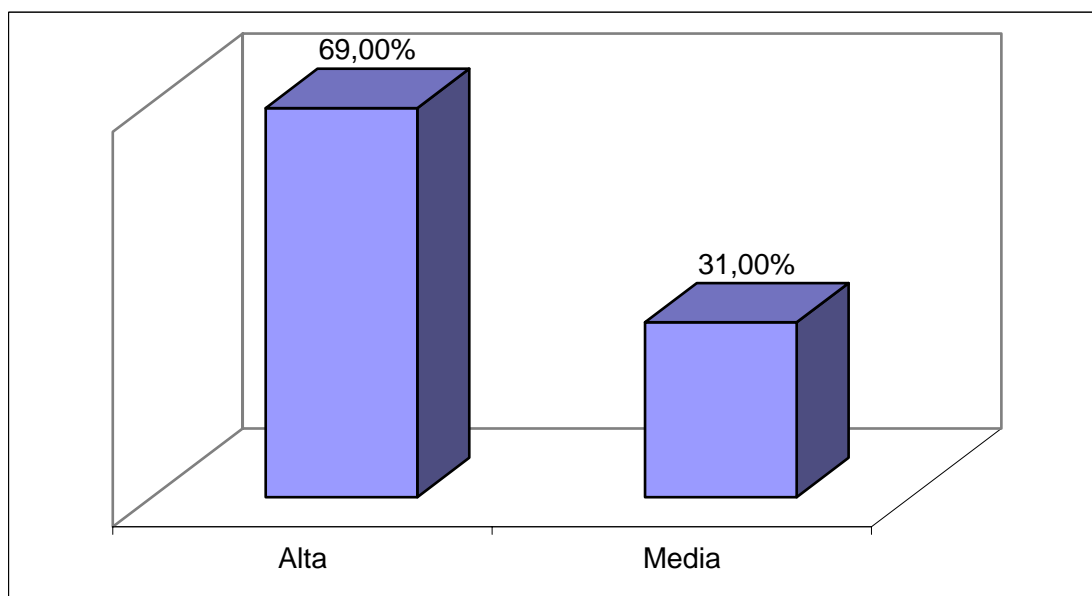
Por otra parte, la apreciación general de los encuestados sobre los principales estados contables incluidos en las Cuentas Anuales es positiva, dado que como se desprende de los cuadros 3.15, 3.16 y 3.17, la mayor parte de las asociaciones les asigna un grado de utilidad elevado o medio a la información que emana de ellos. Asimismo, el 67,6% manifiestan que las mismas responden a las necesidades informativas de sus usuarios tanto internos como externos, frente al 32,4% que consideran que no lo hacen.

UTILIDAD DEL BALANCE DE SITUACIÓN



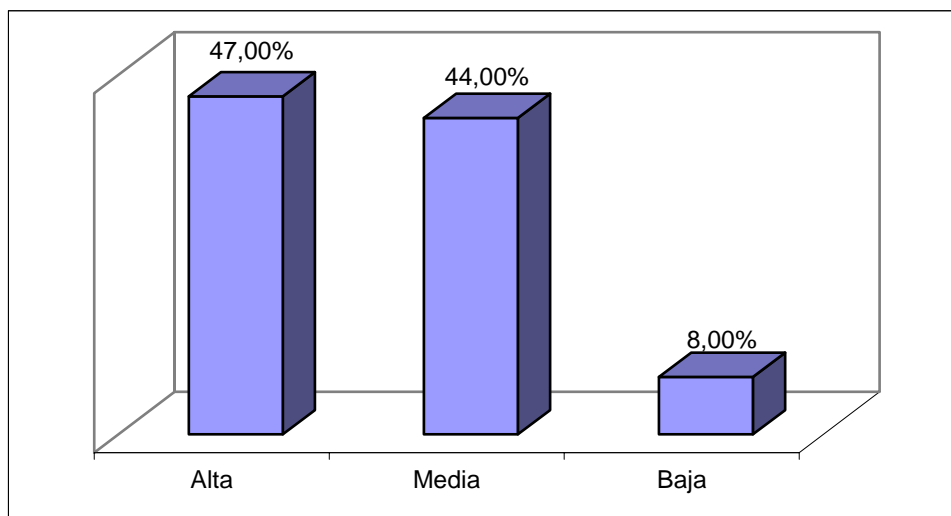
Cuadros 3 .15. Fuente: Elaboración Propia.

UTILIDAD DE LA CUENTA DE RESULTADOS



Cuadro 3.16. Fuente: Elaboración Propia.

UTILIDAD DEL PRESUPUESTO Y SU LIQUIDACIÓN



Cuadro 3.17. Fuente: Elaboración Propia.

Observada la utilidad de los anteriores estados contables, los citados cuadros ponen de relieve que la Cuenta de Resultados es la que resulta más útil para las asociaciones, lo cual contrasta con la importancia que a priori cabría asignarle en tanto que la cifra de resultados en las entidades no lucrativas, como ya ha quedado constatado en determinadas ocasiones, no tiene la misma importancia que en el sector empresarial. No obstante, consideramos que su alta utilidad viene consignada, más que por la obtención de un resultado final, porque la misma permite conocer la naturaleza de la financiación corriente obtenida y su aplicación.

De la misma forma, aunque en menor grado, el 67,6% de las organizaciones consideran útil la Cuenta de Resultados Analítica que figura en la Memoria; sin embargo, a pesar de lo anterior hemos podido constatar que generalmente no la confeccionan. Por su parte, el Cuadro de Financiación es considerado de interés en un 59,5% de las entidades, aunque el 77,4% de las mismas califican más útil el Estado de Tesorería frente a un 3,2 que le es indiferente y un 19,4 que prefiere el primero de ellos.

En consonancia con lo anterior, si analizamos la utilidad que les reporta las Cuentas Anuales para distintos fines, cuadro 3.18, observamos que los encuestados valoran fundamentalmente la utilidad de las mismas para conocer la situación económica y el patrimonio de la asociación, rendir cuentas e informar sobre el grado de cumplimiento del presupuesto. Del mismo modo, poseen una valoración aceptable cuando se utilizan para solicitar financiación – préstamos y subvenciones-, elaborar presupuestos, analizar la situación financiera y las perspectivas futuras y la capacidad para seguir prestando servicios. Sin embargo, la utilidad descende en lo que referente a su uso en la toma de decisiones sobre cuotas de asociados, determinación del coste de los servicios y la capacidad de analizar la gestión acometida en términos de eficacia, eficiencia y economía.

VALORACIÓN DE LA UTILIDAD DE LAS CUENTAS ANUALES

Las C.A. suministran información útil para:	Ninguna	Muy poca	Regular	Normal	Mucha
Tomar decisiones de nuevas inversiones	8,1	2,7	21,6	29,7	37,8
Tomar decisiones sobre operaciones de endeudamiento	18,9	5,4	16,2	29,7	29,7
Asignar recursos	10,8	8,1	13,5	37,8	29,7
Analizar la situación financiera y perspectivas futuras	5,4	2,7	5,4	54,1	32,4
Conocer la situación económica de la asociación	2,7	2,7	2,7	27	64,9
Conocer la capacidad de la asociación para seguir prestando servicios	10,8	2,7	10,8	37,8	37,8
Solicitar préstamos y subvenciones	8,1	2,7	13,5	29,7	45,9
Elaborar presupuestos	2,7	0	18,9	32,4	45,9
Rendir cuentas	2,7	5,4	5,4	29,7	54,1
Analizar la gestión acometida por la dirección en términos de eficacia, eficiencia y economía	18,8	25,6	20,3	18,9	16,3
Decidir sobre cuotas de asociados	24,3	35,1	16,2	18,9	5,4
Determinar el coste de los servicios	18,9	18,9	10,8	32,4	18,9
Conocer el patrimonio de la asociación	5,4	8,1	5,4	29,7	51,4
Informar sobre las actividades desarrolladas	5,4	10,8	13,5	40,5	29,7
Informar sobre objetivos o resultados conseguidos	13,5	8,1	18,9	29,7	29,7
Informar sobre el grado de cumplimiento del presupuesto	5,4	10,8	8,1	24,3	51,4

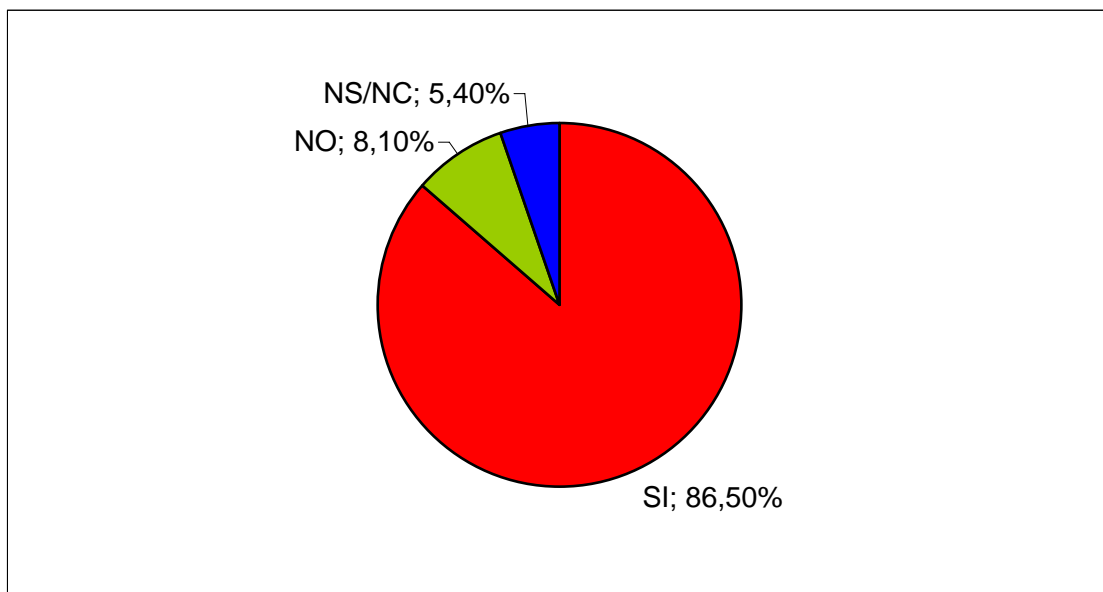
Cuadro 3.18. Fuente: Elaboración Propia.

3.1.3.4. Opinión acerca de la implantación de modificaciones en las Cuentas Anuales.

Con el deseo de conocer la predisposición de los gestores a incluir nuevos estados contables o a modificar los ya existentes, realizamos este tercer grupo de cuestiones de tal manera que nos arrojen luz sobre dicha materia.

A tal respecto, a la pregunta acerca de si deben ser diferenciados en el balance los elementos patrimoniales afectos a la actividad propia de aquellos afectos a la actividad mercantil, las asociaciones mostraron una alta predisposición a dicho desglose, con un 86,5%; si bien, este dato aumenta al 91,9% si prescindimos de aquellas organizaciones que no tienen actividades mercantiles y que se han pronunciado en contra.

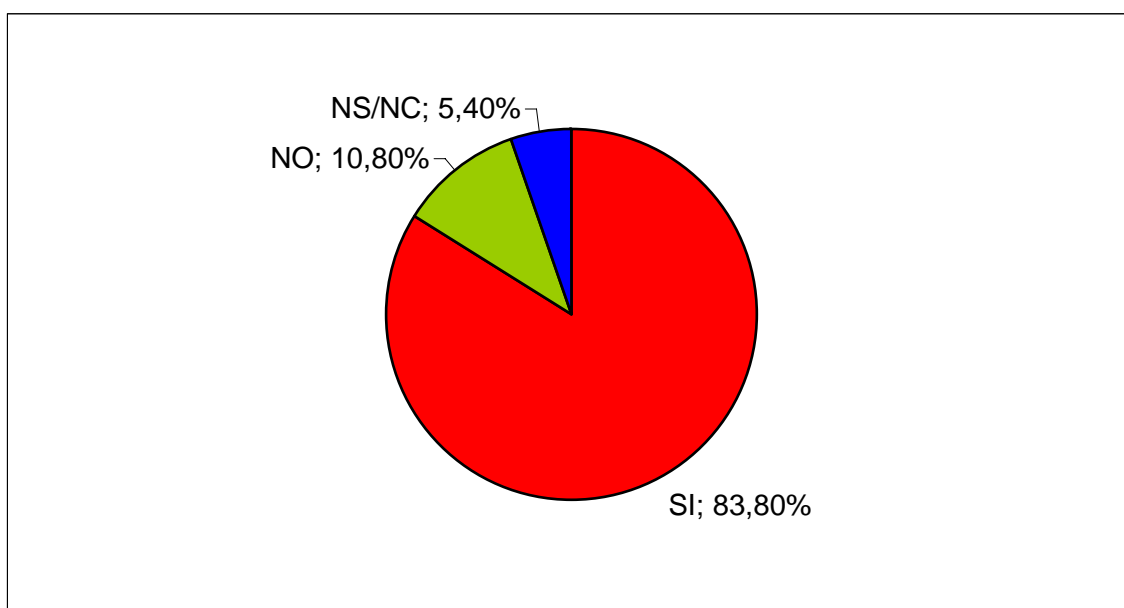
Opinión sobre la diferenciación en el Balance de Situación de las actividades propias y mercantiles



Cuadro 3.19. Fuente: Elaboración Propia.

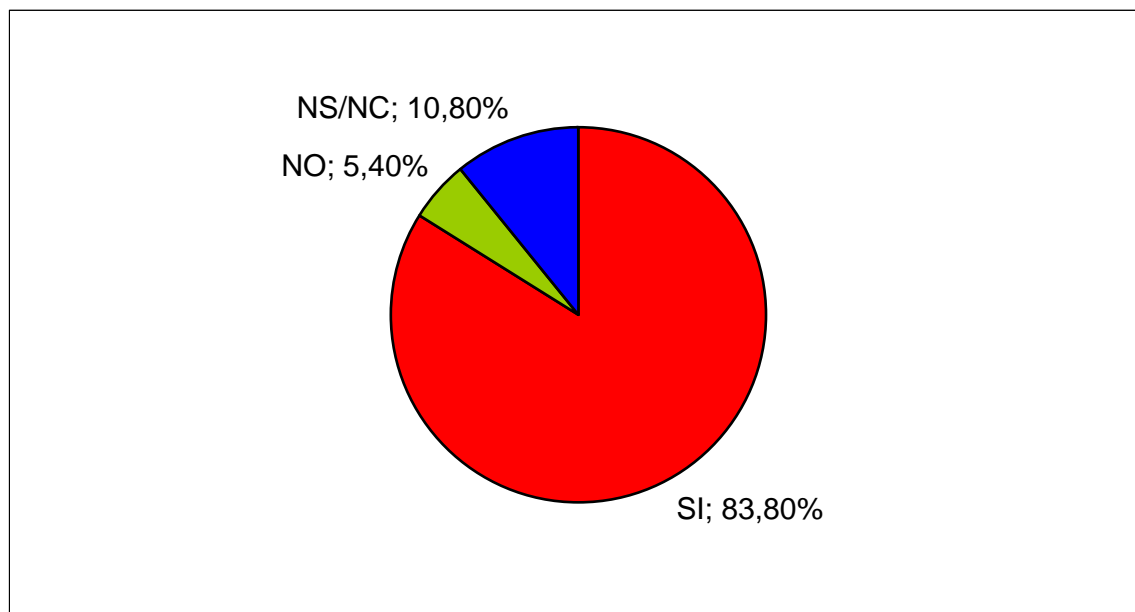
Asimismo, hemos indagado sobre su postura en relación con diferenciar en el balance los fondos recibidos, subvenciones y/o donaciones, con restricciones o condiciones para su uso de los demás fondos, cuadro 3.20, encontrándonos con que un elevado número de gestores, el 83,8%, se muestra partidario de tal distinción.

Opinión sobre la diferenciación de los fondos recibidos con restricciones



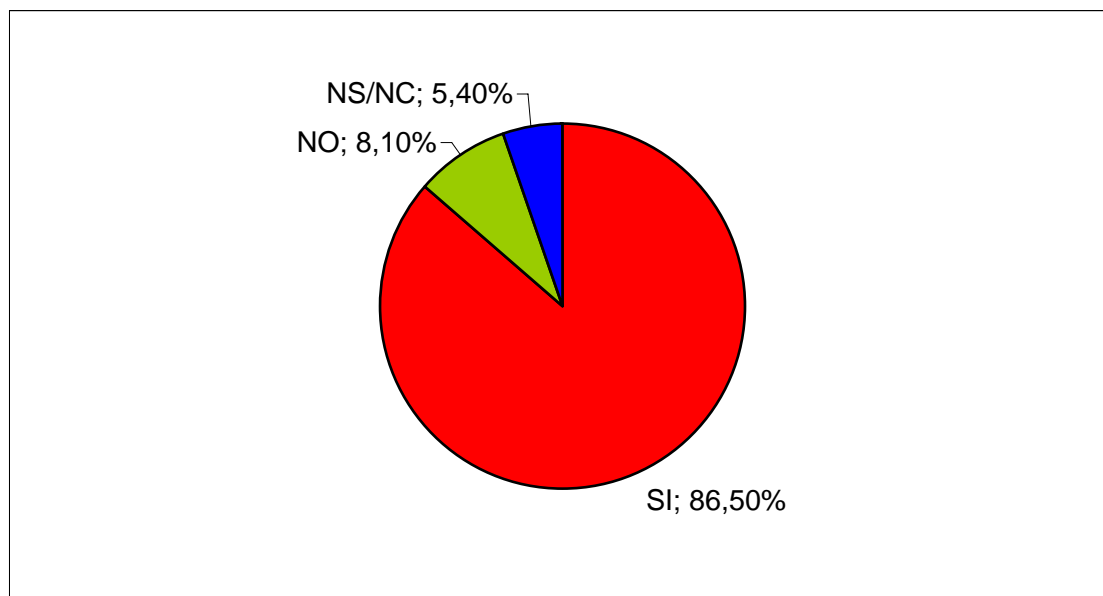
Cuadro 3.20. Fuente: Elaboración Propia.

Con cifras similares a las obtenidas con el balance, el 83,8% de las asociaciones también consideran interesante distinguir en la Cuenta de Resultados las operaciones relacionadas con las actividades propias de las operaciones mercantiles, como se expone en el cuadro 3.21.

Opinión sobre la diferenciación en la Cuenta de Resultados de las actividades propias y mercantiles

Cuadro 3.21. Fuente: Elaboración Propia.

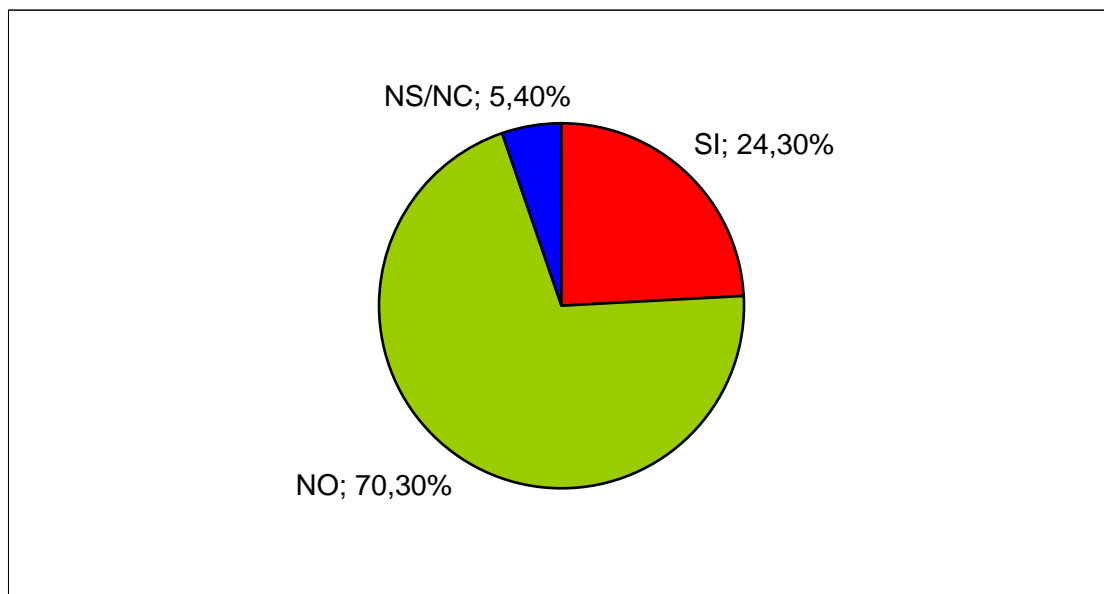
Otra de las cuestiones planteadas a los responsables de la gestión de las asociaciones, cuadro 3.22, es si juzgan necesario incluir en las Cuentas Anuales la elaboración de una Cuenta de Resultados funcional, distinguiendo cada actividad o programa realizado, al margen de la Cuenta de Resultados que actualmente se elabora. La respuesta obtenida es un 86,5% a favor frente a un 8,1% en contra de dicha formulación.

Opinión sobre la elaboración de una Cuenta de Resultados por actividades o programas

Cuadro 3.22. Fuente: Elaboración Propia.

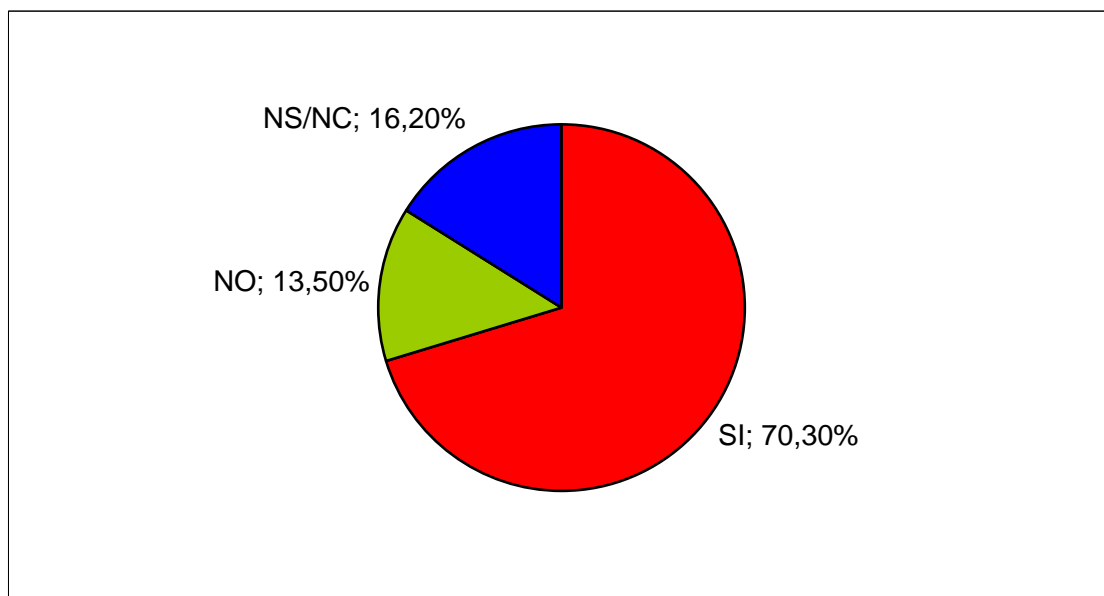
Igualmente, en los cuadros 3.23 y 3.24 se muestra que el 70,3% de las entidades opinan que la Cuenta de Resultados no mide el éxito en la consecución de los objetivos de la asociación y que éste debería ser medido a través de otros instrumentos contables tales como índices de satisfacción de los usuarios, indicadores de gestión, indicadores de eficacia y eficiencia, balance social, calidad de los servicios, etc.

Opinión sobre sí la Cuenta de Resultados mide el éxito en la consecución de los objetivos de la asociación



Cuadro 3.23. Fuente: Elaboración Propia.

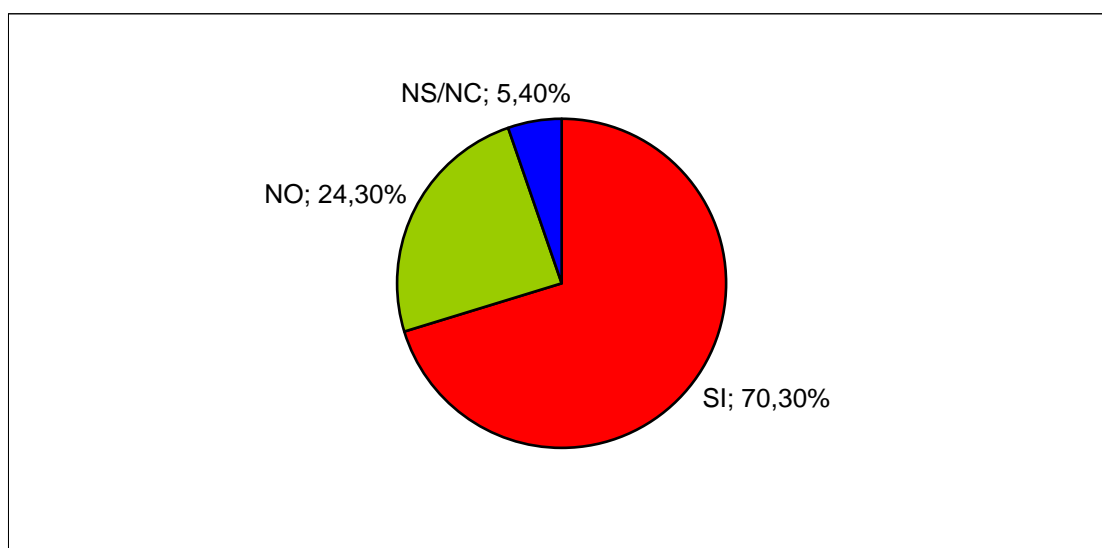
Opinión sobre si es interesante medir la consecución de los objetivos a través de otro instrumento contable



Cuadro 3.24. Fuente: Elaboración Propia.

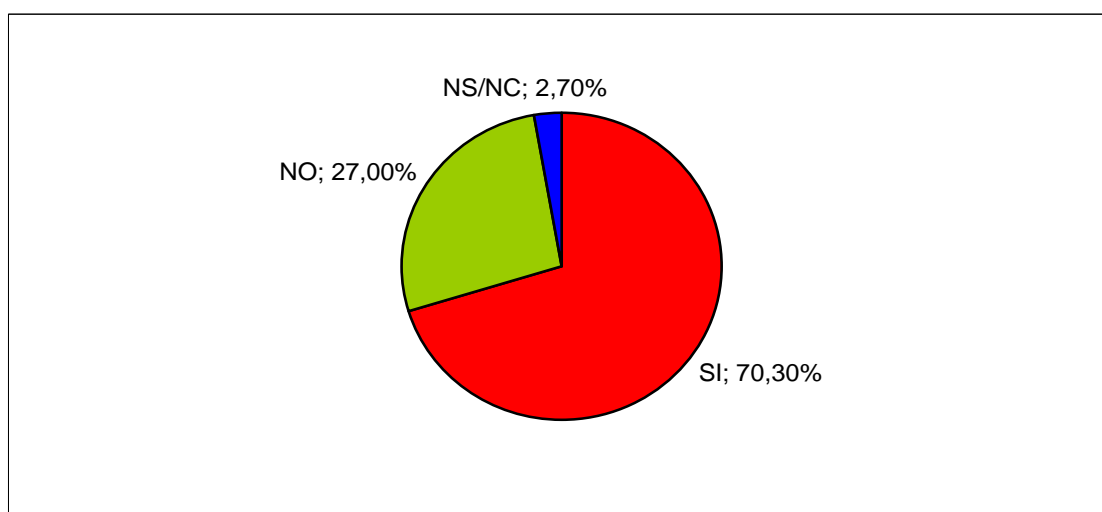
Por otra parte, observamos en los cuadros 3.25 y 3.26 una alta tendencia a la utilización e inclusión en la Memoria del Estado de Tesorería con el objeto de conocer el importe y la procedencia de los recursos líquidos generados durante el ejercicio, así como a la utilización de indicadores financieros relacionados con la solvencia y liquidez de la entidad.

Opinión sobre la inclusión de un estado de tesorería en la memoria



Cuadro 3.25.Fuente: Elaboración Propia.

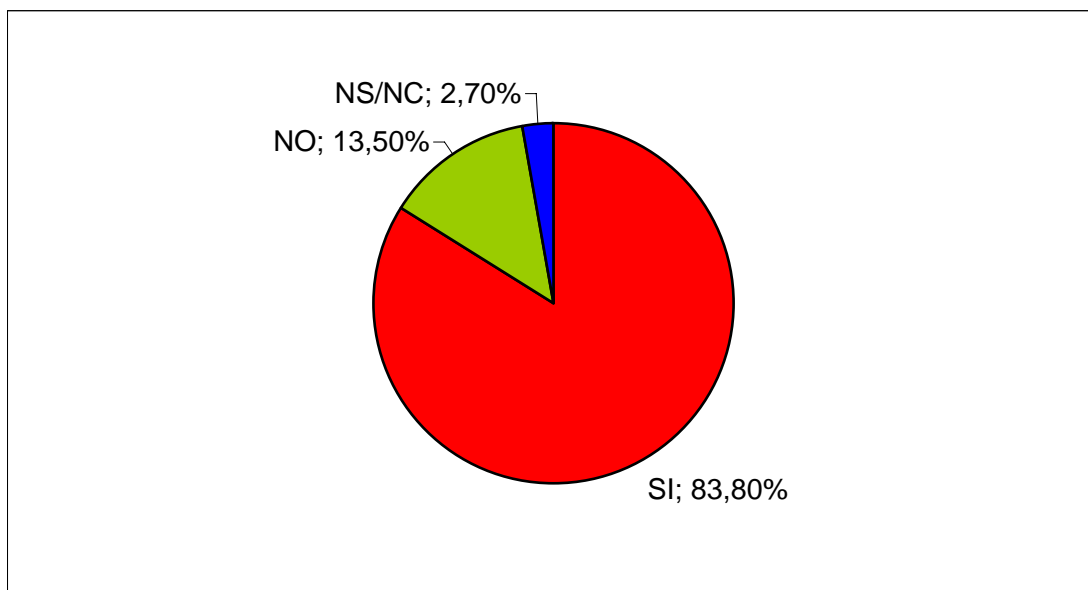
Opinión sobre la inclusión de indicadores financieros



Cuadro 3.26.Fuente: Elaboración Propia.

Con relación a la necesidad, de cara a la información que suministra, de incluir la distribución del presupuesto por programas o actividades en la Memoria, el 83,8% de los gestores consideran útil la información emanada del mismo, razón por la que aceptan la propuesta de su inclusión.

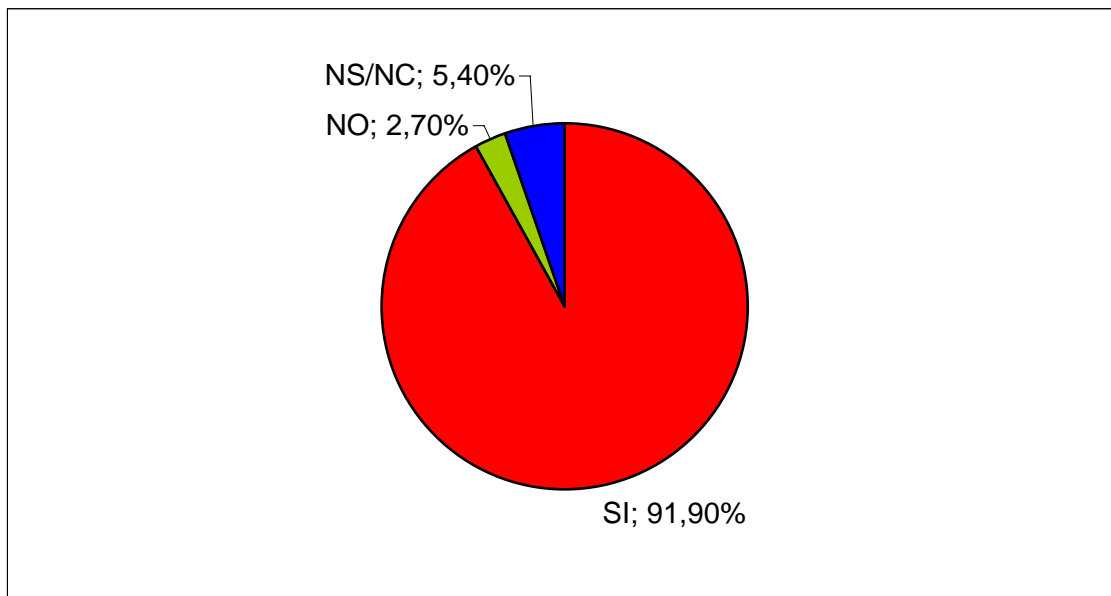
Opinión sobre la necesidad de incluir el presupuesto por programa en la Memoria



Cuadro 3.27.Fuente: Elaboración Propia.

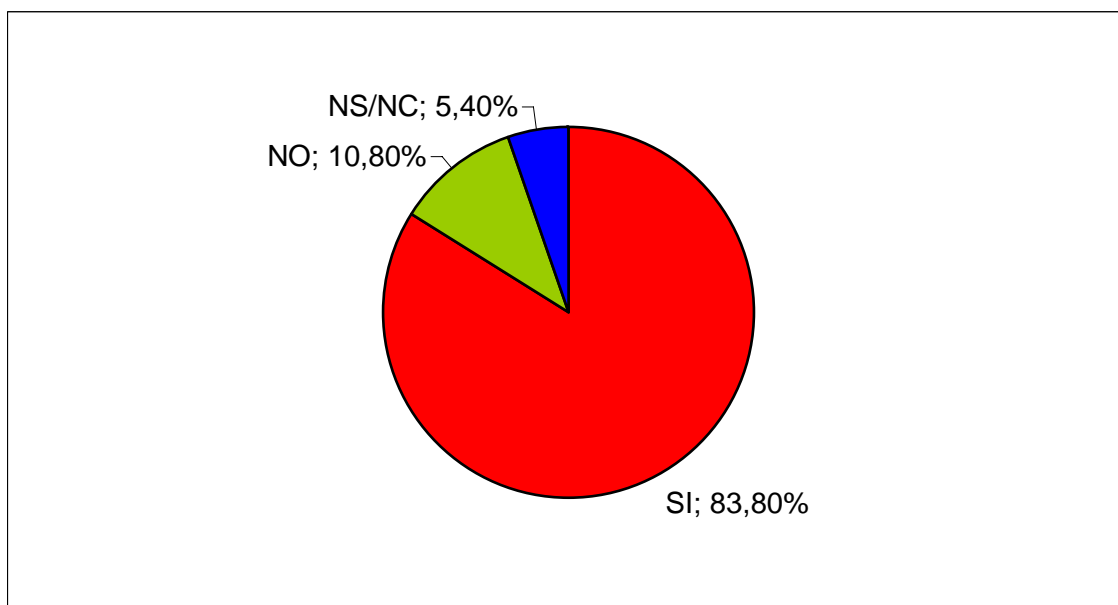
Y, finalmente, es importante destacar que de forma mayoritaria las asociaciones están interesadas en suministrar información de carácter social actualmente omitida en las Cuentas Anuales, así como dar mayor relevancia a la Memoria de Actividades, tal y como muestran los cuadros 3.28 y 3.29

Opinión sobre la inclusión de información de carácter social en la Memoria



Cuadro 3.28.Fuente: Elaboración Propia.

Opinión sobre dar un mayor protagonismo a la Memoria de Actividades



Cuadro 3.29.Fuente: Elaboración Propia.

3.2. UNA PROPUESTA DE BALANCE DE SITUACIÓN: SOLUCIONES ADOPTADAS.

Antes de realizar nuestra propuesta de un modelo complementario de Balance de Situación que sea más acorde con las necesidades requeridas por los usuarios, hemos creído oportuno dar respuestas a los problemas de representación contable de algunos elementos fundamentales de estas organizaciones relacionadas con este estado y que han sido puestas de manifiesto en el capítulo precedente, de forma que las mismas se integren dentro de dicho modelo y lo completen aumentando su utilidad. Si bien somos conscientes de que los distintos tipos de actividades que desarrollan, la naturaleza de sus operaciones, las diversas formulas de financiación y tamaños, etc., hacen que puedan existir otras problemáticas más específicas que no han sido desarrolladas en este epígrafe.

3.2.1. Inmovilizado cedido gratuitamente para su uso.

Una de las problemáticas típicas de las entidades privadas no lucrativas es la cesión de inmovilizado por terceras personas para que sea usado por la asociación durante un número determinado de años, materializándose, de forma habitual, en inmuebles y recayendo la figura del cedente, generalmente, sobre un organismo público.

La adaptación del Plan General de Contabilidad, no hace mención alguna a estas operaciones, ni en cuanto a su contabilización ni en la posibilidad de incluirlas en la Memoria, a pesar de ser en estas entidades donde se dan con más frecuencia y encontrarse contabilizadas en otras unidades económicas como son en las administraciones y empresas públicas²⁰¹.

²⁰¹ A este respecto, la Consulta nº 5 del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) nº 9 (1992) establece que “en caso de que a las empresas públicas con forma jurídica de sociedades mercantiles les sean adscritos bienes de dominio público, confiriéndoles derecho de uso sobre tales bienes y sin que se exija contraprestación alguna, dichas sociedades deberán hacer lucir en el activo del balance, dentro de las inmovilizaciones inmateriales, el valor atribuible a tales derechos...”.

Es incuestionable que los citados bienes ayudan a la producción de bienes o servicios y que cuando se reciben entran a formar parte del patrimonio en uso de la entidad, contribuyendo, de esta forma, a la consecución de los objetivos, razón por la cual, dichos bienes deben ser contabilizados dentro del balance. No obstante, el tratamiento contable atribuible a estos bienes debe ser como inmovilizado inmaterial, puesto que su titularidad corresponde siempre al cedente, capitalizando tan sólo la organización el derecho a usarlo, como ocurre en los arrendamientos financieros, en las patentes o en las marcas.

Además, tales elementos cumplen con los criterios generales para ser reconocidos como activos inmateriales establecidos en la NIC nº 38, los cuales son los siguientes:

- *La existencia de un activo identificable*, sin sustancia física, que es controlado por la entidad y claramente diferenciado del fondo de comercio. Sin duda, los citados activos cedidos son controlados por la asociación y no tienen sustancia física dado que se tratan de un derecho al uso y no de un derecho de propiedad.
- *La posibilidad de obtención de beneficios económicos futuros para la entidad atribuibles al activo*. En relación con ello, caben distinguir dos posibilidades. La primera es que el bien esté afecto dentro del ente no lucrativo a la actividad mercantil; en este caso, sin duda alguna, su utilización tiene como finalidad la obtención de un beneficio que posteriormente se invertirá para la consecución de un fin de interés general. La segunda de las posibilidades es que el elemento se utilice para la actividad propia de la asociación, en cuya circunstancia, es lógico pensar que no va existir la posibilidad de un beneficio económico futuro. Sin embargo, dicho rendimiento lo podemos equiparar a la consecución de los fines de la organización, dado que el objetivo de un ente sin fines lucrativos, como

hemos puesto de manifiesto en diversas ocasiones, nunca es maximizar beneficios sino alcanzar los objetivos perseguidos por la organización y, en este caso, no cabe duda que los citados bienes contribuyen a los mismos.

- *La medición fiable del activo.* Aunque su medición puede conllevar ciertos problemas, siempre es posible realizarla. Así, una de las soluciones factibles sería capitalizar el derecho de uso sobre los mismos y otra optar por la indicada en la Norma de Valoración 2ª del Plan General de Contabilidad Pública, la cual establece que “los bienes que hayan sido recibidos en cesión se considerará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la incorporación patrimonial”.

No obstante, creemos conveniente que el valor que se les debe atribuir a estos bienes sea el valor venal del derecho de uso, calculado sobre la base de la actualización de los importes por arrendamientos futuros estimados, en vez del venal del bien, dado que con esta opción no registramos durante el periodo de cesión elementos que no pertenecen a la organización, sólo su derecho a uso, excepto cuando no se conozca el tiempo de cesión del bien, en cuyo caso se valora por el valor venal del elemento en el momento de su incorporación, como si su uso fuera por un período ilimitado, indicándose dicha circunstancia en la Memoria.

El registro contable de estas operaciones se llevará a cabo cargando una cuenta creada en el subgrupo 21 “Inmovilizado Inmaterial” que podrá ser, por ejemplo, la rúbrica 216 “Derechos de cesión de bienes”, por el bien cedido, con abono a una cuenta del subgrupo 13 “Ingresos a distribuir en varios ejercicios” que podemos denominar 133 “Subvención por activos cedidos”, dado que no existen desembolsos de efectivos sino que tales bienes son cedidos al uso gratuitamente, motivo por el cual son conceptuados a todos los efectos como unas donaciones. Asimismo, la rúbrica de subvenciones se podrá dividir en otras cuentas de orden inferior en función de que el elemento cedido esté

afecto bien a la actividad propia, que será lo más habitual, o bien a la actividad mercantil.

Los citados ingresos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados en proporción a la amortización de los derechos de usos que figuran en el activo, por lo cual el efecto sobre la Cuenta de Resultados del período será nulo. Las cuentas que se utilizarán para tal finalidad, existentes en el cuadro de cuentas de la adaptación, serán la 725 “Subvenciones oficiales afectadas a la actividad propia de la entidad imputadas al resultado del ejercicio” o la 726 “Donaciones y legados afectos a la actividad propia de la entidad imputados al resultado del ejercicio”, en función de la tipología de persona que cede el bien, pública o privada. Y, en el caso de que dicho elemento esté afecto a la actividad mercantil la cuenta que se empleará será la 775 “Subvenciones, donaciones y legados traspasados al resultado del ejercicio”. La amortización de estos bienes cedidos se realizará en función de su vida útil, tomando para su cálculo la duración del periodo de cesión, que lógicamente será de forma habitual inferior a la vida útil del elemento.

3.2.2. Bienes donados del Patrimonio Histórico.

Los bienes del Patrimonio Histórico recibidos mediante donación, de acuerdo con la Normativa de Valoración 21ª de la adaptación del plan, se valorarán conforme a la Norma 6ª, esto es, por el valor de adquisición, como excepción al criterio general del valor venal empleado para el resto de los activos donados. Por consiguiente, si se reciben dichos bienes a título gratuito, el valor contable atribuido a los mismos, de acuerdo con la anterior norma, será cero, o en todo caso, los gastos generados hasta su puesta en funcionamiento, los cuales, en última instancia, darán lugar a un valor insignificante en el registro del bien en comparación con el valor real del mismo.

Lo anterior, como ha quedado puesto de manifiesto en el segundo capítulo, genera un problema de uniformidad, al existir bienes iguales o parecidos con distinto valor de contabilización en función de la forma de adquirirlos. De este modo, Rodríguez Ariza y otros (2001, p.19) manifiestan que

“no parece lógico que si estos bienes pertenecen a la entidad en las mismas condiciones que los adquiridos onerosamente, no se reflejen por una valoración cuantitativamente similar”, además, su omisión produce pérdidas de información, al existir activos de la organización no registrados, repercutiendo ambos problemas finalmente en la imagen fiel del patrimonio.

A tal respecto, los criterios adoptados para registrar las adquisiciones gratuitas de inmovilizado material en las entidades sin ánimo de lucro en países como el Reino Unido es el valor que tenía el bien cuando se recibió, como determina el Statement of Recommended Practice “Accounting by Charities” (SORP 2); en Francia el Plan del Conseil National de la Vie Associativev (CNVA) se decanta por el valor venal, al igual que nuestro país; y, por último, Estados Unidos en el FASB nº 93 no da ninguna pauta.

Consecuentemente, no entendemos que existan razones que justifiquen que para tales bienes se siga un tratamiento contable diferente al del resto de los elementos donados y a las corrientes internacionales, apostando en nuestra propuesta por su registro, aunque somos conscientes que su valoración no podrá ser por el valor venal, dado que dicho valor es especialmente difícil o imposible de determinar para un bien del Patrimonio Histórico. De esta manera, habría que acudir a su valor razonable, que podría ser el de tasación, por el que se encuentra asegurado, el de uso alternativo, el precio por el que lo adquirió el donante o el importe por el que figura en la contabilización del mismo y, en última circunstancia, de acuerdo con lo previsto por el Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985 de 25 de junio del Patrimonio Artístico Español, en ausencia de referencia fiable para establecer el importe por el que deben figurar en contabilidad estos bienes, se podrá tomar el de su tasación realizada por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de competencia estatal, o por el organismo equivalente que exista en cada comunidad autónoma²⁰².

²⁰² Artículo 65 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero.

La anterior postura es también defendida por AECA (2002, p.6) cuando señala, refiriéndose a los Bienes del Patrimonio Histórico, que “en los casos de adquisiciones onerosas, se contabilizarán por su valor de compra, mientras que en los de adquisiciones gratuitas se podrá tomar su valor razonable”.

Por otro lado, es preciso recordar que estos bienes no están sometidos a amortización, dado que al tratarse, normalmente, de bienes con una antigüedad considerable, o bien están totalmente amortizados o bien el transcurso del tiempo contribuye más a su apreciación que al contrario o bien se producen ambas circunstancias al mismo tiempo. Por tanto, la subvención o donación en capital correspondiente a tales bienes aparecerá en el pasivo del balance durante todo el período de permanencia del bien en la organización y no se imputará a resultados del ejercicio.

3.2.3. Rendimientos de los activos financieros.

En las entidades sin ánimo de lucro nos encontramos en ocasiones con que los fondos recibidos se invierten temporalmente en activos financieros, constituyendo la rentabilidad obtenida por los mismos, intereses y dividendos, fuente de financiación de las actividades propias. De esta forma, es habitual que cuando las organizaciones reciban una cantidad significativa de tesorería que no va a ser empleada inmediatamente, el órgano de gobierno, de acuerdo con una política de buena gestión, decida materializarla momentáneamente en activos financieros que sean seguros y con solvencia, de manera que se obtenga algún tipo de rentabilidad, dado que de lo contrario se originan excedentes monetarios ociosos; lo anterior, respetando el no provocar problemas de liquidez en la asociación. Por otra parte, también, existen entes no lucrativos en los que su patrimonio fundacional se materializa en inmuebles o en activos financieros, constituyendo los arrendamientos o los intereses y dividendos de tales activos, según los casos, el origen de la financiación necesaria para poder llevar a cabo su actividad fundacional prevista.

En ambos casos, los rendimientos de los activos financieros son utilizados para proveer de recursos a las entidades y, de esta forma, utilizarlos para la

consecución de sus objetivos. A tal respecto, los beneficios procedentes de tales activos pueden ser de dos tipos; por un lado, intereses o dividendos, los cuales se considerarán ingresos financieros del ejercicio en que se devengan y, por otro lado, ganancias de capital que surgen como consecuencia de cambios en el valor de mercado de las inversiones. Estas últimas, a su vez, pueden estar realizadas, esto es, se han producido como consecuencia de las ventas de los activos o, no realizadas, cuando provienen de cambios en el valor de mercado de los títulos que aún posee la organización.

El tratamiento contable de los rendimientos positivos en estas organizaciones es igual que en la contabilidad empresarial. De este modo, se registran como ingresos financieros, subgrupo 76, los intereses o dividendos devengados en el ejercicio y los beneficios producidos por la enajenación de valores de renta fija y variable y, como ingresos extraordinarios, subgrupo 77, los beneficios producidos por la enajenación de participaciones en capital a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo o asociadas. Consecuentemente, no se anotan los beneficios no realizados, mientras que en todas las circunstancias se registran las pérdidas, materializadas o no, dado que en el caso de estas últimas se procede a su provisión.

No obstante, existe una única excepción a este criterio general que permite contabilizar las plusvalías no generadas en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (FIAMMs), de acuerdo con la resolución del ICAC de fecha 27 de julio de 1992, argumentando para ello que “al materializarse la inversión en activos de renta fija con elevado grado de liquidez, permite considerar que las variaciones que se puedan producir en los precios de mercado futuros con respecto a los actuales no deben tener en general, carácter significativo, por lo que el rendimiento atribuido a las participaciones de estos fondos, puede estimarse, en principio, como realizado a efectos de su contabilización de acuerdo con el principio del devengo” (ICAC, 1992, p.16).

A tenor de lo anterior, Anthony (1978, p.120) apunta que “las normas de contabilidad empresarial no son aplicables para contabilizar las ganancias en

los fondos de activos financieros en las entidades sin ánimo de lucro”, razón por la cual, el FASB publicó su SFAS nº124 sobre Contabilidad para determinadas Inversiones mantenidas por las Organizaciones no Lucrativas, en noviembre de 1995, en el que se indica que “las inversiones en capital en las que se puedan determinar con fiabilidad su valor de mercado y en todas las inversiones en valores de renta fija se deben valorar a precio de mercado y las ganancias y las pérdidas se registrarán en el estado de actividades”, dado que en estos entes al no existir retribución al capital, no existe el peligro de distribuir un beneficio no realizado y, por contra, sí proporcionaría el balance una mayor información sobre la situación real de dichos activos.

Con esta forma de proceder, el SFAB nº 124 trata de resolver los siguientes aspectos, que se encuentran más acentuados en las inversiones financieras que en resto de los activos:

- a) Mayor relevancia del valor razonable. En las inversiones es una medida de la capacidad de los activos de una organización, más relevante que la información basada en el coste del activo.
- b) El método de elección entre el menor valor de coste o mercado, no es imparcial, dado que reconoce la disminución neta del valor pero no la apreciación.
- c) Manipulación de los cambios en los activos netos. Las organizaciones pueden vender títulos que se hayan apreciado para reconocer las ganancias no realizadas mientras que deciden mantener otros títulos con pérdidas.

Lo anterior es defendido por el IASC (1998b) en la NIC 39 y es lo que actualmente está imponiéndose en la reforma contable de la Unión Europea. A este respecto, dicho organismo establece la contabilización de los activos financieros en función de su valor razonable o “fair value”, definido como el precio de mercado o una estimación que se aproxime suficientemente, en

ausencia de éste o, en concreto, de acuerdo con su párrafo 8 se define como “la cantidad por la que puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor debidamente informado, o puede ser cancelada una obligación entre un deudor y un acreedor con suficiente información, que realiza una transacción libre”. En consecuencia, creemos que es interesante valorar estos activos a valor razonable siempre y cuando dicha valoración pueda hacerse con fiabilidad.

3.2.4. Reconocimiento de las distintas actividades.

Como pusimos de manifiesto en capítulos precedentes, en los entes que nos ocupan se originan multiactividades diferentes dentro de una misma organización. De este modo, paralela a su actividad principal, la cual puede constituirse en más de una, puede desarrollar actividades mercantiles siempre con carácter secundario y con el objetivo de aplicar los beneficios económicos obtenidos a su actividad principal que debe ser no lucrativa y de orden social. Esto hace que surjan distintas divisiones dentro de las mismas, habitualmente heterogéneas, presentando una estructura económica escasamente uniforme y sobre la que nuestra disciplina debe de informar adecuadamente.

La distinción contable entre las distintas actividades que se producen, al margen de los recursos de uso restringido, se puede solventar, de acuerdo con lo señalado por Vela Bargues (1995, p.105) y Giménez Barriocanal (1995a, pp. 61-62), de tres formas diferentes:

La primera opción, sería diferenciar varios Balances y Cuentas de Resultados para los distintos fondos o actividades²⁰³ realizadas. No obstante, dicha postura será descartable, dado que obligaría a realizar muchos tipos de estados, perdiendo con ello la visión de conjunto de la entidad.

²⁰³ Esta solución es la que se aplica en el área anglosajona, especialmente en Estados Unidos, denominada “contabilidad de fondos” que consiste, esencialmente, en determinar tantas esferas jurídicas de control como fondos con aplicaciones específicas existan, estableciendo un balance por cada uno de los mismos. Para ampliar sobre dicho tema véase Sánchez Arroyo (1990, capítulo IV).

La segunda consistiría en desglosar a nivel de partidas contenidas en las Cuentas Anuales cada una de las actividades, lo cual requeriría un desarrollo mayor del cuadro de cuentas²⁰⁴ y necesitaría definir unos criterios de imputación de dichos elementos patrimoniales para la diferenciación del resultado. Sin embargo, dicha solución, a juicio de Vela Bagues (1995, p.105), “puede resultar bastante subjetiva y puede poner en peligro la comparabilidad de la información. En cualquier caso, sería necesario clasificar los gastos e ingresos no sólo por naturaleza, sino también por actividad”.

Y, la tercera solución, estribaría en utilizar la Memoria para dar información sobre cada una de ellas. Este último autor (1995, p.105) considera, por razones fundamentalmente prácticas, que esta es la solución al problema planteado, dado que es la que menos distorsión puede introducir en el Balance y en la Cuenta de Resultados. Además, es la solución adoptada por el Plan General de Contabilidad de entidades no lucrativas, con el objetivo de simplificar y homogeneizar el balance, facilitando su comparación con el resto de unidades económicas, a la misma vez que se potencia la Memoria como cuenta anual para comprender el resto de la información.

No obstante, como ya ha quedado expuesto en el capítulo precedente, esta última solución implica que la información contenida en el balance no se ajuste al principio de imagen fiel, dado que presenta en forma agregada todos los bienes y recursos de la entidad afectados a las distintas actividades, no dando respuesta a una realidad compleja como es la que se produce en un ente con más de una actividad distinta, lo que provoca un escaso valor informativo para una adecuada toma de decisiones de los distintos usuarios internos y externos y para la evaluación acertada de la gestión de los responsables de la organización. En relación con lo anterior, Fullana Belda (1998, p.314) apunta que “en el cuadro de cuentas propuesto, se mezclan en una entidad contable los elementos patrimoniales de las distintas actividades

²⁰⁴ En relación con los fondos restringidos se indicarían en el pasivo las entregas subordinadas a un determinado fin o actividad y que hayan sido capitalizadas, por ejemplo en la cuenta Subvenciones, donaciones o legados afectos a una actividad, y en el activo su materialización, ya sea en inmovilizado, tesorería o inversiones financieras.

que realiza la entidad, tanto las propias de la fundación como las instrumentales lucrativas. Creemos que esto produce una importante pérdida en la calidad de la información que va a suministrar el sistema contable, que se va a trasladar al Balance y a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias”.

Por tanto, juzgamos oportuno plantear como solución el desglose de las distintas partidas contenidas tanto en el Balance de Situación como en la Cuenta de Resultados, independientemente de lo establecido en la Memoria²⁰⁵ y como complemento a la información global que arrojan los mismos. Dicha información segmentada es considerada de gran utilidad para la gestión interna y para la correcta interpretación de los estados financieros por parte de usuarios externos, ya que posibilita un estudio más detallado de los componentes de la organización y, por tanto, una evaluación más precisa de su realidad económica.

Para ello, la adaptación prevé que en el cuadro de cuentas se realicen las subdivisiones que se estimen oportunas con el objeto de que la entidad pueda dar la información anterior. Así, y acogiéndonos a la norma de elaboración del balance para las entidades no lucrativas, apartado f), donde se establece que “podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos tanto en el modelo normal como abreviado”, consideramos necesario, como también apunta Arnaus Paradis (1998, p. 65), que dentro del balance se distingan aquellas partidas que contuviesen elementos patrimoniales afectos a la actividad propia y a la actividad mercantil.

²⁰⁵ Estamos de acuerdo con Tua Pereda y Gonzalo Angulo (2001, p. 61) cuando señalan que “es un error frecuente pensar que la información en los estados contables principales y la información en notas son dos especies parejas, ya sean sustitutivas o complementarias. Por el contrario, la información que se consigna en notas (que no sean descripciones de los principios, cuadros de cuentas o desagregación de movimientos de cuentas) porque no puede ser introducida en los estados contables, por no cumplir los requisitos de reconocimiento, es una información que el modelo contable no ha podido procesar y, por tanto:

- a) resta relevancia a los datos contenidos en los estados contables principales;
- b) aumenta el riesgo y la incertidumbre que rodea a los datos, y
- c) representa un reto para la propia contabilidad, que debe ser capaz de superar integrando este tipo de información en sus mecanismos de captación y representación, de manera que pasen a formar parte de las variables financieras fundamentales en que se basa”.

En nuestro país, de forma general, nos acogemos a la IV Directiva de la Unión Europea (1978, art. 43) donde se establece que en la memoria de las cuentas anuales, se incluya como información segmentada la distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las actividades ordinarias, por categoría de actividades y por mercado geográficos, siempre y cuando sean diferentes. Asimismo, de acuerdo con la VII Directiva (1983, art.) los grupos de empresas deberán suministrar la misma información desagregada en sus Cuentas Anuales. No obstante, se contempla la posibilidad de omitir esta información cuando se presenten balance y memoria abreviados o, simplemente, justifiquen que su publicación puede resultar perjudicial para la empresa²⁰⁶.

Las anteriores obligaciones son también recogidas en la Memoria de las entidades no lucrativas para las actividades ordinarias de carácter mercantil. No obstante, consideramos que la actual normativa española en esta materia es bastante reducida, al no definir qué se entiende por segmento, qué criterios se han de seguir para asignar las operaciones a los mismos o sobre cuántos ha de informarse, presentando, de esta manera, un bajo nivel de información desagregada en comparación con las normas internacionales, lo que implica que exista en el mercado un amplio abanico de información segmentada proporcionada en las Cuentas Anuales en relación con su calidad y cantidad²⁰⁷, y que los datos que se presentan tengan un escaso valor informativo, al hacer referencia únicamente a la cifra de negocios, debiéndose avanzar más si se desea mejorar la calidad de la citada información.

Únicamente, y de forma restringida, existen precedentes en nuestro país de normativa contable, con alcance a determinados sectores, que exige un desglose más detallado de activos, pasivos, gastos e ingresos,

²⁰⁶ En nuestra opinión, el hecho que se permita a algunas empresas no publicar información segmentada sí resulta perjudicial para las mismas, puede ser utilizado como una excusa para el no desglose. Dicha posibilidad no es contemplada en el resto de normativa internacional más avanzada, cuyo ámbito de aplicación se centra principalmente en las empresas cotizadas.

²⁰⁷ A tal respecto, ver los ejemplos de Cerveza el Aguila y Telefónica incluidos en Arqueró Montaña y Rico Iglesias (2002, p.4) "Mejoras necesarias en la Información Financiera Española frente a las Normas Internacionales: la información segmentada".

correspondientes cada una de las actividades que realizan las empresas, como es en el caso de las eléctricas²⁰⁸, deportivas²⁰⁹, financieras, etc., aunque no es exigido para las organizaciones que nos ocupan a pesar de la diversidad de actividades que desarrollan, las cuales por sí mismas aconsejan la segmentación en los estados financieros de información relativa al volumen de activo y pasivo dedicado a cada una de ellas. Datos que son esenciales para conocer los recursos e inversiones comprometidos por la asociación en los distintos segmentos de actividad, comprobar su rendimiento y crecimiento y poder justificar que los activos con utilización restringida se han aplicado adecuadamente a la actividad concreta que ha sido preestablecida por el aportante, así como para permitir la comparabilidad en el tiempo de las actividades dentro de la propia organización y entre distintas entidades con similar actividad.

En el ámbito internacional, la necesidad de información segmentada para las empresas ha sido puesta de manifiesto por distintos organismos, tales como las Organizaciones de Naciones Unidas (O.N.U.,1977) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E.,1976), donde se establece la obligación de informar a las empresas multinacionales o transnacionales acerca de cifra de negocios, activos del segmento, beneficios, nuevas inversiones realizadas y número medio de trabajadores. Por su parte, el IASC en la NIC número 14 (1981), y el FASB, en su SFAS número 14 (1976), expone la citada obligación para empresas que coticen en bolsa o entidades económicas de importancia, siendo el nivel mínimo de información a presentar el de ventas, beneficios, activos y nuevas inversiones.

A tal respecto, la NIC número 14, dedicada a la Información Financiera por Segmentos, y revisada en 1997, establece las reglas para desglosar la

²⁰⁸ Vease al respecto, Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico. BOE de 21 de marzo, corrección de errores BOE 27 de abril, nota 25 de la Memoria en modelo normal y nota 14 en modelo abreviado.

²⁰⁹ Vease al respecto, Orden del Ministerio de Economía de 27 de junio de 2000, por la que se aprueba las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas. BOE nº 155, de 29 de junio, nota 26 de la Memoria en modelo normal y nota 15 del modelo abreviado.

información de los estados financieros de las empresas con valores cotizados o que se encuentran en proceso de admisión a negociación, si bien de acuerdo con la Subcomisión de Opciones de las NIC (ICAC, 2002, p. 146) se consideró que dicha información no debía exigirse a las empresas no cotizadas, sin perjuicio de que en determinados sectores fuera procedente exigir esta información. De este modo, en líneas posteriores (ICAC, 2002, p. 148) se recomienda “desarrollar la información segmentada para las empresas que, por tener multiactividad, deben desglosar sus estados financieros por cada uno de los segmentos”. De este modo, y extendiendo esta recomendación a las fundaciones y asociaciones, también sería recomendable para aquellas que presenten más de una actividad.

Por consiguiente, y de acuerdo con este informe, las Cuentas Anuales de estas organizaciones deberían incluir los siguientes aspectos (ICAC, 2002, p. 147):

- Ingresos y gastos imputables a cada segmento.
- Activo y pasivos afectos a las operaciones de cada segmento.
- Políticas contables adoptadas para elaborar la información por segmentos y sistemas para fijar los precios de transferencia entre segmentos cuando sean diferentes a los que se aplican a transacciones independientes.
- Conciliación entre las cifras totales de los estados financieros y las correspondientes a los distintos segmentos, siempre y cuando existan segmentos poco significativos sobre los que no se informen.
- Finalmente, el estado de flujo de tesorería desglosando los flujos de efectivo que corresponden o proceden de cada segmento de actividad.

Para llevar a cabo tal cometido (ICAC, 2002, pp. 146-147), la configuración de los segmentos en una entidad debe hacerse en función del origen y la naturaleza de los riesgos y rendimientos²¹⁰ de las actividades, no siendo lógico que el usuario de los estados financieros contemple una división por segmentos diferente de las que se tienen en consideración por parte de los órganos de gobierno de la organización para tomar las decisiones fundamentales. En este sentido, el FASB, en su SFAS número 131 (1997), requiere que la segmentación se realice de acuerdo a una única base, cual es siguiendo la estructura organizativa interna diseñada por la dirección para tomar decisiones operativas, esto es, en función del “enfoque de gestión” -management approach-.

De este modo, los dos criterios más utilizados de segmentación en la práctica contable, dado que nos ofrecen una mejor visión de las diferencias en riesgo, crecimiento y consecución de objetivos, son en función de la zona geográfica o en función de la actividad o negocio, siendo por tanto los dos criterios elegidos por la normativa internacional y por la española²¹¹ para llevar a cabo la citada desagregación. Si bien, podemos establecer otros criterios susceptibles de empleo, tales como en función de las distintas entidades legales que integren el grupo²¹², por tipo de clientes o sector al que pertenece, por divisiones existentes dentro de la entidad o divisiones organizativas, etc.

²¹⁰ Obviamente, en las entidades no lucrativas el rendimiento de las actividades no mercantiles no puede medirse por el resultado económico alcanzado en ellas sino por la consecución de los objetivos de carácter social establecidos.

²¹¹ Así, ambos tipos de segmentación ha sido recogidos por pronunciamientos emitidos por el FASB (1976) y el IASC (1981), y, dentro de nuestro contexto por la IV y VII Directiva comunitaria, lo que origina que la legislación española los introduzca, si bien, la relacionada con el mercado geográfico sólo alude al destino de las ventas y no al origen de las operaciones.

²¹² Esta desagregación es elaborada por cada una de las entidades que compone el grupo con anterioridad a la información agregada y, en consecuencia, el coste de su preparación es nulo. Sin embargo, los segmentos pueden no ser significativos porque no representan diferencias en riesgos y rentabilidad; como señala Zardoya (1991, p. 263), “las entidades que componen el grupo tienen su origen en razones que muchas veces tienen que ver con temas fiscales, financieros, factores estratégicos, etc.” y podemos encontrarnos que en un mismo segmento tengamos distintas actividades de muy diversa naturaleza o que se encuentren dispersas en distintos sectores geográficos.

En relación con el primero de los segmentos de general aceptación, debemos señalar que las distintas zonas geográficas o países en los que trabaja una asociación tienen características diferentes, como puede ser el nivel de inflación, la moneda, el tipo de interés, etc., en definitiva, poseen distintas políticas económicas y entorno, lo que conlleva que cada una de las áreas o zonas tengan diferentes niveles de riesgo, consecución de objetivos y crecimiento, convirtiéndose, de este modo, en segmentos geográficos diferenciados. Consecuentemente, la NIC 14 (1997, pfo. 9) define al segmento geográfico como “un componente identificable de la empresa, encargado de suministrar productos o servicios dentro de un entorno económico específico y, que se caracteriza por estar sometido a riesgos y rendimientos de naturaleza diferente a los que corresponden a otros componentes operativos que desarrollan su actividad en entornos diferentes”. Las distintas áreas geográficas se pueden identificar con regiones, países o incluso continentes, resultando, no obstante, en este último caso un segmento muy amplio. Asimismo, se puede realizar sobre la base de las áreas geográficas en las que se localiza la organización, donde se fabrican los productos, esto es, en función del origen de las ventas o en aras de los mercados en los que coloca los productos que obtiene o los servicios que presta²¹³.

Por su parte, los segmentos de negocios o actividades, quedan definidos por la NIC14 (1997, pfo. 9), como “un componente identificable de la empresa, encargado de suministrar un único producto o servicio, o bien un conjunto de ellos que se encuentran relacionados y que se caracteriza por estar sometido a riesgos y rendimientos de naturaleza diferente a los que corresponden a otros segmentos del negocio dentro de la misma empresa”. Los segmentos de negocios se identifican por línea de productos, utilizando la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, etc.

²¹³ La normativa comunitaria y española hacen referencia al destino de las ventas, es decir, a mercados; por su parte, el SFAS, por el contrario, confiere más importancia al lugar de origen donde se realizan las operaciones, exigiendo información adicional sobre el volumen de exportaciones realizado por el área nacional y la NIC revisada exige ambas opciones.

En cualquiera de los casos, la elección del tipo de segmentación a aplicar se debe realizar teniendo en cuenta que los datos que finalmente se proporcionen a los usuarios internos y externos sean significativos. De este modo, y como hemos argumentado, para las entidades sin ánimo de lucro, su desagregación principal o primaria se realizará en torno a las distintas actividades que las mismas desarrollan y donde emplean los recursos obtenidos, independientemente que el criterio por zonas geográficas pueda ser interesante en determinadas circunstancias.

El proceso de identificación de segmentos no termina con la elección del tipo de segmentación a aplicar, en nuestro caso el de actividad o negocio, sino que el paso siguiente es adscribir las operaciones desarrolladas por el ente a las diferentes clases de actividades, siempre teniendo presente, como manifiesta Babío Arcay (1992, p. 598), que para que la información segmentada sea significativa para el usuario han de existir diferencias sustanciales entre los distintos segmentos de actividad. De esta manera, estos segmentos, como es lógico, se seleccionarán de forma que recojan actividades cuyo comportamiento económico sea homogéneo.

Por tanto, en un primer nivel de desagregación en los organismos que nos ocupan, distinguiríamos entre actividades propias, cuya finalidad es la de alcanzar de una forma directa la misión establecida por la asociación y no el lucro, y actividades mercantiles, establecidas por el ente con la intención de obtener un beneficio económico que será invertido, con posterioridad, en la consecución de los objetivos de carácter social o filantrópicos.

Sin embargo, en determinados casos particulares la línea divisoria entre estos dos segmentos puede conllevar ciertas controversias. De hecho existen organizaciones sin ánimo de lucro que desarrollan actividades mercantiles con las que alcanzan su misión, tal es el caso de entidades que asisten a grupos marginales o excluidos cuya misión es prestarles ayudas e insertarlos en la sociedad y donde se constituyen empresas de negocios o Centros Especiales de Empleo, con la finalidad de contratarlos e insertarlos laboralmente en el mercado, alcanzando, de este modo, los objetivos asistenciales establecidos

por el ente y obteniendo al mismo tiempo beneficios económicos que serán reinvertidos en la consecución de su fin. Asimismo, podemos encontrar asociaciones que realizan la prestación de servicios bien de forma gratuita o bien a un precio inferior a su coste -obteniendo la diferencia a través de subvenciones, donaciones, cuotas, etc.- simultáneamente con la prestación de los mismos servicios a precios superiores a sus costes, financiando, de esta manera, parte de los servicios ofrecidos gratuitamente o a un precio inferior. En nuestra opinión, las citadas actividades son claramente mercantilistas dado que en estos casos dichas organizaciones intervienen en el mercado de igual manera que cualquier otro agente económico, con independencia de que con estas actividades se pueda lograr, también, directa o indirectamente, los objetivos altruistas de la organización.

A su vez, estas dos grandes agrupaciones, pueden desagregarse en otras de orden inferior, puesto que en las mismas se desarrollan a su vez diversos servicios o programas.

Para llevar a cabo tal cometido, las normativas existentes en el ámbito internacional aportan unas líneas orientadoras que ayudan a la delimitación de los segmentos dentro de una entidad, aunque no existen reglas unánimes que puedan ser aplicadas a todos los casos o circunstancias, razón por la cual se deja cierta libertad a la dirección del ente para que en última instancia ejerza su juicio de valor, al poseer un buen conocimiento de la organización y de su estructura interna. Por consiguiente, para ayudar a la identificación de los segmentos y a la asignación de actividades a uno u otro, se proponen los siguientes factores (NIC nº 14, pfo. 9 y SFAS nº 131, pfo. 109):

- a.- La naturaleza de los productos o servicios.
- b.- La naturaleza de los procesos de producción.
- c.- El tipo o categoría de cliente de los productos o servicios.
- d.- Los métodos usados para distribuir los productos o prestar los servicios.

e.- Y, si fuese aplicable, la naturaleza del entorno regulado en el que opera la empresa, por ejemplo, bancario, seguros, servicios públicos, etc.

No obstante, estamos de acuerdo con Blasco, Brusca y Condor (1997, p. 598) cuando señalan que “el papel concedido al manager de la empresa no debe ser desestimado, pero tampoco debe dejársele total libertad en este aspecto, debido a la posibilidad de manipulación para intentar ofrecer una imagen falsa o irreal de la compañía”, dado que podría darse el caso de que el número de segmentos identificados fuese demasiado elevado, pudiendo provocar dificultades por exceso de información o, en caso contrario, que se suministre insuficiente desagregación y, por tanto, los datos segmentados proporcionen poca información adicional sobre la ya disponible.

De este modo, el FASB²¹⁴ (1976) en su SFAS nº 14 establece, con el fin de evitar la proliferación de segmentos, que se debe presentar como máximo información separada de diez y, para asegurar que el proceso de segmentación no culmine con la identificación de un número escaso de actividades, se requiere que la suma de los ingresos externos realizados de todos los segmentos identificados representen al menos el 75% de los ingresos consolidados; si esta cuota no se alcanza, otros segmentos deberán ser identificados como relevantes hasta cumplir con esta cifra como mínimo.

Asimismo, el IASC (1997, pfo. 35), además de apuntar este último factor orientativo para la identificación de los segmentos en los estados contables, expone otras condiciones que deben cumplirse, como son, en primer lugar, que la mayor parte de sus ingresos procedan de ventas a clientes externos. En segundo lugar, que sus ingresos procedentes de ventas a clientes y de transacciones con otros segmentos sean iguales o superiores al 10% de los ingresos totales, externos e internos, de todos los segmentos -en el caso de las asociaciones y para sus actividades propias estos ingresos estarán constituidos principalmente por cuotas de asociados, usuarios, subvenciones, donaciones,

²¹⁴ SFAS Nº 131 sustituye en 1997 al SFAS Nº 14 dedicado a la información segmentada.

conciertos, etc., lógicamente, no por ventas externas-. En tercer lugar, que su resultado, ganancia o pérdida, sea igual o superior al 10% del resultado combinado de todos los segmentos con ganancias o del correspondiente a los que tienen pérdidas, el que fuere mayor en valor absoluto -este requisito no será de aplicación para los segmentos de actividades propias en las asociaciones debido a que sus ingresos y gastos deben estar equilibrados y, por tanto, dicho porcentaje será de escaso valor. Y, finalmente, que sus activos sean iguales o superiores al 10% de los activos totales de todos los segmentos.

La emisión posterior del SFAS nº 131 en 1997 introdujo cambios en la normativa americana sobre los límites cuantitativos para considerar publicable la información sobre un segmento, equiparándose a los establecidos en la NIC nº 14, aunque elimina la condición de que la mayor parte de los ingresos provengan de ventas del exterior e, igualmente, contempla la necesidad de que los segmentos operativos definidos acumulen al menos el 75% de los ingresos externos.

Con la introducción de estos límites cuantitativos se intenta evitar la sobre-información y que segmentos significativos en términos cuantitativos se integren para evitar informar sobre ellos. No obstante, es posible que existan segmentos que no superan los tests de materialidad, pero que son considerados de interés por la dirección, por ello la NIC nº 14 y el SFAS nº 131 permiten que sean identificados como segmentos autónomos si se quiere dar una mayor y mejor información de las actividades que realizan estas organizaciones.

En las disposiciones españolas, dada su escasa concreción, no se hace mención a estos criterios, por lo que se entiende que se confía a la dirección la responsabilidad de juzgar la conveniencia o no desagregar más o menos los datos.

Finalmente, creemos oportuno apuntar los inconvenientes que, de un modo u otro, se le ha atribuido a la información desagregada con el fin de argumentar que los mismos no tienen razón de ser. De este modo, podemos

enumerar los siguientes:

El *Coste adicional* de elaboración de los datos. No obstante, la diversificación de las actividades que se producen en la asociación obliga en sí misma a la remodelación de los sistemas contables aunque sea de uso interno, si se quieren poseer datos útiles para una adecuada gestión. Lo anterior, unido a que en estas organizaciones el presupuesto por programas es obligatorio para las cuentas formuladas con el modelo normal, hacen que esta información desagregada no suponga una carga adicional para las mismas dado que es parte de la información interna y externa que poseen de forma habitual.

Desventajas competitivas. Éstas pueden surgir al revelar información segmentada de cada actividad a otros agentes; sin embargo, en cualquier caso, actualmente no existe soporte empírico alguno que demuestre estas desventajas competitivas con la información segmentada. Así, el estudio reciente de Harris (1998) indica que en los sectores más competitivos, los gestores están más dispuestos a ofrecer información segmentada en aras de mejorar la utilidad de la información para los inversores, siendo en los sectores de menor grado de competencia en los que hay más reticencia. Además, los partidarios de la información segmentada plantean la cuestión en términos de igualdad de trato de todos los entes con una misma finalidad y es entonces cuando las posibles desventajas se dispararían. Como expone el IASC (1981, pfo.8), la revelación de información segmentada no afecta a la entidad diversificada más que otra que actúe en un sólo sector de actividad o en un área geográfica.

Cierta falta de objetividad, al no existir criterios estrictos para su elaboración. Como hemos señalado, la heterogeneidad en las actividades hacen que en última instancia sea la dirección de la asociación, debido a sus conocimientos sobre la organización, la que establece los segmentos y la forma de repercusión de los elementos comunes, lo cual no implica necesariamente una falta de validez de la información suministrada máxime cuando junto a ella siempre se pueden indicar los criterios de reparto de los elementos comunes. Además, esta subjetividad a la hora de la imputación de los activos, gastos e

ingresos comunes se presenta también en el presupuesto por programas, en la contabilidad de costes y en la propia elaboración de las Cuentas Anuales, en aspectos tales como la amortización, la dotación de provisiones, la valoración de existencias, etc. y no por ello se invalida la utilidad atribuida a los mismos.

Por tanto, estamos de acuerdo con Aguayo Moral (1999, p. 65) cuando señala que “los únicos argumentos en contra de la validez de la información segmentada son básicamente los derivados de la discrecionalidad en su preparación y publicación, lo que es consecuencia no de la falta de cualidades de la propia información sino de una incompleta regulación o de una defectuosa aplicación de lo regulado, y que en cualquier caso se puede mitigar” con un mínimo grado de normalización contable, que asegure un contenido mínimo y que unifique los criterios o alternativas para identificar los segmentos y para obtener, elaborar y presentar los datos desagregados, y ello aun permitiendo una cierta flexibilidad ante la existencia de diversas entidades y situaciones particulares que se pueden presentar y que difícilmente puede venir recogida en una norma general.

Para finalizar este epígrafe, exponemos en los cuadros 3.30 y 3.31, a modo ilustrativo, el modelo propuesto de Balance de Situación segmentado, donde se abrirá una columna para cada una de las actividades o programas que realice la asociación.

BALANCE POR ACTIVIDADES (ACTIVO)

Conceptos	Actividades propias						Actividades mercantiles						TOTAL	
	A ₁		A _n		TOTAL		A ₁		A _n		TOTAL			
	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}
ACTIVO														
A) FUNDADORES/ASOCIADOS POR DESEMBOLSOS NO EXIGIDOS														
B) INMOVILIZADO														
- Gastos de establecimiento														
- Inmovilizaciones inmateriales														
- Bienes del Patrimonio Histórico														
- Otras Inmovilizaciones materiales														
- Inmovilizaciones financieras														
C) GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS														
D) ACTIVO CIRCULANTE														
- Fundadores/asociados por desembolsos exigidos														
- Existencias														
- Asociados														
- Usuarios														
- Patrocinadores, afiliados														
- Clientes														
- Personal														
- Admon. Publica:														
· Subvenciones y conciertos														
· Conceptos fiscales														
- Otros deudores														
- Inversiones financ. temporales														
- Tesorería														
- Ajustes por periodificación														
TOTAL ACTIVO														

Cuadro 3.30. Fuente. Elaboración Propia.

BALANCE POR ACTIVIDADES (PASIVO)

Conceptos	Actividades propias						Actividades mercantiles						Total	
	A ₁		A _n		TOTAL		A ₁		A _n		TOTAL			
	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}
PASIVO														
A) FONDOS PROPIOS	-													
B) INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS														
- Subvenciones, donaciones y legados de capital														
- Otros														
C) PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS														
D) ACREEDORES A LARGO PLAZO														
- Emisiones de obligaciones y otros valores negociable														
- Deudas con entidades de crédito														
- Deudas con entidades del grupo o asociadas														
- Otros acreedores														
- Desembolsos pendientes sobre acciones no exigidos														
E) ACREEDORES A CORTO PLAZO														
- Emisiones de obligaciones y otros valores negociables														
- Deudas con entidades de crédito														
- Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo														
- Beneficiarios/Acreedores														
- Acreedores comerciales														
- Otras deudas no comerciales														
- Prov. para operaciones de la actividad														
- Ajustes por periodificación														
TOTAL PASIVO														

Cuadro 3.31.Fuente: Elaboración Propia.

3.3. PROPUESTA DE CUENTA DE RESULTADOS: SOLUCIONES ADOPTADOS.

Al igual que en el epígrafe anterior, comenzamos señalando aquellas problemáticas contables más importantes que de algún modo no han sido tratadas en la adaptación con la finalidad de integrarlas en el modelo de Cuenta de Resultados que proponemos.

3.3.1. Donaciones no dinerarias materializadas en entregas de bienes o prestación de servicios: el trabajo voluntario.

Con frecuencia, las donaciones recibidas por las entidades no lucrativas se materializan en activos no monetarios que suplen gastos corrientes de algunas de las actividades realizadas y en prestación gratuita de servicios, denominada trabajo voluntario²¹⁵, operaciones que rara vez se producen en las entidades lucrativas.

Sin embargo, a pesar de su asiduidad y de tratarse de uno de los principales recursos para algunas de estas entidades²¹⁶, la adaptación al Plan General de Contabilidad no aborda esta cuestión. Tan sólo hace alusión a ella en la partida 653 “Compensación de gastos por prestación de colaboración”, que recoge los gastos producidos por voluntarios y otros colaboradores como consecuencia de las actividades desarrolladas en la entidad. A modo de ejemplo se citan los gastos de transporte, comida y vestuario.

A estos efectos, la adaptación entiende por voluntario “el que colabora con la entidad para el desarrollo de programas y actividades que constituyen el fin propio de la misma y no media remuneración de ningún tipo, bien sea en

²¹⁵ El trabajo voluntario es regulado jurídicamente a través de Ley 6/1996, de 15 de enero, de voluntariado, aunque existen referencias al voluntariado social en la Ley de Bases de Régimen Local (art. 64), en la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de los Minusválidos (art. 64) y en la Ley 2/1985, de 21 de enero, sobre Protección Civil (art. 1.2 y 4.3), así como en sus normas de desarrollo.

²¹⁶ Prueba de ello la encontramos en los datos arrojados por un estudio realizado en 1999 sobre 11.000 ONG de acción social por el Centro de Estudios Económicos de la Fundación Tomillo (2000, p. 59) y avalado por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, en la que se señala que el 78% de los trabajadores de las ONG de acción social son voluntarios frente al 22% que es asalariado.

dinero o en especie". De igual modo, la actual Ley 1/1996 del Voluntariado en su artículo 3 establece como rasgos caracterizadores de estas prestaciones, los siguientes:

- El objeto del trabajo del voluntario es el conjunto de actividades de interés general, siempre y cuando las mismas no se realicen en virtud de una relación laboral, funcionarial, mercantil o cualquier otra retribuida. De lo anterior se desprende que no se podrá tener a un voluntario prestando servicios en una actividad mercantil de la propia organización.
- El voluntario debe ser persona física. No obstante, desde un punto de vista general, el trabajo voluntario puede ser realizado por una persona jurídica que por la aportación de sus servicios para fines de interés general no exija nada a cambio y en este caso, también se debe registrar.
- Su actividad tiene carácter altruista y solidaria, no obstante, esta nota se deduce de la primera.
- La actividad del voluntario es libre, dado que tan sólo se realiza si el voluntario quiere, aunque, obviamente, la asociación debe admitirlo al tener limitada su capacidad de demandar servicios. Asimismo, dicha libertad no está reñida en absoluto con la continuidad básica en su trabajo si se pretende que su labor sea eficaz.
- El voluntario dona su trabajo, lo lleva a cabo sin contraprestación económica, su única remuneración va a ser la satisfacción personal por el servicio prestado a la sociedad. Sin perjuicio, obviamente, del derecho al reembolso de los gastos que el desempeño de la actividad voluntaria ocasione como por ejemplo, transporte, manutención, alojamiento, uniforme, etc. e incluso pueden percibir donativos

periódicos²¹⁷.

- Y, por último, la actividad del voluntario se canaliza a través de organizaciones privadas no lucrativas o públicas y con arreglo a programas o proyectos concretos. No obstante, aunque desde un punto de vista legal, de acuerdo con la citada Ley no es voluntario el que realice actuaciones voluntarias aisladas, de facto lo es y, en consecuencia, la contabilidad debe registrar dicha contraprestación si quiere dar respuesta al principio de imagen fiel de la entidad.

Centrándonos, en primer lugar, en la contabilización de las entregas gratuitas de bienes corrientes, podemos significar que el problema de su registro se produce en el momento de su valoración, aunque, tan sólo, en aquellos artículos que no posean precio de mercado, dado que en el caso de que tales bienes lo tengan, consideramos que se deben valorar a su justo precio de mercado que, en palabras de Fetterman (1982, p. 78), es el que se presenta en las cotizaciones del mercado, en las listas de precios, en los productos de reventa, en las tasaciones, etc.

De igual modo, el trabajo voluntario plantea su principal dificultad, en el momento de su registro, a causa de su valoración, motivo por el cual existe una tendencia generalizada de no contabilizarlo. Por ello, la Guía de Auditoría para Organizaciones Voluntarias de Sanidad y Bienestar emitida por AICPA (1974, pfo. 67) apunta la idea de no reflejar el trabajo voluntario, salvo que su ausencia provoque una imagen deformada de la información incluida en los estados financieros, siendo requeridas, en tal caso, para su contabilización las siguientes condiciones:

1. Que exista una base clara de medida y valoración para su registro.

²¹⁷ Vease al respecto José Manuel del Valle (2002) "Aspectos laborales de las entidades no lucrativas. Especial referencia a la problemática del voluntariado" pp. 24 y 25.

2. Que la entidad sin finalidad lucrativa ejerza un control sobre el trabajo de las personas donantes de servicios del mismo modo que lo ejercerían en el caso de que fuesen empleados, ello incluye control de horario, localización, naturaleza y gestión de los servicios donados.
3. Que el servicio ejecutado sea una parte normal de los trabajos programados, esto es que los servicios prestados sean significativos de modo que si la organización quisiera cumplir con sus objetivos y continuar con su actividad, si los voluntarios no estuvieran disponibles sería el personal asalariado quien tendría que prestarlos.

Además, AICPA (1978) añade, posteriormente, un cuarto requisito, cual es que los servicios de la organización correspondiente no se asignen principalmente a beneficio de sus miembros.

Por su parte, el FASB (1993), en su SFAB número 116, establece para la contabilización de estos servicios que los mismos creen o aumenten los activos no financieros o requieran especiales aptitudes, correspondiéndose, por tanto, ésta última condición con las prestaciones realizadas por cualquier profesionales, tales como contables, médicos, arquitectos, electricistas, maestros, etc. Por tal motivo, de acuerdo con lo anterior, tan sólo se registrarán aquellos servicios prestados por personal cualificado y que, además, deban comprarse en el supuesto de que no sean realizados por voluntarios, siendo de este modo, su valoración relativamente fácil dado que siempre podríamos estimar razonablemente los costes de contratar al personal que reemplace a los voluntarios.

No obstante, aunque la contabilización del trabajo de los voluntarios no influye en el consumo de capital de las organizaciones, al suponer un ingreso y un gasto simultáneo en la Cuenta de Resultados, debemos indicar que su falta de registro dentro de los gastos de personal nos llevaría a que los estados financieros de estas entidades no fueran comparables con los de otras

organizaciones que han de pagar un salario por el mismo servicio. Además, el reflejo contable de estos recursos proporcionaría información de todos los medios aplicados para la consecución de sus fines, obteniéndose, de esa forma, una valoración adecuada de los costes de los servicios prestados. De manera similar y, por el lado de los ingresos, la ausencia de reflejo contable de estos recursos obtenidos, conllevaría la existencia de una serie de donaciones privadas no registradas. A tenor de lo anterior, y con el fin de solventar esta situación, apostamos por la contabilización simultánea de la prestación gratuita del servicio como gasto de personal, aunque en una subcuenta creada al efecto, y como ingreso operativo por subvención, siempre y cuando la misma sea esencial y significativa para la organización y ésta ejerza un control sobre el trabajo de los donantes de los servicios.

En el supuesto de que el trabajo voluntario fuese para la construcción de un activo fijo, dicho importe debe ser capitalizado, registrándose simultáneamente como más valor del activo y como ingreso a distribuir en varios ejercicios, lo que provocará que su imputación a resultados, simultáneamente como gasto e ingreso, se haga de forma paralela en función de los años de vida útil del bien, de igual modo que ocurre en cualquier donación de activo fijo.

De esta forma, y como apunta Arnau Paradís (2002, p. 112), se solucionaría la incongruencia que puede aparecer si este registro no se llevase a cabo al comparar una entidad cuyas tareas se realiza mayoritariamente por voluntarios y otra que presta los mismos servicios en calidad y en volumen, pero que utiliza personal asalariado. En la primera, se presentaría una cuenta de resultados con poco volumen de actividad, mientras que la segunda tendría un gran volumen, aún dando los mismos servicios.

Consideramos que la valoración atribuible a estas aportaciones debe ser la de su valor de mercado o la del valor de sustitución del personal, aunque somos conscientes de que si su cálculo presenta dificultades, como puede ser en el caso de prestaciones no especializadas donde aparecen altos niveles de subjetividad, siempre será más útil y conveniente que se indique, al menos, en

la Memoria sin especificar su valoración monetaria, a que no se haga referencia alguna en las Cuentas Anuales.

3.3.2. Amortización de los activos.

Una de las cuestiones más debatidas en el ámbito de la contabilidad de las entidades sin ánimo de lucro es la conveniencia o no de calcular y contabilizar la amortización de los activos fijos, existiendo argumentos tanto a favor como en contra²¹⁸. Debido a ello, hasta fechas muy recientes, algunas organizaciones no la registraban y, por supuesto, no figuraba en los presupuestos.

A tal respecto, debemos recordar que el proceso de amortización se puede analizar desde su triple significación: técnica, económica y financiera. La primera se refiere a la disminución de la capacidad productiva de los bienes por su utilización o el mero paso del tiempo. El aspecto económico conlleva la incorporación de la pérdida del valor del bien al coste de los productos de forma que se pueda recuperar la inversión inicial. Por último, la amortización financiera supone la conversión en liquidez de los bienes a través del proceso productivo, venta y cobro.

Desde su aspecto técnico, es innegable que tanto en una empresa como en una asociación, los activos fijos pierden valor y en consecuencia está justificada su amortización, independientemente del tipo de activo o de su forma de financiación, exceptuando, los terrenos y bienes naturales que de acuerdo con la práctica generalmente aceptada no es preciso reconocer su depreciación.

Desde un punto de vista económico la amortización pone de manifiesto la sucesiva incorporación de los factores de capital a la producción de bienes o a la prestación de servicios, pasando a formar parte del coste de producción de los productos o servicios que la organización suministra y, de esta forma, el consumo de los activos para la fabricación de bienes o servicios tiene un coste

²¹⁸ Véase al respecto, Anthony, R. (1978), Henche, E. (1992) y Garcia Arthus (1995)

independientemente de como se hayan adquirido, onerosa o gratuitamente. Por tanto, es innegable su utilidad para la gestión dado que difícilmente podríamos conocer el coste de los servicios prestados por las asociaciones si falta un componente del mismo independientemente de la forma en que tales activos hayan sido obtenidos por la organización.

Por último, donde más se cuestiona su utilidad es desde su significación financiera, debido a que en estas entidades no necesariamente se venden los productos o servicios que suministran y, consecuentemente, no se recupera el valor del elemento vía venta y, por tanto, no se reconvierten los activos fijos en liquidez. Sin embargo, en este último caso, como establece Socías Salvá (1998, p. 19), un factor que nos puede ayudar a determinar la utilidad de la amortización es la forma en que se prevé la renovación del activo, dado que si es vía de ingresos obtenidos por la entidad -cuotas, subvenciones o donaciones corrientes, etc.- de los ejercicios en los que se utilizan los correspondientes elementos, la amortización detraerá periodo a periodo parte de dichos ingresos para renovar sus activos y, de esta forma, mantener el capital financiero a través de su actividad corriente, de forma similar a como lo hacen las empresas de negocios mediante las ventas. No obstante, la otra posibilidad de renovación es mediante subvenciones, donaciones o aportaciones adicionales de los asociados en el momento de llevar a cabo la sustitución del elemento, en cuyo caso, aunque desde un punto de vista económico-financiero siempre es más adecuado considerarla, desde una perspectiva social se plantean ciertas dudas, al poderse aplicar el importe de la amortización no contabilizada y, por tanto, no detraída de los ingresos del ejercicio corriente, al fin social de la entidad²¹⁹ y, consecuentemente, esperar al momento en que haya que cambiar el bien para acceder a alguna subvención o donación con la que financiar la compra.

Sin embargo, aún en este último caso, el más problemático de todos, optamos por la prudencia, debido a que nadie nos puede asegurar que al final

²¹⁹ Como señala el citado autor Socías Salvá (1998, p.20) en algunos casos estos recursos pueden salvar vidas humanas en el momento actual.

de la vida del bien recibiremos otra donación, subvención o aportación de efectivo para la renovación del elemento y, por tanto, debemos amortizar si queremos asegurar que la asociación va a seguir, con la misma capacidad, prestando servicios. Asimismo, consideramos acertada dicha postura de amortizar todos los bienes, a excepción de los Bienes del Patrimonio Históricos dadas sus características especiales²²⁰, como establece la adaptación y recoge el FASB en SFAS nº 93, denominado “Recognition of Depreciación by Not-For-profit Organizations²²¹”, al ser necesario y útil para conocer cómo la entidad mantiene su capital a través de su actividad, hacer comparaciones de coste de producción y medir los recursos aplicados en los servicios prestados por la entidad, dado que si no se incluyera no hallaríamos tales datos adecuadamente. Consecuentemente, la postura adoptada por la mayoría de los países es la de su amortización, como ocurre en el Reino Unido (SORP 2) que amortiza el activo fijo en función de su vida útil, excepto los activos con vida indefinida, y Francia (CNVA) donde se amortiza de acuerdo a un plan atendiendo a su depreciación.

3.3.3. Contabilización de los gastos producidos en los eventos organizados para la captación de recursos.

Uno de los hechos contables más habituales y típicos de las asociaciones es el registro de los gastos incurridos y de los ingresos obtenidos en la organización de eventos para la captación de fondos, tales como rifas, cenas de galas, certámenes, maratones televisivos, rastrillos, tómbolas, exposiciones, campeonatos deportivos, etc. Por esta razón, la adaptación habilita una cuenta para el reflejo contable de los ingresos obtenidos en este tipo de operaciones, la rúbrica 722 “Promociones para la captación de recursos”, donde se registrarán los ingresos derivados de campañas para la captación de recursos en sus diferentes modalidades, excluidos los patrocinios. Además, podrán crearse subcuentas de cuatro o más dígitos para cada una de las modalidades

²²⁰ Véase al respecto el epígrafe 2.3.2.

²²¹ El FASB emitió en 1988 su SFAS nº 99, donde se diferió la entrada en vigor del SFAS nº 93 hasta los ejercicios que comenzaran con posterioridad al 1 de enero de 1990.

-galas, rifas, certámenes, etc.-

Sin embargo, tenemos que poner de manifiesto que la normativa contable no ha considerado la aplicación que se vaya a hacer de los recursos obtenidos en las campañas, dado que si van a financiar gastos corrientes del ejercicio, es decir, son eventos que se producen de forma habitual en la asociación como medio de financiación de la organización, es lógico que se consideren ingresos del ejercicio y se reflejen en la citada partida de ingreso. Planteándose la duda en el supuesto de que dichos recursos se vayan a aplicar para la adquisición de un activo fijo concreto o para hacer frente a un programa o actividad determinada de carácter plurianual, por ejemplo, campaña contra el SIDA, paliar algún desastre natural o alguna zona deprimida, etc., en cuyo caso dichos eventos no tienen por qué ser recurrentes y su duración puede conllevar más de un ejercicio contable.

A este respecto, Antony (1989, p. 4) establece tres posibilidades de aplicación de los ingresos obtenidos por las campañas para captar fondos y su posible registro. La primera opción es que las campañas sean frecuentes y que los recursos sirvan para hacer frente a gastos corrientes del período; en tal caso, su tratamiento contable debe ser el de ingreso del período, de la misma forma que establece la adaptación contable española para estas entidades. La segunda de las posibilidades es que dichas campañas se realicen cada cierto número de años y sus ingresos sirvan para la adquisición de bienes de inmovilizado o para la inversión en activos financieros con el objeto de financiar las actividades propias, en cuyo caso el tratamiento contable que dicho autor propone para tales recursos es considerarlos como fondos propios sin pasar por la cuenta de resultados. Y, finalmente, la última de las posibilidades es una combinación de las dos anteriores, que puede ser una campaña anual o recurrente en la que los recursos obtenidos se inviertan en inmovilizado y, en tal caso, su tratamiento es como fondos propios, o una campaña puntual para la realización de gastos corrientes, con lo que su registro contable será como ingreso del ejercicio.

A tenor de lo anterior, y desde nuestro punto de vista, consideramos que la clave no está en la periodicidad de los eventos - anuales o plurianuales-, aunque ésta se pueda desprender, en ocasiones, de su finalidad, sino que lo que determina verdaderamente la forma de su registro es la aplicación que se haga de los fondos obtenidos, es decir, si se imputan a gastos corrientes, a activos fijos o a gastos plurianuales.

En consecuencia, apostamos por un reflejo contable diferente en función de la aplicación de los ingresos, de forma que si los recursos se materializan en gastos corrientes del ejercicio en que se produce la campaña, se deberán considerar como ingresos del período contabilizándose en la cuenta 722 designada por la adaptación. En el supuesto de que dichos recursos financien activos fijos o gastos plurianuales de una actividad concreta, creemos que lo más oportuno sería considerarlos como “Ingresos a distribuir en varios ejercicios”²²², imputándose a resultados, a través de la cuenta 722, en función de la amortización del bien o en proporción a la aplicación de los recursos al programa plurianual. De este modo, en todo momento se producirá una correlación entre ingresos obtenidos y gastos realizados, la cual no se produciría si se siguiera el registro contable propuesto en la adaptación o si se hubiera contabilizado como fondos propios.

Por otra parte, para la contabilización de los gastos ocasionados con el fin de llevar a cabo los eventos, la adaptación contable no apunta nada, omitiendo el problema, lo que hace pensar que se registrarán en función de la naturaleza del gasto.

Sin embargo, como establece AECA (2002, p.19) el coste de estos actos, en general, resulta bastante difícil de determinar, puesto que una gran parte de los gastos asociados tienen lugar vía donaciones de bienes, servicios gratuitos, productos excedentes o usados, trabajo voluntario, etc., junto con otros costes en los que la entidad incurre directamente en el proceso de organización y

²²² Para llevar a cabo esta contabilización debemos crear una cuenta en el subgrupo 13 “Ingresos a distribuir en varios ejercicios” que podría ser la cuenta 134 “Campañas para la captación de recursos”.

desarrollo. En consecuencia, dicho organismo establece que sólo se imputen al resultado del ejercicio aquellos gastos en los que la entidad incurra directamente y haya efectuado su pago o se encuentre comprometida a hacerlo.

De este modo, entendemos que una vez delimitados los gastos a imputar y el momento de imputación, con el objeto de correlacionar los gastos y los ingresos del ejercicio y siguiendo el principio de no compensación, se debe crear una cuenta de gastos en la adaptación para recogerlos, la cual puede ser 657 “Gastos de captación de recursos”. Asimismo, dicha cuenta sería susceptible de divisionarla en otras de orden inferior con el objeto de suministrar una mayor información, de la misma forma que se ha desglosado la cuenta de ingresos, en campañas, galas, rifas, tómbolas, etc.

Para terminar, podemos encontrarnos con la promesa de entregar dinero o otros recursos en un futuro por parte de algún tercero, persona física o jurídica, en este caso consideramos que su registro no se debe contabilizar hasta su entrega o compromiso en firme, aunque puede ser interesante su mención en la Memoria.

3.3.4. Reconocimiento de las distintas actividades.

Como ha quedado recogido en el capítulo precedente, la mayor parte de las asociaciones se dedican a la prestación de diferentes bienes y servicios con el fin de acometer la misión establecida en sus estatutos. Tales actividades generan diferentes gastos que han de quedar reflejados en la Cuenta de Resultados en función de su naturaleza, registrándose, tan sólo, en cuenta independiente las ayudas monetarias²²³ concedidas a personas físicas o jurídicas, las cuales en muchas de estas entidades no suponen un importe significativo, así como, los gastos producidos por los voluntarios en el

²²³ Gran parte de las asociaciones no otorgan prestaciones monetarias directas, sino que sus actividades propias consisten en prestar servicios, tales como residenciales, médicos, culturales, publicaciones técnicas, recreativos, etc., en cuyo caso, los gastos incurridos serán los gastos del personal, materiales, etc., necesarios para prestar tales servicios y, por tanto, su registro se llevará a cabo en la cuenta correspondiente de gastos por naturaleza del bien de que se trate.

desempeño de su actividad y los reembolsos de los gastos a los miembros del órgano de gobierno. De igual manera, cuando la organización realiza actividades mercantiles los gastos generados por las mismas se presentan conjuntamente con los gastos de las actividades propias, al quedar recogidos ambos dentro de la Cuenta de Resultados en la misma rúbrica en función de su naturaleza. Por estas razones, consideramos oportuno proponer en este epígrafe una separación a nivel de cuentas que permita diferenciar los gastos derivados de cada una de las actividades -propia y mercantil- y que, posteriormente, revierta en una diferenciación dentro de la Cuenta de Resultados del ejercicio, de tal modo que se distingan dentro de los resultados totales de la entidad, los de la actividad propia y los de la actividad mercantil.

Con este proceder, la citada Cuenta de Resultados por actividad reportaría mayor utilidad a los terceros interesados en su información, debido a que, por un lado, se podrían obtener claramente los resultados económicos de las operaciones lucrativas efectuadas, calculándose y presentándose de forma similar a como lo hace cualquier empresa lucrativa y, por otro lado, las variaciones que hayan podido experimentar el patrimonio social durante un ejercicio, ahorro o desahorro, como consecuencia de la realización de las actividades no lucrativas - resultados no lucrativo-, reflejándose con los criterios propios de estas actividades, de forma que se pudieran identificar claramente los gastos propios de la entidad y los ingresos necesarios para llevarlas a cabo.

También estimamos conveniente, al margen de distinguir entre los dos grandes grupos de actividades -propias y mercantiles-, una clasificación mayor de la Cuenta de Resultados, segmentándola por funciones o actividades diferentes, según los principales programas de servicios y actividades de apoyo²²⁴, dado que aunque tampoco sirve para medir el éxito de la gestión en

²²⁴ Los programas de servicios incluyen las líneas de actuaciones para cumplir los fines de estas entidades. Sus objetivos están constituidos por la entrega de bienes o prestaciones de servicios que se dan a los beneficiarios, clientes o miembros que cumplen los requisitos para lo cual la asociación se ha creado. Estos servicios son el objetivo principal de la organización y normalmente existen varios programas a la misma vez.

Las actividades de apoyo son todas aquellas actuaciones que no se encuentren en ningún programa de servicios específicos, incluyéndose normalmente los costes de dirección, excepto los directos de los distintos programas de servicios.

las actividades propias²²⁵, sí permite al menos conocer las distintas actividades desarrolladas por la organización y los esfuerzos realizados por la misma en cada una de ellas, al mostrar las operaciones desarrolladas y los gastos empleados en cada servicio; pudiendo determinar, en consecuencia, el coste de cada servicio y cómo son utilizados los fondos recibidos.

De modo que aunque la cantidad gastada en un determinado programa no necesariamente sirve para medir la cantidad o calidad de los servicios prestados, sí mide el esfuerzo producido por la organización de una forma suficientemente viable y el coste del servicio, programa o actividad, así como los ingresos de un determinado programa nos informarán de donde se obtienen los recursos para llevarlo a cabo.

Asimismo, la Cuenta de Resultados propuesta solucionaría el problema de la afectación de determinados ingresos, puesto que en las asociaciones es frecuente que determinados recursos se destinen a actividades o programas concretos por voluntad de los terceros o por acuerdo de la entidad.

Para llevar a cabo tal cometido, y de igual modo que con el balance, es necesario establecer un sistema adecuado de codificación a partir del establecido en la adaptación que distinga entre actividad propia y actividad mercantil y, dentro de estos dos grupos, que clasifique por funciones, programas o proyectos. También, consideramos que no debe existir ningún problema para definir unos criterios de imputación, más o menos objetivos, que sirvan de base de asignación de los gastos e ingresos comunes a las distintas actividades, dado que dichos criterios son necesarios en estas organizaciones al tener que presentar obligatoriamente en el modelo normal de Memoria un estado de liquidación del presupuesto por programas.

Entendemos que dicha información debe ser adicional a la Cuenta de Resultados por naturaleza, al ser la opción tomada por la adaptación consecuente con el marco conceptual marcado implícitamente con el Plan General de Contabilidad, permitiéndonos la comparación con otras unidades

²²⁵ Cuestión que trataremos en el siguiente epígrafe.

económicas.

Como colofón a este epígrafe mostramos en los cuadros 3.32 y 3.33, a modo ilustrativo, como quedaría confeccionado el modelo de Cuenta de Resultados por actividades o programas de forma tal que se le abriría una columna a cada una ellas, siendo, obviamente, las mismas actividades que han sido definidas previamente en el Balance de Situación.

CUENTA DE RESULTADOS POR ACTIVIDADES (GASTOS)

Conceptos A. GASTOS	ACTIVIDADES PROPIAS						ACTIVIDADES MERCANTILES					
	A ₁		A _n		TOTAL		A ₁		A _n		TOTAL	
	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}
1. Ayudas monetarias y otros a) Ayudas monetarias b) Gastos de captación de recursos c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno d) Reintegros de ayudas												
2. Aprovisionamientos												
3. Reducción de existencia de productos terminados y en curso de fabricación												
4. Gastos del personal a) Sueldos y salarios b) Seguros sociales c) Otras cargas sociales												
5. Dotación amortización Inmovilizado												
6. Otros gastos a) Servicios exteriores b) Tributos c) Otros gastos de gestión corriente d) Dotación al fondo de reversión												
7. Variación de las provisiones de la actividad												
I. Rdos. positivos de la Explotación												
8. Gastos financieros y asimilados a) Por deudas con entidades del grupo b) Por deudas con entidades asociadas c) Por deudas con terceros y gastos asimilados d) Pérdidas de inversiones financieras												
9. Variación de las provisiones de inversiones financieras												
10. Diferencias negativas en cambio												
II Resultados financieros positivos												
III Resultados positivos de las actividades ordinarias												
11. Variaciones de las provisiones de inmovilizado												
12. Pdas. procedentes del inmovilizado inmaterial, material y cartera control												
13. Pérdidas por obligaciones propias												
14. Gastos extraordinarios												
15. Gastos y pdas. de ejerc. anteriores												
IV . Resultados extraordinarios positivos												
V. Resultados positivos antes de impuestos												
16. Impuestos de sociedades												
17. Otros impuestos												
VI Excedente positivo del ejercicio (Ahorros o Beneficios)												

Cuadro 3.32. Fuente: Elaboración propia.

CUENTA DE RESULTADOS POR ACTIVIDADES (INGRESOS)

Conceptos	ACTIVIDADES PROPIAS						ACTIVIDADES MERCANTILES			
	A ₁		A _n		TOTAL		A ₁		TOTAL	
	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}	Ej _n	Ej _{n-1}
B. INGRESOS										
1. Ingresos de la entidad a) Cuotas de usuarios b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboradores c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultados del ejercicio d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados										
2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil										
3. Aumento de existencia de productos terminados y en curso de fabricación										
4. Otros ingresos a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente b) Subvenciones afectadas a la actividad mercantil c) Exceso de provisiones de riesgos y gastos										
5 Trabajos efectuados por la entidad para el inmovilizado										
I. Rdos. negativos de la Explotación										
6. Ingresos de participaciones en capital a) En entidades del grupo b) En entidades asociadas c) En entidades fuera del grupo d) Bfos. de inversiones financieras										
7. Ingresos de otros valores negociables y de créditos del activo inmovilizado a) De entidades del grupo b) De entidades asociadas c) De entidades fuera del grupo d) Bfos. de inversiones financieras										
8. Otros interés e ingresos asimilados a) De entidades del grupo b) De entidades asociadas c) Otros intereses d) Bfos. en inversiones financieras										
9. Diferencias positivas en cambio										
II Resultados financieros negativos										
III. Resultados negativos de las actividades ordinarias										
10. Beneficios en enajenación de inmovilizado inmaterial, material y cartera de control										
11. Beneficios por operaciones con obligaciones propias										
12. Subv., donaciones y legados de capital traspasadas al rdo. del ejerc.										
13. Ingresos extraordinarios										
14. Ingresos y bfos. de otros ejercicios										
IV Resultados extraordinarios negativos										
V. Rdos. negativos antes de impuestos										
VI. Excedente negativos del ejercicio (Desahorro o Pérdidas)										

Cuadro 3.33. Fuente: Elaboración propia.

3.4. ALGUNAS PROPUESTAS DE MODIFICACIONES EN LA MEMORIA.

Como establece Socías Salvá (1998, p. 31), “en las entidades privadas no lucrativas se deben presentar los mismos estados contables que en las lucrativas más el presupuesto y su liquidación. Sin embargo, éstos por sí solos no son suficientes para obtener una imagen fiel de la entidad en los aspectos económico-sociales”. Por esta razón, la Memoria se erige como el documento que puede mitigar las deficiencias encontradas en el resto de los estados financieros de las entidades sin ánimo de lucro, al incluir una serie de documentos complementarios e información cualitativa de orden social que está ausente en la actuales Cuentas Anuales y que permite analizar mejor la asociación. A tal respecto, al margen de los citados estados contables aludidos anteriormente -Balance y Cuenta de Resultados por actividades o programas-, vamos a proponer otros que complementen y mejoren la información recibida por los usuarios, tal es el caso del estado de flujos de tesorería, el presupuesto por programa y los indicadores de gestión. No obstante, para el desarrollo de este último hemos considerado conveniente estructurarlo en un epígrafe independiente con el objeto de realizar un análisis más específico.

3.4.1. El Estado de Flujos de Tesorería.

El estado de flujos de tesorería se constituye como la herramienta más importante para el seguimiento y control de la tesorería, adquiriendo, si cabe, mayor necesidad en las entidades sin ánimo de lucro, dado que como indica Giménez Barriocanal (1995a, p. 59) “al no existir vinculación entre los gastos efectuados y el nivel de ingresos, las entidades deben realizar un seguimiento muy concienzudo de sus posibilidades de desembolso de recursos. Esta variable suele resultar especialmente crítica, dado que se tiende a ajustar lo más posible las salidas de caja en función de las entradas, por lo que cualquier desequilibrio puede plantear serios problemas de liquidez transitoria, situación frecuente en muchas organizaciones de esta naturaleza”. Lo anterior, unido a que existen asociaciones en las que sus estatutos no permiten la financiación ajena onerosa como alternativa a la entrada de recursos, hace que consideremos al estado de tesorería como un documento de gran importancia

para estos entes, convirtiéndose en esencial si se quiere cumplir con las actividades que se tienen asignadas y llevar a cabo una adecuada gestión del efectivo.

Dicho estado podemos conceptuarlo, siguiendo a AECA (1998a, p. 13), como “un documento financiero que muestra, debidamente ordenados y agrupados por categorías o tipos de actividades, los cobros y pagos habidos en una entidad, con el fin de informar acerca de los movimientos de efectivo producidos en el ejercicio, así como de ayudar al entendimiento de la evolución de la tesorería y demás medios líquidos manejados por la empresa durante el mismo”.

En relación con lo anterior, debemos señalar que la tesorería comprende tanto la caja como los depósitos en entidades financieras a la vista y los denominados “medios líquidos equivalentes” que son aquellas inversiones a corto plazo de gran liquidez que se encuentran sujetas a un riesgo despreciable de cambio en su valor, tales como letras y bonos del tesoro, efectos comerciales y similares, inversiones bursátiles en mercados eficientes, participaciones en fondos de inversión, etc., siempre que las mismas se puedan convertir en efectivo de forma rápida sin ningún tipo de limitación ni peligro de pérdidas relevantes. Asimismo, de los anteriores importes se deducirán los descubiertos bancarios y los saldos dispuestos de las pólizas de crédito.

En definitiva, se trata de determinar las corrientes de cobros y pagos para ver la variación que ha experimentado la tesorería en el período objeto de estudio, pero conociendo las causas que han provocado dicha variación, esto es, la naturaleza de las operaciones que han dado lugar a las entradas y salidas de tesorería.

A tenor de lo anterior, y conforme a la mayor parte de los pronunciamientos²²⁶, se identifican dentro del estado de flujos de tesorería las

²²⁶ FASB: *Statement of Financial Accounting Standards* (SFAS) nº 95. Statement of Cash Flows. Noviembre de 1988; IASC: *International Accounting Standard* 7, “Cash Flow Statements”

tres grandes categorías de flujos siguientes:

- a) Los provenientes de *operaciones ordinarias*. Se trata de los cobros y pagos y por diferencia los flujos netos de tesorería, provenientes de las operaciones de explotación, así como aquellos asociados a los ingresos y gastos de naturaleza financiera corriente y los derivados por impuestos.
- b) Los derivados de operaciones *de inversión en el ejercicio*, esto es, los cobros y pagos y por diferencia los flujos netos de tesorería asociados a operaciones de inversión, tanto económicas como financieras, realizadas por la asociación relacionada con sus activos fijos. A tal respecto, se entiende por operaciones económicas con activos fijos la compra o venta de activos afectos a la actividad de la organización de forma duradera y por operaciones financieras con activos fijos la compra o venta de activos financieros y la concesión de préstamos de larga duración.
- c) Los generados de operaciones *de financiación*, compuestos por los cobros y pagos y por diferencia los flujos netos de tesorería que producen cambios en el tamaño y composición de los fondos propios y los fondos ajenos de la entidad. Por tanto, se incluirán en este apartado la obtención de recursos de los asociados -dotación fundacional- o de terceros -préstamos y otras deudas obtenidas- y sus correspondientes reembolsos.

En relación con la clasificación de los flujos en ordinarios, de inversión y financiación, debemos apuntar que el flujo neto procedente de las operaciones corrientes es, sin duda, el más importante dentro de este estado, dado que el origen de la tesorería debe de estar fundamentado en el mismo si se quiere

Octubre, 1992; y AECA: Principios Contables. "El estado de flujos de Tesorería". Documento nº 20. Enero, 1998.

conseguir un equilibrio estable y garantizar los recursos disponibles necesarios para asegurar la continuidad del ciclo operativo de la organización. Por tanto, la principal fuente de generación de liquidez debe de provenir de las operaciones de carácter ordinario y, por ello, sus flujos deben de constituir la variable más relevante en el análisis de la liquidez. No obstante, también se debe de tener presente a la hora de evaluar la solvencia de la entidad la flexibilidad financiera, la cual dependerá, entre otros factores de la capacidad de renovación o retrasos en los vencimientos de las deudas, la facultad de enajenar activos que en principio no estén restringidos por el aportante o destinados a la consecución de los objetivos de la asociación y, por tanto, no se vea afectado el nivel de actividad, la posibilidad de reducir los costes sin reducir la capacidad productiva y la posibilidad de acceder a nuevas fuentes de financiación bien por nuevas aportaciones de fondos por parte de los asociados, bien por la obtención de nuevas subvenciones y donaciones o bien por el apoyo financiero de entidades financieras y acreedores en general.

Asimismo, consideramos conveniente que dentro de cada uno de estos grupos, la entidad sin ánimo de lucro proporcione información por separado de los cobros y pagos realizados como consecuencia de las actividades propias de la organización y debido a las actividades mercantiles, en la medida que dicha información esté segmentada.

Para justificar la aparición y amplia aceptación de este documento, AECA (1998a, p. 14) apunta dos argumentos principales; el primero, la facilidad de comprensión, al poder ser leído e interpretado por cualquier usuario, incluso si carece de conocimientos técnicos²²⁷; y, el segundo, la objetividad que preside la medida de los flujos de tesorería²²⁸, dado que, por lo general, no se tienen que elegir criterios contables alternativos para la valoración de los mismos, ni se tienen que repartir tales flujos en el tiempo. Por tanto, una de las ventajas

²²⁷ No cabe duda que el significado de cobros y pagos es entendido por todos los sujetos, razón principal por la que muchas de las entidades no lucrativas de pequeño tamaño siguen el criterio de caja en su contabilización sin recoger provisiones ni depreciaciones, argumentando para ello que lo realmente significativo para su funcionamiento es la tesorería.

²²⁸ Podemos definir el flujo de tesorería o cash-flow como la corriente de entradas y salidas de dinero durante un periodo de tiempo determinado.

atribuidas a este documento es la de evitar muchos de los problemas generados por la posibilidad de elección entre varias alternativas en la elaboración de la contabilidad con criterios de devengo, de lo que se deduce el calificativo de objetivo.

Además, como señalan Rojo Ramírez y otros (1999, p. 3), “en los países de la Unión Europea se ha evolucionado bajo el convencimiento de que el estado de flujos de tesorería es de gran relevancia, por cuanto que dicho estado ofrece información adicional a la recogida tanto en el Balance de Situación como en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, y es de gran importancia y utilidad para el usuario de la información contable”, dado que para la toma de decisiones, los usuarios deben de evaluar la capacidad de la entidad para generar flujos de caja positivos con los que hacer frente a las devoluciones de deudas, así como las necesidades de liquidez que ésta tiene. Consecuentemente, dicho documento no viene a sustituir a ningún otro, sino a complementarlo, ofreciendo al demandante de información datos necesarios para la toma de decisiones, aunque por si mismo no sea suficiente para abarcar todas sus necesidades. Así, las corrientes internacionales y la comisión de expertos para la reforma de la contabilidad en España (2002, p. 148) apuntan como recomendación más importante la de incluir en las Cuentas Anuales el estado de flujos de tesorería, sustituyendo al actual cuadro de financiación, mas complicado de elaborar y entender por los usuarios, dado que el mantenimiento de ambos estados a la vez supondría duplicar el reflejo de cierta información.

De esta forma, el cash flow, utilizado de forma conjunta con las Cuentas Anuales, suministrará información que permitirá a los destinatarios de la información contable valorar la liquidez y solvencia de la asociación, su viabilidad financiera o continuidad a corto plazo y su capacidad para variar tanto los montantes como las fechas de cobros y pagos, a fin de adaptarse a las circunstancias y a las oportunidades que se pueden presentar -flexibilidad financiera-. A tal respecto, Maseda e Iturralde (2001, p. 39) apuntan que “la validez de un estado de tesorería integrado en el conjunto de Cuentas Anuales

se refuerza, pues debe considerarse una eficaz herramienta que permite identificar la liquidez, viabilidad y flexibilidad financiera de la entidad, y evaluar así su salud financiera”.

En relación con lo anterior, podemos señalar, como manifiesta Larkin (1993, p 790), que “algunas gentes tiene la idea equivocada de que la quiebra sólo puede suceder a las empresas de negocios. Las organizaciones no lucrativas no son inmunes y la gestión debe trabajar para prevenir los problemas financieros que pueden causar la incapacidad de la organización para desarrollar sus actividades”. Por tanto, un estado de flujos de tesorería ayudará a prevenir los problemas financieros, razón por la cual, los distintos tratadistas²²⁹ sobre suspensiones de pagos y quiebras han indicado que el análisis del estado de flujos de tesorería es más efectivo para la detección de las situaciones anteriores que otros estados contables. No obstante, debemos tener presente que en las asociaciones la posibilidad de tener problemas de continuidad es mucho más difícil debido a las subvenciones recibidas en su mayor parte por la Administración, pero aún así, este sector, como apuntan Méndez y Rodríguez (2002, p. 3), debería conocer la posibilidad de autonomía económica y financiera, en caso de no depender de dichas financiaciones de carácter público.

Consecuentemente, del mismo modo que establece el FASB (1993, pfo. 29) en su Statement nº 117, consideramos que este documento debe ser uno de los estados financieros que tienen elaborar las asociaciones, dado que proporciona información relevante acerca de los cobros y pagos realizados por una organización durante un período de tiempo, el cual se deberá interpretar siempre en conjunto con la demás información financiera y será útil para los usuarios dado que informa acerca de las siguientes cuestiones:

²²⁹ Largay y Stickney (1980, pp. 5154) examinaron el caso del colapso en 1975 de WT Grant and Co., el detallista más grande de Estados Unidos. Durante ocho de los diez años anteriores a la quiebra tuvo flujos de tesorería negativos. Sin embargo, los ratios de contabilidad tradicionales no lograron indicar problemas hasta sólo dos años antes. Asimismo, Emmnauel (1988, pp. 16-27) argumenta la necesidad del estado de flujos de tesorería para evaluar la liquidez de una entidad, al comprobar que de las 45.000 empresas que suspendieron pagos en 1985 en Estados Unidos, el 60 por 100 de ellas habían tenido beneficios durante los años inmediatamente anteriores.

- La capacidad de la asociación para generar flujos líquidos, e incluso la posibilidad de hacer previsiones de los mismos.
- Capacidad de la organización para pagar los intereses o principal de las deudas o su posibilidad de aumentar o reducir su endeudamiento, dado que los referidos flujos constituyen un elemento básico para la predicción y realización de cualquier proyecto de inversión.
- La relación existente entre la cifra de ingresos y gastos con la de los cobros y pagos del ejercicio o, lo que es igual, la correlación entre las partidas y saldos de la cuenta de resultados, calculada siguiendo el principio de devengo y las variaciones en la tesorería por las operaciones del período - conciliación entre la Cuenta de Resultados y el citado estado²³⁰-.
- Las pautas que se han seguido para la generación y el empleo de los recursos líquidos en el ejercicio que se termina y en los demás que se presentan como información comparativa.

No obstante, estamos de acuerdo con Amat, Blake y Dowds (1996, p. 627) cuando manifiestan que “el estado de flujos de tesorería es útil para evaluar la posición de la compañía, especialmente en relación con la liquidez, pero necesita usarse con el complemento de varios ratios y con una perspectiva de varios años para evitar conclusiones simplistas y equívocas”. Consecuentemente, apuntamos la necesidad de elaborar una serie de indicadores financieros que midan la solvencia y liquidez del ente con el fin de completar más adecuadamente la información suministrada.

De la misma forma, consideramos que otro desarrollo potencial de este documento sería la elaboración de un estado de flujos de tesorería previsional,

²³⁰ Los flujos de tesorería están estrechamente relacionados con la Cuenta de Resultados, motivo por el cual los distintos pronunciamientos contables demandan una conciliación entre esta cuenta y los flujos de tesorería de operaciones corrientes.

lo que nos permitiría obtener información de gran utilidad para conocer la posición de la tesorería a corto plazo, planificar las necesidades de liquidez y poder anticiparnos a su financiación, es decir, es fundamental para llevar a cabo una adecuada gestión financiera en la organización. Por consiguiente, habrá que evaluar mes a mes todas las corrientes de cobros y pagos que se van a producir como consecuencia de las previsiones realizadas en el presupuesto anual²³¹, de forma que se estime, en cada momento, la suficiente disponibilidad de fondos para hacer frente a las obligaciones de pagos y se determine la cuantía de fondos ociosos para su adecuada inversión. Por tanto, una buena política financiera deberá prever, en función del presupuesto aprobado²³², los flujos de entradas y de salidas de fondos, tanto ordinarios como extraordinarios, en su secuencia temporal y deberá colocar los excedentes monetarios que puedan producirse buscando obtener la máxima rentabilidad, pero sin llegar a provocar problemas de liquidez.

Para llevar a cabo la elaboración del citado estado se pueden utilizar dos procedimientos, el primero de ellos directo²³³, al que hemos aludido en líneas precedentes, y, el segundo, indirecto, el cual parte del beneficio o pérdida en términos netos, cifra que se ajusta posteriormente añadiendo o sustrayendo aquellas partidas que no han supuesto movimiento de tesorería, tales como amortizaciones, provisiones, o todo tipo de partidas de pagos diferidos y devengos que son causa de cobros y pagos en el pasado o en el futuro, así como con las partidas de pérdidas o ganancias asociadas con los flujos líquidos de operaciones de inversión y financiación. De esta forma, se mostrará la relación entre el resultado contable de la entidad y su tesorería.

²³¹ A partir del presupuesto elaborado por la entidad se formulará el presupuesto de tesorería.

²³² El presupuesto de tesorería no sería un presupuesto independiente sino que representa la formulación del presupuesto de ingresos y gastos por operaciones de funcionamiento y fondos que debe elaborar la asociación, pero formulado con criterio de caja, en lugar de utilizar el criterio de devengo.

²³³ Este método es el que presenta por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos, informando, por tanto, de los distintos flujos de tesorería -ordinario, de inversión y financiación- habidos en el ejercicio.

Todos los pronunciamientos internacionales²³⁴ admiten los dos procedimientos anteriores, aunque dan preferencia a la aplicación del método directo, dado su mayor poder informativo al indicar los orígenes y aplicaciones de la tesorería. En este sentido, Flores, Rivero y Gil (2001, p. 326) señalan que “aquellas entidades que son mas transparentes y están mejor organizadas proporcionarán el estado de flujos de tesorería por el método directo”. No obstante, el método indirecto es de más fácil aplicación y de menor coste, puesto que permite obtener los datos a partir de la Cuenta de Resultados y es el preferido por muchas de las entidades que lo elaboran, de forma que, a juicio de Rojo Ramírez (1997, p.1033), la razón hay que buscarla en que el citado procedimiento aminora las subjetividades de la Cuenta de Resultados, dado que para un usuario de la información, aún especializado, le es sumamente difícil contrastar la información ofrecida por este estado contable basándose únicamente en los datos ofrecidos en las cuentas anuales.

A continuación, proponemos, a modo de ejemplo, los siguientes modelos de estados de flujos de tesorería calculados mediante el método indirecto - cuadro 3.34- y el directo - cuadro 3.35- en los que se ha discriminado entre actividades propias y mercantiles de la organización.

²³⁴ Véase al respecto Rojo Ramírez A.A.: “Estado de flujos de Tesorería: ¿Hacia una armonización Europea?”. Revista Española de Financiación y Contabilidad, octubre y diciembre 1997, pp. 993-1044.

**ESTADO DE FLUJOS DE TESORERÍA PARA LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS
(MÉTODO INDIRECTO)**

CONCEPTOS	ACTIVIDAD PROPIA		ACTIVIDAD MERCANTIL	
	Ej. n	Ej. n-1	Ej. n	Ej. n-1
AHORRO O BENEFICIO.....				
+Dotaciones amortizaciones y provisiones.....				
- Subvenciones traspasadas al resultado.....				
- Provisiones aplicadas.....				
= CAPACIDAD DE AUTOFINANCIACIÓN.....				
- Plusvalía de inmovilizado.....				
+ Minusvalía de inmovilizado.....				
= RECURSOS GENERADOS.....				
- Aumentos saldos de existencias.....				
+Disminuciones de saldos de existencias.....				
- Aumento de cuentas a cobrar.....				
+ Disminuciones de cuentas a cobrar.....				
+Aumento de cuentas a pagar.....				
Disminuciones de cuentas a pagar.....				
+ Aumentos de ingresos anticipados.....				
- Disminuciones de ingresos anticipados.....				
- A-umentos de gastos anticipados.....				
+ Disminuciones de gastos anticipados				
TESORERÍA DE OPERACIONES CORRIENTES.....				
+ Aportaciones de asociados al fondo social.....				
+ Obtención de préstamos.....				
+ Subvenciones de capital obtenidas.....				
- Amortización de préstamos.....				
+ Ventas de inmovilizado.....				
- Compras de inmovilizado.....				
TESORERÍA GENERADA/APLICADA DURANTE EL EJERCICIO				
TESORERÍA Y DEMÁS MEDIOS LÍQUIDOS AL PRINCIPIO DEL EJERCICIO				
TESORERÍA Y DEMÁS MEDIOS LÍQUIDOS AL CIERRE DEL EJERCICIO				

Cuadro 3.34. Fuente: Elaboración propia.

ESTADO DE FLUJOS DE TESORERÍA PARA LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS (MÉTODO DIRECTO)

FLUJOS DE TESORERÍA POR OPERACIONES CORRIENTES					
A. COBROS	ej. n	ej. n-1	B. PAGOS	ej. n	ej. n-1
1. DE ACTIVIDADES PROPIAS De cuotas de asociados y usuarios..... De promociones, patrocinadores y colaboradores... De subvenciones, donaciones y legados corrientes... De ventas/ingresos..... De intereses..... 2. DE ACTIVIDADES MERCANTILES De ventas de la actividad mercantil..... De otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil De subvenciones, donaciones y legados de explotación..... De intereses.....			1. DE ACTIVIDADES PROPIAS Por ayudas monetarias Por colaboraciones y órganos de gobierno... Por compras..... Al personal..... Por Seguridad social..... Por Suministros..... Por Servicios exteriores..... Por tributos..... Por intereses..... Por otros gastos de explotación..... 2. DE ACTIVIDADES MERCANTIL Por compras..... Al personal..... Por Seguridad social..... Por Suministros..... Por Servicios exteriores..... Por tributos..... Por intereses..... Por otros gastos de explotación.....		
TESORERÍA GENERADA/APLICADA EN LA EXPLOTACIÓN DE ACTIVIDADES PROPIAS (A1-B1).....					
TESORERÍA GENERADA/APLICADA EN LA EXPLOTACIÓN DE ACTIVIDADES MERCANTILES (A2-B2).....					
I. TESORERÍA GENERADA/APLICADA EN LA EXPLOTACIÓN (A-B).....					
FLUJOS DE TESORERÍA POR OPERACIONES DE INVERSIÓN					
C. COBROS	ej. n	ej. n-1	D. PAGOS	ej. n	ej. n-1
1. DE ACTIVIDADES PROPIAS Por enajenación de inmovilizado..... Por subvenciones de capital..... 2. DE ACTIVIDADES MERCANTIL Por enajenación de inmovilizado..... Por subvenciones de capital..... .Por ingresos financieros.....			1. DE ACTIVIDADES PROPIAS Por adquisición de inmovilizado..... Por cancelación de deudas..... 2. DE ACTIVIDADES MERCANTIL Por adquisición de inmovilizado..... Por cancelación de deudas..... Por adquisición de inversiones financieras.....		
TESORERÍA GENERADA/APLICADA EN OPERACIONES DE INVERSIÓN PROPIA(C1-D1).....					
TESORERÍA GENERADA/APLICADA EN OPERACIONES DE INVERSIÓN MERCANTIL (C2-D2).....					
II. TESORERÍA GENERADA/APLICADA EN OPERACIONES DE INVERSIÓN (C-D).....					
FLUJOS DE TESORERÍA POR OPERACIONES DE FINANCIERAS					
E. COBROS	ej. n	ej. n-1	F. PAGOS	ej. n	ej. n-1
1. DE ACTIVIDADES PROPIAS De aportaciones fundacionales o asociacionales..... De obtención de préstamos..... 2. DE ACTIVIDADES MERCANTIL De obtención de préstamos.....			1. DE ACTIVIDADES PROPIAS Reembolsos de préstamos..... 2. DE ACTIVIDADES MERCANTIL Reembolsos de préstamos.....		
TESORERÍA GENERADA/APLICADA EN OPERACIONES FINANCIERAS PROPIAS(E1-F1).....					
TESORERÍA GENERADA/APLICADA EN OPERACIONES FINANCIERAS MERCANTILES (E2-F2).....					
III. TESORERÍA GENERADA/APLICADA EN OPERACIONES FINANCIERAS (E-F).....					
IV. TESORERÍA GENERADA/APLICADA DURANTE EL EJERCICIO (I+II+III).....					
V. TESORERÍA Y DEMÁS MEDIOS LÍQUIDOS AL PRINCIPIO DEL EJERCICIO.....					
VI. TESORERÍA Y DEMÁS MEDIOS LÍQUIDOS AL CIERRE DEL EJERCICIO.....					

Cuadro 3.35. Fuente: Elaboración propia.

3.4.2. El presupuesto por programas: el proceso de planificación y control.

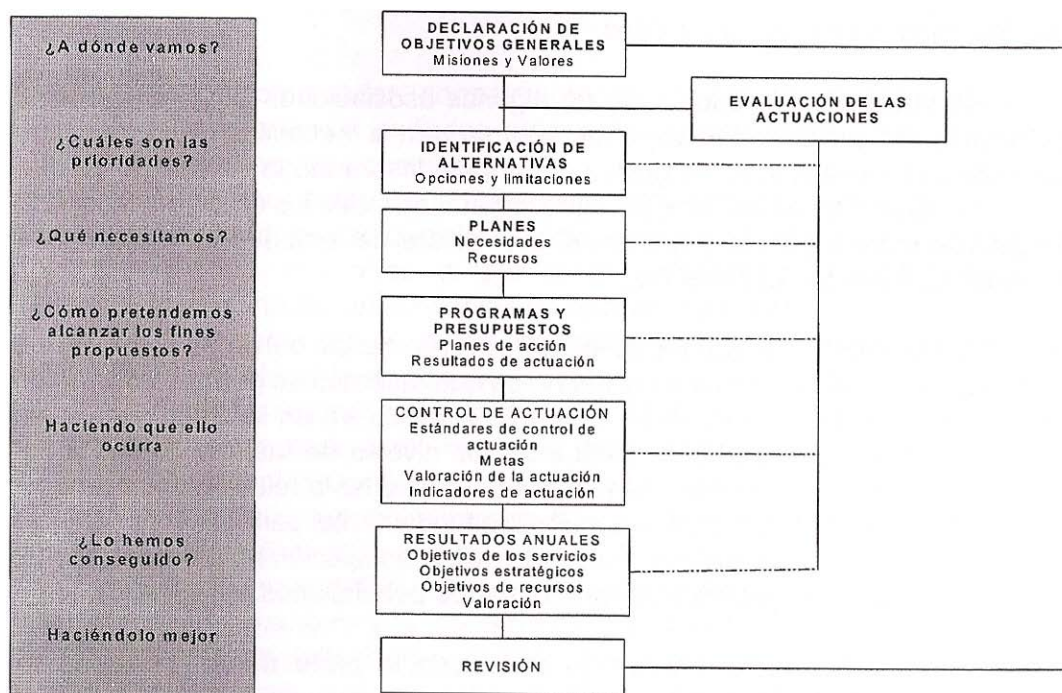
La importancia del presupuesto dentro del proceso de gestión de las asociaciones²³⁵ viene claramente expuesta por Fernández y Pablos (1996, 53-56), los cuales afirman que lo primero a realizar, cuadro 3.36, es establecer los beneficios sociales que pretende conseguir la organización, los cuales se recogen de forma escrita en la denominada “declaración de la misión y de los objetivos a perseguir”. Esta declaración proporciona los criterios sobre los que deben evaluarse las actividades posteriores y deberá adaptarse a los cambios que se produzcan en el entorno, dado que al igual que la sociedad cambia, también lo pueden hacer los objetivos que se pretenden conseguir, razón por la cual, se formularán planes a medio y largo plazo -planificación estratégica- que ayuden a detectar a tiempo dichos cambios y, consecuentemente, adaptar a los mismos sus “misiones y objetivos”.

Para definir la misión se requerirá identificar y analizar las demandas de los diferentes colectivos cercanos a la asociación, la clave de su éxito se hallará en su capacidad de satisfacer las necesidades de estos colectivos.

Los objetivos generales y los planes a medio y largo plazo formulados anteriormente, se concretan en “programas”, los cuales deben recoger con claridad y máxima precisión las líneas de actuación de la entidad, por lo que se conceptúan como una agrupación de actividades orientadas a la consecución de unos objetivos. Como señalan Birkofer y otros (1984, p. 675), la carencia de una medida del beneficio o lucro aumenta la necesidad de que las entidades no lucrativas formulen sus prioridades antes de iniciar el desarrollo de su presupuesto. El citado programa constituye el punto de partida para la realización adecuada del presupuesto; si no hay programa definido que exprese claramente qué es lo que quiere hacer la asociación, difícilmente podrá llegar a un presupuesto eficaz.

²³⁵ El proceso de gestión de las entidades no lucrativas expuesto en la figura 3.7 es similar al que se podría aplicar para cualquier empresa o entidad.

EL PROCESO DE GESTIÓN EN LA ENTIDAD NO LUCRATIVA



Cuadro 3.36. Fuente: Fernández y Pablos (1996, p.54).

En este sentido, Anthony y Young (1994, p. 482) exponen que “las decisiones derivadas de la programación tienen consecuencia, normalmente, para varios años, mientras que el propósito de la presupuestación, por contraste, es decidir sobre los detalles del plan operativo actual para un año”. Por tanto, la presupuestación se puede considerar como la última fase de la programación, dado que incorpora las decisiones finales acerca de las cantidades a gastar durante un año en cada uno de los programas. Como establecen Álvarez, Rodríguez y Pablos (1998, p. 94), el presupuesto²³⁶ “constituye la valoración de los recursos que es necesario utilizar para desarrollar las actividades previstas en los programas (planes de actuación) en un período determinado, generalmente un año, con el fin de lograr o ayudar a lograr los objetivos fijados”. Los presupuestos se formularán en función de las previsiones de recursos; por tanto, el proceso presupuestario comenzará por estimar los ingresos y se planificarán los gastos de forma que sean aproximadamente iguales a aquéllos.

²³⁶ El presupuesto al que se alude es el presupuesto por programa.

No obstante, el presupuesto en algunas asociaciones es la herramienta apropiada para justificar los ingresos que se van a necesitar de cara a sus aportantes, una vez fijados los gastos, de ahí se desprende la necesidad de que sea conocido por terceros. Pero, sin duda alguna, en todos los casos es necesario el equilibrio entre ingresos y gastos, el cual difiere del enfoque utilizado en las entidades que buscan el beneficio.

Como apunta el FASB (1980, pfo. 22), la importancia del presupuesto en las entidades no lucrativas radica en el hecho de que, además de permitir asignar los recursos y controlar su uso, es un elemento significativo en la obtención de los mismos, sirviendo de base para establecer los niveles de tasas o cuotas a ser impuestas y el nivel de servicios a suministrar, así como la relación entre ambos. De igual modo, creemos que es el documento fundamental para conocer cómo se ha realizado la distribución de fondos, dado que la asociación actúa como agente intermedio entre los aportantes de recursos y los beneficiarios.

En definitiva, este documento constituye la parte más importante del proceso de control de gestión, dado que especifica cómo se conducirán todas las actividades en el año siguiente y sus objetivos principales a alcanzar en estas organizaciones son:

1. Planificar las actividades o programas a desarrollar en el ejercicio siguiente, con la que se puede deducir los objetivos que pretende alcanzar la asociación en el ejercicio siguiente.
2. Informar sobre si los ingresos presupuestarios obtenidos son suficientes para financiar los gastos presupuestarios, ofreciendo de esta forma una idea de la continuidad de la asociación.
3. Posibilitar el control de la consecución de los objetivos a través de la ejecución mes a mes del presupuesto y su liquidación anual.

4. Capacidad de medir la eficacia alcanzada en la gestión comparando las actuaciones reales con las previstas o presupuestadas.

Sin embargo, el presupuesto en las asociaciones para alcanzar la utilidad deseada debe de cumplir una serie de características que, de forma concisa y enumerando aquellas más significativas, serían las siguientes (AECA, 2001, pp.50-51):

- Debe comprender, normalmente, el período de un año, aunque se puede referir a períodos más cortos de tiempo, en función de los programas de actuación.
- Debe ser flexible y adaptable a las circunstancias variantes.
- Es un documento político, prioriza unos programas de acción en relación con otros y, por tanto, incrementa el poder de unos determinados responsables en relación con otros.
- Debe poner mayor énfasis en el cumplimiento de objetivos de servicios y no tanto en el de beneficios.
- Se debe realizar con criterio de eficiencia económica.
- Su elaboración debe combinar adecuadamente los objetivos que se desean alcanzar con los recursos limitados que se dispondrán.
- En su preparación adquiere especial importancia el presupuesto de explotación, dado que es el motor de la organización y de él deriva el excedente o déficit económico correspondiente que afectará negativa o positivamente a la tesorería de la organización.

- El presupuesto tiene que incluir una clasificación de todos los gastos por naturaleza que los responsables prevén tener y debería estar estructurado por diferentes subpresupuestos, de tal modo que exista uno para cada uno de los gastos por naturaleza que los responsables prevén tener, uno por cada una de las actividades, programas o área de actuación y, finalmente, un presupuesto conjunto de toda la organización²³⁷.
- Debe reflejar los fondos que se disponen con actuación restringida.
- Su liquidación debe de informar acerca del nivel de cumplimiento de las pretensiones de los órganos de gobierno y el grado de consecución de los distintos proyectos o programas que se han realizado.

Una vez elaborados los planes, programas y presupuestos correspondientes a cada servicio o programa²³⁸, se deberán llevar a cabo las actividades y tareas previstas en los mismos, es decir, se debe pasar a la ejecución de lo planificado.

Finalmente, el proceso de gestión culminará con la adopción de una serie de mecanismos de control, de manera que se garantice que los recursos son administrados sin irregularidades, tal y como fueron presupuestados y se conozca la eficiencia y eficacia alcanzada en el desarrollo de los programas.

De este modo, es necesario realizar periódicamente controles que detecten posibles irregularidades o desviaciones entre lo previsto y lo realizado, lo que nos permitirá poder analizar sus causas y el responsable de las mismas con el fin de determinar la forma de corregirlas. Además, se debe determinar

²³⁷ Este presupuesto conjunto será igual a la suma de cada una de las áreas funcionales o de los programas más la parte de estructura general de la asociación.

²³⁸ El programa se puede entender como un conjunto de actividades cuya misión es conseguir unos objetivos concretos. La adaptación contable identifica programa con actividad.

las consecuencias de las desviaciones para el resto de la organización y para el usuario final. Consecuentemente, los gastos presupuestados comparados con los reales nos informan de la economía de la entidad y la desviación de inversiones y devolución de financiación; por su parte, la diferencia entre los ingresos presupuestados y los reales nos indica la medida de la eficacia en la obtención de recursos.

Como establece AECA (2001, p. 66), “no podemos olvidar que uno de los principales objetivos del control de gestión es sugerir, a través del análisis de las desviaciones, las acciones a emprender con el fin de que la entidad cumpla su misión y objetivos, con un nivel adecuado de eficiencia y eficacia”. La comparación de los datos previstos con las realizaciones, junto con los demás estados contables, ayudará a los donantes de recursos a decidir si deben seguir con las entregas de efectivo y a los demás usuarios a evaluar la actividad de la entidad.

Por tanto, como afirman Álvarez, Rodríguez y Pablos (1998, p. 103), “el uso adecuado del presupuesto y, en concreto, de la distribución del mismo por actividades está orientado en último término a establecer una cultura organizativa más acorde a los tiempos actuales y los mayores retos que tendrán que afrontar las entidades no lucrativas. Una cultura de mayor responsabilidad que esté permanentemente orientada a lograr un mayor beneficio social, mejorando la gestión y actuando con el mayor grado de transparencia posible gozará de la confianza, tanto de los destinatarios como de los contribuyentes de sus servicios, al tiempo que será la mejor garantía de su propia supervivencia”.

Además, se hace necesario establecer una serie de indicadores que permitan evaluar la gestión de la entidad a través de la eficiencia y eficacia alcanzada en su actuación. Como manifiestan Fernández y Pablos (1996, p.56), “un indicador de programa es cualquier medida que pueda ser generada por el sistema de control de gestión con un razonable grado de seguridad (veracidad) que permita mostrar el grado de cumplimiento de los objetivos del programa. Es necesario pues, que la relación entre los objetivos del programa y

los indicadores establecidos sea consistente²³⁹”.

A juicio de Pina Martínez y Torres Pradas (1999, p.165), entre las alternativas de indicadores presupuestarios resultan particularmente relevantes los siguientes:

- Desviaciones entre el Presupuesto y su liquidación, por capítulos o conceptos, que miden el nivel de ejecución del presupuesto, así como la voluntad política de impulsar determinadas acciones.
- Análisis de las variaciones de los importes de los distintos capítulos a lo largo de los últimos años, que muestra la evolución de las prioridades.
- Relaciones de tipo vertical, que pondrían en relación los ingresos entre sí y los gastos entre sí y que reflejan la estructura y composición del gasto e ingreso presupuestario, si son de naturaleza ordinaria -operaciones de funcionamiento- o de capital -operaciones fondo-.
- Relaciones de tipo horizontal que relacionan gastos e ingresos de la misma categoría y ponen de manifiesto el nivel de cobertura de uno con respecto a otros.

Como conclusión podemos destacar que un adecuado sistema de programación y presupuestación resulta esencial para el análisis de la gestión efectuada por las asociaciones y mejorar la misma, máxime cuando la Cuenta de Resultados no es un buen indicador de la gestión realizada en estas entidades. De esta forma, creemos necesario la formulación y publicidad del presupuesto por programas, de manera que los terceros interesados en la organización conozcan anticipadamente las previsiones para el siguiente

²³⁹ Se pueden distinguir distintas clases de indicadores en función del aspecto concreto que se pretenda medir, de tal modo que existirán indicadores de factores o inputs, de productos o outputs, de resultados, de beneficios sociales, de costes sociales, etc.

ejercicio, en definitiva, cuales van a ser las actividades a desarrollar y de dónde se espera obtener los recursos, de modo que se constituya como una herramienta clave del proceso de gestión, siempre y cuando el mismo esté desarrollado con un nivel adecuado de desagregación y se acompañe con otro tipo de información -indicadores- que permitan una evaluación a posteriori de los resultados obtenidos por la organización a través de los distintos programas o actividades realizados y que nos ayuden a comprender en qué medida se han alcanzado los objetivos previstos por la organización. Por tanto, para planificar, gestionar y realizar una adecuada rendición de cuentas de las actividades desarrolladas, debe de incluirse de forma obligatoria en las Cuentas Anuales información presupuestaria por actividades del ejercicio que se está rindiendo e información del presupuesto del ejercicio actual que se aprobó al cierre.

Sin embargo, somos conscientes de la dificultad que plantea para algunas entidades de poco tamaño la obligación de preveer las magnitudes fondos o de inversiones, como así lo manifiestan algunas asociaciones durante nuestro trabajo de campo y la propia Confederación Española de Fundaciones²⁴⁰, razón por la cual apostamos en ellas por un modelo más simplificado donde se prescindiera de su cálculo y se opte por incluir sólo el presupuesto de funcionamiento o de actividades.

En el cuadro 3.37 mostramos un posible modelo de presupuesto por programas para estas entidades, más detallado que el incluido en la adaptación sectorial, dado que se especifican las actividades desarrolladas por la asociación y la cuantía de los gastos e ingresos por naturaleza. Para elaborar la liquidación de presupuesto sólo habrá que añadirle a cada una de las actividades dos nuevas columnas, de tal forma que aparezca los importes previstos, los realizados y por diferencia entre ambos las desviaciones que se produzcan; asimismo, como información adicional se deben indicar las causas que han provocado las desviaciones. El criterio aplicable en su confección, y seguido por la adaptación, será el de devengo, al ser coherente con el criterio

²⁴⁰ Véase al respecto epígrafe 2.4.1.

establecido para el resto de estados contables, aunque ésta elección rompa con la práctica habitual de estos entes y añada dificultad a las asociaciones pequeñas, si bien en estas organizaciones coincidirán frecuentemente la corriente monetaria con la real y, en consecuencia, su diferencia será mínima.

PRESUPUESTO POR ACTIVIDADES O PROGRAMAS

PRESUPUESTO POR PROGRAMAS AÑO.....	ACTIVIDADES PROPIAS			ACTIVIDADES MERCANTILES			TOTAL
	A ₁	A _n	TOTAL	A ₁	A _n	TOTAL	
A) GASTOS PRESUPUESTADOS							
- Ayudas monetarias y otros:							
1. Ayudas monetarias							
2. Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno							
- Consumo de explotación							
- Gasto de personal							
- Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado							
- Otros gastos							
- Variación de las provisiones de la actividad y pérdidas de créditos incobrables							
- Gastos financieros y gastos asimilados							
- Gastos extraordinarios							
- Impuestos sobre sociedades							
TOTAL GASTOS PRESUPUESTADOS							
B) INGRESOS PRESUPUESTADOS							
- Ingresos de la entidad por la actividad propia							
1. Cuotas de usuarios y afiliados							
2. Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones							
3. Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado							
- Ventas y otros ingresos ordinarios							
- Ingresos financieros							
- Ingresos extraordinarios							
TOTAL INGRESOS PRESUPUESTADOS							

Cuadro 3.37. Fuente. Elaboración Propia.

3.5. INFORMACIÓN SOCIAL CUALITATIVA O CUANTITATIVA NO FINANCIERA: LOS INDICADORES DE GESTIÓN.

Como ya hemos expuesto en epígrafes anteriores, y de acuerdo con Sierra y Escobar (1999, p. 443), las limitaciones de la información económico financiera para sus principales usuarios deben ser neutralizadas modificando el contenido de las Cuentas Anuales, añadiendo estados adicionales e incluyendo “información cualitativa o cuantitativa no financiera”. Con relación a esta última, Giner y Mora (2002, p. 50) señalan que se ha venido a denominar como información cualitativa o cuantitativa no financiera²⁴¹ a la información que no forma parte de los estados financieros tradicionales, pero que en opinión de muchos deberían incluirse en el informe anual de la entidad. De este modo, dichos autores, en una primera aproximación, la definen como “toda aquella información que es no cuantitativa”. Sin embargo, en general, se puede adoptar una interpretación más amplia del término, de modo que se puede considerar a toda información sobre la organización contable que no es cuantificada en términos monetarios en los estados contables tradicionales, balance, cuenta de pérdidas y ganancias, aunque puede aparecer cuantificada, incluso de forma monetaria, en la memoria u otro documento. A tenor de lo anterior, la información cualitativa o no financiera en sentido amplio incluye información cuantificable y no cuantificable que no está recogida en el balance ni en la cuenta de resultados, pero que es necesaria para su interpretación y puede tener un efecto potencial sobre los estados contables futuros.

La tendencia generalizada que se observa en el ámbito internacional para las entidades no lucrativas públicas, aunque puede ser extensible a las entidades no lucrativas privadas, es anexar esta información a los estados económicos financieros a través de un conjunto de indicadores que permitan realizar el grado de cumplimiento de los objetivos y la relación entre los resultados obtenidos y los medios empleados, así como otros que nos suministren información de la organización en el ámbito social, dado que la

²⁴¹ Aunque se denomine “información no financiera” en muchos casos dicha información es cuantificable y en su mayor parte es directa o indirectamente de carácter financiero.

contabilidad tradicional es insuficiente e inadecuada para reflejar los aspectos de naturaleza social que les atañen. Centrándonos en nuestro país, son numerosos los trabajos que han tenido como objeto el estudio de la gestión pública a través de indicadores, pero sin embargo llama especialmente la atención la escasez de trabajo en el área de las entidades sin ánimo de lucro privadas y los insuficientes estudios empíricos sobre el tema, a pesar de no existir tampoco en estos entes un documento contable de información de carácter social y ser éste fundamental para los terceros vinculados a la organización²⁴², dado que las Cuentas Anuales que presentan no muestran la consecución de sus objetivos.

Sin lugar a dudas, el resultado contable en las asociaciones resulta inadecuado para la medición de los logros alcanzados por la organización en el ejercicio de sus competencias y, por ende, irrelevante para la evaluación de la gestión de sus actuaciones, razón por la cual un sistema de medición que sólo se centre en indicadores financieros es poco útil para unas organizaciones cuyo objetivo principal es el servicio a los demás. De este modo, el éxito de las asociaciones debería medirse por la eficacia y eficiencia de su gestión en la satisfacción de las necesidades de sus usuarios y no por los resultados financieros obtenidos. Por tal motivo, nos tenemos que centrar en buscar alguna forma de medir la actividad desarrollada por la asociación mediante la utilización de indicadores de gestión que se centre básicamente en el estudio de la eficacia, eficiencia y economía.

No obstante, aunque la perspectiva financiera no es el principal enfoque de estas organizaciones, no puede ser ignorada, dado que las asociaciones deben administrar lo más eficientemente los recursos que reciben de los aportantes, ya sean asociados, administraciones públicas o cualquier otro donante y, en consecuencia, deben marcarse objetivos de reducción de costes de algunas áreas, aumentos en otras y, también, objetivos de ingresos; sin embargo, el éxito de las asociaciones no se puede medir por lo cerca que

²⁴² Los terceros vinculados a la entidad que le interesa la información suministrada por ésta son denominados por las corrientes actuales como los stakeholders.

mantienen los gastos de las cantidades presupuestadas o, incluso, si reducen los mismos, dado que no nos indica si el ente actuó eficaz y eficientemente durante el periodo considerado, al poderse deber, entre otros factores, a una disminución del nivel de servicios prestados o de su calidad, razón por la cual, la perspectiva financiera puede tener un papel facilitador o de restricción, pero raramente será el objetivo primordial en estos entes.

Consecuentemente, y tal como queda reflejado en nuestro estudio empírico, consideramos que para los usuarios de los estados financieros de las asociaciones es interesante recoger en la Memoria, además, información de tipo social, razón por la cual proponemos que en este documento se incluya indicadores que nos ayuden a comprobar si se han cumplido los objetivos de la organización, si la gestión se ha llevado de forma eficiente de modo que se tenga certeza de la correcta utilización de los fondos recibidos para la consecución de su fin social, así como otros indicadores sociales relativos al empleo, el voluntariado, la participación con otras entidades similares, la cobertura de las necesidades sociales o fidelización y la democratización interna.

De este modo, estimamos necesario la implantación de algún sistema de rendición de cuentas en el ámbito social, de forma más profunda y estructurada que el existente, donde exista un marco de referencia para elaborar y presentar dicha información cualitativa de forma fiable, de manera que pueda ser comparable con otras organizaciones similares, dado que el actual marco sólo recoge la obligación de presentar una memoria explicativa de las actividades de la asociación así como el grado de cumplimiento de sus fines estatutarios, pero no especifica de qué modo ni bajo qué modelo se debe presentar dicha información, por lo que no queda definida ni la cantidad ni calidad de la mismas, dejando a voluntad de cada organización el rigor de su elaboración.

Esta información social no se debe ver como algo negativo que evaluará o juzgará lo que no se hace o aquello que se está haciendo mal, sino que ayudará a planificar sus actividades, dar a conocer y facilitar información transparente sobre sus objetivos y el grado de cumplimiento de los mismos,

evaluar su gestión, permitir la participación y colaboración de sus agentes, etc. A tal respecto, estamos de acuerdo con Cabra de Luna (2001, p. 63) cuando señala que una mayor claridad informativa pondrá las bases para abrir vías de confianza con los ciudadanos, que potenciará su sensibilidad con el fin de aportar medios humanos -voluntariado- y económicos -donaciones y subvenciones- en cumplimiento de fines sociales. Por consiguiente, en su propio interés estará difundir al máximo sus actividades, dado que las personas que puedan encontrarse comprometidas con la idea o el fin perseguido por la asociación difícilmente podrán prestar su colaboración si desconocen sus actividades y objetivos. Las asociaciones, más que cualquier otra entidad, necesitarán de un adecuado sistema de conexión con la sociedad para que su función sea comprendida y valorada.

Sin embargo, tradicionalmente las entidades no lucrativas han dedicado pocos medios a la mejora de los sistemas contables para el control de gestión y la información a sus usuarios, principalmente por estar promovidas por voluntarios y profesionales de la acción más que de la gestión, no tener objetivos marcados de carácter económico sino sociales y no poseer problemas con la obtención de recursos económicos (Soldevila García, 2001, p. 662). No obstante, esta idea anticuada debe quedar desterrada dado que como apunta Vernis Domènech (1998, p. 76) “no basta hacer el bien sino hay que hacer las cosas bien”, razón por la cual, cada vez más, se tiene conciencia de que las asociaciones deben ser más transparentes y eficientes en su gestión, a pesar de su ausencia de ánimo de lucro, y que deben maximizar los recursos económicos, técnicos y humanos puestos al servicio de los fines sociales que pretenden conseguir.

Como establece Álvarez Pérez (2001, p. 173), este cambio de mentalidad se ha visto favorecido por la importancia y dimensión adquiridas por muchas de estas entidades, las exigencias derivadas de la normativa fiscal que las exime total o parcialmente de pago de impuestos, la tendencia creciente a desarrollar actividades mercantiles para incrementar sus fuentes de financiación o la necesidad de prevenir problemas de carácter financiero que puedan causar la

incapacidad de la organización para el desarrollo de sus actividades. Asimismo, no cabe duda que el alto ritmo de crecimiento que están experimentando las asociaciones hace que la competencia entre ellas sea muy intensa, razón por la cual sólo aquellas que implanten en sus organizaciones sistemas de gestión eficaces y de calidad serán las que sobrevivirán y persistirán en el tiempo. Por tal motivo, se considera interesante poder aportar modelos o instrumentos que puedan ser de utilidad para la gestión de estas organizaciones, dedicándonos en los epígrafes posteriores a la elaboración de indicadores que faciliten el conocimiento cualitativo y cuantitativo, económico y financiero y desde un punto de vista tanto estático como dinámico, de la gestión de este tipo de entes.

3.5.1. Consideraciones generales.

Estimamos oportuno antes de centrarnos en el diseño de indicadores para las entidades no lucrativas y, particularmente, para las asociaciones, exponer algunas consideraciones de carácter general, tales como su conceptualización, atributos exigibles, clasificación y fuentes de información, de modo que nos sirvan de base para el desarrollo de los sucesivos epígrafes.

De acuerdo con Ortigueira Bouzada (1987, p. 13), se pueden conceptualizar los indicadores de gestión como “una magnitud que está siempre asociada a la noción de fenómeno o sistema. Con relación a éste puede desempeñar dos tipos distintos de funciones. Una tiene un carácter descriptivo e intenta ilustrar sobre el conocimiento de la situación o estado del sistema así como su evolución en el tiempo. La otra tiene una visión valorativa, es decir, de apreciación de los efectos que determinada acción o acciones pueden provocar o desencadenar en el sistema”.

A tenor de lo anterior, podemos afirmar que los indicadores presentan dos funciones básicas:

1ª Función descriptiva, dado que los indicadores deben suministrar información de una situación determinada en un momento del tiempo y de su

evolución temporal.

2ª Función valorativa, al permitir apreciar los efectos provocados por una actuación.

Una concepción similar del término adopta AECA (2000, p. 31), definiéndolos como “unidades de medida que permiten el seguimiento y evaluación periódica de las variables clave de una organización, mediante su comparación con los correspondientes referentes internos y externos”.

A tal respecto, una variable o factor clave se refiere a un aspecto o característica teórica que se considera relevante para el éxito de la organización. De esta forma, AECA (1999, p. 35) puntualiza que, el factor clave es, en cierta forma, lo que es necesario medir, mientras que el indicador se refiere más a cómo medir la evolución o consecuencia de dicho factor clave. No obstante, en líneas posteriores (1999, p. 36), indica que, en ocasiones factor clave e indicador puede coincidir, lo que no invalida su consideración como conceptos diferentes. Así, en las asociaciones, las variables claves que pueden ser consideradas esenciales para la consecución de sus objetivos y, consecuentemente para el éxito de la organización, y por tanto deben ser medidas, estarán relacionadas con aspectos tales como el número de servicios prestados, la calidad de los mismos, la rapidez del servicio, la satisfacción de los usuarios, la ocupación de sus activos, la productividad, el grado de formación de su personal, el manejo de nuevas tecnología, la capacidad de innovar en los servicios que prestan, la atención de quejas o sugerencias, la imagen y reputación de la asociación, la actitud de los empleados, voluntarios o socios, el acceso a los recursos financieros, el aumento de recursos, el control de coste, nivel de participación en otras entidades, etc.

Como establece Prieto Jano (2001, p. 87), la utilización de indicadores se fundamenta en que existen diversos hechos o fenómenos de la realidad que no son susceptibles de ser medidos directamente, por lo que suelen ser la mejor forma de cuantificación de dichos fenómenos. Por consiguiente, los indicadores por sí mismos no son un objetivo sino que constituyen un instrumento de

gestión que proporcionan información a la dirección sobre la evolución de los aspectos relevantes de la organización y que permiten visualizar aquellos problemas que han de ser resueltos de forma prioritaria por parte de quienes han de tomar decisiones y, que a su vez, suministran información sobre la marcha de la asociación a los terceros relacionados con ella. Deben ser lo suficientemente precisos para efectuar un seguimiento de los aspectos más importantes de la entidad en términos cuantitativos y/o cualitativos de la gestión que se está llevando a cabo en ella, teniendo en cuenta los objetivos que desde un principio dicha organización se ha marcado. Es decir, hacen referencia a la información cuantitativa, en la medida que permiten valorar en términos cuantitativos los resultados de la actuación de una entidad no lucrativa, por ejemplo, el número de niños asistidos por el centro de educación especial, números de camas ocupadas en una residencia, etc., e información cualitativa, en el momento que permiten describir una situación concreta o global de un organismo y su evolución en el tiempo en términos cualitativos, como por ejemplo, el grado de satisfacción de los beneficiarios de los servicios, la calidad de los productos o servicios, etc.

En consecuencia, constituyen una herramienta de información para terceros y de toma de decisiones acertadas en pro de la buena marcha del ente que gestiona y para ejercitar un control de lo que está sucediendo y, si da lugar, se pueda tomar las medidas correctoras que convengan. Como señala AECA (2000, p.31) “es mediante la utilización de indicadores que se puede lograr un control, aprendizaje y mejora de las actuaciones”.

Por otra parte, dado el gran número de indicadores²⁴³ que sería posible elaborar dependiendo de los aspectos relevantes que se desean medir, se hace necesario elegir aquellos²⁴⁴ que cumplan una serie de cualidades que posibiliten que la información suministrada no sea errónea ni cuente con sesgos o distorsiones que puedan hacer que las decisiones tomadas sobre la

²⁴³ Su número puede llegar a ser ilimitado.

²⁴⁴ Dado que pueden existir indicadores carentes de significado, difícil de interpretar o de escasa relación con la situación a evaluar y que conlleven a que la información verdaderamente relevante se diluya.

base de los mismos sea inadecuada para los objetivos de la asociación. De lo anterior se desprende la necesidad de conocer, como paso previo al diseño y elección de los indicadores, el conjunto de características que los convertirá en una herramienta útil de gestión e información.

De este modo, distintos tratadistas han apuntado las cualidades que deben reunir los indicadores, muchas de las cuales coinciden con los atributos a exigir a la información financiera. Así, y entre otros autores, Ortigueira Bouzada (1987, p. 167) determina las propiedades de pertinencia, objetividad, univocidad, sensibilidad, precisión, fidelidad y accesibilidad. En la misma línea, AECA (2000, p. 32) establece la relevancia, pertinencia, objetividad, inequívoco y accesibilidad. No obstante, posteriormente, dicho organismo (AECA, 2001, p. 71) concreta los atributos más destacados de los indicadores para las entidades no lucrativas privadas, estableciendo los de fidelidad y objetividad, rapidez y facilidad en la obtención de los datos, homogeneidad y relevancia. Y, finalmente, Navarro Galera (1998, pp. 24 y 231) expone las características recogidas de forma breve en el cuadro 3.38, si bien destaca entre las mismas las de objetividad, comparabilidad, la factibilidad económica y, por último, la credibilidad y aceptabilidad, dado que exigir a un indicador al mismo tiempo todos los requisitos expuestos en su grado máximo es prácticamente imposible, aunque lo que sí se debe procurar, en función de los recursos disponibles, es tender siempre a conjugar la globalidad de las condiciones que, al menos desde una perspectiva teórica, le son atribuidas, sin perjuicio de que en el campo empírico, inevitablemente, en algunas de ellas se deba poner más énfasis que en otras.

Por consiguiente, un indicador debe poseer las mismas cualidades que un instrumento de medida cuales son la fidelidad y objetividad y, de esta forma, debe variar con el fenómeno medido y no debe estar afectado por el momento ni lugar en el que se haga la medición ni cambiar en función de la persona que gestione el centro o elabore el mismo. Por su parte, la rapidez y la facilidad de obtener los datos, se sustentan en que la utilidad de un indicador se ve reducida en función del aumento del intervalo de tiempo que va desde el

período que se analiza y la obtención del indicador, de ahí que se determinen a éstos atributos como necesarios. Asimismo, la característica de homogeneidad permite la comparación de la información emitida por el indicador entre un mismo centro de responsabilidad de un período a otro y entre distintos centros que prestan el mismo tipo de servicio. Y, por último, la relevancia conlleva que el indicador proporcione información imprescindible para controlar, informar, evaluar y tomar decisiones, debiendo ser capaz de actuar como señalizadores del área o situación a analizar.

ATRIBUTOS EXIGIBLES A LOS INDICADORES DE GESTIÓN

ATRIBUTO	DESCRIPCIÓN
Fiabilidad	El contenido informativo del indicador debe ser verificable, constatando los datos suministrados por él con el resultado de comprobaciones materiales sobre la realidad objeto de medición.
Comprensibilidad	La información suministrada por los indicadores debe ser clara e inteligible.
Economicidad	La utilidad derivada de la implantación de un indicador debe ser mayor que el coste de su obtención.
Accesibilidad	Un indicador debe ser accesible, de modo que cuanto menor tiempo deba invertirse en el cálculo de datos a suministrar y menor sea el coste más accesible será el indicador.
Comparabilidad	La obtención de un valor del indicador en un momento determinado poca información suministra si no es posible su comparación con otros valores de referencia. Dicha comparación puede ser a nivel interno- en distintos momentos del tiempo- o a nivel externo -permitiendo comparar el valor arrojado por el indicador entre distintas entidades no lucrativas que presenten características similares-.
Sensibilidad	Un indicador debe tener capacidad de ante pequeñas oscilaciones del fenómeno medido detectar los cambios producidos por ínfimos que éstos sean.
Relevancia	Un indicador debe proporcionar información referida a las actividades claves o con mayor peso específico.
Objetividad	Se debe reducir o eliminar totalmente la carga subjetiva emergente en toda labor de medición, por tanto, un indicador debe mostrar idénticos valores independientemente del sujeto encargado de proceder a su medición.
Precisión	El indicador debe informar sobre una determinada realidad con un margen de error aceptable que es innato en cualquier tarea de medición, pero se debe evitar en la medida que los medios humanos y materiales permitan.
Pertinencia	Mantenimiento de la significación en el tiempo; se deben despreciar aquellos indicadores cuyo significado puede dar lugar a distintas interpretaciones según el período de tiempo seleccionado para efectuar la medición.
Significación	A los indicadores les debe resultar factible contener datos relacionados con todos y cada uno de los aspectos que deben medirse.
Univocidad	Rasgo que tiene lugar si las variaciones experimentadas por los valores de los mismos ante fluctuaciones del fenómeno medido presentan un carácter monótono.
Imputabilidad	Debe suministrar información relevante para tratar de descubrir las causas que han provocado el estado actual de la realidad medida.
Fidelidad	Los posibles sesgos innatos en su contenido informativo deben ser similares para diferentes momentos del tiempo o incluso de cara a su aplicación en otras entidades no lucrativas.
Oportunidad	Se debe presentar la información suministrada por el indicador con la suficiente antelación como para posibilitar la toma de decisiones a tiempo d mejorar la marcha de la entidad.
Operatividad	Debe permitir eliminar, en la medida de lo posible, las barreras que impiden su uso efectivo en la entidad.
Identificabilidad	Se debe reconocer en todo momento un indicador asignándole de modo inmediato su correspondiente significado.
Consistencia o Uniformidad	Debe ser capaz de presentar su contenido informativo de forma uniforme a lo largo del tiempo, circunstancia que precisa que los conceptos primarios que sirvieron para su definición estén debidamente fundamentados.
Equilibramiento	Las contradicciones entre los indicadores empleados en una misma entidad pueden conducir a cuestionar su utilidad, por tanto los indicadores se deben elaborar de forma compatible, contribuyendo a que las interpretaciones de los datos a proporcionar resulten armonizables entre sí y eviten posibles contrariedades entre las mismas.
Encadenamiento	Los indicadores equilibrados son susceptibles de agregación, pudiendo ser sintetizados en otros indicadores más complejos.
Credibilidad y aceptabilidad	Los indicadores que reúnan un mayor número de propiedades contarán con mayores garantías de ser elegidos por los usuarios como creíbles y aceptables y deben ser aplicados.

Cuadro 3.38. Fuente: Adaptado de Navarro Galera (1998, pp. 25-28).

En cuanto a la tipología de indicadores de gestión, debemos apuntar que es muy variada y dependerá en cada caso de los diversos criterios clasificatorios que se establezcan. De este modo, atendiendo **al grado de complejidad o a la estructura de los mismos**, distinguimos entre indicadores primarios, indicadores secundarios o ratios (Ramón Jiménez, 1986, p. 196) e indicadores de tercer nivel, también denominados relaciones funcionales o modelos.

Los *indicadores primarios* están constituidos por valores absolutos obtenidos directamente como resultados de observaciones simples, como por ejemplo número de personas asistidas, fondos recibidos, números de entidades en las que participan, números de quejas, etc.

Por su parte, *los indicadores secundarios o ratios*, están representados por el cociente entre dos variables o indicadores primarios y permiten la comparación entre programas, centros o servicios, por lo que pueden considerarse auténticos indicadores de gestión o performance, los cuales pueden adoptar las siguientes formas:

- Una media -coste unitario de un servicio, ingresos unitarios obtenidos, coste unitario por empleado, etc.-
- Un porcentaje -grado de ocupación, grado de dedicación, grado de cobertura de la demanda, etc.-
- Un índice o, valor expresado con relación a un valor de referencia en base cien -crecimiento de la actividad, crecimiento de las ayudas, etc.-

Y, finalmente, los indicadores de tercer nivel, son indicadores que pueden estar ligados a otros de forma más o menos compleja, mediante relaciones funcionales o modelos econométricos. En este caso, cada variable se puede expresar mediante uno o varios indicadores que traducen o reflejan un concepto teórico que se asienta sobre unas magnitudes observables. Estos indicadores pueden estar ligados, a su vez, a otros indicadores de forma más o

menos compleja (Ortigueira Bouzada, 1986, pp. 158-160). Entre ellos podemos destacar el modelo Data Envelopment Analysis²⁴⁵ (DEA), análisis envolvente de datos, en la evaluación de la eficiencia entre las unidades evaluadas - departamentos, servicios, programas o entidades-, mediante un modelo orientado a maximizar los outputs de una unidad, dado un nivel determinado de consumo de inputs.

En función del **origen de la información** para su elaboración, podemos clasificarlos en indicadores financieros, cuyos datos se obtienen a partir de la contabilidad, tanto general como de gestión o presupuestaria, y tienen la cualidad de relacionar la evolución del factor clave con la situación financiera y económica del organismo, es decir, tratan de evaluar el impacto que puede tener en la rentabilidad o la liquidez, la consecución o no del factor clave; e, indicadores no financieros, los cuales se logran a través de información extracontable y miden otros aspectos y dimensiones de los factores claves, como pueden ser la satisfacción de los clientes o usuarios, la calidad de los servicios, el impacto del servicio en la sociedad, etc.

Con relación al **tipo de magnitud mediante la cual se expresa**, podemos encontrar dos agrupaciones distintas. Por una parte, *los indicadores cuantitativos*²⁴⁶ y *cualitativos*; los primeros son aquellos que miden el comportamiento de un factor clave, expresando la magnitud numéricamente y para su obtención se utilizan técnicas métricas y/o documentales; y, los segundos expresan la situación de forma descriptiva y se refieren en la mayoría de los casos a temas relacionados con la calidad y la satisfacción del usuario, utilizando para su obtención técnicas vivas como las encuestas o los sondeos de opinión. Por otra parte, podemos discernir entre *indicadores monetarios* que miden el resultado del comportamiento de un factor clave en términos

²⁴⁵ Hay que destacar el uso del Data Envelopment Analysis (DEA), análisis envolvente de datos, en la evaluación de la eficiencia en las entidades no lucrativas, que lleva a cabo una ordenación relativa de eficiencia entre las unidades evaluadas -departamentos, servicios, programas o entidades-, mediante un modelo orientado a maximizar los outputs de una unidad, dado un nivel determinado de consumo de inputs.

²⁴⁶ La mayoría de los indicadores financieros son cuantitativos y se expresan en términos monetarios.

monetarios como magnitud de medida, e *indicadores no monetarios* que miden la actuación en otros términos diferentes a la unidad monetaria.

Atendiendo al **ámbito de actuación**, podemos distinguir entre indicadores internos y externos. Los *indicadores internos* controlan la evolución de variables claves y hechos que se producen en el seno de la entidad no lucrativa. Los indicadores externos controlan la evolución de variables claves referidas a hechos que se producen fuera del ámbito de la organización pero que están relacionadas o pueden tener efecto con los servicios que ofrecen.

Al margen de las anteriores clasificaciones de carácter general, nos encontramos con otras más específicas que dependerán de lo que se pretende evaluar, de manera tal que se debe tratar de seleccionar el conjunto de indicadores que mejor se adapte a cada caso concreto, pudiendo establecer clasificaciones alternativas atendiendo a la área informativa de procedencia, a la posición que ocupan los indicadores en el proceso de prestación de los servicios o al objetivo del análisis.

A tal respecto, en función **del área informativa de procedencia** podemos establecer indicadores presupuestarios, contables, de organizacionales, sociales y de entorno.

Los indicadores presupuestarios realizan una revisión del presupuesto a través de partidas, proporciones e índices. Pina Martínez y Torres Pradas (1999, p. 165) señalan que entre las alternativas de indicadores presupuestarios resultan particularmente relevantes los siguientes:

- Desviaciones entre el presupuesto y su liquidación, por capítulo o concepto, que miden el nivel de ejecución del presupuesto, así como la voluntad política de impulsar determinadas acciones.
- Análisis de las variaciones de los importes de los distintos capítulos a lo largo de los últimos años, que muestran la evolución de las prioridades.

- Relaciones de tipo vertical, que pondrían en relación los ingresos entre sí y los gastos entre sí y que reflejan la estructura y composición del gasto e ingreso presupuestario, si son de naturaleza ordinaria -operaciones de funcionamiento- o de capital -operaciones fondo-.
- Relaciones de tipo horizontal, que relacionan gastos e ingresos de la misma categoría y ponen de manifiesto el nivel de cobertura de uno con respecto a otros.

Los indicadores contables sólo serán significativos si con carácter previo los estados financieros han sido auditados, dado que únicamente de esa forma se garantiza la fiabilidad de sus datos. La manera tradicional de abordar el análisis, al igual que ocurre en el ámbito empresarial, será el de dividir en tres bloques el mismo, lo cual nos llevará a realizar un análisis patrimonial, económico y financiero de los documentos contables de la organización.

Los indicadores de la organización, de acuerdo con Torres Pradas (1991, p. 549), deben analizar el organigrama funcional de la entidad, incluyendo los órganos de dirección, ejecución, administración y control, delimitando, al mismo tiempo, la dependencia orgánica y las líneas de responsabilidad. Para tal fin, será necesario tener en cuenta la normativa de la entidad, tanto a nivel de legislación como de manuales internos de funcionamiento, que encuadran la actividad de la organización delimitando funciones, obligaciones y derechos, debiéndose comprobar que cada puesto tiene asignado cometidos concretos, acordes con los objetivos establecidos y que la interrelación de actividades no origina duplicidades o lagunas, sino que el sistema de información es fluido, permitiendo corregir las disfunciones del sistema cuando éstas se produzcan de forma eficaz y coordinada.

Los indicadores sociales son aquellos que evalúan los efectos que la aplicación de un programa o de un servicio o de la actividad de un centro provocan en la sociedad o en un colectivo determinado, midiendo tanto sus consecuencias económicas como sociales derivadas de su ejecución.

Generalmente se expresarán en unidades no monetarias, identificando aquellos fenómenos o aspectos de carácter social que por su propia naturaleza requieren descripciones específicas.

Los indicadores del entorno ofrecen información sobre variables exógenas al programa, al servicio o al centro, pero que pueden condicionar la prestación del mismo, fundamentalmente la cantidad de recursos a utilizar. Su importancia radica en el hecho de que el análisis del entorno en que se mueve la asociación es fundamental para la fijación de unos objetivos estratégicos y operativos realistas y alcanzables, lo que colaborará en gran medida al éxito de la gestión. A este respecto, Norverto Laborda y otros (1999, p. 22) apuntan como factores externos, sobre los que el ente normalmente no puede influir, los siguientes:

1. La demanda existente y potencial del servicio por tipo de usuarios -condiciones sociales, condiciones laborales, condiciones económicas-.
2. Los tipos de necesidades de los usuarios -actuales y futuras-.
3. El volumen de demanda de los servicios.
4. Las posibles formas de financiación de los servicios para los usuarios de su entorno.
5. Los aspectos medio-ambientales.
6. La estructura y el marco jurídico a que está sujeto el organismo.
7. La existencia de otros entes públicos o privados que ofrezcan los mismos servicios.

Por otro lado, en relación con **la posición relativa que ocupan en el proceso de prestación de servicios** podemos aludir a indicadores de inputs, de outputs y de outcomes.

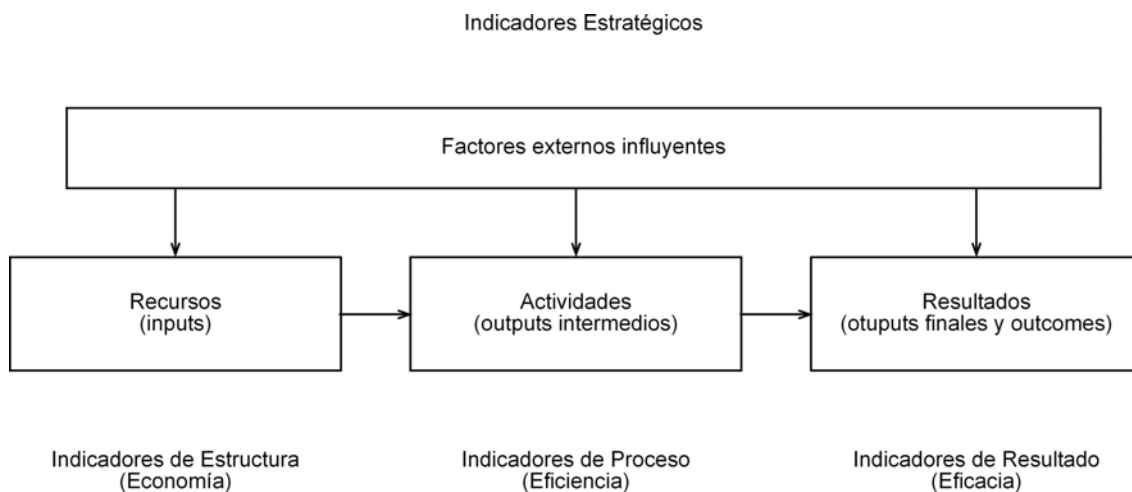
Los *indicadores de inputs* son medidas que nos permiten conocer la naturaleza y cuantía de los factores que directa o indirectamente utiliza la asociación para llevar a cabo su actividad. Son indicadores primarios que vendrán dados por el número de empleados, número de voluntarios, etc., teniendo en cuenta que los principales recursos con los que una organización cuenta para llevar a cabo sus servicios y, por tanto, los que tratará de evaluar son de tipo material, humano y financiero. Tales indicadores conforman la base para evaluar, posteriormente, la economía y eficiencia en la gestión de los servicios prestados y necesitarán de una adecuada contabilidad de costes como fuente suministradora de información para su elaboración.

Los *indicadores de outputs*, también denominados indicadores de objetivos o de productividad, permiten medir los niveles de consecución de los objetivos previstos en un programa, actuación o servicio. Para su cálculo es necesario conocer detalladamente la totalidad de las actividades llevadas a cabo por la asociación.

Los *indicadores de outcomes* o de impacto social reflejan los efectos económicos o sociales, favorables o no, de la ejecución de un programa o de la prestación de un servicio y se definen en términos de cobertura de los objetivos del mismo, es decir, son indicadores de eficacia social y generalmente se miden a través de encuestas.

La combinación de los anteriores indicadores nos facilitará el conocimiento de la economía, eficiencia, eficacia con las que son prestados los servicios por la asociación, distinguiendo, por ende, en función del objetivo de análisis, entre indicadores de economía, eficiencia y eficacia. En el cuadro 3.39 se exponen gráficamente las relaciones existentes entre ellos y los elementos que éstos miden.

RELACIONES ENTRE INDICADORES Y LOS ELEMENTOS QUE MIDEN



Cuadro 3.39. Fuente: AECA (2000, p.35).

Así, los *indicadores de economía* detectan si los recursos se han adquirido al menor coste y en el tiempo oportuno, así como en cuantía precisa y calidad deseada, estableciéndose indicadores de economía para los distintos tipos de recursos: materiales, humanos y financieros.

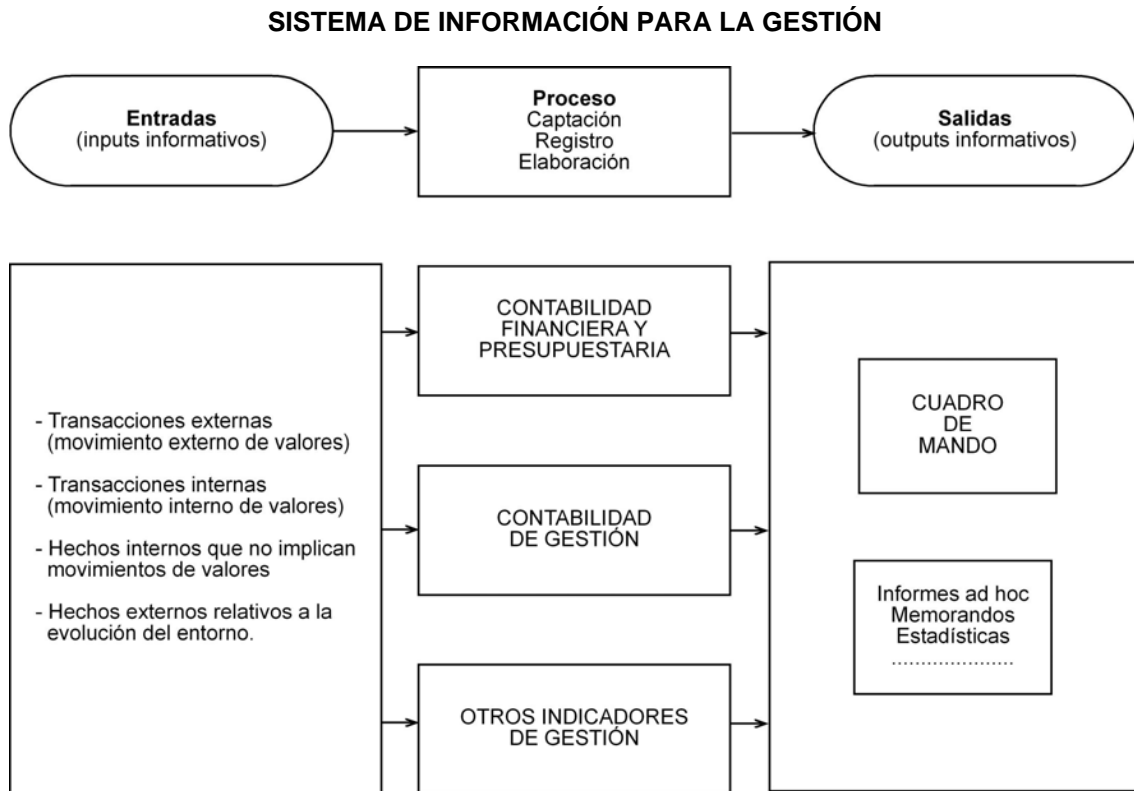
Por su parte, los *indicadores de eficiencia* detectan si la transformación de recursos en bienes y servicios se realiza con un rendimiento aceptable o no. Así, una mayor eficiencia vendría dada por la maximización del output para un nivel de input dado o, también, por la minimización de este último con un nivel de output determinado.

Finalmente, los *indicadores de eficacia* tratan de medir el grado en que son alcanzados los objetivos de un programa, organización o actividad. En las entidades sin ánimo de lucro la eficacia suele ser lo más difícil de medir por carecer, en muchas ocasiones, de objetivos claros a perseguir.

Es preciso matizar que todas las clasificaciones anteriormente mencionadas no deben considerarse como alternativas o excluyentes, sino que un mismo indicador puede pertenecer simultáneamente a dos o más categorías.

Por último, en lo referente a las fuentes de información, conviene tener presente que el sistema contable en general, y la contabilidad de gestión en particular, han sido habitualmente los principales instrumentos utilizados por las entidades en la implantación de un sistema de control orientado a conocer los resultados globales y los generados en cada una de las unidades organizativas, de modo que se puedan tomar las decisiones que permitan mejorarlos y que faciliten el proceso de elaboración de objetivos y, posteriormente, el cálculo y análisis de las desviaciones, evaluando la responsabilidad contraída por el personal en la organización.

En el caso de las entidades sin ánimo de lucro, ha quedado puesto de manifiesto que la contabilidad financiera y presupuestaria no es suficiente para lograr los objetivos anteriores, haciéndose necesario la implantación de una contabilidad de gestión que permita, a través del proceso de programación y presupuestación descrito en el epígrafe 3.3.2, elaborar y hacer el seguimiento de un conjunto de indicadores que sirvan para llegar a cabo el control y evaluación de la actuación realizada. No obstante, algunos de los citados indicadores, principalmente los de carácter cualitativo, se elaborarán a partir de otros subsistemas informativos distintos del contable -cuadro 3.40-.



Cuadro 3.40. Fuente: Pablos Rodríguez (1997, p. 62)

A tal respecto, Norverto Laborda y otros (1999, p. 23) señalan que “en ocasiones la información para la elaboración de indicadores se encuentra fuera del sistema contable e incluso fuera de la entidad, tal es el caso de la información acerca del entorno, de las líneas comunes del sector al que pertenece el organismo, de la actitud de los usuarios, de la tendencia futura, etc.; por ello, la obtención de datos necesarios para elaborar los indicadores que traten de servicios que se prestan puede requerir la utilización de técnicas métricas, realizar cómputos y medidas, emplear técnicas documentales, y la revisión de la documentación y de los soportes de información correspondientes, o de técnicas vivas mediante entrevistas, test, encuestas, sondeos, etc.”.

Una vez apuntados los aspectos generales de los indicadores de gestión, a continuación vamos a profundizar en su implantación dentro de los entes que nos ocupan.

3.5.2. Usuarios interesados.

Los usuarios interesados en la información que contienen los indicadores son muy diversos, pudiendo identificarse dos grandes grupos dentro de ellos, cuales son, los usuarios internos y los externos. Los primeros están interesados en la información relativa al área de su competencia, contribuyendo los indicadores a mejorar su gestión y a controlarla, pudiéndose distinguir dentro de ellos a los siguientes sujetos:

- Los gestores de la asociación, interesados en evaluar y controlar su gestión.
- El personal de la asociación y voluntarios, como parte implicada e interesada en la mejora continua de la gestión.
- La asamblea general de asociados, que además de ejercita el control presupuestario y verificar la situación financiera, debe también conocer la eficacia y la eficiencia de la entidad.

En definitiva es la propia asociación en si misma, integrada por todos los miembros que la compone, la que necesita disponer de unos instrumentos que le permitan conocer y valorar la gestión llevada a cabo; para ello, el uso de indicadores de gestión, como establecen Noberto Laborda y otros (1999, p.17), tendrá como razón fundamental la de descubrir y controlar las áreas de posible mejora de la organización. Desde esta perspectiva, la implantación de indicadores en la asociación deberá estar basado en la autoevaluación y, por tanto, es interesante que todos los responsables de las distintas áreas cuya gestión se va a evaluar participen en su diseño. El éxito de los mismos dependerá, en buena medida, de que los responsables y el personal a su cargo estén convencidos de la importancia de los indicadores como instrumento de mejora en la asignación de recursos y en los resultados de los servicios que se prestan a los beneficiarios.

Asimismo, los usuarios externos argumentan la importancia de los indicadores, al convertirse en un referente para conocer el grado de bondad

con que se está llevando a cabo la gestión. Dichos agentes pueden clasificarse en:

- Beneficiarios o usuarios de los servicios que pueden estar interesados en la calidad y cantidad de los servicios que reciben.
- Suministradores de fondos que pueden estar interesados en conocer si los recursos que aportan a través de subvenciones, donaciones, etc. están siendo gestionados eficaz y eficientemente.
- La administración pública, interesada desde un punto de vista general, en conocer el beneficio revertido por estas entidades a la sociedad y los servicios ofrecidos.
- Los ciudadanos, como financiadores indirectos de la actividad que realiza la asociación y que pueden estar interesados en el impacto social de los servicios y el cumplimiento de los objetivos sociales.

De todo lo anterior se deduce que la importancia de la utilización de los indicadores se puede argumentar desde dos ópticas distintas, interna y externa. De este modo, los usuarios internos los necesitarán para evaluar y controlar la gestión y como parte implicada e interesada en su mejora y continuidad en el tiempo y, desde un punto de vista externo, a los usuarios de los servicios, donantes y al público en general les interesarán para que les informen sobre la calidad y cantidad de servicios, la eficacia, eficiencia y economía de la gestión, el impacto social de los servicios, el cumplimiento de los objetivos sociales -eficacia social- y sobre otros datos de carácter social, tales como voluntariado, democratización interna, etc. Por tanto, parece esencial resaltar la importancia de los indicadores para cumplir una doble finalidad, evaluar e informar.

Además, a todos, no solo les interesará información sobre una determinada asociación sino que también les resultará importante su comparación con otras de similares características en la prestación de servicios. Por este motivo, es interesante poseer datos homogéneos comparativos y, por tanto, será necesario generalizar un grupo de indicadores para todos los entes con iguales o similares rasgos.

3.5.3. Utilidades y limitaciones.

Como ya hemos expuesto, en las asociaciones, el hecho de no perseguir como objetivo último la obtención de beneficios no las inhabilita para desarrollar una adecuada gestión que les permita aplicar los recursos de que disponen de acuerdo con unos criterios de eficacia, eficiencia y economía. Además, dado que cada día son más numerosas y han pasado a ocupar un papel central en la provisión de determinados servicios sociales que el Estado apoya, defiende y financia, deben de buscar la eficacia y eficiencia en el empleo de su dinero. A ese respecto, Moreno Albarracín (2002, p. 11) establece que, con independencia de que nos situemos en el ámbito de la Administración Pública, en las entidades privadas o bien ante organizaciones sin finalidad lucrativa, parece evidente que, en todo caso, al margen de la existencia o ausencia de ánimo de lucro, la gestión ha de disponer necesariamente de algunas herramientas que le permitan conocer y medir lo realizado, así como valorar si es posible el logro de los objetivos propuestos.

De este modo, la utilización de los indicadores de gestión presenta ventajas extraordinarias al permitir evaluar la gestión de las entidades no lucrativas y ayudar a detectar las funciones, programas, centros o actividades que deben ser objeto de especial atención. En concreto, siguiendo a AECA (2000, p.21 y 2001, p.73), entre las ventajas atribuibles se podrían destacar las siguientes:

- Favorecen la clarificación de los objetivos que se pretenden conseguir y ayudan a especificarlos respecto a los servicios que se prestan en la asociación.

- Permiten obtener información sobre las actividades realizadas y, por tanto, favorecen el diseño de un sistema de información que facilite la toma de decisiones y el control.
- Ayudan al conocimiento de los resultados de la entidad y a medir la contribución de cada centro en el mismo.
- Facilitan la rendición de cuentas.
- Estimulan la reducción de costes mediante el control y la mejora en la utilización de los recursos.
- Motivan al personal y lo incentivan a partir del establecimiento de retribuciones variables en función de los resultados alcanzados.
- En grandes entidades permiten visualizar aquellos problemas que han de ser resueltos con antelación prioritaria y por los que tienen que tomar decisiones, dado que muchas veces a los responsables les suelen llegar un gran volumen de información que hace que en ocasiones los temas prioritarios queden entremezclados; utilizándose los indicadores para concretar la información prioritaria y necesaria para la toma de decisiones.

No obstante, a pesar de las anteriores ventajas, la implantación de cualquier sistema de gestión dentro de una entidad presenta, en principio, resistencias motivadas, entre otros factores, por el miedo al cambio, al de una mayor transparencia, a obtener datos que no gustan y/o a escuchar opiniones críticas, aparte de pensar que se pone en tela de juicio la imagen y prestigio de la propia entidad, quizás por todo ello se requiera un tiempo de adaptación. En el caso particular de las asociaciones, lo anterior se une a que tradicionalmente han dedicado pocos recursos a la mejora de su gestión, tal vez por el convencimiento equivocado de que el empleo de ciertos recursos con esta finalidad conlleva al mismo tiempo el detraerlos del fin para el cual se

constituyó, al margen de que hasta hace poco tiempo, de forma habitual, sus directivos no eran profesionales de la gestión, sino que su labor era realizada altruístamente y que presentaban un gran número de personal voluntario, donde la relación laboral es distinta a la de los trabajadores asalariados.

En términos generales, podemos asegurar que un gran número de asociaciones no han afrontado el desafío de modernizar sus sistemas contables, debido principalmente a la falta de profesionales en la gestión y administración y por el convencimiento de que la información suministrada por los sistemas contables actuales es más que suficiente. Como apunta Giménez Barriocanal (1995, p.59), “la contabilidad, en su conjunto, suele ser vista como un mero elemento de rendición de cuentas o de acceso a determinadas subvenciones públicas que la exigen, pero no como un instrumento eficiente de gestión”. Por tanto, es importante, para superar este reto, implantarlo con la habilidad suficiente para resolver todas las resistencias anteriores.

Al margen de las incertidumbres iniciales ante cualquier tipo de cambio y las características propias de estas organizaciones, siempre existen dificultades genéricas asociadas al uso de cualquier conjunto de indicadores. A tal respecto, Hyndman and Anderson (1991, p. 51) exponen las siguientes:

- Los objetivos, a veces, se establecen de forma muy imprecisa, lo cual impide el desarrollo de indicadores útiles.
- La existencia de distintos niveles organizacionales exige establecer los indicadores para cada uno de ellos.
- Dificultad en la medición de la calidad, dado que aunque las medidas de calidad son tan importantes como las relacionadas con la cantidad, éstas se hacen difíciles de obtener y de elevada subjetividad.

- Problema en la determinación de las bases de comparación, dado que a veces las medidas tienen un carácter relativo más que absoluto, por lo que se debe proceder a realizar comparaciones, lo que no siempre es fácil y, sobre todo, al existir tratamientos alternativos, además de la existencia de variables externas o exógenas, como las de tipo socioeconómico, que afectan a la población y que pueden hacer que las comparaciones no tengan sentido.
- En ocasiones una característica de la información puede ir en detrimento de otras y es necesario elegir una en renuncia de otra.
- Dificultad en determinar la importancia de los indicadores.

Además de las anteriores dificultades, en las asociaciones nos encontramos con otras específicas en la implantación de un sistema de control basado en indicadores, cuales son las siguientes:

- *Dificultad de cuantificar y fijar los objetivos sociales*, dado que una de las mayores dificultades que nos encontramos en estas organizaciones es la presencia de objetivos sociales poco definidos, confusos y sin consenso. Como manifiesta Serra Martín (1990, p. 76), este proceso resulta altamente complejo en el caso de las organizaciones no lucrativas fundamentalmente por tres motivos, cuales son el carácter intangible de muchos de los objetivos, la coexistencia de más de un objetivo estratégico y la dificultad que plantea la evaluación de resultados cuando el objetivo no es específicamente económico. Por tanto, la primera limitación que se puede mencionar es la dificultad que entraña medir y cuantificar aspectos sociales en términos monetarios o cifrados.

- *Inexistencia de obtener un indicador general*, como puede ser la maximización del resultado económico para las entidades lucrativas. Así, Torres Pradas (1991, p. 537) manifiesta que “aunque se realicen grandes avances en la búsqueda de indicadores en las entidades no lucrativas, el sistema resultante difícilmente podrá proporcionar una medida del rendimiento tan operativa como el beneficio en las organizaciones empresariales”.

- *La cultura gerencial*, aunque es difícil generalizar, dado que nos podemos encontrar con organizaciones con un alto nivel de perfeccionamiento en su gestión, de forma habitual nos hallamos ante una dirección desempeñada por una junta de gobierno, integrada por personas con una dedicación no siempre plena y que no poseen necesariamente un alto nivel de profesionalización. Esto les lleva, en ocasiones, a desarrollar su trabajo asistidos por profesionales altamente cualificados. Sin embargo, esta situación puede servir de caldo de cultivo para el nacimiento de conflictos en el proceso de toma de decisiones y puede afectar a la elección del tipo de indicador a incluir dentro del sistema de control de gestión y a la reacción que los miembros de la organización puedan tener delante de un indicador una vez observado, pudiendo producirse, como señala Moreno Albarracín (2002, p. 12), las siguientes situaciones:
 - “Una excesiva delegación por parte de los órganos de gobierno en los servicios técnicos mas profesionalizados puede dar lugar a que se pierda, al menos parcialmente, la finalidad última de la propia institución, dado que al guiarse por el criterio economicista, dejen de cubrirse los objetivos sociales básicos para los que la organización ha sido creada.

- Un nivel excesivo de dependencia de los órganos de gobierno, de forma tal que asuman como si de un poder absoluto se tratara todas y cada una de las decisiones cotidianas, va a provocar una falta de motivación en el resto del personal, originándose ineficiencias que, de otra forma, serían evitables”.
- *Dificultad en la valoración de las entradas.* De forma habitual en las asociaciones no se encuentran implantados modelos de contabilidad de gestión que nos informen de los costes de cada una de las actividades que desarrollan, lo cual conlleva que no se realicen las imputaciones del coste de los inputs a las actividades. Del mismo modo, nos encontramos con determinados inputs no registrados ni valorados económicamente como puede ser las aportaciones del voluntariado o los bienes cedidos para su uso gratuito. No obstante, una de las soluciones a adoptar podría consistir, al menos, en la realización de un cálculo extracontable de los costes de cada actividad.
- *Dificultad de valoración de las salidas.* Resulta complicado valorar los outputs que perciben los beneficiarios de las asociaciones, dado que muchas veces no se trata de una prestación aislada, sino de un grupo de servicios difícil de describir y poco homogéneo. Por otra parte, normalmente no existen referentes con qué comparar, no hay competencia con la que establecer una valoración de referencia del servicio prestado. Todo ello al margen de que a veces es difícil concretar el número de personas a las que van destinadas los servicios, como ocurre, por ejemplo, en el caso de una campaña contra el cáncer o la drogadicción. Al mismo tiempo, el carácter intangible de algunos servicios hace que en ocasiones el propio beneficiario de la ayuda no conozca el

beneficio o el output que está recibiendo y el gestor se enfrenta a actividades en las que no se puede definir con claridad el output, lo que conlleva que sea difícil establecer indicadores de gestión relacionados con los mismos.

Desde este punto de vista se hace necesario individualizar con claridad los outputs, lo cual no es siempre fácil dentro de las asociaciones, razón por la que habrá que recurrir a la imaginación para encontrar outputs complementarios o incluso sustitutorios. Así, como expone AECA (2000, p. 60), para medir la eficacia del cuerpo de bomberos se puede utilizar el número de servicios prestados, pero dado que estos servicios no dependen de la voluntad de los suministradores sino de las emergencias que acontecen, una buena medida de la eficacia, por tanto, sería evaluar determinadas cualidades de los outputs, entre las que podemos señalar el tiempo de respuesta a las llamadas. Del mismo modo, los valores absolutos de los outputs tienen escaso valor por sí solos, a no ser que se comparen en el tiempo o con otros de similares características y que ejerzan la función de referentes.

En definitiva, será interesante, a pesar de la dificultad que ello puede entrañar, medir los outputs, bien directamente o indirectamente, y relacionarlos tanto con otros de similares características como con ellos mismos en el tiempo, con los outputs previstos y con otros referentes debiéndose hacerse una adecuada contractación con sus costes, calidad, inputs utilizados, etc., dado que a partir de ellos se podrán determinar indicadores adecuados para la evaluación de la gestión, tanto de la perspectiva de la eficiencia, como de la eficacia y de la calidad.

De igual modo, hemos considerado interesante adaptar para las entidades objeto de nuestro estudio las actitudes que, según AECA (2000, p. 56), se deben seguir en el establecimiento de los indicadores dentro de la Administración Pública, con la finalidad de que éstos lleguen a conseguir los objetivos esperados. De este modo, dichas actitudes serían las siguientes:

- Disponer de un sistema contable y presupuestario adecuado, para ello es necesario un presupuesto estructurado por objetivos o servicios y es necesario tener conocimiento del coste de los servicios prestados.
- Fomentar la colaboración del personal afectado.
- Poseer el convencimiento de que es necesario para la asociación una gestión moderna, ágil, eficaz y eficiente, dado que esto conllevará a la necesidad de implantar este instrumento.
- Buscar el apoyo del personal influyente y clave dentro de la asociación que apruebe esta iniciativa.
- Proporcionar los medios necesarios para su implantación.
- Procurar asociar su implantación con la resolución de algunas posibles insatisfacciones de los trabajadores.
- Destacar las ventajas del nuevo sistema y no ocultar sus inconvenientes.
- Reducir al máximo los puntos de incertidumbre que puedan generar la implementación.
- Crear grupos de mejoras en el marco de una política de calidad.

3.5.4. Metodología para su implantación.

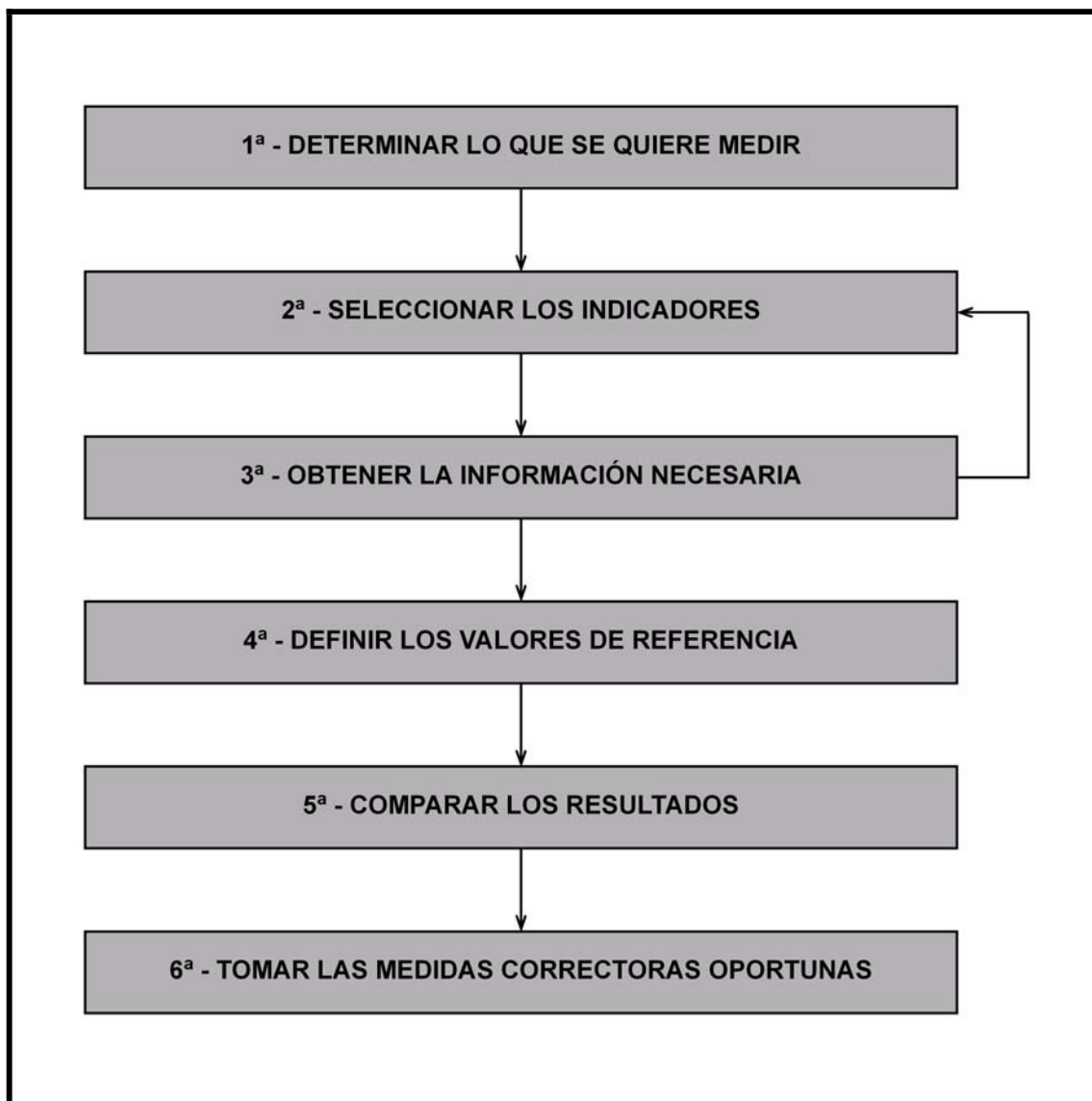
La puesta en funcionamiento de todo instrumento de gestión en una organización requiere de la definición previa de una estrategia de acción, de un procedimiento previamente analizado. Además, todo proceso novedoso comporta un esfuerzo adicional que será rechazado o asumido en base a la implantación de recursos humanos de forma positiva, por lo que una vez que

se cuente con la persona o personas adecuadas y de una estructura informativa suficiente, la implantación de un conjunto de indicadores pasa por una serie de fases -cuadro 3.41- que comienza con la determinación de qué es lo que va a ser medido. Para llevar a cabo tal cometido, será necesario determinar de forma clara y concisa las variables o factores claves de la organización, las cuales se definirán para cada una de las actividades o servicios y serán las que garanticen el éxito de una unidad y, por tanto, la consecución de sus objetivos.

En el diseño de indicadores la clave está en elegir la variable más representativa o la que mejor caracterice el o los aspectos vitales del fenómeno, situación, proceso o actividad que se esté evaluando.

Aunque es difícil generalizar los factores claves de éxito en una asociación, dado la diversidad de las mismas, a nivel general podríamos exponer, de conformidad con AECA (2001, pp. 76-77), los siguientes: nivel de satisfacción de la demanda, rapidez en las respuestas, presencia en el mercado, nivel de ocupación, permanencia, crecimiento de la actividad, atención personalizada, satisfacción de los usuarios y familiares, participación de los familiares, números de quejas, productividad del personal, rotación y antigüedad de los empleados, horas de formación, nivel de absentismo, importancia y nivel de crecimiento del voluntariado, evolución de los costes y de los ingresos, inversiones, nivel de afiliación, participación y colaboración con otras entidades, etc.

FASES EN LA ELABORACIÓN DE UN SISTEMA DE INDICADORES



Cuadro 3.41. Fuente: Elaboración Propia.

A partir de aquí, el siguiente paso será establecer las unidades de medida que se van a utilizar, es decir, cómo se van a medir la evolución o consecuencia de dicho factor clave. Por tanto, determinaremos los indicadores que vamos a emplear a partir de la estrategia de la organización²⁴⁷ y con la participación de los directivos implicados, para lo cual, como establece Price Waterhouse (1990, p. 116) debemos conseguir un equilibrio entre tener demasiados indicadores, con lo que la información estaría dispersa, o tomar pocos indicadores, con lo que su resultado no reflejaría los aspectos para los que se quería obtener información.

Además, debemos señalar que no siempre será posible obtener indicadores cuantitativos sino que se utilizarán de forma conjunta con indicadores cualitativos, que aunque no proporcionen la misma precisión que los primeros sí que pueden suministrar información muy útil.

La elección de indicadores condiciona el tipo de información a obtener, tercer paso en su elaboración, pero también puede suceder, como establece AECA (2001, p. 69), que en función del tipo de información que la entidad pueda conseguir, se adecuen los indicadores a utilizar.

En consecuencia, se deben determinar a priori los indicadores que parecen mejor en función de la variable clave que se quiere medir, con el fin de orientar la búsqueda de las fuentes de información sabiendo lo que se quiere encontrar, posteriormente, si se comprueba que no se podrá disponer de la información necesaria, se tendrán que revisar los indicadores elegidos.

A tenor de lo anterior, de conformidad con AECA (2001, p. 69), consideramos que la observación de una serie de principios básicos nos ayudará a la elección de indicadores adecuados a las necesidades de las asociación. Los citados principios son esencialmente los siguientes:

²⁴⁷ En la mayoría de las asociaciones, al igual que ocurre en la Administración Pública, la estrategia en torno a la perspectiva de los usuarios es prioritaria en relación a la financiera, dado que esta última es más una restricción a cumplir que un objetivo fundamental.

1. Hacer participar a los responsables de los servicios, de las actividades y de los resultados, en la elección de los indicadores, dado que los conocimientos aportados por los responsables permiten centrar los indicadores en aquello que es esencial y, además, para conseguir los resultados deseados será preciso que los responsables acepten juzgar y ser juzgados.
2. Definir concretamente las actividades a medir en los servicios o programas, al objeto de frenar la tendencia de los responsables a controlar todos los aspectos de las actividades delegadas. Hay que centrar los indicadores en los resultados de las actividades y limitar este control a los más importantes.
3. Asegurar que los indicadores previstos miden los resultados obtenidos en las actividades realizadas, para ello los objetivos principales han de estar traducidos en indicadores. De esta forma, la importancia de los objetivos se mide por la incidencia que puedan tener sus variaciones sobre los resultados de la entidad. En último término, todos los objetivos pueden ser traducidos a indicadores, pero deben delimitarse los verdaderamente importantes de los que no lo son, siendo estos últimos los que deben figurar de forma permanente.

A tal respecto, debemos apuntar que somos conscientes de que un gran número de indicadores no sería operativo de cara a la gestión de la asociación, además de que cada uno de los indicadores deberá contribuir a la búsqueda de las medidas correctoras. Es positivo conocer, desde el momento en que se diseña un indicador, cuales van a ser las medidas correctoras que se aplicarán en el supuesto de que no se den los límites previstos.

4. Probar los indicadores antes de considerarlos como definitivos.

A continuación, el siguiente escalón de este proceso será el de elegir unos estándares o valor de referencia, dado que sin ellos el indicador seleccionado carece de significado al no poderse interpretar. De esta forma, decimos, por ejemplo, que el volumen de subvenciones ha subido o ha bajado con relación a la cifra del año anterior.

En relación con lo anterior, podemos distinguir dos tipos de referentes principales, por un lado, el referente a un valor pasado, al existir en toda organización un dato referido a un período anterior, excepto en el supuesto de que la asociación comience su actividad; asimismo, la referencia se puede obtener entre dos ejercicios o bien dentro de un mismo ejercicio, mediante la comparación de datos mensuales, trimestrales o semestrales. Por otro lado, la referencia a un objetivo determinado, puesto que hay ocasiones en las que no se disponen de cifras o éstas son difíciles de obtener, en cuyo caso la referencia se realiza sobre la evolución de objetivos. En esta línea Montserrat Cordoniu (1996, p. 102) establece que “las desviaciones que se pongan de manifiesto en la comparación de dos valores de un determinado indicador es lo que hará que se encienda la “luz roja”y se capte la atención de los responsables al objeto de analizar las causas que han provocado la situación”.

Una vez definidos los estándares y obtenido el indicador deberemos proceder a su comparación, intentando explicar las desviaciones resultantes y, en su caso, corregirlas. De este modo, desde el momento que se define un indicador deberían conocerse las medidas que deben aplicarse en el caso de que no se respeten los límites de referencia previstos con el fin de corregir las desviaciones producidas, siendo, por consiguiente, la última de las fases la adopción de estas medidas correctoras.

3.5.5. Indicadores necesarios.

A continuación, trataremos de diseñar los indicadores genéricos que, a nuestro juicio, son necesarios dentro de estas organizaciones, si bien, somos consciente de la dificultad que conlleva la elección de indicadores significativos que ofrezcan una visión ajustada de las actividades y realizaciones de las

asociaciones, dada la inexistencia de experiencias anteriores que permitan contrastar la validez de los mismos y la realización de mejoras oportunas.

Además, aunque los indicadores de gestión deberían estar diseñados para cada una de las asociaciones, valorando y representando variables internas y externas de las mismas con el objetivo último de mejorar la gestión realizada, creemos necesario y útil diseñar un grupo de indicadores básicos y generales por tipología de asociaciones, en la medida que éstas persigan similares objetivos y presten a la sociedad iguales servicios y/o bienes, de manera que los datos obtenidos sean comparables entre ellas.

Indiscutiblemente, las entidades no lucrativas constituyen un universo muy dispar, pero las diferencias entre ellas, tanto en los fines como en los medios, no invalidan la utilidad de la aplicación de ciertas técnicas que puedan facilitar la consecución de sus objetivos de forma más eficaz y eficiente. En este sentido, Connors (1993, p. XV) apunta que “las políticas operacionales y los procedimientos no son estáticos, ni pueden ser adoptados ni aplicados arbitrariamente a cualquier organización particular. Para que sean efectivos deben ser cuidadosamente adaptados a las necesidades y realidades de una organización específica”.

En nuestro trabajo, independientemente de la necesidad de adaptar los indicadores a cada una de las entidades, vamos a exponer de forma genérica tres grupos de indicadores, cuales son, los operativos que se centran en los elementos técnicos del rendimiento, los financieros que tratan de reflejar la situación económico-financiera de la entidad y los sociales que expresan facetas humanas y sociales de la actuación de una asociación. Todos ellos deberán ser adecuados dentro de cada una de las distintas asociaciones a sus respectivas actividades y particularidades.

3.5.5.1. Indicadores operativos.

Como ha quedado expuesto anteriormente, para evaluar la gestión llevada a cabo por la organización sin ánimo de lucro recurriremos a

indicadores de gestión que nos permita satisfacernos de la medida de la eficacia, eficiencia y economía, conocidas como las “tres Es” y que la terminología inglesa denomina “Value for Money”, dado que se constituyen en pieza fundamental del control de su actuación²⁴⁸.

Aunque la mayor parte de los trabajos relacionados con los conceptos de eficacia, eficiencia y economía se han desarrollado en el campo de las entidades sin ánimo de lucro de carácter público²⁴⁹, la aplicación de los mismos puede ser extensible al ámbito de las organizaciones privadas no lucrativas.

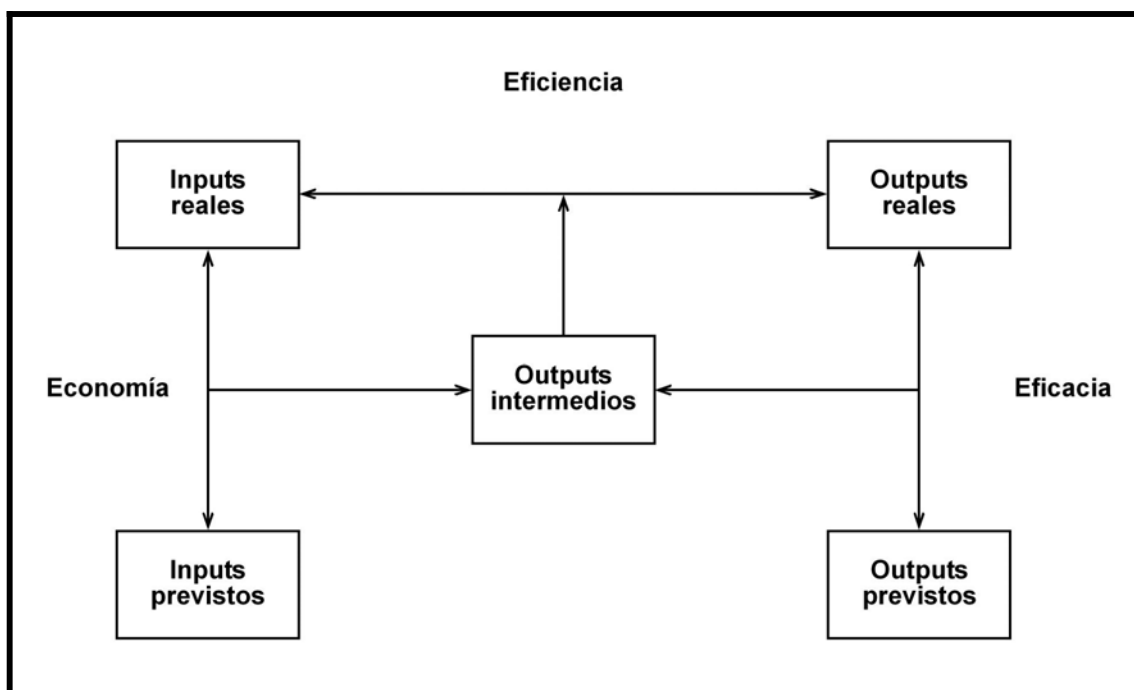
Para definir y precisar claramente los conceptos de eficacia, eficiencia y economía que vamos a utilizar para el diseño de los indicadores operativos o de control económico²⁵⁰ estimamos oportuno ver la relación existente entre ellos, recogida en el cuadro 3.42, con el objeto de diferenciar sus significados.

²⁴⁸ En el ámbito del sector público a los tres conceptos anteriores se le suele añadir dos Es más, la Equidad, que mide la incidencia de los resultados finales de la acción pública sobre la justicia y el equilibrio en la situación de los ciudadanos, y la Ecología, centrada en el análisis del impacto de la actuación de las entidades públicas sobre el medio ambiente.

²⁴⁹ Véase al respecto, entre otros autores, a NAVARRO GALERA, A. (1998): El control económico de la gestión municipal. Un modelo basado en indicadores. Ed. Sindicatura de Comptes. Valencia y NOVERTO LABORDA, M.C.; CAMPOS FERNÁNDEZ, M.; MUÑOZ COLOMINA, C.L. y ZORNOZA BOY, J. (1999): Los indicadores para la gestión pública. Trabajo de investigación para el Instituto de Estudios Fiscales. Universidad Complutense de Madrid.

²⁵⁰ De acuerdo con Navarro Galera (1996, p. 428), entendemos por control económico aquél que opera a posteriori sobre las actuaciones de naturaleza económica con la intención de evaluarlas con arreglo a criterios de Eficacia, de Eficiencia y de Economicidad o Economía.

INTERRELACIÓN ENTRE EFICACIA, EFICIENCIA Y ECONOMÍA



Cuadro 3.42. Fuente: AECA (2000, p.26)

Así, entendemos por eficacia el grado de cumplimiento de los objetivos previamente marcados por la asociación y se determina comparando la producción realmente obtenida con la prevista inicialmente, lo que permite medir dicho grado de cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas o actividades de la organización.

Por su parte, la eficiencia se conceptúa como la medida de la relación entre los logros alcanzados por la asociación y el correspondiente empleo de todo tipo de recursos que haya sido necesario realizar y, por ende, se determina al comparar los outputs o producción real obtenida con los inputs o recursos que han sido necesarios emplear para alcanzar dicha producción.

Y, finalmente, la economía hace referencia a las condiciones en las que la asociación obtiene los recursos materiales y humanos necesarios para llevar a cabo los bienes o servicios; consecuentemente, será utilizada como término expresivo del grado de acierto, en cuanto a precio de adquisición, cantidad

física, calidad técnica y momento del tiempo, con el que las adquisiciones de recursos fueron practicadas y supone la comparación entre los inputs reales y los inputs previstos.

En relación con lo anterior, debemos manifestar que existen determinadas posturas que tienden a considerar la economía dentro de la eficiencia, tales como Suárez Suárez (1986, p. 46) o en países como Alemania y Australia. Asimismo, nos encontramos con tratadistas como Metcalfe y Richards (1989, p. 63-64) y Pablos Rodríguez (1997, p. 63) que apuntan la vinculación entre eficiencia y eficacia, argumentando para ello que se puede ser muy eficiente en hacer algo que no se debe hacer. Razón por la cual, creemos que una gestión óptima no será la más económica o la más eficiente o la más eficaz, sino la que presente los tres mejores parámetros al mismo tiempo, sin olvidar ninguno de ellos, puesto que el logro de los objetivos puede conseguirse más fácilmente utilizando recursos ilimitados e incluso despilfarrando, por lo que estaríamos alcanzando un nivel adecuado de eficacia con niveles muy bajo de eficiencia. Así como, para aumentar la economía y la eficiencia podemos reducir la utilización de recursos con los que los objetivos programados de la organización pueden no alcanzarse y, por tanto, los niveles de eficacia serían muy bajos y, también, podemos encontrarnos con una asociación muy eficiente en la aplicación de sus recursos -usa y ocupa al pleno rendimiento los activos y no existen derroches ni despilfarros- pero que no haya efectuado sus adquisiciones de recursos y medios con la economicidad deseada.

A este respecto, Socías Salva (1999, p. 109) apunta que “de nada sirve que se haya conseguido un alto nivel de economía si las actuaciones que se han llevado a cabo no han conseguido el objetivo previsto, es decir, han sido ineficaces. En el polo opuesto estaría el caso en el que para conseguirla eficacia se destinen tal cantidad de recursos que suponga una deseconomía e ineficiencia ya que de esta forma quizás se podrían dedicar los recursos a otros proyectos”.

Por tanto, estos tres conceptos al unísono, constituyen la parte central del control de gestión de estos entes y, por consiguiente, consideramos

conveniente precisar el contenido, alcance y significación de los mismos tratando de diseñar desde un punto de vista genérico los indicadores que, en su caso, serían útiles para su medición, sin menoscabo de que en nuestra aplicación práctica intentemos diseñarlos y aplicarlos para una tipología de asociación determinada.

3.5.5.1.1. Indicadores de eficacia.

La eficacia, constituye el principal objetivo del control de la gestión de la asociación, dado que informaría a los terceros interesados sobre el grado de éxito en la consecución de los objetivos de la organización. De esta manera, relacionará los outputs reales con los objetivos establecidos -outputs previstos- o con un óptimo posible, tratando de asegurar que el output de una actividad o programa está logrando los objetivos deseados -cuadro 3.43-.

Como apunta AECA (2000, p. 23), “la eficacia de una organización se mide por el grado de cumplimiento de los objetivos fijados en sus programas de actuación, o de los objetivos tácitamente incluidos en su misión. Es decir, comparando resultados obtenidos con los previstos, independientemente de los medios utilizados”. De este modo, una asociación será eficaz si sus outputs en un periodo determinado se ajustan a lo programado; pero, como hemos puesto de manifiesto en el capítulo precedente, la eficacia de las asociaciones no se encuentra en el beneficio económico sino en alcanzar el éxito en sus actividades, esto es, en seguir los objetivos sociales marcados y, en este sentido, se deberán medir éstos si se quiere continuar optimizando aquella.

Consecuentemente, entenderemos por eficacia el grado de cumplimiento de los objetivos sociales previamente marcados por la organización para cada uno de los servicios y, por tanto, habrá que buscar indicadores que nos evalúen este objetivo. Sin embargo, también podemos entender la eficacia como el nivel de satisfacción alcanzado por los usuarios de los servicios o bienes de la asociación y, por ende, el indicador debe evaluar hasta qué punto las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas han servido para dar cobertura a las necesidades concretas de los usuarios o beneficiarios para la

que fue creada.

De lo anterior se desprende, como manifiesta Navarro Galera (1998, p. 71), que existen dos perspectivas distintas y no excluyentes para la fijación de objetivos con la finalidad de evaluar este atributo, cuales son, la orientación interna, en la que la fijación de los objetivos se manifestaría en término, físico o monetario, de la cantidad de outputs generados por el proceso productivo de la asociación; y la orientación externa, donde los objetivos son fijados en función de la efectiva cobertura de las necesidades de los usuarios provocada por las actividades de la organización, surgiendo, de este modo, dos tipos distintos de indicadores, denominados indicadores de eficacia de primer nivel y de segundo nivel, respectivamente.

No obstante, en nuestro trabajo nos centraremos primordialmente en los primeros²⁵¹, dado que los otros, aunque son la principal fuente de información para conocer en qué medida la asociación ha alcanzado su fin último, la satisfacción de las necesidades de los usuarios, resultan en ocasiones imposible o extremadamente difícil o de alto coste²⁵². Dichos indicadores conforman los denominados indicadores de outcome o impacto social de la entidad que representan la contribución o impacto social del ente, no cuantificables de forma monetaria. A tal respecto, como establece Navarro Galera (1998, p. 73), uno de los rasgos distintivos de los indicadores de segundo nivel frente a los de primer nivel es “la fuerte carga de subjetividad que impregna su utilización, por cuanto, al referirse a mediciones expresivas de cambios en el estado físico o mental de las personas y en la utilidad de las cosas, los juicios de valor personales pueden ejercer una consistente influencia en el resultado de las mediciones”. Asimismo, lo anterior se une al hecho de que no siempre las actuaciones de la asociación son fácilmente detectables, pues al margen de producirse durante un tiempo en ocasiones difícil de acotar, no siempre se puede identificar los grupos de usuarios o beneficiarios en la

²⁵¹ Los indicadores de eficacia de primer nivel son denominados también indicadores de outputs.

²⁵² Las principales fuentes de información para la elaboración de los indicadores de eficacia de segundo nivel serán las encuestas, sondeos y las observaciones.

prestación de servicios efectuada y, cuando lo son, el proceso de medición de la eficacia queda condicionado, en gran medida, a la disposición de los beneficiarios para colaborar en la asignación de valores a los indicadores, a través de encuestas, sondeos de opinión, etc.

Ambos tipos de indicadores deberán poseer al menos los principales atributos expuestos en las consideraciones generales, hecho que se debe tener en cuenta en el momento de seleccionar el grupo de indicadores para el control de eficacia y deberán ser aceptados por todos los agentes, internos y externos, implicados en su elaboración y presentación, así como por los encargados de la gestión y de la prestación del servicio y por los destinatarios u usuarios de los mismos.

Para llevar a cabo su aplicación práctica, es necesario que en la asociación existan unos objetivos operativos preestablecidos por cada programa, actividad o servicio que se lleve a cabo y que éstos estén bien definidos y, en la medida de lo posible, cuantificados adecuadamente dentro del presupuesto, dado que en caso contrario será difícil saber si se ha actuado con eficacia. Por tal motivo, es necesario que previamente haya habido una apropiada planificación donde aparezcan claramente establecidos y cuantificados los objetivos, así como una explicación de la forma en la que éstos se pretenden alcanzar, dado que para llevar a cabo posteriormente la evaluación de la eficacia será preciso analizar de qué manera los outputs producidos en forma de bienes y servicios consiguen los efectos previstos. Cualquier objetivo establecido de forma genérica o abstracta, es decir, no cuantificada impedirá la medición de la eficacia. De esta forma, con carácter previo se deberá dar información sobre la situación de partida y, en función de ella, fijar unos objetivos por escrito claros y concretos, como por ejemplo, número de usuarios que se pretende asistir, déficit que se intenta corregir, nivel de subvenciones o donaciones a obtener, etc.

Por consiguiente, la inexistencia de objetivos o la falta de claridad de los mismos puede ser indicativo de situaciones ineficaces. En tal sentido, se manifiesta González Bravo (2000, p. 86) cuando apunta que “una entidad que

no programa objetivos difícilmente tiene en mente alcanzar los fines y metas últimas, por lo que habrá de ser catalogada como ineficaz”.

Tales objetivos pueden ser cuantitativos o cualitativos. Los primeros, son fáciles de evaluar dado que simplemente hay que comparar el objetivo o meta con lo obtenido. Por su parte, los segundos son los que presentan mayor dificultad para evaluar la eficacia, realizándose su obtención a través de una medición indirecta.

Desde un punto de vista teórico, lo adecuado sería tomar como referencia el output final en un determinado período -por ejemplo la inserción de personas con deficiencia intelectual-, que recoge la consecuencia última del gasto, pero este output final es muy difícil de cuantificar y sólo se podrá medir en aquellas asociaciones que tengan objetivos muy concretos y singulares, por lo que habrá que recurrir a subrogados de aquéllos, como pueden ser los outputs intermedios que serán los bienes y servicios que se derivan de una determinada actividad para conseguir sus objetivos.

Los citados indicadores se pueden obtener en unidades físicas o en unidades monetarias, no obstante, estamos de acuerdo con Navarro Galera (1996, p. 545) cuando señala, refiriéndose a las Administraciones Públicas aunque puede ser extensible a las entidades no lucrativas privadas, que el fin último de estas organizaciones no es la generación de ingresos y mucho menos de beneficios, sino la satisfacción de las necesidades de sus usuarios, por lo que pensamos que el grado de eficacia en sus actuaciones debe evaluarse basándose en herramientas que se aproximen a la expresión cuántica de dicho grado, pero en ningún caso al importe monetario de los recursos recuperados vía entregas de bienes o prestación de servicios con exigencia de contraprestación monetaria.

En cualquier caso, el conjunto de indicadores empleados en la fase de fijación de objetivos tiene que ser el mismo que posteriormente sirva para medir los resultados alcanzados por la prestación del servicio, dado que de lo contrario la comparación entre los objetivos previstos y alcanzados no sería

adecuada para el control operativo. Asimismo, no sólo interesa conocer la diferencia entre lo planificado y lo alcanzado sino, también, conocer las causas de dichas diferencias para poder tomar las medidas correctoras más oportunas en cada caso.

Conjuntamente con la eficacia se debe analizar la calidad de los servicios prestados, dado que uno de los objetivos de la asociación debe ser ofrecer unos servicios a sus usuarios con unos niveles de calidad aceptables, puesto que sería relativamente fácil incrementar los niveles de servicios prestados sobre la base de reducir la calidad de los mismos.

Cada programa o actividad desarrollada por la entidad debe definir un sistema de indicadores de eficacia, los cuales pueden o no coincidir con los de otros programas o actividades y no tienen que mantenerse inalterados para los ejercicios siguientes, dado que las actividades de la asociación puede variar a lo largo del tiempo por diversos factores tales como cambios en las demandas sociales, en la organización del ente, etc. La elección de estos indicadores no es una tarea fácil, dado que como establecen Iribar y Martínez (1996, p. 253), los mismos deberían reflejar de alguna forma el grado de cumplimiento de la misión, deberían ser suficientemente cuantitativos, que no monetarios, si se quiere un control mínimamente funcional y deberían ser sencillos y poco numerosos. No obstante, aunque encontrar un sistema de indicadores de eficacia perfecto es difícil, no debe suponer un obstáculo para las asociaciones que deben de empezar por un sistema sencillo de indicadores para, después, avanzar en su mejora.

A continuación, mostramos en el cuadro 3.43, a título ilustrativo, una serie de indicadores genéricos que nos informan de la eficacia de una organización, si bien debemos reiterar que la elección de dichos indicadores dentro de una asociación específica irá en función de los objetivos fijados por la misma.

INDICADORES GENÉRICOS DE EFICACIA

INDICADOR	OBJETIVO	FORMA DE CÁLCULO
Actividad realizada	Cumplir con las previsiones	(Nº de usuarios del ejercicio en la actividad o servicio "n" / Nº de usuarios previstos durante ejercicio en el servicio "n")X100
		(Nº de servicios o actividades prestadas durante el ejercicio en el servicio "n" / Nº de servicios o actividades previstos en el ejercicio en la actividad "n")X100
Crecimiento de la actividad	Maximizar el número de usuarios	(Número de usuarios del ejercicio en la actividad "n" - Nº de usuarios del ejercicio anterior en la actividad "n" / Nº usuarios del ejercicio anterior en la actividad "n") X 100
Grado de ocupación	Maximizar el número de plazas ocupadas	(Nº de estancia de los usuarios / Nº de estancias máximas)X100
Promedio de usuarios por día	Aumentar el número de plazas ocupadas al día	Nº de estancias durante el periodo / Nº de días del periodo
Promedio de tiempo en lista de espera	Reducción de lista de espera	Σ Nº de días de los solicitantes en lista de espera / Nº total de solicitantes del periodo
Cuota de mercado	Maximizar el número de usuarios cubiertos por el servicio en función de la población existente	(Nº de usuarios o beneficiarios en el servicio "n" / Nº de usuarios potenciales de la zona para el servicio "n") X 100
Grado de cobertura de la demanda	Incrementar la satisfacción de la demanda	(Nº de solicitudes aceptadas en el periodo / Nº total de solicitudes del periodo) X 100
Grado de cobertura de la capacidad de los servicios	Cubrir el mayor número de usuarios atendidos por servicio	Nº de usuarios atendidos en el ejercicio en el servicio "n" / Nº de usuarios óptimos en el ejercicio en el servicio "n"
Rotación de los usuarios	Maximizar el número de usuarios atendidos	Nº de usuarios atendidos en el ejercicio en el servicio "n" / Nº de plazas del servicio "n"
Grado de consecución	Reducción de contagiados a través de un determinado programa de prevención	(Nº de contagios / Nº de beneficiarios del programa) X 100
Promedio de personas empleadas después de recibir un curso de formación	Maximizar el número de personas contratadas	(Nº de personas o usuarios contratados / Nº de personas o usuarios que recibieron el curso) X 100
Grado de consecución de los objetivos con los usuarios	Maximizar el número de usuarios con los que se han cumplido el objetivo	(Nº de usuarios con los que se ha cumplido el objetivo / Número total de usuarios) X 100
	Maximizar el número de usuarios insertados	(Nº de usuarios insertados o promovidos dentro o fuera de la asociación / Número total de usuarios) X 100
Grado de cobertura de las necesidades de los usuarios o beneficiarios	Cubrir el mayor número de servicios deseados o demandados por los usuarios	(Nº de actividades o servicios ofrecidos / Nº de actividades o servicios deseables o demandados) X 100
Nivel de bajas	Minimizar las bajas y estudiar su causa	(Nº de usuarios que han causado baja en el servicio "n" / Nº total de usuarios del servicio "n") X 100
Satisfacción de los usuarios sobre una determinada actividad o servicios	Minimizar las quejas	Nº de quejas en el ejercicio / Promedio de usuarios en el ejercicio
	Maximizar el número de usuarios satisfechos, así como conocer la percepción de la calidad del servicio por los usuarios o familiares	(Nº de usuarios satisfechos / Nº de usuarios del servicio) X 100
	Aumentar el grado de respuesta a las sugerencias realizadas	(Nº de sugerencias atendidas o estudiadas / Nº de sugerencias recibidas)X100
Crecimiento de los ingresos ²⁵³	Maximizar los ingresos obtenidos	(Importe de los ingresos del ejercicio en la actividad "n" - Importe de los ingresos del ejercicio anterior en la actividad "n" / Importe de los ingresos del ejercicio anterior en la actividad "n") X 100
Reducción de los gastos ²⁵⁴	Minimizar los gastos	(Importe de los gastos del ejercicio en la actividad "n" - Importe de los gastos del ejercicio anterior en la actividad "n" / Importe de los gastos del ejercicio anterior en la actividad "n") X 100
Porcentaje de ingresos destinados a la finalidad social	Destinar los máximos ingresos a las actividades propias	(Ingresos destinados a los fines de la asociación / Ingresos totales) X 100
	Debe estar de acuerdo con la normativa entre un 10% y un 15 %	(Gastos de administración o generales / Total gastos) X 100
Grado de autonomía	Incrementar la autonomía con respecto al año anterior	(Ingresos o rentas propias / Ingresos totales) x 100
Grado de subvenciones ²⁵⁵ obtenidas	Obtener el máximo número de subvenciones solicitadas	(Importe de subvenciones recibidas / Importe de subvenciones solicitadas) x 100
Grado de conciertos obtenidos	Obtener el máximo número de conciertos solicitados	(Importe de conciertos recibidos / Importe de conciertos solicitados) x 100

Cuadro 3.43. Fuente: Elaboración Propia.

²⁵³ Este indicador se puede diseñar por tipología de ingresos o distinguiendo entre ingresos de las actividades propias y de actividades mercantiles.

²⁵⁴ De igual modo que el indicador anterior, éste se puede determinar por tipología de gastos o para cada una de las actividades.

²⁵⁵ El mismo indicador se podría hallar con las donaciones o donativos.

Determinar en qué medida la asociación ha alcanzado sus objetivos que previamente había definido en las correspondientes actividades o programas resulta necesario y fundamental dentro y fuera de la organización, si bien este atributo debe ser analizado teniendo en cuenta la eficiencia y economía, dado que se pueden alcanzar los objetivos malgastando recursos que podrían aprovecharse en prestar más servicios o de mejor calidad u otros distintos. De este modo, a continuación se hace necesario evaluar los niveles de eficiencia y economía alcanzados en la gestión de la asociación de modo que el control y la información que suministren los indicadores sea completa.

3.5.5.1.2. Indicadores de eficiencia.

La eficiencia, como muestra el cuadro 3.44, compara los servicios prestados -outputs- con los recursos empleados para ello -inputs-, tratando de maximizar el output obtenido con los recursos destinados a cada actividad o, alternativamente, de minimizar los recursos utilizados para un nivel de output dado. Por tanto, una asociación es eficiente si racionaliza el uso de sus recursos de la mejor manera posible para la obtención de unos determinados resultados.

A este respecto, Goodman (1992) señala que la eficiencia está vinculada a “la relación entre mercancías o servicios producidos y los recursos utilizados para producir los mismos. Una operación eficiente produce el máximo rendimiento del número de recursos utilizados; o tiene consumo mínimo para cualquier cantidad y calidad de los servicios producidos”. Del mismo modo, Anthony y Young (1994, p. 15) definen la eficiencia como el ratio formado por los outputs y los inputs, o bien por la cuantía de output e input por unidad.

El auge de la eficiencia en las asociaciones se debe argumentar en el hecho de que éstas no solo deben suministrar bienes o servicios sino que deben hacer tan eficientemente como sea posible. De este modo, la gestión de los responsables de la asociación no sólo se medirá por los bienes o servicios prestados, tanto en calidad como en cantidad, sino que se debe poner en relación con los recursos que dispone para llevar a cabo la prestación de los

mismos. Consecuentemente, no será más eficiente la asociación que más servicios suministre sino aquélla que con unos recursos determinados maximice los servicios o bienes.

A tenor de lo anterior, podemos conceptualizar los indicadores de eficiencia como aquellos indicadores de gestión que deben de informar sobre los medios utilizados por la asociación en la producción de medios y servicios y las realizaciones o servicios ofrecidos por la misma, todo ello con un grado de detalle que permita identificar ambas variables -inputs y outputs- para todos y cada uno de los tipos de servicios prestados por la organización.

De este modo, la eficiencia en términos generales se puede medir a través del siguiente indicador, que debe ser mayor a uno para que la organización haya actuado con eficiencia. Sin bien, consideramos que también puede quedar establecido a la inversa.

$$\text{Eficiencia} = \frac{\text{Producción}}{\text{Costes}} = \frac{\text{Realizaciones obtenidas (outputs)}}{\text{Empleo de recursos (inputs)}}$$

La determinación de los costes o inputs se puede realizar de forma sencilla, pero la valoración de la producción social en términos monetarios puede ser complicada, razón por la cual se utilizan en ocasiones unidades físicas. No obstante, aunque el análisis de la eficiencia coincide con el del rendimiento o productividad²⁵⁶ y tiene sentido establecerlo fundamentalmente entre magnitudes físicas, eficiencia técnica, la necesidad de incorporar y sintetizar varios inputs impondrá, en algunos casos, las valoraciones monetarias, eficiencia económica; permitiendo, además, de este modo, la comparación entre varias asociaciones, dado que si lo llevamos a cabo sobre la base de unidades físicas de inputs y de outputs puede derivar en comparaciones heterogéneas cuyo resultado carecería de sentido.

²⁵⁶ La productividad, de conformidad con Rivero Romero, J. (1987, p.409), es comúnmente definida como "la relación entre la producción obtenida y los recursos utilizados para su consecución".

A tal respecto, y de acuerdo con AECA (2000, pp. 77-80), para evaluar la eficiencia⁵⁸, es necesario la existencia de referentes, pudiéndose utilizar uno de los siguientes métodos:

- *Comparación con estándares predeterminados.* Para aplicar este método es necesario la existencia de estadísticas amplias, suficientes y fiables que permitan establecer bases de comparación óptimas.
- *Series cronológicas de evaluación.* Estas series convenientemente ponderadas indican, mediante comparación entre diferentes periodos de actuación de un determinado ente o actividad, el avance o el retroceso y, en general, la tendencia del nivel de eficiencia en la actuación evaluada. La ventaja de esta técnica es la facilidad de obtención de datos, no obstante, aunque se obtiene evidencia de la mejora o retroceso del comportamiento de la asociación, no se puede analizar con claridad cómo de satisfactorio ha sido ese comportamiento.
- *Series comparativas.* La comparación con otras asociaciones que ofrezcan servicios similares es probablemente uno de los mejores métodos de evaluación de la eficiencia, como por ejemplo, comparar el coste por usuario o el coste por servicio prestado de diferentes asociaciones con iguales output. Para ello, será necesario previamente asegurarse de la homogeneidad de los datos facilitados por cada una de las entidades que se van a comparar, tanto en lo que se refiere a la calidad del servicio como a los elementos constitutivos del coste, dado que en caso contrario los datos obtenidos no serían representativos.
- *Análisis envolvente de datos.* El método Data Envelopment Analysis (DEA) utiliza técnicas de programación lineal para evaluar la eficiencia global de cualquier tipo de unidad de

producción.

Además, podemos distinguir dos tipos de indicadores, tanto en términos físicos como monetarios, cuales son los de eficiencia total, que se obtendrían de la comparación entre los outputs de las distintas prestaciones de servicios y los recursos usados y los de eficiencia parcial, que se hallarían al medir el nivel de producción en comparación con el valor de alguno o algunos de los recursos o inputs considerados trascendentes para las necesidades de información requeridas por los terceros.

Asimismo, de igual modo que los indicadores de eficacia, los de eficiencia pueden ser estudiados desde dos perspectivas no excluyentes. Por un lado, cantidad de bienes y servicios generados por el proceso productivo; y, por otro lado, nivel de cobertura de las necesidades de los usuarios -outcome o impacto social- si bien, aunque somos conscientes que en la evaluación de la eficacia debe contemplarse ambas ópticas dadas las problemáticas comentadas en el epígrafe anterior, nos centraremos principalmente en la primera de las opciones.

Estos indicadores deben de ser elegidos teniendo en cuenta el cumplimiento de las propiedades de los indicadores, que su naturaleza sea acorde con las circunstancias particulares de la asociación a analizar y que los mismos pueden cambiar de un ejercicio a otro, debido, entre otras circunstancias, a que las actividades que componen cada servicio pueden variar, así como los medios y recursos empleados en su ejecución.

A continuación, mostramos, a modo de ejemplo, en el cuadro 3.44, algunos indicadores generales de eficiencia, sin detrimento de que cada una de las asociaciones deban analizarla en detalle por cada uno de la tipología de servicios que prestan y en función de su naturaleza y que éstos deben ser comparados con los obtenidos en ejercicios anteriores o con los de otras organizaciones similares para verificar su mejora.

INDICADORES GENÉRICOS DE EFICIENCIA

INDICADOR	FORMA DE CÁLCULO
Eficiencia global	Nº de prestaciones en la actividad o servicio "n" / Coste total de la actividad "n"
	Nº de usuarios en el ejercicio en la actividad "n" / Coste total de la actividad "n"
	Número de horas-hombre destinadas a la actividad "n" / Coste total de la actividad "n"
	Nº de días o horas destinadas a la actividad "n" / Coste total de la actividad "n"
	Nº de metros cuadrados dedicados a una actividad "n" -por ejemplo al alojamiento de familia sin hogar- / Coste total de la actividad "n"
	Importe de la subvención recibida en concepto de servicio a cada usuario / Coste reales atribuido al usuario ²⁵⁷
	Número de ayudas o becas concedidas a terceros / Costes totales de la actividad
Eficiencia del factor trabajo	Nº de usuarios de la actividad o servicio "n" / Horas-hombre aplicadas a la actividad o servicio "n"
	Nº de usuarios de la actividad "n" / Coste de personal de la actividad "n"
	Nº de usuarios de la actividad "n" / Nº de trabajadores asignados a la actividad "n"
	Producción en unidades físicas, nº de servicios o bienes realizados, en la actividad "n" / Horas-hombre aplicadas a la actividad "n"
	Producción en unidades físicas, nº de servicios o nº bienes realizados, en la actividad "n" / Coste de personal de la actividad "n"
	Producción en unidades físicas, nº de servicios o bienes realizados, en la actividad "n" / Nº de trabajadores de la actividad "n"
	Valor de la producción en la actividad "n" / Horas-hombre aplicadas a la actividad "n"
	Valor de la producción en la actividad "n" / Coste de personal de la actividad "n"
Valor de la producción en la actividad "n" / Nº de trabajadores de la actividad "n"	
Eficiencia del inmovilizado ²⁵⁸	Nº de usuarios en la actividad "n" / Coste del inmovilizado de la actividad "n"
	Producción en unidades físicas, nº de servicios o bienes realizados, en la actividad "n" / Coste del inmovilizado de la actividad "n"
	Valor de la producción de la actividad "n" / Coste del inmovilizado de la actividad "n"
Eficiencia de los materiales	Nº de usuarios de la actividad o servicio "n" / Coste de los materiales consumidos en la actividad "n"
	Nº de usuarios de la actividad "n" / Unidades físicas de materiales consumidas en la actividad "n"
	Producción en unidades físicas, nº de servicios o bienes realizados, en la actividad "n" / Costes de los materiales consumidos en la actividad "n"
	Producción en unidades físicas, nº de servicios o bienes realizados, en la actividad "n" / Unidades físicas de materiales consumidas en la actividad "n"
	Valor de la producción de la actividad "n" / Coste de los materiales consumidos en la actividad "n"
	Valor de la producción de la actividad "n" / Unidades físicas de materiales consumidas en la actividad "n"
Eficiencia de otros gastos ²⁵⁹ (suministros, servicios exteriores, etc.)	Nº de usuarios de la actividad o servicio "n" / Importe de otros gastos necesarios para llevar a cabo la actividad "n"
	Producción en unidades físicas, nº de servicios o bienes realizados, en la actividad "n" / Importe de otros gastos necesarios para llevar a cabo la actividad "n"
	Valor de la producción de la actividad "n" / Importe de otros gastos necesarios para llevar a cabo la actividad "n"

Cuadro 3.44. Fuente: Elaboración Propia.

²⁵⁷ Teniendo presente el porcentaje que pretenda cubrir la subvención.

²⁵⁸ La eficiencia del inmovilizado puede determinarse, previa agrupación homogénea del mismo, en función de unidades físicas aplicadas o en función de horas-máquina, siempre y cuando los indicadores obtenidos sean comprensibles y relevantes para la asociación.

²⁵⁹ Se podría determinar la eficiencia de estos recursos a través de unidades físicas, siempre y cuando se obtuviesen para cada uno de ellos independientemente, por ejemplo, energía eléctrica en función de kilowatios consumidos, agua en función de m3 consumidos, etc.

3.5.5.1.3. *Indicadores de economía.*

Conjuntamente con la eficacia y la eficiencia, la economía nos ayuda al análisis del control operativo o económico de estos entes.

La economía, cuadro 3.13, se obtiene comparando los inputs reales con los inputs previstos. Como señala Montesinos Julve (1992, p. 30), “el análisis de la economía se ocupa de verificar si los recursos han sido obtenidos con el mínimo coste posible, preservando la adecuada calidad y cantidad de los mismos”. Por tanto, podemos afirmar que la economía hace referencia a la adquisición de los recursos en calidad y cantidad apropiada y al menor coste posible. Asimismo, la economía la emplearemos como un término expresivo del grado de acierto -en cuanto a precios de adquisición, cantidades físicas, calidades técnicas y momentos de tiempo- con el que las adquisiciones de recursos fueron practicadas.

El concepto de economía está relacionado con el proceso presupuestario, dado que en el mismo se lleva a cabo una previsión de costes que se deberá comparar con los costes reales en los que finalmente se han incurrido. No obstante, debemos tener cuidado puesto que en la elaboración del presupuesto puede haber elementos sesgados en su preparación, como puede ser la tendencia habitual a aumentar el presupuesto con la idea de que es mejor que excedan los recursos a que carezcan y, de este modo, se asegura el cumplimiento de los objetivos. Además, cuando se busca financiación es habitual que se aumenten los presupuestos dado que se presupone que la financiación obtenida será de menor cuantía que la solicitada.

Al margen de comparar los costes previstos con los coste reales, se hace necesario conocer si los bienes o inputs han sido adquiridos a un precio adecuado, en una cuantía precisa, en la calidad técnica deseada y en el momento adecuado de tiempo, es decir en condiciones óptimas de adquisición. Como establece Navarro Galera (1998, p. 80), los indicadores de economía son los encargados de proporcionar información que haga posible comparar tales aspectos óptimos para las adquisiciones de recursos con los valores que

esos mismos atributos han tomado en la realidad.

De este modo, podemos observar en la noción de economía cuatro componentes, cuales son el menor coste, la cantidad apropiada, la calidad aceptable y el tiempo adecuado, que de conformidad con Navarro Galera (1998, p. 81), originan una tipificación de los indicadores de economía de la siguiente forma:

1. Indicadores de economía de los precios de adquisición, que comparan la idoneidad de los precios conseguidos en las inversiones de la asociación, en relación con los mejores precios ofertados por el mercado, esto es, relacionan precio óptimo con precio real.
2. Indicadores de economía en la cantidad física adquirida, que informan sobre la idoneidad del montante físico de recursos adquiridos con respecto a la cantidad que se considera como óptima, teniendo en cuenta las necesidades de las asociación. Por tanto, analizan en qué medida las cantidades físicas adquiridas son las idóneas, relacionando cantidad óptima y cantidad real.
3. Indicadores de economía de la calidad técnica de las inversiones, que estudian la calidad de los inputs comprados tomando como referencia la calidad estándar establecida en base a las ofertas del mercado. De este modo, se relaciona calidad óptima y calidad real.
4. Indicadores de economía sobre la temporalidad de las inversiones, que analizan la idoneidad del instante de tiempo en que las inversiones fueron practicadas, es decir, nos informan hasta que punto las adquisiciones de los recursos se efectúan o no en el momento preciso en el que los mismos se necesitan y, en consecuencia, relacionan momento ideal y momento real.

Estas cuatro tipologías están interrelacionadas, dado que una calidad alta de los inputs conllevará un precio de adquisición más elevado y a mayores volúmenes de cantidades físicas adquiridas lo habitual es que se obtengan mejores precios. Por tanto, como establece AECA (2000, p. 23) “para que una operación sea económica, desde este punto de vista, la adquisición debe realizarse en un tiempo adecuado y sus costes deben ser los más bajos posibles, en la cantidad adecuada y con la calidad preestablecida”. Asimismo, debemos manifestar que los indicadores relacionados con la calidad técnica de las inversiones son difícilmente cuantificables y los indicadores de temporalidad de las inversiones necesarias deben expresarse en términos de una fecha concreta.

Estos indicadores que se establecerán para cada uno de los distintos recursos, humanos, materiales, etc., deben poseer las propiedades exigibles a cualquier indicador de gestión y no necesariamente deben mantenerse de un ejercicio a otro, puesto que pueden aparecer nuevas necesidades de inversión o desaparecer otras que venían siendo utilizadas, aconsejando el establecimientos de nuevos indicadores y la desaparición de otros, respectivamente.

Sin detrimento de todo lo anterior, y aunque es evidente que las particularidades de cada una de las asociaciones que se pretenden evaluar desempeñan un papel fundamental en la selección del conjunto de indicadores que mejor sirva para medir la economicidad de cada una de ellas, consideramos interesante mostrar, sin el objetivo de ser exhaustivo, cuadro 3.45, una propuesta general que sirva de ayuda para una posterior adaptación a cada caso concreto.

INDICADORES GENÉRICOS DE ECONOMÍA

INPUTS	INDICADOR	FORMA DE CÁLCULO
Recursos humanos ²⁶⁰	Indicador global de economía	Coste real del personal / Coste presupuestado del personal
	Indicador de economía del precio de adquisición	Coste de personal / Coste del personal según convenio o mercado
		Coste de personal del ejercicio / Promedio de personal empleado en el ejercicio
	Indicador de economía de cantidad física	Coste de personal del ejercicio / N° de horas de trabajo empleadas en el ejercicio
		N° de horas reales de personal en la actividad "n" / N° de horas previstas en la actividad "n"
		N° de horas en la realización de la actividad "n" / N° de horas de realización de la misma actividad por una asociación similar
		Número de trabajadores que presta la actividad "n" X Número de horas de cada uno de los trabajadores durante el ejercicio en la actividad "n"
Horas de presencia (sin incluir las extraordinarias) / Horas posibles (n° de trabajadores X días laborables X horas al día) ²⁶¹		
N° medio de trabajadores o horas-hombre del ejercicio para cada actividad		
Indicador de economía en la calidad técnica	Valoración de los atributos de calidad seleccionados	
Indicador de economía sobre temporalidad de la inversión	Días, mes y año en los que se realizaron la contratación del personal comparados con el día, mes y año en los que debieron realizarse, en función de la asociación	
Inmovilizado	Indicador global de economía	Coste real de inmovilizado para la actividad "n" / Coste presupuestado de inmovilizado de la actividad "n"
	Indicador de economía del precio de adquisición	Importe gastado en la adquisición de inmovilizados en la actividad "n" / N° de inmovilizados adquiridos ⁶⁴ en la actividad "n"
		Importe gastado en la adquisición del inmovilizado / Importe o precio de adquisición según mercado
	Indicador de economía de cantidad física	Horas máquina reales del ejercicio en la actividad "n" / Horas máquina previstas en la actividad "n"
		Horas máquina o unidad de cantidad o m ² de inmovilizado en la realización de la actividad "n" / N° de horas máquina o unidad de cantidad o m ² de inmovilizado en la realización de la misma actividad por una asociación similar
		Horas-máquina utilizadas en el ejercicio en la actividad "n" / Horas máquina posibles en el ejercicio con el inmovilizado existente en la actividad "n"
	N° medio de inmovilizado clasificado por tipología en el ejercicio en cada actividad	
Indicador de economía en la calidad técnica	Valoración de los atributos de calidad seleccionados	
Indicador de economía sobre la temporalidad de la inversión	Días, mes y año en los que se realizaron las compras de inmovilizado comparados con el día, mes y año en los que se debieron realizar, en función de la asociación	
Materiales	Indicador global de economía	Coste real de materiales en la actividad "n" / Coste presupuestado de materiales en la actividad "n"
	Indicador de economía del precio de adquisición	Precio medio unitario de los materiales / Precio medio unitario de los materiales en el mercado para igual calidad y condición
		Gasto total de materiales del ejercicio en la actividad "n" / Unidades físicas compradas en la actividad "n"
Indicador de economía de cantidad física	N° de materiales reales consumidos en la actividad "n" / N° de materiales previsto en la actividad "n"	

²⁶⁰ Se puede diseñar el mismo indicador por cada una de las categorías de empleados o, también, por tipo de contrato - fijo, eventuales-.

²⁶¹ Con este indicador se calcula el absentismo en la asociación o en un servicio "n" siempre que, en este último caso, las horas hagan referencia a un servicio determinado.

		Nº de materiales consumidos en la actividad "n" / Nº de materiales consumidos por asociaciones similares en la actividad "n"
		Número de materiales consumidos en cada actividad
	Indicador de economía de la calidad técnica	Valoración de los atributos de calidad seleccionados
	Indicador de economía sobre temporalidad	Días, mes y año en los que se realizaron las compras de materiales comparados con el día, mes y año en los que se debieron realizar, en función de la asociación
Otros gastos ²⁶² (suministros, servicios exteriores, etc.)	Indicador global de economía	Importe real de otros gastos en la actividad "n" / Importe presupuestado de otros gastos en la actividad "n"
	Indicador de economía del precio de adquisición	Precio medio unitario de los distintos suministros o servicios exteriores / Precio medio unitario de los suministros en el mercado para igual calidad y condición
		Gasto total de cada uno de los suministros o servicios exteriores del ejercicio en la actividad "n" / Unidades físicas compradas de cada una de la tipología en el ejercicio para la actividad "n"
	Indicador de economía de cantidad física	Nº de unidades físicas de suministros o servicios exteriores consumidas en la actividad "n" / Nº de suministros o servicios exteriores previsto en la actividad "n"
		Nº de unidades consumidas en la actividad "n" / Nº unidades de suministros o servicios exteriores consumidas por asociaciones similares en la actividad "n"
		Número de unidades de suministros o servicios exteriores consumidos (nº de Kw, nº de portes, nº de asesoramientos, nº de pasos de contador, etc.) en cada actividad
Indicador de economía de la calidad técnica	Valoración de los atributos de calidad seleccionados	
Indicador de economía sobre temporalidad	Días, mes y año en los que se realizaron las compras de otros gastos comparados con el día, mes y año en los que se debieron realizar, en función de la asociación	

Cuadro 3.45. Fuente: Elaboración Propia.

3.5.5.2. Indicadores financieros.

Una vez diseñados los indicadores operativos, a continuación establecemos una serie de indicadores financieros, de manera tal que conjuntamente con los datos incluidos en las Cuentas Anuales y en el Estado de Tesorería sirvan para determinar de forma más concreta la capacidad que tiene la asociación para hacer frente a los compromisos de pago y, de esta forma, se conozca la flexibilidad financiera de la misma.

Como establecen Elkin y Molitorn (1985, p. 23), los indicadores de la adecuación financiera tienen como finalidad determinar si las finanzas están saneadas, si los medios han aumentado en el ejercicio y si la entidad ha sido autosuficiente. A tal respecto, Rodríguez Paredes (2001, p.462) apunta la necesidad de establecer una serie de ratios y de indicadores del sector no

²⁶² Todos los indicadores expuestos se determinarán para cada uno de las clases de suministros o servicios exteriores existentes en la asociación, tales como, agua, luz, teléfono, alquileres, seguros, limpieza, seguridad, publicidad, etc.

lucrativo en general, puesto que, aunque conocemos las posibilidades que tienen de supervivencia debido a las subvenciones recibidas en gran parte de las Administraciones Públicas, este sector debería conocer además las posibilidades de autonomía económica y financiera, en caso de no depender de dichas financiaciones de carácter público.

La elaboración e interpretación del un ratio requerirá un conocimiento a fondo de la realidad económica a analizar, dado que no se pueden establecer unos valores universales para cada uno, al depender éstos de circunstancias tales como la dimensión de la organización, la actividad que desarrolla, la forma de obtener los recursos, etc.

Para algunos de los indicadores financieros su propio valor es indicativo de la situación de la entidad. Pero normalmente, a parte del sentido común, hay dos criterios objetivos para juzgar un conjunto de ratios, el primero, será su comparación con los ratios globales del propio ramo o de entidades afines, lo cual no es siempre posible por falta de datos, y el segundo será analizar su evolución en el tiempo dentro de la propia organización, de manera que se pueda dictaminar si dicha evolución es favorable o por el contrario habrá que tomar las medidas para corregir el deterioro que indica el ratio.

En la actualidad no disponemos de datos sobre indicadores del sector que nos permitan una comparación con los datos específicos hallados en cada asociación de forma individual. En los supuestos en los que las organizaciones realicen actividades mercantiles y en la medida que éstas se encuentren claramente diferenciadas dentro de los estados contables, sí existen datos comparativos del sector, dado que simplemente se tendría que determinar su actividad dentro de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas y realizar un análisis comparativo con la información arrojada por la entidades lucrativas. Por tanto, el problema actualmente se encuentra en las actividades puramente asociacionales o propias, las cuales carecen por completo de comparación con datos financieros de entidades análogas, por lo que su análisis se debe realizar dentro de la propia entidad.

De este modo, teniendo presente en todo momento las puntualizaciones indicadas exponemos a continuación los ratios financieros que a nuestro juicio pueden resultar más significativos, sin menoscabo que cualquiera de los ratios empleados en el Análisis Contable puede tener cabida siempre y cuando la información obtenida sea significativa.

3.5.5.2.1. Indicadores de solvencia.

Los indicadores de solvencia tienen como objetivo principal analizar la capacidad de la asociación para hacer frente a sus compromisos de pagos contraídos frente a terceros a corto plazo, es decir, en un período inferior al de referencia de las cuentas anuales.

Dentro de los mismos nos encontramos con los indicadores de solvencia o liquidez²⁶³ de cuarto grado, que nos medirán la capacidad que tiene la asociación de generar recursos a corto plazo para hacer frente a sus deudas, de modo que mientras más alto sea este índice los acreedores tienen mayores garantías de que pueden cobrar sus deudas y actuará como margen de seguridad ante posibles pérdidas extraordinarias e incertidumbres que puedan detener o reducir temporalmente la entradas de fondos.

$$\text{Ratio de solvencia} = \frac{\text{Activo circulante}}{\text{Pasivo circulante}} = \frac{\text{Disponible} + \text{Realizable Cierto} + \text{Realiz. Condicionado}}{\text{Exigible a corto}}$$

No obstante, tenemos que poner de manifiesto que dicho índice puede arrojar un dato adecuado y la asociación puede tener problemas de liquidez, dado que en él se incluyen las existencias, las cuales, además de estar sujetas a valoraciones diferentes, presentan un grado variable de liquidez según su tipología, al tenerlas que procesar, almacenar, vender y cobrar y, en otros muchos casos, ceder al usuario o beneficiario de forma gratuita debido a su

²⁶³ Este indicador se halla para cada uno de las distintas tipologías de inmovilizados -maquinaria, equipos informáticos, mobiliario, etc-, y en consecuencia se determina en función de unidades de cantidad o en m² si se tratan de inmuebles.

carácter no lucrativo, razón por la cual habría que analizar otros índices complementarios que no tengan en cuenta las existencias, dado que cualquier retraso en la cadena anterior o el considerar las existencias cuando la cesión es a título gratuito puede provocar tensiones de tesorería.

Por consiguiente, como complemento al anterior, podemos calcular el coeficiente de tesorería o liquidez de tercer grado, que nos informa sobre la capacidad de la asociación para hacer frente a los compromisos de pagos a corto plazo sin tener en cuenta las existencias.

$$\text{Coeficiente de Tesorería} = \frac{\text{Disponible} + \text{Realizable Cierto}}{\text{Exigible a corto}}$$

Asimismo, si se quiere ser más estricto en el análisis se puede hallar el coeficiente de liquidez inmediata o disponibilidad, también denominado liquidez de segundo grado o “test del ácido”, donde se ha eliminado el realizable cierto por los posibles retrasos inesperados que se pueden presentar en los cobros de los asociados, deudores o clientes.

$$\text{Coeficiente de Tesorería} = \frac{\text{Disponible} + \text{Realizable Cierto}}{\text{Exigible a corto}}$$

Y, finalmente, el coeficiente de disponibilidad inmediata o de liquidez de primer grado, nos indica la capacidad de la organización para hacer frente a sus pagos próximos.

$$\text{Coeficiente de Disponibilidad inmediata} = \frac{\text{Disponible}}{\text{Exigible inmediato}}$$

Todos los anteriores ratios pueden ser subdivididos internamente en función de las distintas actividades desarrolladas por la asociación, de modo que podamos obtener información de la solvencia que tiene la organización clasificada por actividades, siempre y cuando la misma posea dicha información segmentada.

3.5.5.2.2. *Indicadores de endeudamiento.*

La finalidad principal de una asociación es conseguir la misión fijada en sus estatutos, esto es cumplir con los fines sociales para los que se constituyó, para lo cual la organización cuenta con unos determinados recursos financieros, propios y ajenos. En este sentido, es fundamental el estudio de las formas de financiación, dado que las asociaciones, al igual que cualquier empresa lucrativa, tienen necesidades de financiación derivadas de las inversiones que tienen que realizar en activo fijo y en circulante durante un periodo. La estructura financiera óptima será aquella que, con la estabilidad y equilibrio necesario, genere menor coste financiero posible. Para analizarla, vamos a medir la relación existente entre los fondos propios y los fondos ajenos de los que puede disponer la asociación, para comprobar la cantidad y calidad de la financiación ajena y ponderar si los recursos generados son suficientes para soportar la carga financiera que provoca el endeudamiento.

A este respecto, el ratio de recursos propios, indica el grado de financiación de la entidad con los recursos propios y se obtiene de la relación entre los recursos no exigibles y el pasivo total.

$$\text{Coeficiente de recursos propios} = \frac{\text{Recursos no exigibles}}{\text{Pasivo total}}$$

Dentro de los recursos no exigibles estarían también las subvenciones y donaciones en capital, las cuales son de suma importancia dentro de estos entes; para conocer su alcance podemos establecer el siguiente indicador:

$$\text{Ratio de activos subvencionados o donados} = \frac{\text{Subvenciones y donaciones en capital}}{\text{Inmovilizado neto}}$$

De forma complementaria, podemos determinar el coeficiente de endeudamiento, el cual indica en qué medida la asociación está financiada con recursos externos, deudas a corto y largo plazo.

También, podemos calcular el índice de autonomía financiera, el cual indica el grado de dependencia o independencia de los recursos no exigibles respecto a la financiación ajena.

$$\text{Autonomía financiera} = \frac{\text{Pasivo no exigible}}{\text{Pasivo exigible}}$$

Asimismo, para concretar la dependencia de la asociación en relación a las distintas fuentes de financiación podemos establecer los siguientes coeficientes a título ilustrativo.

$$\text{Índice de dependencia financiera de las subvenciones} = \frac{\text{Importe de las subvenciones}}{\text{Ingresos totales}}$$

$$\text{Índice de dependencia financiera de los conciertos} = \frac{\text{Ingresos por conciertos}}{\text{Ingresos totales}}$$

De este modo, la asociación debe de hallar un índice para cada uno de las distintas fuentes de financiación, estableciéndose como coeficiente genérico el siguiente:

$$\text{Índice de dependencia de} = \frac{\text{Ingresos por}}{\text{Ingresos totales}}$$

Por otra parte, para medir la calidad de la deuda, se pone en relación la deuda a corto, considerada de baja calidad por su plazo de devolución, con la deuda total de la asociación, de manera que si el valor del citado índice es muy elevado significará que la deuda es de baja calidad.

$$\text{Coeficiente de calidad de la deuda} = \frac{\text{Exigible a corto plazo}}{\text{Exigible total}}$$

Además, aunque no es un ratio propiamente de endeudamiento, consideramos de importancia contemplar dentro de este apartado, el índice de devolución de la deuda financiera, en tanto en cuanto que mide de otra forma la capacidad que tiene la asociación para endeudarse, dado que los recursos generados o allegados a la organización en un ejercicio tienen que ser mayor a las necesidades operativas de financiación en ese ejercicio, activo de la actividad menos pasivo de la actividad, más las devoluciones que se deben hacer en el ejercicio de las deuda de financiación, razón por la cual podemos determinar la capacidad de devolución de los préstamos o créditos de la siguiente forma:

$$\text{Capacidad devolución} = \frac{\text{Ahorro ejercicio} + \text{Amortización ejercicio}}{\text{Capitales a devolver en el ejercicio}}$$

Asimismo, para controlar los gastos financieros podemos definir el siguiente coeficiente, adaptado a las entidades no lucrativas y en concreto a las asociaciones, que mide qué parte del dinero obtenido por la asociación, vía

cuotas, subvenciones o donaciones en explotación o ventas se destina a pagar los gastos incurridos por tener deudas.

$$\text{Gastos financieros} = \frac{\text{Gastos financieros del ejercicio}}{\text{Ingresos del ejercicio}}$$

3.5.5.2.3. *Indicadores de rotación.*

Dado que la tesorería es esencial para una asociación, es necesario diseñar ratios que nos midan el promedio de plazo de cobros a los asociados, clientes y deudores. Este ratio se puede desglosar entre los diferentes conceptos de ingresos y sus respectivas deudas, tales como, por prestación de servicios, por ventas de la actividad mercantil, por subvenciones, por cuotas de asociados, etc. Un plazo medio de cobro alto revela la posible existencia de una política de créditos inadecuada o, bien, problemas de cobros a determinados asociados o clientes.

$$\text{Promedios de días de cobro} = \frac{\text{Asociados} + \text{Deudores} + \text{Clientes}}{\text{Ingresos}} \times 360$$

Sin embargo, para que dicho índice sea más útil y quede corregido la estacionalidad que se produce en determinadas asociaciones, es interesante utilizar el promedio anual de las cuentas a cobrar en lugar de los saldos finales de las mismas, dado que pueden estar sesgados.

Del mismo modo, podemos calcular el promedio de días de pago, el cual nos establece el número de días que se tarda en pagar a los proveedores, acreedores o beneficiarios. Este ratio, de forma similar al anterior, se puede dividir en función del concepto del pago y puede determinarse previa corrección de la estacionalidad en las actividades de la organización.

$$\text{Promedios de días de pago} = \frac{\text{Proveedores} + \text{Acreedores} + \text{Beneficiarios}}{\text{Compras} + \text{Ayudas otorgadas}} \times 360$$

Finalmente, un índice bajo de rotaciones de stocks revela un nivel excesivo de existencias y, por tanto, ineficacia en el control de las mismas, pudiendo encontrarnos con productos obsoletos; cuando el número de rotaciones es muy alto en relación con la media del sector o, por el lado opuesto, cuando exista un número elevado de rotaciones, la asociación pueda tener problema en determinados momentos al prestar sus servicios a los usuarios debido a la carencia de un nivel adecuado de existencia en el almacén. Además, una lenta rotación en los inventarios provoca el tener que disponer de suficientes recursos financieros a largo plazo, esto es, se necesita un mayor fondo de maniobra.

$$\text{Rotación de stocks} = \frac{\text{Coste de mercaderías vendidas o entregadas a beneficiarios}}{\text{Existencias totales}}$$

3.5.5.3. Indicadores sociales.

Al margen de los anteriores indicadores, consideramos interesante anexas a los estados financieros otros indicadores sociales de carácter general, los cuales abarcan diferentes dimensiones de las asociaciones y que pueden servir para conocerla mejor. En concreto, harán referencia al voluntariado, a los usuarios o beneficiarios, a los socios o a cualquier otro aspecto que la organización considere relevante.

3.5.5.3.1. Indicadores relativos al voluntariado.

A través de estos indicadores se puede analizar e informar a los terceros de la evolución del voluntariado, su incremento o descenso, su edad, sexo, características, etc., lo cual nos llevará a obtener una idea del tipo de personal

voluntario con que cuenta la asociación, el peso que éste tiene dentro de la organización y si es el adecuado para cubrir las tareas que ésta debe realizar, en definitiva, determina cual es el voluntario potencial.

A tal respecto, debemos considerar que el voluntariado más importante y esencial en las asociaciones son los miembros de las juntas directivas y los socios activos, dado que los mismos colaboran altruista y desinteresadamente con la organización y son imprescindibles para su existencia.

INDICADORES GENÉRICOS RELATIVOS A LOS VOLUNTARIOS

INDICADOR	OBJETIVO	FORMA DE CÁLCULO
Índice de voluntariado	Identificar el número o horas de voluntarios	Número medio de voluntarios en el ejercicio
		N° de voluntarios X número de horas de servicio de cada voluntario durante el ejercicio
Crecimiento del voluntariado	Determinar la evolución del personal voluntario	$(\text{N}^{\circ}$ de voluntarios periodo actual - n° de voluntarios periodo anterior / N° de voluntarios periodo anterior) X 100
Incidencia del voluntario en la actividad de la asociación	Identificar la carga de las tareas de los voluntarios en relación con la del personal	$(\text{Horas de dedicación de los voluntarios} / \text{Horas de personal contratado}) \times 100$
Promedio de horas de dedicación de los voluntarios	Maximizar su dedicación	N° de horas de dedicación de los voluntarios en el ejercicio / N° de días hábiles del ejercicio.
Promedio de horas de formación del voluntario	Maximizar la formación	N° de horas de formación de los voluntarios / N° de voluntarios
Incidencia de la formación en la dedicación	Identificar la proporción de la formación respecto a la dedicación	$(\text{Horas de formación} / \text{Horas de dedicación}) \times 100$
Promedio de bajas	Minimizar el número de bajas analizando los motivos	$(\text{N}^{\circ}$ de voluntarios que han dejado de colaborar / N° de voluntarios totales) X 100
Integración de los voluntarios	Maximizar su integración con objeto de hacerle partícipe de la misión	N° de voluntarios que asisten a reuniones, actos, etc. / N° total de voluntarios
Cualificación de los voluntarios	Determinar la profesionalización de los voluntarios para llevar a cabo su actividad dentro de la asociación	$(\text{N}^{\circ}$ de voluntarios cualificados / N° de voluntarios totales) X 100
Voluntario potencial	Determinar la edad media	Σ de los años de los voluntarios / N° de voluntarios
	Determinar la tipología	$(\text{N}^{\circ}$ de mujeres voluntarias / N° total de voluntarios) X 100

Cuadro 3.46. Fuente: Elaboración Propia.

3.5.5.3.2. *Indicadores relativos a los asociados.*

Las asociaciones dependen de los asociados, son el presente y futuro de la organización y los que, además de aportar recursos pecuniarios y/o no pecuniarios, deben tomar las decisiones importantes, motivo por el cual se hace necesario conocer su situación, evolución, fidelidad, tipología, participación y todos aquellos rasgos que permitan poder captar e involucrar a más miembros.

Asimismo, debemos señalar que algunos de estos indicadores pueden ser utilizados para medir la eficacia de la gestión, en tanto en cuanto que sus objetivos sean considerados esenciales para las asociaciones.

INDICADORES GENÉRICOS RELATIVOS A LOS ASOCIADOS

INDICADOR	OBJETIVO	FORMA DE CÁLCULO
Índice de asociados	Identificar el número de asociados	Nº medio de asociados en el periodo
Antigüedad de los socios	Credibilidad o fidelización de los socios	Σ nº de años de antigüedad de los socios / Nº de socios del periodo
Crecimiento de los socios	Credibilidad de la asociación	$[(\text{N}^\circ \text{ de socios periodo actual} - \text{N}^\circ \text{ de socios periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ de socios periodo anterior}] \times 100$
Captación por recomendación	Número de socios que vienen por referencia de otro socio	$(\text{Número de socios que vienen por referencia de otros socios} / \text{n}^\circ \text{ de socios nuevos}) \times 100$
Participación de los socios	Maximizar la participación	$(\text{N}^\circ \text{ de socios que participan activamente en la asociación} / \text{N}^\circ \text{ de socios totales}) \times 100$
Funcionamiento de los órganos de gobierno	Instaurar un número mínimo de reuniones	Nº de reuniones de la Junta directiva al año Nº de reuniones de la Asamblea General al año
Antigüedad de los miembros de la junta directiva	Fomentar la renovación y la participación de otros socios	Nº de años ocupados por los cargos directivos
Involucración de la junta directiva	Aumentar la independencia de la gestión	Nº de miembros de la junta afectados con el fin / Nº de miembros de la junta
Involucración de los socios con el fin	Independencia	Nº de socios afectados con el fin / Nº de socios totales
Tipología de los socios (socio potencial)	Determinar la edad media	Σ de los años de socios / Nº de socios
	Porcentaje de socios según su sexo	$(\text{N}^\circ \text{ de mujeres} / \text{N}^\circ \text{ total de socios}) \times 100$

Cuadro 3.47. Fuente: Elaboración Propia.

3.5.5.3.3. Indicadores relativos a los beneficiarios o usuarios.

Aunque hemos aportado en epígrafes anteriores indicadores relativos a los usuarios a continuación mostramos otros no mencionados anteriormente que destacan aspectos relacionados con los mismos y que no han sido analizados, dado que la prestación de bienes y servicios a los mismos constituye la finalidad principal de la asociación.

INDICADORES GENÉRICOS RELATIVOS A LOS USUARIOS

INDICADOR	OBJETIVO	FORMA DE CÁLCULO
Índice de usuarios	Identificar el número de usuarios	Nº medio de usuarios por servicios o tipología
Antigüedad de los usuarios	Credibilidad o fidelización de los usuarios ²⁶⁴	Σ nº de años de antigüedad de los usuarios / Nº de usuarios del periodo
Captación por recomendación	Número de usuarios que vienen por referencia de otros usuarios	(Número de usuarios que vienen por referencia de otros usuarios / nº de usuarios nuevos) X 100
Tipología de los usuarios (usuario potencial)	Determinar la edad media	Σ de los años de los usuarios / Nº de usuarios
	Porcentaje de usuarios según su sexo	(Nº de mujeres usuarias / Nº total de usuarios) X 100
Participación de los familiares	Mantener los vínculos de interés de los familiares en las actividades de los usuarios	Nº de visitas familiares / Nº promedio de usuarios del periodo

Cuadro 3.48. Fuente: Elaboración Propia.

²⁶⁴ Estos dos indicadores muestran de forma indirecta la calidad del servicio ofrecido por la asociación.

3.5.5.3.4. Indicadores relativos a los empleados.

El principal recurso de las asociaciones es el factor humano al ser su función principal la producción de bienes y, primordialmente, servicios con objeto de satisfacer las necesidades sociales.

De este modo, las asociaciones que puedan dotarse de unas estructuras profesionalizadas, independientemente de los socios activos y de los voluntarios, tienen mayor capacidad de incidencia y continuidad en sus actividades, razón por la que hemos considerado conveniente informar sobre otros indicadores relativos a este factor, con independencia de los apuntados anteriormente.

INDICADORES GENÉRICOS RELATIVOS A LOS EMPLEADOS

INDICADOR	OBJETIVO	FORMA DE CÁLCULO
Índice de personal contratado	Identificar el número de empleados	Nº medio de personal contratado
Crecimiento de la plantilla	Determinar el aumento experimentado	$[(\text{N}^\circ \text{ medio de personal contratado en el periodo actual} - \text{N}^\circ \text{ de personal contratado en el periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ de personal contratado en el periodo anterior}] \times 100$
Antigüedad de la plantilla	Delimitar la antigüedad de la plantilla	$\Sigma \text{ n}^\circ \text{ de años de antigüedad por persona contratada} / \text{N}^\circ \text{ de personas contratada del periodo}$
Tipología de los contratos	Identificar la estructura de los empleados	$\text{N}^\circ \text{ de contratos indefinidos (contratos eventuales)} / \text{N}^\circ \text{ total de contratos laborales}$
Rotación de los empleados	Determinar el grado de movilidad de los empleados	$\text{N}^\circ \text{ de nuevos empleados} / \text{Promedio de empleados}$
Formación	Establecer la formación continuada del personal	$\text{Horas de formación} / \text{Promedio de empleados}$

Cuadro 3.49. Fuente: Elaboración Propia.

3.5.5.3.5. Indicadores relativos a la participación.

Estos indicadores tienen como objetivo informar de las entidades en las que colabora o actúa la asociación y el grado de participación en redes nacionales e internacionales, con el objeto de mejorar el nivel de los servicios.

INDICADORES GENÉRICOS RELATIVOS A LA PARTICIPACIÓN

INDICADOR	OBJETIVO	FORMA DE CÁLCULO
Afiliación en otras entidades	Determinar el grado de asociación de la organización	Nº de entidades a la que pertenece la asociación
Participación en otras entidades	Determinar el grado de cooperación con otras entidades	Nº de entidades con las que se colabora
Participación de otras entidades en la asociación	Determinar la colaboración	Nº de organismos que participan en la asociación
Participaciones en foros profesionales	Determinar la participación	Nº de eventos a los que se ha asistido.
Participación en estudios	Determinar el grado de colaboraciones	Nº de colaboraciones con universidades o estudios realizados

Cuadro 3.50. Fuente: Elaboración Propia.

Capítulo 4

APLICACIÓN EMPÍRICA

Una vez expuesta nuestra propuesta complementaria al modelo de Cuentas Anuales para las entidades no lucrativas, en el ámbito de las asociaciones, consideramos oportuno ilustrar nuestras reflexiones, al objeto de alcanzar un mayor grado de verosimilitud respecto a las conclusiones obtenidas en el desarrollo del presente trabajo.

A tal respecto, hemos llevado a cabo la formulación de las Cuentas Anuales normalizada junto con la información complementaria propuesta para una asociación concreta, sobre la base de los planteamientos anteriormente expuestos, pretendiendo más allá de la obtención de unos resultados objetivos, una demostración de la factibilidad de la presentación de la información diseñada.

Para efectuar nuestro modelo hemos contado, además de con las cifras y datos facilitados por la Contabilidad Externa de la Asociación Malagueña Pro Minusválidos Psíquicos, Aspromanis, relativos al año 2002 y 2001, con la ayuda, en todo momento, de las aclaraciones realizada por la dirección de dicha organización.

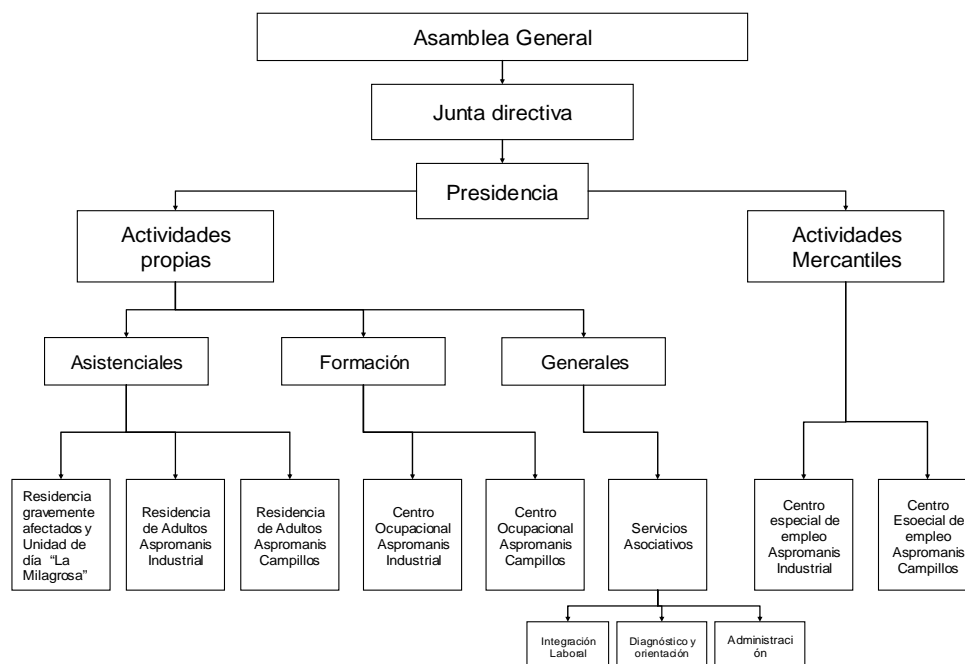
La elección de la mencionada asociación ha venido condicionada por distintos aspectos tales como su perfil, el cual se sitúa dentro de la tipología más numerosa de las asociaciones de utilidad pública de Andalucía, su larga trayectoria e importancia en el entorno asociacional de nuestra Comunidad, su información contable, al encontrarse desglosada para cada una de las actividades que desarrolla y, finalmente, su afán de mejorar la calidad y transparencia de la información que suministra, lo cual le llevó al compromiso, desde nuestros primeros contactos, a colaborar en el presente trabajo.

También, debemos poner de manifiesto la gran ayuda ofrecida por ASPANDEM, Asociación en favor de las Personas con Discapacidad de la Costa del Sol, en cuanto a su aportación para la elección de los indicadores significativos relacionados con esta tipología de asociaciones.

Centrándonos en la asociación objeto de nuestra aplicación, debemos indicar que ASPROMANIS es una organización no gubernamental creada en 1964 con la finalidad de dedicar sus esfuerzos a la defensa, protección, reivindicación de derechos y prestación de servicios especializados a todas las personas con discapacidad psíquica, sin que la situación socioeconómica de las mismas determine o condicione sus posibilidades. Fue declarada entidad de utilidad pública por Resolución del Ministerio del Interior de fecha 20 de febrero de 1970, siendo su ámbito de actuación la provincia de Málaga. Es miembro fundador de distintas federaciones en el ámbito nacional, autonómico y provincial tales como Confederación Española de Organizaciones en Favor de Personas con Retraso Mental (FEAPS), Asociación FEAPS para el Empleo (AFEM), Asociación Empresarial para la discapacidad (AEDIS), FEAPS Andalucía y Agrupación Malagueña de asociaciones de Personas con Retraso Mental (AMADPSI) y, en el año 2003, ha recibido el premio Andalucía en reconocimiento a su labor a lo largo de cuarenta años de integración a personas con minusvalía.

Actualmente, tiene como misión la mejora de la calidad de vida de estas personas, favoreciéndolas y ayudándolas en su vida laboral y en sus deseos y derechos de lograr una integración laboral, social y familiar. Para la consecución de tal fin, la estructura organizativa es la que se muestra en el cuadro 4.1 y cuenta para llevarla a cabo con 1.600 socios y 113 trabajadores.

ORGANIGRAMA DE LA ASOCIACIÓN ASPROMANIS



Cuadro 4.1. Fuente: Elaboración Propia.

Desde el punto de vista de su organización administrativa, los servicios contables están centralizados para toda la Asociación, presentando el plan de cuentas el desglose necesario para obtener datos separados para cada una de las unidades de información o segmentos que se establecen, los cuales han sido diseñados de acuerdo con las distintas actividades que se desarrollan, de conformidad con las consideraciones efectuadas en el capítulo precedente.

A tal respecto, definimos un segmento de actividad como una parcela diferenciable de las operaciones de la asociación que permite prestar un servicio o suministrar un conjunto de servicios y/o productos relacionados a los usuarios o beneficiarios de la organización.

Sobre la base de este concepto y de conformidad con el capítulo anterior, en un primer nivel de desagregación distinguimos entre actividades propias, cuya finalidad es alcanzar de una forma directa la misión establecida por la

asociación y no el lucro, y actividades mercantiles, establecidas con la intención de obtener un beneficio económico que será invertido, con posterioridad en la consecución de los objetivos de carácter social, sin menoscabo de que en la entidad objeto de estudio, al igual que puede ocurrir en otras organizaciones, con estas actividades también se alcance de algún modo la misión perseguida.

A su vez, estas dos grandes agrupaciones, pueden desagregarse en otra de orden inferior, puesto que en las mismas se desarrollan diversos servicios o programas. En consecuencia, en la asociación Aspromanis distinguiremos, dentro de las actividades propias, cuatro grandes actividades principales o programas de atención especializada, cuales son la residencia de gravemente afectados, la residencia de adultos, el centro ocupacional y los servicios asociacionales; y, del mismo modo, dentro de las actividades mercantiles insertaremos el centro especial de empleo.

Cada una de las anteriores actividades comprende operaciones que presentan características diferentes en relación con las incluidas en los demás, y entendemos que todas ellas pueden calificarse como significativas, aunque algunas, en determinadas entidades, puedan no satisfacer los límites cuantitativos establecidos en algunos pronunciamientos internacionales para su identificación como tales y en otras pueda ser interesante un desglose mayor, si bien en este último caso nos encontramos supeditados a la información disponible.

Así, la residencia de gravemente afectados presta los servicios de alojamiento, en régimen de internado o de media pensión -unidad de día-, y de habilitación, en las áreas de autocuidado comunicación, salud y seguridad y ocio y tiempo libre, a personas mayores de dieciséis años con discapacidad intelectual grave que no pueden acudir a otros centros normalizados, dado que necesitan de la ayuda de otra persona para la realización de las actividades de la vida diaria y no pueden ser atendidos en su medio familiar.

Por su parte, la residencia de adultos ofrece los servicios de alojamiento y habilitación en las áreas de vida del hogar, autodirección, salud y seguridad, utilización de la comunidad y ocio y tiempo libre, a personas mayores de dieciséis años con discapacidad intelectual ligero y medio, con déficits importantes en la mayoría o en algunas de las áreas de habilidades adaptativas, pero con cierta autonomía personal que por razones familiares tienen dificultades para una integración familiar normalizada.

En cuanto al centro ocupacional es un lugar especializado para el fomento de la integración social de las personas con deficiencia mental ligera o media en edad laboral, que no pueden acceder a puestos de trabajo ordinarios o especiales. Dicho programa tiene como objetivo prestar los servicios de formación y habilitación laboral y ajustes personal y social, junto con servicios complementarios de comedor y transporte.

A tal respecto, el servicio de formación y habilitación laboral tiene como objetivo aumentar la capacidad laboral de los usuarios a través de talleres de construcciones metálicas, cartonaje, multivariado, artesanía de tejidos, de alfombras, recambios de fregasuelos, fabricación de bolsas de piel, de hombreras y otros productos. Por su parte, el servicio de ajuste personal y social tiene como objetivos el autocuidado, la comunicación, la salud, las habilidades sociales, las habilidades académicas funcionales y el ocio y el tiempo libre.

Y, por último, dentro de las actividades propias, Aspromanis cuenta con los denominados servicios asociativos que van dirigidos a prestar apoyo a la totalidad de los usuarios de la organización o a cualquier persona con discapacidad intelectual y a sus familiares. Los mismos se materializan, por una parte, en el servicio de diagnóstico y orientación, que está encaminado a prestar asesoramiento a cualquier persona que lo solicite en materia de ayuda psicológica y de trabajo social; por otra, el servicio de integración laboral en empresas ordinarias que atiende a cualquier persona con discapacidad intelectual que tenga posibilidades de integrarse en un puesto de trabajo en la empresa ordinaria y busca empresas y empresarios que puedan ofrecer

puestos de trabajo susceptibles de ser ocupados por personas con discapacidad, así como la selección de los trabajadores, la preparación de los mismos y el seguimiento y apoyo de aquellas personas que han conseguido un puesto de trabajo; y, por último, la gerencia y el servicio de administración encargado de los asuntos generales referidos a la gestión económico y administrativa de los centros, de igual modo que la relación con los asociados.

Por lo que se refiere a la actividad mercantil que desarrolla la entidad, se inserta dentro de la misma al centro especial de empleo, el cual posee un carácter marcadamente productivo dedicándose a la fabricación de construcciones metálicas, al lavado de coches y al engorde de aves, ofreciendo puestos de trabajo normalizados y fijos principalmente a personas discapacitadas intelectual ligera o media. No obstante, aunque son personas contratadas, la mayoría necesitarán apoyos diversos que son proporcionados por el personal de la organización.

Para llevar a cabo todas estas actividades, la Asociación cuenta con dos centros diferenciados denominados Aspromanis Industrial y Aspromanis Campillos, localizados respectivamente en Málaga capital y en Campillos, en donde se realizan actividades de residencia de adultos, centro ocupacional y centro especial de empleo, razón por la cual hemos considerado oportuno presentar en nuestra propuesta de información complementaria como tercer y último nivel de desglose, los estados financieros por actividades y centros.

Los citados estados contables complementarios se han presentado según los modelos propuestos en el capítulo tercero y diferenciados en función de lo establecido anteriormente. Los mismos presentan de forma comparativa las cifras del ejercicio corriente y las del ejercicio anterior, de manera que pueda ser valorada su evolución. A tal respecto, creemos oportuno indicar que con esta información no se pretende transmitir la idea de que tales actividades pueden considerarse como entidades independientes sino que se trata de desagregar la información presentada en las cuentas anuales formuladas por la asociación, con cuyas cifras debe existir finalmente coincidencia. Además, somos conscientes de la dificultad en determinadas partidas de su

identificación por actividades y centros que lleva a exigir algunas precisiones y adoptar ciertas decisiones no siempre exentas de subjetividad. Así, entre los ingresos y gastos atribuibles a cada segmento se le repercutirá los directamente asignables a los mismos, así como aquella parte de los comunes a varios segmentos que le pueden ser imputados sobre una base razonable, dejando en las actividades asociacionales aquellos ingresos y gastos generales de la asociación que no están vinculados a ningún segmento de actividad.

Por tanto, los criterios de reparto utilizados en cada caso han sido los siguientes:

- Respecto a los gastos:

- Los gastos de personal en función de la vinculación de cada uno de los trabajadores a cada actividad y centro.
- Los gastos de amortización de acuerdo con la adscripción real de cada uno de los elementos del inmovilizado, salvo para aquellos inmovilizados comunes como son las construcciones utilizadas de forma conjunta a distintas actividades, cuya amortización se asigna en función de los metros cuadrados ocupados por cada una de las actividades.
- Los servicios exteriores se adscriben en función de la actividad y centro que adquiere la prestación concreta, salvo los servicios comunes como el suministro de energía eléctrica que se reparte en función de las máquinas instaladas y horas de actividad desarrolladas en cada uno de los centros.
- Los gastos en materias primas y otros aprovisionamientos en función de la actividad y centro que los adquiere.
- Los tributos se asignan al centro al cual corresponden.

- Los gastos financieros se reparten en función de la actividad y centro a los que corresponden, dado que Aspromanis tiene distintas cuentas bancarias para cada uno de los mismos. No obstante, los intereses de deuda a largo plazo se imputan a los servicios asociacionales, de igual modo que el principal del préstamo que ha sido asignado a dicha actividad.

- Con respecto a los ingresos:

- Las cuotas de los usuarios percibidas en concepto de participación en el coste de la actividad propia de la entidad se asignan a tenor de la prestación social que reciban según sea residencial o formativa, mientras que las cuotas de los asociados se aplican íntegramente a la actividad asociacional.
- Las subvenciones, donaciones o legados, se reparten a las actividades o centros para las cuales se reciben, dado que las mismas son solicitadas y concedidas de forma concreta para cada una de las actividades y centros.
- Las ventas y otros ingresos de la actividad mercantil se distribuyen en función de la actividad o centro que lleva a cabo la entrega o salida de los bienes o servicios.
- Los ingresos accesorios y otros de gestión corrientes, corresponden principalmente a ingresos por servicios de comedor al personal y arrendamientos, los cuales se imputan a la actividad o centro que ofrece el servicio.

Por otra parte, para la configuración del balance se considera como activo asignable a un segmento de actividad de la asociación aquellos que puedan ser identificados directamente con él, así como la porción de los activos compartidos por dos o más actividades que le puedan ser asignada sobre una base razonable. Los elementos figuran por su importe bruto, incorporando igualmente las correcciones valorativas que pongan de manifiesto las pérdidas

reversibles o irreversibles experimentadas -provisiones y/o amortizaciones acumuladas-. Y, se considera pasivo atribuible a una actividad concreta de la asociación aquellos que pueden ser identificados directamente con él, así como la porción de los pasivos compartidos por dos o más actividades que puedan ser atribuidas en función de un criterio razonable.

De este modo, los criterios utilizados de segmentación para el balance de situación han sido los siguientes:

- El inmovilizado, del mismo modo que su gasto, se distribuye en función de la adscripción real de cada uno de los elementos, excepto aquellos bienes utilizados conjuntamente por distintos centros, como las construcciones, que se asignan en función de los metros cuadrados ocupados por cada una de las actividades.
- Las existencias se imputan a la actividad y centro que las generan.
- Los deudores se identifican con la actividad y centro al que corresponden, en función del origen o motivo del derecho de cobro.
- La tesorería se asigna en función de sus cuentas bancarias, dado que Aspromanis posee distintas cuentas corrientes y de ahorro en bancos e instituciones de créditos para cada una de las actividades y centros. Asimismo, posee una caja para cada uno de ellos.
- Los acreedores a largo plazo se designan a la actividad asociacional dada la dificultad que conlleva su distribución para cada una de las distintas actividades y los acreedores a corto plazo se adscriben a las actividades y centros que han originado dicha obligación de pago.

Al margen de los citados estados complementarios aludidos -Balance y Cuenta de Resultados por actividades y centros-, hemos adjuntado dentro de la Memoria, con objeto de seguir mejorando la información recibida por los usuarios, el Estado de Tesorería, el Presupuesto por Programa y los Indicadores de Gestión.

En lo que concierne al estado de tesorería este ha sido elaborado a través del método indirecto dado que no poseemos información para confeccionarlo sobre la base del método directo y ha sido realizado discriminando entre actividades propias y mercantiles, cuadro 4.10. Por su parte, la liquidación del presupuesto del ejercicio se ha formulado de conformidad con la desagregación efectuada en el Balance de Situación y en la Cuenta de Resultados, cuadros 4.11, 4.12, 4.13 y 4.14. Y, de forma similar, exponemos el presupuesto para el ejercicio próximo diseñado con igual estructura, cuadros, 4.15, 4.16 y 4.17.

En relación con la información social a través de indicadores, hemos considerado oportuno incluir dentro de esta aplicación aquellos establecidos en el capítulo tercero que de acuerdo con las características de Aspromanis pueden ser aplicados, independientemente que en períodos sucesivos deban ser adaptados, mejorados y reducido en número de acuerdo con las necesidades y realidades de la organización y en función de los objetivos marcados al inicio de cada año.

Una vez realizadas todas las observaciones anteriores, a continuación procedemos al desarrollo de las Cuentas Anuales de nuestra asociación objeto de estudio, de acuerdo con nuestra propuesta realizada en el capítulo precedente.

De esta forma, el cuadro 4.2 recoge el Balance de Situación de Aspromanis al cierre del ejercicio de acuerdo con lo establecido en la adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad para estas entidades. Por su parte, el cuadro 4.3. muestra la misma información pero desagrada entre actividades propias y mercantiles, primer nivel de segmentación.

Asimismo, el cuadro 4.4. refleja el balance de situación distinguiendo las diferentes actividades o programas realizados por la asociación durante el ejercicio, segundo nivel de desagregación. Y, finalmente, el cuadro 4.5. muestra la citada información clasificada por actividades y centros, tercer y último nivel de segmentación.

BALANCE DE SITUACIÓN DE ASPROMANIS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2002

ACTIVO	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	PASIVO	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
B) INMOVILIZADO	2.472.373,55	2.808.942,12	A) FONDOS PROPIOS	2.201.579,72	2.109.944,06
<i>IV Otras Inmov. Materiales</i>			<i>I Fondo social</i>	3.239.053,56	3.239.053,56
1. Terrenos y construcciones	4.403.593,89	4.401.929,67	<i>II Reservas</i>	24.519,61	24.519,62
2. Inst. técnica y maquinaria	303.155,73	297.563,20	1. Reservas estatutarias	0,00	0,00
3. Otras inst., utillaje y mobiliario	340.391,66	336.919,31	<i>IV Excedente ejerc.anteriores</i>	595.550,42	501.613,34
5. Otro Inmovilizado	149.422,03	147.662,95	1. Remanente	-1.749.179,51	-1.749.179,52
7. Amortizaciones	-2.724.189,76	-2.375.133,01	2. Exced.negativos ejerc.ante	91.635,64	93.937,07
			<i>V. Excedente del ejerc. (ahorro)</i>		
			B) INGRESOS A DISTR. V. EJERC.	760.885,24	927.830,14
			<i>I. Subvenciones de capital</i>	760.885,24	927.830,14
			D) ACREEDORES A LARGO PLAZO	175.347,45	202.749,34
			<i>II Deudas con entidades de créditos</i>	175.347,45	202.749,34
D) ACTIVO CIRCULANTE	788.273,16	605.893,78	E) ACREEDORES A CORTO PLAZO	122.834,30	174.312,36
<i>II Existencia</i>			<i>II. Deudas con entidades de créditos</i>		
2. Materia prima y otros aprovis.	9.642,94	11.296,63	1. Préstamos y otras deudas	27.401,89	24.394,21
4. Productos terminados	10.644,20	9.680,58	<i>V. Acreedores comerciales</i>	3.261,42	4.041,81
<i>III Usuarios y otros deudores activ.propia</i>	22.823,77	24.436,09	1. Anticipos recibidos	25.745,96	42.432,46
<i>IV. Otros deudores</i>			2. Deudas por compras o prest.serv.	0,00	6.723,39
1. Clientes por prestac. Servicios	109.059,58	67.921,30	3. Deudas por efectos a pagar	0,00	0,00
5. Personal	58,53	0,00	<i>VI Otras deudas no comercial</i>	27.494,24	21.639,68
6. Administraciones Públicas	353.948,38	383.812,45	1. Administraciones públicas	1.937,89	-755,73
7. Provisiones	-1.508,31	-1.508,30	3. Otras deudas	36.992,90	75.836,54
<i>VI Tesorería</i>	283.604,07	110.255,03	4. Remuneraciones pend.de pagos		
TOTAL ACTIVO	3.260.646,71	3.414.835,90	TOTAL PASIVO	3.260.646,71	3.414.835,90

Cuadro 4.2. Fuente: Elaboración Propia.

BALANCE DE SITUACIÓN DE ASPROMANIS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2002 POR ACTIVIDADES (PRIMER NIVEL DE DESAGREGACIÓN)

ACTIVO	ACT. PROPIAS		ACT. MERCANTILES		TOTAL		PASIVO		ACT. PROPIAS		ACT. MERCANTILES		TOTAL	
	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
B) INMOVILIZADO	2.118.654,39	2.391.943,07	353.719,16	416.999,06	2.472.373,55	2.808.942,12			1.954.127,19	2.587.065,31	247.452,53	243.100,24	2.201.579,72	2.109.944,06
<i>IV Otras Innov. Materiales</i>	3.767.512,13	3.765.847,91	636.081,76	636.081,76	4.403.593,89	4.401.929,67	A) FONDOS PROPIOS		2.587.065,31	2.587.065,31	651.988,25	651.988,24	3.239.053,56	3.239.053,55
1. Terrenos y construcciones	71.043,90	65.451,37	232.111,83	232.111,84	303.155,73	297.563,20	<i>I Fondo social</i>		24.519,61	24.519,62	0,00	0,00	24.519,61	24.519,62
2. Inst. técnica y maquinaria	325.430,90	321.958,55	14.960,76	14.960,76	340.391,66	336.919,31	<i>II Reservas</i>		443.045,20	303.585,90	152.505,21	198.027,44	595.550,41	601.613,34
3. Otras inst. utilaje y mobiliario	112.903,10	111.144,01	36.518,93	36.518,93	149.422,83	147.682,98	<i>III Reservas estatutarias</i>		-1.187.786,30	-1.187.786,30	-561.393,21	-561.393,21	-1.749.179,52	-1.749.179,52
5. Otro inmovilizado	-2.158.235,64	-1.872.458,78	-565.954,12	-502.674,23	-2.724.189,76	-2.375.133,01	<i>IV Excedente ejerc. anteriores</i>		87.283,37	139.459,30	4.352,27	-45.522,23	91.635,64	93.937,07
7. Amortizaciones							1. Remanente		682.759,30	839.967,81	78.125,94	87.862,33	760.885,24	927.830,14
							2. Exced. negativos ejerc. ante		682.759,30	839.967,81	78.125,94	87.862,33	760.885,24	927.830,14
							<i>V. Excedente del ejerc. (ahorro)</i>							
							B) INGR. DISTR. VARIOS. EJERC.							
							<i>I. Subvenciones de capital</i>							
D) ACTIVO CIRCULANTE	637.857,10	487.761,50	150.416,06	118.132,28	788.273,16	605.893,77			105.158,77	139.159,32	17.675,53	35.153,04	122.834,30	174.312,36
<i>II Existencia</i>	6.153,16	7.670,00	3.489,78	3.626,63	9.642,94	11.296,63	E) ACREED. CORTO PL.		27.401,89	24.394,21	3.261,42	4.041,81	27.401,89	24.394,21
2. Materia prima y otros aprovis.	10.644,20	9.680,58	0,00	0,00	10.644,20	9.680,58	<i>II. Deudas con entidades de créditos</i>		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4. Productos terminados	22.823,77	24.436,09	0,00	0,00	22.823,77	24.436,09	1. Préstamos y otras deudas		10.265,13	13.713,17	15.480,83	28.719,29	25.745,96	42.432,46
<i>III Usuarios y deudores activ. propia</i>							<i>V. Acreedores comerciales</i>		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>IV. Otros deudores</i>	15.207,97	9.768,79	93.851,61	58.152,51	109.059,58	67.921,30	1. Anticipos recibidos		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
5. Clientes por prestac. Servicios	58,53	0,00	0,00	0,00	58,53	0,00	2. Deudas por compras o prest.serv.		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6. Administraciones Públicas	329.070,18	352.988,27	24.878,20	30.824,17	353.948,38	383.812,45	<i>VI Otras deudas no comercial</i>		27.422,60	23.688,21	71,64	-2.048,53	27.494,24	21.639,68
7. Provisiones	-1.508,31	-1.508,30	0,00	0,00	-1.508,31	-1.508,30	1. Administraciones públicas		3.517,85	-755,73	-1.579,96	0,00	1.937,89	-755,73
<i>VI Tesorería</i>	255.407,60	84.726,06	28.196,47	25.528,97	283.604,07	110.255,03	3. Otras deudas		36.551,30	75.437,11	441,60	399,43	36.992,90	75.836,54
							4. Remunerac. pend. de pagos							
TOTAL ACTIVO	2.756.511,49	2.879.704,56	504.135,22	535.131,33	3.260.646,71	3.414.835,90	TOTAL PASIVO		2.756.511,49	2.879.704,56	504.135,22	535.131,33	3.260.646,71	3.414.835,89

Cuadro 4.3.Fuente: Elaboración Propia.

BALANCE DE SITUACIÓN DE ASPROMANIS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2002 POR ACTIVIDADES (SEGUNDO NIVEL DE DESAGREGACIÓN)

ACTIVO	ACTIVIDADES PROPIAS						ACTIVIDADES MERCANTILES						TOTAL		
	RESIDENCIA GRAVE AFECTADOS		RESIDENCIA DE ADULTOS		CENTRO OCUPACIONAL		ACTIVIDADES ASOCIACIONALES		CENTROS ESPECIAL DE EMPLEO		TOTAL		TOTAL		
	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	
B) INMOVILIZADO	1.421.343,61	1.670.345,66	376.296,99	418.806,52	321.013,79	362.790,89	0,00	0,00	353.719,16	416.999,06	2.472.373,55	2.808.942,12	2.472.373,55	2.808.942,12	
<i>IV Otras Inmov. Materiales</i>	2.425.528,86	2.425.528,87	764.818,45	764.818,45	577.164,82	575.500,60	0,00	0,00	636.081,76	636.081,76	4.403.583,89	4.401.929,67	4.403.583,89	4.401.929,67	
1. Terrenos y construcc.	11.250,92	11.250,92	12.691,70	9.829,16	47.101,28	44.371,29	0,00	0,00	232.111,84	232.111,84	303.155,73	297.563,20	303.155,73	297.563,20	
2. Inst. técnica y maquinaria	206.262,24	204.576,02	71.572,63	70.562,94	28.963,63	28.187,00	18.632,60	18.632,60	14.960,76	14.960,76	340.391,66	336.919,31	340.391,66	336.919,31	
3. Otras inst., utilaje y mobil.	34.700,08	32.941,00	0,00	0,00	74.049,43	74.049,42	4.153,59	4.153,59	36.518,93	36.518,93	149.422,03	147.662,95	149.422,03	147.662,95	
5. Otro Inmovilizado	-1.256.398,48	-1.063.951,15	-472.785,79	-426.404,03	-106.265,17	-359.317,41	-22.786,19	-22.786,19	-565.954,12	-502.674,23	-2.724.189,76	-2.375.133,01	-2.724.189,76	-2.375.133,01	
D) ACTIVO CIRCULANTE	226.879,83	193.004,58	115.916,72	116.531,94	154.746,45	169.974,61	140.314,10	8.250,36	150.416,06	118.132,28	788.273,15	605.893,77	788.273,15	605.893,77	
<i>II Existencia</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	6.153,16	7.670,00	0,00	0,00	3.489,78	3.626,63	9.642,94	11.286,63	9.642,94	11.286,63	
2. Mat. prima y otros aprovis.	19.784,75	12.157,30	-54,03	2.170,67	3.462,46	4.294,03	-369,41	5.814,10	0,00	0,00	10.644,20	9.680,58	10.644,20	9.680,58	
4. Productos terminados	0,00	0,00	0,00	0,00	15.207,97	9.768,79	0,00	0,00	93.851,61	58.152,51	109.059,58	67.921,30	109.059,58	67.921,30	
<i>IV. Otros deudores</i>	20.033,73	20.033,73	20.033,73	20.033,73	20.033,74	20.033,74	-60.101,21	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,00	0,00	-0,00	
1. Clientes por prestac.servicios	58,53	154.915,82	67.032,75	82.543,66	79.718,02	105.705,71	11.505,80	9.822,97	24.878,20	30.824,17	353.948,38	383.812,45	353.948,38	383.812,45	
3. Deudores otros centros	170.813,61	-1.140,49	-152,04	-152,04	-215,78	-215,78	0,00	0,00	0,00	0,00	-1.508,31	-1.508,31	-1.508,31	-1.508,31	
5. Personal	17.329,70	7.038,11	29.056,31	11.935,92	19.742,68	13.037,53	189.278,91	52.714,50	28.196,47	25.528,97	283.604,07	110.255,03	283.604,07	110.255,03	
7. Provisiones	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<i>VI Tesorería</i>	1.803.350,24	1.803.350,24	492.213,71	535.338,46	475.760,24	532.765,50	140.314,10	8.250,36	504.135,22	535.131,33	3.260.646,71	3.414.835,89	3.260.646,71	3.414.835,89	
TOTAL ACTIVO	1.648.223,44	1.803.350,24	492.213,71	535.338,46	475.760,24	532.765,50	140.314,10	8.250,36	504.135,22	535.131,33	3.260.646,71	3.414.835,89	3.260.646,71	3.414.835,89	
PASIVO															
A) FONDOS PROPIOS	1.082.011,06	937.327,39	579.224,76	575.090,39	153.460,12	230.857,42	230.857,42	139.431,25	123.568,62	247.452,53	243.100,24	2.201.579,72	2.109.944,06	2.201.579,72	2.109.944,06
<i>I Fondo social</i>	1.389.823,15	1.389.823,15	537.617,81	537.617,80	658.487,34	658.487,34	658.487,34	1.137,01	1.137,01	651.988,25	651.988,24	3.239.053,56	3.239.053,56	3.239.053,56	
<i>III Reservas</i>	0,00	0,00	1.999,69	1.999,69	0,00	0,00	0,00	22.519,92	22.519,92	0,00	0,00	24.519,61	24.519,62	24.519,62	
1. Reservas estatutarias	160.049,21	0,00	172.300,58	163.519,80	6.763,41	6.763,41	6.763,41	186.251,00	133.302,69	198.027,45	198.027,44	595.550,41	501.613,34	595.550,41	
<i>IV Excedente ejerc. anter.</i>	-612.544,97	-612.544,97	-136.827,69	-104.603,75	-434.393,33	-384.298,27	-384.298,27	-86.339,31	-86.339,31	-606.915,44	-561.393,21	-1.749.179,52	-1.749.179,52	-1.749.179,52	
2. Exced. negativos ejerc. ant.	144.683,67	160.049,21	4.134,37	-23.443,16	-77.397,30	-50.095,06	-50.095,06	15.862,63	52.948,31	4.352,27	-45.522,23	91.635,64	93.937,07	91.635,64	
<i>V. Exced. del ejerc. (ahorro)</i>	612.695,79	744.605,92	47.486,37	67.028,69	22.577,14	28.333,00	28.333,00	0,00	0,00	78.125,94	87.862,33	760.885,24	927.830,14	760.885,24	
B) INGR. DISTR. VARIOS EJERC.	612.695,79	744.605,92	47.486,37	67.028,69	22.577,14	28.333,00	28.333,00	0,00	0,00	78.125,94	87.862,33	760.885,24	927.830,14	760.885,24	
<i>I. Subvenciones de capital</i>	-74.543,81	80.184,34	-145.706,30	-126.362,25	275.590,94	225.716,12	225.716,12	-40.874,60	-145.806,60	160.881,22	169.015,73	175.347,45	202.749,34	175.347,45	
D) ACREED. LARGO PL.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	175.347,45	202.749,34	0,00	0,00	175.347,45	202.749,34	175.347,45	
<i>II Deudas entidades de créditos</i>	-74.543,81	80.184,34	-145.706,30	-126.362,25	275.590,94	225.716,12	225.716,12	-216.222,05	-348.555,94	160.881,22	169.015,73	0,00	0,00	0,00	
Deudas con empresas grupo	28.060,40	41.232,60	11.208,88	19.581,43	24.132,12	47.856,96	47.856,96	41.757,37	30.488,33	17.675,53	35.153,04	122.834,30	174.312,36	122.834,30	
E) ACREED. CORTO PL.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	27.401,89	24.394,21	0,00	0,00	27.401,89	24.394,21	27.401,89	
<i>II. Deudas entidades de créditos</i>	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
<i>V. Acreedores comerciales</i>	1.670,08	2.625,97	2.080,67	1.016,72	6.514,38	10.070,49	10.070,49	0,00	0,00	3.261,42	4.041,81	3.261,42	4.041,81	3.261,42	
1. Anticipos recibidos	0,00	941,18	0,00	0,00	0,00	1.741,17	1.741,17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
2. Deudas por compras o prest.serv.	6.719,43	7.417,42	2.147,28	2.756,99	7.626,79	7.419,67	7.419,67	10.829,10	6.094,12	71,64	-2.048,53	27.494,24	21.639,68	27.494,24	
3. Deudas por efectos a pagar	1.071,54	0,00	1.165,05	-600,98	23,67	-154,75	-154,75	2.307,59	0,00	-1.579,96	0,00	1.937,89	-755,73	1.937,89	
<i>VI Otras deudas no comercial</i>	18.599,35	30.248,03	6.865,88	16.408,78	9.967,28	28.780,38	28.780,38	1.118,79	0,00	441,60	399,43	36.992,90	75.836,54	36.992,90	
1. Administraciones públicas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
3. Otras deudas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
4. Remunerac. pend. de pagos	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
TOTAL PASIVO	1.648.223,44	1.803.350,24	492.213,71	535.338,46	475.760,24	532.765,50	140.314,10	8.250,36	504.135,22	535.131,33	3.260.646,71	3.414.835,89	3.260.646,71	3.414.835,89	

Cuadro 4.4. Fuente: Elaboración Propia

PROPUESTA DE MEJORA AL MODELO NORMALIZADO DE INFORMACIÓN CONTABLE

BALANCE DE SITUACIÓN DE ASPROMANIS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2002 POR ACTIVIDADES Y CENTROS (TERCER NIVEL DE DESAGREGACIÓN)

ACTIVO	ACTIVIDADES PROPIAS					
	RESIDENCIA GRAVEMENTE AFECTADOS		RESIDENCIA DE ADULTOS			
	La Milagrosa		Aspromanis Industrial		Aspromanis Campillos	
	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
B) INMOVILIZADO	1.421.343,61	1.610.345,66	335.204,85	363.330,48	41.092,14	55.476,03
<i>IV Otras Inmov. Materiales</i>						
1. Terrenos y construcc.	2.425.528,86	2.425.528,87	627.991,88	627.991,88	136.826,57	136.826,57
2. Inst. técnica y maquinaria	11.250,92	11.250,92	10.920,88	9.829,16	1.770,82	0,00
3. Otras inst., utillaje y mobil.	206.262,24	204.576,02	36.145,41	36.145,41	35.427,22	34.417,53
5. Otro Inmovilizado	34.700,08	32.941,00	0,00	0,00	0,00	0,00
7. Amortizaciones	-1.256.398,49	-1.063.951,15	-339.853,32	-310.635,96	-132.932,47	-115.768,07
D) ACTIVO CIRCULANTE	226.879,83	193.004,58	103.119,87	96.602,16	12.796,85	19.929,79
<i>II Existencia</i>						
2. Mat. prima y otros aprovis.						
4. Productos terminados						
<i>III. Usuarios y otros deud. activ. propia</i>	19.784,75	12.157,30	-725,74	1.097,14	671,71	1.073,53
<i>IV. Otros deudores</i>						
1. Clientes por prestac. servicios						
3. Deudores otros centros	20.033,73	20.033,73	20.033,73	20.033,73	0,00	0,00
5. Personal	58,53		0,00		0,00	0,00
6. Admón Públ. conciertos y subvenc.	170.813,61	154.915,92	59.636,60	66.566,95	7.396,15	15.976,71
7. Provisiones	-1.140,49	-1.140,49	-152,04	-152,04	0,00	0,00
<i>VI Tesorería</i>	17.329,70	7.038,11	24.327,32	9.056,37	4.728,99	2.879,55
TOTAL ACTIVO	1.648.223,44	1.803.350,24	438.324,72	459.932,64	53.888,99	75.405,82
PASIVO	ACTIVIDADES PROPIAS					
	RESIDENCIA GRAVEMENTE AFECTADOS		RESIDENCIA DE ADULTOS			
	La Milagrosa		Aspromanis Industrial		Aspromanis Campillos	
	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
A) FONDOS PROPIOS	1.082.011,06	937.327,39	533.604,28	540.089,20	45.620,48	35.001,19
<i>I Fondo social</i>	1.389.823,15	1.389.823,15	527.619,34	527.619,34	9.998,47	9.998,47
<i>III Reservas</i>						
1. Reservas estatutarias	0,00	0,00			1.999,69	1.999,69
<i>IV Excedente ejerc. anter.</i>						
1. Remanente	160.049,21		74.830,06	74.830,06	97.470,52	88.689,73
2. Exced. negativos ejerc. ant.	-612.544,97	-612.544,97	-62.360,20	-30.136,26	-74.467,49	-74.467,49
<i>V. Exced. del ejerc. (ahorro)</i>	144.683,67	160.049,21	-6.484,92	-32.223,94	10.619,29	8.780,79
B) INGR. DISTR. VARIOS. EJERC.	612.695,79	744.605,92	27.706,66	33.566,53	19.779,71	33.462,36
<i>I. Subvenciones de capital</i>	612.695,79	744.605,92	27.706,66	33.566,53	19.779,71	33.462,36
D) ACREEDORES A LARGO PLAZO	-74.543,81	80.184,34	-130.270,21	-130.512,54	-15.436,09	4.150,29
<i>II Deudas con entidades de créditos</i>						
Deudas con empresas grupo	-74.543,81	80.184,34	-130.270,21	-130.512,54	-15.436,09	4.150,29
E) ACREED. CORTO PL.	28.060,40	41.232,60	7.283,99	16.789,45	3.924,89	2.791,98
<i>II. Deudas entidades de créditos</i>						
1. Préstamos y otras deudas						
<i>V. Acreedores comerciales</i>						
1. Anticipos recibidos						
2. Deudas por compras o prest.serv.	1.670,08	2.625,97	545,82	1.016,72	1.534,85	0,00
3. Deudas por efectos a pagar		941,18				
<i>VI Otras deudas no comercial</i>						
1. Administraciones públicas	6.719,43	7.417,42	1.823,96	2.413,87	323,32	343,12
3. Otras deudas	1.071,54	0,00	-543,89	-600,98	658,94	0,00
4. Remunerac. pend. de pagos	18.599,35	30.248,03	5.458,10	13.959,84	1.407,78	2.448,86
TOTAL PASIVO	1.648.223,44	1.803.350,24	438.324,72	459.932,64	53.888,99	75.405,82

Cuadro 4.5. Fuente: Elaboración Propia

Continuación del cuadro 4.5.

ACTIVO	ACTIVIDADES PROPIAS							
	CENTRO OCUPACIONAL				ACTIVIDADES ASOCIACIONALES		TOTAL	
	Aspromanis Industrial		Aspromanis Campillos		Act. Asociacionales		Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
B) INMOVILIZADO	244.049,15	272.715,13	76.964,64	90.075,76	0,00	0,00	2.118.654,39	2.391.943,07
<i>IV Otras Innov. Materiales</i>							0,00	0,00
1. Terrenos y construcc.	453.319,83	451.655,61	123.844,99	123.844,99	0,00	0,00	3.767.512,13	3.765.847,91
2. Inst. técnica y maquinaria	40.515,53	37.785,53	6.585,75	6.585,75	0,00	0,00	71.043,90	65.451,37
3. Otras inst., utillaje y mobil.	19.010,90	18.234,47	9.952,53	9.952,53	18.632,60	18.632,60	325.430,90	321.958,55
5. Otro Inmovilizado	60.263,65	60.263,65	13.785,78	13.785,78	4.153,59	4.153,59	112.903,10	111.144,01
7. Amortizaciones	-329.060,76	-295.224,13	-77.204,41	-64.093,28	-22.786,19	-22.786,19	-2.158.235,64	-1.872.458,78
D) ACTIVO CIRCULANTE	135.717,18	153.306,01	19.029,27	16.668,60	140.314,10	8.250,36	637.857,10	487.761,49
<i>II Existencia</i>							0,00	0,00
2. Mat. prima y otros aprovis.	0,00		6.153,16	7.670,00	0,00	0,00	6.153,16	7.670,00
4. Productos terminados	10.644,20	9.680,58					10.644,20	9.680,58
3.334,91	4.232,93	127,55	61,10	-369,41	5.814,10		22.823,77	24.436,09
<i>III Usuarios y otros deud. activ.propia</i>							0,00	0,00
<i>IV. Otros deudores</i>							0,00	0,00
1. Clientes por prestac.servicios	10.468,87	6.444,89	4.739,10	3.323,90	0,00	0,00	15.207,97	9.768,79
3. Deudores otros centros	20.033,74	20.033,74	0,00	0,00	-60.101,20	-60.101,21	0,00	0,00
5. Personal	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	58,53	0,00
6. Admón Públ. conciertos y subv.	75.826,16	103.632,79	3.891,86	2.072,93	11.505,80	9.822,97	329.070,18	352.988,27
7. Provisiones	-98,10	-98,10	-117,68	-117,68	0,00	0,00	-1.508,31	-1.508,30
15.507,40	9.379,18	4.235,28	3.658,35	189.278,91	52.714,50		255.407,60	84.726,06
TOTAL ACTIVO	379.766,33	426.021,14	95.993,91	106.744,36	140.314,10	8.250,36	2.756.511,49	2.879.704,56
PASIVO	ACTIVIDADES PROPIAS							
	CENTRO OCUPACIONAL				ACTIVIDADES ASOCIACIONALES		TOTAL	
	Aspromanis Industrial		Aspromanis Campillos		Act. Asociacionales		Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
A) FONDOS PROPIOS	226.701,85	271.726,60	-73.241,73	-40.869,18	139.431,25	123.568,62	1.954.127,19	1.866.843,81
<i>I Fondo social</i>	532.135,91	532.135,91	126.351,43	126.351,43	1.137,01	1.137,01	2.587.065,31	2.587.065,31
<i>III Reservas</i>								
1. Reservas estatutarias	0,00	0,00			22.519,92	22.519,92	24.519,61	24.519,62
<i>IV Excedente ejerc.anter.</i>							0,00	0,00
1. Remanente	0,00	0,00	6.763,41	6.763,41	186.251,00	133.302,69	443.045,20	303.585,90
2. Exced.negativos ejerc.anteriores	-260.409,31	-233.548,31	-173.984,02	-150.749,96	-86.339,31	-86.339,31	-1.187.786,30	-1.187.786,30
<i>V. Exced. del ejerc.(ahorro)</i>	-45.024,75	-26.861,00	-32.372,55	-23.234,06	15.862,63	52.948,31	87.283,37	139.459,30
B) INGR.DISTR.VARIOS EJERCICIOS	17.782,60	22.228,26	4.794,54	6.104,74	0,00	0,00	682.759,30	839.967,81
<i>I. Subvenciones de capital</i>	17.782,60	22.228,26	4.794,54	6.104,74	0,00	0,00	682.759,30	839.967,81
D) ACREEDORES A LARGO PLAZO	114.240,92	95.496,29	161.350,02	130.221,83	-40.874,60	-145.806,60	14.466,23	33.733,61
<i>II Deudas con entidades de creditos</i>							175.347,45	202.749,34
Deudas con empresas grupo	114.240,92	95.496,29	161.350,02	130.221,83	-216.222,05	-348.555,94	-160.881,22	-169.015,73
E) ACREED.CORTO PL.	21.041,04	36.569,99	3.091,08	11.286,97	41.757,37	30.488,33	105.158,77	139.159,32
<i>II. Deudas entidades de créditos</i>								
1. Préstamos y otras deudas					27.401,89	24.394,21	27.401,89	24.394,21
<i>V. Acreedores comerciales</i>								
1. Anticipos recibidos								
2. Deudas por compras o prest.servicios	6.331,01	5.721,20	183,37	4.349,28	0,00	0,00	10.265,13	13.713,17
3. Deudas por efectos a pagar		1.741,17		0,00		0,00	0,00	2.682,35
<i>VI Otras deudas no comercial</i>							0,00	0,00
1. Administraciones públicas	6.340,40	6.132,01	1.286,39	1.287,66	10.929,10	6.094,12	27.422,60	23.688,21
3. Otras deudas	23,67	-154,75	0,00	0,00	2.307,59	0,00	3.517,85	-755,73
4. Remunerac. pend.de pagos	8.345,96	23.130,36	1.621,32	5.650,02	1.118,79	0,00	36.551,30	75.437,11
TOTAL PASIVO	379.766,41	426.021,14	95.993,91	106.744,36	140.314,02	8.250,36	2.756.511,49	2.879.704,56

Continuación del cuadro 4.5.

ACTIVO	ACTIVIDADES MERCANTILES					
	CENTO ESPECIAL DE EMPLEO				TOTAL	
	Aspromanis Industrial		Aspromanis Campillos		Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
B) INMOVILIZADO	308.571,01	366.967,69	45.148,15	50.031,37	353.719,16	416.999,06
<i>IV Otras Inmov. Materiales</i>						
1. Terrenos y construcciones	538.417,29	538.417,29	97.664,47	97.664,47	636.081,76	636.081,76
2. Inst. técnica y maquinaria	226.268,71	226.268,71	5.843,12	5.843,12	232.111,83	232.111,84
3. Otras inst., utillaje y mobiliario	14.040,01	14.040,01	920,75	920,75	14.960,76	14.960,76
5. Otro Inmovilizado	36.518,93	36.518,93	0,00	0,00	36.518,93	36.518,93
7. Amortizaciones	-506.673,93	-448.277,25	-59.280,19	-54.396,97	-565.954,12	-502.674,23
D) ACTIVO CIRCULANTE	140.638,99	108.741,13	9.777,07	9.391,14	150.416,06	118.132,28
<i>II Existencia</i>						
2. Materia prima y otros aprovis.	3.489,78	3.626,63			3.489,78	3.626,63
4. Productos terminados						
<i>IV.Otros deudores</i>						
1. Clientes por prestac. Servicios	93.047,75	56.193,93	803,86	1.958,57	93.851,61	58.152,51
5. Personal	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
6. Administraciones Públicas	21.008,96	23.620,07	3.869,24	7.204,10	24.878,20	30.824,17
7. Provisiones	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>VI Tesorería</i>	23.092,50	25.300,50	5.103,97	228,47	28.196,47	25.528,97
TOTAL ACTIVO	449.210,00	475.708,82	54.925,22	59.422,51	504.135,22	535.131,33
PASIVO	ACTIVIDADES MERCANTILES					
	CENTO ESPECIAL DE EMPLEO				TOTAL	
	Aspromanis Industrial		Aspromanis Campillos		Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
A) FONDOS PROPIOS	193.793,32	181.710,41	53.659,21	61.389,83	247.452,53	243.100,24
<i>I Fondo social</i>	532.135,92	532.135,92	119.852,33	119.852,33	651.988,25	651.988,24
<i>III Reservas</i>						
1. Reservas estatutarias	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<i>IV Excedente ejerc.anteriores</i>						
1. Remanente	191.264,04	191.264,04	6.763,41	6.763,41	152.505,21	198.027,44
2. Exced.negativos ejerc.ante	-541.689,54	-503.935,64	-65.225,90	-57.457,57	-561.393,21	-561.393,21
<i>V. Excedente del ejerc. (ahorro)</i>	12.082,90	-37.753,90	-7.730,63	-7.768,33	4.352,27	-45.522,23
B) INGR.DISTR.VARIOS.EJERC.	78.125,94	87.862,33	0,00	0,00	78.125,94	87.862,33
I. Subvenciones de capital	78.125,94	87.862,33	0,00	0,00	78.125,94	87.862,33
D) ACREED. LARGO PL.	159.004,25	171.167,68	1.876,97	-2.151,95	160.881,22	169.015,73
<i>II Deudas con entidades de creditos</i>						
Deudas con empresas del grupo	159.004,25	171.167,68	1.876,97	-2.151,95	160.881,22	169.015,73
E) ACREED.CORTO PL.	18.286,49	34.968,40	-610,96	184,63	17.675,53	35.153,04
<i>V. Acreedores comerciales</i>						
1. Anticipos recibidos	3.261,42	4.041,81		0,00	3.261,42	4.041,81
2. Deudas por compras o prest.serv.	15.480,83	28.719,29	0,00	0,00	15.480,83	28.719,29
3. Deudas por efectos a pagar	0,00	4.041,04	0,00	0,00	0,00	4.041,04
<i>VI Otras deudas no comercial</i>						
1. Administraciones públicas	71,64	-2.044,08		-4,45	71,64	-2.048,53
3. Otras deudas	-776,10	0,00	-803,86	0,00	-1.579,96	0,00
4. Remunerac. pend.de pagos	248,70	210,35	192,90	189,08	441,60	399,43
TOTAL PASIVO	449.210,00	475.708,82	54.925,22	59.422,51	504.135,22	535.131,33

Por lo que respecta a la Cuenta de Resultados en el cuadro 4.6. se expone la misma siguiendo el modelo oficial. Seguidamente, en el cuadro 4.7 se detalla la anterior información desglosada en actividades propias y mercantiles, primer nivel de desagregación. Asimismo, en el cuadro 4.8, mostramos la cuenta de resultados para cada una de las actividades que desarrolla Aspromanis, segundo nivel de desagregación. Y, finalmente, segmentamos en el cuadro 4.9 por actividades y centros, cuarto y último nivel de desagregación empleado.

CUENTA DE RESULTADOS DE ASPROMANIS DEL EJERCICIO 2002

A. GASTOS	TOTAL		B. INGRESOS	TOTAL	
	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001		Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
1. Ayudas monetarias y otros			1. Ingresos de la entidad		
a) Ayudas monetarias			a) Cuotas de usuarios y afiliados	605.778,31	535.213,43
b) Gastos de captación de recursos	32.654,63	2.729,75	b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colab.		
c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno			c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al rdo. del e	1.367.722,41	1.381.307,67
Reintegros de ayudas	88.614,07	93.748,50	d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados	0,00	0,00
2. Aprovisionamientos			2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil	314.409,57	256.210,85
3. Reducción de existencia de pdtos.terminad. y en curso			3. Aumento de existencia de pdtos.terminados y en curso		
4. Gastos del personal			4. Otros ingresos		
a) Sueldos y salarios	1.150.372,31	1.120.474,68	a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	55.730,31	56.305,21
b) Seguros sociales	624.749,06	581.807,31	b) Subvenciones afectadas a la actividad mercantil	73.433,26	68.566,13
5. Dotación amortización Inmovilizado	349.056,74	319.836,84	c) Exceso de provisiones de riesgos y gastos	0,00	0,00
6. Otros gastos					
a) Servicios exteriores	225.450,27	179.671,59			
b) Tributos	2.526,01	1.788,55			
c) Otros gastos de gestión corriente					
7. Variación de las provisiones de la actividad	0,00	7.277,43			
I. Rdos positivos de la Explotación			I. Rdos. negativos de la Explotación	-55.385,61	-7.100,63
8. Gastos financieros y asimilados			8. Otros interés e ingresos asimilados		
a) Por deudas con entidades del grupo			a) De entidades del grupo		
b) Por deudas con entidades asociadas			b) De entidades asociadas		
c) Por deudas con terceros y gastos asimilados	22.198,26	42.093,10	c) Otros intereses	2.342,92	722,95
d) Pérdidas de inversiones financieras			d) Bfos. en inversiones financieras		
II. Resultados financieros positivos			II. Resultados financieros negativos	-19.855,34	-41.370,15
III. Resultados positivos de las actividades ordinarias			III. Rdos. negativos actividades ordinarias	-75.240,95	-48.470,78
11. Variaciones de las provisiones de inmovilizado			10. Bfos.enaj. inmov.inmat., material y cartera de control	0,00	4.274,44
12. Pdas. procedentes del inm.inmat., material y cart. Control			11. Beneficios por operaciones con obligaciones propias		
13. Pérdidas por obligaciones propias			12. Subv., donac. y legados de capital traspasadas al rdo.	166.944,90	125.236,51
14. Gastos extraordinarios			13. Ingresos extraordinarios		
15. Gastos y pdas. de ejerc. Anteriores	68,37	8.130,45	14. Ingresos y bfos. de otros ejercicios	0,00	21.027,38
IV. Resultados extraordinarios positivos	166.876,53	142.407,88	IV. Resultados extraordinarios negativos		
V. Resultados positivos antes de impuestos	91.635,58	93.937,09	V. Rdos. negativos antes de impuestos		
16. Impuestos de sociedades					
17. Otros impuestos					
VI. Excedente positivo del ejercicio (Ahorros)	91.635,58	93.937,09	VI. Excedente negativo del ejercicio (desahorro)		

Cuadro 4.6. Fuente: Elaboración Propia

CUENTA DE RESULTADOS DE ASPROMANIS DEL EJERCICIO 2002 POR ACTIVIDADES (PRIMER NIVEL DE DESAGREGACIÓN)

A. GASTOS	ACTIVIDADES PROPIAS		ACTIVIDADES MERCANTILES		TOTAL		B. INGRESOS		ACTIVIDADES PROPIAS		ACTIVIDADES MERCANTILES		TOTAL	
	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
1. Ayudas monetarias y otros														
a) Ayudas monetarias														
b) Gastos de captación de recursos	32.654,63	2.729,75												
c) Gastos por colaboraciones y egreso de gobierno														
Reintegro de ayudas														
2. Aprovechamientos	18.564,14	23.080,96	70.029,93	70.587,54										
3. Reducción exist. ptes.terminad. y en curso														
4. Gastos del personal	954.606,70	929.150,81	196.765,61	191.323,87										
a) Sueldos y salarios	614.184,26	570.471,96	10.564,90	11.335,75										
b) Seguros sociales	285.776,85	255.628,16	63.279,89	64.206,68										
5. Dotación amortización inmovilizado														
6. Otros gastos	195.853,63	153.179,28	29.596,64	26.492,31										
a) Servicios exteriores	2.038,92	-223,85	487,19	2.012,40										
b) Tributos														
c) Otros gastos de gestión corriente														
d) Dotación al fondo de reversión														
7. Variación de las provisiones de la actividad	0,00	1.122,02	0,00	6.155,41										
I. Rdos positivos de la Explotación		81.194,14												
8. Gastos financieros y asimilados														
a) Por deudas con entidades del grupo														
b) Por deudas con entidades asociadas	22.037,14	39.037,84	161,12	3.055,26										
c) Por deudas con terceros y gastos asimilados														
d) Pérdidas de inversiones financieras														
III. Resultados financieros positivos			1.211,53											
III. Resultados positivos de las actividades ordinarias		22.861,64												
11. Variaciones de las prov. de inmovilizado														
12. Pdas. del inmat., material y cart. Control														
14. Gastos extraordinarios	68,37	7.945,81	0,00	184,64										
15. Gastos y pdas. de ejerc. Anteriores														
IV. Resultados extraordinarios positivos	157.140,14	116.597,68	9.736,39	25.810,19										
V. Resultados positivos antes de impuestos	87.283,31	139.459,33	4.352,27											
16. Impuestos de sociedades														
17. Otros impuestos														
VI. Excedente positivo del ejercicio (Ahorros)	87.283,39	139.459,33	4.352,27											

Cuadro 4.7. Fuente: Elaboración Propia

Continuación cuadro 4.8.

B. INGRESOS	ACTIVIDADES PROPIAS												ACTIVIDADES MERCANTILES				TOTAL			
	RESIDENCIA GRAVEMENTE AFECTADOS				RESIDENCIA DE ADULTOS				CENTRO OCUPACIONAL				ACTIVIDADES ASOCIACIONALES				CENTROS ESPECIAL DE EMPLEO		TOTAL	
	Ejerc. 2002		Ejerc. 2001		Ejerc. 2002		Ejerc. 2001		Ejerc. 2002		Ejerc. 2001		Ejerc. 2002		Ejerc. 2001		Ejerc. 2002		Ejerc. 2001	
	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
1. Ingresos de la entidad	279.921,01	242.828,63	176.036,83	157.056,61	79.853,12	73.484,64	69.967,35	61.843,54										605.778,31	535.213,43	
a) Cuotas de usuarios y afiliados																				
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colab.																				
c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al rdo																				
d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados	722.294,53	708.601,88	226.186,84	224.459,94	407.995,68	418.895,24	11.245,36	29.350,61										1.367.722,41	1.381.307,67	
2. Ventas y otros ingresos actividad mercantil																				
3. Aumento existenc. pto. terminados y curso																				
4. Otros ingresos																				
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	285,44	360,43	21.600,00	18.030,25	1.570,35	8.733,10														
b) Subvenciones afectadas a la actividad mercantil																				
c) Exceso de provisiones de riesgos y gastos																				
5. Trabajos efectuados por entidad para inmovil.																				
I. Rdos. negativos de la Explotación			-15.411,80	-42.592,37	-82.943,63	-51.579,95												-6.595,65	-68.294,77	-7.100,63
8. Otros interés e ingresos asimilados																				
a) De entidades del grupo																				
b) De entidades asociadas																				
c) Otros intereses	1,12	28,45	3,65	248,37	1,41	109,59	964,09	318,93												
d) Bfos. en inversiones financieras																				
9. Diferencias positivas en cambio																				
II. Resultados financieros negativos	-458,87	-13.568,71																		
III. Rdos. negativos de las actividades ordinarias			-15.408,15	-42.344,00	-83.084,85	-51.744,64														
10. Bfos. enaj. inmov. inmat., material y cart. control					0,00	4.274,44														
11. Bfos. operaciones con obligaciones propias																				
12. Subv., donac. y legados de capital traspas. al rdo.	131.910,13	94.647,39	19.542,52	19.542,52	5.755,86	1.310,21														
13. Ingresos extraordinarios																				
14. Ingresos y bfos. de otros ejercicios		1.399,85		3.369,09																
IV Resultados extraordinarios negativos																				
V. Rdos. negativos antes de impuestos				-23.443,16	-77.397,36	-50.095,03														
VI. Excedente negativos del ejercicio (desahorro)				-23.443,16	-77.397,36	-50.095,03														

CUENTA DE RESULTADOS DE ASPROMANIS DEL EJERCICIO 2002 POR ACTIVIDADES Y CENTROS (TERCER NIVEL DE DESAGREGACIÓN)

A. GASTOS	ACTIVIDADES PROPIAS															
	RESIDENCIA GRAVEMENTE AFECTADOS		RESIDENCIA ADULTOS				CENTRO OCUPACIONALES				ACTIVIDADES ASOCIACIONALES		TOTAL			
	La Milagrosa		Asp. Industrial		Asp. Campiños		Asp. Industrial		Asp. Campiños		Asp. Campiños		Asociaciones		TOTAL	
	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
1. Ayudas monetarias y otros																
a) Ayudas monetarias																
b) Gastos de captación de recursos																
c) Gastos por colaboraciones y órgano gobierno																
d) Reintegros de ayudas																
2. Aprovisionamientos																
3. Reducc. Exist.pdtos.terminad. y en curso																
4. Gastos del personal																
a) Sueldos y salarios	466.378,40	449.771,28	142.779,37	145.520,35	35.184,27	39.640,37	257.817,96	249.188,59	52.446,10	45.030,22	0,00	0,00	0,00	954.606,70	929.150,81	
b) Seguros sociales	241.611,93	203.534,61	138.384,31	141.736,75	24.727,48	22.484,23	169.256,46	168.456,35	40.204,08	34.259,63	0,00	0,00	0,00	614.184,26	570.471,56	
5. Dotación amortización Inmovilizado	192.447,34	163.096,65	29.217,36	38.284,47	17.164,40	17.124,40	33.836,62	29.222,33	13.111,13	7.900,30	0,00	0,00	0,00	285.776,85	255.628,16	
6. Otros gastos																
a) Servicios exteriores	87.757,26	58.719,21	37.360,93	29.284,55	14.025,26	8.013,30	39.032,60	40.133,62	5.484,74	6.399,91	12.192,84	10.628,69	32,18	195.853,63	153.179,28	
b) Tributos	1.073,64	-901,49	353,60	0,00	37,89	50,76	190,05	309,79	351,46	277,16	32,18	39,93	0,00	2.038,82	-223,85	
c) Otros gastos de gestión corriente			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
d) Dotación al fondo de reversión																
7. Variación de provisiones de la actividad																
I. Rdos positivos de la Explotación	13.232,41	77.570,69												36.333,06	77.795,78	61.194,14
8. Gastos financieros y asimilados																
a) Por deudas con entidades del grupo																
b) Por deudas con entidades asociadas																
c) Por deudas con terceros y gastos asimilados	459,99	13.597,16	0,00	0,00	0,00	0,00	142,63	243,64	30,63	30,63	21.434,52	25.166,40	22.037,14	39.037,84		
d) Dotación al fondo de reversión																
II.Resultados financieros positivos			3,25	245,95	0,40	2,43			0,07							
III.Rdos. positivos de las actividades ordinarias	12.773,54	64.001,98												15.862,63	52.948,31	22.861,64
11.Variaciones provisiones de Inmovilizado																
12.Pdas. procedentes inm.inmat., material				4.010,78	0,00	0,00	0,00	3.334,02	68,37	601,01	0,00	0,00	0,00	68,37	7.945,81	
13.Pérdidas por obligaciones propias																
14.Gastos extraordinarios			5.859,87	1.849,09	13.682,65	17.051,75	4.445,66	940,42	1.241,83	709,19	0,00	0,00	0,00	157.140,14	116.597,68	
15.Gastos y pdas. de ejerc. Anteriores														15.862,63	52.948,31	87.283,31
IV. Resultados extraordinarios positivos																
V. Resultados positivos antes de impuestos	131.910,13	96.047,23														
16.Impuestos de sociedades	144.683,67	160.049,21														
17.Otros impuestos																
VI. Excedente positivo del ejercicio (Ahorros)	144.683,67	160.049,21												15.862,63	52.948,31	87.283,39
														15.862,63	52.948,31	139.459,33

Cuadro 4.9. Fuente: Elaboración Propia

Continuación del cuadro 4.9.

	ACTIVIDADES PROPIAS													
	RESIDENCIA GRAVEMENTE AFECTADOS		RESIDENCIA ADULTOS				CENTRO OCUPACIONALES				ACTIVIDADES ASOCIACIONALES		TOTAL	
	La Miraflores		Asp. Industrial		Asp. Campillibos		Asp. Industrial		Asp. Campillibos		Act. Asociacionales		TOTAL	
	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
B. INGRESOS														
1. Ingresos de la entidad														
a) Cuotas de usuarios y afiliados	279.921,01	242.828,63	133.022,74	121.137,11	43.014,09	35.919,50	72.661,37	66.930,52	7.191,75	6.554,13	69.967,35	61.843,54	605.778,31	535.213,43
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y cedab.														
c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al rdos.	722.294,53	708.601,88	184.725,39	184.344,83	41.461,45	40.115,11	351.925,88	363.302,46	56.069,80	55.592,78	11.245,36	29.350,61	1.367.722,41	1.381.307,67
d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	38.641,92	35.627,97	18.347,02	14.429,22	0,00	0,00	56.988,94	50.057,19
2. Ventas y otros Ing. de la actividad mercantil														
3. Aumento exist.pdts.terminados y en curso														
4. Otros Ingresos														
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	285,44	360,43	18.000,00	15.025,19	3.600,00	3.005,06	963,62	2.630,74	8.733,10				23.465,79	27.123,79
b) Subvenciones afectadas a la actividad mercantil														
c) Exceso de provisiones de riesgos y gastos														
5. Trabajos efectuados por la entidad para inmov.														
I. Rdos. negativos de la Explotación														
a) De entidades del grupo														
b) De entidades asociadas														
c) Otros intereses	1,12	28,45	3,25	245,95	0,40	2,43	1,34	105,89	0,07	3,70	964,09	318,93	970,27	705,34
d) Bfcs. en inversiones financieras														
II. Resultados financieros negativos	-458,87	-13.568,71												
a) De entidades del grupo														
b) De entidades asociadas														
c) Otros intereses														
d) Bfcs. en inversiones financieras														
III. Rdos. negativos actividades ordinarias														
a) De entidades del grupo														
b) De entidades asociadas														
c) Otros intereses														
d) Bfcs. en inversiones financieras														
IV. Resultados extraordinarios negativos														
a) De entidades del grupo														
b) De entidades asociadas														
c) Otros intereses														
d) Bfcs. en inversiones financieras														
V. Rdos. negativos antes de impuestos														
a) De entidades del grupo														
b) De entidades asociadas														
c) Otros intereses														
d) Bfcs. en inversiones financieras														
VI. Excedente negativos del ejercicio (desahorro)														

Continuación cuadro 4.9.

A. GASTOS	ACTIVIDADES MERCANTILES							
	CENTRO ESPECIAL DE EMPLEO				TOTAL			
	Aspr. Industrial		Aspr. Campillos		Ejerc. 2002		Ejerc. 2001	
	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
1. Ayudas monetarias y otros								
a) Ayudas monetarias								
b) Gastos de captación de recursos								
c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno								
d) Reintegros de ayudas								
2. Aprovisionamientos	70.029,93	70.667,54						70.029,93
3. Reducción de existencia de pdtos. tdos. y en curso								
4. Gastos del personal								
a) Sueldos y salarios	159.317,67	155.595,98	36.447,94	35.727,89				195.765,61
b) Seguros sociales	9.960,35	10.707,29	604,45	628,46				10.564,80
5. Dotación amortización Inmovilizado	58.396,67	60.792,37	4.883,22	3.416,30				63.279,89
6. Otros gastos								
a) Servicios exteriores	26.411,97	23.464,24	3.184,67	3.028,07				29.596,64
b) Tributos	487,19	2.012,40						487,19
c) Otros gastos de gestión corriente								
d) Dotación al fondo de reversión								
7. Variación de las provisiones de la actividad								
I. Rdos positivos de la Explotación	1.127,63							
8. Gastos financieros y asimilados								
a) Por deudas con entidades del grupo								
b) Por deudas con entidades asociadas								
c) Por deudas con terceros y gastos asimilados	153,76	2.990,73	7,36	64,53				161,12
d) Dotación al fondo de reversión								
II. Resultados financieros positivos	1.218,88							1.211,53
III. Resultados positivos de las actividades ordinarias	2.346,51							
11. Variaciones de las provisiones de inmovilizado								
12. Pdas. procedentes del inmov.mat., material y cart.control								
13. Pérdidas por obligaciones propias								
14. Gastos extraordinarios								
15. Gastos y pdas. de ejerc. Anteriores							184,64	184,64
IV. Resultados extraordinarios positivos	9.736,39	25.994,83						9.736,39
V. Resultados positivos antes de impuestos	12.082,90							4.352,27
16. Impuestos de sociedades								
17. Otros impuestos								
VI. Excedente positivo del ejercicio (Beneficios)	12.082,90							4.352,27

Continuación cuadro 4.9.

	ACTIVIDADES MERCANTILES							
	CENTRO ESPECIAL DE EMPLEO				TOTAL			
	Aspr. Industrial		Aspr. Campillos		Ejerc. 2001		Ejerc. 2002	
	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002
B. INGRESOS								
1. Ingresos de la entidad								
a) Cuotas de usuarios y afiliados								
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboradores								
c) Subv., donaciones y legados imputados al rdo.								
d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados								
2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil	252.161,74	197.425,34	5.258,89	8.728,32		257.420,63		206.153,65
3. Aumento de existencia de pdctos. terminados y en curso								
4. Otros ingresos								
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente	15.613,41	17.497,89	16.661,11	11.683,53		32.274,52		29.181,42
b) Subvenciones afectadas a la actividad mercantil	57.956,26	53.700,92	15.477,00	14.865,21		73.433,26		68.566,13
c) Exceso de provisiones de riesgos y gastos								
5. Trabajos efectuados por la entidad para el inmovilizado								
I. Rdos. negativos de la Explotación		-60.771,10	-7.723,28	-7.523,67		-6.595,65		-68.294,77
8. Otros interés e ingresos asimilados								
a) De entidades del grupo								
b) De entidades asociadas								
c) Otros intereses	1.372,64	13,10	0,01	4,51		1.372,65		17,60
d) Bfos. en inversiones financieras								
II. Resultados financieros negativos		-2.977,63	-7,35	-60,02		-3.037,65		
III. Resultados negativos de las actividades ordinarias		-63.748,73	-7.730,63	-7.583,69		-5.384,12		-71.332,42
10. Bfos. en enajenación de innov. inmat., material y cartera								
11. Beneficios por operaciones con obligaciones propias								
12. Subv., donaciones y legados de capital traspas. al rdo. ejerc.	9.736,39	9.736,40	0,00	0,00		9.736,39		9.736,40
13. Ingresos extraordinarios								
14. Ingresos y bfos. de otros ejercicios		16.258,44				0,00		16.258,44
IV Resultados extraordinarios negativos			0,00	-184,64		0,00		
V. Rdos. negativos antes de impuestos		-37.753,90	-7.730,63	-7.768,33		-45.522,23		
VI. Excedente negativos del ejercicio (Pérdidas)		-37.753,90	-7.730,63	-7.768,33		-45.522,23		

Por último, se recoge la Memoria económica donde se ha incluido, como ya se ha comentado con anterioridad, el Estado de Tesorería, la liquidación del presupuesto por programas del ejercicio, el presupuesto del ejercicio 2003 y los indicadores de gestión.

MEMORIA ECONÓMICA ASPROMANIS EJERCICIO 2002

1. Actividad de la entidad.

La Asociación Malagueña Pro Minusválidos Psíquicos, ASPROMANIS, se constituyó en 1964 con la finalidad de dedicar sus esfuerzos a la defensa, protección, reivindicación de derechos y prestación de servicios especializados a todas las personas con discapacidad psíquica, sin que la situación socioeconómica de las mismas determine o condicione sus posibilidades. Fue declarada entidad de utilidad pública por Resolución del Ministerio del Interior de fecha 20 de febrero de 1970.

Su ámbito de actuación es la provincia de Málaga y su sede social se encuentra en calle Ferreteros número cinco de la citada localidad. Actualmente, su misión principal es la mejora de la calidad de vida de estas personas, favoreciéndolas y ayudándolas en su vida laboral y en sus deseos y derechos a lograr una integración laboral, social y familia. Para ello, cuenta con seis programas de atención especializada, dos centros especiales de empleo y varios servicios asociativos, asistiendo en ellos a 251 usuarios.

2. Bases de presentación de las cuentas anuales.

a) Imagen fiel.

Las cuentas anuales se han preparado a partir de los registros de la Asociación, aplicándose los principios y criterios contables contenidos en la adaptación del plan general de contabilidad a las entidades sin ánimo de lucro, con el objeto de mostrar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de las actividades de la organización.

b) Principios contables.

Las cuentas anuales adjuntas se han preparado de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados. No existe ningún principio contable que, siendo significativo su efecto, se haya dejado de aplicar.

c) Comparación de la información.

Tras la entrada en vigor del euro en enero de 2002 como moneda única se han adaptado los saldos del año 2001 a esta moneda para una correcta comparación.

3. Excedente del ejercicio.

Tal y como se desprende de la cuenta de resultados de la asociación, el ejercicio económico 2002 se ha cerrado con un ahorro de 91.635,64 euros. La Junta Directiva propone a la Asamblea General la aplicación de resultados que aparece en el siguiente cuadro:

Base de reparto	Importe
Excedente del ejercicio	91.635,64
Distribución	Importe
A remanente	91.635,64

4. Normas de valoración.

Los criterios contables aplicados en relación con las diferentes partidas son las siguientes:

a) Inmovilizado material.

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material están valorados según el precio de adquisición, los bienes adquiridos a título gratuito se contabilizan por su valor venal en el momento de la donación. Los costes de ampliación, modernización o mejoras se registran como mayor valor del bien, sólo si incorporan un aumento de su capacidad o productividad o un

alargamiento de su vida útil. Los gastos de conservación y mantenimiento se imputan a la cuenta de resultados del ejercicio en que se incurren.

La amortización se realiza por el método lineal en función de la vida útil estimada de los respectivos bienes y los coeficientes anuales de amortización aplicados son los siguientes:

- Construcciones 5%
- Instalaciones técnicas 10%
- Maquinaria 10%
- Mobiliario 10%
- Equipo para el proceso de información..... 20%
- Elementos de transporte 20%

b) Existencias.

Las existencias de materia primas y otros aprovisionamientos se valoran a precio de adquisición y las de productos acabados al coste de producción.

c) Subvenciones y donaciones.

Las subvenciones o donaciones de capital no reintegrables se valoran por el importe concedido, imputándose a resultados de forma proporcional a la depreciación efectiva experimentada por los activos financiados con dichas subvenciones, salvo que se trate de activos no depreciables en cuyo caso se imputan al resultado del ejercicio en el que se produce la enajenación o baja en inventario de los mismos. Por su parte, las subvenciones o donaciones de explotación se abonan a resultados del ejercicio sobre la base de su devengo.

d) Deudas.

Las deudas se clasifican a corto o a largo plazo en función de su vencimiento contado a partir de la fecha de las cuentas anuales,

considerándose a corto plazo las inferiores a doce meses y a largo plazo las de vencimiento temporal superior.

Las deudas no comerciales, tanto a corto como a largo plazo, se registran por su valor de reembolso. Los intereses devengados en el ejercicio se consideran gastos financieros del ejercicio.

e) Impuesto sobre sociedades.

La asociación goza de una exención del Impuesto sobre Sociedades.

f) Ingresos y gastos.

Los ingresos y los gastos se imputan en función de la corriente real de bienes y servicios que representan y con independencia del momento en que se produce la corriente monetaria o financiera derivada de ellos. No obstante, siguiendo el principio de prudencia, únicamente se contabilizan los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio, en tanto que los riesgos o pérdidas previsibles, aún siendo eventuales, se contabilizan tan pronto son conocidos.

5. Inmovilizado material.

Los movimientos durante el ejercicio de las partidas de inmovilizado material han sido los expuestos en el cuadro siguiente:

Cuenta	Saldo al 01/01/02	Altas	Bajas	Saldos al 31/12/02
Terrenos y construcciones	4.401.929,70	1.664,19	0	4.403.593,89
Instalaciones técnicas y maquinaria	297.563,20	5.592,53	0	303.155,73
Otras instalaciones y mobiliario	336.919,31	3.472,35	0	340.391,66
Otro inmovilizado	147.662,95	1.759,08	0	149.422,03
Total	5.184.075,16	12.488,15	0	5.196.563,31

Asimismo, las variaciones de la amortización acumulada durante dicho período fueron:

Cuenta	Saldo al 01/01/02	Dotación	Bajas	Saldos al 31/12/02
Terrenos y construcciones	1.789.724,82	263.439,23	0	2.053.164,05
Instalaciones técnicas y maquinaria	253.581,95	30.580,25	0	284.162,20
Otras instalaciones y mobiliario	227.689,28	40.641,78	0	268.331,06
Otro inmovilizado	104.136,97	14.395,48	0	118.532,45
Total	2.375.133,01	349.056,74	0	2.724.189,76

6. Existencias.

Al cierre del ejercicio, el saldo en existencias estaba compuesto por materias primas y productos acabados elaborados en los centros ocupacionales y especiales de empleo, no existiendo sobre ellos ninguna restricción por garantías, pignoraciones, fianzas y otras razones análogas.

7. Usuarios y otros deudores de la actividad propia.

La partida más importante de este epígrafe corresponde a las cuotas de los usuarios pendientes de cobro, al cierre del ejercicio, en concepto de su participación en el coste de las plazas, al no estar cubiertas en su totalidad por los conciertos con la administración.

Cuenta	Saldo al 01/01/02	Aumentos	Disminuciones	Saldos al 31/12/02
Usuarios	18.621,99	499.089,46	494.518,27	23.193,18
Patrocinadores o donantes	5.814,10	276	6459,51	-369,41
Total	24.436,09			22.823,77

8. Fondos propios.

Los saldos y variaciones durante el ejercicio 2002 en las cuentas de fondos propios ofrecen el siguiente detalle:

Cuenta	Saldo al 01/01/02	Aumentos	Disminuciones	Saldo a 31/12/02
Fondo social	3.239.053,56			3.239.053,56
Reservas	24.519,61			24.519,61
Resultados negativos de ejercicios anteriores	-1.749.179,51			-1.749.179,51
Remanente	501.613,34	93.937,07	0	595.550,41
Excedente del ejercicio	88.843, 23	91.635,64	- 93.937,07	91.635,64
Total	2.104.850,22	180.478,87	- 93.937,07	2.201.579,72

9. Subvenciones, donaciones y legados.

El movimiento habido durante el ejercicio en las subvenciones, donaciones y legados en capital indicando la actividad a la que se asigna, el bien objeto de financiación y la entidad u organismo que la concedió, fueron los siguientes:

Actividades Propias				
Subvenciones en Capital	Saldo al 01/01/02	Aumentos	Disminuciones	Saldos al 31/12/02
Ministerio de Asuntos Sociales (construcción residencia Campillos)	33.462,36	0	13.682,65	19.779,71
Consejería de Asuntos Sociales (construcciones Centro Ocupacional Campillos)	6.104,74	0	1.310,20	4.794,54
Consejería de Asuntos Sociales (ampliación Residencia Adulto Aspromanis Industrial)	33.566,53	0	5.859,87	27.706,66

Consejería de Asuntos Sociales (ampliación y reforma residencia la Milagrosa)	169.437,33	0	42.359,33	127.078,00
Consejería Asuntos Sociales (equipamiento de la residencia la Milagrosa)	105.177,12	0	15.025,30	90.151,82
Fundación ONCE (ampliación y reforma residencia la Milagrosa)	469.991,47	0	74.525,50	395.465,97
Donación privada (Furgoneta del Centro Ocupacional Aspromanis Industrial)	22.228,26	0	4.445,26	17.782,60
Total subvenciones actividades propias	839.967,81	0	157.208,11	682.759,30
Actividades Mercantiles				
Subvenciones en Capital	Saldo al 01/01/02	Aumentos	Disminuciones	Saldos al 31/12/02
Consejería de Empleo, Desarrollo y Tecnología (autolavado de coches)	59.442,31	0	3.606,07	55.836,24
Fundación Once (autolavado de coches)	28.420,02	0	6.130,32	22.289,70
Total subvenciones actividades mercantiles	87.862,33	0	9.736,39	78.125,94
TOTAL SUBVENCIONES EN CAPITAL	927.830,14	0	166.944,5	760.885,24

Asimismo, el importe de las subvenciones a la explotación concedidas en el ejercicio 2002 a Aspromanis ha sido de 1.441.149,7 cuyo desglose se presenta a continuación:

Actividades Propias	
Subvenciones en Explotación	Importe
Instituto Andaluz de Servicios Sociales (conciertos plazas de usuarios en residencias y centros ocupacionales)	1.079.105,28
Fundación A. Asuntos sociales (conciertos o convenios plazas de usuarios en residencia gravemente afectados)	8.281,18
Instituto Andaluz de Servicios Sociales (subvención de mantenimiento de plazas de residencia gravemente afectados)	6.010,13
Diputación Provincial de Málaga (conciertos plazas de residencia gravemente afectados y residencia Aspromanis industrial)	253.080,95
Subvención curso Formación Programas Ocupacionales (centro ocupacional Aspromanis Industrial)	5.059,30
Cursos y programas FEAPS (FORCEM)	3.371,66
Donativos privados	12.813,97
Total subvención actividades propias	1.367.722,47
Actividades Mercantiles	
Subvenciones en Explotación	Importe
Consejería de Trabajo (Centros Especiales de Empleo)	73.160,65
Donativos privados	272,61
Total subvenciones actividades mercantiles	73.433,26
TOTAL	1.441.155,73

10. Deudas no derivadas de la actividad.

La Asociación presenta un préstamo concedido por Unicaja en fecha mayo de 2001 por importe de 240.404,84 euros, cuyo plazo de amortización se establece en ocho años. Al cierre del ejercicio la deuda pendiente asciende a 202.749,34 euros, venciendo durante el 2003 un importe de 24.401,89, a un tipo de interés variable del 5%.

11. Situación fiscal.

La Aspromanis goza de exención en el Impuesto sobre Sociedades por los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica.

12. Ingresos y gastos.

a) El detalle del epígrafe de aprovisionamiento es el siguiente:

	Actividades propias	Actividades mercantiles	TOTAL
Compras de materia prima	17.067,3	69.893,08	86.960,38
Devoluciones de compras	0	0	0
Variación de existencias	1.516,84	136,85	1.653,69
TOTAL	18.584,14	70.029,93	88.614,07

b) Las cargas sociales están compuestas por las cuotas de la Seguridad Social a cargo de la Asociación devengadas durante el ejercicio, así como los demás gastos de naturaleza social realizados por Aspromanis tales como comedores, vestuarios, formación, trasportes, etc.

	Actividades propias	Actividades mercantiles	TOTAL
Seguridad social	253.472,14	-11.886,24	241.585,9
Otras cargas sociales	360.712,12	22.451,04	383163,16
TOTAL	614.184,26	10.564,80	624.749,06

d) El importe neto de la cifra de negocios correspondiente a la actividad mercantil ha ascendido a 257.420,63 euros. El citado importe corresponde a las ventas efectuadas por los centros especiales de empleo dedicados a las construcciones metálicas de vallas, puertas, ventanas y mobiliario de parques y jardines, así como al lavado de coches y al engorde de aves.

Actividad Mercantil (CEE)	Importe neto de la cifra de negocio
Construcciones metálicas	191.277,03
Lavado de coches	60.884,71
Engorde de aves	5.258,89
TOTAL	257.420,63

El mercado geográfico donde se han producido las ventas anteriores ha sido la provincia de Málaga, efectuándose la producción de engorde de aves en Campillos y para el resto de las actividades en Málaga capital.

e) El número medio de personas empleadas durante el ejercicio ha sido el siguiente:

Categoría	Actividades Propias	Actividades mercantiles	Total
Dirección	4		4
Personal de atención directa -cuidadores-	45		45
Responsable del Servicio de supervisión	1		1
Personal del servicio doméstico	12		12
Personal de cocina	3		3
Personal técnico de apoyo -trabajadores sociales-	2		2
Personal de administración	3		3
Personal de atención directa -monitor taller-	14	2	16
Operarios taller -personas con discapacidad-		24	24
Vigilantes nocturnos	3		3
TOTAL	87	26	113

Clasificadas por actividades y centro fueron:

Categoría laboral	Residencia grave afectados	Residencia adulto Asprom. Industrial	Residencia adulto Asprom. Campillos	Centro Ocupac. Asprom. Industrial	Centro Ocupac. Asprom. Campillos	C.E.E. Asprom. Industrial	C.E.E. Asprom. Campillos	TOTAL
Dirección	1	1		1	1			4
Personal de atención directa - cuidadores-	30	7	3	3	2			45
Responsable del Servicio de supervisión	1							1
Personal del servicio doméstico	7	2	1	2				12
Personal de cocina	2	1						3
Personal técnico de apoyo - trabajadores sociales-				2				2
Personal de admón.		1		2				3
Personal de atención directa - monitor taller-	2			10	2	2		16
Operarios taller, personas con discapacidad						19	5	24
Vigilantes nocturnos	1			2				3
TOTAL	44	12	4	22	5	21	5	113

f) Los resultados extraordinarios corresponden principalmente a las subvenciones de capital transferidas al resultado del ejercicio en función de la amortización de los bienes subvencionados.

13. Otra información.

Los cargos de la Junta Directiva de la Asociación son gratuitos, por lo que no perciben remuneración o gratificación de ninguna clase. No existen anticipos o créditos concedidos a los miembros del órgano de gobierno, ni obligaciones contraídas en materia de pensiones. Durante el año 2002 ha habido dos nuevos miembros y una reelección dentro de la Junta Directiva.

14. Cuadro de financiación.

El cuadro de financiación correspondiente al ejercicio 2002, con los datos comparativos del año 2001 es el siguiente:

Aplicaciones	Ej. 2002	Ej. 2001	Orígenes	Ej. 2002	Ej. 2001
Recursos empleados en las operaciones			Recursos procedentes de las operaciones	273.747,48	284.262,99
Gastos de establecimiento y formalización de deudas			Aportaciones		
Adquisiciones de inmovilizado	12.488,18	84.676,78	Subvenciones, donaciones y legados de capital y otros	0	286.673,59
Reducciones del fondo social o dotación fundacional			Deudas a largo plazo	0	227.143,55
Cancelación o traspaso a corto plazo de deudas a largo plazo	27.401,85	24.394,21	Enajenación de inmovilizado	0	23.457,93
Provisiones para riesgos y gastos			Cancelación anticipada o traspaso de corto plazo de inmovilizaciones financieras		
TOTAL APLICACIONES	39.890,03	109.070,99	TOTAL ORÍGENES	273.747,48	821.538,06
EXCESO DE ORÍGENES SOBRE APLICACIONES (AUMENTO DE CAPITAL CIRCULANTE)	233.857,45	712.467,07	EXCESO DE APLICACIONES SOBRE ORÍGENES (DISMINUCIÓN DE CAPITAL CIRCULANTE)		

VARIACIÓN DE CAPITAL CIRCULANTE	EJERCICIO 2002		EJERCICIO 2001	
	AUMENTOS	DISMINUCIONES	AUMENTOS	DISMINUCIONES
Fundadores y otros por desembolsos exigidos				
Existencias				846,44
Deudores	9.720,42	690,07	73.761,12.	
Acreedores	51.478,06		151.640,61	
Inversiones financieras temporales				
Tesorería	173.349,04		487.911,78	
TOTAL	234.547,52	690,07	713.313,51	846,44
VARIACIONES DEL CAPITAL CIRCULANTE	233.857,45		712.467,07	

15. Estado de tesorería.

El estado de tesorería de la Asociación presenta el siguiente detalle:

ESTADO DE FLUJOS DE TESORERÍA (MÉTODO INDIRECTO)

CONCEPTOS	ACTIVIDAD PROPIA		ACTIVIDAD MERCANTIL		TOTAL	
	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001	Ejerc. 2002	Ejerc. 2001
AHORRO O BENEFICIO	87.283,37	139.459,33	4.352,27	-45.522,23	91.635,64	93.937,10
Más dotaciones amortizaciones y provisiones	285.776,85	255.628,16	63.279,89	64.208,68	349.056,74	319.836,84
Menos subvenciones traspasadas al resultado	-157.208,51	-115.500,11	-9.736,39	-9.736,40	-166.944,90	-125.236,51
Menos provisiones aplicadas	0,00		0,00			
CAPACIDAD DE AUTOFINANCIACIÓN	215.851,71	279.587,38	57.895,77	8.950,05	273.747,48	288.537,43
Menos plusvalía inmovilizado		-4.274,44				-4.274,44
Más minusvalía de inmovilizado						
RECURSOS GENERADOS	215.851,71	275.312,94	57.895,77	8.950,05	273.747,48	284.262,99
Menos aumentos saldos de existencias				-2.853,38		
Más disminuciones de saldos de existencias	553,22	3.699,83	136,85		690,07	846,45
Menos aumento de cuentas a cobrar			-29.753,14	-78.557,54		
Más disminuciones de cuentas a cobrar	20.032,72	4.796,42			-9.720,42	-73.761,12
Más aumento de cuentas a pagar						
Menos disminuciones de cuentas a pagar	-28.873,72	-270.190,16	-25.612,02	94.155,34	-54.485,74	-176.034,82
Más aumentos de ingresos anticipados						
Menos disminuciones de ingresos anticipados						
Menos aumentos de gastos anticipados						
Más disminuciones de gastos anticipados						
TESORERÍA DE OPERACIONES CORRIENTES	207.563,93	13.619,03	2.667,46	21.694,47	210.231,39	35.313,50
Más aportaciones de asociados al fondo social						
Más subvenciones de capital obtenidas		286.673,59		0,00		286.673,59
Más obtención de préstamos		227.143,55			0,00	227.143,55
Menos Amortización de préstamos	-24.394,21				-24.394,21	
Más ventas de inmovilizado		23.457,93			0,00	23.457,93
Menos compras de inmovilizado	-12.488,18	-84.054,74		-622,04	-12.488,18	-84.676,78
TESORERÍA GENER. DURANTE EL EJERCICIO	170.681,54	466.839,36	2.667,46	21.072,43	173.349,00	487.911,79
TESORERÍA AL PRINCIPIO DEL EJERCICIO	84.726,06	-382.113,30	25.528,97	4.456,55	110.255,03	-377.656,75
TESORERÍA AL CIERRE DEL EJERCICIO	255.407,60	84.726,06	28.196,43	25.528,98	283.604,03	110.255,04

Cuadro 4.10. Fuente: Elaboración Propia.

16. Liquidación del presupuesto del ejercicio 2002.

La liquidación efectuada del presupuesto del ejercicio detallada por actividades y centro, ha sido la siguiente:

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 2002

EPÍGRAFES	GASTOS PRESUPUESTARIOS		
PRESUPUESTO DE GASTOS			
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	PRESUPUESTO	REALIZACIONES	DESVIACIONES
A) GASTOS PRESUPUESTADOS			
1. Ayudas monetarias y otros:	0,00	0,00	0,00
a) Ayudas monetarias	0,00	0,00	0,00
b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno	3.500,00	32.654,63	-29.154,63
2. Consumo de explotación	91.310,00	88.614,07	2.695,93
3. Gasto de personal	1.669.740,00	1.775.121,37	-105.381,37
4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado	285.000,00	349.056,74	-64.056,74
5. Otros gastos	176.800,00	227.976,28	-51.176,28
6. Variación de las provisiones de la actividad y pdas. créditos incobrables	0,00	0,00	0,00
7. Gastos financieros y gastos asimilados	25.650,00	22.198,26	3.451,74
8. Gastos extraordinarios	0,00	68,37	-68,37
9. Impuestos sobre sociedades	0,00	0,00	0,00
TOTAL GASTOS DE OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	2.252.000,00	2.495.689,72	-243.689,72

EPÍGRAFES	INGRESOS PRESUPUESTARIOS		
PRESUPUESTO DE INGRESOS			
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	PRESUPUESTO	REALIZACIONES	DESVIACIONES
B) INGRESOS PRESUPUESTADOS			
1. Ingresos de la entidad por la actividad propia			
a) Cuotas de usuarios y afiliados	510.950,00	605.778,31	-94.828,31
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones	0,00	0,00	0,00
c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al rdo.	1.436.950,00	1.441.155,73	-4.205,73
2. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil	270.680,00	315.373,19	-44.693,19
3. Otros ingresos	57.050,00	55.730,31	1.319,69
3. Ingresos financieros	370,00	2.342,93	-1.972,93
4. Ingresos extraordinarios	166.944,90	166.944,90	0,00
TOTAL INGRESOS DE OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	2.442.944,90	2.587.325,37	-144.380,47

Cuadro 4.11. Fuente : Elaboración Propia.

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DEL EJERCICIO 2002 POR ACTIVIDADES (PRIMER NIVEL DE DESAGREGACIÓN)

EPIGRAFES	GASTOS PRESUPUESTARIOS ACTIVIDADES MERCANTILES											
	TOTAL ACTIVIDADES PROPIAS				TOTAL ACTIVIDADES MERCANTILES				TOTAL			
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.
A) GASTOS PRESUPUESTADOS												
1. Ayudas monetarias y otros:												
a) Ayudas monetarias	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno	3.500,00	32.654,63	-29.154,63	0,00	0,00	0,00	3.500,00	32.654,63	-29.154,63	0,00	0,00	0,00
2. Consumo de explotación	19.880,00	18.584,14	1.295,86	71.430,00	70.029,93	1.400,07	91.310,00	88.614,07	2.695,93	0,00	0,00	0,00
3. Gasto de personal	1.457.700,00	1.568.790,96	-111.090,96	212.040,00	206.330,41	5.709,59	1.669.740,00	1.775.121,37	-105.381,37	0,00	0,00	0,00
4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado	232.200,00	285.776,85	-53.576,85	52.800,00	63.279,89	-10.479,89	285.000,00	349.056,74	-64.056,74	0,00	0,00	0,00
5. Otros gastos	152.170,00	197.892,45	-45.722,45	24.630,00	30.083,83	-5.453,83	176.800,00	227.976,28	-51.176,28	0,00	0,00	0,00
6. Variación de las provisiones de la actividad y pdas.cri	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
7. Gastos financieros y gastos asimilados	24.550,00	22.037,14	2.512,86	1.100,00	161,12	938,88	25.650,00	22.198,26	3.451,74	0,00	0,00	0,00
8. Gastos extraordinarios	0,00	68,37	-68,37	0,00	0,00	0,00	0,00	68,37	-68,37	0,00	0,00	0,00
9. Impuestos sobre sociedades	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL GASTOS DE FUNCIONAMIENTO	1.890.000,00	2.125.804,54	-235.804,54	362.000,00	369.885,18	-7.885,18	2.252.000,00	2.495.689,72	-243.689,72			
	INGRESOS PRESUPUESTARIOS ACTIVIDADES MERCANTILES											
	TOTAL ACTIVIDADES PROPIAS				TOTAL ACTIVIDADES MERCANTILES				TOTAL			
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.
B) INGRESOS PRESUPUESTADOS												
1. Ingresos de la entidad por la actividad propia	510.950,00	605.778,31	-94.828,31	0,00	0,00	0,00	510.950,00	605.778,31	-94.828,31	0,00	0,00	0,00
a) Cuotas de usuarios y afiliados	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboradores	1.358.350,00	1.367.722,41	-9.372,41	78.600,00	73.433,26	5.166,74	1.436.950,00	1.441.155,67	-4.205,67	0,00	0,00	0,00
c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al	50.830,00	57.952,56	-7.122,56	219.850,00	257.420,63	-37.570,63	270.680,00	315.373,19	-44.693,19	0,00	0,00	0,00
2. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mer	26.600,00	23.455,79	3.144,21	30.450,00	32.274,52	-1.824,52	57.050,00	55.730,31	1.319,69	0,00	0,00	0,00
3. Otros ingresos	270,00	970,27	-700,27	100,00	1.372,65	-1.272,65	370,00	2.342,92	-1.972,92	0,00	0,00	0,00
3. Ingresos financieros	157.208,51	157.208,51	0,00	9.736,39	9.736,39	0,00	166.944,90	166.944,90	0,00	0,00	0,00	0,00
4. Ingresos extraordinarios	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL INGRESOS DE FUNCIONAMIENTO	2.104.208,51	2.213.087,85	-108.879,34	338.736,39	374.237,45	-35.501,06	2.442.944,90	2.587.325,30	-144.380,40			

Cuadro 4.12. Fuente: Elaboración Propia.

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO EJERCICIO 2002 POR ACTIVIDADES Y CENTROS
(TERCER NIVEL DE DESAGREGACIÓN)

EPI/GRAFES	GASTOS PRESUPUESTARIOS ACTIVIDADES PROPIAS													
	RESIDENCIA GRAVEMENTE AFECTADOS				RESIDENCIA DE ADULTOS				ASPROMANIS CAMPILLOS					
	LA MILAGROSA			DESVIAC.	ASPROMANIS INDUSTRIAL			DESVIAC.	ASPROMANIS CAMPILLOS			DESVIAC.		
PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO														
A) GASTOS PRESUPUESTADOS														
1. Ayudas monetarias y otros:														
a) Ayudas monetarias														
b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno														
2. Consumo de explotación														
3. Gasto de personal														
4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado														
5. Otros gastos														
6. Variación de las provisiones de la actividad y pda. créditos inco														
7. Gastos financieros y gastos asimilados														
8. Gastos extraordinarios														
9. Impuestos sobre sociedades														
TOTAL GASTOS DE FUNCIONAMIENTO	879.000,00	989.728,56	-110.728,56	335.000,00	348.096,17	-13.096,17	79.000,00	91.139,30	-12.139,30	91.139,30	-12.139,30	79.000,00	91.139,30	-12.139,30
EPI/GRAFES	INGRESOS PRESUPUESTARIOS ACTIVIDADES PROPIAS													
	RESIDENCIA GRAVEMENTE AFECTADOS				RESIDENCIA ADULTOS				ASPROMANIS CAMPILLOS					
	LA MILAGROSA			DESVIAC.	ASPROMANIS INDUSTRIAL			DESVIAC.	ASPROMANIS CAMPILLOS			DESVIAC.		
PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO														
B) INGRESOS PRESUPUESTADOS														
1. Ingresos de la entidad por la actividad propia														
a) Cuotas de usuarios y afiliados														
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colab.														
c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al rdo.														
2. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil														
3. Otros ingresos														
3. Ingresos financieros														
4. Ingresos extraordinarios														
TOTAL INGRESOS DE FUNCIONAMIENTO	1.058.910,13	1.134.412,23	-75.502,10	331.859,87	341.611,25	-9.751,38	92.682,65	101.758,59	-9.075,94	101.758,59	-9.075,94	92.682,65	101.758,59	-9.075,94

Cuadro 4.14. Fuente: Elaboración Propia.

Continúa cuadro 4.14

EPÍGRAFES	GASTOS PRESUPUESTARIOS ACTIVIDADES PROPIAS											
	CENTRO OCUPACIONAL						ACTIVIDADES ASOCIACIONALES					
	ASPRUMANIS INDUSTRIAL			ASPRUMANIS CAMPILLOS			ASPRUMANIS INDUSTRIAL			ASPRUMANIS CAMPILLOS		
	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO												
A) GASTOS PRESUPUESTADOS												
1. Ayudas monetarias y otros:												
a) Ayudas monetarias												
b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gob.												
2. Consumo de explotación	17.880,00	14.958,57	2.921,43	2.000,00	3.625,57	-1.625,57	3.500,00	32.654,63	-29.154,63	3.500,00	32.654,63	-29.154,63
3. Gasto de personal	399.400,00	427.074,42	-27.674,42	74.150,00	92.650,18	-18.500,18	0,00	18.584,14	0,00	19.880,00	18.584,14	1.295,86
4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado	24.000,00	33.836,62	-9.836,62	4.800,00	13.111,13	-8.311,13	0,00	1.568.790,96	0,00	1.457.700,00	1.568.790,96	-111.090,96
5. Otros gastos	29.420,00	39.222,65	-9.802,65	6.000,00	5.836,20	163,80	11.450,00	12.225,02	-775,02	232.200,00	285.776,85	-53.576,85
6. Variación de las provisiones de la actividad y podes.créc												
7. Gastos financieros y gastos asimilados	300,00	142,63	157,37	50,00	0,00	50,00	24.050,00	21.434,52	2.615,48	24.550,00	22.037,14	2.512,86
8. Gastos extraordinarios		0,00	0,00	0,00	68,37	-68,37	0,00	0,00	0,00	0,00	68,37	-68,37
9. Impuestos sobre sociedades		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL GASTOS DE FUNCIONAMIENTO	471.000,00	515.234,89	-44.234,89	87.000,00	115.291,45	-28.291,45	39.000,00	66.314,17	-27.314,17	1.890.000,00	2.125.804,54	-235.804,54
EPÍGRAFES	INGRESOS PRESUPUESTARIOS ACTIVIDADES PROPIAS											
PRESUPUESTO DE INGRESOS	CENTRO OCUPACIONAL						ACTIVIDADES ASOCIACIONALES					
	ASPRUMANIS INDUSTRIAL			ASPRUMANIS CAMPILLOS			ASPRUMANIS INDUSTRIAL			ASPRUMANIS CAMPILLOS		
	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.	PRESUP.	REALIZAC.	DESVIAC.
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO												
B) INGRESOS PRESUPUESTADOS												
1. Ingresos de la entidad por la actividad propia												
a) Cuotas de usuarios y afiliados	66.000,00	72.661,37	-6.661,37	6.400,00	7.191,75	-791,75	65.350,00	69.967,35	-4.617,35	0,00	0,00	0,00
b) Ingresos de usuarios y afiliados	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al r	355.100,00	351.925,88	3.174,12	49.600,00	56.069,80	-6.469,80	16.600,00	11.245,36	5.354,64	1.358.350,00	1.367.722,41	-9.372,41
2. Ventas y otros ingr. ordinarios de la activ.mercantil	44.850,00	39.605,54	5.244,46	5.980,00	18.347,02	-12.367,02	0,00	0,00	0,00	50.830,00	57.952,56	-7.122,56
3. Otros ingresos	5.000,00	1.570,35	3.429,65	0,00	0,00	0,00	26.600,00	23.455,79	3.144,21	270,00	970,27	-700,27
3. Ingresos financieros	50,00	1,34	48,66	20,00	0,07	19,93	50,00	964,09	-914,09	270,00	970,27	-700,27
4. Ingresos extraordinarios	4.445,66	4.445,66	0,00	1.310,20	1.310,20	0,00	0,00	0,00	0,00	157.208,51	157.208,51	0,00
TOTAL INGRESOS DE FUNCIONAMIENTO	475.445,66	470.210,14	5.235,52	63.310,20	82.918,84	-19.608,64	82.000,00	82.176,80	-176,80	2.104.208,51	2.213.087,95	-108.879,34

Continúa cuadro 4.14

EPIGRAFES	GASTOS PRESUPUESTARIOS ACTIVIDADES MERCANTILES											
	CENTRO ESPECIAL DE EMPLEO						TOTAL ACTIVIDADES MERCANTILES					
	ASPROMANIS INDUSTRIAL			ASPROMANIS CAMPILLOS			ASPROMANIS INDUSTRIAL			ASPROMANIS CAMPILLOS		
PRESUPUESTO	REALIZACIONES	DESVIACIONES	PRESUPUESTO	REALIZACIONES	DESVIACIONES	PRESUPUESTO	REALIZACIONES	DESVIACIONES	PRESUPUESTO	REALIZACIONES	DESVIACIONES	
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO												
A) GASTOS PRESUPUESTADOS												
1. Ayudas monetarias y otros:												
a) Ayudas monetarias												
b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno												
2. Consumo de explotación	71.430,00	70.029,93	1.400,07	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
3. Gasto de personal	175.820,00	169.278,02	6.541,98	36.220,00	37.052,39	-832,39	0,00	0,00	71.430,00	70.029,93	1.400,07	
4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado	48.000,00	58.396,67	-10.396,67	4.800,00	4.883,22	-83,22	4.800,00	4.883,22	212.040,00	206.330,41	5.709,59	
5. Otros gastos	21.700,00	26.899,16	-5.199,16	2.930,00	3.184,67	-254,67	2.930,00	3.184,67	52.800,00	63.279,89	-10.479,89	
6. Variación de las provisiones de la actividad y pasas.credito	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	24.630,00	30.083,83	-5.453,83	
7. Gastos financieros y gastos asimilados	1.050,00	153,76	896,24	50,00	7,36	42,64	50,00	7,36	1.100,00	161,12	938,88	
8. Gastos extraordinarios	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
9. Impuestos sobre sociedades	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
TOTAL GASTOS DE FUNCIONAMIENTO	318.000,00	324.767,64	-6.767,64	44.000,00	45.127,64	-1.127,64	44.000,00	45.127,64	362.000,00	369.885,18	-7.885,18	

EPIGRAFES	INGRESOS PRESUPUESTARIOS ACTIVIDADES MERCANTILES											
	CENTRO ESPECIAL DE EMPLEO						TOTAL ACTIVIDADES MERCANTILES					
	ASPROMANIS INDUSTRIAL			ASPROMANIS CAMPILLOS			ASPROMANIS INDUSTRIAL			ASPROMANIS CAMPILLOS		
PRESUPUESTO	REALIZACIONES	DESVIACIONES	PRESUPUESTO	REALIZACIONES	DESVIACIONES	PRESUPUESTO	REALIZACIONES	DESVIACIONES	PRESUPUESTO	REALIZACIONES	DESVIACIONES	
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO												
B) INGRESOS PRESUPUESTADOS												
1. Ingresos de la entidad por la actividad propia												
a) Cuotas de usuarios y afiliados	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboradores	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al resto	63.100,00	57.956,26	5.143,74	15.500,00	15.477,00	23,00	15.500,00	15.477,00	78.600,00	73.433,26	5.166,74	
2. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil	209.850,00	252.161,74	-42.311,74	10.000,00	5.258,89	4.741,11	10.000,00	5.258,89	219.850,00	257.420,63	-37.570,63	
3. Otros ingresos	18.000,00	15.613,41	2.386,59	12.450,00	16.661,11	-4.211,11	12.450,00	16.661,11	30.450,00	32.274,52	-1.824,52	
3. Ingresos financieros	50,00	1.372,64	-1.322,64	50,00	0,01	49,99	50,00	0,01	100,00	1.372,65	-1.272,65	
4. Ingresos extraordinarios	9.736,39	9.736,39	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9.736,39	9.736,39	0,00	
TOTAL INGRESOS DE FUNCIONAMIENTO	300.736,39	336.840,44	-36.104,05	38.000,00	37.397,01	602,99	38.000,00	37.397,01	338.736,39	374.237,45	-35.501,06	

17. Presupuesto del ejercicio 2003.

El presupuesto para el año 2003 aprobado en Junta General de socios con fecha diecinueve de diciembre de 2002 se detalla en el cuadro 4.15. Asimismo, en el cuadro 4.16 aparece desglosado entre actividades propias y mercantiles, mientras que en el cuadro 4.17 se detallan las distintas actividades que serán desarrolladas por la Asociación y, por último, el cuadro 4.18 discrimina entre los diferentes centros.

PRESUPUESTO DE ASPROMANIS PARA EL EJERCICIO 2003

EPIGRAFES	GASTOS PRESUPUESTARIOS AÑO 2003	GASTOS PRESUPUESTARIOS AÑO 2002
PRESUPUESTO DE GASTOS		
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO		
A) GASTOS PRESUPUESTADOS		
1. Ayudas monetarias y otros:		
a) Ayudas monetarias		
b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno		
2. Consumo de explotación	91.200,00	91.310,00
3. Gasto de personal	2.062.109,00	1.673.240,00
4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado	324.750,00	285.000,00
5. Otros gastos	235.930,00	176.800,00
6. Variación de las provisiones de la actividad y pdas. créditos incobrables		
7. Gastos financieros y gastos asimilados	21.011,00	25.650,00
8. Gastos extraordinarios		
9. Impuestos sobre sociedades		
TOTAL GASTOS DE OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	2.735.000,00	2.252.000,00
EPIGRAFES	INGRESOS	INGRESOS
PRESUPUESTO DE INGRESOS	PRESUPUESTARIOS AÑO	PRESUPUESTARIOS AÑO
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	2003	2002
B) INGRESOS PRESUPUESTADOS		
1. Ingresos de la entidad por la actividad propia		
a) Cuotas de usuarios y afiliados	605.830,00	510.950,00
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones		
c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado	1.552.320,00	1.436.950,00
2. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil	293.000,00	270.680,00
3. Otros ingresos	69.780,00	57.050,00
3. Ingresos financieros	2.070,00	370,00
4. Ingresos extraordinarios	166.944,90	166.944,90
TOTAL INGRESOS DE OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	2.689.944,90	2.442.944,90

Cuadro 4.15. Fuente: Elaboración Propia.

**PRESUPUESTO DE ASPROMANIS PARA EL EJERCICIO 2003 POR ACTIVIDADES
(PRIMER NIVEL DE DESAGREGACIÓN)**

EPÍGRAFES			
PRESUPUESTOS DE GASTOS	ACTIVIDAD PROPIA	ACTIVIDAD MERCANTIL	TOTAL
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	PRESUPUESTO	PRESUPUESTO	PRESUPUESTO
A) GASTOS PRESUPUESTADOS			
1. Ayudas monetarias y otros:			
a) Ayudas monetarias			
b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno			
2. Consumo de explotación	14.200,00	77.000,00	91.200,00
3. Gasto de personal	1.794.919,00	267.190,00	2.062.109,00
4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado	260.500,00	64.250,00	324.750,00
5. Otros gastos	200.540,00	35.390,00	235.930,00
6. Variac. de las prov. de la actividad y pdas. créditos incobrables			0,00
7. Gastos financieros y gastos asimilados	20.841,00	170,00	21.011,00
8. Gastos extraordinarios	0,00		0,00
9. Impuestos sobre sociedades	0,00		0,00
TOTAL GASTOS DE OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	2.291.000,00	444.000,00	2.735.000,00
EPÍGRAFES			
PRESUPUESTO DE INGRESOS	ACTIVIDAD PROPIA	ACTIVIDAD MERCANTIL	TOTAL
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	PRESUPUESTO	PRESUPUESTO	PRESUPUESTO
B) INGRESOS PRESUPUESTADOS			
1. Ingresos de la entidad por la actividad propia			
a) Cuotas de usuarios y afiliados	605.830,00		605.830,00
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones			-
c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado	1.479.490,00	72.830,00	1.552.320,00
2. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil	53.980,00	239.020,00	293.000,00
3. Otros ingresos	22.650,00	47.130,00	69.780,00
4. Ingresos financieros	2.050,00	20,00	2.070,00
4. Ingresos extraordinarios	157.208,51	9.736,39	166.944,90
TOTAL INGRESOS DE OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	2.321.208,51	368.736,39	2.689.944,90

Cuadro 4.16. Fuente: Elaboración Propia.

PRESUPUESTO DE ASPROMANIS PARA EL EJERCICIO 2003 POR ACTIVIDADES (SEGUNDO NIVEL DE DESAGREGACIÓN)

EPIGRAFES	ACTIVIDADES PROPIAS				ACTIVIDAD MERCANTIL		TOTAL
	RES.GRAVE. AFECTADOS	RESIDENCIA ADULTOS	CENTRO OCUPACIONAL	ACTIVIDADES ASOCIACIONALES	CENTRO ESPECIAL DE EMPLEO	PRESUPUESTO	
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	PRESUPUESTO	PRESUPUESTO	PRESUPUESTO	PRESUPUESTO	PRESUPUESTO	PRESUPUESTO	
A) GASTOS PRESUPUESTADOS							
1. Ayudas monetarias y otros:							
a) Ayudas monetarias	-						
b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno			14.200,00		77.000,00		91.200,00
2. Consumo de explotación	819.700,00	387.194,00	543.095,00	44.930,00	267.190,00		2.062.109,00
3. Gasto de personal	163.000,00	55.400,00	42.100,00	0,00	64.250,00		324.750,00
4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado	87.260,00	55.360,00	41.460,00	16.460,00	35.390,00		235.930,00
5. Otros gastos		0,00	0,00				
6. Variac. de las prov. de la actividad y pdas. créditos incoobrable	-	46,00	145,00	20.610,00	170,00		21.011,00
7. Gastos financieros y gastos asimilados	40,00	0,00	0,00				0,00
8. Gastos extraordinarios		0,00	0,00				0,00
9. Impuestos sobre sociedades		0,00	0,00				
TOTAL GASTOS DE OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	1.070.000,00	498.000,00	641.000,00	82.000,00	444.000,00	444.000,00	2.735.000,00
EPIGRAFES	ACTIVIDADES PROPIAS				ACTIVIDAD MERCANTIL		TOTAL
RES.GRAVE. AFECTADOS	RESIDENCIA ADULTOS	CENTRO OCUPACIONAL	ACTIVIDADES ASOCIACIONALES	CENTRO ESPECIAL DE EMPLEO	PRESUPUESTO	PRESUPUESTO	
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	PRESUPUESTO	PRESUPUESTO	PRESUPUESTO	PRESUPUESTO	PRESUPUESTO	PRESUPUESTO	
B) INGRESOS PRESUPUESTADOS							
1. Ingresos de la entidad por la actividad propia							
a) Cuotas de usuarios y afiliados	279.000,00	168.300,00	89.430,00	69.100,00			605.830,00
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones	-	0,00	0,00				
c) Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado	764.950,00	247.040,00	456.670,00	10.830,00	72.830,00		1.552.320,00
2. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil	0,00	0,00	53.980,00	0,00	239.020,00		293.000,00
3. Otros ingresos	40,00	21.640,00	900,00	70,00	47.130,00		69.780,00
4. Ingresos financieros	10,00	20,00	20,00	2.000,00	20,00		2.070,00
4. Ingresos extraordinarios	131.910,13	19.542,52	5.755,86	0,00	9.736,39		166.944,90
TOTAL INGRESOS DE OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	1.175.910,13	456.542,52	606.755,86	82.000,00	368.736,39	368.736,39	2.689.944,90

Cuadro 4.17. Fuente: Elaboración Propia.

PRESUPUESTO DE ASPROMANIS PARA EL EJERCICIO 2003 POR ACTIVIDADES Y CENTROS (TERCER NIVEL DE DESAGREGACIÓN)

EPIGRAFES	ACTIVIDADES PROPIAS						ACTIVIDADES MERCANTILES		TOTAL	
	RES.GRAVE. AFECTADOS	RESIDENCIA ADULTOS		CENTRO OCUPACIONAL		ACTIVIDADES ASOCIACIONALES		CENTRO ESPECIAL DE EMPLEO		
		LA MILLAGROSA	ASPRO. INDUSTRIAL	ASPRO. CAMPILLOS	ASPRO. INDUSTRIAL	ASPRO. CAMPILLOS	PRESUPUESTO	ASPRO. INDUSTRIAL		ASPRO. CAMPILLOS
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO										
A) GASTOS PRESUPUESTADOS										
1. Ayudas monetarias y otros:										
a) Ayudas monetarias										
b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno										
2. Consumo de explotación										
3. Gasto de personal										
4. Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado										
5. Otros gastos										
6. Venc. de las prov. de la actividad y p.das. créditos incl.										
7. Gastos financieros y gastos asimilados										
8. Gastos extraordinarios										
9. Impuestos sobre sociedades										
TOTAL GASTOS DE OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	1.070.000,00	397.000,00	101.000,00	530.000,00	111.000,00	82.000,00	398.000,00	46.000,00	2.735.000,00	

EPIGRAFES	ACTIVIDADES PROPIAS						ACTIVIDADES MERCANTILES		TOTAL	
	RES.GRAVE. AFECTADOS	RESIDENCIA ADULTOS		CENTRO OCUPACIONAL		ACTIVIDADES ASOCIACIONALES		CENTRO ESPECIAL DE EMPLEO		
		PRESUPUESTO	ASPRO. INDUSTRIAL	ASPRO. CAMPILLOS	ASPRO. INDUSTRIAL	ASPRO. CAMPILLOS	PRESUPUESTO	ASPRO. INDUSTRIAL		ASPRO. CAMPILLOS
OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO										
B) INGRESOS PRESUPUESTADOS										
1. Ingresos de la entidad por la actividad propia										
a) Cuotas de usuarios y afiliados										
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colab.										
c) Subvenciones, donaciones y legados imputados										
2. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad n										
3. Otros ingresos										
4. Ingresos financieros										
4. Ingresos extraordinarios										
TOTAL INGRESOS DE OPERACIONES DE FUNCIONAMIENTO	1.175.910,13	353.859,87	102.682,65	524.445,66	82.310,20	82.000,00	322.736,39	46.000,00	2.689.944,90	

Cuadro 4.18. Fuente: Elaboración Propia.

18. Indicadores de gestión.

Para la presentación de los indicadores de gestión, cuyo detalle se recoge a continuación, se ha utilizado las siguientes nomenclaturas para designar a los distintos centros:

R.G.A+U.D.: Residencia Gravemente Afectados y Unidad de Día.

R.A. A.I.: Residencia de Adultos Aspromanis Industrial.

R.A. A.C.: Residencia de Adultos Aspromanis Campillos.

C.O. A.I.: Centro Ocupacional Aspromanis Industrial.

C.O. A.C.: Centro Ocupacional Aspromanis Campillos.

C.E.E. A.I.: Centro Especial de Empleo Aspromanis Industrial.

C.E.E. A.C.: Centro Especial de Empleo Aspromanis Campillos.

INDICADORES OPERATIVOS

A) INDICADORES DE EFICACIA

Indicador: **Actividad realizada**
 Objetivo: Cumplir las previsiones
 Cálculo: $(N^{\circ} \text{ de usuarios del ejercicio} / N^{\circ} \text{ de usuarios previstos}) * 100$

Centros	Nº Atend	Nº Previsto	Eficac	Centros	Nº Atend	Nº Prev.	Eficac
R.G.A.+U.D.	81,80	85,00	96,24%	CEE AI	20,2	20	101,00%
RA AI	38,00	40,00	95,00%	CEE AC	5	5	100,00%
RA AC	10,40	12,00	86,67%				
CO AI	121,60	132,00	92,12%				
CO AC	17,60	22,00	80,00%				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	269,40	291,00	92,58%	Total Act. Mercantil	25,2	25	100,80%

Indicador: **Crecimiento de la actividad**
 Objetivo: Maximizar el número de usuarios
 Cálculo: $(N^{\circ} \text{ Atendidos en } 2002 - N^{\circ} \text{ Atendidos en } 2001) / N^{\circ} \text{ Atendidos en } 2001 * 100$

Centros	Atend 2002	Atend 2001	Eficac	Centros	Atend 2002	Atend 2001	Eficac
R.G.A.+U.D.	81,8	74,4	9,95%	CEE AI	20,2	21	-3,81%
RA AI	38	36,8	3,26%	CEE AC	5	5	0,00%
RA AC	10,4	10	4,00%				
CO AI	121,6	119,6	1,67%				
CO AC	17,6	17,6	0,00%				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	269,4	258,4	4,26%	Total Act. Mercantil	25,2	26	-3,08%

Indicador: **Grado de ocupación**
 Objetivo: Maximizar el número de plazas ocupadas
 Cálculo: $(N^{\circ} \text{ de estancias reales} / N^{\circ} \text{ de estancias máximas}) * 100$

Centros	Estancias	Est. Máx	Eficac	Centros	Estancias	Est. Máx	Eficac
R.G.A.+U.D.	24.650	26.015	94,75%	CEE AI	4.200	4.400	95,45%
RA AI	12.730	13.870	91,78%	CEE AC	1.000	1.100	90,91%
RA AC	3.630	4.015	90,41%				
CO AI	24.400	26.840	90,91%				
CO AC	3.600	3.960	90,91%				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	69.010	74.700	92,38%	Total Act. Mercantil	5.200	5.500	94,55%

Indicador: **Cuota de mercado**
 Objetivo: Maximizar el número usuarios cubiertos
 Cálculo: $(N^{\circ} \text{ de usuarios} / N^{\circ} \text{ usuarios potenciales de la zona}) * 100$

Centros	Usuarios	Potenc.(1)	Eficac	Centros	Usuarios	Potenc.	Eficac
R.G.A.+U.D.	81,8	520	16%	CEE AI	20,2	210	10%
RA AI	38	520	7%	CEE AC	5	8	63%
RA AC	10,4	9	116%				
CO AI	121,6	945	13%				
CO AC	17,6	36	49%				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	269	2.030	13%	Total Act. Mercantil	25	218	12%

(1) Cálculo realizado a partir del mapa de recursos realizado por ASPROMANIS.

Indicador:	Grado de cobertura óptima de la capacidad de los servicios						
Objetivo:	Cubrir el mayor N° de usuarios por servicio						
Cálculo:	(N° de usuarios atendidos por servicio/N° de usuarios óptimo por servicio)*100						
Centros	Us. Atend	Us Óptimos	Eficac	Centros	Us. Atend	U.Optim.	Eficac
R.G.A.+U.D.	81,8	75	109%	CEE AI	20,2	21	96%
RA AI	38	34	112%	CEE AC	5	5	100%
RA AC	10,4	11	95%				
CO AI	121,6	122	100%				
CO AC	17,6	22	80%				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	269	264	102%	Total Act. Mercantil	25	26	97%

Indicador:	Nivel de bajas						
Objetivo:	Minimizar las bajas y estudiar su causa						
Cálculo:	(N° de usuarios que han causado baja/N° total de usuarios)*100						
Centros	Bajas	Total Usuar.	Eficac	Centros	Bajas	T. Usuar.	Eficac
R.G.A.+U.D.	1	82	1%	CEE AI	3	21	14%
RA AI	0	38	0%	CEE AC	0	5	0%
RA AC	0	11	0%				
CO AI	1	122	0,82%				
CO AC	0	18	0%				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	2	271	1%	Total Act. Mercantil	3	26	12%

Indicador:	Crecimiento de ingresos						
Objetivo:	Maximizar los ingresos obtenidos						
Cálculo:	(Ingresos 2002-Ingresos 2001/Ingresos 2001)*100						
Centros	Ingr. 2002	Ingr.2001	Eficac	Centros	Ingr. 2002	Ingr. 2001	Eficac
R.G.A.+U.D.	1.134.412,23	1.047.866,63	108,26%	CEE AI	336.840,44	278.373,64	121,00%
RA AI	341.611,26	326.621,30	104,59%	CEE AC	37.397,01	35.281,56	106,00%
RA AC	101.758,59	87.579,04	116,19%				
CO AI	469.246,52	478.994,37	97,96%				
CO AC	82.918,90	77.890,09	106,46%				
Actividades Asociativ	82.176,80	52.948,31	155,20%				
Total Activ. Propia	2.212.124,30	2.071.899,75	106,77%	Total Act. Mercantil	374.237,45	313.655,20	119,31%

Indicador:	Reducción de los gastos						
Objetivo:	Minimizar los gastos						
Cálculo:	(Gastos 2002-Gastos 2001/Gastos 2001)*100						
Centros	Gastos 2002	Gastos 2001	Eficac	Centros	Gastos 2002	Gastos 2001	Eficac
R.G.A.+U.D.	989.728,56	887.811,26	111,48%	CEE AI	324.757,54	316.127,54	102,73%
RA AI	348.096,18	358.836,89	97,01%	CEE AC	45.127,64	43.049,89	104,83%
RA AC	91.139,30	83.943,97	108,57%				
CO AI	514.271,27	505.818,02	101,67%				
CO AC	115.291,45	101.124,15	114,01%				
Actividades Asociativ	66.314,17	38.564,78	171,96%				
Total Activ. Propia	2.124.840,93	1.976.099,06	107,53%	Total Act. Mercantil	369.885,18	359.177,43	102,98%

Indicador: **Porcentajes de ingresos destinados a la finalidad social**
 Objetivo: Destinar los máximos ingresos a las actividades propias
 Cálculo: $(\text{Ingresos destinados a los fines de la asociación} / \text{Ingresos totales}) * 100$
 $(\text{Gastos administrativos} / \text{Total Gastos}) * 100$

I.destinado al fin asoc.	Total ingresos	Eficac	G. administrativos	Total Gastos	Eficac
2.212.124,30	2.586.361,75	85,53%	228.523,50	2.494.726,11	9,16%

Indicador: **Grado de autonomía**
 Objetivo: Incrementar la autonomía con respecto al año anterior
 Cálculo: $(\text{Ingresos o rentas propias} / \text{Ingresos totales}) * 100$

Ingresos o rentas propias	Ingresos totales	Eficac
991.347,80	2.586.361,75	38,33%

Indicador: **Grado de subvenciones obtenidas**
 Objetivo: Obtener el máximo número de subvenciones solicitadas
 Cálculo: $(\text{Importe de subvenciones recibidas} / \text{Importe de subvenciones solicitadas}) * 100$

Subvenciones recibidas	Subv. Solicitadas	Eficac
1.428.069,10	2.765.669,98	51,64%

Indicador: **Grado de conciertos obtenidos**
 Objetivo: Obtener el máximo número de conciertos solicitados
 Cálculo: $(\text{Importe de conciertos recibidos} / \text{Importe de conciertos solicitados}) * 100$

Conciertos recibidos	Conciert.Solicitados	Eficac
1.332.186,23	1.287.817,25	103,45%

Del análisis conciso y global de los anteriores indicadores se deduce que la actividad de Aspromanis durante el año 2002 creció con respecto al año anterior en un 4,26%, realizándose un 92, 58% de las actividades propias previstas y la totalidad de las actividades mercantiles. El grado de ocupación de los servicios ofrecidos por la asociación ha ascendido a 92,38% de media en las actividades propias y a un 94,55% en las actividades mercantiles, por lo que en los años próximos se puede producir un incremento de su actividad, si bien en comparación con los medios materiales disponibles la ocupación se encontró por encima de la óptima en un 2% para poder llevar a cabo un

servicio adecuado. El nivel de bajas experimentado por los usuarios ha sido insignificante, lo que nos induce a pensar, en principio, en la satisfacción de los mismos, siendo la cuota de mercado de la organización en la provincia de Málaga dentro de su ámbito de actuación de un 13%. Por otro lado, los recursos allegados a la asociación ha crecido en un 6,77% y en un 19,31% en las actividades propias y mercantiles, respectivamente, aunque por su parte, los gastos también han experimentado un ascenso en un 7,53% y 2,98% en ambos grupos de actividades.

Del total de los ingresos obtenidos un 85,53% se han destinado a la realización del fin social de la entidad, representando los gastos de administración y gestión un 9,16% del total gastos. El grado de autonomía financiera que representa la asociación es del 38,33% de los ingresos. Asimismo, durante el ejercicio se han obtenido 51,64% de las subvenciones solicitadas y un 103,45 de conciertos.

B) INDICADORES DE EFICIENCIA

Indicador: **Eficiencia global**

Cálculo: (Valor de la producción en la actividad "n"/Coste de la actividad "n")

Centros	Prest.Activ.	Gastos 2002	Eficiencia	Centros	Prest.Activ.	Gastos 2002	Eficiencia
R.G.A.+U.D.	1.036.023,10	989.728,56	1,05	CEE AI	252.161,74	324.757,54	0,78
RA AI	305.525,10	348.096,18	0,88	CEE AC	5.258,89	45.127,64	0,12
RA AC	86.830,95	91.139,30	0,95				
CO AI	542.103,58	514.271,27	1,05				
CO AC	92.055,06	115.291,45	0,80				
Actividades Asociativ:	66.314,17	66.314,17	1,00				
Total Activ. Propia	2.128.851,96	2.124.840,93	1,00	Total Act. Mercantil	362.770,40	369.885,18	0,98

El valor de las prestaciones en la actividad "n" viene dado por el coste de la plaza fijado según la Consejería de Asuntos Sociales para los servicios que prestan los centros (BOE nº 24 de febrero de 2002). En el caso de los centros ocupacionales se le ha sumado el valor de las ventas de productos fabricados en sus talleres.

Indicador: **Eficiencia global**

Cálculo: Nº de usuarios en el ejercicio en la actividad "n" / Coste total de la actividad "n"

Centros	Nº de usuarios	Gastos 2002	Eficiencia	Centros	Nº usuarios	Gastos 2002	Eficiencia
R.G.A.+U.D.	81,80	989.728,56	0,000083	CEE AI	20,20	324.757,54	0,000062
RA AI	38,00	348.096,18	0,000109	CEE AC	5,00	45.127,64	0,000111
RA AC	10,40	91.139,30	0,000114				
CO AI	121,60	514.271,27	0,000236				
CO AC	17,60	115.291,45	0,000153				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	269,40	2.124.840,93	0,000127	Total Act. Mercantil	25,20	369.885,18	0,98100

Indicador: **Eficiencia global**

Cálculo: Coste total de la actividad "n" / Nº de usuarios en la actividad "n"

Centros	Gastos 2002	Nº usuarios	Eficiencia	Centros	Gastos 2002	Nº usuarios	Eficiencia
R.G.A.+U.D.	989.728,56	81,80	12.099,37	CEE AI	324.757,54	20,20	16.077,11
RA AI	348.096,18	38,00	9.160,43	CEE AC	45.127,64	5,00	9.025,53
RA AC	91.139,30	10,40	8.763,39				
CO AI	514.271,27	121,60	4.229,20				
CO AC	115.291,45	17,60	6.550,65				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	2.124.840,93	269,40	7.887,31	Total Act. Mercantil	369.885,18	25,20	0,98100

Indicador: **Eficiencia global**

Cálculo: Nº de días o horas destinadas a la actividad "n" / Coste total de la actividad

Centros	horas ejerc.	Gasto 2002	Eficiencia	Centros	horas ejerc.	Gastos 2002	Eficiencia
R.G.A.+U.D.	8.760	989.728,56	0,009	CEE AI	2.200	324.757,54	0,007
RA AI	8.760	348.096,18	0,025	CEE AC	1.980	45.127,64	0,044
RA AC	8.760	91.139,30	0,096				
CO AI	1.980	514.271,27	0,004				
CO AC	1.980	115.291,45	0,017				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	30.240	2.058.526,76	0,015	Total Act. Mercantil	4.180	369.885,18	0,011

Indicador: **Eficiencia global**
 Cálculo: Coste total de la actividad "n" / Horas destinadas a la actividad "n"

Centros	Gasto 2002	horas ejerc.	Eficiencia	Centros	Gastos 2002	horas ejerc.	Eficiencia
R.G.A.+U.D.	989.728,56	8.760	112,98	CEE AI	324.757,54	2.200	147,62
RA AI	348.096,18	8.760	39,74	CEE AC	45.127,64	1.980	22,79
RA AC	91.139,30	8.760	10,40				
CO AI	514.271,27	1.980	259,73				
CO AC	115.291,45	1.980	58,23				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	2.058.526,76	30.240	68,07	Total Act. Mercantil	369.885,18	4.180	88,49

Indicador: **Eficiencia del factor trabajo**
 Cálculo: N° de usuarios de la actividad "n" / Horas -hombre aplicadas a la actividad "n"

Centros	N° usuarios	Horas hombre	Eficiencia	Centros	N° usuarios	Horas hom.	Eficiencia
R.G.A.+U.D.	81,80	70.400	0,0012	CEE AI	20,20	33.600	0,0006
RA AI	38,00	19.200	0,0043	CEE AC	5,00	8.000	0,0006
RA AC	10,40	6.400	0,0059				
CO AI	121,60	35.200	0,0003				
CO AC	17,60	8.000	0,0152				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	269,40	139.200,00	0,0019	Total Act. Mercantil	25,20	41.600,00	0,0006

Indicador: **Eficiencia del factor trabajo**
 Cálculo: (N° de usuarios de la actividad "n"/Coste de personal de la actividad "n")

Centros	N° usuarios	Cost. Personal	Eficiencia	Centros	N° usuarios	Cost.Person.	Eficiencia
R.G.A.+U.D.	81,80	707.990,33	0,00012	CEE AI	20,20	169.278,02	0,00012
RA AI	38,00	281.164,28	0,00014	CEE AC	5,00	37.052,39	0,00013
RA AC	10,40	59.911,75	0,00017				
CO AI	121,60	427.074,42	0,00028				
CO AC	17,60	92.650,18	0,00019				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	269,40	1.568.790,96	0,00017	Total Act. Mercantil	25,20	206.330,41	0,00012

Indicador: **Eficiencia del factor trabajo**
 Cálculo: (N° de usuarios de la actividad "n"/N° de trabajadores asignados a la actividad "n")

Centros	N° usuarios	N° trabajad.	Eficiencia	Centros	N° usuarios	N° trabajad.	Eficiencia
R.G.A.+U.D.	81,80	44	1,86	CEE AI	20,20	21	0,96
RA AI	38,00	12	3,17	CEE AC	5,00	5	1,00
RA AC	10,40	4	2,60				
CO AI	121,60	22	5,53				
CO AC	17,60	5	3,52				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	269,40	87,00	3,10	Total Act. Mercantil	25,20	26,00	0,97

Indicador: **Eficiencia del factor trabajo**
 Cálculo: Valor de la producción en la actividad "n" / Horas hombre aplicadas a la actividad "n"

Centros	Valor producc.	Horas hombre	Eficiencia	Centros	Valor producc.	Horas hom.	Eficiencia
R.G.A.+U.D.	1.036.023,10	70.400	14,72	CEE AI	252.161,74	33.600	7,50
RA AI	305.525,10	19.200	15,91	CEE AC	5.258,89	8.000	0,66
RA AC	86.830,95	6.400	13,57				
CO AI	542.103,58	35.200	15,40				
CO AC	92.055,06	8.000	11,51				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	2.128.851,96	139.200,00	15,29	Total Act. Mercantil	362.770,40	41.600,00	8,72

PROPUESTA DE MEJORA AL MODELO NORMALIZADO DE INFORMACIÓN CONTABLE

Indicador: **Eficiencia del factor trabajo**

Cálculo: Valor de la producción en la actividad "n" / Coste de personal en la actividad "n"

Centros	Valor producc.	C. personal	Eficiencia	Centros	Valor producc.	C. personal	Eficiencia
R.G.A.+U.D.	1.036.023,10	707.990,33	1,46	CEE AI	252.161,74	169.278,02	1,49
RA AI	305.525,10	281.164,28	1,09	CEE AC	5.258,89	37.052,39	0,14
RA AC	86.830,95	59.911,75	1,45				
CO AI	542.103,58	427.074,42	1,27				
CO AC	92.055,06	92.650,18	0,99				
Actividades Asociativ	66.314,17						
Total Activ. Propia	2.128.851,96	1.568.790,96	1,36	Total Act. Mercantil	362.770,40	206.330,41	1,76

Indicador: **Eficiencia del factor trabajo**

Cálculo: Valor de la producción en la actividad "n" / N° de trabajadores en la actividad "n"

Centros	Valor produc.	N° trabajad.	Eficiencia	Centros	V. producc.	N° trabajad.	Eficiencia
R.G.A.+U.D.	1.036.023,10	44	23.545,98	CEE AI	252.161,74	21	12.007,70
RA AI	305.525,10	12	25.460,43	CEE AC	5.258,89	5	1.051,78
RA AC	86.830,95	4	21.707,74				
CO AI	542.103,58	22	24.641,07				
CO AC	92.055,06	5	18.411,01				
Actividades Asociativ	66.314,17						
Total Activ. Propia	2.128.851,96	87,00	24.469,56	Total Act. Mercantil	362.770,40	26,00	13.952,71

Indicador: **Eficiencia del inmovilizado**

Cálculo: N° de usuario en la actividad "n" / Coste del inmovilizado en la actividad "n"

Centros	N° usuarios	C.inmoviliz.	Eficiencia	Centros	N° usuarios	C.inmov.	Eficiencia
R.G.A.+U.D.	81,80	192.447,34	0,00043	CEE AI	20,20	58.396,67	0,0003
RA AI	38,00	29.217,36	0,00130	CEE AC	5,00	4.883,22	0,0010
RA AC	10,40	17.164,40	0,00061				
CO AI	121,60	33.836,62	0,00359				
CO AC	17,60	13.111,13	0,00134				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	269,40	285.776,85	0,00094	Total Act. Mercantil	25,20	63.279,89	0,0004

Indicador: **Eficiencia del inmovilizado**

Cálculo: Valor de la producción de la actividad "n" / Coste del inmovilizado en la actividad "n"

Centros	Valor producc.	C.inmovilizado	Eficiencia	Centros	Valor producc.	C.inmov.	Eficiencia
R.G.A.+U.D.	1.036.023,10	192.447,34	5,38	CEE AI	252.161,74	58.396,67	4,32
RA AI	305.525,10	29.217,36	10,46	CEE AC	5.258,89	4.883,22	1,08
RA AC	86.830,95	17.164,40	5,06				
CO AI	542.103,58	33.836,62	16,02				
CO AC	92.055,06	13.111,13	7,02				
Actividades Asociativ	66.314,17						
Total Activ. Propia	2.128.851,96	285.776,85	7,45	Total Act. Mercantil	362.770,40	63.279,89	5,73

Indicador: **Eficiencia de los materiales**

Cálculo: N° de usuarios de la actividad o servicio "n" / Coste de los materiales consumidos en la actividad "n"

Centros	N° usuarios	C.materiales	Eficiencia	Centros	N° usuarios	C.mater.	Eficiencia
CO AI	121,60	14.958,57	0,0081	CEE AI	20,20	70.029,93	0,0003
CO AC	17,60	3.625,57	0,0049				
Total Activ. Propia	139,20	18.584,14	0,0075	Total Act. Mercantil	20,20	70.029,93	0,0003

CAPÍTULO 4Indicador: **Eficiencia de los materiales**

Cálculo: Valor de la producción de la actividad o servicio "n" /Coste de los materiales consumidos en la actividad "n"

Centros	Nº usuarios	C.materiales	Eficiencia	Centros	Nº usuarios	C.mater.	Eficiencia
CO AI	542.103,58	14.958,57	36,24	CEE AI	252.161,74	70.029,93	3,60
CO AC	92.055,06	3.625,57	25,39				
Total Activ. Propia	634.158,64	18.584,14	34,12	Total Act. Mercantil	252.161,74	70.029,93	3,60

Indicador: **Eficiencia de otros gastos**

Cálculo: Nº de usuarios de la actividad o servicio "n" / Importe de otros gastos necesarios para llevar a cabo la actividad "n"

Centros	Nº usuarios	Imp.otros gast.	Eficiencia	Centros	Nº usuarios	Imp.otros gast.	Eficiencia
R.G.A.+U.D.	81,80	88.830,90	0,0009	CEE AI	20,20	26.899,16	0,0008
RA AI	38,00	37.714,53	0,0010	CEE AC	5,00	3.184,67	0,0016
RA AC	10,40	14.063,15	0,0007				
CO AI	121,60	39.222,65	0,0031				
CO AC	17,60	5.836,20	0,0030				
Actividades Asociativas		12.225,02					
Total Activ. Propia	269,40	197.892,45	0,0014	Total Act. Mercantil	25,20	30.083,83	0,0008

Indicador: **Eficiencia de otros gastos**

Cálculo: Valor de la producción de la actividad "n" / Importe de otros gastos necesarios para llevar a cabo la actividad "n"

Centros	Valor producc.	Imp.otros gast.	Eficiencia	Centros	Valor producc.	Imp.otros gast.	Eficiencia
R.G.A.+U.D.	1.036.023,10	88.830,90	11,66	CEE AI	252.161,74	26.899,16	9,37
RA AI	305.525,10	37.714,53	8,10	CEE AC	5.258,89	3.184,67	1,65
RA AC	86.830,95	14.063,15	6,17				
CO AI	542.103,58	39.222,65	13,82				
CO AC	92.055,06	5.836,20	15,77				
Actividades Asociativ	66.314,17	12.225,02					
Total Activ. Propia	2.128.851,96	197.892,45	10,76	Total Act. Mercantil	362.770,40	30.083,83	12,06

Dado que para evaluar la eficiencia alcanzada por una asociación es necesaria la existencia de referentes internos o externos y debido a que nos encontramos en el primer año de aplicación de los indicadores en Aspromanis y que tampoco existen antecedentes de su aplicación en otras entidades con similares servicios, no estamos en condiciones de extraer conclusiones acertadas relativas a este tributo que, en otras circunstancias, no conllevaría ninguna dificultad. Asimismo, debemos manifestar que algunos de los indicadores empleados pueden ser de más fácil comprensión si su presentación en las Cuentas Anuales se produce a la inversa, es decir, inputs o recursos aplicados y outputs o producción o servicios ofrecidos, por tanto, consideramos que deberá ser evaluada y tenida en cuenta dicha opción.

C) INDICADORES DE ECONOMÍA

Inputs: **Recursos humanos**
 Indicador: **Indicador global de economía**
 Cálculo: Coste real del personal / Coste presupuestado del personal

Centros	Coste real	C. previsto	Economía	Centros	Coste real	C. previsto	Economía
R.G.A.+U.D.	707.990,33	647.950	1,09	CEE AI	169.278,02	175.820	0,96
RA AI	281.164,28	279.900	1,00	CEE AC	37.052,39	36.220	1,02
RA AC	59.911,75	56.300	1,06				
CO AI	427.074,42	399.400	1,07				
CO AC	92.650,18	74.150	1,25				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	1.568.790,96	1.457.700,00	1,08	Total Act. Mercantil	206.330,41	212.040,00	0,97

Inputs: **Recursos humanos**
 Indicador: **Indicador de economía del precio de adquisición**
 Cálculo: Coste de personal del ejercicio / Promedio de personal empleado en el ejercicio

Centros	C.personal	Nº trabajad.	Economía	Centros	C.personal	Nº trabajad.	Economía
R.G.A.+U.D.	707.990,33	44	16.090,69	CEE AI	169.278,02	21	8.060,86
RA AI	281.164,28	12	23.430,36	CEE AC	37.052,39	5	7.410,48
RA AC	59.911,75	4	14.977,94				
CO AI	427.074,42	22	19.412,47				
CO AC	92.650,18	5	18.530,04				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	1.568.790,96	87,00	18.032,08	Total Act. Mercantil	206.330,41	26,00	7.935,79

Inputs: **Recursos humanos**
 Indicador: **Indicador de economía de la cantidad física**
 Cálculo: Nº de horas reales de personal en la actividad "n" / Nº de horas previstas en la actividad "n"

Centros	Nº h. reales	Nº h. previs	Economía	Centros	Nº h. reales	Nº h. previs	Economía
R.G.A.+U.D.	59.557,00	70.400	0,85	CEE AI	22.393,00	33.600	0,67
RA AI	15.413,00	19.200	0,80	CEE AC	8.000,00	8.000	1,00
RA AC	4.636,00	6.400	0,72				
CO AI	34.689,00	35.200	0,99				
CO AC	7.314,00	8.000	0,91				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	121.609,00	139.200,00	0,87	Total Act. Mercantil	30.393,00	41.600,00	0,73

Inputs: **Recursos humanos**
 Indicador: **Indicador de economía de la cantidad física**
 Cálculo: Nº de trabajadores que presta la actividad "n" X Nº de horas de cada uno de los trabajadores durante el ejercicio en la actividad "n"

Centros	Nº trabajadores	Horas(1)	Economía	Centros	Nº trabajadores	Horas trabajo	Economía
R.G.A.+U.D.	44	1353,57	59.557,00	CEE AI	21	1066,33	22.393,0
RA AI	12	1284,42	15.413,00	CEE AC	5	1600	8.000,00
RA AC	4	1159,00	4.636,00				
CO AI	22	1576,77	34.689,00				
CO AC	5	1462,80	7.314,00				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	87	6836,56	121.609,00	Total Act. Mercantil	26	2.666,33	30.393,0

(1) Nº de horas por termino medio de cada trabajador

CAPÍTULO 4

Inputs: **Inmovilizado**
 Indicador: **Indicador global de economía**
 Cálculo: Coste real de inmovilizado en la actividad "n" / Coste presupuestado de inmovilizado en la actividad "n"

Centros	C. real	C. previsto	Economía	Centros	C. real	C. previsto	Economía
R.G.A.+U.D.	192.447,34	165.000,00	1,17	CEE AI	58.396,67	48.000,00	1,22
RA AI	29.217,36	24.000,00	1,22	CEE AC	4.883,22	4.800,00	1,02
RA AC	17.164,40	14.400,00	1,19				
CO AI	33.836,62	24.000,00	1,41				
CO AC	13.111,13	4.800,00	2,73				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	285.776,85	232.200,00	1,23	Total Act. Mercantil	63.279,89	52.800,00	1,20

Inputs: **Inmovilizado**
 Indicador: **Indicador de economía en precio de adquisición**
 Cálculo: Importe gastado en la adquisición del inmovilizado en la actividad "n" / Nº de inmovilizado adquirido en la actividad "n"

Centros	I. Inmovilizado	Nº de inmov	Economía	Centros	I. Inmovilizado	Nº de inmov	Economía
R.G.A.+U.D. (Mobili	1.686,22	62	27,20	CEE AI	0,00	0	0,00
R.G.A.+U.D. (Otro in	1.759,08	2	879,54	CEE AC	0,00	0	0,00
RA AI (Instalac y mac	1.091,72	1	1.091,72				
RA AC (Instalac. y mæ	1.770,82	1	1.770,82				
RA AC (mobiliario)	1.009,69	1	1.009,69				
CO AI (Construcc.)	1.664,22	1	1.664,22				
CO AI (Instalac y maq	2.730,00	2	1.365,00				
CO AI (Mobiliario)	776,43	1	776,43				
Total Activ. Propia	12.488,18	71	175,89	Total Act. Mercantil	0,00	0,00	0,00

Inputs: **Inmovilizado**
 Indicador: **Indicador de economía de cantidad física**
 Cálculo: Horas-maquina utilizadas en el ejercicio en la actividad "n" / Horas maquina posibles en el ejercicio con el inmovilizado existente en la actividad "n"

Centros	H.maq.reales	H.Mq. Posible	Economía	Centros	H.maq.reales	H.m.posible	Economía
CO AI				CEE AI	11.270	20.800	0,54
CO AC				CEE AC			
Total Activ. Propia				Total Act. Mercantil	11.270,00	20.800,00	0,54

Inputs: **Materiales**
 Indicador: **Indicador global de economía**
 Cálculo: Coste real de materiales en la actividad "n" / Coste presupuestado de materiales en la actividad "n"

Centros	C.real mat.	C. prev. Mat	Economía	Centros	C.materiales	C. prev. Mat	Economía
CO AI	14.958,57	17.880,00	0,84	CEE AI	70.029,93	71.430,00	0,98
CO AC	3.625,57	2.000,00	1,81				
Total Activ. Propia	18.584,14	19.880,00	0,93	Total Act. Mercantil	70.029,93	71.430,00	0,98

Inputs: **Otros gastos**
 Indicador: **Indicador global de economía**
 Cálculo: **Importe real de otros gastos en la actividad "n" / Importe presupuestado de otros gastos en la actividad "n"**

Centros	I. real otros g.	I. prev. otros g.	Economía	Centros	I. real otros g.	I. prev.	Economía
R.G.A.+U.D.	88.830,90	66.000,00	1,35	CEE AI	26.899,16	21.700,00	1,24
RA AI	37.714,53	31.050,00	1,21	CEE AC	3.184,67	2.930,00	1,09
RA AC	14.063,15	8.250,00	1,70				
CO AI	39.222,65	29.420,00	1,33				
CO AC	5.836,20	6.000,00	0,97				
Actividades Asociativ	12.225,02	11.450,00	1,07				
Total Activ. Propia	197.892,45	152.170,00	1,30	Total Act. Mercantil	30.083,83	24.630,00	1,22

Aunque existen indicadores de economía aplicados en nuestro trabajo que su interpretación está condicionada a la existencia de un referente, podemos extraer como conclusiones generales las siguientes:

- El coste real del personal se ha incrementado en un 8% sobre la previsiones en las actividades propias, disminuyendo en un 3% en las actividades mercantiles, asimismo esto se ve perjudicado porque las horas de actividades reales alcanzadas durante el año 2002 han sido un 87% de las previsiones en las actividades propias y un 73% en las actividades mercantiles, lo cual denota el absentismo sufrido por la asociación. El coste medio del personal en las actividades propias asciende a 18.032,08 euros al año, siendo el de las actividades mercantiles de 7.935,79 euros; no obstante, con dichos datos y sin una comparación con un referente, no podemos sacar conclusiones sobre la adecuacidad de sus cifras.
- El coste del inmovilizado también ha sido superior al presupuestado para el año 2002 en un 23% y en un 20% en las actividades propias y mercantiles, respectivamente. Las maquinarias asignadas a las actividades mercantiles están siendo utilizada en un 54% de su capacidad.
- El coste de los materiales ha sido inferior al presupuestado en un 3% de media entre ambas actividades.

- Y, finalmente el importe de otro gasto ha sido un 30% superior al presupuestado para el ejercicio en las actividades propias de la asociación y un 22% para las actividades de naturaleza mercantil.

INDICADORES FINANCIEROS

A) INDICADORES DE SOLVENCIA

Indicador: **Ratio de solvencia**

Cálculo: Activo circulante / Pasivo Circulante

Centros	A. Circulante	P. Circulante	Solvencia	Centros	A. Circulante	P. Circulante	Solvencia
R.G.A.+U.D.	226.879,83	28.060,40	8,09	CEE AI	140.638,99	18.286,49	7,69
RA AI	103.119,87	7.283,99	14,16	CEE AC	9.777,07	-610,96	-16,00
RA AC	12.796,85	3.924,89	3,26				
CO AI	135.717,18	21.041,04	6,45				
CO AC	19.029,27	3.091,08	6,16				
Actividades Asocia	140.314,10	41.757,37	3,36				
Total Activ. Propia	637.857,10	105.158,77	6,07	Total Act.Mercar	150.416,06	17.675,53	8,51

Indicador: **Coefficiente de Tesorería**

Cálculo: (Disponible+Realizable Cierto)/ Exigible a corto

Centros	Disp.+R.Cierto	Exig. a corto	C. Tesorería	Centros	Disp.+R.Cierto	Exig. a corto	C. Tesorería
R.G.A.+U.D.	226.879,83	28.060,40	8,09	CEE AI	137.149,21	18.286,49	7,50
RA AI	103.119,87	7.283,99	14,16	CEE AC	9.777,07	-610,96	-16,00
RA AC	12.796,85	3.924,89	3,26				
CO AI	125.072,98	21.041,04	5,94				
CO AC	12.876,11	3.091,08	4,17				
Actividades Asocia	140.314,10	41.757,37	3,36				
Total Activ. Propia	621.059,74	105.158,77	5,91	Total Act.Mercar	146.926,28	17.675,53	8,31

Indicador: **Coefficiente de disponibilidad ordinaria**

Cálculo: Disponible/Exigible a corto plazo

Centros	Disponible	Ex. a corto	Disp.ordinar.	Centros	Disponible	Ex. a corto	Disp.ordinar.
R.G.A.+U.D.	17.329,70	28.060,40	0,62	CEE AI	23.092,50	18.286,49	1,26
RA AI	24.327,32	7.283,99	3,34	CEE AC	5.103,97	-610,96	-8,35
RA AC	4.728,99	3.924,89	1,20				
CO AI	15.507,40	21.041,04	0,74				
CO AC	4.235,28	3.091,08	1,37				
Actividades Asocia	189.278,91	41.757,37	4,53				
Total Activ. Propia	255.407,60	105.158,77	2,43	Total Act.Mercar	28.196,47	17.675,53	1,60

Indicador: **Coefficiente de disponibilidad inmediata**

Cálculo: Disponible/ Exigible inmediato

Centros	Disponible	E. inmediato	Disp.Inmed.	Centros	Disponible	E. inmediato	Disp.Inmed.
R.G.A.+U.D.	17.329,70	26.994,51	0,64	CEE AI	23.092,50	8.702,08	2,65
RA AI	24.327,32	8.052,87	3,02	CEE AC	5.103,97	192,90	26,46
RA AC	4.728,99	3.924,89	1,20				
CO AI	15.507,40	17.618,43	0,88				
CO AC	4.235,28	3.091,08	1,37				
Actividades Asocia	189.278,91	12.047,97	15,71				
Total Activ. Propia	255.407,60	71.729,75	3,56	Total Act.Mercar	28.196,47	8.894,98	3,17

Los ratios de solvencia expuestos anteriormente denotan la gran capacidad de liquidez de la organización y, por tanto, su capacidad para hacer frente a los pagos contraídos con terceros a corto plazo. De este modo y desde un punto de vista general, el ratio de solvencia nos muestra que por cada euro que debe Aspromanis tiene 6 euros en las actividades propias y 8,51 euros en las actividades mercantiles para hacer frente a su devolución. No obstante, si no tenemos en cuenta las existencias, las cuales podrían vender y cobrar y, en muchos casos ceder al usuario de forma gratuita debido a su carácter no lucrativo, el coeficiente de solvencia no se ve apenas afectado –actividad propia 5,91 y actividades mercantiles 8,31- , dado que el nivel de existencias que mantiene la organización es muy bajo.

Asimismo, si queremos un análisis más estricto y comparamos el disponible o dinero en efectivo con el exigible a corto plazo, se presenta un valor de 2,43 para las actividades propias y un 1,60 para las mercantiles, valores que consideramos más que adecuados para no tener problemas de tesorería y, finalmente el coeficiente de disponibilidad inmediata nos denota que la organización analizada conjuntamente puede hacer frente a sus pagos inmediatos sin ningún tipo de problema al alcanzar valores superiores a 3.

B) INDICADORES DE ENDEUDAMIENTO

Indicador: **Coficiente de recursos propios**
 Cálculo: Recursos no exigible/ Pasivo total

Centros	R. no exigible	Pasivo Total	C.Recursos propios		R. no exigible	Pasivo Total	C.R. propios
R.G.A.+U.D.	1.694.706,85	1.648.223,44	1,03	CEE AI	271.919,26	449.210,00	0,61
RA AI	561.310,94	438.324,72	1,28	CEE AC	53.659,21	54.925,22	0,98
RA AC	65.400,19	53.888,99	1,21				
CO AI	244.484,45	379.766,41	0,64				
CO AC	-68.447,19	95.993,91	-0,71				
Actividades Asocia	139.431,25	140.314,02	0,99				
Total Activ. Propia	2.636.886,49	2.756.511,49	0,96	Total Act.Mercai	325.578,47	504.135,22	0,65

Indicador: **Ratios de activos subvencionados o donados**
 Cálculo: Subvenciones o donaciones de capital/ Inmovilizado neto

Centros	Subv. Capital	Inmovi. Neto	R. Act.subv.	Centros	Inmovi. Neto	Subv.capital	R. Act. subv.
R.G.A.+U.D.	612.695,79	1.441.343,61	0,43	CEE AI	308.571,01	78.125,94	3,95
RA AI	27.706,66	335.204,85	0,08	CEE AC	45.148,15	0,00	
RA AC	19.779,71	41.092,14	0,48				
CO AI	17.782,60	244.049,15	0,07				
CO AC	4.794,54	76.964,64	0,06				
Actividades Asocia	0,00	0,00	0,00				
Total Activ. Propia	682.759,30	2.138.654,39	0,32	Total Act.Mercai	353.719,16	78.125,94	0,22

Indicador: **Coficiente de endeudamiento**
 Cálculo: Exigible total/Pasivo total

Centros	Exigible total	Pasivo total	C.endeudamiento		Exigible total	Pasivo total	C.endeud.
R.G.A.+U.D.	-46.483,41	1.648.223,44	-0,03	CEE AI	177.290,74	449.210,00	0,39
RA AI	-122.986,22	438.324,72	-0,28	CEE AC	1.266,01	54.925,22	0,02
RA AC	-11.511,20	53.888,99	-0,21				
CO AI	135.281,96	379.766,41	0,36				
CO AC	164.441,10	95.993,91	1,71				
Actividades Asocia	882,77	140.314,02	0,01				
Total Activ. Propia	119.625,00	2.756.511,49	0,04	Total Act.Mercai	178.556,75	504.135,22	0,35

Indicador: **Autonomía financiera**
 Cálculo: Pasivo no exigible/ Pasivo exigible

Centros	P.no exigible	P.exigible	Aut. Financ.	Centros	P. no exigible	P.exigible	Aut. Financ.
R.G.A.+U.D.	1.694.706,85	-46.483,41	-36,46	CEE AI	271.919,26	177.290,74	1,53
RA AI	561.310,94	-122.986,22	-4,56	CEE AC	53.659,21	1.266,01	42,38
RA AC	65.400,19	-11.511,20	-5,68				
CO AI	244.484,45	135.281,96	1,81				
CO AC	-68.447,19	164.441,10	-0,42				
Actividades Asocia	139.431,25	882,77	157,95				
Total Activ. Propia	2.636.886,49	119.625,00	22,04	Total Act.Mercai	325.578,47	178.556,75	1,82

CAPÍTULO 4

Indicador: **Coefficiente de calidad de la deuda**

Cálculo: Exigible a corto/exigible total

Centros	Ex. a corto	Exigible total	C. Calidad	Centros	Ex. a corto	Exigible total	C. Calidad
R.G.A.+U.D.	28.060,40	-46.483,41	-0,60	CEE AI	18.286,49	177.290,74	0,10
RA AI	7.283,99	-122.986,22	-0,06	CEE AC	-610,96	1.266,01	-0,48
RA AC	3.924,89	-11.511,20	-0,34				
CO AI	21.041,04	135.281,96	0,16				
CO AC	3.091,08	164.441,10	0,02				
Actividades Asocia	41.757,37	882,77	47,30				
Total Activ. Propia	105.158,77	119.625,00	0,88	Total Act.Merca	17.675,53	178.556,75	0,10

Indicador: **Capacidad devolución**

Cálculo: (Ahorro del ejercicio + Amortización ejer.)/Capitales a devolver en el ejercicio

	Ahorro+Amortizac	Capitales a devolver	C. de devolución
Total Asocia.	440.692,32	27.401,89	16,08

Indicador: **Coefficiente de Gastos financieros**

Cálculo: Gastos financieros del ejercicio/ Ingresos del ejercicio

Centros	G. financieros	I. del ejercicio	C. Gast.Financ	Centros	G. financieros	I del ejercicio	C.Gast. Finc
R.G.A.+U.D.	459,99	1.002.502,09	0,0005	CEE AI	153,76	327.104,05	0,0005
RA AI	0,00	335.751,38	0,0000	CEE AC	7,36	37.397,01	0,0002
RA AC	0,00	88.075,94	0,0000				
CO AI	142,63	465.763,14	0,0003				
CO AC	0,00	81.608,64	0,0000				
Actividades Asocia	21.434,52	82.176,80	0,2608				
Total Activ. Propia	22.037,14	2.055.877,99	0,0107	Total Act.Merca	161,12	364.501,06	0,0004

Como fácilmente cabe deducir del análisis de los anteriores indicadores se desprende que el 96% de los recursos aplicados en las actividades propias por Aspromanis es no exigible, así como el 65% de los recursos aplicados en las actividades mercantiles, en consecuencia, tan sólo el 4% de los recursos de las actividades propias son externos – deudas a corto o a largo plazo- y el 35% de los recursos en las actividades mercantiles. Por tanto, la autonomía financiera que presenta la entidad es importante. Dentro de los recursos no exigible se encuentra las subvenciones y donaciones en capital, las cuales constituyen una fuente importante de financiación para la organización, de este modo, el 32% y el 22% de los activos fijos de las actividades propias y mercantiles, respectivamente, se encuentran financiado de esta forma.

Asimismo, el 88% de la deuda en las actividades propias es a corto plazo lo que indica una calidad baja, no obstante dado que la misma representa un importe muy pequeño, el 4% de los recursos utilizados por la asociación, su efecto sobre la financiación de la entidad es casi nula. Igualmente, la calidad de la deuda en las actividades mercantiles es del 10% lo que implica que el 90% de la deuda en estas actividades es a largo plazo denotando una calidad más que adecuada en la deuda. Por otra parte, la capacidad de la devolución financiera es del 16,08, lo que representa que Aspromanis obtuvo durante el ejercicio unos recursos 16 veces superiores a la deuda financiera que tiene que hacer frente. Y, finalmente, los gastos financieros de Aspromanis representan el 1% de los ingresos en las actividades propias y el 0,04% de los ingresos en las actividades mercantiles, lo cual se estima como correcto.

C) INDICADORES DE ROTACIÓN

Indicador: **Indicador promedio de días de cobros**
 Cálculo: (Asociados+deudores+ clientes)/ Ingresos*360

Centros	Deudores	Ingresos	días de cobros	Centros	Deudores	Ingresos	días cobros
R.G.A.+U.D.	190.656,89	1.002.502,10	68,47	CEE AI	114.056,71	327.104,05	125,53
RA AI	58.910,86	335.751,38	63,17	CEE AC	4.673,10	37.397,00	44,99
RA AC	8.067,86	88.075,94	32,98				
CO AI	89.629,94	464.800,86	69,42				
CO AC	8.758,51	81.608,64	38,64				
Actividades Asociat	11.136,39	82.176,80	48,79				
Total Activ. Propia	367.160,45	2.054.915,72	64,32	Total Act.Mercar	118.729,81	364.501,05	117,26

Indicador: **Indicador promedio de días de pagos**
 Cálculo: ((Proveedores+Acreeedores+ Beneficiarios)/Compras + Ayudas otorgadas)*360

Centros	Oblig. Pagos	Compras	días de pagos	Centros	Oblig. Pagos	Compras	días de pagos
R.G.A.+U.D.	28.060,40	797.281,22	12,67	CEE AI	18.286,49	266.207	24,73
RA AI	7.283,99	318.878,81	8,22	CEE AC	610,96	40.244	5,47
RA AC	3.924,89	73.974,90	19,10				
CO AI	21.041,04	481.398,27	15,73				
CO AC	3.091,08	102.111,95	10,90				
Actividades Asociat	14.355,48	66.314,17	77,93				
Total Activ. Propia	77.756,88	1.839.959,32	15,21	Total Act.Mercar	18.897,45	306.451,53	22,20

Indicador: **Rotación de stocks**

Cálculo: $\frac{\text{Costes de las mercaderías vendidas o entregadas a beneficiarios}}{\text{Existencias totales}}$

Centros	C. Mercad.	Exist. totales	Rotaciones	Centros	C. Mercad.	Exist. Totales	Rotaciones
R.G.A.+U.D.				CEE AI	252.161,74	3.489,78	72,26
RA AI				CEE AC			
RA AC							
CO AI	39.605,54	10.644,20	3,72				
CO AC	18.347,02	6.153,16	2,98				
Actividades Asociativas							
Total Activ. Propia	57.952,56	16.797,36	3,45	Total Act.Mercar	252.161,74	3.489,78	72,26

Aspromanis tarda de media en cobrar a sus deudores 64,32 días en las actividades propias, alcanzando los 117,26 días en las actividades mercantiles. Por su parte, la organización tarda, como media, en pagar a sus proveedores y acreedores 15 días en las actividades propias y 22 en las actividades mercantiles. Las rotaciones que sufren el stock en las actividades propia son de 3,45 veces al año, lo que supone que la permanencia media de los stocks en almacén es de 104 días. Asimismo, las rotaciones del almacén de las mercaderías destinadas a las actividades mercantiles es de 72, 26 veces, dando lugar a que los productos permanecen en los almacenes una media de cinco días.

INDICADORES SOCIALES**A) INDICADORES RELATIVOS A LOS ASOCIADOS**

Indicador:	Índice de asociados
Cálculo:	Nº medio de asociados en el período
	Nº medio de socios
	1600 Asociados

	Antigüedad o fidelización de los socios		
Cálculo:	Suma de nº de años de antigüedad de los socios/ Nº de socios del ejercicio		
	Suma nº años antigüedad	Nº de socios	Antigüedad de los socios
	27.600	1600	17,25 años

Indicador:	Crecimiento de los socios		
Cálculo:	$((\text{N}^\circ \text{ de socios periodo actual} - \text{N}^\circ \text{ de socios periodo anterior}) / \text{N}^\circ \text{ de socios periodo anterior}) * 100$		
	Nº de socios perid. actual	Nº socios perid.anterior	Crecimiento socios
	1600	1836	-12,85%

Indicador:	Captación por referencia		
Cálculo:	$(\text{N}^\circ \text{ de socios que vienen por referencia de otros socios en el ejercicio} / \text{N}^\circ \text{ de socios nuevos en el ejercicio}) * 100$		
	Nº de socios presentados	Nº de socios nuevos	% de capt.referencia
	12	27	44,44%

Indicador:	Independencia de los socios (socios afectados)		
Cálculo:	$(\text{N}^\circ \text{ de socios afectados con el fin o misión} / \text{N}^\circ \text{ de socios totales}) * 100$		
	Nº de socios afectados	Nº de socios totales	% de socios afectados
	182	1600	11,38%

Indicador: **Independencia de los socios (socios usuarios)**
 Cálculo: $(\text{N}^\circ \text{ de socios afectados con el fin o misión} / \text{N}^\circ \text{ de socios totales}) * 100$

Nº de socios usuarios	Nº de socios totales	% de socios afectados
163	1600	10,19%

Indicador: **Participación de los socios**
 Cálculo: $(\text{N}^\circ \text{ de socios que participan activamente en la asociación} / \text{N}^\circ \text{ de socios totales}) * 100$

Nº de socios activos	Nº de socios totales	% participación de los socios
30	1600	1,88%

Indicador: **Antigüedad de los miembros de la junta directiva**
 Cálculo: $\text{N}^\circ \text{ de años por termino medio de los cargos directivos}$

Suma de nº de años en la junta directiva de cada miembro/ nº de miembros		Antigüedad media de los miembros	
Años	nº miembros		
134	16	8,38	años

Indicador: **Funcionamiento de los órganos de gobierno**
 Cálculo: $\text{N}^\circ \text{ de reuniones de la asamblea general de socios durante el ejercicio}$
 $\text{N}^\circ \text{ de reuniones de la junta directiva durante el ejercicio}$

Nº de reuniones de la asamblea general	Nº de reuniones de la junta directiva
2 reuniones	23 reuniones

Indicador: **Independencia de la junta directiva (nº de miembros afectados)**
 Cálculo: $\text{N}^\circ \text{ de miembros de la junta afectados con el fin de la asociación} / \text{N}^\circ \text{ de miembros totales}$

Nº de miembros afectados	nº de miembros	% de directivos afectados
13	16	81,25%

Indicador: **Independencia de la junta directiva (nº de miembros con familiares usuarios)**

Cálculo: $\text{N}^\circ \text{ de miembros de la junta con familiares usuarios de la asociación} / \text{N}^\circ \text{ de miembros totales}$

Nº miembros con familiares usuarios	nº de miembros	% de directivos afectados
9	16	56,25%

Aspromanis cuenta actualmente con 1600 socios con una antigüedad media en la organización de 17,25 años lo que constata su fidelización, si bien su número disminuyó durante el ejercicio en un 12,85% debido a la puesta al día de sus listados. También es de destacar que su participación activa en la asociación es muy baja, alcanzando a menos de un 2% de ellos. Asimismo, el 44,44% de los socios son captados por referencias de otros miembros de la asociación, siendo la mayoría de los socios el 88,62%, personas no afectadas directamente con las problemáticas de los usuarios y, sólo el 10,19% de ellos son socios y usuarios de los servicios que se prestan.

Por su parte, la antigüedad media de los miembros de la Junta de Directiva asciende a 8,38 años, estando afectados directamente por la misión el 81,25% de ellos, si bien sólo el 56,25% de los miembros tienen familiares usuarios de los servicios que se prestan. Durante el año 2002 dicho órgano directivo se reunió en veintitrés ocasiones.

B) INDICADORES RELATIVOS A LOS USUARIOS

Indicador: **Índice de usuarios**

Cálculo: N° medio por usuario por servicio o tipología

Centros	n° medio de usuario	Centros	n° medio de usuario
R.G.A.+U.D.	81,80	CEE AI	20,20
RA AI	38,00	CEE AC	5,00
RA AC	10,40		
CO AI	121,60		
CO AC	17,60		
Actividades Asociativas			
Total Act. Propia	269,40	T. Act. Mercantil	25,20

Indicador: **Crecimiento de los usuarios**

Cálculo: $((N^{\circ} \text{ de socios periodo actual} - N^{\circ} \text{ de socios periodo anterior}) / N^{\circ} \text{ de socios periodo anterior}) * 100$

N° de usuarios periodo actual	N° usuarios perd. anterior	Crecimiento socios
294,6	284,4	3,59%

Indicador: **Antigüedad de los usuarios o fidelización**

Cálculo: Suma de años de antigüedad de los usuarios / N° de usuarios del periodo

Antigüedad de los usuarios	n° de usuarios	Años antigüedad por termino medio
2.700,76	251	10,76 años

Indicador: **Tipología de usuarios**

Cálculo: Suma de edad de los usuarios / N° de usuarios
N° de mujeres / N° total de usuarios

Edad media	% de mujeres
36,11	31%

El número de usuario medio de Aspromanis durante el 2002 fue de 269,40 personas en las actividades propias y de 25,20 personas en las actividades mercantiles, produciéndose un crecimiento del 3,59% durante el ejercicio. El perfil característico de los beneficiarios de los servicios es hombre, dado que representa el 79% de los usuarios y de una edad media de 36,11 años; la permanencia por término medio en la organización de los usuarios asciende a 10,76 años.

C) INDICADORES RELATIVOS A LOS EMPLEADOS

Indicador: **Índice de personal contratado**
 Cálculo: N° medio de personal contratado

Centros	n° medio de personal contratado	Centros	n° medio personal
R.G.A.+U.D.	44	CEE AI	21
RA AI	12	CEE AC	5
RA AC	4		
CO AI	22		
CO AC	5		
Actividades Asociativas			
Total Actividad Propia	87	Total Actividad	26

Indicador: **Crecimiento de la plantilla**
 Cálculo: $(\text{N}^\circ \text{ medio de personal contratado en el periodo actual} - \text{N}^\circ \text{ de personal contratado en el periodo anterior} / \text{N}^\circ \text{ de personal contratado en el periodo anterior}) * 100$

Centros	2002	2001	% crecimiento	Centros	2002	2001	% crecim.
R.G.A.+U.D.	44	43	2,33%	CEE AI	21	22	-4,55%
RA AI	12	12	0,00%	CEE AC	5	5	0,00%
RA AC	4	4	0,00%				
CO AI	22	20	10,00%				
CO AC	5	5	0,00%				
Actividades Asociativas		1	-100,00%				
Total Actividad Pr	87	85	2,35%	Total Actividad	26	27	-3,70%

Indicador: **Antigüedad de la plantilla**
 Cálculo: Sumatorio del n° de año de antigüedad por persona contratada / n° de personas contratada por periodo

Centros	Suma años	N° personal	Antigüedad	Suma de años Personal	Antigüedad
R.G.A.+U.D.	308,09	44	7,00	CEE AI 211,21	21 10,06
RA AI	125,25	12	10,44	CEE AC 95,00	5 19,00
RA AC	12,67	4	3,17		
CO AI	191,00	22	8,68		
CO AC	27,00	5	5,40		
Actividades Asociativas					
Total Act. Propia	664,01	87	7,63	T. Act. Mercan 306,21	26 11,78

Indicador: **Tipología de los contratos**Cálculo: $(\text{N}^\circ \text{ de contratos indefinidos} / \text{N}^\circ \text{ total de contratos}) * 100$

Centros	Nº indefinidos	Nº de contratos	% contratos indefinidos	Nº indefin	Nº cont.	% indefinidos
R.G.A.+U.D.	34	44	77,27%	CEE AI	16	21
RA AI	10	12	83,33%	CEE AC	5	5
RA AC	2	4	50,00%			
CO AI	17	22	77,27%			
CO AC	4	5	80,00%			
Act. Asociativas						
Total Act. Propia	67	87	77,01%	Total Act. Mer	21	26

Indicador: **Rotación de los empleados**Cálculo: $\text{N}^\circ \text{ nuevo de empleados} / \text{Promedio de empleados}$

Altas	Pr. de empleados	Rotaciones
122	113	1,08

Indicador: **Formación**Cálculo: $\text{Horas de formación} / \text{Promedio de empleados}$

Horas de formación	Empleados	Horas de formación media
1.210	113	10,71

El número medio de empleados durante el ejercicio alcanza los 87 individuos en las actividades propias y a 26 individuos en las mercantiles, experimentando un crecimiento la plantilla durante el año 2002 del 2,35% en las primeras y en las segundas se redujo en un trabajador. Asimismo, las rotaciones anuales asciende al 19% de los empleados y la antigüedad media es de 7,63 años y 11,78 años en las actividades propias y mercantiles, respectivamente; representando los contratos indefinidos un 77,01% del total en las actividades relacionadas con la misión de la entidad y un 80,72% en las mercantiles. La asociación dedicó por término medio 10,71 horas en formación de empleados.

D) INDICADORES RELATIVOS A LA PARTICIPACIÓN DE LA ASOCIACIÓN

Indicador:	Afiliación a otras entidades
Cálculo:	Nº de entidades a la que la asociación pertenece
	Nº de entidades a las que se están afiliadas
	4,00

Indicador:	Participación en otras entidades
Cálculo:	Nº de entidades con las que colabora en un proyecto
	Nº de entidades con las que se colabora
	0

Indicador:	Participación de otras entidades en la asociación
Cálculo:	Nº de organismo que participan en la asociación
	Nº de organismos que participan en la asociación
	0

Indicador:	Participación en foros profesionales
Cálculo:	Nº de eventos a los que se ha asistido
	Nº de eventos a los que se ha asistido
	16 foros profesionales

Indicador:	Participación en estudios
Cálculo:	Nº de colaboraciones con universidades o estudios realizados
	Nº de colaboraciones con universidades
	2 colaboraciones

Aspromanis ha estado afiliada durante el año 2002 a cuatro organizaciones en el ámbito nacional, autonómico y local, cuales son la Confederación Española de Organizaciones a favor de Personas con Retraso Mental (FEAPS), Asociación FEAPS para el Empleo (AFEM), Asociación Empresarial para la Discapacidad (AEDIS), FEAPS Andalucía y Agrupación Malagueña de Asociaciones de Personas con Retraso Mental (AMADPSI). Asimismo, a lo largo del periodo ha participado en dieciséis foros profesionales organizado por distintas entidades tales como FREMAP, la Universidad de Málaga, el Colegio de Psicólogos de Andalucía, FEAPS Andalucía, la Consejería de Asuntos Sociales, AMADPSI, AEDIS, etc. y ha colaborado en diversos estudios realizados por la Universidad.

Conclusiones

Finalmente, destacaremos las conclusiones más relevantes que, a nuestro juicio, se desprenden del estudio desarrollado en las páginas precedentes.

Primera

Delimitar los agentes que integran las entidades no lucrativas no es tarea fácil, debido principalmente a una concepción ambigua y al gran número y diversidad de instituciones sin ánimo de lucro existentes. Sin embargo, pensamos que únicamente deben incluirse aquellas que sean formalizadas legalmente y cuya actividad no persiga el lucro repartible entre sus miembros, sino un beneficio de utilidad para el conjunto de la sociedad. De este modo, consideramos que el sector no lucrativo privado está formado principalmente por asociaciones y fundaciones, y en ningún caso formarían parte del él distintas sociedades de economía social, tales como cooperativas y mutuas, dado que en éstas últimas no podemos afirmar con rotundidad que no exista lucro repartible.

Segunda

Las entidades no lucrativas privadas viven en la actualidad un proceso de expansión en los países desarrollados, alcanzando una alta rentabilidad social y probablemente más flexibilidad y creatividad que el sector público, dado que éste no puede prever y controlar todas las necesidades sociales. Lo anterior, unido al deseo de romper el monopolio del Estado en temas sociales, hace que estas entidades proporcionen una gran variedad de servicios sociales dirigidos a amplios grupos de población. Dentro de este sector, son las asociaciones el modelo más extendido y habitual, experimentando un alto ritmo de crecimiento.

Tercera

Las leyes estatales de asociaciones promulgadas hasta el momento, así como otras normas que inciden en su regulación, no contienen un concepto legal de asociación que permita distinguir las nítidamente de otras figuras afines, aunque sí aportan datos suficientes para determinar sus elementos configuradores, tales como el personal, teleológico, de aportación, de voluntariedad, de organización, temporal y de personalidad.

Cuarta

El marco jurídico de las asociaciones está demasiado disperso. Existen asociaciones de muy diversos tipos, sometidas al régimen jurídico general y que poseen legislación específica y otras sujetas a regímenes jurídicos especiales, lo cual provoca la existencia de un gran número de normas que en ocasiones no han sido adaptadas suficientemente a la evolución social y económica de estas entidades. No obstante, la legislación básica de las asociaciones sometidas al régimen jurídico general ha sido recientemente actualizada con la promulgación de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, dando un gran paso adelante en la regulación de este sector, puesto que la Ley de 1964 existente hasta entonces era preconstitucional y estaba obsoleta y arcaica. Asimismo, actualmente nos encontramos en espera de su desarrollo reglamentario, el cual completará su marco jurídico junto con el nuevo régimen fiscal aprobado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre y la próxima actualización de la adaptación contable.

Quinta

Las asociaciones son unidades económicas de producción que actúan como generadoras de bienes y, principalmente, servicios que, al objeto de satisfacer necesidades sociales, serán puestos a disposición de sus miembros o de terceras personas sin contraprestación o con contraprestación no superior a su coste, siendo por tanto necesaria una financiación voluntaria de terceros, a modo de subvención, donación o cuota. De este modo, al igual que cualquier otras unidades económicas privadas, poseen una estructura económico- financiera y económico técnica, con las mismas estructuras básicas, aunque con particularidades específicas propias de la naturaleza de su actividad. Consecuentemente, para su gestión requieren de la información suministrada por unas adecuadas Contabilidad Financiera y de Gestión, si bien esta última, voluntaria para estos entes, no ha sido desarrollada por la adaptación del Plan General de Contabilidad.

Sexta

Hasta la entrada en vigor de la Ley 30/1994 y, posteriormente, con la adaptación del plan contable a estas entidades, en 1998, la contabilidad de las asociaciones ha estado escasamente normalizada. A pesar de ello, las exigencias contables continúan siendo escasas. Con la promulgación de la Ley Orgánica reguladora del Derecho de

Asociación de 2002, se amplían y concretan, consecuencia de lo cual el modelo contable se asemeja al de las empresas de negocios, al tener que elaborar todas las asociaciones unas Cuentas Anuales siguiendo criterios análogos. Con anterioridad, las únicas obligaciones eran las de elaborar un presupuesto y su liquidación, que debían rendirse a la Asamblea General, siempre y cuando las asociaciones no realizaran actividades mercantiles ni fueran declaradas de utilidad pública, puesto que en el primer caso se aplicaban las normas establecidas en el Código de Comercio de igual forma que para cualquier empresa; y, en el segundo, desde 1994 debían rendir cuentas ante el Ministerio del Interior, estableciéndose en 1996 que se llevaría a cabo a través de un balance de situación, una cuenta de resultados y una memoria asociativa y de gestión donde se incluiría la liquidación del presupuesto.

Consideramos que el creciente volumen de actividad que han adquirido estas entidades en la economía, su diversificación por sectores, así como la dimensión social que alcanzan, son razones por sí solas suficientes para argumentar el cambio en el modelo contable. Debido a que la normalización contable de 1998 es de aplicación obligatoria sólo a una parcela determinada de estos entes, las declaradas de utilidad pública, y que está vetada la obligación de su presentación y depósito ante un registro para las no declaradas así y/o las que no realicen actividades mercantiles, la publicidad de sus cuentas es escasa y el objetivo final perseguido por los usuarios interesados en la información no se alcanza con este modelo. Por tanto, juzgamos importante que el seguimiento de la adaptación del plan contable aprobada por el ICAC represente no sólo un punto de referencia sino una obligación para todas las asociaciones que operan en nuestro país, al igual que el depósito de sus cuentas, tal y como sucede en el ámbito empresarial.

Séptima

La adaptación sectorial para estas entidades se asemeja al PGC de 1990, teniendo en cuenta las características específicas y la naturaleza de las actividades de estos entes. No obstante, debido a la pretensión del legislador de asimilar las normas a las de las entidades lucrativas, se han dejado sin desarrollar algunas problemáticas contables importantes dentro del entorno de estos entes y no se ha incluido información específica y necesaria derivada de los distintos fines sociales que pueden perseguir.

Octava

Las Cuentas Anuales de las entidades no lucrativas privadas, y concretamente de las asociaciones, presentan algunas deficiencias o limitaciones que son necesarias solventar, amén de ser insuficientes para satisfacer adecuadamente todos los requerimientos de información de los usuarios, puesto que los mismos demandan una mayor transparencia informativa sobre las actividades que realizan y los medios que manejan. Sobre todo, teniendo en cuenta que aquí lo importante no es el beneficio o pérdida económica que se haya obtenido de un ejercicio a otro, sino el grado de consecución de los objetivos que habían previsto alcanzar a lo largo del mismo, así como las condiciones existentes para su continuidad futura.

Novena

La mayor parte de las asociaciones desarrollan, de manera paralela a su actividad principal, otras de naturaleza mercantil, presentando una estructura económica escasamente uniforme de la que las Cuentas Anuales no muestran su imagen fiel al presentarla de forma conjunta, imposibilitando un conocimiento claro y objetivo de los recursos aplicados a cada una de ellas, del coste adecuado de un determinado servicios, de los rendimientos obtenidos de forma pormenorizada y/o de la capacidad de la organización para poder prestar un servicio concreto, lo que provoca un escaso valor informativo para una adecuada toma de decisiones y para una evaluación acertada de la gestión de los responsables de la organización. Juzgamos oportuno, en consecuencia, el desglose de distintas partidas contenidas en el Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias, distinguiendo, en un primer nivel, entre actividades propias y mercantiles, para posteriormente desagregarlas en otras de orden inferior, puesto que en las mismas se desarrollan a su vez diversos servicios o programas.

Décima

El Balance de Situación propuesto opta por una delimitación en base a una perspectiva jurídica, integrándose en él únicamente aquellos bienes y derechos cuya titularidad le corresponde a la entidad sujeto de contabilidad, y no en base a criterios económicos. Esto conlleva que no se registren los bienes aportados con derecho de recuperación y los bienes en préstamos gratuitos, ni se hace alusión a ellos en la Memoria, a pesar de ser en estas entidades donde aparecen con más frecuencia y

encontrarse contabilizados en otras unidades económicas. A nuestro juicio, es incuestionable que los citados bienes ayudan a la producción de bienes y servicios. Cuando se reciben entran a formar parte del patrimonio de la entidad, contribuyendo a la consecución de los objetivos, razón por la cual estimamos que deben ser contabilizados dentro del balance como inmovilizado inmaterial, puesto que su titularidad corresponde siempre al cedente, capitalizando tan sólo el derecho a usarlo.

Undécima

Los Bienes del Patrimonio Histórico son valorados en todas las circunstancias al precio de adquisición, conllevando que los bienes donados de esta naturaleza sean registrados por un importe nulo o, cuando corresponda, el incurrido hasta su puesta en funcionamiento, lo cual en última instancia dará lugar a un valor insignificante en el registro del bien en comparación con su valor real. Consideramos que lo anterior conlleva falta de uniformidad, al existir bienes similares que, en función de como se hayan adquirido, se registrarán o no, con la consiguiente pérdida de información, lo que repercute en la imagen fiel del patrimonio. No entendemos que existan razones que justifiquen que para tales bienes se siga un tratamiento contable diferente al del resto de los elementos donados, y, de acuerdo con las corrientes internacionales, apostamos por su registro, aunque somos conscientes de que su valoración no podrá ser por el valor venal, dado que dicho valor es especialmente difícil o imposible de determinar para un bien del Patrimonio Histórico, acudiendo, por tanto, a su valor razonable.

Duodécima

La Cuenta de Resultados no es un buen indicador de la gestión de la entidad, como ocurre en las empresas de negocios, dado que el objetivo esencial no es obtener un beneficio para ser repartido entre sus socios, sino que su finalidad es cubrir algunas de las necesidades sociales demandadas por la comunidad, en función de lo estipulado en sus estatutos o misión. Por tanto, al contrario que en las empresas, un resultado elevado puede indicar que no se está prestando toda la actividad que se podría realizar. De este modo, la Cuenta de Resultados de una asociación sólo mide la variación patrimonial del ejercicio, esto es, hasta qué punto la actividad desarrollada por la entidad contribuye a acumular o desacumular recursos y, por ende, ahorro o desahorro, e informa sobre la distinta financiación corriente obtenida y la naturaleza de los gastos en los que se ha incurrido. El éxito de la asociación debe medirse por la

cantidad de servicios prestados en relación con los recursos disponibles, siendo, por tanto, necesaria la búsqueda de indicadores operativos, representativos de la gestión realizada.

Decimotercera

De forma similar al balance, consideramos que la Cuenta de Resultados por actividad reportaría mayor utilidad, debido a que, por un lado, se podrían obtener claramente los resultados económicos de las operaciones lucrativas efectuadas, calculándose y presentándose de forma similar a como lo hace cualquier empresa; y, por otro, las variaciones que se hayan podido experimentar en el patrimonio social durante un ejercicio, ahorro o desahorro, como consecuencia de la realización de las actividades no lucrativas. Abogamos por una mayor segmentación, por funciones o actividades, de la Cuenta de Resultados, según los principales programas de servicios y actividades de apoyo, dado que, aunque tampoco sirve para medir el éxito de la gestión en las actividades propias, sí permite, al menos, conocer las distintas actividades desarrolladas por la organización y los esfuerzos realizados por la misma en cada una de ellas. La Cuenta de Resultados propuesta solucionaría, asimismo, el problema de la afectación de determinados ingresos, puesto que en las asociaciones es frecuente que ciertos recursos se destinen a actividades o programas concretos bien por voluntad de los terceros o por acuerdo de la entidad.

Decimocuarta

Las donaciones recibidas se materializan, en ocasiones, en activos no monetarios que suplen gastos corrientes de algunas de las actividades realizadas y en la prestación gratuita de servicios, denominada trabajo voluntario, operaciones que rara vez se producen en las entidades lucrativas. Sin embargo, a pesar de su asiduidad y de tratarse de uno de los principales recursos para algunas de estas entidades, la adaptación al Plan General de Contabilidad no aborda esta cuestión, siendo necesario a nuestro juicio su tratamiento.

Decimoquinta

Uno de los hechos contables más habituales y típicos de las asociaciones es el registro de los gastos incurridos y de los ingresos obtenidos en la organización de eventos para la captación de fondos, tales como rifas, cenas de galas, certámenes,

maratones televisivos, rastrillos, tómbolas, exposiciones, campeonatos deportivos, etc. Por esta razón, la adaptación habilita una cuenta para el reflejo contable de los ingresos obtenidos en este tipo de operaciones, donde se registrarán los ingresos derivados de campañas para la captación de recursos en sus diferentes modalidades, excluidos los patrocinios. Sin embargo, tenemos que poner de manifiesto que la normativa contable no ha considerado la aplicación que se haga de los recursos obtenidos en las campañas, apostando en nuestro trabajo por un reflejo contable diferente en función de la aplicación de los ingresos.

Decimosexta

La Memoria, del mismo modo que ocurre en los entes lucrativos, reporta a los usuarios una mayor y mejor interpretación de la información económico-financiera suministrada por el Balance y la Cuenta de Resultados. Consideramos de gran utilidad disponer en ella de una serie de datos de carácter social, omitidos en la elaboración de las Cuentas Anuales y que son de gran interés en las entidades que nos ocupan, relacionadas con aspectos tales como el voluntariado, el empleo, la democratización y fidelización interna, etc.; e información adicional relativa al aspecto financiero de la entidad -estado de tesorería e indicadores financieros, principalmente- con el fin de evaluar la posición de la asociación, especialmente en relación con su liquidez y solvencia, de manera que se evite la emisión de conclusiones simplistas y equívocas al analizar únicamente los datos expresados en dichas cuentas, dado que creemos que los demandantes de información, internos y externos, necesitan conocer la salud financiera de la organización como garantía de que ésta va a seguir prestando sus servicios en el futuro y, por ende, cumpliendo con sus objetivos sociales atribuidos.

Decimoséptima

El presupuesto y su liquidación constituye una pieza clave a nivel de información contable y de gestión para estas entidades, especialmente el presupuesto por programa, máxime cuando normalmente se desarrollan más de una actividad. La importancia del presupuesto en las asociaciones radica en el hecho de que, además de permitir asignar los recursos y controlar su uso, es un elemento significativo en la obtención de los mismos, sirviendo de base para establecer los niveles de tasas o cuotas que deben ser impuestas y el nivel de servicios a suministrar, así como la relación entre ambos. De igual modo, admitimos que su liquidación es el documento fundamental para conocer cómo se ha realizado la distribución de fondos, puesto que

la asociación actúa como agente intermedio entre los aportantes de recursos y los beneficiarios. La formulación y publicidad del presupuesto por programas es fundamental para que los terceros interesados en la organización conozcan anticipadamente cuáles van a ser las actividades a desarrollar y de dónde se espera obtener los recursos necesarios para cada una de ellas. Sin embargo, dada la excesiva complejidad del modelo propuesto en la adaptación, con una presupuestación de las operaciones de fondos a nuestro juicio innecesaria y especialmente exigente, que supone un esfuerzo administrativo y unos conocimientos contables que muchas veces no están al alcance de la mayoría de las asociaciones, proponemos en nuestro trabajo la elaboración de un modelo más simplificado.

Decimoctava

El estudio empírico realizado arroja como principal conclusión que, aún siendo las Cuentas Anuales exigidas por la normativa contable de una utilidad adecuada para las asociaciones, existe una alta predisposición a la mejora de las mismas mediante la inclusión de nuevos estados financieros, considerados de gran utilidad, como son el balance, la cuenta de resultados y el presupuesto y su liquidación desagregados por programa, actividad o servicio, el estado de tesorería y los indicadores sociales y financieros relacionados con la solvencia y la liquidez. De la misma forma, se considera mayoritariamente que el resultado contable no mide el éxito en la consecución de los objetivos sociales, manifestando su interés porque éste sea medido a través de otros instrumentos contables.

Decimonovena

El estado de flujos de tesorería se constituye como la herramienta más importante para el seguimiento y control de la tesorería, adquiriendo, si cabe, mayor necesidad en las entidades sin ánimo de lucro, dado que, al no existir vinculación entre los gastos efectuados y el nivel de ingresos, deben realizar un seguimiento muy concienzudo de sus desembolsos para evitar problemas de liquidez transitoria, situación frecuente en muchas organizaciones de esta naturaleza. Lo anterior, unido a que existen asociaciones en las que sus estatutos no permiten la financiación ajena onerosa como alternativa a la entrada de recursos, hace que consideremos al estado de tesorería como un documento de gran importancia. Apostamos por su inclusión dentro de las Cuentas Anuales.

Vigésima

El éxito de las asociaciones debería medirse por la eficacia y eficiencia de su gestión en la satisfacción de las necesidades de sus beneficiarios y no por los resultados financieros conseguidos. Por tal motivo, nos centramos en la búsqueda de instrumentos, indicadores de gestión, que posibiliten la medida de la actividad desarrollada, si bien somos conscientes de la dificultad que conlleva la elección de los mismos, dada la inexistencia de experiencias anteriores que permitan contrastar su validez y la realización de las mejoras oportunas. Dichos indicadores han de ayudar a comprobar si se han cumplido los objetivos de la organización, si la gestión se ha llevado a cabo de forma eficiente, de tal modo que se tenga la certeza de la correcta utilización de los fondos recibidos para la consecución de su fin social.

Aunque los indicadores de gestión deberían estar diseñados para cada una de las asociaciones, valorando y representando variables internas y externas de las mismas, con el objetivo último de mejorar la gestión realizada, creemos necesario y útil diseñar un grupo de indicadores básicos y generales por tipología de asociaciones, en la medida que éstas persigan similares objetivos y presten a la sociedad iguales servicios y/o bienes, de manera que los datos obtenidos sean comparables entre ellas.

Anexos

Anexo I

REQUISITOS ADMINISTRATIVOS DE LAS ASOCIACIONES SOMETIDAS A REGÍMENES JURÍDICOS ESPECIALES

Una vez efectuado el estudio del régimen jurídico general en el capítulo 1, hemos considerado necesario incluir dentro de este primer anexo, el estudio de los requisitos administrativos de aquellas asociaciones que están acogidas a un marco jurídico especial y que han sido enumeradas en la Ley Orgánica 1/2002. Estas organizaciones no comparten la legislación comentada anteriormente, a excepción de los preceptos que regulan la declaración de utilidad pública²⁶⁵ los cuales se aplican indistintamente, con el único requisito de poseer la citada mención. No obstante, debemos significar que, de acuerdo con la disposición final segunda de la citada Ley Orgánica, lo establecido en ella tendrá carácter supletorio respecto de cualesquiera otras que regulen tipos específicos de asociaciones. De este modo, para llevar a cabo tal cometido, analizaremos la legislación específica en el ámbito nacional de cada una de ellas.

²⁶⁵ Dichos preceptos serán analizados en el epígrafe 1.3.3.

Asociaciones religiosas.

Desde un punto de vista genérico podemos definir a estas figuras como agrupaciones humanas cuya finalidad es exclusivamente religiosa. Sin embargo, para conceptualizarlas desde una perspectiva más precisa ha sido necesario acudir a la sentencia emitida por el Tribunal Supremo²⁶⁶, de fecha 8 de noviembre de 1968, la cual establece que son asociaciones religiosas “aquellas agrupaciones cuyo objeto o finalidad exclusiva y excluyente sea de orden eminentemente espiritual, encaminada a la defensa, a la exaltación o al proselitismo de la religión católica, o al perfeccionamiento de sus miembros, acorde con la doctrina de esta religión”. Dicha definición, con posterioridad y como consecuencia de la promulgación de la Constitución, se hace extensible a cualquier religión, dado que en el artículo 16 de nuestra Carta Magna se establece la libertad religiosa y de culto de los individuos y de las comunidades.

Estas asociaciones, constituidas al amparo de la libertad de cultos, cuentan con un régimen normativo básico especial que recoge a todas las entidades religiosas, las cuales obligatoriamente deben estar inscritas en un registro específico creado al efecto. No obstante, debemos señalar que no todas las entidades jurídicas religiosas que se registran pueden ser catalogadas como verdaderas asociaciones, dado que muchas de ellas carecen de algunos elementos fundamentales para tal consideración, cuales son la libertad de los fundadores para constituir la asociación, la libertad de los socios para ingresar y separarse y el derecho a intervenir continuamente en la vida del ente. Sin embargo, debemos indicar que existen asociaciones religiosas que se ven tuteladas, dirigidas e intervenidas por la autoridad eclesiástica pertinente. Aunque, esto no supone la pérdida de la calidad de asociación, dado que la diferencia estriba en que dicha intromisión de derecho es permitida y consentida por los socios.

²⁶⁶ STS 08/11/68 (Aranzadi Repertorio de Jurisprudencia, 4914/1968)

Por este motivo, la Ley Orgánica 7/1980 de Libertad Religiosa intenta establecer dicha discriminación. Para ello, en su artículo 2, apunta que *“toda persona tiene derecho a reunirse o manifestarse públicamente con fines religiosos y asociarse para desarrollar comunitariamente sus actividades religiosas de conformidad con el ordenamiento jurídico general y lo establecido en la presente Ley Orgánica”* y, a continuación -artículo 6.2-, establece que *“las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas podrán crear y fomentar, para la realización de su fines, Asociaciones, Fundaciones e Instituciones con arreglo a las disposiciones del ordenamiento jurídico general”*.

Asimismo, y de una forma más clara, el Real Decreto 142/1981 establece, en su artículo 2, que en el registro de entidades religiosas se inscribirán:

- a) Las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas.
- b) Las Órdenes, Congregaciones e Institutos religiosos.
- c) Las Entidades asociativas religiosas constituidas por Iglesias y Confesiones.
- d) Las federaciones que engloben a las anteriores.
- e) Las Fundaciones Canónicas²⁶⁷.

En consecuencia, desde un punto de vista más específico, los entes objeto de nuestro estudio²⁶⁸ lo constituyen, concretamente, los grupos c) y d). De este modo, una vez clarificada la figura objeto del análisis, procedemos a exponer los requisitos administrativos existentes en su legislación básica, recogida en el cuadro. 1.16.

²⁶⁷ De acuerdo con el Real Decreto 589/1984, de 8 de febrero, sobre Fundaciones Religiosas de la Iglesia Católica.

²⁶⁸ Si hacemos referencia expresa a las entidades católicas, la inscripción es obligatoria para las Congregaciones, donde se incluyen todos los institutos de vida consagrada; las asociaciones, donde se recogen los entes objeto de nuestro estudio, como hermandades, cofradías, etc. y sus respectivas federaciones; y, no serán motivo de inscripción la Conferencia Episcopal Española y las circunscripciones de la Iglesia -diócesis, parroquias, etc.-.

Por su parte, en relación a las confesiones minoritarias en España, en la ficha registral de la entidad se indicará su naturaleza jurídica -entidad religiosa, entidad religiosa asociativa, entidad religiosa federativa- y la confesión a la que pertenece -evangelista, islámica, judía, etc.-

LEGISLACIÓN APLICABLE A LAS ASOCIACIONES RELIGIOSAS

1. Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio de Libertad Religiosa.
2. Real Decreto 142/1981, de 9 de enero de organización y funcionamiento del Registro de Entidades Religiosas.
3. Real Decreto 1890/1981, de 19 de julio que Constituye la Comisión Asesora de libertad Religiosa.
4. Resolución de 11 de marzo de 1982 de la Dirección General de Asuntos Religiosos sobre inscripción de entidades de la iglesia católica en el Registro de Entidades Religiosas.
5. Orden 11 de mayo de 1984 sobre publicidad del Registro de Entidades Religiosas.
6. Real Decreto 1879/1994, de 16 de septiembre por el que se aprueban determinadas normas procedimentales en materia de justicia e interior²⁶⁹

Cuadro I.1. Fuente: Elaboración Propia.

De este modo, por lo que respecta a la Ley 7/1980, cabe citar los siguientes:

1.- Mediante la inscripción en el correspondiente Registro público, creado para tal fin en el Ministerio de Justicia y dependiente de la Dirección General de Asuntos Religiosos se obtiene la personalidad jurídica, la cual le habilita para poder actuar en el tráfico jurídico civil, pudiendo realizar actos y negocios jurídicos -comprar, vender, arrendar, etc.-, personarse ante los Tribunales y acogerse al régimen especial que la Ley de Libertad Religiosa prevé, según establece el artículo 5.1.

La referida inscripción, artículo 5.2 de la Ley y artículo 3 del Real Decreto 142/1981, se practicará a petición de la entidad mediante un escrito de las personas que ostenten su representación legal, en el cual se incluirán los siguientes datos: denominación, de modo que sea idónea para distinguirla de

²⁶⁹ Concretamente, el artículo 5 dedicado a los procedimientos de inscripción y modificación de asientos en el registro de entidades religiosas, en el que se fija los plazos máximos para resolver tales procedimientos .

cualquier otra; domicilio social; descripción de sus fines religiosos; régimen de funcionamiento y órganos representativos, con expresión de sus facultades y de los requisitos para su válida designación; y, potestativamente, la relación nominal de las personas que ostentan la representación legal de la entidad. A dicho escrito se le adjuntará, por una parte, el testimonio literal del documento de creación, debidamente autenticado -acta fundacional- y, por otra parte, certificación acreditativa de los fines religiosos emitida por el órgano superior en España de las respectivas Iglesias o Confesiones en cuyo ordenamiento ha sido creada²⁷⁰. A tal respecto, debemos señalar que sólo se podrá denegar la inscripción cuando no se acredite adecuadamente los datos necesarios para llevarla a cabo.

En el caso de que no se aportasen los datos relativos a su funcionamiento y órganos de representación, será necesario aportar los estatutos o el reglamento interno de la asociación, previamente autenticados, puesto que en los mismos figuran tales datos.

También debemos significar que del análisis de los anteriores preceptos se deduce que la constitución de estos entes se lleva a cabo mediante el acuerdo voluntario de los promotores de constituir una asociación de tipo religioso, plasmado en un acta fundacional.

2.- Los asientos registrales, según se expone en el artículo 5.3 y del artículo 8.1 del Real Decreto 142/1981, sólo podrán ser cancelados a petición de los representantes legales de la entidad religiosa interesada o como consecuencia de sentencia judicial firme que así lo declare. En consecuencia consideramos que las anteriores causas constituirán los motivos de disolución para estos entes.

²⁷⁰ A tal respecto, debemos señalar que en la Resolución de 11 de marzo de 1982, se establece, en relación a la inscripción registral de las asociaciones católica, que la certificación acreditativa de los fines religiosos será expedida o visada por el órgano competente de la Conferencia Episcopal Española -artículo 3- y que las firmas del documento en que conste la erección, fines, datos de identificación, órganos representativos, régimen de funcionamiento y facultades de dichos órganos, deberán ser legitimadas por un Notario civil -artículo 4-.

3.- En relación con su funcionamiento interno, debemos mencionar que tienen plena autonomía, pudiendo establecer sus propias normas de organización, de régimen interno y de régimen de su personal, de conformidad con el artículo 6.

Por su parte, el Real Decreto 142/1981, al margen de recoger algunos de los requisitos apuntados anteriormente, dispone que también será objeto de inscripción las modificaciones sufridas en los datos aportados en la petición de inscripción -artículo 5-

En cuanto a la orden 11 de mayo de 1984 sobre publicidad del registro de entidades religiosas, en su artículo 1, propugna que el registro de entidades religiosas es público para todo el que tenga interés en conocer su contenido. Dicho interés se presume por el sólo hecho de la presentación de la solicitud. No obstante, señala en su artículo 3 que para dar publicidad de los asientos cancelados en cumplimiento de sentencia judicial firme, es preciso que el peticionario alegue un interés cualificado, que habrá de justificar suficientemente.

Finalmente, debemos manifestar que del estudio de la orden 11 de marzo de 1982, del Real Decreto 1890/1981 y del Real Decreto 1879/1994, no deducimos ningún dato de interés. Consecuentemente, los requisitos administrativos de las asociaciones religiosas, a tenor de la normativa legal consultada para las mismas, son los que aparecen en el cuadro I.2.

REQUISITOS ADMINISTRATIVOS DE LAS ASOCIACIONES RELIGIOSAS

Constitución (Ley Orgánica 7/1980, art. 5.2. y Real Decreto 142/1981, art. 3)	Mediante el acuerdo voluntario de los promotores plasmado en el acta constitucional. No existe un número mínimo de promotores ni de patrimonio fundacional.
Fines STS,8/11//1968	De orden eminentemente espiritual, encaminado a la defensa, a la exaltación, al proselitismo de la religión o al perfeccionamiento de sus miembros, acorde con la doctrina de la religión.
Estatutos	Su contenido no está reglamentado.
Inscripción (Ley Orgánica 7/1980, art. 5.1, 5.2 y Real Decreto 142/1981, art. 3, art.5)	<p>Datos a aportar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Escrito solicitando la inscripción de la asociación, suscrito por la persona que ostente la representación legal de la entidad, cuya firma debe ir legitimada y donde debe figurar la denominación, el domicilio social, los fines religiosos, el régimen de funcionamiento, los órganos representativos -con expresión de sus facultades y de los requisitos para su válida designación- y la relación nominal de las personas que ostentan la representación legal de la entidad. - El testimonio literal del documento de creación, debidamente autenticado -acta fundacional-. - Certificación acreditativa de los fines religiosos emitida por el órgano superior en España de las respectivas Iglesias o Confesiones en cuyo ordenamiento ha sido creada. - En el caso de que en la solicitud no constara los datos sobre el régimen de funcionamiento y organismos representativos, se adjuntarán los estatutos o reglamentos de la entidad, donde figuren tales datos, autenticados por la autoridad eclesiástica competente. <p>Se obtiene la personalidad jurídica. Sólo se puede denegar cuando no se acredite adecuadamente los datos a aportar para llevarla a cabo. Se inscriben la constitución, las modificaciones de los datos aportados en su creación y la disolución.</p>
Registro (Orden 11 de mayo de 1984 art.1)	En el Ministerio de Justicia, dependiente de la Dirección General de Asuntos Religiosos. Es público para todo el que tenga interés en conocer su contenido, solamente en el caso de dar publicidad a asientos cancelados por sentencia judicial firme es preciso alegar interés cualificado.
Régimen Interno (Ley Orgánica 7/1980 art. 6)	Tienen plena autonomía, pudiendo establecer sus propias normas.
Federaciones (Real Decreto 142/1981, art. 2)	Pueden constituir y unirse a federaciones.
Financiación	No se establece.
Régimen documental	No se establece.
Obligaciones contables	No se establecen.
Depósito de cuentas	No se establece.
Controles	No se establecen.
Disolución (Ley Orgánica/1980, art. 5.3 Real Decreto 142/1981, art 8.1)	<p>Con la baja en el registro:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Por decisión de la asociación, manifestada a través de sus representantes legales. - Por sentencia judicial firme.

Cuadro I.2.: Fuente: Elaboración Propia.

Asociaciones políticas.

La catalogación de estas figuras como asociaciones la encontramos en el propio Tribunal Constitucional, el cual, en sentencia de 2 de febrero de 1981, reconoce que un partido político es una forma particular de asociación y, de este modo, la actual Ley de Partidos Políticos las configuran como entes privados de base asociativa. Dichas asociaciones, como establece López Nieto (2000, p.271), gozan, en los Estados modernos, de una serie de ventajas, que no alcanzan a ningún otro tipo de asociación, debido, principalmente, a los fines que persiguen. En este sentido, nuestro Tribunal Constitucional se ha referido a los privilegios que gozan los partidos por razón de la función pública que tienen en las democracias modernas. De este modo, se les reconocen los derechos de obtener ayudas financieras del Estado y de utilizar los medios de comunicación social de titularidad pública, todo ello con motivo de su participación en las elecciones.

El órgano competente en materia de asociaciones políticas en España es el Ministerio del Interior, concretamente la Subdirección General de Política Interior y Procesos Electorales, ubicada en la Dirección General de Política Interior, de acuerdo con el artículo 10 del Real Decreto 1885/1996, de 2 agosto, de estructura orgánica básica del Ministerio del Interior, al cual se le atribuye lo relativo a su registro, gestión de subvenciones y financiación. Actualmente, esta materia es competencia exclusiva del Estado, razón por la cual las Comunidades Autónomas no tienen ninguna atribución.

En relación con su ordenamiento básico vigente, recogido en las normativas que muestra el cuadro I.3., debemos significar que en el mismo no encontramos una definición explícita de estos entes, sino sólo referencia a sus fines esenciales. En concreto, la Ley Orgánica 6/2002, en el preámbulo, establece “el de aunar convicciones y esfuerzos para incidir en la dirección democrática de los asuntos públicos, contribuir al funcionamiento institucional y provocar cambios y mejoras desde el ejercicio del poder político”. Por su parte, la Constitución Española, en su artículo 6, configura a las asociaciones políticas, conocidas también con la denominación de partidos políticos, como

instrumentos fundamentales para la participación política en todo Estado democrático. De este modo, existe un reconocimiento expreso en nuestra norma fundamental de la relevancia de los mismos, en tanto en cuanto que son expresión del pluralismo y concurren a la formación y manifestación de la voluntad popular. Su creación y el ejercicio de su actividad son libres dentro del respeto a la Constitución y a la Ley y su estructura y funcionamiento interno deberán ser democráticos.

LEGISLACIÓN APLICABLE A LAS ASOCIACIONES POLÍTICAS

1. Constitución Española, art. 6, 22 y 23.
2. Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos políticos.
3. Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General, artículo 44.
4. Real Decreto 2281/1976, de 16 de septiembre, por el que se regula el Registro de Asociaciones Política.
5. Ley Orgánica 3/1987, de 2 de julio, sobre financiación de los Partidos Políticos.

Cuadro I.3. Fuente: Elaboración Propia.

Actualmente, la Ley Orgánica 6/2002 de Partidos Políticos²⁷¹ se constituye como la principal norma de funcionamiento de estos entes, recogiendo en su texto los siguientes requisitos administrativos:

1.- Todos los españoles podrán crear libremente asociaciones políticas en el ejercicio de su derecho fundamental, siempre y cuando sean mayores de edad, estén en pleno uso de sus derechos, no estén sujetos a ninguna condición legal para el ejercicio de los mismos y no hayan sido penalmente condenados por asociación ilícita o por alguno de los delitos graves previsto en los Títulos XXI a XXV del Código Penal²⁷², según se desprende del artículo 2. En este sentido, actualmente para crear una asociación política es necesario un mínimo de tres promotores²⁷³ que acuerden voluntariamente su constitución

²⁷¹ Dicho texto deroga la Ley 54/1978 de Partidos Políticos y los artículos que se encontraban aún en vigor de la Ley 21/1976, sobre el Derecho de Asociación Política.

²⁷² Esta última causa de incapacidad no afectará a quienes hayan sido judicialmente rehabilitados.

²⁷³ Aunque la legislación actual no establece un número mínimo de promotores, el ministerio del Interior,

mediante acta fundacional formalizada en documento notarial, donde se indicarán los datos personales de los promotores, la denominación del partido, los integrantes de los órganos directivos provisionales, el domicilio y los Estatutos; no existiendo patrimonio mínimo fundacional para su constitución.

2.- La Ley Orgánica, en su artículo 7 y 8, persigue conjugar el respeto a la capacidad organizativa y funcional de los partidos a través de sus estatutos, con la exigencia de algunos elementos esenciales que aseguren la aplicación de principios democráticos en su organización interna y en el funcionamiento de los mismos. De este modo, se establece que los mismos deben fijar los órganos directivos, aunque su elección debe ser por sufragio libre y secreto; un plazo de convocatoria suficiente de las reuniones de los órganos colegiados con el fin de preparar los asuntos a debate; el número de miembros requeridos para la inclusión de los asuntos en el orden del día; unas reglas de deliberación que permitan el contraste de pareceres; la mayoría necesaria para la adopción de acuerdo, siendo, por regla general, la mayoría simple de presentes o representados; procedimientos de control democrático de los dirigentes elegidos; y, una relación detallada de los derechos y deberes de los afiliados²⁷⁴. Por tanto, los estatutos de los partidos, desde el punto de vista meramente formal, deberán regular, al menos, los siguientes extremos (Ministerio del Interior, 2003):

- *Los fines*, entre los que figurará el promover su participación en las instituciones de carácter político, mediante la formulación de programas y la presentación y apoyo de candidatos en las correspondientes elecciones.
- *Denominación*, que no podrá coincidir con la de otra formación ya inscrita. Sobre la base de lo establecido por la Ley 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General, es conveniente

según consulta, requiere un número mínimo de tres, de conformidad con la Ley Orgánica 1/2002, de Asociaciones que actúa como supletoria.

²⁷⁴ Aunque los estatutos deben de recoger una relación detallada de los derechos de los socios, así como de sus deberes, el artículo 8 de la Ley de Partidos establece unos derechos y deberes mínimos similares a los establecidos en la Ley Orgánica 1/2002.

se haga constar las *siglas* que adoptará la formación así como el *símbolo* -dibujo y detallado por escrito-, ya que se exigen a la hora de la presentación de candidaturas.

- *Ámbito de actuación* .Nacional, autonómico, provincial o local.
- *Domicilio social*.
- *Órganos de representación, gobierno y administración*, determinándose su composición, procedimiento de elección de sus componentes y atribuciones. La asamblea general será el órgano supremo de la asociación y estará constituida por todos los afiliados que podrán actuar directamente o por medio de compromisarios. Se hará constar el cargo u órgano que ostentará la representación legal del partido.
- *Procedimiento de admisión de afiliados*. Pueden ostentar esta cualidad los españoles mayores de dieciocho años.
- *Derechos y deberes de los asociados*.
- *Régimen disciplinario de los asociados y causas por las que se pierde tal condición*, entre las que habrá de figurar la decisión motivada de los órganos rectores ratificada por la asamblea general y la renuncia escrita del afiliado.
- *Patrimonio, recursos económicos y procedimiento de rendición de cuentas*.
- *Régimen documental*, que comprenderá los libros de Afiliados, de Actas, de Contabilidad, de Tesorería, de Inventarios y Balance
- *Las causas de extinción y destino del patrimonio* al producirse ésta.

- También, se podrá definir la *estructura territorial* que pudiera tener el partido y la *constitución de Secciones* como la juvenil.

3.- La inscripción en el Registro conlleva la obtención de la personalidad jurídica, artículo 3 y 4, y, en consecuencia, el poder adquirir, administrar y enajenar bienes y poseer derechos que resulten necesarios para el cumplimiento de sus fines. De esta forma, se ostentará la personalidad jurídica el vigésimo primer día siguiente al depósito de la documentación en el Registro de Partidos Políticos o, si se encuentra correcta desde el punto de vista formal, por resolución expresa dictada por el Director General de fecha anterior. No obstante, y de conformidad con el artículo 5, si del estudio de la documentación se desprenden defectos de forma o se advierte que los promotores carecen de capacidad, se deberá comunicar a los solicitantes, señalando en forma concreta cuáles son los defectos advertidos, sin que pueda la Administración señalar tales defectos pasado el plazo de veinte días, según se establece en la Sentencia del Tribunal Constitucional de 2 de febrero de 1981. Por otro lado, si del examen de la documentación presentada se dedujesen indicios racionales de ilicitud penal del partido, el Ministerio del Interior lo pondrá en conocimiento del Ministerio Fiscal, dentro del plazo de veinte días para su inscripción en el Registro. El Ministerio Fiscal, en un plazo de veinte día desde que reciba la comunicación y a la vista de la misma, acordará su devolución al Registro si estimase que no existen indicios de ilicitud penal o, en el caso contrario, ejercerá ante la jurisdicción penal las acciones que correspondan²⁷⁵.

4.- Su organización y funcionamiento interno, como apunta nuestra Carta Magna y, posteriormente, recoge la Ley Orgánica de Partidos, deberán ajustarse a principios democráticos, siendo el órgano supremo la asamblea general compuesta por el conjunto de sus miembros, que podrán actuar

²⁷⁵ El rechazo de un partido político viene producido por su inconstitucionalidad, según Martín Merchán (1981, p.111 y ss.), y se determina por las siguientes causas:

- 1.- Partidos políticos cuya estructura y funcionamiento interno no son democráticos.
- 2.- Partidos políticos que empleen la violencia para conseguir sus fines, aunque estos sean lícitos.
- 3.- Partidos políticos cuya organización tenga el carácter de cuasimilitar o paramilitar.

De este modo, los artículos 9.2 y 9.3 de la actual Ley de Partidos Políticos establecen cuándo una asociación política será declarada ilegal.

directamente o por medio de compromisarios, y a la que corresponderá, en todo caso, la adopción de los acuerdos más importantes, incluida la disolución. De igual modo, se establecerá en los estatutos los órganos directivos, pudiendo ser electos y elegibles para los mismos, mediante sufragio libre y secreto, todos los asociados.

5.- La financiación de estos entes, artículo 13, se llevará a cabo de conformidad con lo previsto en la Ley Orgánica 3/1987, sobre financiación de los Partidos, a la cual haremos referencia seguidamente.

6.- Los partidos políticos, artículo 1.3, podrán constituir e inscribir federaciones, confederaciones y uniones de partidos, previo acuerdo expreso de sus órganos competentes.

7.- La suspensión o disolución de los partidos surte efecto desde su anotación en el Registro, conforme al artículo 10, y sólo se lleva a cabo por decisión de sus miembros, acordada por las causas y por los procedimientos previstos en sus estatutos, o por decisión de la autoridad judicial competente. Esta última se producirá cuando incurran en supuestos tipificados como de asociación ilícita en el Código Penal; cuando vulnere de forma continuada, reiterada y grave la exigencia de una estructura interna y un funcionamiento democrático, de acuerdo con el artículo 7 y 8; o, cuando de forma reiterada y grave su actividad vulnere los principios democráticos o persiga deteriorar o destruir el régimen de libertades o imposibilitar o eliminar el sistema democrático, mediante las conductas a que se refiere el artículo 9.

En cuanto al Real Decreto 2281/1976, que regula el registro de asociaciones políticas²⁷⁶, debemos subrayar su carácter público, llevando a

²⁷⁶ Las funciones encomendadas al mismo, según se desprende de su artículo 1 son:

- Inscribir las Asociaciones Políticas
- Anotar los acuerdos y comunicaciones que afecten a la vida de las asociaciones políticas, las resoluciones o sentencias que se dicten en relación con ellas y cualquier circunstancia relevante de la vida asociativa a instancia de la misma.
- Expedir certificados de constancia de datos e informar públicamente de los mismos.
- Interesar de los promotores o de los órganos directivos de la asociación política cuantos datos sean necesarios.
- Ejercer la facultad de propuesta ante el director general competente y, por su conducto,

cabo tal cometido a instancia de parte interesada²⁷⁷.

Por su parte, la Ley Orgánica 3/1987, sobre Financiación de los Partidos Políticos, se encarga de regular las fuentes de financiación, tanto públicas como privadas, las obligaciones contables y la fiscalización y control de los mismos. En este sentido, los elementos económico-financieros recogidos en esta norma son los siguientes:

1.- Los recursos económicos de los partidos políticos, según establece el artículo 2, estarán constituidos por:

A.- Recursos procedentes de la financiación pública²⁷⁸:

- Las subvenciones públicas por gastos electorales, en los términos previsto en la Ley Orgánica 5/1985, de Régimen Electoral General.
- Las subvenciones estatales a los Grupos Parlamentarios de las Cámaras de las Cortes Generales, en los términos previstos en los Reglamentos del Congreso de los diputados y el Senado y las subvenciones a los Grupos Parlamentarios de las Asambleas Autonómicas, según establezca su propia normativa.
- Las subvenciones estatales anuales, no condicionadas²⁷⁹, con cargo a los Presupuestos Generales del Estado a los partidos políticos con representación en el Congreso de los Diputados,

ante el Ministerio del Interior de cuantas resoluciones o actos administrativos sean pertinentes en relación a las asociaciones políticas.

- Cancelar la inscripción registral de las asociaciones políticas, en caso de extinción.

²⁷⁷ A tal respecto, Martín Merchán (1981, p.150 y 151) establece que “la Administración, en relación con los expedientes de los partidos políticos, ha venido entendiendo que parte interesada es todo aquel que, de algún modo, consta en el protocolo del partido, de cuyo documentos se solicita información - promotores, miembros de los órganos de representación, gobierno y administración, simples afiliados...”

²⁷⁸ El procedimiento de abono de las subvenciones públicas por gastos electorales como para las subvenciones estatales anuales, es decir punto a) y c), quedan reguladas por el Real Decreto 1907/1995, de 24 de noviembre, por el que se regula la tramitación de las subvenciones estatales anuales y por gastos electorales a las formaciones políticas.

²⁷⁹ Dichas subvenciones se distribuirán en función del número de escaños y de votos obtenidos por cada partido político en las últimas elecciones a la indicada Cámara.

para atender a sus gastos de funcionamiento ordinario, que han de servir de apoyo a la independencia de los partidos.

B.- Recursos procedentes de la financiación privada:

- Las cuotas y aportaciones de sus afiliados.
- Los productos de las actividades propias del partido político y los rendimientos procedentes de su propio patrimonio.
- Los ingresos procedentes de otras aportaciones en los términos y condiciones previsto en la presente Ley.
- Los créditos que concierten.
- Las herencias o legados que reciban y, en general, cualquier prestación en dinero o especie que obtengan.

2.- Los partidos políticos no podrán aceptar o recibir, directa o indirectamente, las aportaciones siguientes, artículo 4.3:

- Las anónimas, cuando la cuantía total de las recibidas en un ejercicio económico anual sobrepase el 5 por 100 de la cantidad asignada en los Presupuestos Generales del Estado en ese ejercicio para atender la subvención pública a los partidos políticos.
- Las procedentes de una misma persona física o jurídica nacional o extranjeros, superiores a 10.000.000 de pesetas al año.
- Las procedentes de empresas públicas ni de empresas que, mediante contrato vigente, presten servicios o realicen obras o suministros para alguna Administración Pública.

Además, de acuerdo con el artículo 5.2, no podrán aceptar cualquier forma de financiación por parte de Gobiernos y organismos públicos extranjeros, sin perjuicio de las subvenciones de funcionamiento establecidas por el Parlamento Europeo. El incumplimiento de las prohibiciones establecidas anteriormente será sancionado con multa equivalente al doble de la aportación ilegalmente aceptada, según se desprende del artículo 7.

3.- El importe de la financiación privada, artículo 6, se abonará exclusivamente en cuentas de Entidades de crédito, cuyos únicos ingresos serán los procedentes de las mismas.

4.- Sólo podrán resultar comprometidos, según se desprende artículo 8, hasta el 25% de los ingresos procedentes de la financiación pública, por gastos electorales y por grupos parlamentarios de las Cámaras de las Cortes Generales y de las Asambleas Autonómicas, para el pago de anualidades de amortización de operaciones de crédito.

5.- Respecto de las obligaciones contables se establece, en su artículo 9, la necesidad de llevar registros detallados. Esta obligación permite conocer en todo momento su situación financiera y el cumplimiento de las obligaciones previstas en la citada Ley, sin que ello obstaculice el carácter no público de la afiliación a los partidos políticos. De esta forma, se impone la obligación de llevar dos libros, el de Tesorería y el de Inventarios y Balances, los cuales, conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, deberán contener:

- a) El Inventario anual de todos los bienes.
- b) La cuenta de ingresos, en la cual se deberá consignar como mínimo las siguientes categorías:
 - 1. Cuantía global de las cuotas y aportaciones de sus afiliados.
 - 2. Rendimientos procedentes de su propio patrimonio.

3. Ingresos procedentes de las aportaciones de personas privadas, tanto físicas como jurídicas, nacionales o extranjeras.
 4. Subvenciones estatales.
 5. Rendimientos procedentes de las actividades del partido.
- c) La cuenta de gastos, en la que deberá aparecer como mínimo las siguientes categorías:
1. Gastos de personal.
 2. Gastos de adquisición de bienes y servicios (corrientes).
 3. Gastos financieros de préstamos.
 4. Otros gastos de administración.
 5. Gastos de las actividades propias del partido.
- d) Las operaciones de capital, relativas a:
1. Créditos.
 2. Inversiones.
 3. Deudores y acreedores.

En la actualidad, no se establece remisión ni depósito de las Cuentas Anuales en el Ministerio del Interior, así como en ningún otro organismo competente.

7.- Por último, la citada Ley recoge un riguroso sistema de control, tanto interno como externo, lo que garantiza la regularidad, transparencia y publicidad de la actividad económica de los partidos políticos. De esta forma, el artículo 10 señala la obligación de llevar un sistema de control interno que acredite la adecuada intervención contabilizadora de todos los actos y documentos de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido

económico, conforme a sus estatutos. De igual modo, el artículo 11 dispone la fiscalización externa de la actividad económica financiera a cargo del Tribunal de Cuentas, para lo cual los partidos políticos que reciban subvención estatal presentarán ante este Tribunal, en el plazo de seis meses, a partir del cierre de cada ejercicio, una contabilidad detallada y documentada de sus respectivos ingresos y gastos; pudiendo requerirles también que, en el plazo que les indique, presenten una relación de las aportaciones privadas, que contendrá el importe de cada una de ellas y, en su caso, los nombres y direcciones de las personas que las han realizado. Por su parte, el organismo fiscalizador, en el plazo de ocho meses desde la recepción de la documentación, se pronunciará sobre su regularidad y adecuación a lo dispuesto en la presente Ley, exigiendo, en su caso, las responsabilidades que pudieran deducirse de su incumplimiento.

El cuadro I.4. sintetiza los requisitos analizados con anterioridad, extraídos de la legislación consultada.

REQUISITOS ADMINISTRATIVOS DE LAS ASOCIACIONES POLÍTICAS

<p>Constitución (Ley Orgánica 6/2002, art. 2 y 3.1)</p>	<p>Pueden constituir partidos políticos todos los españoles mayores de edad que estén en pleno uso de sus derechos y que no se encuentren sujetos a ninguna condición legal para el ejercicio de los mismos y no hayan sido penalmente condenados por asociación ilícita o por alguno de los delitos graves previsto en los Títulos XXI a XXV del Código Penal. Se necesita un mínimo de tres promotores que formulen un acta fundacional ante notario en la que se incluirá los estatutos, no existiendo un patrimonio mínimo fundacional.</p>
<p>Fines (Preámbulo de la Ley Orgánica 6/2002)</p>	<p>El de aunar convicciones y esfuerzos para incidir en la dirección democrática de los asuntos públicos, contribuir al funcionamiento institucional y provocar cambios y mejoras desde el ejercicio del poder político.</p>
<p>Estatutos (Ministerio del interior)</p>	<p>Deben contener:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Fines que persigue. · Denominación. · Domicilio social. · Ámbito de actuación. · Órgano de representación, gobierno y administración. · Procedimientos de admisión de asociados. · Derechos y deberes de los asociados. · Régimen disciplinario de los asociados y causas por lo que se pierde tal condición. · Patrimonio, recursos económicos y procedimiento de rendición de cuentas. · Causas de extinción y destino del patrimonio. · Régimen documental.

<p>Inscripción (Ley Orgánica 6/2002, art. 3.2, 4 y 5)</p>	<p>Al inscribirse la asociación adquiere la personalidad jurídica.</p> <p>Se inicia mediante escrito de los fundadores del partido dirigido al Ministerio donde se solicita su inscripción, adjuntando el acta fundacional y los documentos que acrediten el cumplimiento de los requisitos previstos en las Leyes.</p> <p>Una vez estudiada la documentación aportada, se procede a inscribir el partido en un plazo de veinte días o se comunica a los solicitantes los defectos de forma para su corrección. También puede ocurrir que del examen de la documentación se desprendan indicios racionales de ilicitud penal, en cuyo caso se le dará traslado al Ministerio Fiscal para que se pronuncie.</p>
<p>Registro (Real Decreto 2281/1976, art. 4)</p>	<p>En el registro especial creado en el Ministerio del Interior, concretamente en la Subdirección General de Política Interior y Procesos Electorales, obteniéndose de esta forma la personalidad jurídica.</p> <p>Tiene carácter de público a instancia de parte interesada.</p>
<p>Régimen interno (Ley Orgánica 6/2002, art. 7)</p>	<p>Debe ajustarse a principios democráticos y se establecerá en los estatutos, siendo el órgano supremo la asamblea general.</p> <p>Los órganos directivos de los partidos se determinan en los estatutos y todos los asociados tienen derecho a ser electos y elegibles para dichos cargos.</p>
<p>Federaciones (Ley Orgánica 6/2002, art.1.3)</p>	<p>Pueden constituir federaciones, confederaciones y uniones de partidos²⁸⁰.</p> <p>Las uniones o coaliciones carecen de personalidad jurídica y son figuras típicas de estos entes; se definen como uniones pasajeras para determinados fines.</p>

²⁸⁰ Otra figura será las secciones: carecen de personalidad jurídica y son equiparables a los locales que pueden tener otras asociaciones al margen de su domicilio principal.

<p>Financiación (Ley Orgánica 3/1987, art. 2, 4.3, 5, 6, 7 y 8)</p>	<p>A. Recursos económicos procedentes de la financiación pública.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Las subvenciones públicas por gastos electorales. - Las subvenciones estatales a los Grupos Parlamentarios de las Cámaras de las Cortes Generales y las subvenciones a los Grupos Parlamentarios de las Asambleas Autonómicas. - Las subvenciones estatales anuales, no condicionadas. <p>B.- Recursos económicos procedentes de la financiación privada - de personas físicas o jurídicas, nacionales y extranjeras-:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Las cuotas y aportaciones voluntarias de sus afiliados. - Los productos de las actividades propias del partido político y los rendimientos procedentes de su propio patrimonio. - Los ingresos procedentes de otras aportaciones en los términos y condiciones previstos en la presente Ley. - Los créditos que concierten. - Las herencias o legados que reciban y, en general, cualquier prestación en dinero o especie que obtengan. <p>Los partidos políticos no pueden aceptar o recibir, directa o indirectamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Aportaciones anónimas, cuando la cuantía total de las recibidas en un ejercicio económico anual sobrepase el 5 por 100 de la cantidad asignada en los Presupuestos Generales del Estado en ese ejercicio para atender la subvención pública a los partidos políticos. - Aportaciones procedentes de una misma persona física o jurídica nacional o extranjeros, superiores a la cantidad de 60.000 euros al año. - Aportaciones procedentes de empresas públicas ni de empresas que, mediante contrato vigente, presten servicios o realicen obras o suministros para alguna Administración Pública. - No pueden aceptar cualquier forma de financiación por parte de Gobiernos y organismos públicos extranjeros, sin perjuicio de las subvenciones de funcionamiento establecida por el Parlamento Europeo. <p>El incumplimiento de estas restricciones dará lugar a multa equivalente al doble de la aportación ilegalmente aceptada.</p> <p>El importe de la financiación privada se abonará exclusivamente en cuentas de entidades de créditos, cuyos únicos ingresos serán los procedentes de las mismas.</p> <p>Solo pueden resultar comprometidos hasta el 25% de los ingresos procedentes de la financiación pública, por gastos electorales y por grupos parlamentarios de las Cámaras de las Cortes Generales y de la Asambleas Autonómicas, para el pago de anualidades de amortización de operaciones de crédito.</p>
<p>Régimen documental (Ley orgánica 3/1987, art. 9)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Libros de afiliados. - Libros de actas. - Libro de tesorería. - Libro de inventarios y balances.

<p>Obligaciones Contables (Ley orgánica 3/1987, art. 9)</p>	<p>Deben de llevar registros contables detallados, que permitan en todo momento conocer su situación financiera y el cumplimiento de las obligaciones previstas en la legislación sobre financiación.</p> <p>Los libros de Tesorería y de Inventarios y Balances deben contener, conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, los siguientes documentos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) El Inventario anual de todos los bienes. b) La cuenta de ingresos, consignando como mínimo las siguientes categorías: <ul style="list-style-type: none"> 1. Cuantía global de las cuotas y aportaciones de sus afiliados. 2. Rendimientos procedentes de su propio patrimonio. 3. Ingresos procedentes de las aportaciones de personas privadas, tanto físicas como jurídicas, nacional o extranjera 4. Subvenciones estatales. 5. Rendimientos procedentes de las actividades del partido. c) La cuenta de gastos, consignándose como mínimo las siguientes categorías: <ul style="list-style-type: none"> 1. Gastos de personal. 2. Gastos de adquisición de bienes y servicios (corrientes). 3. Gastos financieros de préstamos. 4. Otros gastos de administración. 5. Gastos de las actividades propias del partido. d) Las operaciones de capital, relativas a: <ul style="list-style-type: none"> 1. Créditos. 2. Inversiones. 3. Deudores y acreedores.
<p>Depósito de cuentas</p>	<p>No se establece.</p>
<p>Controles (Ley orgánica 3/1987, art. 10 y 11)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - <i>El control interno</i>, se ejerce a través de un adecuado sistema de intervención de todos los actos y documentos de los que se derivan derechos y obligaciones de contenido económico, conforme a los estatutos. - <i>El control externo</i>, se ejerce por el Tribunal de Cuentas, debiendo presentar ante el mismo, en el plazo de seis meses desde el cierre, una contabilidad detallada y documentada de sus respectivos ingresos y gastos. Además el Tribunal puede requerir que le presente una relación de aportaciones privadas, que contenga el importe de cada una de ellas y los nombres y direcciones de las personas que las han realizado. El Tribunal de Cuentas, en el plazo de ocho meses, desde la recepción de la documentación, se pronunciará sobre su regularidad y adecuación a lo dispuesto en la Ley, exigiendo en su caso la responsabilidad que pudiera deducirse de su incumplimiento.
<p>Disolución y Suspensión (Ley Orgánica 6/2002, art.10)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Por decisión de sus miembros, acordada por las causas y por los procedimientos previstos en sus estatutos. - Por decisión de la autoridad judicial competente y cuando concurren algunos de los supuestos siguientes: <ul style="list-style-type: none"> ~ Sea considerada como asociación ilícita dentro del Código Penal. ~ Cuando vulnere de forma continuada, reiterada y grave la exigencia de una estructura interna y un funcionamiento democrático. ~ Cuando de forma reiterada y grave su actividad vulnere los principios democráticos o persiga deteriorar o destruir el régimen de libertades o imposibilitar o eliminar el sistema democrático. <p>El patrimonio resultante en el momento de la disolución, una vez satisfechas las obligaciones financieras que existieren, se destinarán al fin que se estableció en los estatutos.</p>

Cuadro I.4.Fuente: *Elaboración Propia.*

Asociaciones sindicales.

De acuerdo con la definición de Alonso Olea y Casas Baamonde (2000, p.556), podemos conceptualizar al sindicato como “una asociación permanente y autónoma sin fin de lucro de trabajadores para el progreso económico y social de sus miembros, especialmente para el mantenimiento y mejora de sus condiciones de trabajo a través de la negociación colectiva”, asimismo, Ojeda Avilés (1998, p.53) lo define como “grupo de trabajadores con personalidad jurídica y capacidad de obrar que tiene como objeto primordial la defensa de los intereses económicos y sociales de sus miembros”.

Como señala Messner (1967, p.60), estas asociaciones, junto con las asociaciones de empresarios, desempeñan una función general que sobrepasa la protección de sus propios intereses, toda vez que realizan también una función de orden social, afianzando la paz social mediante el contrato colectivo convenido. Dada la importancia de estas organizaciones en un estado democrático, la Constitución Española recoge, en el artículo 7, el derecho de asociación sindical para los trabajadores, al igual que el de asociarse de los empresarios, señalando que contribuyen a la defensa y promoción de los intereses económicos y sociales que les son propios. Su creación y el ejercicio de su actividad son libres dentro del respeto a la Constitución y a la ley, debiendo ser, por tanto, su estructura interna y funcionamiento democráticos.

El derecho de libertad sindical, según sentencia del Tribunal Constitucional de fecha 28 de enero de 1983, comprende no sólo el derecho de los individuos a fundar sindicatos y a afiliarse a los de su elección, sino también el derecho a que los sindicatos realicen las funciones que de ellos se esperan, de acuerdo con el carácter democrático del Estado. Además, en el artículo 28 de nuestra Carta Magna se establece como derechos de los sindicatos los de formar confederaciones y fundar organizaciones sindicales internacionales o afiliarse a ellas. Asimismo, aunque se determina que todos los españoles tienen derecho a sindicarse libremente y que nadie puede ser obligado a afiliarse a un sindicato, la ley podrá limitar o exceptuar de este derecho a las Fuerzas o Institutos armados o a los demás Cuerpos sometidos a disciplina

militar, además de regular las peculiaridades de su ejercicio para los funcionarios públicos.

La libertad que ofrece el texto constitucional en la creación de este tipo de agrupaciones, conlleva que prácticamente la administración sólo les obligue a su inscripción en un registro público, a efectos de publicidad, de la misma manera que sucede con la mayoría de las asociaciones. De este modo, la normativa básica aplicable a este tipo de asociación es la recogida en el cuadro 1.20.

LEGISLACIÓN APLICABLE A LAS ASOCIACIONES SINDICALES

1. Constitución Española (artículos 7 y 28).
2. Ley Orgánica 11/1985, de 2 de agosto, de Libertad Sindical.

Cuadro I.5. Fuente: Elaboración Propia

Dado que la referencia a la Carta Magna ha sido argumentada anteriormente, a continuación pasamos a recoger los requisitos administrativos descritos en la Ley 11/1985 de Libertad Sindical, dedicada a la regulación de los sindicatos de trabajadores:

1.- Todos los trabajadores, de conformidad con su artículo 1, tienen derecho a sindicarse libremente para la promoción y defensa de sus intereses económicos y sociales. A este respecto, se consideran trabajadores tanto los que sean sujetos de una relación laboral como aquéllos que lo sean de una relación de carácter administrativo o estatutario al servicio de las Administraciones Públicas, es decir, los trabajadores del sector privado y los trabajadores y funcionarios del sector público. No obstante, quedan exceptuados los militares, los jueces, magistrados y fiscales en activo y los miembros de Cuerpos y Fuerzas de Seguridad que no tengan carácter

militar²⁸¹.

Dicho derecho, en relación con el individuo -artículo 2.1.-, comprende el fundar sindicatos sin autorización previa, suspenderlos o extinguirlos, por procedimientos democráticos; también permite la afiliación a los sindicatos que elija con la única condición de cumplir los estatutos o, en su caso, la separación de ellos, no pudiendo ser obligado a su afiliación; así como el individuo puede escoger libremente a sus representantes y ejercer la actividad sindical. No obstante, como señala el artículo 3, los trabajadores por cuenta propia que no tengan personal a su cargo, los parados y los que hayan cesado en su actividad laboral, ya sean por jubilación o por incapacidad, podrán afiliarse a los sindicatos pero no fundar éstos.

Por lo que se refiere al sindicato, este derecho -artículo 2.2- permite la redacción de sus estatutos y reglamento, la organización de su administración interna y de sus actividades y la formulación de su programa de acción. Por otra parte, también posibilita la constitución de federaciones, confederaciones y organizaciones internacionales, así como la afiliación y la separación de las mismas, no pudiendo ser suspendidas o disueltas nada más que mediante resolución firme de la autoridad judicial, fundada en el incumplimiento grave de las Leyes y, por último, concede la facultad de desarrollar la actividad sindical en la empresa o fuera de ella.

2.- Los sindicatos, de acuerdo con el artículo 4.1 y 4.7, adquirirán personalidad jurídica y plena capacidad de obrar, transcurridos veinte días hábiles desde el depósito de los estatutos en la oficina pública establecida al efecto, por medio de sus promotores o dirigentes. A este respecto, hay que señalar que la Ley no cita el acta fundacional ni establece ningún escrito para acompañar la documentación, no obstante, es obvio que ambos documentos se producen.

²⁸¹ Ley Orgánica 11/1985, en su artículo 1.5, señala que “el ejercicio del derecho de sindicación de los miembros de Cuerpos y Fuerzas de Seguridad que no tengan carácter de militar, se regirá por su normativa específica”, razón por la cual las organizaciones sindicales del Cuerpo Nacional de Policía, están sometidas a un régimen especial que les otorga la Ley Orgánica 2/1986, de 13 de Marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado.

Las oficinas donde se depositan los estatutos son, actualmente, las Direcciones Provinciales del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales y, en los casos en los que las Comunidades Autónomas hayan asumido estas competencias, en los órganos territoriales que las mismas hayan establecido²⁸². No obstante, cuando el ámbito territorial y funcional del sindicato supere el de la provincia o Comunidad Autónoma, el depósito se deberá hacer en la Dirección General de Trabajo.

3.- Los estatutos deben contener, según establece el artículo 4.2, los siguientes requisitos:

- *La denominación* de la organización que no podrá coincidir ni inducir a confusión con otra legalmente registrada.
- *El domicilio y ámbito territorial* y funcional de actuación del sindicato.
- *Los órganos de representación, gobierno y administración y su funcionamiento*, así como el régimen de provisión electiva de sus cargos, que habrá de ajustarse a principios democráticos.
- *Los requisitos y procedimientos para la adquisición y pérdida de la condición de afiliados*.
- *El régimen de modificación de estatutos, de fusión y de disolución del sindicato*.
- *El régimen económico* de la organización que establezca el carácter, procedencia y destino de sus recursos, así como los medios que permitan a los afiliados conocer la situación económica.

²⁸² Estos órganos deberán remitir en el plazo de diez días un ejemplar de la documentación depositada a la Dirección General de Trabajo, según se establece en la disposición final primera, punto segundo.

4.- La publicidad del depósito es evidente, dado que la oficina pública dará difusión de ello en el tablón de anuncios de la misma, en el BOE y, en su caso, en el Boletín Oficial correspondiente, indicando al menos la denominación, el ámbito territorial y funcional, la identificación de los promotores y firmantes del acta de constitución del sindicato. Cualquier persona podrá examinar los estatutos, debiendo la oficina facilitar a quien así lo solicite, copia autenticada de los mismos. Asimismo, la autoridad pública y quienes acrediten interés directo, personal y legítimo, podrán promover ante la Autoridad Judicial la declaración de no conformidad a derecho de cualquier estatuto que haya sido objeto de depósito y publicidad -artículos 4.4, 4.5 y 4.6 -. De igual modo, las modificaciones de los estatutos, artículo 4.8, se ajustarán al mismo procedimiento de depósito y publicidad de la inscripción inicial.

5.- Los sindicatos constituidos a tenor de lo establecido en el artículo 5.1, responderán de los actos o acuerdos adoptados por sus órganos en la esfera de sus respectivas competencias y por los actos individuales de su afiliados, siempre y cuando se produzcan en el ejercicio regular de las funciones representativas o se prueben que dichos afiliados actuaban por cuenta del sindicato.

6.- En cuanto a la financiación de los sindicatos, Ojeda Avilés (1998, p.55) manifiesta que “la libertad de estructurarse como estime oportuno, con el único requisito de atenerse al principio democrático, como exige el art. 7 de la Constitución, comprende también el derecho a organizar su administración interna, especialmente la financiera, tanto al admitir las cuotas, donaciones o pagos que engrosan las finanzas sindicales, como al adscribir a diversos fines las cantidades recibidas”. Asimismo, el citado autor (1998, p.69) señala que las subvenciones públicas a los sindicatos equivalen aproximadamente a la mitad de sus ingresos totales. En relación con lo anterior, el artículo 5.3 de la Ley de Libertad Sindical expone que *“las cuotas sindicales no podrán ser objeto de embargo”*.

7.- Estas asociaciones se beneficiarán de las exenciones y bonificaciones fiscales que legalmente se establezcan -artículo 5.4- y los sindicatos más

representativos podrán obtener cesiones temporales del uso de inmuebles patrimoniales públicos, en los términos que se establezcan legalmente.

8.- La extinción de un sindicato puede ser de dos clases, bien “voluntaria”, cuando así se acuerda en un momento crucial de la organización de forma democrática o porque los estatutos lo determinan al sobrevenir el acontecimiento previsto o cumplirse el tiempo señalado; o, bien “forzosa” - Ley 11/1985 artículo 2.2.apartado c) -, por resolución judicial debida a infracciones de las leyes o los estatutos. En ambos casos en los estatutos debe de aparecer el destino del patrimonio resultante en la disolución.

Como síntesis, los requisitos económico-financieros encuadrados en el seno de estas asociaciones, partiendo de la legislación consultada, son los reflejados en el cuadro I.6.

REQUISITOS ECONÓMICO-FINANCIEROS DE LAS ASOCIACIONES SINDICALES

<p>Constitución (Ley Orgánica 11/1985, art. 1, 2 y 3)</p>	<p>Todos los trabajadores del sector privado y los trabajadores y funcionarios del sector público, excepto los militares, los jueces, magistrados y fiscales en activo y los miembros de cuerpos y fuerzas de seguridad que no tengan carácter militar, tienen derecho a fundar sindicatos sin autorización previa. No obstante, los trabajadores por cuenta propia sin personal, los trabajadores en paro y los que hayan cesado en su actividad laboral pueden afiliarse a los sindicatos pero no fundar éstos</p> <p>La constitución se plasma en un acta fundacional. El numero mínimo de fundadores es de tres, no existiendo un mínimo establecido para el patrimonio constitucional.</p>
<p>Fines (Constitución Española, art. 7)</p>	<p>La defensa y promoción de los intereses económicos y sociales que les son propios.</p>
<p>Estatutos (Ley Orgánica 11/1985, art. 4.2)</p>	<p>Deben contener:</p> <ul style="list-style-type: none"> · La denominación de la organización. · El domicilio y el ámbito territorial y funcional de actuación. · Los órganos de representación, gobierno y administración y su funcionamiento, así como el régimen de provisión electiva de sus cargos, que habrán de ajustarse a principios democráticos. · Los requisitos y procedimientos para la adquisición y pérdida de la condición de afiliados. · El régimen económico de la organización que establezca el carácter, procedencia y destino de sus recursos. · Los medios que permitan a los afiliados conocer la situación económica. · Régimen de modificación de estatutos, de fusión y de disolución del sindicato.
<p>Inscripción (Ley Orgánica 11/1985, art. 4.1 y 4.7)</p>	<p>Mediante el deposito de los estatutos y del acta fundacional en la oficina pública creada al efecto. Una vez transcurrido veinte días hábiles del deposito se adquiere personalidad jurídica.</p> <p>Inscripción de la constitución, de las modificaciones estatutarias y de la disolución.</p>

Registro (Ley Orgánica 11/1985, art. 4.4, 4.5 y 4.6)	<p>En la oficina pública de la Dirección Provinciales del Ministerio del Trabajo y Asuntos Sociales o en los órganos territoriales de las Comunidades Autónomas, si estas tienen transferidas las competencias en el caso de sindicatos provinciales o en la Dirección General de Trabajo, si el sindicato tiene un ámbito territorial y funcional que supera el de la Provincia o Comunidad Autónoma.</p> <p>La oficina pública dará publicidad del depósito en su tablón de anuncios, en el BOE y, en su caso, en el Boletín Oficial correspondiente, indicando al menos la denominación, el ámbito territorial y funcional y la identificación de los promotores y firmantes del acta de constitución.</p> <p>Cualquier persona puede examinar los estatutos, para lo cual la oficina pública competente le debe facilitar copia autenticada de los mismos.</p> <p>La autoridad pública y quienes acredite interés directo, personal y legítimo pueden promover ante la autoridad judicial la declaración de no conformidad a derecho de cualquier estatuto depositado.</p>
Régimen interno (Ley Orgánica, art. 2.2)	Libertad para redactar sus estatutos y reglamentos, organizar su administración interna y sus actividades y formular sus programas de acción.
Federaciones (Ley Orgánica 11/1985, art. 2.2)	Pueden constituir, afiliarse y retirarse de las federaciones, confederaciones y organizaciones internacionales.
Financiación (Ley Orgánica 11/1985, art. 5.3 y 5.4)	<p>No se establece dado que la libertad para estructurarse como estime oportuno también alcanza a su financiación, no obstante, destacamos las cuotas sindicales, donaciones, pagos por servicios prestados o las subvenciones.</p> <p>Las cuotas sindicales no pueden ser objeto de embargo.</p> <p>Se beneficiarán de las exenciones y bonificaciones fiscales que legalmente se establezcan.</p>
Régimen documental	No se establece.
Obligaciones contables	No se establecen.
Depósito de cuentas	No se establece.
Controles	No se establecen.
Disolución y Suspensión (Ley Orgánica 11/1985, art. 2.2)	<p>a) Por las causas establecidas en los estatutos.</p> <p>b) Por los asociados mediante procedimientos democráticos.</p> <p>c) Por resolución firme de la autoridad judicial fundada en el incumplimiento grave de las leyes.</p> <p>El patrimonio resultante de la disolución deberá ir al destino indicado en los estatutos.</p>

Cuadro I.6. Fuente: *Elaboración propia*.

Asociaciones profesionales y empresariales.

Al margen de las referencias apuntadas en la Constitución y que han sido comentadas anteriormente, este tipo de asociaciones queda regulado por la Ley 19/1977 y el Decreto 873/1977 -cuadro 1.19-, dado que como señala la disposición derogatoria de la Ley Orgánica 11/1985 de Libertad Sindical, estos dos textos quedan derogados en cuanto se oponen a la Ley orgánica anterior, pero se mantienen vigentes para las asociaciones que nos ocupan.

LEGISLACIÓN APLICABLE A LAS ASOCIACIONES PROFESIONALES Y EMPRESARIALES

1. Constitución Española, artículo 7.
2. Ley 19/1977, de 1 de abril, sobre regulación del derecho de asociación sindical.
3. Real Decreto 873/1977, de 22 de abril, sobre depósito de los estatutos de las organizaciones constituidas al amparo de la Ley 19/1977.

Cuadro I.7. Fuente: Elaboración Propia.

En consecuencia, las asociaciones profesionales y empresariales aparecen sujetas a las mismas normativas, si bien existen grandes diferencias entre ellas. En relación con las primeras, debemos señalar que cuando se habla de organizaciones profesionales por excelencia se hace alusión, normalmente, a las que adoptan la forma de Corporaciones Públicas, que reciben el nombre de Colegios oficiales, asociaciones nacionales, etc.; sin embargo, no nos estamos refiriendo a ellas -dado que, como señalamos en epígrafes anteriores éstas se encuentran reguladas por normativas específicas que las crean y no son consideradas asociaciones en sentido estricto-, sino que aludimos a las asociaciones de profesionales, colegiados o no, que se asocian o sindicalizan en defensa de sus intereses.

Por su parte, las asociaciones empresariales²⁸³, que se trata, según apunta Palomeque López (1991, p. 78), de “un asociacionismo de respuesta, que se forma y articula con fines de resistencia y confrontación a las organizaciones de trabajadores”, están constituidas por miembros que tienen la condición de ser titulares de empresas y su finalidad es la de defensa de los intereses de éstos. Pero dado que, en la actualidad, existen empresas individuales y empresas mercantiles, los miembros de estas asociaciones pueden ser personas físicas o, también, personas jurídicas.

Con relación a lo anterior, Aramendi Sánchez y otros (2000, p. 633) manifiestan que “las asociaciones empresariales son una especie del género asociaciones profesionales. La diferencia entre ambas radica en el campo de actuación y los medios que el ordenamiento pone a su disposición. Así las asociaciones empresariales han de estar proyectadas para intervenir en las relaciones laborales, contribuyendo en paralelo con los sindicatos a la defensa y promoción de los intereses económicos y sociales que les son propios. Los medios típicos de las asociaciones empresariales son la negociación colectiva, el planteamiento de conflictos colectivos, el diálogo social y la participación institucional en los organismos públicos de las Administraciones laborales. Cuando una asociación profesional de empresarios no está diseñada para realizar estas actividades no es una asociación empresarial en sentido estricto que tiene la expresión en nuestro ordenamiento por lo que queda fuera, por razón de la materia de la competencia de la jurisdicción social”.

En lo concerniente a los requisitos administrativos recogidos en los preceptos anteriores, debemos citar, comenzando por la Ley 19/1977, los siguientes:

1.- Los empresarios podrán constituir, en cada rama de actividad, a escala territorial o nacional, las asociaciones profesionales que estimen convenientes para la defensa de sus respectivos intereses -artículo 1.1-. Dichas

²⁸³ Emparentadas con las asociaciones empresariales estarían las agrupaciones de interés económico, regulada por la Ley 12/1991, de 29 de abril, pero estas figuras tienen algunos caracteres de sociedades mercantiles.

agrupaciones pueden tener carácter territorial, cuando reúnan a empresarios que desarrollan su actividad en una determinada zona, o carácter sectorial, en cuanto agrupan a empresarios dedicados a un mismo tipo de actividad empresarial. De igual modo, cualquier empresario tiene derecho a afiliarse a las citadas asociaciones con la única condición de cumplir los estatutos de las mismas, artículo 2.

2.- Estas asociaciones, de acuerdo con el artículo 1.3, establecerán sus propios estatutos, se gobernarán con plena autonomía y gozarán de protección legal para garantizar su independencia respecto a la Administración Pública, así como todo acto de injerencia de unas respecto de las otras.

3.- Los estatutos, según establece el artículo 3.4., contendrán al menos la denominación de la asociación, el ámbito territorial y profesional, los órganos de representación, gobierno y administración, los recursos económicos y el sistema de admisión de miembros.

4.- Las citadas asociaciones, de conformidad con el artículo 3, deberán depositar sus estatutos en la oficina pública establecida al efecto²⁸⁴. De este modo, adquirirán personalidad jurídica y plena capacidad de obrar transcurridos veinte días desde el depósito de los estatutos, salvo que dentro de dicho plazo se inste la declaración de no ser conformes a derecho.

5.- Las asociaciones profesionales, artículo 4, podrán constituir federaciones y confederaciones, así como afiliarse a las de igual carácter que se hallen constituidas.

6.- Las referidas organizaciones, a tenor del artículo 5, sólo podrán ser suspendidas o disueltas mediante resolución del órgano judicial basada en la realización de las actividades determinantes de la ilicitud o en otras causas previstas en las leyes o en los estatutos.

²⁸⁴ La oficina pública a la que se hace referencia es coincidente con la de las asociaciones sindicales comentadas anteriormente.

7.- Las organizaciones de empresarios, podrán participar en los organismos de consulta y colaboración en los ámbitos sectorial y territorial, de conformidad con lo preceptuado en el artículo 6.

Por otra parte, y de conformidad con lo establecido en la disposición final de la Ley anterior, se hace necesario regular el organismo competente, los procedimientos y los plazos referentes al depósito y publicación de los estatutos, razón por la cual se aprueba el Real Decreto 873/1977, de 22 de abril, sobre depósito de los estatutos de las organizaciones constituidas al amparo de la Ley 19/1977. En dicho precepto aparecen las siguientes notas de nuestro interés:

1.- Los estatutos y el acta de constitución de una asociación serán presentados por triplicado y esta última suscrita por sus otorgantes o, en su defecto, por los promotores y directivos, con expresión de los datos personales necesarios para su identificación. Cuando se trate de federaciones o confederaciones se acompañará, además, copia autorizada de los acuerdos de constitución, incorporación o afiliación adoptados por los órganos de gobierno de las asociaciones correspondientes. En los supuestos de inscripción de modificaciones de estatutos se acompañará la misma documentación anterior, debiéndose reflejar en el acta de la asamblea general que adoptó el acuerdo, el número de miembros y el de asistentes a la reunión, así como el resultado de la votación alcanzada -artículo 1-. En el momento de presentación de los estatutos y cuando el encargado de la oficina advirtiera anomalías que fueran subsanables podrá requerir, por una sola vez, a los promotores o directivos para que, si lo estiman oportuno, corrijan los defectos o errores observados.

2.- Según se desprende del artículo 3, los estatutos contendrán, al menos los siguientes datos:

- *Denominación* de la organización, que no podrá coincidir ni inducir a confusión con otra legalmente inscrita.

- *Domicilio y ámbitos territorial y profesional*, determinados para las asociaciones por el sector o rama de actuación económica, la profesión o cualquier otro concepto análogo que sus miembros determinen libremente en los estatutos.
- Los órganos de representación, gobierno y administración. Su funcionamiento deberá de ajustarse en todo momento a principios democráticos.
- Régimen electoral, que garantice el que los cargos directivos se nombren mediante sufragio libre y secreto.
- Régimen económico, de forma que se determine el carácter, procedencia, administración y destino de sus recursos, así como los medios que permitan conocer a sus miembros la situación económica de las entidades.
- Los requisitos y procedimientos para la adquisición y pérdida de la condición de miembro y sistema de constancia de los asociados componentes, en garantía de los mismos.

3.- Del depósito de los estatutos se dará publicidad en el tablón de anuncios de la oficina encargada del registro, en el Boletín Oficial de la provincia y, en su caso, en el Boletín Oficial del Estado, cuando el ámbito de la organización exceda del provincial, indicando, al menos, la denominación, el ámbito territorial y profesional y los firmantes del acta de constitución. Los interesados podrán alegar, por escrito, lo que estimen procedente, dentro del plazo de ocho días a partir de la publicación en el Boletín. Asimismo, debemos señalar, según establece el artículo 5, que la oficina será pública y los estatutos depositados en ella podrán ser examinados por cualquier interesado, pudiendo emitirse certificación de los extremos que consten.

Finalmente, debemos poner de manifiesto que existen otros tipos de asociaciones profesionales específicas, como son las asociaciones de jueces y magistrados que se rigen por Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio del Poder

Judicial y las asociaciones de fiscales que se gobiernan por la Ley 50/1981, de 30 de diciembre donde se aprobó el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal. En ambos casos, la regulación legal es muy sencilla y, en consecuencia, necesita que se complete con la Ley reguladora del derecho de asociación de carácter general.

A tal respecto, las asociaciones de jueces y magistrados aparecen previstas en el artículo 401 de la Ley Orgánica 6/1985 y sus principales características son las de no poder tener vinculaciones con partidos políticos o asociaciones sindicales; deben tener siempre ámbito nacional, sin perjuicio que puedan tener secciones cuyo ámbito coincida con el de un Tribunal Superior de Justicia; sus miembros no pueden estar afiliados a más de una asociación profesional; y, deben estar compuestos por jueces y magistrados, pudiendo los mismo libremente asociarse o no a las asociaciones profesionales. Estas asociaciones están validamente constituidas desde su inscripción en el Registro, el cual se lleva en el Consejo General del Poder Judicial. Junto a la solicitud de inscripción, presentada por cualquiera de los promotores, deben ir los estatutos²⁸⁵ y una relación de afiliados, pudiéndose denegar la inscripción cuando la asociación o sus estatutos no se ajusten a los requisitos legalmente exigidos.

Por su parte, las asociaciones profesionales de fiscales, recogidas en el artículo 54 de la Ley 50/1981, deben ajustarse a una serie de reglas similares a las habidas para las asociaciones de jueces y magistrados. Dichas reglas las podemos resumir en las siguientes:

- Las asociaciones de fiscales tendrán personalidad jurídica y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines.

²⁸⁵ Los estatutos deben contener, según la regla séptima del artículo 401, el nombre de la asociación, fines específicos, organización y representación de la asociación, su estructura interna y funcionamiento que deberán ser democráticos, régimen de afiliación, medios económicos y régimen de cuotas y forma de elegirse los cargos directivos de la asociación.

- Podrán tener como fines lícitos la defensa de los intereses profesionales de sus miembros en todos los aspectos y la realización de estudios y actividades encaminados al servicio de la justicia en general.
- Sólo podrán formar parte de las mismas quienes ostenten la condición de fiscales, sin que puedan integrarse en ellas miembros de otros cuerpos o carreras.
- Los fiscales podrán libremente afiliarse o no a asociaciones profesionales, las cuales deberán hallarse abiertas a la incorporación de cualquier miembro de la carrera fiscal.

Las asociaciones de fiscales quedarán validamente constituidas desde que se inscriban en el Registro, que será llevado, al efecto, por el Ministerio de Justicia. Dicha inscripción se practicará a solicitud de cualquiera de los promotores, a la que se le acompañará el texto de los estatutos y una relación de afiliados, al igual que en las asociaciones de jueces y magistrados, siendo el contenido de los estatutos similar al comentado anteriormente para este tipo de asociaciones.

Por último, señalar que en el anterior precepto no se establecen los casos de denegación de inscripción. No obstante, consideramos que ésta se podrá denegar, como en las asociaciones anteriores, cuando los estatutos no se ajusten a los requisitos legalmente exigidos. Así mismo, cuando las asociaciones incurran en actividades contrarias a la Ley o se excedan del marco de los estatutos, el Fiscal General del Estado podrá instar, por los trámites de juicio declarativo ordinario, la disolución de la asociación.

A modo de síntesis, el cuadro I.8. muestra los requisitos administrativos analizados en los anteriores preceptos con respecto a las asociaciones sindicales genéricas.

REQUISITOS ADMINISTRATIVOS DE LAS ASOCIACIONES PROFESIONALES Y EMPRESARIALES

Constitución (Ley 19/1977, art. 1.1 y 2)	Todos los empresarios y profesionales pueden constituir en cada rama de actividad, a escala territorial o nacional, las asociaciones profesionales que estimen convenientes para la defensa de sus respectivos intereses, dicha constitución se plasma en un acta fundacional. El número mínimo de promotores es de tres y el patrimonio constitucional mínimo no se establece. Tienen derecho a afiliarse a las citadas asociaciones con la sola condición de cumplir los estatutos de las mismas.
Fines	La defensa de los intereses de los empresarios y profesionales.
Estatutos (Ley 19/1977, art. 3.4 y Real decreto 873/1977, art. 3)	Deben contener: <ul style="list-style-type: none"> - La denominación de la organización. - El domicilio y ámbito territorial y profesional. - Los órganos de representación, gobierno y administración. - Los recursos económicos. - Sistema de admisión de miembros. - Régimen electoral que garantice que los cargos directivos se eligen mediante sufragio libre y secreto. - Régimen económico, de forma que se determine el carácter, procedencia, administración y destino de sus recursos. - Los medios que permitan conocer a sus miembros la situación económica de la entidad. - Los requisitos y procedimientos para la adquisición y pérdida de la condición de miembro. - Sistema de constancia de los asociados componentes como garantía de los mismos.
Inscripción (Ley 19/1977, art.3 y Real decreto 873/1977, art. 1)	Mediante el depósito de los estatutos y del acta de constitución en la oficina pública creada al efecto. Una vez transcurrido veinte días hábiles del depósito se adquiere la personalidad jurídica. Las modificaciones estatutarias también se depositan.
Registro (Real decreto 873/1977, art. 4 y 5)	La oficina pública está ubicada en la Dirección Provinciales del Ministerio del Trabajo y Asuntos Sociales o en los órganos territoriales de las Comunidades Autónomas, si éstas tienen transferidas las competencias y son asociaciones provinciales o, en la Dirección General de Trabajo si la asociación tiene un ámbito territorial y funcional que supera el de la Provincia o Comunidad Autónoma. Se da publicidad del depósito de los estatutos en el tablón de anuncios de la oficina encargada del registro, en el Boletín Oficial de la Provincia y, en su caso, en el BOE, cuando el ámbito de la organización exceda del provincial, indicando, al menos, la denominación, el ámbito territorial y profesional y los firmantes del acta de constitución. Los interesados podrán alegar, por escrito, lo que estimen procedente, dentro del plazo de ocho días a partir de la publicación en el Boletín. Dicha oficina es pública y los estatutos depositados en ella pueden ser examinados por cualquier interesado, pudiéndose emitir certificación de los extremos que consten en la misma.
Régimen interno (Ley 19/1977 art. 1.3)	Plena autonomía para su gobierno, aunque deben funcionar de acuerdo con principios democráticos.
Federaciones (Ley 19/1977, art. 4)	Pueden constituir y afiliarse a federaciones y confederaciones.
Financiación	No se establece.
Régimen documental	No se establece.
Obligaciones contables	No se establecen.
Depósito de cuentas	No se establece.
Controles	No se establecen.
Disolución o suspensión (Ley 19/1977, art. 5)	<ul style="list-style-type: none"> - Mediante resolución del órgano judicial basada en la realización de las actividades determinantes de la ilicitud. - Por causas previstas en las leyes. - Por las causas previstas en los estatutos.

Cuadro I.8. Fuente: *Elaboración Propia*.

Asociaciones deportivas.

Una asociación se considera deportiva cuando su finalidad es la de participar, practicar o fomentar actividades de educación física o de carácter deportivo, razón por la cual, como manifiesta López Nieto (2000, p. 321), para considerarla como tal no es suficiente que en su denominación aparezca el calificativo de deportiva, el promover o fomentar el deporte, el seguir a los deportistas profesionales o, cualquier otro fin similar, dado que lo anterior, por sí sólo, no constituyen actividades de carácter deportivo y, de este modo, dicha organización no se encontraría acogida a este régimen jurídico especial sino al general. Por tanto, es condición sine qua non para que una entidad sea considerada asociación deportiva, que provoque u organice la práctica de una actividad que constituya deporte. No obstante, si en determinadas circunstancias existieran dudas al respecto, el criterio es considerar que una actividad es deportiva cuando exista federación reconocida oficialmente en la que la organización sea susceptible de quedar integrada.

En la actualidad, en nuestro ordenamiento jurídico existen diferentes tipologías de asociaciones deportivas, las cuales son enumeradas a continuación:

- *Clubes deportivos.* A este grupo pertenecen las asociaciones privadas integradas por personas físicas o jurídicas que tengan por objeto la promoción de una o varias modalidades deportivas, la práctica de las mismas por los asociados, así como la participación en actividades y competiciones deportivas, artículo 13 de la Ley 10/1990. Los mismos se clasifican, a su vez, en clubes deportivos elementales, clubes deportivos básicos y sociedades anónimas deportivas. Estas últimas se corresponden con los antiguos clubes deportivos profesionales, que con la entrada en vigor de la actual Ley del Deporte se convierten en sociedades anónimas²⁸⁶, motivo por

²⁸⁶ Están reguladas actualmente por el Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, sobre Sociedades Anónimas Deportivas.

el cual no constituyen objeto de nuestro estudio.

- *Federaciones deportivas españolas* -Ley 10/1990, artículo 30- que se corresponden con entidades privadas con personalidad jurídica propia, cuyo ámbito de actuación se extiende a todo el territorio del Estado y están integradas por federaciones deportivas de ámbito autonómico, clubes deportivos, deportistas, técnicos, jueces y árbitros, ligas profesionales, si las hubiere, y otros colectivos interesados que promueven, practican o contribuyen al desarrollo del deporte. Las mismas, además de sus propias atribuciones, ejercen, por delegación, funciones públicas de carácter administrativo, actuando en estos casos como agentes colaboradores de la Administración pública.
- *Ligas profesionales* que constituyen asociaciones de clubes que se formarán, exclusiva y obligatoriamente, cuando existan competiciones oficiales de carácter profesional y de ámbito estatal -Ley 10/1990, artículo 12-.
- *Agrupaciones de clubes de ámbito estatal*, que tienen como objetivo el desarrollo de actuaciones deportivas en aquellas modalidades y actividades no contempladas por las federaciones -Ley 10/1990, artículo 12-.
- *Entes de promoción deportivas de ámbito estatal*, Ley 10/1990, artículo 42.1, que se corresponden con asociaciones de clubes o entidades que tienen por finalidad exclusiva la promoción y organización de actividades físicas y deportivas, con finalidades lúdicas, formativas o sociales.

En relación a su marco jurídico básico vigente -cuadro 1.9, de aplicación general en todo el territorio nacional, a excepción de algunas normas que serán de aplicación en defecto de regulación específica por parte de las

Comunidades Autónomas, debemos señalar que la norma más importante en materia de asociaciones deportivas es la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, modificada, posteriormente, por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y de orden social.

LEGISLACIÓN APLICABLE A LAS ASOCIACIONES DEPORTIVAS

4. Real Decreto 177/1981, de 16 de enero, de normas reguladoras de clubes y federaciones.
5. Orden 29 de junio de 1981. Constitución de las asambleas generales de clubes y federaciones.
6. Orden 7 de julio de 1981. Reconocimiento e inscripción de Clubes y Federaciones y adaptación de sus estatutos.
7. Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, modificada parcialmente por Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (artículo 109).
8. Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas y Registro de Asociaciones Deportivas, modificado por Real Decreto 1325/1995, de 28 de julio, se añade el artículo 40 y 41. Real Decreto 253/1996, de 16 de febrero, modifica el artículo 12. Real Decreto 1252/1999, de 16 de julio.

Cuadro I.9. Fuente: Elaboración propia.

1. El órgano que tiene a su cargo el registro de asociaciones deportivas a nivel nacional es el Consejo Superior de Deportes, provisto en el artículo 7 de la Ley del Deporte, y cuya composición, funcionamiento y estructura están regulados por el Real Decreto 2582/1996 de 13 de diciembre, sobre estructura y funciones de este Consejo; concretamente, el Real Decreto 1252/1999 lo adscribe a la Dirección General de Infraestructuras Deportiva y Servicios del Consejo Superior de Deportes. Por lo que concierne a nivel Autonómico, existe un registro que asume las funciones que realizaban anteriormente las delegaciones provinciales del Consejo Superior de Deporte,

dado que actualmente todas las Comunidades Autónomas tienen transferidas las competencias en esta materia. Dichos registros de asociaciones y federaciones deportivas son públicos y tienen como objeto la inscripción en los mismos, según el artículo 46 del Real Decreto 1252/1999, de las actas de constitución de las asociaciones deportivas, los estatutos y reglamentos, así como sus modificaciones; las declaraciones de utilidad pública, en su caso; las transformaciones de las asociaciones previstas en la legislación deportiva; la suspensión o disolución de las asociaciones deportivas y, en general, los actos cuya inscripción prevean otras disposiciones.

Es característica de la legislación sobre asociaciones deportivas su carácter interventor para algunas de ellas. A tal respecto, la documentación exigida, en ciertos casos, para su registro es más complicada que en el régimen general; su régimen jurídico, económico y financiero más completo; su régimen disciplinario no queda a voluntad de las asociaciones sino que aparece determinado por normas aprobadas al efecto²⁸⁷; y las actividades de las federaciones españolas y de las ligas profesionales pueden ser objeto de comprobación por parte del Consejo Superior de Deporte.

El análisis de los requisitos administrativos de las asociaciones deportivas, a diferencia del acaecido en las asociaciones precedentes, lo llevamos a cabo centrándonos en cada uno de los tipos de asociaciones deportivas. De este modo, y en relación a *los clubes* debemos señalar que:

1.- Para constituir un club elemental es suficiente, de acuerdo con el artículo 16 de la Ley del Deporte, que sus fundadores, siempre personas físicas, suscriban un documento privado -acta fundacional- en el cual figure como mínimo, el nombre de los fundadores y del delegado, con sus datos de identificación, la voluntad de constituir el club, finalidad y nombre del mismo, un domicilio a efectos de notificaciones y relaciones con terceros y, el expreso sometimiento a las normas deportivas del Estado y, en su caso, a las que rigen la modalidad de la Federación respectiva. No obstante, debemos señalar que la

²⁸⁷ Real Decreto 1591/1992, de 23 de diciembre, sobre disciplina deportiva y Real Decreto 255/1996.

existencia de una legislación autonómica específica en esta materia supone el desplazamiento de la legislación estatal, razón por la cual la categoría de club elemental se reconocerá en aquellas comunidades autonómicas que no han promulgado ninguna norma específica sobre asociaciones deportivas o en las que existiendo normas al respecto se recoge de manera explícita dentro de éstas a dichos clubes, como en el caso de la Comunidad de Castilla y la Mancha, no sucediendo lo mismo en la Comunidad Andaluza.

Por su parte para constituir un club básico, artículo 17, se exige que los promotores redacten, por un lado, un acta fundacional, que además deberá ser otorgada ante notario, al menos por cinco fundadores²⁸⁸ y en la que se exponga la voluntad de los mismos de constituir un club deportivo y, por otro lado, unos estatutos, en los que se incluirán como mínimo la denominación; objeto y domicilio del club; los requisitos y procedimientos de adquisición y pérdida de la condición de socios; los derechos y deberes de éstos; los órganos de gobierno y de representación y el régimen de elección de los mismos, que deberá ajustarse a los principios democráticos; el régimen de responsabilidad de los directivos y de los socios, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan -en cualquier caso, los directivos responderán frente a los socios, el club o terceros, por culpa o negligencia grave-; el régimen disciplinario; el régimen económico-financiero y patrimonial; el procedimiento de reforma de sus estatutos; y, el régimen de disolución y destino de los bienes, que en todo caso se aplicarán a fines análogos de carácter deportivo.

También debemos señalar que la Ley del Deporte ha previsto la posibilidad de crear clubes como partes constitutivas de otras entidades, tanto públicas como privadas, cuando dichas entidades desarrollen actividades deportivas de carácter accesorio en relación con su objeto principal. En tales circunstancias, estos entes son considerados asociaciones filiales, con

²⁸⁸ En el caso de la Comunidad Andaluza, que tiene transferida las competencias en materia de deporte, la Ley 6/1998, de 14 de diciembre, del Deporte, en el Capítulo II relativo a los clubes deportivos andaluces, solo aparece una única modalidad, la cual se constituye con al menos tres socios promotores y se realizará mediante documento público o privado suscrito por aquéllos.

personalidad jurídica propia y deben acceder al Registro. Asimismo, se les exige un régimen presupuestario diferenciado entre la entidad matriz y el club con la finalidad de que sea el club, con personalidad jurídica propia, el que se responsabilice con su patrimonio de las obligaciones que contraiga.

2.- Todos los clubes que participen en competición oficial deberán inscribirse²⁸⁹ en el Registro de Asociaciones Deportivas del Consejo Superior de Deporte, artículo 15 de la Ley del Deporte. Los restantes clubes se inscribirán en los registros autonómicos correspondientes. Dicha inscripción les servirá para acreditarse a efectos deportivos e implica su reconocimiento legal. Además, la inscripción produce la reserva de nombre, la protección de la utilización de sus símbolos y emblemas y el reconocimiento de los beneficios que la normativa vigente le otorgue (Real Decreto 1252/1999, artículo 44).

3.- En cuanto al régimen interno, funcionamiento y disciplina de los clubes, el artículo 14 del Real Decreto 177/1981 establece el principio de igualdad entre los socios y apunta los derechos de los mismos, entre los que destacamos los de conocer las actividades de la asociación y examinar su documentación, expresar libremente su opinión, poder separarse del club y, ser elector y elegible para los órganos de representación y gobierno, siempre y cuando se posea la mayoría de edad y se tenga plena capacidad de obrar.

Asimismo, la asamblea general es el órgano supremo de gobierno de los clubes, artículo 15 del citado Real Decreto, y está integrada por todos los asociados con derecho a voto²⁹⁰. Ésta se reunirá ordinariamente, al menos una vez al año, para aprobar las cuentas y presupuestos y, en sesión extraordinaria, siempre que se trate de la modificación de estatutos, autorización para la convocatoria de elección de la junta directiva, tomar dinero prestado, emisión de títulos transmisible representativos de deuda o parte alícuota patrimonial, enajenación de bienes inmuebles, fijación de cuotas de

²⁸⁹ El procedimiento para llevar a cabo la inscripción viene recogido en el Real Decreto 177/1981.

²⁹⁰ Cuando el número de socios no exceda de dos mil podrán intervenir todos los socios directamente; en caso contrario, se hará a través de socios representantes, que serán elegidos bianualmente mediante sufragio libre, igual y secreto.

socios o cuando lo soliciten, al menos, el diez por ciento de los socios. Igualmente, existirá una junta directiva, formada por un número de miembros no inferior a cinco ni superior a veinte, al frente de la cual habrá un presidente y de la que formará parte, además, un secretario, un tesorero y un vocal por cada una de las secciones deportivas federadas, artículo 16.

4.- En lo referente a su régimen documental y contable, de acuerdo con el artículo 17 del Real Decreto 177/1981, está integrado por el libro registro de socios, los libros de actas de los órganos de gobierno del club -asamblea, junta directiva y demás órganos colegiados-, los libros de contabilidad en los que figuran todos los ingresos y gastos del club, debiendo precisarse la procedencia de aquéllos y la inversión o destino de éstos y, por último, el balance de situación y las cuentas de ingresos y gastos, que los clubes deberán formalizar durante el primer mes de cada año y que pondrán en conocimiento de todos sus asociados.

5.- Los club están obligados, de conformidad con el artículo 15.3 de la Ley 10/1990, a la inscripción en la federación de la modalidad deportiva respectiva para poder participar en competiciones de carácter oficial, aunque no será necesario que la realice en la federación de ámbito estatal sino que se podrá realizar a través de las federaciones autonómicas, cuando éstas estén integradas en la federación española correspondiente.

6.- Finalmente, los clubes se extinguirán por decisión de la asamblea general, por causa prevista en los estatutos, por sentencia judicial firme o por las demás causas que determinan las leyes - artículo 20 del Real Decreto 177/1981-.

Por su parte, en *las federaciones*²⁹¹ debemos destacar los siguientes aspectos:

²⁹¹ La legislación estatal sólo regula con carácter exclusivo a las federaciones nacionales en las que participan las federaciones autonómicas, dado que estas últimas se regulan por la legislación autonómica correspondiente.

1.- Para constituir este tipo de entidades es necesario acogerse al Real Decreto 1835/1991 y a las modificaciones sufridas por el mismo, dado que la Ley del Deporte no hace referencia a este procedimiento. Este precepto establece en su artículo 8, modificado por Real Decreto 1252/1999, que para la autorización o denegación de la constitución de una federación deportiva española habrá de tenerse en cuenta los siguientes criterios:

- La existencia de la correspondiente Federación internacional, reconocida por el Comité Olímpico Internacional y con suficiente implantación en el entorno europeo y mundial.
- El interés deportivo nacional o internacional de la modalidad.
- La existencia de competiciones de ámbito internacional con un número significativo de participantes en las mismas y convocatorias celebradas.
- La implantación real de la modalidad deportiva en el país, así como su extensión, es decir, el número de practicantes existentes en España y su distribución en el territorio nacional.
- El reconocimiento previo por la Comisión Directiva del Consejo Superior de Deportes de la modalidad de que se trate.
- La viabilidad económica de la nueva Federación.

Una vez cumplidos los anteriores requisitos, para la creación y constitución de una federación, los fundadores constituidos en junta gestora deben presentar los siguientes documentos:

a) Otorgamiento ante notario del acta fundacional, suscrita por los promotores, que deberán ser, como mínimo 65 clubes deportivos, radicados al menos en seis Comunidades Autónomas, o por nueve federaciones de ámbito autonómico.

b) Documentación acreditativa de que se cuenta con el apoyo de, al menos, el 50 por 100 de los clubes de tal modalidad, inscritos en los correspondientes registros deportivos autonómicos.

c) Proyecto de estatutos que contemplen la posibilidad de integrar, una vez constituida, a todas aquellas personas físicas o entidades a que se refiere el propio Real Decreto. En relación a lo anterior, el artículo 12 del Real Decreto 1835/1991 establece los aspectos mínimos que deben recoger los estatutos, los cuales podemos enumerar en los siguientes: denominación; objeto asociativo y modalidad o modalidades deportivas a cuya promoción y desarrollo atiende; competencias propias y delegadas; domicilios y otros locales e instalaciones; estamentos integrados en ellas; estructura orgánica general, con expresión concreta de los órganos de gobierno, representación, administración y control; organización territorial, que se ajustará a la del Estado en Comunidades Autónomas; especificación de los sistemas de integración de federaciones de ámbito autonómico; derechos y deberes básicos de sus miembros; sistema de responsabilidad de los titulares y miembros de los diferentes órganos de la federación; sistema de elección y cese de los titulares y miembros de los diferentes órganos federativos de gobierno y representación, garantizando su provisión mediante sufragio libre, igual, directo y secreto; sistema para presentar la moción de censura al Presidente de la federación; régimen de funcionamiento en general y, en particular, adopción de acuerdos de sus órganos colegiados; régimen económico-financiero y patrimonial que deberá precisar el carácter, procedencia, administración y destino de sus recursos; régimen documental, incluyendo los sistemas y causas de información y examen de los libros; régimen disciplinario; causas de extinción o disolución; procedimientos para la aprobación y reforma de sus estatutos y reglamentos; y, en su caso, reglas específicas y fórmulas para la conciliación extrajudicial en el deporte.

d) Acuerdo de la Comisión Directiva del Consejo Superior de Deportes autorizando la constitución e inscripción de la federación y aprobando sus estatutos.

e) Inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas del Consejo Superior de Deportes.

2.- La Ley del Deporte dispone, en su artículo 34, que sólo podrá existir una federación por cada modalidad deportiva, salvo las polideportivas para personas con minusvalías físicas, psíquicas, sensoriales y mixtas. En este sentido, debemos señalar que también pueden existir federaciones deportivas de ámbito autonómico, que se constituirán de conformidad con la legislación de cada Comunidad. Sin embargo, el artículo 32 establece que las mismas deberán integrarse en las correspondientes federaciones deportivas españolas si quieren participar en actividades o competiciones deportivas oficiales de ámbito estatal o internacional.

3.- El procedimiento de inscripción de las federaciones en el registro es similar al llevado a cabo para los clubes deportivos. No obstante, debe ser autorizada por la Comisión Directiva del Consejo Superior de Deportes y tendrá carácter provisional durante dos años, transcurrido el cual se autorizará la constitución definitiva o se revocará, en este último caso, la resolución será motivada.

4.- Las federaciones deportivas españolas, además de sus propias atribuciones, ejercen, por delegación, funciones públicas de carácter administrativo, actuando en este caso como agentes colaboradores de la Administración Pública. De esta forma, los fines encomendados a las mismas, bajo la tutela y coordinación del Consejo Superior de Deporte, establecidos en el artículo 33 de la Ley 10/1990, son los siguientes: calificar y organizar, en su caso, las actividades y competiciones deportivas oficiales de ámbito estatal; actuar en coordinación con las federaciones de ámbito autonómico para la promoción general de su modalidad deportiva en todo el territorio nacional; diseñar, elaborar y ejecutar, en colaboración, en su caso, con las federaciones de ámbito autonómico, los planes de preparación de los deportistas de alto nivel en su respectiva modalidad; colaborar con la Administración del Estado y de las Comunidades Autónomas en la formación de técnicos deportivos, en la prevención, control y represión de sustancias y grupos de farmacológicos

prohibidos y métodos no reglamentarios en el deporte; organizar o tutelar las competiciones oficiales de carácter internacional que se celebren en el territorio del Estado; ejercer la potestad disciplinaria en los términos establecidos en la presente Ley y sus disposiciones de desarrollo; y, ejercer el control de las subvenciones que asignen a las asociaciones y entidades deportivas en la forma que reglamentariamente se determine. En relación a lo anterior, debemos señalar que las mismas estarán sometidas al Derecho público cuando ejerzan las funciones delegadas del Consejo Superior de Deporte y por el Derecho privado en su organización interna y demás actuaciones.

5.- La Ley del Deporte en su artículo 31 establece que los estatutos son los que definen la estructura interna y funcionamiento de estos entes, de acuerdo con principios democráticos y representativos. Asimismo, determina que son órganos de gobierno y representación²⁹², por un lado, la asamblea general, órgano superior cuyos miembros son elegidos cada cuatro años por sufragio libre, secreto, igual y directo, entre y por los componentes de cada estamento de la modalidad deportiva correspondiente y, por otro, el presidente, órgano ejecutivo, ostenta la representación legal de la federación y ejecuta los acuerdos de los órganos de gobierno y representación y es elegido para cuatro años. Sin perjuicio de que los estatutos puedan prever la existencia de una junta directiva, un secretario de la federación y un gerente asistiendo al presidente y cuantos comités consideren necesarios para su funcionamiento. No obstante, sólo son órganos electivos el presidente, la asamblea general y su comisión delegada, los cuales serán elegidos cada cuatro años en el seno de la asamblea general al igual que el presidente, siendo los demás órganos designados y revocados libremente por este último (artículo 13 del Real Decreto 1835/1991).

A tal respecto, la asamblea general, de conformidad con el artículo 15 del Real Decreto, independientemente de las funciones asignadas en los estatutos, deberá aprobar el presupuesto anual y su liquidación, el calendario deportivo

²⁹² En las federaciones deportivas andaluzas (Ley 6//1998, de 14 de diciembre, del Deporte, art. 21.2), se establece como órganos de gobierno necesarios, al margen de la asamblea general y el presidente, la junta directiva.

donde se especifica las competencias y las actividades oficiales de ámbito estatal, los estatutos y sus modificaciones y la elección y el cese del Presidente. Por su parte, la comisión delegada de la asamblea tendrá como funciones, de acuerdo con el artículo 16 del Real Decreto 1835/1991, al margen de las establecidas en los estatutos, las de elaborar un informe previo a la aprobación de los presupuestos y el seguimiento de la gestión deportiva y económica de la federación, mediante la emisión de un informe anual a la asamblea, sobre la memoria de actividades y la liquidación del presupuesto. De igual modo, podrá modificar el calendario deportivo y el presupuesto y aprobar y modificar los Reglamentos deportivos, aunque tales modificaciones deberán ser dentro de los límites y criterios que establezca la asamblea. Además, el artículo 22 del citado Real Decreto, establece como órgano obligatorio el comité de árbitros o jueces, cuyo presidente será designado por el presidente de la federación y sus funciones serán la de establecer los niveles de formación arbitral, clasificar técnicamente a los jueces o árbitros, proponer los candidatos a los jueces o árbitros internacionales, etc.

6.- En cuanto a su régimen documental y contable, debemos acudir al Real Decreto 177/1981, artículo 25, donde se establece que está integrado por:

- El libro registro de federaciones territoriales y provinciales.
- El libro registro de clubes.
- Los libros de actas de los órganos colegiados.
- Los libros de contabilidad, en los que figurarán tanto el patrimonio como los derechos y obligaciones e ingresos y gastos de la federación, debiendo de precisar la procedencia de aquéllos y la inversión de éstos.

Las federaciones deberán formalizar, durante el primer mes de cada año, un balance de situación y una cuenta de ingresos y gastos, que deberán poner en conocimiento del Consejo Superior de Deportes. Igualmente, dentro de los cuatro primeros meses de cada año, presentarán al citado Consejo el dictamen

de auditoría, cuyo incumplimiento determinará la suspensión de toda clase de subvenciones por parte de dicho organismo y de las demás instituciones estatales, territoriales o locales. En este mismo sentido, el artículo 36 de la Ley del Deporte establece que se deberán someter anualmente a auditorías financieras y, en su caso, de gestión, así como a informes de revisión limitada, sobre la totalidad de los gastos. Dichas actuaciones podrán ser encargadas y sufragadas por el Consejo Superior de Deportes.

7.- De acuerdo con el artículo 35 de la Ley del Deporte, el patrimonio de estas figuras está integrado por los bienes cuya titularidad les correspondan, siendo sus recursos, entre otros, los siguientes: las subvenciones que las Entidades Públicas puedan concederles; las donaciones, herencias, legados y premios que les sean otorgados; los beneficios que produzcan las actividades y competiciones deportivas que organicen, así como los derivados de los contratos que realicen; los frutos de su patrimonio; los préstamos o créditos que obtengan; y, cualquiera otros que puedan serle atribuidos por disposición legal o en virtud de convenio. Además, el artículo 36 señala que las federaciones no contribuirán aprobar presupuestos deficitarios, aunque excepcionalmente el Consejo Superior de Deportes podrá autorizarlos.

Estos entes tienen su propio régimen de administración y gestión del presupuesto y del patrimonio, aunque deben cumplir las siguientes reglas:

a) Pueden promover y organizar actividades y competiciones deportivas dirigidas al público, debiendo aplicar los beneficios, si los hubiera, al desarrollo de su objeto social.

b) Pueden gravar y enajenar sus bienes inmuebles, tomar dinero a préstamo y emitir títulos representativos de deuda o de parte alícuota patrimonial, siempre que dichos negocios jurídicos no comprometan de modo irreversible su patrimonio u objeto social. Cuando se traten de bienes inmuebles que hayan sido financiados, en todo o en parte, con fondos públicos del Estado, será preceptiva la autorización del Consejo Superior de Deportes para su gravamen o enajenación. En este sentido, el Real Decreto 1835/1991,

establece que el gravamen o enajenación de sus bienes inmuebles, requerirá autorización de la comisión delegada, de la asamblea general con el quórum que fijen sus estatutos o reglamentos y cuando el importe de la operación sea superior al 10 % del presupuesto o a 50 millones de pesetas, requerirá aprobación de la asamblea general plenaria. Dichas cantidades serán revisadas anualmente por el Consejo.

c) Pueden ejercer, complementariamente, actividades de carácter industrial, comercial, profesional o de servicios y destinar sus bienes y recursos a los mismos objetivos deportivos, pero en ningún caso podrán repartir beneficios entre sus miembros.

d) No podrán comprometer gastos de carácter plurianual sin autorización del Consejo Superior de Deportes, cuando la naturaleza del gasto o el porcentaje del mismo, en relación con el presupuesto, vulnere los criterios establecidos reglamentariamente. En relación con lo anterior, el Real Decreto 1835/1991, señala en su artículo 29 que no se podrán comprometer gastos de carácter plurianual, sin autorización previa del Consejo Superior de Deportes, cuando estos superen el 10% de su presupuesto y rebasen el período de mandato del presidente.

Todo lo anterior, se debe completar con lo establecido en el artículo 29 del Real Decreto 1835/1991, que añade que la administración del presupuesto responderá al principio de caja única y que la contabilidad se ajustará a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para estos entes.

8.- Las causas por las cuales se pueden extinguir, según se desprenden del artículo 11 del Real Decreto 1835/1991, son por las previstas en sus propios estatutos, por la revocación de su reconocimiento, por la resolución judicial, por la integración en otra federación, por la no ratificación a los dos años de su inscripción y por las demás causas prevista en el ordenamiento jurídico general. En tal caso, como establece el artículo 37 de la Ley 10/1990, el patrimonio neto, si lo hubiera, se aplicará a la realización de actividades análogas, determinando el Consejo Superior de Deportes su destino concreto.

En cuanto a las *Ligas profesionales* debemos apuntar:

1.- Respecto a su constitución, la Ley no establece ningún procedimiento, pero dado que se encuentran integradas en una federación, es de suponer que será necesario un acuerdo de los órganos competentes de la misma y se constituirá por todos aquellos clubes pertenecientes a una federación que participan en una competición oficial de ámbito estatal.

2.- Los estatutos y reglamentos, de acuerdo con el artículo 41 de la Ley 10/1990 y 27 del Real Decreto 1835/1991, modificado por el Real Decreto 1252/1999, serán aprobados por la Comisión Directiva del Consejo Superior de Deportes, previo informe de la federación deportiva correspondiente, debiendo incluir además de los requisitos generales señalados reglamentariamente, un régimen disciplinario específico. En este sentido, el Real Decreto 1252/1999, en el artículo 26, establece que los estatutos deberán incluir, al menos, los siguientes extremos: denominación concreta y objeto asociativo; domicilio social; órganos de gobierno y representación y sus funciones, así como el sistema de elección y cese de los mismos, siendo órganos de gobierno preceptivos la asamblea y el presidente, éste último será incompatible con el desempeño de un cargo directivo en un club o sociedad anónima deportiva de los asociados a la liga; las competencias propias o delegadas²⁹³; los

²⁹³ En este sentido, el artículo 25 del citado Real Decreto establece como competencias propias, además de las que pueda delegarles la Federación correspondiente, las siguientes:

- Organizar sus propias competiciones profesionales oficiales de ámbito estatal, pero deben cuidar el conseguir una eficaz coordinación con la federación, dado que la misma ostenta la representación internacional y puede contraer compromisos.
- Desempeñar, respecto de los clubes asociados, las funciones de tutela, control y supervisión, estableciendo al respecto las normas y criterios para la elaboración de presupuestos y supervisando el cumplimiento de los mismos, así como exigir la realización de auditorías, la presentación a la liga de los avales donde se garanticen la responsabilidad de los miembros de la junta directiva.
- Ejercer la potestad disciplinaria en los casos previstos en las Leyes, Reglamentos y en sus Estatutos.
- Informar previamente los casos de enajenación de instalaciones de las sociedades anónimas deportivas en los supuestos contemplados en el artículo 25 de la Ley del Deporte.
- Informar el proyecto de presupuestos de los clubes que participen en competiciones de carácter profesional.
- Informar las modificaciones de las competiciones oficiales que proponga la Federación deportiva española correspondiente, cuando afecten a las competiciones oficiales de

procedimientos para la aprobación y reforma de los estatutos y reglamentos; el régimen disciplinario específico para sus asociados, que recogerá obligatoriamente y de forma diferenciada, el régimen de infracciones y sanciones de sus directivos o administradores; el régimen de gestión patrimonial, económico-financiero y presupuestario; las causas de extinción o disolución; y las normas y criterios para la elaboración de los presupuestos de sus asociados y supervisión de los mismos.

3.- Una vez aprobado los estatutos por el Consejo Superior de Deportes, éste procederá automáticamente a la inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas. De igual modo, las modificaciones de los estatutos seguirán el mismo procedimiento que para la aprobación e inscripción excepto el plazo de presentación para su aprobación definitiva que se reduce, artículo 27 del Real Decreto 1252/1999.

4.- Finalmente, debemos señalar que los preceptos analizados no hacen referencia alguna a la adopción de acuerdos, a su régimen documental y contable y a sus fuentes de financiación; tan sólo se establece, en el artículo 41 de la Ley del Deporte, que tienen personalidad jurídica y gozan de autonomía para su organización interna y funcionamiento respecto de la federación española correspondiente de la que forman parte.

Por lo que concierne a *las Agrupaciones de clubes de ámbito estatal* debemos apuntar que la Ley del Deporte 10/1990 no hace alusión, al igual que en el caso anterior, ni a su constitución ni al procedimiento de inscripción ni a su régimen funcional, documental y económico-financiero, señalando exclusivamente que su reconocimiento se revisará cada tres años. Por su parte, el Real Decreto 1252/1999, que modifica el Real Decreto 1835/1991, establece los siguientes requisitos, en su disposición adicional primera:

1.- Se reconocerán agrupaciones de clubes de ámbito estatal con el exclusivo objeto de desarrollar actuaciones deportivas en aquellas modalidades y actividades no contempladas por las federaciones y sólo se podrá considerar

carácter profesional.

una agrupación por cada modalidad deportiva no contemplada. De este modo, como apunta Fuertes López (1992, pp.135-136), “desde un punto de vista dinámico, pueden considerarse como los precedentes de una federación. De ahí que, en el momento de constituirse la nueva federación que ampare la modalidad deportiva dejará la entidad de calificarse de agrupación”, razón por la cual, el reconocimiento de la asociación se revisará cada tres años, al término de los cuales se mantendrá como agrupación o se convertirá en federación o, si ha perdido interés la práctica deportiva, se disolverá.

2.- Su constitución estará supeditada a la existencia previa de una modalidad deportiva y requerirá el otorgamiento ante notario de un acta fundacional suscrita por los promotores, que deben ser como mínimo 15 clubes deportivos, establecidos al menos en tres Comunidades Autónomas o tres federaciones autonómicas. Junto al acta se acompañará la documentación acreditativa de contar con el apoyo de, al menos, el 50% de los clubes de tal modalidad adscritos en los correspondientes registros deportivos autonómicos. Asimismo, es necesario el acuerdo de la comisión directiva del Consejo Superior de Deportes reconociendo la agrupación y aprobando sus estatutos y, finalmente, la inscripción en el registro de asociaciones deportivas del Consejo Superior de Deportes.

3.- Los estatutos, deben contener como mínimo los requisitos establecidos para los clubes deportivos básicos y excluirán, expresamente, el ánimo de lucro.

4.- El régimen de licencias y, en general, el funcionamiento interno y la relación con las federaciones de ámbito autonómico se ajustará, en la medida de lo posible, a lo establecido para las federaciones.

5.- Será causa de disolución, la creación de la federación deportiva española en el ámbito de la modalidad deportiva desarrollada por la agrupación o la no renovación del reconocimiento por parte del Consejo Superior de Deportes, motivada por haber perdido interés la práctica deportiva.

Finalmente, en lo referente a *los entes de promoción del deporte*, debemos indicar que:

1.- Para proceder al reconocimiento de estos entes, de acuerdo con el artículo 42 de la Ley del Deporte, se requerirá que no tengan finalidad de lucro, posean presencia organizada en un mínimo de seis Comunidades, al menos en un número no inferior a cien asociaciones o entidades deportivas, inscritas en los correspondientes registros de tales Comunidades, con un mínimo de veinte mil asociados, se regulen por estatutos de acuerdo con las normas deportivas de cada Comunidad, prevean mínimamente un funcionamiento interno democrático y la libre adhesión y la autonomía respecto a cualquier organización política, sindical económica o religiosa. Los requisitos necesarios anteriores serán revisados cada cuatro años por la Comisión Directiva del Consejo Superior de Deportes. Así mismo, la inscripción de estas asociaciones, en tanto en cuanto que no se dicten las disposiciones reglamentarias pertinentes, se solicitará al Consejo Superior de Deportes en forma análoga a la utilizada en los clubes y federaciones, en la medida que las normas por las que se rigen pueden servir a estos entes.

2.- En relación a su funcionamiento interno, régimen documental y económico financiero, la legislación consultada no establece ningún requisito al respecto, dejando su regulación a los estatutos de acuerdo con las normas deportivas de cada Comunidad y principios democráticos.

3.- La finalidad de estos entes, de conformidad con el artículo 42 de la Ley 10/1990, es la promoción y organización de actividades físicas y deportivas, con finalidades lúdicas, formativas o sociales.

Como compendio, el cuadro 1.25 muestra los requisitos administrativos de las asociaciones deportivas, a tenor de la normativa legal consultada para las mismas.

REQUISITOS ADMINISTRATIVOS DE LAS ASOCIACIONES DEPORTIVAS

Clubes	Constitución (Ley 10/1990, art.16, 17 y 18/)	<p>- <i>Clubes elementales</i>, el único requisito es que los fundadores personas físicas, suscriban un documento privado -acta fundacional-, en el cual debe figurar:</p> <ul style="list-style-type: none"> - El nombre de los fundadores y del delegado, con sus datos de identificación. - La voluntad de constituir el club, finalidad y nombre del mismo. - Un domicilio a efectos de notificaciones y relaciones con terceros. - El expreso sometimiento a las normas deportivas del Estado y, en su caso, a las que rigen la modalidad de la Federación respectiva. <p>- <i>Clubes básico</i>, como requisitos que los fundadores- mínimo cinco- redacten un acta fundacional ante notario y unos estatutos.</p> <p>Las entidades públicas o privadas, dotadas de personalidad jurídica, o grupos existentes dentro de las mismas, pueden constituir un club cuando desarrollen actividades deportivas de carácter accesorio en relación con su objeto principal, para ello deben otorgar escritura pública ante notario en la que, además de las previsiones generales, se indique expresamente la voluntad de constituir el club e incluyendo los estatutos, la identificación del delegado o responsable del club, el sistema de representación de los deportivos y el régimen del presupuesto diferenciado.</p>
	Fines (Ley 10/1990, art. 13)	La promoción de una o varias modalidades deportivas, la práctica de las mismas por los asociados, así como la participación en actividades y competiciones deportivas.
	Estatutos (Ley 10/1990, art. 17.2)	<p>Debe contener como mínimo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La denominación, objeto y domicilio del club. - Los requisitos y procedimientos de adquisición y pérdida de la condición de socios. - Los derechos y deberes de los socios. - Federación o federaciones a las que quedará adscrito. - Los órganos de gobierno y de representación y el régimen de elección que debe ajustarse a principios democráticos. - El régimen de responsabilidad de los directivos y de los socios. - El régimen disciplinario. - El régimen económico-financiero y patrimonial. - El procedimiento de reforma de sus estatutos. - El régimen de disolución y destino de los bienes que, en todo caso, se aplicarán a fines análogos de carácter deportivo.
Inscripción (Ley 10/1990, art. 15 y Real Decreto 1252/1999, modifica art. 44 y 46 del Real Decreto de 1835/1991, Real Decreto 177/1981, art. 8, 13)	<p>Deben inscribirse en el correspondiente Registro, lo cual conlleva la acreditación a efectos deportivos y el reconocimiento legal. Además, produce la reserva de nombre, la protección de la utilización de sus símbolos y emblemas y el reconocimiento de los beneficios que la normativa vigente les otorgue.</p> <p>Se inscriben:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Los documentos o actas de constitución. - Los estatutos y reglamentos, así como sus modificaciones. - Las declaraciones de utilidad pública. - La emisión de título de deuda o de parte alícuota patrimonial. - La suspensión o disolución del club. <p>En el protocolo se archiva el acta de constitución, una copia de los estatutos y de sus modificaciones, los acuerdos de declaración de utilidad pública, las autorizaciones para la emisión de títulos de deuda o parte alícuota patrimonial.</p>	

	Registro (Real Decreto 1252/1999, modifica el artículo 42 y 43 del Real Decreto 1835/1991)	En el Consejo Superior de Deportes dependiente del Ministerio de Educación y Cultura, concretamente en la Dirección General de Infraestructuras Deportivas y Servicios. Tiene carácter de público.
Clubes	Régimen interno (Real Decreto 177/1981, art. 14, 15, 16)	Órganos competentes: <ul style="list-style-type: none"> - <i>La asamblea general</i> es el órgano supremo de gobierno de los clubes y está integrada por todos los asociados con derecho a voto. Ésta se reúne ordinariamente, al menos una vez al año, para aprobar las cuentas y presupuestos y en sesión extraordinaria, para modificar lo estatutos, autorizar la convocatoria de elección de la junta directiva, tomar dinero o préstamo, emitir títulos transmisibles representativos de deuda o parte alícuota patrimonial, enajenar bienes inmuebles, fijar cuotas de socios y cuando lo soliciten al menos el diez por ciento de los socios. - <i>La junta directiva</i>, formada por un número de miembros no inferior a cinco ni superior a veinte, al frente de la cual hay un presidente y de la que forman parte, además, un secretario, un tesorero y un vocal por cada una de las secciones deportivas federadas. Todos los socios son electos y elegibles para los órganos de representación y gobierno, siempre que sean mayores de edad y tengan plena capacidad de obrar.
	Federaciones (Ley 10/1990, art. 15.3)	Los clubes deben inscribirse en la federación de la modalidad deportiva correspondiente para poder participar en competiciones de carácter oficial, dicha inscripción se podrá hacer a través de las federaciones autonómicas si éstas están integradas en la federación española de ámbito estatal.
	Financiación	No se establece.
	Régimen documental (Real Decreto 177/1981, art. 17)	Integrado por los siguientes documentos: <ul style="list-style-type: none"> - El libro registro de socios. - Los libros de actas de los órganos de gobierno del club -asamblea, junta directiva y demás órganos colegiados- - Los libros de contabilidad en los que figuran todos los ingresos y gastos, debiendo precisarse la procedencia de aquéllos y la inversión o destino de éstos.
	Obligaciones contables (Real Decreto 177/1981, art. 17)	El balance de situación y las cuentas de ingresos y gastos, que los clubes deben formalizar durante el primer mes de cada año y que ponen en conocimiento de todos sus asociados. La asamblea general se reúne como mínimo una vez al año para aprobar las cuentas y el presupuesto
	Depósito de cuentas	No se establece.
	Controles (Real Decreto 177/1981, art. 14 y Real Decreto 1252/1999, art. 25)	Todos los socios tienen derecho a conocer las actividades de la asociación y examinar su documentación. Los clubes que pertenezcan a ligas profesionales tienen que realizar auditoría cuando así se lo exija la liga.
	Disolución (Real Decreto 177/1981, art.20)	<ul style="list-style-type: none"> - Por decisión de la asamblea general. - Por causa prevista en los estatutos. - Por sentencia judicial firme. - Por las demás causas que determinan las leyes

<p style="text-align: center;">Federaciones</p>	<p style="text-align: center;">Constitución</p> <p>(Real Decreto 1835/1991 y modificaciones sufridas por el mismo en el Real Decreto 1252/1999, art. 8, Real Decreto 1835/1991 art. 12 y Ley 10/1990 art. 34)</p>	<p>Para la constitución de estos entes, al margen de la elaboración de un acta fundacional, es necesario la autorización del Consejo Superior de Deportes, para lo cual hay que tener en cuenta los siguientes criterios:</p> <ul style="list-style-type: none"> - La existencia de la correspondiente Federación Internacional, reconocida por el Comité Olímpico Internacional y con suficiente implantación en el entorno europeo y mundial. - El interés deportivo nacional o internacional de la modalidad. - La existencia de competiciones de ámbito internacional con un número significativo de participantes en las mismas y convocatorias. - La implantación real de la modalidad deportiva en el país, así como su extensión. - El reconocimiento previo por la Comisión Directiva del Consejo Superior de Deportes de la modalidad. - La viabilidad económica de la nueva Federación. <p>Además, para la válida constitución, los fundadores constituidos en junta gestora, deben presentar los siguientes documentos:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Otorgamiento ante notario del acta fundacional, suscrita por los promotores, que deben ser, como mínimo 65 clubes deportivos, radicados al menos en seis Comunidades Autónomas, o por nueve federaciones de ámbito autonómico. b) Documentación acreditativa de que cuenta con el apoyo de, al menos, el 50 por 100 de los clubes de tal modalidad, inscritos en los correspondientes Registros deportivos autonómicos. c) Proyecto de estatutos que contemplen la posibilidad de integrar, una vez constituida, a todas aquellas personas físicas o entidades a que se refiere el propio Real Decreto. d) Acuerdo de la Comisión Directiva del Consejo Superior de Deportes autorizando la constitución e inscripción de la federación y aprobando sus estatutos. e) Inscripción en el Registro de Asociaciones Deportivas del Consejo Superior de Deportes. <p>Sólo puede existir una federación para cada modalidad deportiva a nivel nacional y autonómico, excepto en las polideportivas para personas con minusvalía físicas, psíquicas, sensoriales o mixta.</p>
	<p style="text-align: center;">Fines</p> <p>(Ley 10/1990, art.33)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Calificar y organizar, en su caso, las actividades y competiciones deportivas oficiales de ámbito estatal. - Actuar en coordinación con las federaciones de ámbito autonómico para la promoción general de su modalidad deportiva en todo el territorio nacional. - Diseñar, elaborar y ejecutar, en colaboración, en su caso, con las federaciones de ámbito autonómico, los planes de preparación de los deportistas de alto nivel en su respectiva modalidad. - Colaborar con la Administración del Estado y de las Comunidades Autónomas en la formación de técnicos deportivos, en la prevención, control y represión de sustancias y grupos de farmacológicos prohibidos y métodos no reglamentarios en el deporte. - Organizar o tutelar las competiciones oficiales de carácter internacional que se celebren en el territorio del Estado. - Ejercer la potestad disciplinaria en los términos establecidos en la presente Ley y sus disposiciones de desarrollo. - Ejercer el control de las subvenciones que asignen a las asociaciones y entidades deportivas en la forma que reglamentariamente se determine.

Federaciones	Estatutos <small>(Real Decreto 1835/1991, art. 12)</small>	<p>Como mínimo los estatutos deben contener los siguientes aspectos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Denominación. - Objeto asociativo y modalidad o modalidades deportivas a cuya promoción y desarrollo atienda. - Competencias propias y delegadas. - Domicilios y otros locales e instalaciones. - Estamentos integrados en ellas. - Estructura orgánica general, con expresión concreta de los órganos de gobierno, representación, administración y control. - Organización territorial, que se ajustará a la del Estado en Comunidades Autónomas. - Especificación de los sistemas de integración de Federaciones de ámbito autonómico. - Derechos y deberes básicos de sus miembros; sistema de responsabilidad de los titulares y miembros de los diferentes órganos de la Federación. - Sistema de elección y cese de los titulares y miembros de los diferentes órganos de gobierno y representación, garantizando su provisión mediante sufragio libre, igual, directo y secreto. - Sistema para presentar la moción de censura al Presidente de la Federación. - Régimen de funcionamiento en general y, en particular, adopción de acuerdos de sus órganos colegiados. - Régimen económico-financiero y patrimonial que deberá precisar el carácter, procedencia, administración y destino de sus recursos. - Régimen documental, incluyendo los sistemas y causas de información y examen de los libros. - Régimen disciplinario. - Causas de extinción o disolución. - Procedimientos para la aprobación y reforma de sus estatutos y reglamentos. - En su caso, reglas específicas y fórmulas para la conciliación extrajudicial en el deporte.
	Inscripción	Procedimiento similar al de los clubes, aunque deben pedir autorización a la Comisión Directiva del Consejo Superior de Deportes y tiene carácter provisional durante dos años.
	Registro <small>(Real Decreto 1252/1999, modifica el artículo 42 y 43 del Real Decreto 1835/1991).</small>	En el Consejo Superior de Deportes dependiente del Ministerio de Educación y Cultura, concretamente en la Dirección General de Infraestructuras Deportivas y Servicios, tiene carácter de público.

	<p>Régimen interno</p> <p>(Ley 10/1990 art. 31 y Real Decreto 1835/1991, art. 13, 15 ,16 al 22)</p>	<p>Los estatutos son los que definen la estructura interna y funcionamiento de estos entes, de conformidad con principios democráticos y representativos.</p> <p>Los órganos de gobierno y representación son:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Asamblea general, órgano superior cuyos miembros son elegidos cada cuatro años y cuyas funciones, al margen de las otorgadas en los estatutos, son las de aprobar el presupuesto anual y su liquidación, el calendario deportivo donde se deben especificar las competiciones y las actividades oficiales de ámbito estatal, los estatutos y sus modificaciones y la elección y cese del Presidente. - Presidente, órgano ejecutivo, ostenta la representación legal de la federación y ejecuta los acuerdos de los órganos de gobierno y representación y, es elegido para cuatro años. - Una Comisión Delegada de la asamblea, cuya funciones, al margen de las establecidas en los estatutos, son la de elaborar un informe previo a la aprobación de los presupuestos, la de modificar el calendario deportivo y el presupuesto, la de aprobar y modificar los reglamentos deportivos; todo lo anterior dentro de las directrices que establezca la asamblea. - Un Comité Técnico de Árbitros o Jueces. <p>Pueden tener otros órganos, tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Junta directiva. - Secretario. - Gerente asistiendo al presidente. - Cuantos comités se consideren necesarios.
--	--	--

Federaciones	Registro (Real Decreto 1252/1999, modifica el artículo 42 y 43 del Real Decreto 1835/1991).	En el Consejo Superior de Deportes dependiente del Ministerio de Educación y Cultura, concretamente en la Dirección General de Infraestructuras Deportivas y Servicios, tiene carácter de público.
	Régimen interno (Ley 10/1990 art. 31 y Real Decreto 1835/1991, art. 13, 15, 16 al 22)	<p>Los estatutos son los que definen la estructura interna y funcionamiento de estos entes, de conformidad con principios democráticos y representativos.</p> <p>Los órganos de gobierno y representación son:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Asamblea general, órgano superior cuyos miembros son elegidos cada cuatro años y cuyas funciones, al margen de las otorgadas en los estatutos, son las de aprobar el presupuesto anual y su liquidación, el calendario deportivo donde se deben especificar las competiciones y las actividades oficiales de ámbito estatal, los estatutos y sus modificaciones y la elección y cese del Presidente. - Presidente, órgano ejecutivo, ostenta la representación legal de la federación y ejecuta los acuerdos de los órganos de gobierno y representación y, es elegido para cuatro años. - Una Comisión Delegada de la asamblea, cuya funciones, al margen de las establecidas en los estatutos, son la de elaborar un informe previo a la aprobación de los presupuestos, la de modificar el calendario deportivo y el presupuesto, la de aprobar y modificar los reglamentos deportivos; todo lo anterior dentro de las directrices que establezca la asamblea. - Un Comité Técnico de Árbitros o Jueces. <p>Pueden tener otros órganos, tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Junta directiva. - Secretario. - Gerente asistiendo al presidente. - Cuantos comités se consideren necesarios.
	Federaciones (Ley 10/1990, art. 34)	Se pueden integrar en federaciones de carácter internacional previa autorización del Consejo Superior de Deportes

	<p>Financiación</p> <p>(Ley 10/1990, art. 35-36 y Real Decreto 1835/1991, art. 29)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - El patrimonio está integrado por los bienes cuya titularidad les correspondan. - Los recursos provienen de las siguientes fuentes: <ul style="list-style-type: none"> - Subvenciones de Entidades Públicas. - Donaciones, herencias, legados y premios que les son otorgados. - Beneficios que producen las actividades y competiciones deportivas que organizan, así como los derivados de los contratos que realizan. - Frutos de sus patrimonios. - Prestamos o créditos que obtengan. - Cualquier otra atribuida por disposición legal o en virtud de convenio. <p>Además deben cumplir las siguientes reglas relativas a su financiación:</p> <ul style="list-style-type: none"> - No contribuirán a aprobar presupuestos deficitarios aunque, excepcionalmente, el Consejo Superior de Deportes puede autorizar el carácter deficitario de tales presupuestos. - Pueden promover y organizar actividades y competiciones deportivas dirigidas al público, debiendo aplicar los beneficios, si los hubiere, al desarrollo de su objeto social. - Pueden gravar y enajenar sus bienes inmuebles, tomar dinero a préstamo y emitir títulos representativos de deuda o de parte alícuota patrimonial, siempre que dichos negocios jurídicos no comprometan de modo irreversible su patrimonio u objeto social. - Pueden gravar o enajenar bienes inmuebles que hayan sido financiados, en todo o en parte, con fondos públicos del Estado, siempre y cuando sea autorizado por el Consejo Superior de Deportes; para los restantes casos requiere la autorización de la comisión delegada de la asamblea general con el quórum que fijen sus estatutos o reglamentos y en el caso que el importe de la operación sea superior al 10 % del presupuesto o a 300.000 euros, deben aprobarlo la asamblea general plenaria. Dichas cantidades son revisadas anualmente por el Consejo. - Pueden ejercer, complementariamente, actividades de carácter industrial, comercial, profesional o de servicios y destinar sus bienes y recursos a los mismos objetivos deportivos, pero en ningún caso pueden repartir beneficios entre sus miembros. - No pueden comprometer gastos de carácter plurianual sin autorización del Consejo Superior de Deportes cuando la naturaleza del gasto o el porcentaje del mismo en relación con el presupuesto vulnere los criterios establecidos reglamentariamente. De este modo, no se podrán comprometer gastos de carácter plurianual, sin autorización previa del Consejo Superior de Deportes, cuando estos superen el 10% de su presupuesto y rebasen el período de mandato del presidente.
	<p>Régimen documental</p> <p>(Real Decreto 177/1981, art. 25)</p>	<p>Está integrado por:</p> <ul style="list-style-type: none"> - El libro registro de Federaciones territoriales y provinciales. - El libro registro de clubes. - Los libros de actas. - Los libros de contabilidad, en los que figurarán, tanto el patrimonio como los derechos y obligaciones e ingresos y gastos de la Federación, debiendo de precisar la procedencia de aquéllos y la inversión de éstos

Federaciones	Obligaciones contables (Ley 10/1990, art. 36.2 y Real Decreto 177/1981, art. 25)	<p>Deben formalizar durante el primer mes de cada año un balance de situación y una cuentas de ingresos y gastos y deben ponerlos en conocimiento de sus asociados y del Consejo Superior de Deporte.</p> <p>La Asamblea general aprobará el presupuesto anual y su liquidación.</p> <p>La administración del presupuesto responde al principio de caja única y la contabilidad se ajusta a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para estos entes.</p>
	Depósitos de cuentas	No se establece ningún depósito, únicamente se deposita las cuentas relativas a la financiación pública obtenida del Consejo Superior de Deporte .
	Control (Ley 10/1990, art. 43 y 36 . 2)	<p>Deben someterse anualmente a auditorías financieras y, en su caso, de gestión así como a revisión limitada, sobre la totalidad de los gastos. Estas actuaciones pueden ser encargadas y sufragadas por el Consejo Superior de Deportes.</p> <p>El Consejo Superior de Deporte puede inspeccionar los libros y documentos oficiales y reglamentarios.</p>
	Disolución (Real Decreto 1835/1991, art. 11 y Ley 10/1990, art.37)	<ul style="list-style-type: none"> - Por las causas previstas en sus propios estatutos. - Por la revocación de su reconocimiento. - Por resolución judicial. - Por la integración en otra federación. - Por la no ratificación a los dos años de su inscripción. - Por las demás causas prevista en el ordenamiento jurídico general. <p>En caso de disolución, el patrimonio neto de la federación, si lo hubiera, se aplicará a la realización de actividades análogas, determinándose por el Consejo Superior de Deportes su destino concreto.</p>
Entes de promoción del deporte	Constitución (Ley 10/1990, art. 42)	<p>Para proceder al reconocimiento de estos entes, se requiere que tengan presencia organizada en un mínimo de seis Comunidades, al menos en un número no inferior a cien asociaciones o entidades deportivas, inscritas en los correspondientes registros de tales Comunidades, con un mínimo de veinte mil asociados, que no tengan finalidad de lucro y que se regulen por estatutos de acuerdo con las normas deportivas de cada Comunidad, que prevean mínimamente un funcionamiento interno democrático con la libre adhesión y autonomía respecto de cualquier organización política, sindical económica o religiosa.</p> <p>Los anteriores requisitos se revisan cada cuatro años por la Comisión Directiva del Consejo Superior de Deportes.</p>
	Fines (Ley 10/1990, art. 42)	La promoción y organización de actividades físicas y deportivas, con finalidades lúdicas, formativas o sociales.
	Estatutos	No se establece unos requisitos mínimos.
	Inscripción	De forma análoga a los clubes y federaciones. Se inscribe la constitución, las modificaciones estatutarias y la disolución.
	Registros	Registro de Asociaciones Deportivas del Consejo Superior de Deportes.
	Régimen interno	Se regula por los estatutos de acuerdo con las normas deportivas de cada Comunidad y principios democráticos.
	Financiación	No se establece.
	Régimen documental	No se establece.

	Obligaciones contables	No se establecen.
	Depósito de cuentas	No se establece.
	Controles	No se establecen.
	Disolución	
Ligas Profesionales	Constitución	La Ley no establece ningún procedimiento pero dado que se encuentran integradas en una federación es de suponer que para la constitución de las ligas se necesita un acuerdo de los órganos competentes de la federación y se constituye por todos aquellos clubes pertenecientes a una misma federación que participan en igual competición oficial de ámbito estatal.
	Fines <small>(Real Decreto 1252/1999 art.25)</small>	<p>Se establece como competencias propias, además de las que pueda delegarles la Federación correspondiente, las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Organizar sus propias competiciones profesionales, oficiales de ámbito estatal, pero deben cuidar el conseguir una eficaz coordinación con la federación, dado que la misma ostenta la representación internacional y puede contraer compromisos que deben cumplirse, así como los derivados del sometimiento a los criterios que establezca el Consejo Superior de Deportes. - Desempeñar, respecto de sus asociados, las funciones de tutela, control y supervisión, estableciendo al respecto las normas y criterios para la elaboración de presupuestos y supervisando el cumplimiento de los mismos, así como exigir la realización de una auditoría a los clubes y un aval que garantice la responsabilidad de los miembros de la junta directiva. - Ejercer la potestad disciplinaria en los casos previstos en las Leyes, Reglamentos y en sus Estatutos. - Informar previamente los casos de enajenación de instalaciones de las sociedades anónimas deportivas en los supuestos contemplados en el artículo 25 de la Ley del Deporte. - Informar el proyecto de presupuestos de los clubes que participen en competiciones de carácter profesional. - Informar las modificaciones de las competiciones oficiales que proponga la Federación deportiva española correspondiente, cuando afecten a las competiciones oficiales de carácter profesional.
	Estatutos <small>(Ley 10/1990, art. 41 y Real Decreto 1252/1999, art. 26)</small>	<p>Deben ser aprobados por el Consejo Superior de Deportes, previo informe de la Federación deportiva correspondiente y tienen que incluir, al menos, los siguientes extremos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Denominación concreta y objeto asociativo. - Domicilio social. - Órganos de gobierno y representación y sus funciones, así como el sistema de elección y cese de los mismos. - Las competencias propias o delegadas. - Los procedimientos para la aprobación y reforma de los estatutos y reglamentos. - El régimen disciplinario específico para sus asociados, que recogerá obligatoriamente y de forma diferenciada, el régimen de infracciones y sanciones de sus directivos o administradores. - El régimen de gestión patrimonial, económico-financiero y presupuestario. - Las causas de extinción o disolución. - Las normas y criterios para la elaboración de los presupuestos de sus asociados y supervisión de los mismos.

	Inscripción <small>(Real Decreto 1252/1999, art. 27)</small>	<p>Una vez aprobado los estatutos por el Consejo Superior de Deportes, éste procede automáticamente a su inscripción en el Registro de Asociaciones deportivas.</p> <p>Las modificaciones de los estatutos siguen el mismo procedimiento que la aprobación e inscripción.</p>
	Registro	En el Consejo Superior de Deportes dependiente del Ministerio de Educación y Cultura, concretamente en la Dirección General de Infraestructuras Deportivas y Servicios, tiene carácter de público.
	Régimen interno <small>(Ley 10/1990, art.41)</small>	<p>Gozan de autonomía para su organización interna y funcionamiento respecto de la Federación española correspondiente de la que forman parte.</p> <p>Los órganos que se les imponen son: la asamblea general y el presidente, cargo que es incompatible con el desempeño de algún cargo directivo en un club o sociedad anónima deportiva de los asociados a la liga.</p>
	Financiación	No se establece. Autorregulación en los Estatutos
	Régimen documental	No se establece. Autorregulación en los Estatutos
Ligas Profesionales	Obligaciones contables	No se establecen.
	Depósito de cuentas	No se establece.
	Control <small>(Ley 10/1990, art. 43)</small>	El Consejo Superior de Deporte puede inspeccionar los libros y documentos oficiales y reglamentarios.
	Disolución	Por las causas establecidas en los estatutos.
Agrupaciones de clubes de ámbito estatal	Constitución <small>(Real Decreto 1252/1999, disposición adicional primera)</small>	<p>Está supeditada a la existencia de una modalidad deportiva no contemplada por una federación y requiere:</p> <ul style="list-style-type: none"> - El otorgamiento ante notario de un acta fundacional suscrita por los promotores, que deben ser como mínimo 15 clubes deportivos, radicados al menos en tres Comunidades Autónomas, o tres federaciones autonómicas. - Los estatutos. - La documentación acreditativa de contar con el apoyo de al menos el 50% de los clubes de tal modalidad adscritos en los correspondientes registros deportivos autonómicos, aportando para ello, el certificado del club o asociación deportiva en el que se haga constar que la asamblea general del club autoriza a su presidente para formar parte de la junta gestora de las agrupaciones de clubes de ámbito estatal de la modalidad que se pretende crear. - El acuerdo de la comisión directiva del Consejo Superior de Deportes reconociendo la agrupación por periodo de tres años renovables y aprobando sus estatutos y la inscripción en el registro de asociaciones deportivas del Consejo Superior de Deportes.
	Fines <small>(Real Decreto 1252/1999, disposición adicional primera)</small>	Organizar competiciones, fomentar y difundir la práctica de la modalidad que ampare.
	Estatutos <small>(Real Decreto 1252/1999, disposición adicional primera)</small>	Deben contener como mínimo lo establecido para los clubes deportivos básicos y excluirán, expresamente, el ánimo de lucro.

	Inscripción (Real Decreto 1252/1999, disposición adicional primera)	De forma análoga a los clubes y federaciones. Se inscribe la constitución, modificaciones estatutarias y disolución
	Registro	Registro de Asociaciones Deportivas del Consejo Superior de Deportes.
	Régimen interno (Real Decreto 1252/1999, disposición adicional primera)	El régimen de licencias y, en general, el funcionamiento interno y la relación con las federaciones de ámbito autonómico se ajusta, en la medida de lo posible, a lo establecido para las federaciones.
	Financiación	No se establece.
	Régimen documental	No se establece.
	Obligaciones contables	No se establecen.
	Depósito de cuentas	No se establece.
	Controles	No se establecen.
	Disolución (Real Decreto 1252/1999, disposición adicional primera)	<ul style="list-style-type: none"> - Por la creación de la federación deportiva española en el ámbito de la modalidad deportiva desarrollada por la agrupación. - Por pérdida de interés de la práctica deportiva a la que hace referencia.

Cuadro I.10. Fuente: Elaboración Propia.

Anexo II

ENCUESTA REMITIDA



CUESTIONARIO. *Por favor, marque con una cruz la respuesta que en cada caso proceda.*

En la medida de lo posible les rogamos que los datos consignados se refieran al ejercicio 2001.

1.- Nombre de la asociación _____

2.- Año de constitución de la asociación

3. Cargo dentro de la Asociación de la persona que realiza la encuesta _____

4.- ¿La gestión económico-financiera de la asociación se realiza desde la propia asociación o se acude a asesoramiento externo? Internamente Externamente

5.- Dentro de la asociación ¿qué persona lleva la gestión económico-financiera de la misma?
 Junta directiva Gerencia Dirección Jefe de Administración Jefe financiero Otro (especificar cuál) _____

6.- Número de socios

7.- ¿La asociación realiza más de una actividad? SI NO

8.- Enumere las actividades o programas principales que desarrolla para la consecución de la finalidad de la asociación, así como el número de personas, por término medio, beneficiadas por cada una de ellas.

ACTIVIDADES	Nº PERSONAS BENEFICIADAS
a)	
b)	
c)	
d)	
e)	
f)	
g)	
h)	
i)	
j)	
k)	
l)	
m)	



CUESTIONARIO.

Por favor, marque con una cruz la respuesta que en cada caso proceda.

9.- Enumere, si las hubiera, las actividades mercantiles, incluida la colocación o inversión de efectivo, bar, ventas de productos, etc, que realice su asociación.

- a) _____
- b) _____
- c) _____
- d) _____
- e) _____
- f) _____

10.- Número total de empleados anuales por término medio, fijos y no fijos.

11.- Número total de voluntarios anuales por término medio.

12.- Importe al que asciende el Presupuesto anual (ingresos anuales) de la asociación.

13.-Indique el origen de los ingresos obtenido en porcentajes.

	% Ingresos anuales
• Cuotas de socios	_____
• Donaciones particulares	_____
- Personas físicas	_____
- Personas jurídicas	_____
• Prestaciones de servicios	_____
• Actividades comerciales	_____
• Ingresos por subvenciones o concertos	_____
- Administración Europea	_____
- Administración Central	_____
- Administración Autonómica y Local	_____
• Otros (especificar cuáles)	_____
TOTAL INGRESOS	100%

14.- Del total de fondos recibidos anualmente, incluido las cuotas de los socios, ¿qué porcentaje es de libre disposición? %

15.- ¿Aplican la Adaptación al Plan General de Contabilidad para las entidades no lucrativas aprobado en 1998? SI NO



CUESTIONARIO.

Por favor, marque con una cruz la respuesta que en cada caso proceda.

16.- Documentos que confeccionan y con qué periodicidad.

	SI NO	PERIODICIDAD			
		mensual	trimestral	semestral	anual
• Balance de situación	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Balance de sumas y saldos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Cuenta de Resultados	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Presupuesto	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Liquidación del presupuesto	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Liquidación presupuesto por programas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Cuenta de resultados analítica	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Cuadro de financiación	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Estado previsional de tesorería	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Estado de tesorería	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Contabilidad por actividades/ servicios	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Cálculo coste de los servicios	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Contabilidad analítica	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Indicadores de gestión	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
• Otros (especificar cuáles) _____	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

17.- Al margen de la anterior información, ¿prepara alguna información adicional para la *Asamblea General de Socios*?

- Ratios financieros SI NO
- Gestión de socios -altas y bajas- SI NO
- Gráficos analíticos SI NO
- Datos de carácter social -número de personas asistidas, nº de voluntarios, etc- SI NO
- Indicadores de eficiencia y eficacia de la gestión. SI NO
- Otros (especificar cuáles) _____

18.- Y, ¿prepara alguna información adicional periódicamente para la *Gestión y Dirección de la asociación*?

- Ratios financieros SI NO
- Altas y bajas de socios SI NO
- Gráficos analíticos SI NO
- Datos de carácter social -número de personas asistidas, nº de plazas, SI NO
- Indicadores de eficiencia y eficacia de la gestión SI NO



CUESTIONARIO.

Por favor, marque con una cruz la respuesta que en cada caso proceda.

- Otros (especificar cuáles) _____

19.- Si elabora otra información ¿Cual es la finalidad de la información adicional que elabora?.

Información	Finalidad
_____	_____
_____	_____

20.- ¿Considera que las Cuentas Anuales (Balance de Situación, Cuenta de Resultados y Memoria Económica) responden a las necesidades de información de sus usuarios (gestores o directores, junta directiva, socios, beneficiarios, donantes)? SI NO ¿Por qué? _____

21.- Utilidad atribuida a las Cuentas Anuales (BALANCE, CUENTA DE RESULTADOS y MEMORIA) para: ① = ninguna ② = muy poca ③ = regular ④ = normal ⑤ = mucha

- Tomar decisiones de nuevas inversiones o proyectos ① ② ③ ④
- Tomar decisiones sobre operaciones de endeudamiento ① ② ③ ④
- Asignar los recursos ① ② ③ ④
- Analizar la situación financiera y la perspectivas futuras ① ② ③ ④
- Conocer la situación económica de la asociación ① ② ③ ④
- Comprobar la capacidad de la asociación para seguir prestando servicios ① ② ③ ④
- Solicitar prestamos y subvenciones ① ② ③ ④
- Elaboración de presupuestos ① ② ③ ④
- Rendir cuentas ① ② ③ ④
- Analizar la gestión acometida por la dirección -eficaz, eficiente y económica- ① ② ③ ④
- Decidir sobre cuotas de asociados ① ② ③ ④
- Determinar el coste de los servicios ① ② ③ ④
- Conocer el patrimonio de la asociación ① ② ③ ④
- Informar sobre las actividades o servicios desarrollados ① ② ③ ④
- Informar sobre los objetivos o resultados. conseguidos ① ② ③ ④
- Informar sobre el grado de cumplimiento de los presupuestos ① ② ③ ④

22.- En relación al Balance ¿qué utilidad le reporta en su conjunto? Alta Media Baja

23.- En relación a la Cuenta de Resultados ¿qué utilidad le reporta en su conjunto? Alta Media Baja



CUESTIONARIO. *Por favor, marque con una cruz la respuesta que en cada caso proceda.*

24.- En relación al Presupuesto y su liquidación ¿qué utilidad le reporta en su conjunto? Alta
 Media Baja

25.-¿Considera útil la elaboración de una cuenta de resultados analítica que figura en las cuentas anuales? SI NO

26.- ¿Considera interesante la información emitida por el Cuadro de financiación? SI NO

27.- ¿Considera más útil la información del Estado de Tesorería que la del Cuadro de Financiación? SI NO IGUAL

28.- ¿Cree que se debería diferenciar dentro del balance los elementos patrimoniales afectos a la actividad propia de los afectos a la actividad mercantil? SI NO

29.- ¿Debería diferenciarse dentro del balance los fondos recibidos -subvenciones o donaciones- con restricciones o condiciones para su administración de los demás? SI NO

30.-¿Considera interesante dentro de la cuenta de resultados la discriminación entre el resultado de la actividad propia y el de la actividad mercantil, de forma independiente? SI NO

31.- ¿Considera interesante la elaboración de una cuenta de resultados funcional, por actividades o programas, al margen de la cuenta de resultados que se incluye en las Cuentas Anuales que es por naturaleza del gasto o del ingreso? SI NO

32.- ¿Cree que la cuenta de resultados de la asociación mide el éxito en la consecución de los objetivos como ocurre en las empresas de negocios? SI NO

33.- ¿Considera interesante medir la consecución de objetivos a través de otros instrumentos? SI
 NO y, en su caso, ¿qué instrumento utilizaría? _____

34.-¿Cree que se debería incluir en la memoria un Estado de Tesorería? SI NO

35.- Al margen del Estado de Tesorería, ¿estima interesante que se emita información adicional



CUESTIONARIO.

Por favor, marque con una cruz la respuesta que en cada caso proceda.

relativa a aspectos financieros de la entidad con el fin de evaluar la liquidez y solvencia de la misma?
Ej. indicadores financieros SI NO

36.- ¿Considera necesario, de cara a la información que suministra, incluir la distribución del presupuesto por programas o actividades en la Memoria? SI NO

37.- ¿Estima de interés el poder disponer de una serie de información de carácter social, omitida en las cuentas anuales y relacionada con aspectos tales como el voluntariado, el empleo, el impacto social previsto y obtenido, la participación o colaboración de la entidad con otros organismos, la democratización y fidelización interna, entre otros? SI NO

38.- ¿Considera que se debe dar mayor protagonismo a la Memoria de Actividades? SI NO

Compendio bibliográfico

ACCOUNTING STANDARDS BOARD (ASB) (1991): *Exposure Draft-Statement of Principles*, "The objective of financial statements and the qualitative characteristics of financial information". Ed.ASB, London.

ACCOUNTING STANDARDS BOARD (ASB) (1999): *Revised Exposure Draft-Statement of Principles for Financial Reporting*. Ed. ASB, London.

ADRADOS SASTRE, M.C.; BARATO RISOTO, L.; CAMPOS MORENO, P. ; CORONA ROMERO, E.; HERRADOR ALCAIDE, T.C. y SEGOVIA SAN JUAN, A.I (2001).: *Manual práctico de contabilidad para entidades sin fines lucrativos*. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia.

AGUAYO MORAL, J.M. (1999): "Algunos rasgos en torno a la información económico-financiera segmentada". Revista Actualidad Financiera, Julio, pp. 59-69.

AGUIAR GONZÁLEZ, J.F. y OTROS (2000): *Las entidades sin fines de lucro en Andalucía: proyecto de operación censal*. Ed. Instituto de Estadística de Andalucía, Sevilla.

ALBERICH NISTAL, T. (1998): *Guía fácil de Asociaciones. Manual de gestión para la creación, desarrollo y dinamización de entidades sin ánimo de lucro*. 2ª Edición actualizada y ampliada. Ed. Dykinson. Madrid.

ALONSO OLEA, M. y CASAS BAAMONDE, M.E. (2000): *Derecho del Trabajo*. Ed. Civitas Ediciones, S.L. Madrid.

ALONSO SECO, J.M. y GONZALO GONZÁLEZ, B. (2000): *La asistencia social y los servicios sociales en España*. Ministerio de la Presidencia. Estudios Jurídicos. Boletín Oficial del Estado. Madrid, pp. 510- 558.

ÁLVAREZ PÉREZ, M. (2001): *Gestión y Sistemas de Información en las Organizaciones no Gubernamentales de Desarrollo (ONGD)*. Tesis Doctoral. Oviedo.

ÁLVAREZ PÉREZ, M., RODRÍGUEZ PRIETO, B. y PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (1998): "Relevancia del Presupuesto para el análisis de la gestión de las entidades no lucrativas". Comunicación presentada a las IV Jornada de trabajo sobre análisis contable. Ed. Asepuc. Universidad de las Islas Baleares, pp. 91-103.

AMAT SALAS, O. (COORD) (1994): *Tratado de Contabilidad Superior. Análisis y consolidación Balances*. Ed. CEAC.

AMAT SALAS, O. BLAKE, J. y DOWDS, J. (1996): "El estado de flujos de Tesorería: Experiencias internacionales". Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol XXV, nº 88, julio y septiembre, pp. 609-631.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA) (1966): *A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)*.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (A.A.A.) (1989): Measuring the performance of nonprofit organizations. The state of the art. The report of the committee of nonprofit entities performance measures. Ed.AAA. August.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA) (1974): *Guía de Auditoría para Organizaciones Voluntarias de Sanidad y Bienestar*. Ed. AICPA, Nueva York.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA) (1978): *Statement of Position (SOP)78-10: "Accounting Principles and Reporting Practices for Certain Nonprofit Organization"*. Ed. AICPA, Nueva York.

ANTHONY, ROBERT N. (1975): "Wat Nonbusiness Organizations Accounting Information Do users Nedd?". Governmental Finance.

ANTHONY, ROBERT N. (1978): "Financial Accounting in Nonbusiness Organizations". Ed. Financial Accounting Standards Board. Stamford (Connecticut).

ANTHONY, ROBERT. N. (1980): "Making sense of nonbusiness accounting". Harvard Business Review, mayo-junio, pp. 83-93.

ANTHONY, ROBERT N. (1982): "Aspectos particulares de la información contable para las entidades no lucrativas". Harvard-Deusto Business Review. 1º trimestre, pp. 4-17.

ANTHONY, ROBERT N. (1989): Should Business and Nonbusiness Accounting Be Different?. Harvard Business School Press. Boston. Massachusetts.

ANTHONY, ROBERT N. y YOUNG DAVID, W. (1994): *Management Control in Nonprofit Organizations*. Ed. Irwin. Boston.

APELLÁNIZ GÓMEZ, P. (1997): "La información elaborada con criterios de devengo: reflexiones sobre la justificación utilitarista". Revista Española de Financiación y Contabilidad nº 92, julio y septiembre, pp. 657-695.

ARAMENDI SÁNCHEZ, P. y OTROS (2000): Memento Práctico Francis Lefebvre Social 2000: derecho laboral y seguridad social. Ed. Francis Lefebvre. Madrid.

ARNAU PARADÍS, A. (1998): "Comentarios sobre la adaptación del plan general de contabilidad a entidades privadas sin fines lucrativos". III Encuentro de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. (Publicado en CD-ROM). Alicante, pp. 1-15.

ARNAU PARADÍS, A. (1998): "El Balance en las entidades sin fines lucrativos". Comunicación presentada a las *IV Jornada de trabajo sobre análisis contable*. Ed. Asepuc. Universidad de las islas Baleares, pp. 63-76.

ARNAU PARADÍS, A. (2000): "Normalización contable en el ámbito de las entidades sin finalidad lucrativa". II Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera de ASEPUC. Universidad de Castilla la Mancha, pp 107-124.

ARNAU PARADÍS, A. (2002): "La información contable externa en las entidades sin finalidad lucrativa". X Encuentro de la Asociación Española de

Profesores Universitarios de Contabilidad. (Publicado en CD-ROM). Ed. ASEPUC. Santiago de Compostela, pp. 1-18.

ARNAU PARADÍS, A. (2002): *La contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa: especial referencia a las fundaciones*. Tesis Doctoral, Universidad Jaume I. Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas. Departamento de Finanzas y Contabilidad. Castellón.

ARNAUS PARADIS, A. y BALAGUER COLL, M^a. T. (2000): "Análisis de la información contable en las Administraciones Públicas y en las entidades privadas sin ánimo de lucro: diferencias y similitudes". *Técnica Contable* nº 624. Diciembre, pp. 927-938.

ARQUERO MONTAÑO, J.L. y RICO IGLESIAS, J.M. (2002): "Mejoras necesarias en la información financiera española frente a las normas internacionales: La información segmentada" XII Jornada Luso-Espanholas de Gestao Científica. *Novos Desafios na Gestao; ¿Invaçao ou Renovaçao?*. Area de Conocimiento Contabilidad y Fiscalidad, Tomo Ed. Universidade da Beira Interior. Abril, pp. 1-10.

ARTHUR ANDERSEN (1999): *Fundaciones. Adaptación de las entidades no lucrativas al Plan General de Contabilidad*. Ed. Ediciones Deusto, S.A. Bilbao.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESA (AECA) (1998a): *Principios Contables. El Estado de Flujos de Tesorería. Documentos nº 20*. Ed. AECA. Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESA (AECA) (1998b): *Contabilidad de Gestión. Indicadores para la gestión empresarial. Propuesta de documento nº 17*. Ed. AECA. Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESA (AECA) (1999): *Principios Contables. Marco Conceptual para la información financiera*. Ed. AECA. Madrid, 1999.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESA (AECA) (2000): *Principios de Contabilidad de Gestión. Indicadores de gestión para las Entidades Públicas*. Documento N° 16, 2ª ed., Ed. AECA. Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESA (2001a): *Principios de Contabilidad de Gestión. La Contabilidad de Gestión en las Entidades sin Fines de Lucro*. Documento nº 24. Ed. AECA. Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESA (AECA) (2001b): *Contabilidad y Administración del Sector Público. Marco Conceptual para la Información Financiera de las Entidades Públicas*. Ed. AECA. Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESA (AECA) (2002): *Propuesta de documento sobre la Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos*, versión preliminar pendiente de revisión final y aprobación por la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad. Presentado en la Ponencia de Larriba Díaz-Zorita sobre “Principios de Contabilidad de AECA aplicables a las Entidades no lucrativas” en el Curso de Verano de la Universidad de Alcalá de Henares sobre “Entidades no lucrativas. Aspectos jurídicos, contables, laborales y fiscales”. Julio.

BABIO ARCAY, M.R. (1992): “Un campo abierto para las recomendaciones de un organismo profesional: la información segmentada”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* nº 72, pp. 591-608.

BAREA, J. (2000): “El marco conceptual de las Instituciones sin fines de lucro”. *Economistas* nº 83. Ed. Colegio de Economistas de Madrid, pp. 30-34.

BARGUES, J.M (1997): “La adaptación del Plan General de Contabilidad a Fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro”. Incluido en *Estudio de Contabilidad y Auditoría*. En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde. Ed. ICAC. p. 622.

BARTON, A. D. (1982): Accounting Theory Monograph nº 2, "Objetives and Basic Concepts of Accounting". AARF, Melbourne. Citado en BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J. GABÁS TRIGO, F., JARNE JARNE, J.I.y MONEVA ABADÍA, J.M.: "La utilidad de la información financiera para las funciones de control y de gestión". I Jornada de trabajo sobre Análisis Contable de ASEPUC. Granada, 1994, p. 141.

BELLOSTAS PÉREZ GRUESO, A. J. (1997): *La herramienta de normalización contable del siglo XXI: El marco conceptual en España*. Ed. ICAC, Madrid.

BELLOSTAS A. J., BRUSCA, I. Y MONEVA, J. M. (2002): "Utilidad de la información financiera para la gestión de las entidades no lucrativas". X Encuentro de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. (Publicado en CD-ROM). Ed. ASEPUC. Santiago, pp 1-18.

BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A. J. GABÁS TRIGO, F., JARNE JARNE, J. I.y MONEVA ABADÍA, J. M. (1994): "La utilidad de la información financiera para las funciones de control y de gestión". I Jornada de trabajo sobre Análisis Contable de ASEPUC. Granada. pp. 139-168.

BEN-NER, A. y VAN HOOMISEN, T. (1991): "Noprofit Organizations in the Mixed Economy: a Demand and Supply Analysis". *Annals of Public and Cooperative Economics*, vol.62, nº 4, pp. 519-550.

BIRKOFER Y OTROS (1984): "Los presupuestos en las instituciones no lucrativas". Manual de presupuestos (Handbook of budgeting). Ed. McGraw-hill. Mexico, pp. 669-723. Citado en MORALES GUERRERO, A: *Información contable y gestión en las entidades no lucrativas*. Tesis Doctoral. Ed. Secretariado de Publicaciones e Intercambio Científico Universidad de Valladolid. Valladolid, 1998.p. 224.

BLASCO BURRIEL, M.P., BRUSCA ALIJARDE, M.I. y CONDOR LÓPEZ, V.(1997): "La información segmentada" *Revista Técnica Contable* nº XLI, pp. 595-602.

CABRA DE LUNA, M.A. (2001): "Propuesta de balance social para fundaciones". CIRIEC, Revista de debate sobre economía pública, social y cooperativa nº 39, pp. 51-78.

CABRA DE LUNA, M.A. (2001): El tercer sector y las fundaciones en España hacia el nuevo milenio. <http://www.fundeso.org/articulos/>, 21 de abril.

CABRAJO VASCO, D. y OTROS (1999): *Práctico Fiscal*. Ed. Praxis, S.A. Barcelona.

CAÑIBANO CALVO, L. (1999): *Contabilidad. Análisis Contable de la realidad económica*. Ed. Pirámide. Madrid, 7ª edición, 3ª impresión.

CAÑIBANO CALVO, L. y MORA ENGUÍDANOS, A. (2000): "Características cualitativas de la información financiera". Incluido en TUA PEREDA, J. (COORD.): *El Marco Conceptual para la información financiera. Análisis y comentarios*. Ed. AECA. Madrid.

CAPILLA RONCERO, F. (1992) :Derecho Civil . Parte General. Cord.

LÓPEZ MONTES. Ed. Tirant lo Blanch, Universitat de València. Valencia.

CASADO, D. (DIR.) (1995): *Organizaciones Voluntarias en España*, 2ª ed. Ed. Hacer Editorial. Barcelona.

CASTÁN TOBEÑAS, J. (1943): *Derecho Civil español, común y foral*, T.II. Madrid.

CENTRO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS FUNDACIÓN TOMILLO (2000): *Empleo y trabajo voluntario en las ONG de acción social*. Ed. Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales y Fundación Tomillo. Madrid.

CÓDIGO CIVIL: Real Decreto de 24 de julio de 1889.

CÓDIGO DE COMERCIO: Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio. Gaceta nº 298 a 328 de 16 de octubre al 24 de noviembre de 1885.

CÓDIGO PENAL de 23 de noviembre de 1995.

CONFEDERACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES (1997): Curso práctico de obligaciones contables y fiscales de una fundación. Citado en Fullana Belda (1998): "Algunas consideraciones sobre las diferencias entre 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". Incluido en Ensayos y Estudios Contables. En homenaje a: D. Enrique Fernández Peña, D. Rafael Muñoz-Yusta Marcos y D. Melecio Riesco Escudero. Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Madrid, p. 318.

CONNORS, T.D. (1993): The nonprofit management handbook. John Wiley & Sons, Inc., New York.

CONSEJERIA DE JUSTICIA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA (2003): <http://www.iea.junta-andalucia.es/mapa/fuentes/>, 20 de enero.

CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (1978): *Cuarta Directiva* (78/660/CEE), Diario Oficial de las Comunidades Europea de 14 de agosto.

CONSEJO DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (1983): Séptima Directiva (83/349/CEE). Diario oficial de las Comunidades Europeas de 18 de julio.

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978 : BOE de 29 de diciembre de 1978.

CONVENIO EUROPEO PARA LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS Y LIBERTADES FUNDAMENTALES: firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950: Instrumento de Ratificación de 26 de septiembre de 1979. BOE nº 243, de 10 de octubre de 1979.

CORONA ROMERO, E. (1995): "Comentarios al proyecto de adaptación del P. G.C. a fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro". Partida Doble nº 58, julio-agosto, pp. 70-79.

CORONA ROMERO, E. (2000): "Normas Contables y Marco Conceptual". Incluido en TUA PEREDA, J. (COORD.): *El Marco Conceptual para la información financiera. Análisis y comentarios*. Ed. AECA. Madrid.

CORTES MARTÍN, A.J. (2002): "Las asociaciones de utilidad pública: obligaciones contables". *Partida Doble*, nº 138, pp. 16-33.

COSCULLUELA MONTANER, L. (2000): *Manual de Derecho Administrativo*. Ed. Civitas. Madrid.

COVIELLO, N.(1929): *Manuale di Diritto civile italiano, Parte Generale*, Milán, 1929. Citado por De Salas Murillo, *Las Asociaciones sin ánimo de lucro en el derecho español*. Ed. Centro de estudios registrales. Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España. Madrid, 1999. p. 483.

CRUZ AMORÓS, M. (1995): "Regimen tributario de las entidades sin fines de lucro". Incluido en OLMOS VICENTE, I. (CORD): *Las fundaciones. Su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable*. Ed. Dykinson. Madrid.

DE CASTRO Y BRAVO, F. (1991) : *La persona jurídica*. Ed. Civitas. Madrid.

DE COSSIO y CORRAL, A. (1975): *Instituciones de Derecho Civil, I*. Ed. Alianza Editorial.

DE LA CAMARA ÁLVAREZ, M. (1993): "El contrato de sociedad ¿crisis de concepto?", *Academia Sevillana del Notariado*, tomo VII. Madrid.

DE SALAS MURILLO, S. (1999): *Las Asociaciones sin ánimo de lucro en el derecho español*. Ed. Centro de estudios registrales. Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España. Madrid.

Decreto 1765/1961, de 22 de septiembre, de Asociaciones de Investigación Industrial. BOE nº 240, de 7 de octubre.

Decreto 1440/1965, de 20 de mayo, por el que se dictan normas complementarias de la Ley de Asociaciones de 24 de diciembre de 1964. BOE nº 135, de 7 de junio.

Decreto 743/1966, de 31 de marzo, de Impresos. Clases y requisitos. - Asociaciones de Publicaciones-. BOE nº 80, de 4 de abril.

Decreto 2248/1968, de 20 de septiembre, de Asociaciones de estudiantes. BOE nº 229, de 23 de septiembre.

Decreto 506/1971, de 25 de marzo, Caza. Reglamento para le ejecución de la Ley de 4 de abril de 1970. BOE nº 76 y 77, de 30 y 31 de marzo.

Decreto 2930/1972, de 21 de julio, Reglamento de Fundaciones y Servicios administrativos encargados de su protectorado. BOE nº 260, de 30 de octubre.

Decreto 2481/1974, de 9 de agosto, de Ordenación de Centros de Iniciativas Turísticas. BOE nº 217, de 10 de septiembre.

Decreto 152/2002, de 21 de mayo, por el que se aprueba el reglamento de organización y funcionamiento del Registro de Asociaciones de Andalucía. BOJA nº 69, de 13 de junio.

DEL VALLE, J.M. (2002): "Aspectos laborales de las entidades no lucrativas. Especial referencia a la problemática del voluntariado". Ponencia presentada en el Curso de Verano de la Universidad de Alcalá de Henares sobre "Entidades no lucrativas. Aspectos jurídicos, contables, laborables y fiscales". Julio, pp. 1-32.

DI FENIZIO, F. (1958): Economía Política. Ed. Bosch. Barcelona.

DÍEZ-PICAZO L. y GULLON, A. (1997): Sistema de Derecho Civil, vol I, II y III. Ed. Tecnos, Madrid.

DÍEZ-PICAZO, L. y GULLON, A (1998): Instituciones de Derecho Civil. V. I/2. Ed. Tecnos. Madrid.

DURÁNDEZ ADEVA, A. (1995): Contabilidad y Auditoría de entidades no lucrativas. Economía de los Servicios. V Congreso Nacional de Economía, Las Palmas de Gran Canarias. Citado en VELA PASTOR, M. y VELA

ELKIN, R. y MOLITOR, M. (1985): "A Conceptual Framework for Selecting Management Indicators in Nonprofit Organization". Administration in Social Work. Vol 9. nº 4.

ENMANUEL, C. (1988): "Cash flow Reporting, Part 2: Importance of Cash Flow Data in Credit Analysis", Journal of Commercial Bank Lending, junio, pp. 16-27. Incluido en Amat Salas, O. Blake, J. y Dowds, J.: "El estado de flujos de Tesorería: Experiencias internacionales". Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol XXV, nº 88, julio y septiembre, 1996, pp. 609-631.

ESTEBAN PAGOLA, A.I. (1994): "Requisitos y usuarios de la información contable". VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Ed. ASEPUK.

ESTEBAN SALVADOR, L. (1999): "Análisis del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos de 1998". X Congreso de AECA. Madrid.

ETZIONI, AMITAI (1973): "The third sector and domestic missions". Public Administration Review, julio, p. 314-322.

FABRA VALLE, G. (2000): Manual Práctico de Asociaciones. Formularios. Comentarios. Criterios Jurisprudenciales y Legislación. Ed. Edisofer, S.L. Madrid.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ J.M. y PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (1996): "El proceso de gestión de las entidades no lucrativas y las normas de información presupuestaria elaboradas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)". Actualidad Financiera. Monográfico de Contabilidad. Marzo, pp. 51-65.

FERNÁNDEZ LÓPEZ, M.F. (1982): El Sindicato. Naturaleza jurídica y estructura. Ed. Civitas, S.A. Madrid.

FERNÁNDEZ LORENZO, L.E. y GEBA, N.B. (1999): Alcances y limitaciones del denominado balance social. Nueva visión del cooperativismo Argentino. Buenos Aires, pp. 177-190. Citado en RIBAS BONET, M.A. , “El balance social como instrumento para la evaluación de la acción social en las entidades no lucrativas”. Revista de debate sobre economía pública, social y cooperativa CIRIEC, 2001, p. 127.

FERNÁNDEZ PIRLA, J. M^a. (1981): Economía y Gestión de la empresa. ICE. Madrid.

FETTERMAN, A.L. (1982): “What you should about Accountind for Not-for-Profit Organizations”. Reading and Cases in governmental and Cases in governmental and nonprofit accounting”. Dane Publications, Inc. Houston, Texas. Citado en SANCHEZ ARROYO, G.:*La contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa*. Ed. ICAC. Madrid, 1990. p. 203.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1976): Scope and implications of the conceptual framework project. Stanford, Conneticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1976): *Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) n° 14* Financial Reporting for Segments if a Business Enterprise, FASB. Norwalk, Connecticut

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1978): Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) n°1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises.Ed. FASB. Stamford, Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1980a): Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) n°2: “Qualitative characteristics of accounting information”. Ed. FASB. Stamford, Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1980b): Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) n° 4. “Objectives of financial reporting by nonbusiness organizations”. Ed. FASB. Stamford, Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1985): *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) n° 6*. "Elements of Financial Statements (a replacement of FASB Concepts Statement n° 3, incorporating an amendment to FASB Concepts Statement n° 2). Ed. FASB. Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1988a): *Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) n° 93* Recognition of Depreciation by Not-For-Profit organizations. FASB. Norwalk, Connecticut .

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1988, b): *Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) n° 95*. Statement of Cash Flows. FASB. Norwalk, Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1993) *Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) n° 116* Accounting for Contributions Received and Contributions Made. FASB. Norwalk, Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1993): *Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) n° 117*. "Financial Statements of Not-for-profit Organizations. FASB. Norwalk, Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1995): *Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) n° 124*. "Accounting for Certain Investments Held by Not-for-Profit Organizations". FASB. Norwalk. Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1997): *Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) n° 131* Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information. Ed. FASB. Stanford, Connecticut.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1999): *Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) n° 136*. "Transfers of Assets to a Not-For-Profit Organizations or Charitable Trust That Raises or Holds Contributions for Others". FASB. 1999. Norwalk, Connecticut.

FLORES CABALLERO, M. y RIVERO MÉNDEZ, J. A. (1999): "Aspectos fiscales y contables de las fundaciones". Partida Doble nº 103, Septiembre, pp. 64-73.

FLORES CABALLERO, M., FLORES GIMENO, M.R. Y GÓMEZ ÁLVAREZ, J. (2001): "Las Cuentas Anuales y el tratamiento del excedente en las entidades sin ánimo de lucro". Técnica Contable. Abril, pp. 279-302.

FLORES CABALLERO, M., RIVERO MENÉNDEZ, J.A. y GIL HERRERA, L. (2001): "El tratamiento en los USA, de los Estados Financieros de las Entidades sin ánimo de lucro: el FASB 117". Comunicación presentada a la III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera de ASEPU. Ed. ASEPU, Jaén, pp. 313 - 330.

FLORES CABALLERO, M., RIVERO MENÉNDEZ, J.A. y LARA SÁNCHEZ, F. (1999): "El control presupuestario de las entidades sin fines de lucro". Técnica contable. Noviembre, pp. 753 -766.

FRANCH MENEU, J.J. (1990): "Las entidades y fundaciones sin ánimo de lucro como factor de progreso económico: una tercera vía entre economía de mercado y sector público. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº208, pp. 905-915.

FUENTES QUINTANA, E. (1990): Hacienda Pública. Introducción y presupuestos. Ed. Rufino García Blanco. Madrid.

FUERTES LÓPEZ, M.(1992): Asociaciones y sociedades deportivas. Ed. Marcial Pons Ediciones Jurídicas, S.A. Madrid.

FULLANA BELDA, C. (1998): "Algunas consideraciones sobre las diferencias entre 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". Incluido en Ensayos y Estudios Contables. En homenaje a: D. Enrique Fernández Peña, D. Rafael Muñoz-Yusta Marcos y D.

Melecio Riesco Escudero. Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Madrid, pp. 305-321.

FUNDACIÓN LEALTAD (2003): www.fundaciónlealtad.org/. Principios, guías y estudios. Publicaciones. Consultadas el 5 de junio.

GABÁS TRIGO, F. (1991): *El marco conceptual de la contabilidad financiera*. Monografía nº 17. Ed. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa (AECA), Madrid, 1991.

GABÁS TRIGO, F. y BELLOSTAS PÉREZ-GRUESO, A.J. (2000): "Las necesidades de los usuarios y los objetivos de la información financiera". Incluido en TUA PEREDA, J.(COORD.): *El Marco Conceptual para la información financiera. Análisis y comentarios*. Ed. AECA. Madrid.

GALLIZO LARRAZ J.L. (Coordinador) (1993): *Los estados financieros complementarios*. Ed. Pirámide. Madrid.

GARCÍA ARTHUS, E. (1999): *Modelo contable en las entidades sin finalidad lucrativa*. Tesis Doctoral. Universidad de La Coruña. 1994. Citado en Morales Guerrero, A: "Los principios contables en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos: Una especial referencia a las fundaciones". *Actualidad Financiera*. Marzo, p. 56.

GARCÍA ARTHUS; E. (1995): "El problema de la depreciación en las fundaciones". *Partida Doble* nº 59, septiembre, pp. 28-33.

GARCÍA CASTELLVI, A. (2000): "Análisis del tratamiento contable del inmovilizado material en las entidades sin fines de lucro". IX Encuentros de profesores universitarios de contabilidad. Ed. CEF, Las Palmas de Gran Canarias. Tomo I, pp. 694-715.

GARCÍA HERRERA, F. y BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2002): "Aspectos fiscales de las entidades no lucrativas". XIX Curso de Verano de la Universidad de Alcalá sobre Entidades no lucrativas. Sigüenza, julio.

GARCÍA VALDERRAMA, T. (1993): "Medidas de eficacia y eficiencia en organizaciones sin ánimo de lucro: importancia de los indicadores". Actualidad Financiera nº 11. Marzo, pp. 73-83.

GARRIGOU-LAGRANGE, J.M. (1974): Asociaciones y poderes públicos. Traducido por Manuel Gonzalo. Ed. Instituto de Estudios Políticos. Madrid.

GIMÉNEZ BARRICANAL, F. (1995a): "La información externa y la información para la gestión en las entidades sin ánimo de lucro". Partida Doble nº 58, julio y agosto 1995, pp. 57-69.

GIMÉNEZ BARRICANAL, F. (1995b): "Borrador del PGC para entidades sin ánimo de lucro (I)". Partida Doble. Nº 62. Diciembre.

GIMÉNEZ BARRICANAL, F. (1996): "Borrador del PGC para entidades sin ánimo de lucro (II)". Partida Doble nº 64. Febrero, pp 66-80.

GINER INCHAUSTI, B. (1990): "Características y objetivos de la reforma contable española". Revista Técnica Contable, Tomo XLIII.

GINER INCHAUSTI, B. y MORA ENGUÍDANOS, A. (2002): "Información cualitativa: su papel en el proceso de toma de decisiones". VIII Jornadas sobre Análisis Contable" Ed. Asepuc, Valladolid, pp. 49-67.

GONZÁLEZ BRAVO, M^a.I. (2000): "El marco normativo en Auditoría de Gestión: Propuesta de normas para la evaluación de la gestión". Revista de Contabilidad Vol.3 nº 5. Ed. ASEPUC. pp. 69-101.

GONZALO ANGULO, J.A., PINA MARTÍNEZ, V. y TORRES PRADA, L. (1997): "Aplicaciones del Análisis Envolvente de Datos (DEA) a la medición de la eficacia de las Entidades Públicas: Utilidad para la gestión". Actualidad Financiera. Monográfico 2º trimestre, pp. 91-103.

GONZALO ANGULO, J.A. (2000): "Criterios de valoración y mantenimiento del capital". Incluido en TUA PEREDA, J.(COORD.): *El Marco Conceptual para la información financiera. Análisis y comentarios*. Ed. AECA. Madrid.

GONZALO ANGULO, J.A. (2001): "Un informe sobre la situación actual de la contabilidad española de cara a la armonización contable internacional (libro blanco): líneas básicas para su reforma". Ponencia presentada al Seminario sobre la Reforma de la Contabilidad Española en el Marco de la Contabilidad Internacional, Universidad Internacional Menéndez Pelayo. Santander.

GONZALO ANGULO, J.A. (2002): "Pronunciamientos internacionales sobre la contabilidad de las entidades no lucrativas". Ponencia presentada al Curso de Verano de la Universidad de Alcalá de Henares sobre *Entidades no lucrativas. Aspectos jurídicos, contables, laborales y fiscales*. Sigüenza, Julio.

GOODMAN, D. (1992): "Auditoría de Economía, eficacia y eficiencia". Ponencia presentada en el seno de las Jornadas sobre Contabilidad y Auditoría en el Sector Público, organizadas por el Departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia.

GRANDA G. y LUTZ, M.O. (1988): *Las Organizaciones no Gubernamentales en la Cooperación para el Desarrollo*. Ed. CIDEAL. Madrid.

HARRIS, M. S. (1998) "The association between Competition and Managers: Business Segment Reporting Decisions". *Journal of Accounting Research*, 36, pp. 111-128. Citado en ARQUERO MONTAÑO, J.L. y RICO IGLESIAS, J.M. (2002): "Mejoras necesarias en la información financiera española frente a las normas internacionales: La información segmentada" XII Jornada Luso-Espanhola de Gestão Científica. *Novos Desafios na Gestão; ¿Inovação ou Renovação?*. Área de Conocimiento Contabilidad y Fiscalidad, Tomo Ed. Universidade da Beira Interior. Abril, pp. 1-10.

HENCKE, E. (1992): *Introduction to Nonprofit Organization Accounting*. 4ª Edición. College Division. South-Western Publishing.

HYNDMAN, N. y ANDERSON, R. (1991): "Public Sector Accounting-looking beyond financial reporting". *Management Accounting*, October, 1991. pp. 50-52.

IJIRI, Y. (1978): "Cash flow accounting and its structure". Journal of Accounting and Finance.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (1992): Boletín oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) nº 9. Consulta nº 5 sobre "El tratamiento contable de la adscripción de bienes de dominio público a empresas públicas que suponga exclusivamente el derecho de uso sobre tales bienes, sin exigencia de contraprestación".Ed. ICAC. Madrid.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (1992): Resolución de 27 de julio, del ICAC sobre criterios de contabilización de las participaciones en fondos de inversión en activos del mercado monetario. BOICAC nº 10. Madrid.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (1995): Boletín oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) nº 22. Borrador de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a entidades sin finalidad lucrativa y las normas de información presupuestaria. Ed.ICAC. Madrid.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (2002):*Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma.* (Libro blanco para la reforma de la contabilidad en España). Ed. ICAC. Madrid.

INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (1974): Normas internacionales de contabilidad nº 1. "Información sobre prácticas contables". Ed.IASC.

INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC) (1981): Norma Internacional de Contabilidad nº 14. "Información financiera por segmentos". Ed.IASC. Londres.

INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (1989): *Framework for the preparation and presentation of financial statements*. Ed. IASC.

INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC) (1992): Norma Internacional de Contabilidad nº 7 (revisada). "Estado de Flujo de efectivo". Ed.IASC. Londres.

INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC) (1997): Norma Internacional de Contabilidad nº 14 (revisada). "Información financiera por segmentos". Ed.IASC. Londres.

INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (1998a): Norma Internacional de Contabilidad nº 38 "Activos Intangibles". Ed.IASC.

INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC) (1998b): Norma Internacional de Contabilidad nº 39 "Instrumentos financieros: Reconocimiento y Medición". Ed.IASC. Londres.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): Plan General de Contabilidad Pública. Ed. Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Principios Contables Públicos. Documentos del 1 a 8. Comisión de Principios y Normas Contables Públicas*. Ed.IGAE. Madrid.

IRIBAR BILBAO, M^a F. y MARTÍNEZ PEREDA, J. (1996): "¿Como podemos controlar la gestión desarrollada por nuestra ONG?". Boletín de Estudios Económicos. Vol. LI, nº 158, pp. 245-259.

JAMES, E. (1987): "The nonprofit sector in Comparative Perspective" In *The Nonprofit Sector. A research Handbook*, Ed. W.W. Powell, Yale University Press. New Haven.

JIMÉNEZ, J.R. (1986): "Objetivos y Metodología de un Sistema de Indicadores". Incluido en Seminarios Tribunal de Cuentas 1986. Ed. Tribunal de Cuentas. Madrid, pp. 191-212.

KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P. (2000): *El Cuadro de Mando Integral (The Balanced Scorecard)*. Ediciones Gestión 2000, S.A.. Barcelona.

KNAPP, M. y KENDALL, J. (1991): "Problemas de política pública en el sector voluntario del Reino Unido en los años 90". *Economistas* nº 51. Ed. Colegio de Economistas de Madrid, pp. 12-27.

LARGAY, J.A. y STICKNEY, C.P. (1980): "Cash flows, Ratios Analysis and the W T Grant Company Bankruptcy", Ed. *Financial Analysts Journal*, julio-agosto, pp. 51-54. Incluido en Amat Salas, O. Blake, J. y Dowds, J.: "El estado de flujos de Tesorería: Experiencias internacionales". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol XXV, nº 88, julio y septiembre, 1996, pp. 609-631.

LARKIN, R..F (1993): "Accounting". Citado en Pablos Rodríguez, J.L. y Fernández Fernández, J.M.: "El proceso de gestión de las entidades no lucrativas y las normas de información elaborada por el ICAC" *Actualidad Financiera*. Número especial en homenaje a D. Ángel Saéz de Torrecilla. 1996. 1 Trimestre, p. 53.

LARRIBA DÍAZ ZORITA, A. (2002): "Principios de Contabilidad de AECA aplicables a las Entidades no lucrativas" ponencia presentada en el Curso de Verano de la Universidad de Alcalá de Henares sobre "Entidades no lucrativas. Aspectos jurídicos, contables, laborales y fiscales". Sigüenza, Julio.

LASARTE ÁLVAREZ, C. (1994): *Curso de Derecho Civil Patrimonial*. Ed. Tecnos, S.A. Madrid.

LASARTE ÁLVAREZ, C. (1995): *Principios de derecho Civil*. Ed. Trivium. Madrid.

LATORRE (1989): *Introducción al Derecho* 5ª edición. Ed. Ariel, S.A. Barcelona.

LEVITT, T. (1973): The Third Sector. New Tactics for a Responsive Society. Nueva York: A División of American Management Associations.

Ley 191/1964, de 24 de diciembre, de Asociaciones. BOE 28 de diciembre.

Ley 19/1977, de 1 de abril, sobre regulación del derecho de asociación sindical. BOE nº 80, de 4 de abril de 1977.

Ley 50/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal. BOE nº 11, de 13 de enero de 1982.

Ley 27/1984, de 26 de julio, Reconversión y reindustrialización. BOE nº 180, de 28 de julio.

Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladoras de las Haciendas Locales (Asociaciones, artículos 36-37). BOE nº 313, de 30 de

Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte. BOE nº 249, de 17 de octubre.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE nº 312, de 29 de diciembre.

Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993.

Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en actividades de Interés General. BOE nº 282, 25 de noviembre.

Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. BOE nº 282, de 25 de noviembre.

Ley 43/1995, 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE nº 310, de 28 de diciembre.

Ley 6/1996, de 15 enero, del Voluntariado. BOE nº 15, de 17 de enero.

Ley 7/1997, 18 de junio, de Asociaciones (Catalana). BOE nº 176, 24 de julio.

Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, BOE 285, de 28 de noviembre.

Ley 6/1998, de 14 de diciembre, del Deporte. BOJA nº148, de 29 de diciembre.

Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (artículo 109). BOE 313, de 31 de diciembre.

Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. BOE nº 8, de 10 de enero.

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. BOE. nº 306, de 24 de diciembre.

Ley 50 /2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. BOE nº 310, de 27 de diciembre.

Ley 4/2003, de 28 de febrero, de Asociaciones de Canarias. BOC. Nº 47, de 10 de marzo de 2003. Ley 8/1999, de 6 de abril, de Propiedad Horizontal, BOE nº 84, de 8 de abril. Que reforma la Ley 49/1960, de 21 de julio, de Propiedad Horizontal. BOE nº 176, de 23 de julio.

Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional. BOE nº 239, de 5 de octubre.

Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa. BOE nº 177, de 24 de julio.

Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria, artículo 27.5. BOE nº.209, de 1 de septiembre.

Ley Orgánica 5/1985, de 19 de junio, del Régimen Electoral General ([artículo 44](#)). BOE núm. 147, de 20 de junio.

Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. BOE nº 157, de 2 de Julio.

Ley Orgánica 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación (artículo 7). BOE nº 159, de 4 de julio.

Ley Orgánica 11/1985, de 2 de agosto, de Libertad sindical. BOE nº 189, de 8 de agosto.

Ley Orgánica 2/1986, de 13 de Marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado. BOE nº 63, de 14 de marzo.

Ley Orgánica 3/1987, de 2 de julio, sobre financiación de los Partidos Políticos. BOE nº 158, de 3 de julio

Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, Código Penal. BOE nº 281, de 24 de noviembre.

Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, de Protección Jurídica del Menor. BOE nº 1, de 17 de enero.

Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, de Derechos y Libertades de los Extranjeros en España y su integración social. BOE nº 10, de 12 de enero.

Ley Orgánica 8/2000, de 22 de diciembre, de reforma de la Ley 4/2000, de 11 de enero, sobre Derechos y Libertades de los Extranjeros en España y su integración social. BOE nº 307, de 23 de diciembre.

Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. BOE nº 73, de 26 de marzo.

Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio, de Partidos Políticos. BOE núm. 154, de 28 de junio.

Ley vasca 3/1988, de 12 de febrero, de Asociaciones. BOPV nº42, de 1 de marzo.

LINARES ANDRÉS, L. (1998): Las fundaciones. Patrimonio, funcionamiento y actividad. Ed. Tirant lo Blanch, Universitat de València. Valencia.

LÓPEZ-NIETO Y MALLO, F. (2000): La ordenación legal de las Asociaciones. Ed. Dykinson, Madrid.

LLUIS i NAVAS, J. (1967): Derechos de asociaciones. Ed. Bosch S.A. Barcelona.

MALUQUER DE MONTES, C. (1993): Derecho de la persona y negocio jurídico. Ed. Bosch. Barcelona.

MALLO, C. (1988): Contabilidad de Costes y de Gestión. Ed. Pirámide. Madrid, 1988.

MARBÁN GALLEGO, V. (2000): "Estructura económica y organizativa de las entidades voluntarias en España". Economistas nº 83. Ed. Colegio de Economistas de Madrid, pp. 124-136.

MARCUELLO SERVÓS, C. (2000): "Las Organizaciones no lucrativas". Economistas nº 83. Ed. Colegio de Economistas de Madrid. 2000. pp. 36-44.

MARTÍN MERCHÁN, D. (1981): Partidos Políticos, Madrid. Ed. Ministerio de la Presidencia. Secretaría de Estado para la Comunicación. Citado en López Nieto y Mallo, F. La ordenación Legal de las asociaciones. Ed. Dykinson, Madrid, 2000. p. 282 y p. 279.

MARTÍNEZ CHURIAQUE, J.I. (1988): "Los requisitos de la información contable: la propuesta del FASB. Incluido en XXV años de Contabilidad Universitaria en España. Homenaje a Mario Pifarré Riera. Ed. Instituto de Planificación Contable. Madrid, pp. 591-609.

MARTÍNEZ RIVADENEIRA, R.(2001):"Cuadro de Mando Integral: nuevo modelo para el diseño de Indicadores y Control de gestión en las entidades públicas". VII Congreso Nacional de Control Interno en las Entidades del Estado. *Novedades Normativas y nuevos modelos de Control Interno*. Asociación Colombiana de Administradores Públicos (ACAP). Santafé de Bogotá. Colombia. pp. 1-31.

MASEDA GARCIA, A. e ITURRALDE JAINAGA, T. (2001): “Una aproximación a la gestión de la liquidez a través del análisis del estado de flujos de tesorería”. Actualidad financiera. Julio, pp. 33-46.

MAURICIO GODELIER (1967): Racionalidad e irracionalidad en la economía. Siglo XX. Editores, S.A.. México. Citado por Requena Rodríguez, J. M^a: Homogenización de magnitudes en la ciencia de la contabilidad. Trivium. Madrid, 1988. p. 37

MAUTZ, R.K. (1988): “Monuments, mistakes and opportunities”. Revista Accounting Horizons, junio, pp. 123-128. Incluido en VELA BARGUES, J.M.: “La contabilidad pública frente a la contabilidad empresarial: algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias”. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol XX, nº 68. 1991. pp. 581-620.

MELLA, M. A. (1982): *Auditorias, Administración-Contabilidad por fondos y control interno, Instituciones no lucrativas*. 2ª edición. Ed. Index. Madrid, Barcelona, 1982. Incluido en SANCHEZ ARROYO, G.: *La Contabilidad en las entidades sin finalidad lucrativa*. Ed.ICAC. Madrid, 1990. p. 135.

MÉNDEZ PICAZO, M. T. y RODRIGUEZ PAREDEZ, M. (2002):” Análisis de la situación financiera de las fundaciones mediante indicadores financieros”. X Encuentro de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. (Publicado en CD-ROM).Ed. ASEPUC. Santiago de Compostela, pp. 1-12.

MESSNER, J. (1967): *Ética social, política y económica*. Ed. Rialp, S.A. Madrid.

METCALFE, L. y RICHARDS, S. (1989): *La modernización de la gestión pública*. Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid.

MINISTERIO DE ECONOMÍA (2000): Orden del Ministerio de Economía de 27 de junio de 2000, por la que se aprueba las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas. BOE nº 155, de 29 de junio.

MINISTERIO DE JUSTICIA (2003): Registro de Entidades Religiosas. http://www.mju.es/asuntos_religiosos/index.html, 22 de enero

MINISTERIO DEL INTERIOR (2002): <http://www.mir.es/pciudada/asociaci/utilidad.htm>. Consultada el 9 de octubre.

MINISTERIO DEL INTERIOR (2003): Declaración de Utilidad Pública de Asociaciones. <http://www.mir.es/pciudada/asociaci/utilidad.htm>, 11 de febrero.

MINISTERIO DEL INTERIOR (2003): Información relacionada con el funcionamiento de los Partidos Políticos. [.http://www.mir.es/pciudada/pciupartpoli.htm](http://www.mir.es/pciudada/pciupartpoli.htm) ,22 de enero.

MOLINA SÁNCHEZ, H. (1998): “La información económica suministrada por la entidades sin ánimo de lucro”. Técnica Contable nº 590, pp. 95-114.

MONTERREY MAYORAL, J. (1987): “En torno a los requisitos de la información contable”. Revista Técnica Contable, pp. 385-392.

MONTESINOS JULVE, V. (1992): “Análisis Contable de la información contable pública”. III Seminario de Análisis de Estados Económico-Financieros. Alicante.

MONTESINOS JULVÉ, V. (1993): “Análisis de la información contable pública”. Revista Española de Financiación y contabilidad. Vol XXII nº 76, pp. 683-722.

MONTESINOS JULVE, V. (1998): “Análisis contable de entidades públicas”. IV Jornada de Trabajo sobre Análisis Contable ASEPUC, Palma de Mallorca, pp. 185-224.

MONTSERRAT CORDONI, J. (1996): *Técnicas de gestión económica para entidades sin ánimo de lucro*. Ed. Hacer. Barcelona.

MORA ALARCÓN, J. A. (1996): Comunidades de Bienes, Sociedades Civiles, Fundaciones y Asociaciones. Aspectos Civiles y Fiscales. Ed. Edisofer, S.L. Madrid.

MORA CORRAL, A.J. y VIVAS URIETA, C. (2001): Nuevas herramientas de gestión pública: el Cuadro de Mando Integral. Ed. AECA, Madrid.

MORALES GUERRERO, A. (1998): *Información contable y gestión en las entidades no lucrativas*. Tesis Doctoral. Ed. Secretariado de Publicaciones e Intercambio Científico Universidad de Valladolid. Valladolid.

MORALES GUERRERO, A. (1999a): “Los principios contables en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos: Una especial referencia a las fundaciones”. *Actualidad Financiera*. Marzo, pp. 49-59.

MORALES GUERRERO, A. (1999b): “Como elaborar los estados contables previsionales a través del presupuesto en entidades no lucrativas”. *Estrategia financiera* nº 149, pp. 15-19.

MORENO ALBARRACIN, A.L. (2002): “Indicadores de gestión en entidades no lucrativas: especial referencia a la organización nacional de ciegos españoles”. X Encuentro de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. (Publicado en CD-ROM).Ed. ASEPUC. Santiago de Compostela. pp. 1-20

MUÑOZ BUSTILLO, A. (1989): *Crisis y futuro del Estado del bienestar en España*. Ed. Alianza Editorial. Madrid.

MUSGRAVE, R.A. y MUSGRAVE, P. B. (1981): *Hacienda Pública. Teoría y Aplicada*. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

NACIONES UNIDAS (1970): *Un sistema de Cuentas Nacionales. Estudios de Métodos*. Serie F, nº 2, Rev 3. Ed. Naciones Unidas. Nueva York.

NACIONES UNIDAS (1977): *Empresas transnacionales. Estudios técnicos. Normas internacionales de contabilidad y presentación de informes*, número de venta S.77.II.A.15, Ed. Naciones Unidas. Nueva York.

NACIONES UNIDAS (2000): Revised SNA, Chapter 4 (Institutional Unit and Sectors), Revisión 4. Mimeographed. En Marcuello Servós, C.: "Las entidades no lucrativas". Economistas nº 83, p. 39.

NAPOLEONI, C. (1973): Curso de Economía Política. Ed. Oikos-Tau. Barcelona. Citado por GARCÍA GARCÍA, M.: Economía de la producción y contabilidad de costes. Ed. Instituto de planificación contable. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1984, p. 21

NAVARRO GALERA, A. (1996): "Análisis de la utilidad del Resultado Económico-Patrimonial para el Control Económico de las Administraciones Municipales", incluido en VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Ponencias y Comunicaciones sobre Contabilidad Pública. ASEPUC. Barcelona, pp. 257-279.

NAVARRO GALERA, A. (1996): *El control económico en la administración municipal: propuesta de un modelo basado en indicadores*. Tesis doctoral. Granada.

NAVARRO GALERA, A. (1998): *El control económico de la gestión municipal. Un modelo basado en indicadores*. Ed. Sindicatura de Comptes. Valencia.

NIELSEN, W. (1979): The endangered sector. Columbia University Press, Nueva York.

NORBERTO LABORDA; M^a. C. (1996): "Los principios Contables en el Plan General de Contabilidad". Actualidad Financiera. Monográfico de Contabilidad, marzo, pp. 87-103.

NOVERTO LABORDA, M.C.; CAMPOS FERNÁNDEZ, M.; MUÑOZ COLOMINA, C.L. y ZORNOZA BOY, J. (1999): *Los indicadores para la gestión pública*. Trabajo de investigación para el Instituto de Estudios Fiscales. Universidad Complutense de Madrid.

O'CALLAGHAN MUÑOZ, J.: "La personalidad jurídica no lucrativa tipo asociación. Conceptos generales". Incluido en MARÍN LÓPEZ, J.J COORD.: Cuadernos de Derecho Judicial. Asociaciones, Fundaciones y Cooperativas. Ed. Consejo General del Poder Judicial. Madrid, 1996.

OJEDA AVILÉS, A. (1998): Compendio de derecho sindical. Ed Tecnos, S.A. Madrid.

OLMOS VICENTE, I. (COORD) (1995): Las fundaciones. Su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable. Ed. Dykinson. Madrid.

OLMOS VICENTE, I. (1999): "Funciones del protectorado de fundaciones en relación con la información económica". Incluido en OLMO VICENTE, I y ORTEGA CARBALLO, E. (Directores): *Contabilidad de Fundaciones y Asociaciones*. Ed. Dykinson. pp. 125-143.

OLMO VICENTE, I y ORTEGA CARBALLO, E. (Directores) (1999): *Contabilidad de Fundaciones y Asociaciones*. Ed. Dykinson.

Orden 25 de mayo de 1955, de Actividades de los de Cámaras o Ensayo y Agrupaciones escénicas de carácter no profesional. BOE nº 196, de 15 de julio.

Orden de 30 de mayo de 1962 , de Teatro, Fondo de subvención para los de Camara o Ensayo y Agrupaciones escénicas no profesionales. BOE nº 149, de 22 de junio.

Orden 10 de julio de 1965 por la que se regula el funcionamiento de los registros de asociaciones. BOE nº 175, de 23 de julio.

Orden 9 de noviembre de 1968, de Asociaciones de Estudiantes. BOE nº 272, de 12 de noviembre.

Orden 8 de febrero de 1975, por la que se Regula los Tramite para la autorización de Centros de Iniciativas Turísticas y el Registro General. BOE nº 44, de 20 de febrero.

Orden 9 de enero de 1979, que se aprueba el Reglamento del Juego del Bingo. BOE nº 21 de 24 de enero.

Orden 21 de mayo de 1980. Regulación de los Centros Culturales. BOE nº 129, de 29 de mayo.

Orden 7 de julio de 1981. Reconocimiento e inscripción de Clubes y Federaciones y adaptación de sus Estatutos. BOE nº 171, de 18 de julio.

Orden 29 de junio de 1981. Constitución de las asambleas generales de clubes y federaciones. BOE nº 160, de 6 de julio.

Orden 11 de mayo de 1984. Publicidad del Registro de Entidades Religiosas. BOE nº 125, de 25 de mayo.

Orden 5 de diciembre de 1986. Censo de Asociaciones y Organizaciones Juveniles y Entidades Prestadoras de Servicios. BOE nº 298, de 13 de diciembre.

Orden 14 de abril de 1988, Normas Regulatoras de Agencias de Viajes. BOE nº 97, de 22 de abril.

Orden 21 de Octubre de 1993 de Supresión del Registro Oficial de Cine-Clubes. BOE nº 273, de 15 de noviembre.

Orden 30 de noviembre de 1998, por la que el Ministerio del Interior delega determinadas atribuciones y aprueba las delegaciones efectuadas por otras autoridades. BOE nº 294, de 9 de diciembre, en su redacción dada por Orden 31 de enero de 2000. BOE nº 27, de 1 de febrero.

ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS (ONU) (1948): Declaración Universal de los Derechos Humanos, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, 10 de diciembre.

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (O.C.D.E.) (1976): *Declaration on International Investment and Multinational Enterprises*, Paris, Ed. OCDE.

ORTIGUEIRA BOUZADA, M. (1986): "Administraciones públicas: el control de la eficiencia y eficacia mediante indicadores". Seminarios 1986. Ed. Tribuna de Cuentas.

ORTIGUEIRA BOUZADA, M. (1987): *Administraciones Públicas: Teoría Básica de las Auditorías de Gestión*. Ed. Publicaciones del CUR. Granada.1987.

PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (1995): "Gestión y contabilidad en las entidades no lucrativas". Abaco nº 5. 2ª época, pp. 87-106.

PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (1997): "El proceso de planificación y control y el sistema de información para la gestión". Cuadernos Aragoneses de Economía, 2ª época. Volumen 7, número 1, Ed. Universidad de Zaragoza, pp. 51-68.

PACTO INTERNACIONAL DE DERECHOS CIVILES Y POLÍTICOS: de 19 de diciembre de 1966. Instrumento de Ratificación de 13 de abril de 1977. BOE nº 103 de abril de 1977.

PALOMEQUE LÓPEZ, M. C. (1991): *Derecho Sindical Español*. Ed. Tecnos, S.A. Madrid.

PANTALEON PRIETO, F. (1993): "Asociación y Sociedad (A proposito de una errata del Código Civil)". Ed. ADC, enero-marzo.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (1999): *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*. Ed. Lex Niova, S.A. Valladolid.

PELLISE PRATS (1951): voz "Asociación", *Nueva Enciclopedia Jurídica*, III. Citado por DE SALAS MURILLO, S.: *Las Asociaciones sin ánimo de lucro en el derecho español*. Ed. Centro de estudios registrales. Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España. Madrid, 1999. p. 175.

PENELAS LEGUÍA, A. y CUESTA VALIÑO, P. (2002): "Importancia económica de las entidades no lucrativas". Ponencia presentada al XIX Curso de Verano de la Universidad de Alcalá sobre Contabilidad y fiscalidad de las entidades no lucrativas. Sigüenza, pp. 1-10.

PÉREZ DÍAZ, V. (1993): La primacía de la sociedad civil. Ed. Alianza Editorial. Madrid. Citado en AGUIAR GONZÁLEZ, J.F. y Otros: Las entidades sin fines de lucro en Andalucía: proyecto de operación censal. Ed. Instituto de Estadística de Andalucía, Sevilla, 2000. p. 13.

PINA MARTINEZ, V. y TORRES PRADAS, L. (1999): *Análisis de la información externa, financiera y de gestión de las administraciones públicas*. 2ª Edición actualizada. Ed. ICAC. Madrid.

PINA MARTINEZ, V. y TORRES PRADAS, L. (2000): "La contabilidad de las entidades sin fines lucrativos" Especial IX Encuentro de AECA, Ibiza, pp. 23-25.

PRICE WATERHOUSE (1990): Value for Money Auditing. *The investigation of Economy, Efficiency and Effectiveness*. Gee& Co. Publishers, London.

PRIETO JANO, M.J. (2001): "Los indicadores de gestión como instrumento de medición de las actuaciones del sector público". Revista Presupuesto y Gasto público nº 26/2001. Ed. Instituto de Estudio Fiscales, Ministerio de Hacienda. pp 83-109.

PUIG I FERRIOL y Otros (1995): Manual de Derecho Civil I, Ed. Pons. Barcelona.

RAMOS CERVERÓ, R. (1993): "Contabilidad pública y de entidades sin ánimo de lucro". Ponencia presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. ASEPUC. Sevilla, pp. 1-51.

RAMOS STOLLE, A. (1996): "Una aproximación a la problemática contable de las fundaciones". Incluido en Ensayos sobre Contabilidad y Economía. En homenaje al Profesor Ángel Sáez Torrecilla Tomo I. Ed. ICAC, pp. 811-828.

Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.

Real Decreto 9 de abril de 1900. Sociedades con denominaciones u origen militar.

Real Decreto 11 de abril de 1928. Reglamento de los Patronatos para Protección de Animales y Plantas.

Real Decreto 2162/1976, de 30 de julio, Texto refundido de las Normas Orgánicas del Ministerio de Educación y Ciencia (Fundaciones Culturales privadas). BOE nº 224, de 17 de septiembre.

Real Decreto 2281/1976, de 16 de septiembre, por el que se regula el Registro de Asociaciones Políticas. BOE nº 236, de 1 de octubre.

Real Decreto 713/1977, de 1 de abril, regulador de las denominaciones de Asociaciones y sobre régimen jurídico de los promotores. BOE nº 96 de 22 de abril.

Real Decreto 873/1977, de 22 de abril, sobre deposito de los estatutos de las organizaciones constituidas al amparo de la Ley 19/1977. BOE nº 101, de 28 de abril.

Real Decreto 2709/1978, de 14 de octubre, que Modifica Decreto 444/1977 de Aspectos penales, administrativos y fiscales de Juegos. (Asociaciones de Juegos). BOE nº 275, de 17 de noviembre.

Real Decreto 2715/1978, de 27 de octubre, Patronato para Protección de Animales y Plantas: adscripción al Ministerio de Agricultura. BOE nº 277, de 20 de noviembre.

Real Decreto 3288/1978, de 25 de diciembre, Reglamento de Gestión Urbanística. BOE nº 27 y 28 , de 31 de enero y 1 de febrero de 1979.

Real Decreto 1762/1979, de 29 de junio, Fundaciones docentes y culturales: delimita competencias de Mº Educación, Mº Universidades e Investigación y Mº Cultura. BOE nº 173, de 20 de julio.

Real Decreto 2516/1980, de 17 de octubre, de Asociaciones Investigación Industrial.

Real Decreto 142/1981, de 9 de enero, de Organización y Funcionamiento del Registro de Entidades Religiosas. BOE nº 27, de 31 de enero.

Real Decreto 177/1981, de 16 de enero, de normas reguladoras de clubes y federaciones. BOE nº 39, 14 de febrero.

Real Decreto 1890/1981, de 19 de junio, de Constitución de la Comisión Asesora de Libertad Religiosa. BOE nº 213, de 5 de septiembre.

Real Decreto 2816/1982, de 27 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento general de Policía de espectáculos y actividades Recreativas. BOE nº 267, de 6 de noviembre.

Real Decreto 589/1984, de 8 de febrero, sobre Fundaciones religiosas de la Iglesia Católica. BOE nº 75, de 28 de marzo.

Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. B.O.E nº 24, 28 de enero.

Real Decreto 781/1986, de 18 de abril, que aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local (artículos 224-227). BOE nº 96 y 97, de 22 y 23 de abril.

Real Decreto 1532/1986, de 11 de noviembre, por el que se regulan las asociaciones de alumnos. BOE nº 180, de 29 de julio.

Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre, Entidades Locales. Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico. BOE nº 305, de 22 de diciembre.

Real Decreto 1533/1986, de 11 de julio, Regula las asociaciones de padres de alumnos. BOE nº 180, de 29 de julio.

Real Decreto 2741/1986, de 30 de diciembre, se crea el Registro Especial de Asociaciones de Montaña. BOE nº 13, de 15 de enero de 1987.

Real Decreto 271/1988, Regula el ejercicio de las actividades de las Agencias de Viajes. BOE nº 76, de 29 de marzo.

Real Decreto 397/1988, de 22 de abril, por el que regulan la inscripción registral de las Asociaciones juveniles. BOE nº 102, de 28 de abril.

Real Decreto 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. BOE nº 234, 29 de septiembre.

Real Decreto 825/1990, de 22 de junio, Regula el Derecho de Representación, Consulta y Participación de los Consumidores y Usuarios a través de sus Asociaciones. BOE nº 155, de 29 de junio.

Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas. BOE nº 310, 27 de diciembre.

Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas y Registro de Asociaciones Deportivas. BOE nº 312, de 30 de diciembre.

Real Decreto 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. BOE nº 251, 20 de octubre.

Real Decreto 1879/1994, de 16 de septiembre, por el que se aprueban determinadas normas procedimentales en materia de Justicia e Interior. BOE 240, de 7 de octubre. Art. 5 Asociaciones Religiosas.

Real Decreto 1325/1995, de 28 de julio, modifica el Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre de 1991 sobre desarrollo de la Ley del Deporte.(Federaciones deportivas). BOE nº 222, de 16 de septiembre.

Real Decreto 1907/1995, de 24 de noviembre, por el que se regula la tramitación de las subvenciones estatales anuales y por gastos electorales a las formaciones políticas. BOE nº 298, de 14 de diciembre.

Real Decreto 2211/1995, de 28 de diciembre, Modifica el Real Decreto 825/1990. BOE nº 25, de 29 de enero de 1996.

Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual. BOE nº 97, de 22 de abril.

Real Decreto 253/1996, de 16 de febrero, modifica el Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre de 1991 sobre desarrollo de la Ley del Deporte (Federaciones). BOE nº 58, de 7 de marzo.

Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal. BOE nº 57, de 6 de marzo.

Real Decreto 1786/1996, de 19 de julio, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública. BOE nº 209, de 29 de agosto.

Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, de Centros de Innovación y Tecnología. BOE nº 15, de 17 de enero de 1997.

Real Decreto 437/1998, de 20 de marzo, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas del sector eléctrico. BOE de 21 de marzo, corrección de errores BOE 27 de abril.

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 de lucro y las normas de información presupuestaria de estas entidades. BOE nº 115, de 14 de mayo.

Real Decreto 993/1999, de 11 de junio, Reglamento del registro de Organizaciones no Gubernamentales de Desarrollo adscrito a la Agencia Española de Cooperación Internacional. BOE nº 152, de 26 de junio.

Real Decreto 1252/1999, de 16 de julio, modifica el Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre de 1991 sobre desarrollo de la Ley del Deporte (Federaciones deportiva y Registro de Asociaciones Deportivas). BOE nº 170, de 17 de julio.

Real Decreto 1449/2000, de 28 de julio, por el que se Modifica y Desarrolla la Estructura Orgánica Básica del Ministerio del Interior. BOE nº 181, de 29 de julio.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1988): Homogenización de magnitudes en la ciencia de la contabilidad. Trivium. Madrid, 1988.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. y CARRASCO DÍAZ, D. (1992): Dictamen en torno a la interpretación y aplicación de los Principios de Devengo y de Caja. Ed. Cámara de Cuentas de Andalucía.

Resolución de 11 de marzo de 1982, de la Dirección General de Asuntos Religiosos sobre Inscripción de Entidades de la Iglesia Católica en el Registro de Entidades Religiosas. BOE nº 76, de 30 de marzo.

RIBAS BONET, M.A. (2001): "El balance social como instrumento para la evaluación de la acción social en las entidades no lucrativas". Revista de debate sobre economía pública, social y cooperativa CIRIEC, nº 39 pp. 115-147.

RODRÍGUEZ ARIZA, L. y ROMÁN MARTINEZ, I. (1996): *Análisis contable del equilibrio financiero de la empresa*. Ed. Edinford.

RODRÍGUEZ ARIZA, L., PÉREZ LÓPEZ. M.C. y FLORES JIMENO, M.R. (2001): "Problemática contable del patrimonio histórico en entidades sin ánimo de lucro". Técnica Contable. Enero, pp. 9-24.

RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M.P. (2000): "Las características cualitativas de la información financiera: La propuesta de AECA". Comunicación presentada a la II Jornada de Contabilidad Financiera. Ed. ASEPUC, pp. 439-450.

RODRÍGUEZ PAREDES, M. (1999): "Régimen contable de las fundaciones. Adaptación del Plan General de Contabilidad". Actualidad Financiera. Mayo, pp. 47-56.

RODRÍGUEZ PAREDES, M. (2001): *Las fundaciones en España: Propuesta de un modelo de análisis de la información contable externa*. Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II (Contabilidad). Madrid.

RODRÍGUEZ-PIÑERO y Otros (1993): "El sector no lucrativo en España", Colección Solidaridad, nº 5. Ed. Escuela Libre editorial, Fundación Once. Madrid.

ROJO RAMÍREZ, A.A. (1997): "Estado de flujo de Tesorería: ¿Hacia una armonización Europea?". Revista Española de Financiación y Contabilidad, octubre y diciembre, pp. 993-1044.

ROJO RAMÍREZ, A.A., GARCÍA MORENO, F.J. y PLAZA ÚBEDA, J.A. (1999): "Armonización internacional del estado de flujos de tesorería: una aproximación empírica". V Jornadas de trabajo sobre Análisis Contable. Ed. ASEPUC. Cádiz.

RUA, E. y VARA, M.(2001) : "La información económico financiera de las fundaciones". Partida doble nº 124, pp. 92-113.

RUIZ OLABUÉNAGA, J.L. (2000a): *El sector no lucrativo en España*. Ed. Fundación BBV. Madrid.

RUIZ OLABUÉNAGA, J.L. (2000b): "El sector no lucrativo en España". Economistas nº 83. Ed. Colegio de Economistas de Madrid, pp. 63-78

SALAMON, L. M. y ANHEIER, H.K. (1992a): "In search of the nonprofit sector I: the question of definitions", Working Paper nº 2, The Jhon Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project. En AGUIAR GONZÁLEZ, J.F. et al.: Las entidades sin fines de lucro en Andalucía: proyecto de operación censal. Ed. Instituto de Estadística de Andalucía, Sevilla, 2000. p. 13.

SALAMON, L. M. y ANHEIER, H.K. (1992b): "In search of the nonprofit sector II: The problem of classification". Working Paper nº 3, The Jhon Hopkins University, Institute for Policy Studies. En BAREA, J.: "El marco conceptual de las Instituciones sin fines de lucro". Economistas nº 83. Ed. Colegio de Economistas de Madrid. 2000, p. 32.

SALAMON, L. M. y ANHEIER, H.K. (1994): "The Emerging Sector. An Overview", The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project Studies, The Johns -Hopkins University, Institute for Policy Studies.

SÁNCHEZ ARROYO, G. (1990): *La contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa*. Ed. ICAC. Madrid.

SÁNCHEZ ARROYO, G. (1993): "Contabilidad y auditoría en las fundaciones". Actualidad financiera nº 42, noviembre, pp. 563-597.

SÁNCHEZ ARROYO, G. (1995): "La contabilidad de fundaciones y entidades sin ánimo de lucro. Partida Doble.", nº 58. julio-agosto, pp. 42-56.

SÁNCHEZ ARROYO, G. (1996): "Armonización de las normas jurídicas reguladoras de las entidades sin fines de lucro y las normas contables aplicables a estas entidades". Incluido en Ensayos sobre Contabilidad y Economía. En homenaje al Profesor Ángel Saez Torrecilla Tomo I. Ed. ICAC. pp. 829-848.

SERRA MARTÍN, A. (1990): “La gestión en el sector no lucrativo”. Revista de 3Conomi4. Ed. Consejo General de Colegio de Economistas de España. Primer trimestre pp. BUSCAR

SIERRA, G. y ESCOBAR, B. (1999) “Deficiencias y alternativas para la contabilidad financiera en España”. Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 100, pp. 425-457.

SOCÍAS SALVÁ, A. (1998): “Análisis contable de las entidades privadas no lucrativas”. Ponencia presentada a las IV Jornada de trabajo sobre análisis contable. Ed. Asepuc. Universidad de las islas Baleares, pp. 7-62.

SOCÍAS SALVÁ, A. (1999): La información contable externa en las entidades privadas no lucrativas. Especial referencia a las ONGs. Ed. ICAC.

SOCÍAS SALVÁ, A. y HERRANZ BASCONES, R. (2000): “Empresas de economía solidaria y organizaciones no gubernamentales: características e interpretación del resultado”. IX Encuentro de profesores universitarios de contabilidad. La contabilidad ante el nuevo milenio. T.II. Ed. ASEPUC. Las Palmas de Gran Canaria, pp. 653-666.

SOLDEVILA GARCÍA, P. (2001): “El control de gestión en organizaciones no lucrativas”. Técnica Contable, agosto y septiembre, pp. 655-662.

SUÁREZ SUÁREZ, A.S. (1986): *El control o fiscalización del sector público. Auditoría de eficiencia*. Tribunal de Cuentas. Madrid

SUBDIRECCIÓN GENERAL DE CUENTAS NACIONALES-INE (1983): Traducción revisada del Sistema de Cuentas Económicas Integradas (SEC), 2ª edición, Madrid.

TORRES PRADAS, L. (1989): “Entidades no lucrativas en el sector público”. Revista Técnica Contable. Tomo XLI, pp. 471-476.

TORRES PRADAS, L. (1991): "Indicadores de gestión para las Entidades Públicas". Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol XX, nº 67, abril-junio, pp. 535-558.

TORRES PRADAS, L. (1993): "Indicadores de gestión en entidades sin fines de lucro". Partida doble nº 33, abril pp. 55-61.

TRAUB, J. (1976): *Reporting Practices of Private Foundations*. City University of New York. Citado en SÁNCHEZ ARROYO, G.: *La contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa*. Ed. ICAC. Madrid, 1990. pp. 103 y 104.

TSCHORNE, P., MAS, C. y REGOJO, J. L. (1994): Guía para la gestión de asociaciones. Ed. Popular, S.A. Madrid.

TUA PEREDA, J. (1983): *Principios y normas de contabilidad*, Ed. Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

TUA PEREDA, J. (1984): "Significado y funcionamiento conceptual de los principios contables". Revista Técnica del Instituto Censores Jurado de Cuentas de España nº 9, pp. 4-16.

TUA PEREDA, J. (1989): "Algunas implicaciones del paradigma de utilidad de la disciplina contable". Revista Técnica Contable nº 486, junio, pp. 261-280.

TUA PEREDA, J. (1993): "El Plan General de Contabilidad y los Principios Contables". Incluido en Instituto de Contabilidad Y Auditoría de Cuentas: *Comentarios sobre el nuevo Plan General de Contabilidad*. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1993.

TUA PEREDA, J. (1997): "¿Necesitamos un Marco Conceptual?". En *Ensayos de Contabilidad y Auditoría*, libro homenaje a D. Carlos Cubillo Valverde. Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, pp. 213-250

TUA PEREDA, J. (1998): "Como decíamos ayer.... algunas reflexiones en torno al derecho contable, diez años después". Incluido en *La Contabilidad en el siglo XXI*. Volumen extraordinario. Técnica Contable. Madrid, pp. 199-236.

TUA PEREDA, J. (1999): “¿Hacia el triunfo definitivo de las Normas Internacionales de Contabilidad?: Influencia sobre las normas contables españolas”. *Partida Doble* nº 105, noviembre, pp. 32-51.

TUA PEREDA, J. (2000): “Principios contables versus hipótesis básicas” Incluido en TUA PEREDA, J. (COORD.) *El Marco Conceptual para la información financiera. Análisis y comentarios*. Ed. AECA. Madrid.

TUA PEREDA, J. (COORD.) (2000): Prologo del libro *El Marco Conceptual para la información financiera. Análisis y comentarios*. Ed. AECA. Madrid.

TUA PEREDA, J. y GONZALO ANGULO , J.A. (2001): “Marco Conceptual y Ordenamiento Español: ¿Son compatibles?”. Ponencia presentada a la *III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Financiera*, Universidad de Jaén y ASEPU. Ed. ASEPU. Jaén, pp. 41-71.

URÍA R. (2000): *Derecho Mercantil*. Ed. Pons. Madrid.

URÍAS VALIENTE, J. (1997): *Introducción a la Contabilidad*. Ed. Pirámide. Madrid.

VALLE, R. (1980): “Un modelo de Balance Social para la Universidad”. *Economía Industrial* nº 196, pp. 54-91.

VELA BARGUES, J.M. (1991): “La contabilidad pública frente a la contabilidad empresarial: algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias”. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol XX, nº 68. 1991. pp. 581-620

VELA BARGUES, J.M. (1992): *Concepto y principios de Contabilidad Pública*. Ed. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Madrid.

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*. Tomo XLVII, pp. 91-105.

VELA BARGUES, J.M. y ARNAU PARADIS, A. (1995): “La contabilidad financiera en entidades sin ánimo de lucro: problemática general e implicaciones contables de la nueva Ley de Fundaciones. Revistan de Debate sobre Economía Pública, Social y Cooperativa. Ed. Ciriéc-España, pp. 187-210.

VELA BARGUES, J.M. y GIMENO RUIZ, A. (1998): “El presupuesto y los indicadores de gestión en el marco de la nueva gestión pública”. La Contabilidad en el siglo XXI. Volumen extraordinario de la revista Técnica Contable. pp. 361- 374.

VELA PASTOR, M. y VELA BARGUES, J.M. (1997): “La adaptación del Plan General de Contabilidad a Fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro”. Incluido en *Estudio de Contabilidad y Auditoría*. En homenaje a Don Carlos Cubillo Valverde. Ed. ICAC, pp. 615-624.

VERNIS DOMÈNECH, A. (1998): “La gestión de las organizaciones no lucrativas”. Harvard Deusto Business Review nº 84. Ediciones Deusto, S.A. pp. 76-82.

WEISBROD, B.A. (1975): “Toward a thory of the voluntary nonprofit sector in a Three-Sector Economy”. Altruism, Morality and Economic Theory, E.S. Phelps, New York, Russell Sage Founation, pp 171-175. En MARCUELLO SERVÓS, C.: “Las Organizaciones no lucrativas”. Economistas nº 83. Ed. Colegio de Economistas de Madrid.2000. p. 38.

YEBRA CEMBORAIN, R.O. (2000): “Definición y reconocimiento de los elementos de los estados financieros”. Incluido en TUA PEREDA, J. (COORD.): *El Marco Conceptual para la información financiera. Análisis y comentarios*. Ed. AECA. Madrid.

YOUNG, DAVID W. (1983): “también las entidades no lucrativas necesitan superávit”. Harvard-Deusto Business Review, tercer trimestre, pp. 95-104.

ZARDOYA, A. I. (1993): "Información segmentada". Incluido en Gallizo Larraz J.L. (Coordinador): *Los estados financieros complementarios*. Ed. Pirámide. Madrid, pp. 260-291.