

## ¿Qué hacer con los excedentes en entidades sin ánimo de lucro?

POR DAVID SALLÁN MATA Socio director de GM Auditors

**Este trabajo intenta acercar al lector la problemática contable en que se encuentran las Entidades sin Ánimo de Lucro (ENL), tanto las que se acogen al Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de Plan de Actuación de las entidades sin fines lucrativos, como también las que no lo hacen debido a que tal adaptación no aporta nada a la problemática que abordamos. Con la aparición de la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos muchos profesionales y usuarios nos ilusionamos pensando que al fin dispondríamos de una ayuda.**

Este trabajo intenta acercar al lector la problemática contable en que se encuentran las Entidades sin Ánimo de Lucro (ENL). Es decir, tanto las que se acogen al Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de Plan de Actuación de las entidades sin fines lucrativos, como también las que no lo hacen debido a que tal adaptación no aporta nada a la problemática que abordamos.

Con la aparición de la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos -recorremos que la misma es de obligado cumplimiento para las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública, sin perjuicio de que otras

disposiciones puedan establecer su aplicación obligatoria a distintas entidades sin fines lucrativos, muchos profesionales y usuarios nos ilusionamos pensando que al fin dispondríamos de una herramienta que nos ayudaría a reflejar la realidad económica y financiera de estas entidades.

**En cierto modo, muchas de las carencias que tenía el sector se cumplieron con la elaboración de esta adaptación, aunque en nuestra opinión quedó un tema muy importante por desarrollar, tratar o, por lo menos, ampliar: qué hacer con los excedentes acumulados de ejercicios anteriores. O lo que es lo mismo, cómo aplicar los resultados positivos en ejercicios futuros sin que la cuenta de explotación se vea penalizada.**

Los que nos dedicamos a esto llevamos mucho tiempo impartiendo doctrina entre los miembros de los órganos de gobierno de las asociaciones y fundaciones con el objetivo de intentar explicarles que, para aplicar los excedentes de ejercicios anteriores, no les queda otra opción que presentar una cuenta de resultados deficitaria. La paradoja se complica -y aquí el problema deviene en mayúsculo- cuando se añade que algunos de los subvencionadores habituales de estas entidades, exigen que los solicitantes no tengan déficits -pérdidas- en sus cuentas de resultados durante un periodo determinado, debido a que evalúan la gestión de la entidad sin considerar el resto de la información que contiene las cuentas anuales, en especial la memoria cuyo contenido, después de esta adaptación es interesante y si cabe, más necesaria que nunca para entender los estados financieros.

Repasemos el funcionamiento contable de los excedentes o déficits de una ENL en el marco contable actual.

Los excedentes obtenidos al cierre del ejercicio deben traspasarse a una cuenta de reservas dentro del patrimonio neto identificada normalmente como *excedentes de ejercicios anteriores*. Lógicamente, debido a la naturaleza jurídica de las entidades que estamos tratando, éstos tendrán un carácter no distribuible y su fin tiene que ser la aplicación futura en la propia actividad de la asociación o fundación. Es aquí donde surge el gran problema. Su compensación solo puede realizarse a través de déficits de ejercicios futuros y esto, en ocasiones, es difícil de compaginar con la realidad diaria de estas entidades.

La entidad ha ejecutado acciones con sus fondos propios y, ¿cuál es su premio? Una pérdida del ejercicio

Un ejemplo y circunstancia habitual es la percepción de donativos sin asignación específica a finales de un ejercicio

La cuenta de resultados de estas asociaciones tiene dos grandes componentes muy diferenciados: los gastos e ingresos que normalmente se identifican como de estructura y los gastos e ingresos de las actividades o proyectos. Cuando se trabaja con la cuenta de resultados segregada por actividades se puede observar claramente qué está pasando con los resultados de la entidad, y si esta es sostenible y solvente a pesar de que esté presentando un resultado negativo, simplemente porque en ese ejercicio se haya tomado la decisión de aplicar los excedentes de ejercicios anteriores a una acción u otra en concreto.

Un ejemplo y circunstancia habitual es la percepción de donativos sin asignación específica a finales de un ejercicio que provoca que la cuenta de resultados de la entidad sea positiva. La aplicación de estos fondos en el siguiente ejercicio generará un déficit.

La entidad ha ejecutado acciones con sus fondos propios y, ¿cuál es su premio? Una pérdida del ejercicio, lo cual, para muchos, es sinónimo de una mala gestión. Por el contrario, si no se hubieran gastado los excedentes del ejercicio anterior el resultado hubiera sido positivo. La entidad no habría cumplido con sus objetivos sociales y los excedentes de ejercicios anteriores se encontrarían invertidos en entidades financieras.

A nadie se le escapa, por consiguiente, que para medir la solvencia y sostenibilidad en este tipo de entidades, el parámetro fundamental no tiene que ser la última línea de la cuenta de resultados, sino la evolución patrimonial en su conjunto y el análisis de la cuenta de resultados por actividades.

Por cierto, no hay que confundir la incorporación de los movimientos de las cuentas del patrimonio neto al final de la cuenta de resultados, que incorpora la adaptación sectorial con la solución a esta problemática, ya que solamente se recogen las imputaciones directas del ejercicio a estas cuentas y no la compensación de resultados de ejercicios anteriores.

De todo ello podemos concluir que hay dos opciones: o nos atrevemos a imputar resultados de ejercicios anteriores a la cuenta de resultados del ejercicio presente teniendo en cuenta que nuestro auditor pondrá el grito en cielo y una salvedad en su informe; o empezamos a formar a todos los usuarios de la información financiera para que entiendan las cuentas anuales y no las lean con las mismas lentes que cuando leen las propias de empresas mercantiles con ánimo de lucro.



EE

**Si no se hubieran gastado los excedentes del ejercicio anterior el resultado hubiera sido positivo, la entidad no habría cumplido con sus objetivos sociales y los excedentes de ejercicios anteriores se encontrarían invertidos en entidades financieras. Para medir la solvencia y sostenibilidad en este tipo de entidades, el parámetro fundamental no tiene que ser la última línea de la cuenta de resultados, sino la evolución patrimonial en su conjunto y el análisis de la cuenta de resultados por actividades. No hay que confundir la incorporación de los movimientos de las cuentas del patrimonio neto al final de la cuenta de resultados, que incorpora la adaptación sectorial con la solución a esta problemática.**