

El nuevo plan contable para entidades sin fines de lucro

Nohemí Boal Velasco

Profesora de Economía Financiera y Contabilidad

Universidad CEU San Pablo

Vicedecana de la Facultad de Económicas y Empresariales de la Universidad CEU San Pablo

Enrique Rúa Alonso de Corrales

Profesor de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad CEU San Pablo.

Miembro del Consejo Asesor de la Asociación Española de Fundaciones (AEF)

Miembro de la Comisión de estudio de entidades sin fines lucrativos (AECA)

SUMARIO: I. HACIA UN PLAN CONTABLE PARA LAS ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO.—II. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y ESTRUCTURA DEL PLAN CONTABLE PARA LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS: 1. *Justificación de la necesidad de un plan contable para las entidades sin fines de lucro.* 2. *Ámbito de aplicación.* 3. *Estructura del plan contable para entidades sin fines de lucro.*—III. EL MARCO CONCEPTUAL DEL PLAN CONTABLE PARA ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS. PRINCIPALES NOVEDADES.—IV. LAS NORMAS APLICABLES A ACTIVOS NO CORRIENTES: 1. *Activos no generadores de flujos de efectivo.* 2. *Inmovilizados cedidos sin contraprestación.* 3. *Proyectos de investigación y desarrollo.* 4. *Derechos de cesión de uso gratuitos.* 5. *Patrimonio Histórico:* A) Concepto y valoración inicial. B) Valoración posterior: amortización y operaciones de restauración.—V. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS: 1. *Normativa contable aplicable a subvenciones y donaciones.* 2. *Reconocimiento. El concepto de «no reintegrabilidad».* 3. *Valoración.* 4. *Imputación como ingreso al excedente de la Cuenta de Resultados.* 5. *Subvenciones o donaciones otorgadas por fundadores, asociados o patronos.*—VI. GASTOS E INGRESOS, CRÉDITOS Y DÉBITOS DE LA ACTIVIDAD PROPIA: 1. *Las actividades económicas en las fundaciones.* 2. *Los gastos y débitos de la actividad propia:* A) Criterio de registro de los gastos. B) gastos de carácter plurienal y desembolsos para eventos futuros. 3. *Los ingresos y créditos de la actividad propia.*—VII. LAS CUENTAS ANUALES O ESTADOS CONTABLES DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS: 1. *Desde la reforma contable de 2007 hasta la aprobación del PGC ESFL 2011.* 2. *Las cuentas anuales a partir del ejercicio económico 2012:* A) El Balance. B) La Cuenta de Resultados. C) La Memoria.—VIII. OTRA INFORMACIÓN OBLIGATORIA PARA LAS FUNDACIONES A INCLUIR EN LA MEMORIA: 1. *Inventario.* 2. *Plan de actuación:* A) Regulación legal. B) Las normas de elaboración del plan de actuación. 3. *Información sobre el destino de rentas e ingresos:* A) El destino de rentas e ingresos: una obligación legal. B) Información en la Memoria. 4. *Información sobre los gastos de administración.*—IX. ALGUNAS REFLEXIONES.—BIBLIOGRAFÍA.

I. Hacia un plan contable para las entidades sin fines de lucro

Hasta el año 2007 las entidades sin fines lucrativos (ESFL), aquéllas que estuvieran obligadas según su legislación sustantiva, venían aplicando para la elaboración de las cuentas anuales el *Real Decreto 776/1998 por el que se aprueba las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y normas de información presupuestaria* (PGC ESFL 1998)¹.

Sin embargo, la reforma contable en España y la aprobación de nuevos planes contables, el *Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad* (PGC 2007) y el *Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad para pequeñas y medianas empresas* (PGC 2007 PYMES), adaptados a normativa internacional, de aplicación obligatoria a partir del año 2008, supuso un cambio importante en el ámbito contable para todas las entidades en España, y por supuesto para las entidades sin fines de lucro.

El primer problema planteado tras la reforma contable a las ESFL fue si la elaboración de cinco estados contables, como así se estableció a partir de 2008 para las entidades mercantiles, era trasladable a entidades que no tenían dicho carácter, y por tanto cuales serían los estados contables que fundaciones² y asociaciones declaradas de utilidad pública³, obligadas a la elaboración de cuentas anuales, deberían formular a partir de dicha reforma.

En este sentido la «Disposición transitoria quinta» del PGC 2007, establecía en relación a los desarrollos normativos del derogado PGC 1990 en materia contable, conocidos como adaptaciones sectoriales, que podrían seguir aplicándose en todo aquello que no se opusiera a la nueva normativa, no quedando por tanto derogados pero sí limitada su aplicación. Esta misma disposición establecía que, en relación a entidades no mercantiles, deberían respetarse en todo caso las particularidades contables que establecieran sus disposiciones específicas. Con ello quedo claro que las obligaciones contables sería por tanto las establecidas en su normativa propia.

En diciembre de 2010 el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC) creó un grupo de trabajo para la elaboración de unas normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrati-

¹ Dicha normativa contable era una adaptación sectorial del *Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad* (PGC 1990).

² Reguladas por la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones (Ley 50/2002 de fundaciones).

³ Reguladas por la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación (Ley 1/2002 de Asociaciones) y el *Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública*.

vos. Fruto del trabajo realizado en el citado grupo se aprobó el *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 las normas de elaboración del plan de actuación para entidades sin fines lucrativos* (PGC ESFL 2011), de aplicación en los ejercicios económicos iniciados a partir del año 2012. Con dicha adaptación se pone a disposición de las ESFL un marco de información financiera útil, en sintonía con el Plan General de Contabilidad y, en consecuencia, con las normas internacionales de información financiera, cuya aplicación sistemática permitirá que los aportantes de fondos, beneficiarios y otros interesados en la actividad desarrollada por estas entidades, puedan conocer la imagen fiel de su patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio.

Además finaliza un largo periodo de cuatro años en donde las entidades no lucrativas han intentado compaginar las normas contables de las entidades mercantiles, con su «obsoleta» adaptación sectorial, mediante algunas consultas publicadas por el ICAC. Sin duda la nueva normativa repercutirá en una información más adecuada del sector y por ende en su transparencia.

Finalmente para una correcta aplicación de la normativa contable era necesario la publicación de dos textos refundidos, dado que en la norma recientemente aprobada, el PGC ESFL 2011, únicamente se regula los aspectos específicos, por lo que el resto de operaciones deben regirse por los planes generales, el PGC 2007 y PGC PYMES 2007.

Los dos nuevos textos refundidos, el Plan Contable para Entidades Sin Fines de Lucro (PCESFL 2013) y Plan Contable para Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines de Lucro (PCPMESFL 2013) son dos planes contables para estas entidades que reúnen toda la norma contable aplicable. El objetivo es proporcionar un marco operativo único que contenga todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que puedan realizar y para la rendición de cuentas. En este artículo realizaremos una reflexión y análisis de los principales aspectos de los mismos.

II. *Ámbito de aplicación y estructura del plan contable para las entidades sin fines lucrativos*

1. *Justificación de la necesidad de un plan contable para las entidades sin fines de lucro*

Las entidades sin fines lucrativos se caracterizan, al margen de las actividades económicas que pudieran realizar, por la ausencia de lucro, si se las

compara con otros operadores económicos que intervienen en el mercado con el objetivo de rentabilizar su inversión.

Es importante tener en cuenta que la ausencia de lucro está en la entidad por sus propias características, en concreto por la finalidad no lucrativa de sus fines y la ausencia del reparto del lucro económico que generen entre sus partícipes, y no en las actividades que realiza, por ello, aunque en algunas ocasiones dichas actividades generen un lucro económico, dicho lucro financiará otras actuaciones que finalmente repercutirán en la sociedad en general. Es por ello que los aportantes de fondos a estas entidades no esperan ningún rendimiento directo en dicha aportación.

Dada la existencia de determinadas peculiaridades en su operativa así como en su fines generales, sin duda el PCESFL 2013, nuevo plan general de contabilidad para estas entidades, está justificado por las características diferenciales del sujeto contable al que va dirigido.

2. *Ámbito de aplicación*

En relación al ámbito de aplicación de la nueva normativa debemos hacer referencia a lo establecido en el PGC ESFL 2011⁴, donde se especifica que ésta será obligatoria para todas las fundaciones de carácter estatal así como para las asociaciones declaradas de utilidad pública. Sin embargo no debemos olvidar que las leyes de fundaciones autonómicas remiten en la elaboración de las cuentas anuales a los modelos, normas y criterios establecidos en la adaptación sectorial del plan general contable para las entidades sin fines lucrativos o a la legislación sectorial aplicable, por lo que será también de aplicación a las fundaciones de ámbito autonómico, salvo a las de ámbito catalán, que cuentan con un plan de contabilidad para las fundaciones privadas⁵.

Por otra parte, a las asociaciones no declaradas de utilidad pública su legislación les exige que lleven una contabilidad conducente a expresar la imagen fiel del patrimonio y de sus resultados aunque no les obliga a la elaboración de unos estados contables concretos⁶. Sin embargo para la obtención de la citada imagen fiel lo conveniente y razonable sería la elaboración de estados contables aplicando el nuevo plan contable.

⁴ Artículo 3 del Real Decreto 1491/2011 por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a ESFL.

⁵ Decreto 259/2008, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Plan de Contabilidad de las fundaciones y asociaciones sujetas a la legislación de la Generalidad de Cataluña.

⁶ Artículo 14 de la Ley 1/2002 de Asociaciones.

En cuanto a su aplicación al resto de entidades del denominado sector no lucrativo, no debemos olvidar que la norma se ha elaborado pensando en cualquier entidad sin fines lucrativos, por lo que si dicha entidad elabora estados contables, bien de forma obligatoria o bien de forma voluntaria, sería deseable la aplicación de esta normativa contable.

3. Estructura del plan contable para entidades sin fines de lucro

Los nuevos planes contables recientemente aprobados, el PCESFL 2013 y el PCPMESFL 2013, siguen, como no podía ser de otra manera, la estructura tradicional del plan contable mercantil, por lo que nos encontramos con un texto dividido en cinco partes:

- 1) Marco conceptual.
- 2) Normas de registro y valoración.
- 3) Normas de elaboración de las cuentas anuales.
- 4) Cuadro de cuentas.
- 5) Definiciones y relaciones contables.

Dado que dichos textos refundidos suponen la unión del PGC 2007 y el PGC ESFL 2011, o del PGC PYMES 2007 con la citada adaptación sectorial, dichos planes son completos y regulan todo lo necesario para la llevanza de la contabilidad y elaboración de estados contables por parte de estas entidades.

Por otra parte se ha incluido dentro del PCPMESFL 2013 el concepto de «microentidad» con el objetivo de facilitar, en la medida de lo posible, las obligaciones contables de las ESFL de reducido tamaño, incluyendo dentro de las normas de registro y valoración del citado plan contable, algunas concretas para microentidades, así como un modelo de memoria simplificada.

En relación a los límites que se establecen actualmente para que una entidad sea considerada como PMESFL o microentidad a efectos contables, vienen expresados en la siguiente tabla⁷ (Tabla 1). La entidad deberá cumplir al menos dos de las tres condiciones durante dos ejercicios consecutivos⁸:

⁷ Artículo 8 del Real Decreto 1491/2011 por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a ESFL.

⁸ Salvo el ejercicio económico de su constitución.

TABLA 1.—*Limites para considerar a una ESFL como PMESFL o microentidad*

Variables	ENTIDAD	
	PMESFL	Microentidad
Activo total neto	≤2.850.000 €	≤150.000 €
Volumen anual de ingresos (Ingresos de la entidad por actividad propia más la cifra neta de negocios si realiza actividad mercantil)	≤5.700.000 €	≤150.000 €
N.º medio de empleados	≤ 50	≤ 10

III. El marco conceptual del plan contable para entidades sin fines lucrativos. Principales novedades

En el marco conceptual, primera parte del PCESFL 2013 y PCPMESFL 2013, se respeta lo establecido en la normativa contable mercantil, aunque existen algunas novedades que conviene destacar.

En relación a las cuentas anuales éstas comprenden el Balance, la Cuenta de Resultados y la Memoria. En principio se trata de los estados contables obligatorios recogidos en la legislación fundacional⁹ y en la de las asociaciones declaradas de utilidad pública¹⁰, que es a quien va inicialmente dirigida la nueva normativa.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad para que la información suministrada sea comprensible y útil para los aportantes, beneficiarios y otros interesados, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera (*Balance*) y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio (*Cuenta de Resultados*), así como de la actividad desarrollada y una detallada descripción sobre los flujos de efectivo (*Memoria*).

Dentro de las definiciones de los elementos que forman parte de las cuentas anuales se han realizado las siguientes matizaciones en las referidas al balance:

a) *Activos*: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad como resultado de sucesos pasados, de los que se espera que

⁹ Artículo 25 de la Ley 50/2002 de fundaciones.

¹⁰ Artículo 5 del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública.

la entidad obtenga rendimientos aprovechables en su actividad futura¹¹. En particular, cumplirán esta definición aquéllos que incorporan un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad.

b) *Pasivos*: obligaciones de la entidad donde es probable tener que desprenderse de recursos para su cancelación.

c) *Patrimonio neto*: constituye la parte residual de los activos una vez deducidos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas en concepto de dotación fundacional o fondo social, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores que no tengan la consideración de pasivos, así como los excedentes acumulados u otras variaciones que le afecten.

Por último con respecto a los criterios de valoración se ha incorporado el «coste de reposición depreciado», definido como el importe actual que debería pagarse si se adquiriese un activo con la misma capacidad o potencial de servicio, menos, en su caso, la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamiento, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle. En epígrafes posteriores veremos la aplicación de dicho valor en las normas de registro y valoración y su utilidad.

IV. Las normas aplicables a activos no corrientes

1. Activos no generadores de flujos de efectivo

Las entidades sin fines lucrativos, por sus especiales características, poseen activos cuyo objetivo no es la obtención de flujos de efectivo. Por ello, en el PCESFL 2013¹² se establece la necesidad de diferenciar aquellos bienes de inmovilizado que generan flujos de efectivo de los que si lo hacen, de cara a la aplicación de las normas de registro y valoración¹³. De esa forma se definen¹⁴:

¹¹ En relación a los activos cabe destacar las importantes matizaciones realizadas, eliminándose que para considerarse un activo debería obtenerse «rendimientos económicos» del mismo.

¹² Dentro de la Norma de registro y valoración 2.^a Inmovilizado material, apartado 1. Definiciones.

¹³ Lógicamente existe la posibilidad de reclasificaciones entre ambas categorías debido a cambios en el uso de los bienes o sus características.

¹⁴ Dado que en la práctica se plantearán situaciones en las que el inmovilizado tenga diversos usos y por tanto la clasificación no resulte sencilla, la propia norma establece que:

a) Si es mantenido principalmente para producir flujos económicos sociales y puede también proporcionar rendimientos comerciales a través de una parte de sus instalaciones o

—*Inmovilizado generador de flujos de efectivo*: son los que se poseen con el fin de obtener un beneficio o generar un rendimiento comercial a través de la entrega de bienes o la prestación de servicios. La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que la entidad pretende obtener flujos de efectivo a través de ese activo.

—*Inmovilizado «no generador» de flujos de efectivo*: son los que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio.

En cuanto a los aspectos diferenciadores de los inmovilizados no generadores de flujos de efectivo en lo referente a la normativa contable podemos destacar:

a) *Deterioro de bienes no generadores de flujos de efectivo.*

Un inmovilizado material o intangible sufre un deterioro de valor cuando su «importe recuperable» es inferior a su valor contable, hecho que se comprueba al menos una vez, al cierre del ejercicio, en lo que se denomina «test de deterioro», y siempre después de haber registrado la amortización si procede.

El plan contable mercantil establece que se considera el *importe recuperable* el mayor entre el valor razonable menos costes de venta y su valor en uso. Sin embargo, para el cálculo del valor en uso es necesario de que se trate de un bien generador de flujos de efectivo, dado que éste se define como la suma de los flujos de caja esperados de dicho activo y actualizados.

Pues bien cuando el inmovilizado se haya clasificado como «no generador de flujos», se sustituirá el valor en uso por el coste de reposición del activo¹⁵. Sin duda esta circunstancia supondrá que en dichos bienes no tendrá que medirse necesariamente su deterioro por su valor razonable, lo cual podría suponer un perjuicio importante.

componentes o bien a través de un uso incidental: se considerará íntegramente como no generador de flujos de efectivo.

b) Si no está claro si la finalidad principal de poseer un activo es generar o no un rendimiento comercial: dados los objetivos generales de estas entidades, existe una presunción de que tales activos pertenecen a la categoría de activos no generadores de flujos de efectivo.

¹⁵ Para establecer este criterio se tomó como referencia la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público n.º 21 *Deterioro de activos no generadores de flujos de efectivo* y la *ACT Accounting Policy-Impairment of Assets* de Australia de Noviembre de 2008.

b) *Permutas de inmovilizados no generadores de flujos de efectivo.*

Desde una óptica contable, se define la permuta como el intercambio de un bien de activo por otro, pudiendo existir adicionalmente la entrega de activos monetarios. Se trata pues, de otra forma de adquisición de bienes de inmovilizado entregando otros activos no monetarios, o la combinación de éstos con activos monetarios.

En el PCESFL 2013 se han regulado las permutas de bienes «no generadores de efectivo», en concreto se determina que cuando se intercambien dichos bienes se deberá:

— *Inmovilizado recibido*: registrarlo por el valor en libros del entregado más las contrapartidas monetarias pagadas o pendientes de pago si hubiera (con el límite del valor razonable del inmovilizado recibido).

— *Inmovilizado cedido*: se dará de baja por su valor en libros.

Con este tratamiento contable se evita que se registren plusvalías no realizadas como así pudiera ocurrir en los bienes generadores de flujos de efectivo si la permuta fuera calificada como comercial¹⁶, incrementando el excedente del ejercicio y por ende la obligación del destino obligatorio de rentas e ingresos¹⁷.

2. *Inmovilizados cedidos sin contraprestación*

En ocasiones las entidades sin fines de lucro ceden algunos inmovilizados registrado en su activo sin recibir contraprestación por dicha cesión. Hasta la fecha lo habitual era que no se registraba ningún apunte por dicha circunstancia, ni se modificaba el valor contable de los activos cedidos que continuaban en el balance de la entidad cedente por el mismo valor contable.

En aplicación de la norma segunda en su apartado 5. *Inmovilizado cedido sin contraprestación* del PCESFL 2013, debemos registrar la cesión gratuita de bienes de inmovilizado, debiendo diferenciar:

a) *Cesiones a perpetuidad o por un periodo de tiempo igual o superior a la vida útil del activo*: deberá darse de baja el activo registrando un gasto en el excedente de la Cuenta de Resultados por el valor contable del activo cedido¹⁸.

¹⁶ Dado que el PCESFL 2013 para las permutas de bienes generadores de flujos establece, si la permuta fuera clasificada como comercial, la necesidad de valorar el bien recibido por su valor razonable, llevando la diferencia respecto al valor contable del entregado como gasto o ingreso al excedente de la Cuenta de Resultados.

¹⁷ En aplicación del artículo 27 de la Ley 50/2002 de fundaciones.

¹⁸ Dado que se entiende la entidad ha transmitido los riesgos y ventajas del bien durante la totalidad de su vida útil.

b) *Cesiones por un periodo inferior a la vida útil del inmovilizado*: el gasto se reconocerá por un importe equivalente al valor en libros del derecho cedido¹⁹ empleando como contrapartida una cuenta compensadora del inmovilizado (cuyo saldo se reclasificará al de amortización acumulada durante el plazo de la cesión a medida que se consuma el potencial de servicio del derecho cedido). En este caso cabe señalar que en caso de cesión de bienes no amortizables, no se registraría la cesión dado que el valor contable del activo sería cero, lo que entendemos es una deficiencia de la norma contable. Por otro lado, no se contempla la posibilidad de que el bien retorne a la entidad con anterioridad al periodo de cesión, por incumplimiento de las condiciones por las que se cedió, o por cualquier otra causa.

Además, la importancia del reflejo de esta operación es que, en ambos casos, deberá registrarse al dar de baja el bien o registrar la disminución de su valor, un gasto contable como «ayuda no monetaria», en el excedente de la Cuenta de Resultados.

3. *Proyectos de investigación y desarrollo*

Los gastos de investigación y desarrollo vienen regulados por la norma 6.^a Normas particulares sobre el inmovilizado intangible del PCESFL 2013. En principio los costes en los que incurre una entidad para llevar a cabo un proyecto de este tipo son siempre gasto del ejercicio recogido en el excedente de la Cuenta de Resultados, sin embargo, pueden activarse (de forma separada) cuando se cumplan simultáneamente las dos siguientes condiciones:

1. Los costes estén especificados de forma individual para cada proyecto y su coste claramente diferenciado en el tiempo.
2. Tener motivos fundados del éxito técnico y de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad del proyecto de que se trate.

Una vez activados deben amortizarse, la parte de investigación como máximo en 5 años, y la correspondiente al desarrollo durante su vida útil, si bien se prevé (salvo prueba en contrario) que no superará los 5 años.

¹⁹ En el proyecto de Borrador de las normas publicadas por el ICAC en su Web se establecía que debería recogerse dicho gasto por su valor razonable, llevándose la diferencia respecto al valor contable como beneficio o pérdida al excedente de la Cuenta de Resultados. Finalmente dicha opción no prosperó.

En el supuesto de que dejen de cumplirse las condiciones de activación debe darse de baja, reflejándose una pérdida (por el valor contable del proyecto en dicho momento).

4. *Derechos de cesión de uso gratuitos*

Resulta habitual para las entidades sin fines lucrativos, el recibir sin contraprestación el derecho a la utilización de distintos activos durante un periodo de tiempo. A este respecto, siempre y cuando la tenencia de dichos derechos cumpla la definición de activo y los criterios para el reconocimiento de los intangibles, deberán ser registrados en el activo no corriente como inmovilizado intangible.

En relación a su valoración, al no existir un precio de adquisición dada su forma de obtención, se aplicará el valor razonable, siempre que pudiera estimarse de forma fiable.

Dentro del PCESFL 2013 se ha habilitado para su registro la cuenta 207. *Derechos sobre activos cedidos en uso*. Respecto a su amortización se realizará durante la vigencia de dicho derecho o periodo de cesión del inmovilizado.

5. *Patrimonio Histórico*

A) *Concepto y valoración inicial*

Formarán parte del Patrimonio Histórico aquellos elementos recogidos en la *Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español* que cumplan determinadas características. Se trata de bienes que la comunidad considera oportuno preservar por razones de índole artística o cultural, siendo uno de sus rasgos característicos el hecho de que son bienes «no reemplazables».

Inicialmente les será de aplicación la misma normativa que al resto de los inmovilizados materiales, salvo lo expresado en la norma de registro y valoración 8.ª *Bienes del Patrimonio Histórico* del PCESFL 2013.

En referencia a su valoración inicial deberán valorarse por su precio de adquisición en el caso de que fuera onerosa, o por su valor razonable si se obtuviera de forma gratuita, que suele ser la forma habitual. En cualquier caso debe tenerse en cuenta:

—En el caso de adquisición gratuita, si no puede estimarse de forma fiable el valor razonable, el valor inicial estará constituido únicamente por los gastos de acondicionamiento, si los hubiera.

—No formarán parte del valor de estos bienes las instalaciones y elementos distintos de los consustanciales que formen parte de los mismos o de su exorno aunque tengan carácter de permanencia²⁰.

Para el registro de estos bienes se crea el *Subgrupo 24. Patrimonio Histórico*, que luego figurará en el activo no corriente del balance, al cual se le ha reservado el apartado A.II. Deberá lógicamente darse cumplida información en la Memoria.

B) *Valoración posterior: amortización y operaciones de restauración.*

En relación a los bienes del Patrimonio Histórico debemos tener en cuenta que dadas sus características y la obligación de realizar una conservación adecuada de los mismos, deberá realizarse periódicamente operaciones de revisión y conservación, lo que desde el punto de vista contable se denomina «grandes reparaciones»²¹. En el momento de adquisición del bien se determinará los costes de la «gran reparación» y distinguirán dentro del valor inicial asignado al mismo. El importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la «gran reparación».

Una vez realizada la «gran reparación», por su coste se reconocerá en el valor contable del bien como una sustitución²². Se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado bien.

Por otra parte, en relación a la valoración posterior habrá también que tener en cuenta:

—No se someterán a amortización cuando su potencial de servicio sea usado tan lentamente que sus vidas útiles estimadas sean *indefinidas*, sin que sufran desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute.

—Podría dotarse un deterioro de valor en el momento que el valor contable supere el importe recuperable.

²⁰ Se registrarán en la partida correspondiente en función de su naturaleza.

²¹ En el PGC ESFL 98 se establecía la necesidad de dotar una provisión para riesgos y gastos para lo que se creó la cuenta (145) *Provisión para reparaciones y conservación de bienes del Patrimonio Histórico*. Sin embargo desde la aprobación de la reforma contable en el año 2007 donde el concepto de provisión únicamente permite dotarla cuando exista una obligación actual por un suceso pasado, cabía la duda de si dicha provisión podría ser dotada o no.

²² Si cumple las condiciones para su reconocimiento como activo.

En este sentido cabe destacar que las obras de arte y objetos de colección que no tengan la calificación de bienes del Patrimonio Histórico deberán ser objeto de amortización, salvo que la entidad acredite que la vida útil de dichos bienes también es indefinida.

V. Subvenciones, donaciones y legados

1. Normativa contable aplicable a subvenciones y donaciones

Dentro de la segunda parte del PCESFL 2013, denominada «Normas de registro y valoración», se incluye la Norma 20.^a «Subvenciones, donaciones y legados recibidos» donde se regula el reconocimiento inicial y tratamiento contable posterior de las operaciones relativas a subvenciones y donaciones.

2. Reconocimiento. El concepto de «no reintegrabilidad»

Las condiciones para el reconocimiento como «no reintegrable» de la subvención o donación en su reflejo contable viene condicionado por el cumplimiento de tres requisitos:

- a) Exista un acuerdo individualizado de concesión a favor de la entidad.
- b) Se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión.
- c) No existan dudas razonables sobre su recepción.

El otorgante de la subvención o el donante quiere que el acto de desprenderse de determinados recursos tenga como consecuencia que la entidad receptora destine los fondos a lo previsto o que cumpla determinados requisitos respecto a la inversión financiada o donada. Es por ello que habitualmente se establecen condiciones que, en caso de incumplimiento, supondrían la devolución de las mismas.

Dichas condiciones son habitualmente *a posteriori* lo que dificulta el reconocimiento inicial de la subvención como «no reintegrable»²³.

La Norma Internacional de Contabilidad n.º 30 *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre las ayudas públicas* exige para el reconocimiento de la subvención que haya una prudente seguridad de que:

²³ El ICAC reguló el concepto de NO REINTEGRABILIDAD de las subvenciones y donaciones a través de la *Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias*, a partir de dicha resolución que ya estaba siendo de aplicación a partir de 2010, debería haberse registrado como ya se regula en esta normativa.

- a) la entidad cumpla las condiciones asociadas a su disfrute,
- b) se recibirán las subvenciones en la forma predeterminada.

El mero hecho de recepción de la misma no evidencia de forma concluyente que las condiciones asociadas a la misma han sido o serán cumplidas.

El objetivo de la norma española es que, en aquellos casos en los que la actuación o actividad subvencionada se ejecutan en un periodo de tiempo prolongado, se clarifique cuando debe considerarse «no reintegrable» a efectos contables. De esa forma para el reconocimiento como «no reintegrable» aplicaríamos los siguientes criterios:

a) *Subvenciones para adquirir activos que exigen mantenimiento de la inversión durante un periodo*: cuando en la fecha de cierre del ejercicio ya se ha realizado la inversión y no existan dudas razonables de su mantenimiento en el periodo establecido.

b) *Subvenciones para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo*, si las condiciones exigen la finalización de la obra y puesta en condiciones de funcionamiento: cuando al cierre del ejercicio se haya realizado la actuación total o parcialmente²⁴.

c) *Subvenciones para financiar gastos específicos de ejecución plurianual*, si se exigen la finalización de la actuación y la justificación de la realización de las actividades subvencionadas: cuando al cierre del ejercicio se haya realizado la actuación total o parcialmente²⁵.

En referencia al registro y tratamiento contable habrá que tener en cuenta:

—Las calificadas como «no reintegrables» se registran como ingreso imputado directamente al patrimonio neto²⁶, para posteriormente, y sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la aplicación de la subvención o donación, imputarlo como ingreso contable al excedente del ejercicio²⁷ de la Cuenta de Resultados.

—Las calificadas como «reintegrables» se registrarán como pasivo²⁸, corriente o no corriente, atendiendo a su vencimiento.

²⁴ En caso de ejecución parcial, se reconocerá «no reintegrable» en proporción a la obra ejecutada.

²⁵ En proporción al gasto ejecutado, si no existen dudas razonables de que se concluirá según condiciones.

²⁶ Mediante una cuenta del grupo 9 que posteriormente se recogerá dentro de la Cuenta de Resultados en el *Apartado C/ Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto*.

²⁷ Dentro del apartado A/ Operaciones continuadas del modelo normal.

²⁸ Conviene recordar el concepto de pasivo dentro del marco conceptual contable como «obligaciones actuales surgidas de sucesos pasados, para cuya extinción la entidad espera des-

El registro contable es independiente de la corriente monetaria, por lo que en el caso de no haberse cobrado se registrará el correspondiente derecho de cobro, que se dará de baja cuando se produzca dicha circunstancia.

3. *Valoración*

En el caso concreto de aquéllas que tengan «carácter monetario» deberán ser valoradas por el importe concedido. Sin embargo, es más complejo la valoración en aquéllas que no tienen carácter monetario, donde se recibe un bien o derecho, valorándose en este caso por el valor razonable del activo recibido en el momento de su reconocimiento contable, para lo que será necesario, en la mayor parte de las ocasiones, la valoración de un experto o perito.

4. *Imputación como ingreso al excedente de la Cuenta de Resultados*

La subvención o donación registrada en el patrimonio neto deberá llevarse posteriormente como ingreso al excedente²⁹ de la Cuenta de Resultados³⁰.

Este procedimiento tiene como objetivo buscar la correlación entre el gasto que supone a la entidad el destino de los fondos y el ingreso contable que se impute para su compensación³¹. Esta correlación queda fijada en el Marco Conceptual de la Contabilidad en su apartado 5.^a *Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales* del PCESFL 2013.

La propia norma contable establece unos criterios particulares que ayudan a que la entidad determine como deberá ser la imputación del ingreso. De esta forma:

—Subvenciones o donaciones «a la actividad», será ingreso contable imputado al excedente del ejercicio de su concesión, aunque cabría la posibi-

prender de recursos económicos», por lo que pese a parecer extraño dicha calificación, responde claramente al concepto contable de pasivo.

²⁹ Dentro por tanto del Apartado A/ de dicho estado contable.

³⁰ Con objeto de no duplicar el ingreso patrimonial en dicho estado contable, al realizar la imputación al excedente deberá de utilizarse una cuenta del Subgrupo 84. *Transferencia de subvenciones, donaciones y legados al excedente del ejercicio*, cuenta que finalmente se verá reflejada en el apartado D/ Reclasificación al excedente del ejercicio de la Cuenta de Resultados con signo negativo.

³¹ El proceso contable es lógico ya que se pretende que el excedente contable de cada periodo por motivo de estas operaciones sea cero.

lidad, en función de las circunstancias o condiciones establecidas, de su diferimiento al excedente de ejercicios posteriores.

—Subvenciones o donaciones para financiar gastos específicos, se imputará al excedente en función del devengo de los gastos financiados.

—Subvenciones o donaciones «de capital», se realizará un seguimiento del activo financiado, de forma que cuando estos activos tengan repercusión en el excedente, vía amortización o deterioro³², se imputará el ingreso. Si dichos activos causaran baja por venta u otra operación, también se imputará el ingreso pendiente.

—En el caso de condonación de un pasivo, deberá realizarse un seguimiento del activo o gasto financiado por el pasivo, para que se impute el ingreso en función de su naturaleza; en caso de no poder determinarse será ingreso del ejercicio de su condonación.

—Cuando los fondos recibidos no tuvieran finalidad concreta, serían ingreso contable en el momento de su reconocimiento inicial.

5. Subvenciones o donaciones otorgadas por fundadores, asociados o patronos

Dentro de la norma contable n.º 20 *Subvenciones donaciones y legados recibidos*, en su apartado 1. Reconocimiento del PCESFL 2012, se establece que cuando el aportante es el fundador, asociado o patrono se aplique los mismos criterios antes reseñados salvo que se realice como aportación a dotación fundacional o fondo social en cuyo caso se registrará directamente a los fondos propios en la partida correspondiente.

VI. Gastos e ingresos, créditos y débitos de la actividad propia

1. Las actividades económicas en las fundaciones

Las ESFL además de realizar actividades encaminadas al logro de sus fines estatutarios, podrán realizar actividades económicas relacionadas con sus fines, complementarias o accesorias a los mismos.

En la legislación fundacional³³ a las fundaciones se les permite la realización de actividades económicas, de forma que pudiéramos diferenciar:

³² Además, en caso de que fuera por deterioro, éste se considerará irreversible.

³³ Ley 50/2002 de fundaciones y sus desarrollos reglamentarios.

a) *Actividad económica propia*: la realizada para el cumplimiento de sus fines que puede prestarse de forma gratuita o con contraprestación, en cuyo caso no debe obtenerse un lucro económico.

b) *Actividad mercantil*: ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos para intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios para obtener lucro.

Además de realizar la actividad de forma directa, podrán también participar en otras actividades económicas a través de participaciones en sociedades mercantiles, siempre y cuando se trate de sociedades donde no se responda de las deudas sociales.

En virtud pues de la legislación fundacional, las fundaciones podrán desarrollar actividad económica debiéndose diferenciar entre propia y mercantil³⁴ y parece inferirse que esta última, con carácter general, es la realizada por la entidad percibiendo un precio de mercado por el servicio que presta, al margen de que esté relacionada con los fines fundacionales, sea complementaria o accesoría.

Dado esta circunstancia en el PCESFL 2013 se han establecido normas de registro y valoración específicas para regular lo que denomina gastos e ingresos propios de ESFL así como débitos y créditos de la actividad propia en el caso de que la corriente real no coincida con la financiera.

2. Los gastos y débitos de la actividad propia

A) Criterio de registro de los gastos

Los gastos realizados se contabilizarán en el excedente de la Cuenta de Resultados del ejercicio en el que se incurran, al margen de la fecha en que se produzca la corriente financiera³⁵.

En relación al registro de los mismos deberá tenerse en cuenta³⁶:

³⁴ En la introducción del PGC ESFL 2011 se establece que con el objetivo de preservar la comparabilidad de la información económico-financiera de la actividad empresarial en el modelo contable interno, independientemente de cuál sea la naturaleza jurídica del operador económico que la realiza, esta regulación determina que los criterios contables aplicados por estas entidades en el ejercicio de su actividad mercantil no difieran de los aplicados por las empresas.

³⁵ Aplicación del Principio de devengo establecido dentro del Marco Conceptual del PCESFL 2013.

³⁶ Norma 16.^a Gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas del PCESFL 2013.

a) Cuando la corriente financiera se produzca antes que la corriente real, la operación en cuestión dará lugar a un activo o gasto anticipado, que no será reconocido como un gasto en el excedente del ejercicio hasta que se perfeccione el hecho que determina dicha corriente real.

b) Cuando la corriente real se extienda por períodos superiores al ejercicio económico, cada uno de los períodos debe reconocer el gasto correspondiente, calculado con criterios razonables produciéndose lo que contablemente se denomina una «periodificación del gasto».

B) *Gastos de carácter plurienal y desembolsos para eventos futuros*

Las ayudas monetarias otorgadas en firme por la entidad y otros gastos comprometidos de carácter plurianual se contabilizarán en el excedente de la Cuenta de Resultados en que se apruebe su concesión, con abono a una cuenta de pasivo, por el valor actual del compromiso asumido en firme de forma irrevocable e incondicional³⁷.

En el caso de que la ayuda esté devengada pero aún no se haya producido la corriente financiera, surge lo que se denomina «débitos por la actividad propia»³⁸. Dichos débitos tendrá la calificación contable de instrumento financiero dado que cumplen los criterios para considerarlos pasivos financieros³⁹.

En relación a los desembolsos relacionados con la organización de eventos futuros (exposiciones, congresos, conferencias, etcétera) se reconocerán en el excedente de la Cuenta de Resultados como un gasto en la fecha en la que se incurran, salvo que estuvieran relacionados con la adquisición de bienes del inmovilizado, derechos para organizar el citado evento o cualquier otro concepto que cumpla la definición de activo y fuera posible su activación.

Para el registro de las ayudas concedidas y algunos otros gastos específicos de estas entidades en el PCESFL 2013 se han desarrollado unas cuentas concretas en el subgrupo 65. *Ayudas monetarias de la entidad y otros gastos de gestión*. En concreto tenemos:

³⁷ Se aplicará este mismo criterio en aquellos casos en los que la prolongación de la ayuda no esté sometida a evaluaciones periódicas, sino al mero cumplimiento de trámites formales o administrativos.

³⁸ Se aplicará lo establecido en la Norma 11.^a Créditos y débitos del PCESFL 2013.

³⁹ El pasivo se registrará a corto o largo plazo en función de su vencimiento a un año o menos, o a más de un año. En caso de registrarse a corto plazo se valorará por su nominal, pero si se registrase a largo plazo se deberá valorar por su coste amortizado.

TABLA 2.—*Relación de algunas cuentas del subgrupo 65 y su contenido.*

CUENTA DE GASTO	CONTENIDO
650. Ayudas monetarias ⁴¹	Importe de las prestaciones de carácter monetario concedidas directamente a personas físicas o familias, así como a entidades, y realizadas en cumplimiento de los fines propios de la entidad.
651. Ayudas no monetarias	Importe de las prestaciones de carácter no monetario concedidas a personas físicas o familias, así como a entidades, y realizadas en cumplimiento de los fines propios de la entidad.
653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración	Gastos producidos por voluntarios ⁴² y otros colaboradores como consecuencia de las actividades desarrolladas en la entidad.
654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno	Cantidades que se entregan a los miembros del órgano de gobierno como consecuencia del reembolso de los gastos, debidamente justificados, que el desempeño de su función les ocasiona.
658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.	Importe de los reintegros de subvenciones, donaciones y legados que, habiendo sido imputados a resultados, sean exigibles como consecuencia del incumplimiento por parte de la entidad de los requisitos o condiciones establecidos en la concesión de los mismos.

3. *Los ingresos y créditos de la actividad propia*

En la contabilización de los ingresos en cumplimiento de los fines de la entidad se tendrán en cuenta las siguientes reglas⁴²:

- a) Los ingresos por entregas de bienes o prestación de servicios se valorarán por el importe acordado.
- b) Las cuotas de usuarios o afiliados se reconocerán como ingresos en el período al que correspondan.

⁴⁰ Desarrollo a nivel de cuatro cifras atendiendo a cada tipo de ayudas: individuales, a entidades o realizadas a través de otras entidades o centros.

⁴¹ Se 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 dinero o en especie.

⁴² Norma 16.^a Gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas del PCESFL 2013.

c) Los ingresos procedentes de promociones para captación de recursos, de patrocinadores y de colaboraciones se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan.

d) En todo caso, deberán realizarse las periodificaciones necesarias.

En el caso de que el ingreso esté devengado pero aún no se haya producido la corriente financiera, surge lo que se denomina «créditos por la actividad propia»⁴³. Dichos créditos tendrá la calificación contable de instrumento financiero dado que cumplen los criterios para considerarlos activos financieros⁴⁴.

Para el registro de los ingresos propios en el PCESFL 2013 se han establecido unas cuentas para su registro en el subgrupo 72. *Ingresos propios de la entidad*. En concreto tenemos:

TABLA 3.—*Relación de las cuentas del subgrupo 72 y su contenido*

CUENTA DE INGRESOS	CONTENIDO
720. Cuotas de asociados y afiliados	Cantidades de carácter periódico y cuantía determinada, percibidas por cuotas de personas afiliadas o asociadas a la entidad.
721. Cuotas de usuarios	Cantidades percibidas de los usuarios en concepto de participación en el coste de la actividad propia de la entidad.
722. Promociones para captación de recursos	Ingresos derivados de campañas para la captación de recursos tales como operaciones en participación u otros ingresos análogos distintos del patrocinio.
723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones	Cantidades percibidas de los patrocinadores y colaboraciones empresariales al objeto de contribuir a la realización de los fines de la actividad propia de la entidad.
728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones	Cantidades ingresadas por reintegro de ayudas y asignaciones de la actividad propia concedidas por la entidad y recogidas en el subgrupo 65, por incumplimiento de las condiciones exigidas o por cualquier otra causa que determine su devolución.

⁴³ Se aplicará lo establecido en la Norma 11.^a Créditos y débitos del PCESFL 2013.

⁴⁴ El activo se registrará a corto o largo plazo en función de su vencimiento a un año o menos, o a más de un año. En caso de registrarse a corto plazo se valorará por su nominal, pero si se registrase a largo plazo se deberá valorar por su coste amortizado.

VII. Las cuentas anuales o estados contables de las entidades sin fines lucrativos

La nueva normativa contable aplicable a las entidades no lucrativas tiene como fin último la elaboración de los estados contables o cuentas anuales. Por ello en la tercera parte del PCESFL 2013 se establecen las normas generales a seguir en la elaboración y el formato de las cuentas anuales de estas entidades.

1. Desde la reforma contable de 2007 hasta la aprobación del PGC ESFL 2011

Hasta el ejercicio 2011, el ICAC a través de la Consulta n.º 1 BOICAC n.º 73: «*Sobre la aplicación del PGC 2007, por parte de una entidad no lucrativa, sujeta hasta el momento a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para entidades sin fines lucrativos*» establecía, entre otras cuestiones, qué estados contables debían elaborar las entidades no lucrativas, remitiéndose en este aspecto a su regulación sustantiva. Por tanto para el caso de asociaciones de utilidad pública, fundaciones de competencia estatal y la mayor parte de las de competencia autonómica, serán tres estados contables (Balance, Cuenta de Resultados y Memoria), no estando obligadas a elaborar ni el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto ni el Estado de Flujos de Efectivo, estados contables que si establece como obligatorio el Código de Comercio para las entidades mercantiles.

En referencia a los formatos y contenido de las cuentas anuales, el ICAC, en su BOICAC n.º 76 fechado en diciembre de 2008, publicó la Consulta n.º 4: «*Sobre los modelos de balance y cuenta de resultados de las entidades sin fines lucrativos que apliquen las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad, aprobadas por el Real Decreto 776/de 30 de abril*», donde establecía los modelos de Balance y Cuenta de Resultados que deben elaborar estas entidades (tanto en su formato normal como abreviado⁴⁵).

El criterio seguido por el ICAC en la elaboración de los modelos partía de la idea de que serían los establecidos en la tercera parte del PGC 2007, a los que deberá incluirse aquellas partidas propias de estas entidades recogidos en el PGC ESFL 1998. Sin embargo dicha consulta no presentó un modelo de Memoria e únicamente incluyó algunas pautas sobre su contenido que luego analizaremos.

2. Las cuentas anuales a partir del ejercicio económico 2012

Tras la aprobación del PGC ESFL 2011 y de la elaboración del PCESFL 2013 y del PCPMESFL 2013, las cuentas anuales que deben elaborar las

⁴⁵ Para poder realizar los modelos abreviados la entidad deberá cumplir los requisitos generales establecidos en la legislación mercantil.

entidades sin fines lucrativos para todos aquellos ejercicios económicos iniciados con posterioridad al 1 de enero de 2012, vienen recogidos en la tercera parte de las citadas normas.

Conviene recordar que, en caso de que la entidad no lucrativa sea sociedad dominante de otras entidades mercantiles y por tanto forme lo que en el Código de Comercio se denomina «Grupo consolidable», será de aplicación lo establecido en éste y deberá formular cuentas consolidadas⁴⁶.

Tal y como se define en su norma sustantiva y en el marco conceptual contable del PCESFL 2013, los estados contables o cuentas anuales de las fundaciones y asociaciones de utilidad pública serán tres, el Balance, la Cuenta de Resultados y la Memoria, que pasamos a desarrollar a continuación.

A) *El Balance*

El Balance será el documento que nos informe sobre el patrimonio de la entidad, mostrando sus dos aspectos, por un lado el activo o el empleo de recursos económicos, y por otra parte la forma de financiarlos, es decir, el pasivo, que recogerá las obligaciones de pago, y por diferencia entre ambos el patrimonio neto.

El modelo a elaborar por las entidades sin fines de lucro sigue el modelo empresarial o general establecido en el PGC 2007, pero con ciertas modificaciones con la inclusión de partidas o denominaciones propias de las entidades sin fines lucrativos.

En el activo vendrán separados los denominados «corrientes», aquéllos cuya conversión en liquidez se producirá en el plazo máximo de un año, siendo por exclusión los «no corrientes» los restantes. Dentro del «activo no corriente» vendrán diferenciados los activos por su naturaleza, debiéndose incluir en su caso los bienes que integren el Patrimonio Histórico.

En el pasivo y patrimonio neto, tendremos la estructura financiera de la entidad. Respecto al pasivo recogerá las obligaciones a las que tendrá que atender la entidad en un período igual o inferior al año denominado «pasivo corriente», mientras que el resto aparecerán en el epígrafe de «pasivo no corriente». La financiación no exigible será el patrimonio neto de la entidad, que vendrá compuesto principalmente por sus fondos propios, es decir, dotación fundacional o fondo social, las reservas y por otra parte las subvenciones y donaciones recibidas reconocidas como no reintegrables y aún no imputadas como ingreso al excedente de la Cuenta de Resultados.

⁴⁶ Disposición adicional primera. Cuentas anuales consolidadas. PGC ESFL 2011.

El *modelo abreviado* de Balance para entidades sin fines lucrativos que se establece en el PCESFL 2013 sería:

Balance					
ACTIVO			PATRIMONIO NETO Y PASIVO		
A. Activo no corriente	Ej.X2	Ej.X1	A. Patrimonio neto	Ej.X2	Ej.X1
I. Inmovilizado intangible II. Bienes del Patrimonio Histórico III. Inmovilizado Material IV. Inversiones Inmobiliarias V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas l.p. VI. Inversiones financieras a largo plazo VII. Activos por impuesto diferido			A.1. Fondos propios I. Dotación fundacional/ Fondo social II. Reservas III. Excedentes de ejercicios anteriores IV. Excedentes del ejercicio A.2. Ajustes por cambios de valor A.3. Subvenciones, donaciones y legados recibidos		
B. Activo corriente			B. Pasivo no corriente		
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta II. Existencias III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas c.p. VI. Inversiones financieras a corto plazo VII. Periodificaciones a corto plazo VIII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes			I. Provisiones a largo plazo II. Deudas a largo plazo III. Deudas con empresas y entidades del grupo y asociadas l.p. IV. Pasivos por impuesto diferido V. Periodificaciones a largo plazo		
			C. Pasivo corriente		
			I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta II. Provisiones a corto plazo III. Deudas a corto plazo IV. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo V. Beneficiarios-acreedores VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar VII. Periodificaciones a corto plazo		
TOTAL ACTIVO (A+B)			TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)		

B) *La Cuenta de Resultados*

La Cuenta de Resultados es sin duda el documento que mayores transformaciones ha sufrido en la nueva norma contable, dado que el concepto de «resultado» ha sido ampliado del tradicional de pérdidas y ganancias, recogiendo actualmente «resultados patrimoniales».

La nueva Cuenta de Resultados de las ESFL recoge las variaciones originadas en el patrimonio neto por diversos conceptos:

- El excedente: los gastos e ingresos devengados durante el ejercicio, para evitar duplicados.
- Los ingresos y gastos reconocidos directamente al patrimonio neto (en aplicación de las normas de registro y valoración aplicables).
- Transferencias o reclasificaciones realizadas al excedente del ejercicio, para evitar duplicidades.
- Los ajustes provocados por cambios en criterios contables y correcciones o errores, que en aplicación de las normas contables suponen modificación de reservas.
- Variaciones de dotación fundacional o fondo social.
- Otras variaciones del patrimonio neto.

El resultado total del periodo nos indicará el incremento o disminución patrimonial producida durante el ejercicio y en consecuencia si se dispone de un mayor patrimonio y mayores recursos para hacer frente a sus actividades o por el contrario se ha consumido parte del patrimonio de la entidad.

Dentro del apartado *A/* de la Cuenta de Resultados, se separan gastos e ingresos que proceden de las actividades de la entidad de aquellos de operaciones financieras. En cuanto a los gastos están clasificados por naturaleza. Por último indicar que deberá separarse el excedente antes y después de impuestos.

La Cuenta de Resultados en el modelo abreviado recogido en el PCES-FL 2013 sería:

Cuenta de Resultados	(Debe) Haber	
	Ej. X2	Ej. X1
A) EXCEDENTE DEL EJERCICIO		
1. Ingresos de la entidad por actividad propia a) Cuotas de usuarios y afiliados b) Aportaciones de usuarios c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboradores d) Subvenciones, donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio e) Reintegro de ayudas y asignaciones		
2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil		
3. Gastos por ayudas y otros a) Ayudas monetarias b) Ayudas no monetarias c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados		
4. Variación de existencias de productos terminados y en curso fabricación		
5. Trabajos realizados por la entidad para su activo		
6. Aprovisionamientos		
7. Otros ingresos de la actividad		
8. Gastos de personal		
9. Otros gastos de la actividad		
10. Amortización del inmovilizado		
11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio		
12. Exceso de provisiones		
13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado		
A.1) EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)		
14. Ingresos financieros		
15. Gastos financieros		
16. Variación de valor razonable en instrumento financiero		
17. Diferencias de cambio		
18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros		

Cuenta de Resultados	(Debe) Haber	
	Ej. X2	Ej. X1
A.2) EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (14+15+16+17+18)		
A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)		
19. Impuesto sobre beneficios		
A.4) VARIACION DEL PATRIMONIO NETO RECONOCIDA EN EL EXCEDENTE DEL EJERCICIO (A.3+19)		
B) INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO		
1. Subvenciones recibidas		
2. Donaciones y legados recibidos		
3. Otros ingresos y gastos		
4. Efecto impositivo		
B.1) VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO POR INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO (1+2+3+4)		
C) RECLASIFICACIONES AL EXCEDENTE DEL EJERCICIO		
1. Subvenciones recibidas		
2. Donaciones y legados recibidos		
3. Otros ingresos y gastos		
4. Efecto impositivo		
C.1) VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO POR RECLASIFICACIONES AL EXCEDENTE DEL EJERCICIO (1+2+3+4)		
D) VARIACIONES DE PATRIMONIO NETO POR INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO (C.1+B.1)		
E) AJUSTES POR CAMBIOS DE CRITERIOS		
F) AJUSTES POR ERRORES		
G) VARIACIONES EN LA DOTACION FUNDACIONAL O FONDO SOCIAL		
I) RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO DEL EJERCICIO (A.4+D+E+F+G+H)		

C) *La Memoria*

La Memoria es sin duda el documento contable que mayor información reporta sobre la entidad. Su objetivo es el desarrollo y explicación del contenido del Balance y Cuenta de Resultados, así como añadir otra información relevante de la entidad.

Además en el caso de fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública, se incluye información detallada sobre sus actividades, así como toda aquella requerida por su legislación sustantiva, por lo que sin duda, para estas entidades se trata de un documento más exigente que la que elaboran las entidades mercantiles.

En relación al modelo de Memoria y contenido mínimo a incluir, desde la reforma contable en España hasta el año 2011 no existió un formato estandarizado dado que, en la consulta del BOICAC n.º 76 antes mencionado, únicamente establecía las siguientes pautas para su elaboración:

- Deberá incluir básicamente la información exigida en el PGC 2007.
- Información específica prevista en el PGC ESFL 1998.
- Aquella requerida por la normativa sustantiva que le es aplicable.

Ello ha provocado que durante el período entre 2008 y 2011, fundaciones y asociaciones no hayan tenido un modelo de memoria y hayan atendido a los diferentes modelos que los respectivos Protectorados y órganos de control han elaborado como orientativos para la rendición de cuentas.

Sin embargo con el PCESFL 2013 y PCPMESFL 2013, se han establecido cuatro modelos de memoria con un contenido mínimo claro, dichos modelos serían:

- *Memoria normal*: el que inicialmente deberían elaborar todas las entidades sin fines lucrativos que estén aplicando el PCESFL 2013.
- *Memoria abreviada*: para aquellas entidades que, estando aplicando el PCESFL 2013, pudieran elaborarlo por cumplir las condiciones de presentación de los modelos abreviados⁴⁷.

⁴⁷ En la Norma 3.ª Estructura de las cuentas anuales (tercera parte del PCESFL 2013) se establecen los siguientes límites:

a) *Balance y Memoria abreviadas*: aquellas que a la fecha de cierre concurren dos de las tres circunstancias siguientes:

1) El valor de su activo, según el balance, no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

2) El importe neto de su volumen anual de ingresos, suma del punto 1 y 2 del apartado a) de la cuenta de resultados, no supere los cinco millones setecientos mil euros.

- *Modelo para PMESFL*: para aquellas entidades que apliquen el PCPMESFL 2013.

- *Modelo simplificado*: para aquellas entidades que estén aplicando el PCPMESFL 2013 y han sido consideradas como microentidades.

El modelo normal contiene 31 puntos que serían:

MEMORIA MODELO NORMAL PCESFL 2013	
1. Actividad de la entidad	17. Ingresos y gastos
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	18. Provisiones y contingencias
3. Excedente del ejercicio	19. Información sobre medio ambiente
4. Normas de registro y valoración	20. Retribuciones a largo plazo al personal
5. Inmovilizado material	21. Subvenciones, donaciones y legados
6. Bienes del Patrimonio Histórico	22. Fusiones entre entidades no lucrativas y combinaciones de negocios
7. Inversiones inmobiliarias	23. Negocios conjuntos
8. Inmovilizado intangible	24. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración
9. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar	25. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas
10. Instrumentos financieros	26. Hechos posteriores al cierre
11. Usuarios y otros deudores de actividad propia	27. Operaciones con partes vinculadas
12. Beneficiarios-Acreedores	28. Otra información
13. Fondos propios	29. Información segmentada
14. Existencias	30. Estado de flujos de efectivo
15. Moneda extranjera	31. Inventario
16. Situación fiscal	

3) Numero medio anual de empleados no supere los cincuenta.

b) *Cuenta de Resultados abreviada*: aquellas que a la fecha de cierre concurren dos de las tres circunstancias siguientes:

1) El valor de su activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros.

2) El importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los veintidós millones ochocientos mil euros.

3) Numero medio anual de empleados no supere los doscientos cincuenta.

El modelo abreviado contiene 18 puntos que serían:

MEMORIA MODELO ABREVIADO PCESFL 2013	
1. Actividad de la entidad	10. Beneficiarios-Acreedores
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	11. Fondos propios
3. Excedente del ejercicio	12. Situación fiscal
4. Normas de registro y valoración	13. Ingresos y gastos
5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias	14. Subvenciones, donaciones y legados
6. Bienes del Patrimonio Histórico	15. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales. Gastos de administración
7. Activos financieros	16. Operaciones con partes vinculadas
8. Pasivos financieros	17. Otra información
9. Usuarios y otros deudores de actividad propia	18. Inventario

El modelo para PMESFL contiene 18 puntos que serían:

MEMORIA MODELO ABREVIADO PCESFL 2013	
1. Actividad de la entidad	10. Pasivos financieros
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	11. Fondos propios
3. Excedente del ejercicio	12. Situación fiscal
4. Normas de registro y valoración	13. Ingresos y gastos
5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias	14. Subvenciones, donaciones y legados
6. Bienes del Patrimonio Histórico	15. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales. Gastos de administración
7. Usuarios y otros deudores de la actividad propia	16. Operaciones con partes vinculadas
8. Beneficiarios-Acreedores	17. Otra información
9. Activos financieros	18. Inventario

El modelo simplificado, que podrán elaborar aquellas entidades que han sido calificadas como «microentidades» contiene los siguientes puntos:

MEMORIA MODELO SIMPLIFICADO DEL PCPMESFL 2013	
1. Actividad de la entidad	8. Usuarios y otros deudores de actividad propia
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	9. Beneficiarios-Acreedores
3. Excedente del ejercicio	10. Situación fiscal
4. Normas de registro y valoración	11. Subvenciones, donaciones y legados
5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias	12. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales. Gastos de administración
6. Bienes integrantes del Patrimonio Histórico	13. Otra información
7. Pasivos financieros	14. Inventario

VIII. Otra información obligatoria para las fundaciones a incluir en la Memoria

1. Inventario

Las fundaciones son entidades patrimonialistas ya que se constituyen con conjunto bienes y derechos afectados por el fundador a la consecución de fines de interés general. Históricamente el patrimonio era el elemento fundamental definidor en estas entidades, donde se espera que sea generador de rentas necesarias para que la entidad lleve a cabo sus fines; si bien es cierto que hoy en día encontramos muchas fundaciones donde el patrimonio no es ya el elemento fundamental que las caracteriza.

El inventario es un documento obligatorio para todas las fundaciones de carácter estatal⁴⁸, así como para la mayoría de las de competencia autonómica y constituirá un documento integrante de la Memoria. También las asociaciones están obligadas en su legislación a presentar un «inventario de bienes»⁴⁹.

Dicho inventario deberá ser incluido como un punto en la memoria contable⁵⁰ confeccionándose un documento en el que se indicará para los

⁴⁸ Artículo 25 Ley 50/2002 de fundaciones.

⁴⁹ Artículo 14 Ley 1/2002 de Asociaciones

⁵⁰ En los cuatro modelos, normal, abreviado, PMESFL y simplificado.

distintos elementos patrimoniales que los Protectorados determinen en función, entre otros criterios, de su importancia cuantitativa y la vinculación a fines propios de la entidad, los siguientes aspectos:

- Descripción del elemento.
- Fecha de adquisición.
- Valor contable.
- Variaciones producidas en la valoración.
- Pérdidas por deterioro, amortizaciones y cualquier otra partida compensadora que afecte al elemento patrimonial.
- Cualquier otra circunstancia de carácter significativo que afecte al elemento patrimonial, tales como gravámenes, afectación a fines propios o si forman parte de la dotación fundacional.

2. Plan de actuación

A) Regulación legal

Con la derogación de la Ley 10/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general y la aprobación de la Ley 50/2002 de fundaciones se sustituye la obligación de aprobar un presupuesto anual, por la presentación de un «plan de actuación», con lo que manteniéndose la finalidad esencial de ofrecer información acerca de los proyectos o actividades fundacionales, se facilita en gran medida la gestión en las fundaciones, o al menos ésa es la intención.

Por ello el artículo 25.8 de la Ley 50/2002 de fundaciones determina la obligación de que el Patronato, en los tres meses anteriores al cierre del ejercicio, elabore un plan de actuación para el siguiente año, donde se recojan los objetivos y actividades que deseen desarrollar. Sin embargo, no se establece ningún modelo en espera de que sea el ICAC el que lo desarrolle.

Tras la aprobación del RD 1337/2005 Reglamento de fundaciones, no se establece la forma de elaboración y presentación del mismo, pero en su artículo 26 se incluye que el plan de actuación contendrá información significativa de cada una de las actividades propias y mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas, y de los ingresos y otros recursos previstos obtener. Además deberán incluirse indicadores que permitan comprobar el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos.

El Protectorado, una vez comprobada la adecuación formal, lo depositará en el Registro de fundaciones de competencia estatal.

Al cierre del ejercicio, formando parte de la memoria contable, deberá incluirse el grado de cumplimiento del plan de actuación para el ejercicio cerrado, indicando los recursos empleados, su procedencia, y el número de beneficiarios en las actuaciones realizadas.

B) *Las normas de elaboración del plan de actuación*

Finalmente, el PGC ESFL 2011 incluye en su artículo 2. Aprobación del plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, las normas de elaboración y presentación del mismo.

Dado además la obligación de informar de las actividades realizadas por la entidad por parte de la legislación fundacional, se han desarrollado unas normas para la elaboración del plan de actuación que además sirvan para rendir la información exigida sobre las actividades. Ello ha supuesto una ventaja indudable, el reunificar la información de actividades, pero si debemos reseñar también que fruto de dicha fusión, ahora el plan de actuación exige una mayor información de la que está establecida en la legislación, así como algún problema de elaboración al que haremos referencia.

Atendiendo a los requerimientos legales, el contenido dado al mismo en el Anexo 2 del PGC ESFL 2011 es el siguiente:

1. **ACTIVIDAD**

Deberá realizarse por cada actividad que realice la fundación⁵¹.

A) Identificación.

Denominación de la actividad	
Tipo de actividad (propia o mercantil)	
Identificación de la actividad por sectores	
Lugar de desarrollo de la actividad	

Se deberá además incluir una descripción detallada de la actividad prevista.

⁵¹ No se define el concepto de «actividad» por lo que será la entidad la que deberá definir las mismas, siendo aconsejable hacerlo de una forma genérica intentando agrupar los proyectos que la entidad realice.

B) Recursos humanos empleados en la actividad.

Tipo	Número	N.º horas/año
	Previsto	Previsto
Personal asalariado		
Personal con contrato de servicios		
Personal voluntario		

Con esta información se pretende conocer qué número de trabajadores y personas voluntarias y con qué dedicación están vinculados a cada actividad.

C) Beneficiarios o usuarios de la actividad.

Tipo	Número
	Previsto
Personas físicas	
Personas jurídicas	

Sin duda se trata de una información relevante el conocer cuáles son los beneficiarios de cada actividad, que deberán ser cuantificados en la medida de lo posible. La dificultad sin duda estriba en determinar el concepto «beneficiario» de la actividad que en muchas ocasiones puede no ser claro, así como la cuantificación prevista.

D) Objetivos e indicadores de la realización de la actividad.

Objetivo	Indicador	Cuantificación

En relación a la creación de indicadores tampoco existen pautas concretas, debiendo por tanto la entidad establecer los objetivos e intentar crear indicadores de distinta índole que pudiera medir el cumplimiento de los mismos. Sin duda entendemos que ésto es muy importante dado que las actividades realizadas por una entidad sin fines de lucro, y en concreto por una fundación, deben perseguir unos objetivos, y para poder informar del grado de cumplimiento de los mismos debemos buscar indicadores, cuantitativos o cualitativos, que puedan medirlo.

En este sentido es de destacar el Documento n.º 3 «Indicadores para entidades sin fines de lucro» elaborado por la Comisión de Estudio de entidades sin fines lucrativos de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (Julio 2012), en donde se establecen indicadores que pudieran ser de utilidad para este cometido.

2. PREVISIÓN DE RECURSOS ECONOMICOS A EMPLEAR POR LA ENTIDAD

Por cada actividad se deberá informar:

Gastos/Inversiones	Importe previsto
Gastos por ayudas y otros	
a) Ayudas monetarias	
b) Ayudas no monetarias	
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno	
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	
Aprovisionamientos	
Gastos de personal	
Otros gastos de explotación	
Amortización del Inmovilizado	
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado	
Gastos financieros	
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros	
Diferencias de cambio	
Deterioro y resultado por enajenaciones instrumentos financieros	
Impuestos sobre beneficios	
Subtotal gastos	
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)	
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico	
Cancelación deuda no comercial	
Subtotal recursos	
TOTAL	

Para expresar los recursos empleados en realización de cada actividad, se emplearán los registros contables de la entidad, realizando un reparto de los gastos registrados en el excedente del ejercicio⁵² entre las actividades definidas por la entidad, dejando una última columna para los que no serían imputables a ninguna actividad concreta.

Sin embargo también deben incluirse otros recursos empleados como la adquisición de determinados bienes de inmovilizado que se supone se emplearán en esa actividad (activos no corrientes, tales como materiales, intangibles o Patrimonio Histórico), o incluso la cancelación de la deuda. El problema que se plantea en este sentido es que si dichas inversiones son amortizables, estamos duplicando los recursos empleados, dado que la amortización es un gasto y por tanto está incluido en el apartado correspondiente dentro de los mismos, y si incluimos también la inversión, finalmente aparecerán por duplicado. Entendemos que cuando esto ocurra, sería más apropiado incluir la amortización dado que expresará más adecuadamente lo empleado en la actividad en ese período concreto y no el total de la inversión.

3. PREVISIÓN DE RECURSOS ECONÓMICOS A OBTENER POR LA ENTIDAD

3.1) Previsión de ingresos a obtener por la entidad

INGRESOS	Importe total
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio	
Ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias	
Ingresos ordinarios de las actividades mercantiles	
Subvenciones del sector público	
Aportaciones privadas	
Otros tipos de ingresos	
TOTAL INGRESOS PREVISTOS	

En el caso de los ingresos previstos no es necesario mostrar los generados por cada actividad realizada, salvo que se hubiera catalogado a ésta de carácter mercantil. Sin embargo, la relación que aparece en el modelo sigue lo establecido en la regulación legal, por lo que no responde a una relación concreta de la Cuenta de Resultados.

⁵² Apartado a/ de la Cuenta de Resultados.

3.2) Previsión de otros recursos económicos a obtener por la entidad

OTROS RECURSOS	Importe total
Deudas contraídas	
Otras obligaciones financieras asumidas	
TOTAL OTROS RECURSOS PREVISTOS	

Por último habrá que tener en cuenta que debe incluirse en la memoria contable la «liquidación» del plan de actuación preventivo que aprobó la entidad antes del inicio del período contable, por lo que deberá incluir la misma información desarrollada anteriormente incorporado en cada tabla dos columnas, una con lo previsto y otra con lo realizado. Además se detallarán las desviaciones más significativas que se hayan producido indicando las causas que las han ocasionado.

3. Información sobre el destino de rentas e ingresos

A) *El destino de rentas e ingresos: una obligación legal*

Con la aprobación en el año 2002 de la hoy en día vigente Ley de fundaciones de competencia estatal, uno de los objetivos fue aminorar y facilitar la gestión en estas entidades, y uno de los aspectos que más preocupaba reformar era cómo articular el destino obligatorio de rentas e ingresos. Finalmente el artículo 27 de la Ley 50/2002 de fundaciones indica que:

- Debe destinarse al menos el 70% de los resultados de las explotaciones económicas y de los ingresos obtenidos por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de los citados resultados o ingresos, al logro de los fines fundacionales.
- La parte «no destinada» si la hubiera: se llevará a reservas o a incrementar la dotación fundacional, por decisión del Patronato.
- Gastos realizados: parte proporcional de personal, servicios exteriores, financieros, otros gastos de gestión y tributos, excluyendo los gastos realizados para fines estatutarios.
- Plazo: ejercicio de obtención de las rentas e ingresos y los cuatro siguientes.

Sin embargo aún existen conceptos complejos de determinar y un aspecto importante no había sido todavía resuelto; que se entiende por «destino efectivo» y en consecuencia como la entidad demostraba si ha cumplido o no con esta obligación.

Con la aprobación del RD 1337/2005, de 11 de noviembre, Reglamento de fundaciones de competencia estatal (RD 1337/2005 Reglamento de fundaciones) se aclaran muchas dudas; se trata de un punto de inflexión ya que a partir de ese momento la contabilidad se convierte en la clave para el cálculo de las cuantías a destinar y de la demostración del cumplimiento. En dicho reglamento, su artículo 32 establece:

- Debe destinarse al menos el 70% resultado contable corregido con determinados ajustes.
- Los ingresos y gastos se tomarán de los registros contables en aplicación de las Normas de adaptación del PGC a las ESFL, lo que supone la aplicación del principio del devengo.
- Establece una relación de ingresos no computables y gastos no deducibles.
- Establece qué se entiende por la efectividad del destino de rentas e ingresos.

Sin embargo, sigue incluyendo alguna incoherencia, como que las aportaciones a la dotación fundacional no se incluyen; ya que no se trata en ningún caso de un ingreso contable no haría falta ni siquiera aclarar que no entraría en el cálculo al partir del excedente de la Cuenta de Resultados.

Finalmente será en la memoria contable donde deberá incluirse una información detallada de:

- 1) El cumplimiento de este precepto legal, indicando los gastos e inversiones consideradas como destino efectivo.
- 2) La base de cálculo sobre la que se ha aplicado el porcentaje de destino.
- 3) Información acerca de los denominados «gastos de administración».
- 4) Saldos pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

B) *Información en la Memoria*

En función de lo establecido en el PCESFL 2013 y PCPMESFL 2013, la información que debe incorporarse en la memoria para aquellas entidades que elaboren los cuadros de destino de rentas serían:

a) Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos:

A través del siguiente cuadro, que figurará en un apartado de la memoria contable, se informará de la cuantía que debe destinar la fundación a fines, de los recursos destinados, y de si se cumple o no el destino obligatorio:

La utilidad del cuadro es que, a través del mismo, se logra ordenar la información, lo que ayudará a su lectura, pero en ningún caso nos facilita el cálculo no dándonos respuestas a algunos aspectos subjetivos existentes⁵³.

Se trata de un cuadro de doble entrada, en donde se muestra información tanto de la cuantía que la entidad debe destinar como de lo realmente destinado y en consecuencia del cumplimiento o no de esta obligación.

Dado que la legislación establece para el cumplimiento el ejercicio económico de obtención de las rentas e ingresos y los cuatro siguientes, el cuadro tiene información histórica de los ejercicios precedentes.

De esta forma en las columnas se irá recogiendo la siguiente información:

- *Primera columna:* el ejercicio contable, siendo N el año en curso y lógicamente se mostrará información de los cuatro anteriores.

- *Segunda columna:* el resultado del ejercicio, que tal y como se establece en la legislación es el punto de partida, aunque recordemos que tras la aprobación del PCESFL 2013, dicho resultado correspondería al excedente del ejercicio.

- *Tercera y cuarta columna:* los ajustes⁵⁴ a realizar al resultado contable para determinar la base.

- *Quinta columna:* la base de cálculo del destino de rentas e ingresos, que matemáticamente será la suma/resta de la segunda, tercera y cuarta columnas.

- *Sexta columna:* el importe que debe destinarse a fines, calculado por la aplicación del porcentaje aprobado por el Patronato a la base de cálculo de la columna anterior.

- *Séptima columna:* los recursos realmente destinados a fines, que se habrán calculado en la tabla que vamos a analizar en el apartado siguiente. También se calculará el porcentaje efectivamente destinado, mediante el cociente entre la cuantía destinada realmente y la base de cálculo que muestra la quinta columna.

⁵³ Dentro del grupo de trabajo constituido por el ICAC para la elaboración del PCESFL 2013, se elaboraron algunas alternativas para facilitar el cálculo de la base a la que aplicar el porcentaje, así como el importe destinado. Sin embargo, y dado que finalmente la norma contable sería de rango inferior a la legislación fundacional y en consecuencia no podría contradecir o interpretar la misma, dichas propuestas no prosperaron, por lo que para poder avanzar en este sentido habrá que modificar la legislación sustantiva a este respecto.

⁵⁴ Ajustes negativos por los ingresos no computables y positivos por los gastos no deducibles.

• *Octava columna*: se mostrará el cumplimiento o no cada año, por lo que dicha columna a su vez se dividirá en otras seis subcolumnas que mostrarán el año de presentación de las cuentas y los cuatro anteriores, así como una última para ver en su caso, la cuantía pendiente.

b) Recursos aplicados en el ejercicio:

En el siguiente cuadro se informará de los recursos aplicados a fines durante el ejercicio, diferenciando gastos de inversiones.

CUADRO 2.—*Información obligatoria en la memoria sobre los recursos destinados a fines*

	Importe		
1. Gastos en cumplimiento de fines			
	Fondos propios	Subvenciones, donaciones y legados	Deuda
2. Inversiones en cumplimiento de fines (2.1 + 2.2)			
2.1. Realizadas en el ejercicio			
2.2. Procedentes de ejercicios anteriores			
a) Deudas canceladas en el ejercicio incurridas en ejercicios anteriores			
b) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de capital procedentes de ejercicios anteriores			
TOTAL (1 + 2)			

En el primer apartado (1) se informará de los gastos en cumplimiento de fines del período del que se esté informando, cuyo importe deberá coincidir con los ajustes negativos recogidos en el cuadro anterior (Cuadro 1) del ejer-

cicio N, dado que los gastos considerados como «no deducibles» por los que se efectuaron dichos ajustes son aquéllos realizados en cumplimiento de fines.

En el segundo apartado (2) se recogerán las inversiones en cumplimiento de fines, diferenciando las realizadas en el ejercicio presente (2.1) de las procedentes de ejercicios anteriores (2.2).

En las del ejercicio presente habrá que diferenciar si han sido financiadas con subvenciones, deuda o fondos propios, de forma que en caso de ser financiadas con pasivo la cuantía a reflejar será por la parte amortizada del mismo, mientras que si ha sido mediante subvenciones o se trata de inversiones donadas, la cuantía a reflejar será por el ingreso imputado al excedente de ese ejercicio. Por último si no ha sido financiada la inversión con pasivo ni con subvenciones o donaciones, se entenderá financiada con fondos propios, por lo que figurará por el importe total de la misma.

Dado esta casuística las inversiones realizadas en un período pueden ser recursos destinados en varios años. Si por ejemplo la entidad adquiere un ordenador por importe de 1.000 euros en el año 20X0, pagando el 50% a contado y financiando el resto que deberá pagar en los años 20X1 y 20X2, finalmente el ordenador será «recursos destinados a fines» en tres períodos distintos en función de la amortización del pasivo.

4. Información sobre los gastos de administración

Sin duda se trata de otro concepto de difícil encaje contable, sobre todo en lo que se refiere a «gastos directamente ocasionados por la administración de bienes y derechos» ya que la contabilidad externa y la información que nos suministra la Cuenta de Resultados son totalmente insuficientes ya que nos muestra los resultados por naturaleza y no por función. Habría en todo caso que recurrir a la contabilidad interna o analítica de la entidad y a un criterio funcional de reparto de gastos. En referencia a los gastos para resarcir a los patronos, la información está recogida en la cuenta (654) «Reembolso de gastos al órgano de gobierno».

Sin embargo en cuanto a la limitación legal de dichos gastos, sí está referido a las siguientes magnitudes contables:

- *Fondos propios*: Balance. Patrimonio neto y Pasivo. Apartado A.1/ Fondos propios (Dentro del apartado A/Patrimonio Neto).

- *Base de cálculo*: Memoria contable.

Sobre los gastos de administración también habrá que suministrar información en la memoria. En concreto habrá que incorporar dos cuadros:

a) *Detalle de los gastos de administración.*

En el siguiente cuadro la fundación deberá determinar en qué cuentas en concreto se encuentran los gastos de administración, estableciendo en las dos primeras columnas la cuenta, en la tercera el detalle del gastos y por tanto criterio para su consideración como gastos de administración, mientras que en la cuarta columna el porcentaje o criterio para su inclusión como tal.

Por último la quinta columna mostrará el importe considerado como gasto de administración de cada cuenta incluida.

CUADRO 3.—*Información obligatoria en la Memoria sobre los gastos de administración*

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				
N.º DE CUENTA	PARTIDA DE LA CUENTA DE RESULTADOS	DETALLE DEL GASTO	CRITERIO DE IMPUTACIÓN A LA FUNCIÓN DE ADMINISTRACIÓN DEL PATRIMONIO	IMPORTE

b) *Límites de los gastos de administración: cumplimiento.*

Por último y dado el límite legal de los gastos de administración, en el siguiente cuadro se intenta mostrar si se supera o no dicho límite.

CUADRO 4.—*Información obligatoria en la Memoria sobre el cumplimiento de los límites referentes a los gastos de administración*

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
Ejercicio	Límites alternativos (art. 33 Reglamento RD 1337/2005)		Gastos directamente ocasionados por la administración del patrimonio	Gastos resarcibles a los patronos	TOTAL GASTOS ADMON. DEVENGADOS EN EL EJERCICIO	Supera (+) No supera (-) el límite máximo (el mayor de 1 y 2) - 5
	5% de los fondos propios	20% de la base de cálculo del art. 27 Ley 50/2002 y art. 32.1 Reglamento RD 1337/2005				
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5) = (3) + (4)	
N						

De esta forma en la primera columna se hará referencia al ejercicio de referencia, mientras que la segunda y tercera columna reflejará los límites establecidos en la legislación.

En la cuarta y quinta columna se incluirán los gastos de administración que tiene la fundación separando los gastos resarcibles a los patronos de aquellos otros directamente ocasionados por la administración del patrimonio, dejando la sexta columna para que muestren los gastos totales de administración por suma de las dos anteriores.

Por último en la columna séptima se mostrará el cumplimiento o no de los límites que figuran en la legislación comparando el total de gastos de administración (columna sexta) con el límite máximo (importe mayor entre las columnas segunda y tercera).

IX. Algunas reflexiones

Con la aprobación de la nueva normativa se ha realizado un importante avance en materia contable para un sector que hasta el momento no tenido un desarrollo adecuado.

Desde la reforma contable del año 2007, la situación que, las entidades sin fines lucrativos en general y las fundaciones en particular, venían sopor-tando era insostenible por lo que se hacía necesaria la aprobación de una normativa contable que viniera a desarrollar los principales aspectos contables de estas entidades.

Dado que el legislador al elaborar la legislación sustantiva de fundaciones y asociaciones no tuvo en cuenta las particularidades de las mismas a la hora de exigir la formulación de los estados contables, dejándose guiar por el modelo de las entidades mercantiles, era el momento para que, en la medida de lo posible, a través de las nuevas normas las entidades sin fines lucrativos reivindicaran un cambio en la información contable que deben reportar, en aras de una mayor transparencia; porque sin duda las entidades no lucrativas son las primeras interesadas en dar información sobre sus actividades, patrimonio, resultados, etc., pero de forma razonable y ordenada.

Algunos cambios importantes de la nueva normativa, como la existencia de criterios simplificados para entidades de menor tamaño, regulación de operaciones propias, el nuevo formato de la Cuenta de Resultados, información de las actividades realizadas, etc. es el primer paso para marcar diferencias con la información que suministran las sociedad mercantiles. Sin duda habrá que seguir avanzando en este sentido, y en un futuro habrá que replantearse

qué estados contables realmente deberían formular, qué información referente a sus actividades en cumplimiento de fines deben suministrar, cómo registrar la actividad económica que realizan, etc. pero sin duda con las normas recientemente aprobadas se ha abierto una línea clara donde se pone de manifiesto la necesidad de diferenciar el modelo contable de estas entidades respecto al tradicional modelo mercantil.

Las ventajas de tener a partir de ahora una norma común a aplicar son muchas y aunque también serán muchos los problemas que supondrán el cambio, así como las deficiencias que seguro se irán poniendo de manifiesto a medida que las normas se vayan aplicando, no nos cabe duda que merece la pena y que sin duda esta normalización va a suponer un importante avance para la mejora en la gestión de estas entidades y una transparencia necesaria por la injusta imagen que en algunas ocasiones se tiene del sector cuando salen a luz escándalos de determinadas organizaciones que inmerecidamente tienen el apellido de «no lucrativas» o de las personas que las gestionan, y que pese a ser casos muy aislados, perjudican mucho la imagen del mismo.

Por último indicar la importancia de tener una normativa contable que aglutine la normativa general así como la específica, por lo que entendemos era necesaria la publicación por parte del organismo regulador correspondiente, en este caso el Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC) de textos refundidos convenientemente armonizados que facilitaran la aplicación práctica. Con el plan contable de entidades sin fines lucrativos y el plan contable para pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos, entendemos que estos objetivos han quedado cubiertos.

Bibliografía

- BOAL VELASCO, N. y RUA ALONSO DE CORRALES, E., «Aplicación práctica de las normas de adaptación del PGC a las ESFL (I)», *Partida Doble*, abril 2012.
- «Aplicación práctica de las normas de adaptación del PGC a las ESFL (II)», *Partida Doble*, mayo 2012.
- FLORES JIMENO, M. R. y otros, «Problemática contable del patrimonio histórico en entidades sin ánimo de lucro», *Técnica Contable*, enero 2001.
- GUTIERREZ VIGUERA, M., *Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos y sus implicaciones fiscales*. Wolters Kluwer, 2012.
- RUA ALONSO DE CORRALES, E., *Contabilidad de Fundaciones. Manual Práctico*, Ediciones CINCA, 2006.
- «La reforma contable en España. La aprobación de la adaptación del Plan General Contable para entidades sin fines lucrativos», *Revista Española del Tercer Sector*, núm. 19, septiembre-diciembre 2011.

- *Las entidades sin fines lucrativos ante la reforma contable: la nueva adaptación sectorial al plan general de contabilidad*, AECA 95, Madrid, septiembre 2011.
 - *Las principales novedades en las normas de registro y valoración del nuevo PGC para entidades sin fines lucrativos*, Cuadernos de la Asociación Española de Fundaciones, Madrid, diciembre 2011.
- SÁNCHEZ ARROYO, G., *La contabilidad en las entidades sin finalidad lucrativa*, ICAC, Madrid, 1990.