



universidad  
de león  
Facultad de Ciencias  
Económicas y Empresariales

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Universidad de León

Grado en Administración y Dirección de Empresas

Curso 2012 / 2013

**CONTABILIDAD DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS**  
**ACCOUNTING FOR NON-PROFIT ENTITIES**

Realizado por la alumna **Dña. Clara Farto Marcos**

Tutelado por la profesora **Dña. Belén Morala Gómez**

León, julio 2013

## INDICE DE CONTENIDOS

1. RESUMEN (ESPAÑOL) .....	1
2. RESUMEN (INGLÉS) .....	1
3. INTRODUCCIÓN:.....	2
4. OBJETIVOS:.....	4
5. METODOLOGÍA: .....	4
6. DELIMITACIÓN DEL SECTOR NO LUCRATIVO Y RAZONES QUE JUSTIFICAN EL SURGIMIENTO DE ÉSTE: .....	5
6.1 ¿POR QUÉ SURGE ESTE TERCER SECTOR, O SECTOR PRIVADO NO LUCRATIVO? .....	6
7. CONCEPTO DE ENTIDAD SIN FINES LUCRATIVOS (ESFL), PRINCIPALES DIFERENCIAS CON LAS ENTIDADES LUCRATIVAS Y CLASIFICACIÓN:.....	7
7.1 CONCEPTO:.....	7
7.2 PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE UNA ESFL Y UNA ENTIDAD LUCRATIVA:.....	8
7.3 CLASIFICACIÓN:.....	9
8. RAZONES QUE HACEN QUE LAS ESFL REQUIERAN UN TRATAMIENTO CONTABLE DIFERENCIADO: .....	10
9. ANTECEDENTES NORMATIVOS: .....	12
10. PUNTO DE PARTIDA Y LIMITACIONES DE LA ADAPTACIÓN: .....	17
11. AMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PGC PARA LAS ESFL: .....	18
12. 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: .....	21
13. MARCO CONCEPTUAL:.....	22
14. NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN:.....	28
14.1 INMOVILIZADO MATERIAL:.....	29
14.1.1 Deterioros de valor: .....	31
14.1.2 Permutas: .....	32
14.1.3 Bajas de inmovilizado: .....	34
14.1.4 Costes de renovación, ampliación y mejora: .....	34
14.1.5 Solares sin edificar, amortización de costes de rehabilitación de terrenos:..	35
14.1.6 Aportaciones de inmovilizado a la dotación fundacional o fondo social: ...	36
14.1.7 Inmovilizado cedido por la entidad sin contraprestación: .....	36

14.2	NORMAS PARTICULARES SOBRE INMOVILIZADO INTANGIBLE: .....	38
14.2.1	Gastos de Investigación: .....	38
14.2.2	Gastos de Desarrollo: .....	39
14.3	BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO: .....	39
14.4	CRÉDITOS Y DÉBITOS: .....	42
14.4.1	Los débitos en las ESFL: .....	42
14.4.2	Los créditos en las ESFL: .....	44
14.5	EXISTENCIAS: .....	45
14.6	IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS: .....	46
14.7	GASTOS EN INGRESOS PROPIOS DE ENTIDADES NO LUCRATIVAS: .....	47
14.7.1	Los ingresos en las ESFL: .....	47
14.7.2	Los gastos en las ESFL: .....	50
14.8	SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS: .....	51
14.8.1	Reconocimiento: .....	53
14.8.2	Criterios para entender cumplidas las condiciones de una subvención, donación o legado para considerarse no reintegrable, según Adaptación al PGC ESFL 2011: .....	53
14.8.3	Valoración: .....	55
14.8.4	Criterios de imputación a resultados/ al excedente del ejercicio: .....	55
14.9	FUSIONES ENTRE ENTIDADES NO LUCRATIVAS: .....	59
15.	NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES: .....	59
15.1	DOCUMENTOS QUE INTEGRAN LAS CUENTAS ANUALES: .....	61
15.2	FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES: .....	62
15.3	ESTRUCTURA DE LAS CUENTAS ANUALES: .....	63
15.4	NORMAS COMUNES AL BALANCE Y A LA CUENTA DE RESULTADOS: .....	64
15.4.1	Balance: .....	64
15.4.2	Cuenta de Resultados: .....	78
15.5	MEMORIA: .....	88
15.6	CIFRA ANUAL DE NEGOCIOS: .....	90
16.	SUPUESTO PRÁCTICO: .....	91
17.	CONCLUSIONES: .....	104
18.	BIBLIOGRAFÍA .....	106

## INDICE DE TABLAS

Tabla 1: Principales diferencias entre una Entidad Lucrativa y una Entidad No Lucrativa.....	9
Tabla 2: Clasificación de las Entidades No Lucrativas.....	10
Tabla 3: Evolución de la Normativa Contable.....	16
Tabla 4: Canales que configuran el espectro financiero de una ESFL.....	49
Tabla 5: Normas de elaboración de las Cuentas Anuales.....	60
Tabla 6: Cuentas Anuales.....	62
Tabla 7: Requisitos para la elaboración de las Cuentas Anuales.....	63
Tabla 8: Cambios en el Activo no corriente.....	66
Tabla 9: Cambios en el Activo corriente.....	68
Tabla 10: Modificaciones en el Activo del Balance de las ESFL.....	70
Tabla 11: Cambios en el Patrimonio Neto.....	71
Tabla 12: Los Fondos Propios en las ESFL.....	72
Tabla 13: Cambios en el Pasivo no corriente.....	75
Tabla 14: Cambios en el Pasivo corriente.....	77
Tabla 15: Información que ha de contener la Cuenta de Resultados en las ESFL.....	81
Tabla 16: Comparación de la estructura de la Cuenta de Resultados en una EL y una ESFL.....	83

## **1. RESUMEN (ESPAÑOL)**

El rasgo más importante que define a las entidades no lucrativas o entidades del tercer sector es que su finalidad no es obtener beneficio. Por este motivo la cuenta de Pérdidas y Ganancias no es un indicador adecuado para medir su eficacia, que es como se mide en las entidades lucrativas, ya que el objetivo de los estados financieros en estas entidades es recoger las variaciones que a lo largo del año o de la vida de la entidad va teniendo el patrimonio, lo que es garantía de su estabilidad. Del mismo modo, esa variación en el patrimonio neto ha de considerarse como un excedente que ayudara a la consecución de los fines de la entidad o la limitará.

Además en las entidades no lucrativas se llevan a cabo operaciones o hechos económicos que no se dan con tanta frecuencia o ni siquiera se dan en las entidades lucrativas, es el caso del tratamiento de los bienes de Patrimonio Histórico, subvenciones, operaciones con activos que no generan flujos de efectivo, etc.

Por estos motivos y por el creciente peso que están teniendo en la sociedad, después de años de tener una regulación contable poco especializada y poco adaptada a sus características se ha logrado que al fin tengan un marco contable propio adaptado a sus necesidades con la aprobación del Real Decreto 1491/2011 de 24 de Octubre, que es una Adaptación del Plan General de Contabilidad de 2007 a las Entidades Sin Fines Lucrativos.

## **2. RESUMEN (INGLÉS)**

The most important feature which defines the non-profit organizations or organizations of the third sector is that their aim is not to make a profit. For this reason, the Profit and Loss account is not the appropriate indicator to measure their effectiveness, as it is in the profit-making organizations.

In the non-profit organizations, the aim of the financial statements is to gather the variation in the net worth throughout the year or life of the organization, which is the guarantee of its stability. In the same way, this variation in the net worth has to be considered as a surplus which will either help to achieve the goals of the organization or limit it.

In addition to this, some economic transactions or facts are carried out in the non-profit organizations which are not so common or do not exist in the profit-making

organizations. For example, the treatment of the properties of Historic Heritage, subventions, transactions with assets which do not generate cash flow, etc.

Because of this and the increasing weight they are having in society, after years of having a not very specialised accounting regulation and not very adapted to its characteristics, it has been achieved that, in the end, they have their own accounting framework adapted to their needs with the approval of the Royal Decree 1491/2011 of 24 October, which is an adaptation of the General Accounting Plan of 2007 to the non-profit organizations.

### **3. INTRODUCCIÓN:**

En los últimos años, hemos presenciado una creciente expansión de las denominadas “Entidades sin fines lucrativos”, tanto en número como en el volumen de recursos gestionados. Palabras tales como, Organizaciones No Gubernamentales, Fundaciones, Asociaciones Culturales..., han irrumpido con fuerza en el panorama social español en los últimos años.

Estas entidades, que engloban desde el ámbito puramente benéfico y asistencial hasta el cultural y artístico, están teniendo cada día más presencia en la vida social. Lo hacen bajo distintas denominaciones y centran sus actuaciones en áreas que hasta hace poco tiempo, estaban reservadas a los poderes públicos y que éstos, o bien no atendían, o bien no lo hacían de la manera más adecuada. En efecto, la falta de recursos ha impedido a los poderes públicos emprender tareas en aquellos ámbitos en que se precisa, otras veces, ha sido la ineficacia en la gestión lo que ha impedido obtener los resultados esperados. De ahí, el surgimiento de iniciativas privadas dispuestas a asumir dichas responsabilidades.

Este incremento de la presencia de la sociedad civil en ámbitos propios de la Administración Pública, ha sido común en todos los países desarrollados. Se puede decir que las entidades no lucrativas son, en el sistema capitalista, una consecuencia del progreso económico y el avance tecnológico, ya que es preciso haber alcanzado un grado importante de desarrollo en la economía de un país para que paralelamente exista interés y preocupación por ayudar a colectivos desfavorecidos. Es difícil pensar que personas que no tengan cubiertas sus necesidades básicas puedan emprender acciones solidarias y de ayuda a otros colectivos.

En España, aunque con cierto retraso respecto a otros países desarrollados, este fenómeno se está viendo favorecido por la aprobación de leyes que regulan estas entidades. Aunque todavía queda mucho camino por recorrer, como vamos a ver en este proyecto, por fin estas entidades han conseguido que se les dote de una regulación propia y específica, adecuada a sus requerimientos en el ámbito contable atendiendo a sus especiales características.

El estudio de la contabilidad de estas entidades ha sido durante años escaso, no existiendo una normativa que unificase sus prácticas contables, muy dispersas y anticuadas. Los pocos trabajos sobre éstas entidades se centraban principalmente en aspectos jurídicos y en menor medida fiscales. En muchos casos, la falta de estudios contables se debía a la poca información o a la fragmentación de ésta, por la inexistencia de un registro central como ocurre en el caso de las empresas privadas.

Por otra parte, estas entidades daban mucha importancia a las tareas administrativas, entendiéndose que los recursos que obtenían se destinaban automáticamente a cumplir con los objetivos marcados. En este contexto, la contabilidad de este tipo de entidades se limitaba en muchos casos al registro de los cobros y pagos que generaban las operaciones.

Actualmente, es el propio sector formado por las entidades sin fines lucrativos, el primer interesado en elaborar una información contable que ofrezca la mayor transparencia posible para que la sociedad conozca la dimensión real de sus actividades y proyectos, a la vez que contribuya a la mejora de su gestión interna.

La elección de este tema se basa en la gran importancia que como hemos dicho están adquiriendo este tipo de entidades en la actualidad. Estudios empíricos señalan que la contribución de estas entidades al PIB mundial puede estar entre el 12 y el 20%, lo que deja claro que no se sabe exactamente el peso de estas dentro de la economía, pero sí que tienen gran importancia en ella. Es más, la supervivencia de muchos países depende de las ESFL (Entidades Sin Fines Lucrativos), lo cual es el ejemplo más llamativo de lo que hacen.

Por otra parte, la creciente expansión de estas entidades, tanto en número como en el volumen de recursos que gestionan, hace que sean un tema de actualidad. También lo es su regulación contable, debido a la reciente aprobación de unas normas contables orientadas exclusivamente a las entidades del tercer sector que se adaptan a las

peculiaridades de éstas, y que se venían demandando desde hace tiempo, ya que era evidente que eran necesarias.

#### **4. OBJETIVOS:**

El objetivo de este proyecto es demostrar que la normativa contable y la contabilidad en general no puede aplicarse indiscriminadamente a todas las entidades que participan en la actividad económica en general.

Para lograr este objetivo analizaremos las entidades del tercer sector o entidades no lucrativas, que son las entidades más características de aquellas que han de tener un enfoque especializado adecuado a sus particularidades.

A lo largo de este proyecto plasmaremos cuales son las características de estas entidades y los motivos que hacen que su contabilidad deba de ser diferente a la que se plasma en los planes de contabilidad hasta ahora al uso. Analizaremos las normas contables específicas que han de aplicar, los estados contables que deben elaborar, y las principales diferencias que presenta su contabilidad respecto a la de Entidades con Fines Lucrativos.

Para llevar a cabo este análisis y llegar a las conclusiones finales nos apoyaremos fundamentalmente en el recientemente aprobado 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 además de otras fuentes que se especificarán en la bibliografía.

#### **5. METODOLOGÍA:**

La **revisión bibliográfica** ha sido la herramienta principal que he utilizado para hacer un diagnóstico a cerca de porque no es adecuada una contabilidad uniforme para todos los tipos de entidades que participan en la actividad económica, analizando para ello las características del sector en el que se mueven las ESFL, las rasgos principales que definen este tipo de entidades y que es lo que las hace diferentes del resto de entidades.

A través de un **análisis comparativo** se ha estudiado el marco contable legal en el que se mueven las ESFL y cuáles son las principales diferencias con las normas contables

por las que han de regirse las entidades lucrativas. He hecho una comparación rigurosa entre el Plan General de Contabilidad del 2007 (Real Decreto 1547/2007, de 16 de noviembre) y la Adaptación del Plan General Contable a las Entidades Sin Fines Lucrativos (Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre).

El periodo de estudio es de aproximadamente veinte años, desde el año 1996 donde simplemente existía algún documento emitido por la AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) donde simplemente se hacía referencia a que habría que tener en cuenta las particularidades de las entidades sin fines lucrativos a la hora de llevar una contabilidad adecuada hasta la actualidad. Para ello he realizado un **análisis evolutivo**, estudiando las diferentes normas contables que han ido surgiendo desde entonces, tanto las que tienen rango de ley como los Documentos de Estudio emitidos por la AECA, que no tienen fuerza de ley, pero han sido los principales referentes tanto para la elaboración de la recientemente aprobada Adaptación, como para la anterior en 1998 (Real Decreto 776/1998, de 30 de abril).

La última parte del Proyecto es una parte práctica, la información obtenida para la realización de ésta, ha sido extraída de la **Conferencia** realizada el 5 de octubre - previa a la aprobación de la Adaptación- en las instalaciones de la Fundación ONCE, organizada por la AECA y la AEF (Asociación Española de Fundaciones) : “LA ADAPTACIÓN DEL PGC A LAS ESFL)”.

Esta parte un supuesto práctico de una ESFL durante dos años consecutivos que refleja contablemente las operaciones más usuales de estas entidades, permitiendo ver de una forma más gráfica lo desarrollado teóricamente a lo largo del proyecto.

## **6. DELIMITACIÓN DEL SECTOR NO LUCRATIVO Y RAZONES QUE JUSTIFICAN EL SURGIMIENTO DE ÉSTE:**

Con el fin de definir claramente el ámbito en que nos vamos a mover a lo largo de todo el proyecto y poder diferenciarlo del resto, vamos a establecer una primera clasificación que determina los distintos agentes sociales que existen en la economía de un país y en cual se encuadran las ESFL.

De acuerdo con la clasificación de Cabra Luna (1993) estos serán:

- *Sector Público:* (Iniciativa pública) Está formado por las Administraciones Públicas, los organismos autónomos y las empresas públicas. En él, el control último corresponde a representantes elegidos por la sociedad o en general, a individuos legitimados por el poder político.
- *Sector Privado Mercantil:* (Iniciativa privada) Comprende las entidades que desarrollan actividades con ánimo de lucro y son controladas en última instancia por propietarios privados.
- *Sector Privado no Lucrativo:* (Iniciativa social) También denominado tercer sector, es mucho más complejo y heterogéneo, y sus entidades suelen definirse por su exclusión, es decir, por no pertenencia a ninguno de los otros dos sectores. No obstante, poseen un elemento común claro, la eliminación del lucro en su actividad y la cobertura de necesidades sociales que el propio mercado no cubre o no es capaz de cubrir.

## **6.1 ¿POR QUÉ SURGE ESTE TERCER SECTOR, O SECTOR PRIVADO NO LUCRATIVO?**

Podemos decir que el motivo desencadenante de que existan este tipo de instituciones es que no muy lejos de la riqueza, la opulencia y el acceso al consumo de unas capas de población, conviven la pobreza, la mendicidad y la imposibilidad de acceder a un estándar mínimo de calidad de vida (educación, sanidad, empleo, vivienda, etc.) de otras capas. A esto se añaden los problemas del subdesarrollo de los pueblos del Tercer Mundo, la desigualdad en el acceso a la cultura, al ocio, al desarrollo pleno de las capacidades personales, el agravamiento a gran escala del deterioro medioambiental y las reacciones insolidarias que se producen en la sociedad frente a ciertas situaciones, algunas nuevas y otras no tanto (inmigración, SIDA, envejecimiento, minusvalías,...).

La conciencia de la Humanidad ha permitido construir una ideología universal, conectada con las aspiraciones y necesidades humanas, aunando valores, principios y derechos de las personas.

De la existencia de estos problemas surgió la participación del Estado tratando de cubrir estas necesidades sociales (teoría del estado del bienestar). En este modelo el mercado se responsabilizaba del crecimiento y el Estado, en su papel de corrector de los fallos del sistema económico, trataba de modificar las deficiencias mediante la redistribución de la renta y el aseguramiento de los niveles mínimos de vida;

corrigiendo así las patologías que el mercado originaba. No obstante, el sistema se mostraba incompleto.

Por este motivo, surgen una serie de instituciones que sin pertenecer al sector público persiguen unos objetivos que pretenden incidir en este estado del bienestar. La aparición de las entidades sin fines de lucro se debe tanto a fallos del mercado, como al fallo del Estado en su función de asegurar una provisión de recursos eficiente.

Las entidades sin fines lucrativos, en la sociedad actual tienen un papel muy importante, deben desarrollar un papel de cobertura allí donde las necesidades sociales no están cubiertas -bien sea por el Estado o por el sector privado-, actuando de forma complementaria e independiente de los mismos.

## **7. CONCEPTO DE ENTIDAD SIN FINES LUCRATIVOS (ESFL), PRINCIPALES DIFERENCIAS CON LAS ENTIDADES LUCRATIVAS Y CLASIFICACIÓN:**

### **7.1 CONCEPTO:**

Podemos definir las ESFL como aquellas unidades económicas que producen bienes y sobre todo servicios, ofreciéndolos a terceras personas, sin contraprestación equivalente a precio de mercado, siendo su objetivo el interés general (o público) o el particular no mercantil.

Esta definición está hecha desde el punto de vista económico. El concepto de entidad sin fines lucrativos, como tal nace del derecho de asociación reconocido en el artículo 22 de la Constitución Española de 1978, así como el artículo 35 del Código Civil, dota a estas entidades de la personalidad jurídica necesaria para ser un ente con derechos y obligaciones específicos, y son las siguientes:

- Las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público reconocidas por la ley. Su personalidad empieza desde el instante mismo en que con arreglo a derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas.
- Las asociaciones de interés particular, sean civiles, mercantiles o industriales, a las que la ley concede personalidad jurídica propia, distinta de cada uno de sus asociados

En principio podemos decir que las corporaciones, asociaciones y fundaciones de interés público serán entidades privadas sin ánimo de lucro. En cuanto a las asociaciones civiles que persiguen un interés particular, también pueden ser catalogadas como sin ánimo de lucro si buscan un beneficio no lucrativo para sus asociados.

Por lo tanto y según lo anteriormente referenciado se puede entender como Entidades sin fines lucrativos, a las organizaciones legalmente constituidas de derecho privado, cuya actividad primordial son los servicios con fines sociales a la comunidad, y que no persigan ganancia o utilidad explícita y donde los miembros de la entidad con capacidad de decisión no pueden apropiarse privadamente de los excedentes de la acción colectiva. La ausencia de obtención de beneficio explícito por la realización de actividad alguna que repercuta en la entidad o sus miembros.

## **7.2 PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE UNA ESFL Y UNA ENTIDAD**

### **LUCRATIVA:**

- Las entidades lucrativas (EL) persiguen el lucro, las ESFL no lo persiguen.
- Los objetivos en las EL son tangibles y valorables. En las ESFL son más intangibles y de difícil valoración que en las primeras...
- Los ámbitos de actuación de las EL se deciden en función del mercado y la posibilidad de beneficios, teniendo una amplia libertad de movimientos. Las ESFL actúan por criterios de interés general y, a veces, particular, pero con incidencia en lo social, con amplia libertad de movimientos.
- En las EL los usuarios son libres de optar por un producto o servicio ofertado por una empresa u otra. En las ESFL los usuarios a veces son los mismos asociados, por lo que ellos han elegido la opción, y en otras ocasiones, cuando la entidad no lucrativa es de interés general, los usuarios no son los asociados y casi siempre necesitan del servicio que se ofrece, ya que no pueden acceder al mercado, ni los entes públicos les dan soluciones.
- En las EL existen normas contables más o menos contrastadas que miden el resultado de la actividad desarrollada. En las ESFL la medición y evaluación de su actividad es más difícil.
- La política de precios en las EL se basa en el mercado y en los costes incurridos. En las ESFL a veces se fija un precio, normalmente inferior al coste (como máximo igual), y otras no se tiene contraprestación al servicio, por lo que no hay precio de venta.

<b>PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LAS ENTIDADES LUCRATIVAS Y LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS</b>		
<b>Características</b>	<b>Entidades Lucrativas (EL)</b>	<b>Entidades Sin Fines Lucrativos (ESFL)</b>
<b>Lucro</b>	Sí	No
<b>Objetivos</b>	Tangibles y valorables	Intangibles y de difícil valoración
<b>Ámbito actividad</b>	Mercado	Sin mercado
<b>Posibilidad elección por los usuarios</b>	Sí	Sí y no
<b>Nivel normas contables</b>	Alto	Bajo
<b>Política precios</b>	Mercado y costes	Costes o sin precio

**Tabla 1: Principales diferencias entre una Entidad Lucrativa y una Entidad No Lucrativa**

### **7.3 CLASIFICACIÓN:**

Existen diferentes posibilidades de clasificación de las ESFL, una de ellas es la que enumera la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo en su artículo 2, a cerca de cuáles de los tipos de organizaciones existentes se pueden considerarse como ESFL.

***Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo: Artículo 2: "Entidades sin fines lucrativos":***

Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

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

Otra clasificación es la que se puede establecer atendiendo en primer lugar a separar aquellas que pertenecen al sector público y aquellas que pertenecen al sector privado.

Dentro de las ESFL que pertenecen al sector privado, se pueden diferenciar aquellas que persiguen un interés particular y aquellas cuya finalidad es atender al interés público, la diferencia fundamental entre estas dos es que las de interés particular benefician solamente a sus socios aunque sea con beneficios no lucrativos y las de interés público al conjunto de la sociedad o a algún colectivo concreto.

En el caso de asociaciones de interés general, pueden darse contraprestaciones (totales o parciales) o no obtenerse ninguna contraprestación a cambio del servicio prestado.

Las entidades que no obtienen ningún tipo de contraprestación suelen ser aquellas que persiguen fines sociales o asistenciales principalmente para grupos marginados.

<b>CLASIFICACIÓN DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS</b>			
<b>Entidades Públicas</b>			
<b>Entidades Privadas</b>	Interés particular		
	Interés general	Con contraprestación	Parcial
			Total
	Sin contraprestación		

Tabla 2: Clasificación de las Entidades No Lucrativas

## **8. RAZONES QUE HACEN QUE LAS ESFL REQUIERAN UN TRATAMIENTO CONTABLE DIFERENCIADO:**

Entre las principales características o aspectos específicos que hacen recomendable la elaboración de un marco contable propio cabe destacar:

- El primer motivo y posiblemente el principal, es “su razón de ser o sus objetivos” que son fines de interés general y no la obtención de beneficios: Si

los ingresos superan los gastos, el excedente se utiliza para prestar más servicios, es decir es obligatorio reinvertirlo.

- Dada la ausencia de lucro, el beneficio no es un buen indicador de sus logros, siendo más conveniente conocer su situación financiera que los resultados económicos obtenidos.
- El éxito o fracaso de la entidad se mide por la cantidad de servicios prestados, y estos servicios son por lo general difíciles de cuantificar y valorar, al contrario que en las entidades lucrativas, donde los fines suelen ser más concretos y fácilmente valorables, además estos fines suelen ser intangibles, lo que dificulta aún más su grado de cumplimiento.
- En las ESFL es muy difícil establecer un análisis de la relación “coste-beneficio”, por la subjetividad en las valoraciones de las que hemos hablado antes.
- La misión básica de la mayoría de las ESFL es, de forma genérica, la conversión de sus recursos en recursos de carácter social; la contabilidad deberá facilitar periódicamente información para poder conocer el cumplimiento de tales fines, por lo que en estas entidades la transparencia es muy importante.
- La naturaleza de sus transacciones, en la mayoría de los casos se realiza sin contrapartida, pero hay ocasiones en las que las actividades que se llevan a cabo con el fin de generar recursos que financien las actividades no lucrativas. En este caso, debe existir una adecuada separación a nivel contable entre las distintas actividades realizadas.
- Los aportantes de fondos, no esperan obtener beneficio de sus aportaciones y son distintos a los beneficiarios de los servicios, por lo que los primeros no encuentran una satisfacción directa en el disfrute de los mismos, sino en conocer el alcance, calidad y oportunidad de las actividades de la entidad. Lo cual quiere decir, que las empresas no necesitan de sus clientes para su financiación. Esto se deberá tener en cuenta a la hora de elaborar la información financiera.
- El patrimonio aportado por los donantes deja de pertenecer a estos para ser propiedad de la entidad, y destinarse a logros de fines de interés general. El grado de cumplimiento de tales fines y el mantenimiento de dicho patrimonio deberá ser por tanto objetivo prioritario de la información que ofrezcan los estados contables en estas entidades.

- No existen participaciones de los propietarios que puedan ser vendidas o transferidas. Incluso en caso de liquidación de la organización no se puede repartir el valor residual de sus recursos.
- Se dan numerosas diferencias en la normativa legal y sobretodo en su tratamiento fiscal en comparación con las entidades lucrativas.

Por tanto, hay razones de peso para establecer un marco contable propio para estas entidades, considerando insuficiente hacer pequeñas adaptaciones en el marco contable general a sus características específicas.

## **9. ANTECEDENTES NORMATIVOS:**

El sector no lucrativo en el ámbito de la regulación y la normativa contable, como ya hemos dicho, hasta ahora siempre había sido el gran olvidado. La normativa contable existente hasta la actualidad no era nada concreta, bastante dispersa y poco especializada, aunque sí era patente que hacían falta unas normas contables orientadas exclusivamente a las entidades del tercer sector que se adaptasen a las peculiaridades de éstas.

Fue hace más de 15 años, en 1996, cuando la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), cuya función es emitir informes, estudios y guías profesionales, en una de sus comisiones de estudio, la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad, tras concluir la fase de emisión de unos documentos relativos a las diferentes partidas que formaban parte de los estados financieros, se desvió de las entidades lucrativas y puso sus ojos en las entidades del tercer sector. Es en este momento, cuando se emite un primer documento dedicado a la contabilidad de las entidades del tercer sector, con tal aceptación por parte de las entidades de esta naturaleza (aunque quizá fuese por la ausencia de otros pronunciamientos profesionales) que dio lugar a que de este documento se pasase a crear una comisión de estudio que se dedicase exclusivamente a abordar los distintos temas que atañen a este tipo de entidades no lucrativas.

Este documento ya está descatalogado, pero fue el germen y contiene las directrices básicas de las normas contables que se han aprobado recientemente.

El primer objetivo, en cuanto a la formalización de la normativa contable para estas entidades fue adaptar las normas contables existentes a las especiales características de las ESFL con un *Real Decreto (776/1998, de 30 de abril), por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades*. Simplemente se pusieron unos parches, claramente insuficientes, pese a lo cual, esta normativa ha estado vigente hasta fechas recientes, quizá por falta de otras manifestaciones profesionales.

En 2002, dentro de lo que coloquialmente se conoce como “Libro Blanco de la Reforma de la Contabilidad”, en el que se abordaron los problemas de la contabilidad española para su adaptación a las nuevas corrientes contables mundiales se destinó un capítulo a hablar de lo que significaba y lo que debería de hacerse con las ESFL. En él se contemplaba la necesidad de un tratamiento contable diferenciado, justamente porque la finalidad de estas entidades era “no obtener beneficio”, el ánimo de lucro les era ajeno. Señalaba así, que en este tipo de entidades, el objetivo de los estados financieros debería ser “recoger y explicar las variaciones que a lo largo del tiempo iba teniendo el patrimonio de estas entidades, garantía de su estabilidad”, haciendo hincapié en que en estas entidades es casi más importante analizar los compromisos sociales que la entidad tiene hacia el futuro y como los van a desarrollar que su situación actual, ya que ganar o perder está fuera de sus fines.

Otro documento importante aparecido a lo largo de estos años en que las entidades del tercer sector carecían de una normativa específica fue un documento emitido por AECA en 2003, en el que se reprodujo parte de lo que se había documentado en el 96, en éste, sus ideas centrales son las siguientes:

- La contabilidad no puede aplicarse indiscriminadamente a todos los entes que participan en la actividad económica en general, dado que no son comparables entre sí, han de existir enfoques especializados.
- Las ESFL son las entidades más características de las que deberían tener un tratamiento contable especial, ya que conceptualmente no es lógico que una entidad de este tipo mida su eficacia a través de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, tal y como se hace en las entidades lucrativas. No tiene sentido evaluarlas con algo que está fuera de su horizonte.

El actual PGC aprobado en 2007, en el que tampoco se tienen en cuenta las peculiaridades de estas entidades, en su disposición transitoria quinta, sobre desarrollos normativos en materia contable, establece al respecto:

*1. Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable (...) seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en (...) el presente PGC.*

*En particular, las entidades que realicen actividades no mercantiles que vengan obligadas, por sus disposiciones específicas, a aplicar alguna adaptación del PGC seguirán aplicando sus respectivas normas de adaptación (...) debiendo aplicar los contenidos del PGC de Contabilidad o del PGC de Pymes, en los aspectos que han sido modificados. Se deberán respetar en todo caso las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan en su caso, sus disposiciones específicas.*

Por otra parte, en la disposición final primera se estableció la habilitación para las sucesivas aprobaciones de adaptaciones sectoriales por parte del Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).

Es menester hacer referencia al trabajo desarrollado en los últimos años por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) materializado en los siguientes textos:

- Documento nº 1: Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades sin Fines lucrativos, de Junio de 2008.
- Documento nº 2: Los Estados Contables de las Entidades sin Fines Lucrativos, de 2010.

Las citadas experiencias fueron tomadas por el grupo de trabajo encargado de elaborar esta adaptación como fuente de inspiración, al objeto de alumbrar el documento que ha servido de base para redactar la norma ya citada.

Finalmente, en 2010, debido a la gran demanda, y a la evidente necesidad de una normativa especializada, se constituyó en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por Resolución de 18 de noviembre, un grupo de trabajo para adaptar las normas de 1998 al nuevo marco de información financiera y facilitar,

de esta forma, la implantación en estas entidades de la reforma contable emprendida en España en el año 2007.

Fruto de las reflexiones del citado grupo al fin se ha logrado que estas entidades tengan una regulación contable específica adecuada a sus necesidades y requerimientos, con la reciente aprobación del *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, que deroga definitivamente la anterior adaptación de 1998.*

***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.***

**Disposición derogatoria única. Derogación normativa.**

Queda derogado el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades, así como las normas de igual o inferior rango cuyo contenido se oponga a lo establecido en este Real Decreto.

Las normas de adaptación aprobadas en este Real Decreto no regulan la totalidad de las operaciones contables, sino sólo aquellas consideradas como más habituales para el sector, y en relación a las cuentas anuales recogen sólo parte del contenido de las mismas, debiéndose por tanto aplicar en todo aquello no regulado expresamente por la citada norma, el Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre) así como otras normativas contables que legalmente le sean aplicables.

EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA CONTABLE DE LAS ESFL		
AÑO	MANIFESTACIONES PROFESIONALES	NORMATIVA CONTABLE APLICABLE
1996	Primer Documento dedicado a las ESFL emitido por la AECA, ya descatalogado, pero que fue el germen de la normativa contable vigente hoy día.	PGC de 1990 (No había ningún tipo de regulación contable propia para las ESFL)
1998	Primera Adaptación Sectorial del Plan General Contable de 1990 a las ESFL (Real Decreto 776/1998)	Adaptación del PGC de 1998 a las ESFL + PGC de 1990
2002	Capítulo en el Libro Blanco de la Reforma de la Contabilidad destinado a las ESFL	
2003	Documento de la AECA, que reproducía parte del documento inicial del 1996	
2007	<i>Aprobación del Plan General de Contabilidad de 2007 (Real Decreto 1514/2007)</i>	
2008	Documento nº1 AECA: Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades sin Fines Lucrativos.	Adaptación del PGC de 1998 a las ESFL, siempre y cuando no contradijese al PGC del 2007.
2010	Documento nº2: Los Estados Contables de las Entidades Sin Fines Lucrativos. Constitución de un grupo de trabajo dentro del ICAC para la elaboración de una nueva Adaptación del Plan General Contable existente a las Entidades Sin Fines Lucrativos	
2011	Aprobación de la Adaptación del Plan General de Contabilidad de 2007 a las Entidades Sin Fines Lucrativos (Real Decreto 1491/2011)	Adaptación del PGC de 2007 a las ESFL + PGC del 2007

Tabla 3: Evolución de la Normativa Contable

## **10. PUNTO DE PARTIDA Y LIMITACIONES DE LA ADAPTACIÓN:**

A la hora de establecer una normativa contable diferenciada para este tipo de entidades, se ha intentado plasmar las necesidades contables de las ESFL en un plan general contable específico.

El grupo de trabajo encargado de elaborar la Adaptación contable aprobada recientemente comenzó su trabajo planteándose la cuestión de si era suficiente para dar una amplia información contable acerca de estas entidades usar los mismos estados financieros, modificarlos, o establecer unos nuevos y diferentes a los que presentaban las entidades lucrativas.

La conclusión a la que se llegó, teniendo en cuenta la legislación actual, fue que para mostrar la imagen fiel de estas entidades no era suficiente formular sus cuentas anuales como las del resto de entidades lucrativas, era necesario introducir cambios en los estados financieros para adaptarse a la realidad de estas entidades, además de añadir alguna otra información específica. En este sentido, se pensaba en complementar los estados contables con otra información ajena a la puramente contable que fuera necesaria.

La principal limitación que se encontró el ICAC, es que no deberían existir actividades lucrativas y no lucrativas, sino entidades que realizan estas actividades. El problema estriba en que en las leyes vigentes no contemplan esta perspectiva.

No obstante, hay que ser consciente que las leyes son cambiantes, que existe una realidad y que las leyes han de adaptarse a la misma, por lo que no sería descabellado que en el futuro cambiase el enfoque de las leyes y se distinguiese entre entidades y no entre actividades.

Estas son las premisas de las que partimos ante esta “Adaptación sectorial al Plan General Contable”, que aparece con rango de Real Decreto igual que el PGC, siendo este el primer paso para que se contemplen ambas realidades en planes totalmente diferenciados, pero siempre armonizados.

## **11. AMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE ADAPTACIÓN DEL PGC PARA LAS ESFL:**

Las normas de adaptación que ahora se aprueban, son aplicables con carácter general, a todas las entidades sin fines lucrativos, si bien, como norma general el artículo 3 de esta ley establece su aplicación obligatoria para todas las fundaciones de ámbito estatal así como para las asociaciones declaradas de utilidad pública.

Las fundaciones de ámbito estatal y las asociaciones de utilidad pública están obligadas a aplicar las cinco partes de que constan las normas de la Adaptación aunque, al igual que ocurre con el Plan General de Contabilidad, la cuarta y la quinta parte referidas al cuadro de cuentas y a las definiciones y relaciones contables, respectivamente, solo serán obligatorias en la medida que incluyan criterios de registro y valoración.

*REAL DECRETO 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.*

### **Artículo 3. Ámbito de aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.**

1. Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, serán de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública. En particular, les serán de aplicación a las fundaciones del sector público estatal que integran el sector público fundacional.
2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

Por otra parte, a las asociaciones no declaradas de utilidad pública, su legislación les exige llevar una contabilidad conducente a expresar la imagen fiel del patrimonio y de sus resultados aunque no les obligue a la elaboración de unos estados contables concretos, sin embargo, para la obtención de la citada imagen fiel, lo conveniente sería la elaboración de estados contables, y lógicamente de acuerdo con esta nueva normativa.

En cuanto a su aplicación al resto de entidades del Tercer Sector, no debemos olvidar que la norma se ha elaborado pensando en cualquier entidad sin fin lucrativo, por lo que si dicha entidad elabora estados contables, bien de forma obligatoria en aplicación de su normativa sustantiva o bien de una forma voluntaria, sería deseable la aplicación de la nueva norma contable.

Sin embargo, y como ya se ha apuntado, no debemos olvidar que dichas normas regulan únicamente determinadas operaciones realizadas por las ESFL, aquellas consideradas como más habituales para el sector, así como que recogen parcialmente el contenido de las cuentas anuales, debiéndose por tanto aplicar de forma subsidiaria en todo aquello no regulado expresamente el Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre) y el resto de normas contables que legalmente sean aplicables.

Está previsto también que el PGC ESFL 2011 tenga tres versiones, igual que el Plan General Contable para empresas:

- Regla general para todas
- Pequeñas y medianas empresas
- Microentidades

El nuevo Real Decreto, reproduce en su parte dispositiva gran parte de la regulación contenida en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios específicos de las microempresas.

Así, las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones de utilidad pública que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 6 y 8 de este Real Decreto, podrán optar por aplicar las normas de registro y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General Pymes y los criterios específicos de las microentidades que se regulan en el propio artículo 8.

Podrán aplicar el Plan General de Contabilidad de Pymes todas las entidades sin fines lucrativos que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a. Que el total de las partidas del activo no supere 2.850.000 euros.
- b. Que el volumen anual de ingresos no supere 5.700.000 euros.
- c. Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

Las entidades perderán la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos dos de las circunstancias anteriores.

Podrán aplicar los criterios específicos para microempresas, las entidades que habiendo optado por el Plan General de Contabilidad de PYMES, durante dos ejercicios consecutivos reúnan a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

- a. Que el total de las partidas de activo no supere 150.000 euros.
- b. Que el volumen neto de su volumen anual de ingresos no supere los 150.000 euros.
- c. Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 5.

Perderán la facultad de aplicar los criterios específicos para microempresas las entidades que durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos dos de las circunstancias anteriores.

Si la entidad cumpliera las condiciones para aplicar el PGC PYMES (Real Decreto 1515/2007) y decidiera su aplicación voluntariamente, serían las normas en él contenidas las que se aplicarían conjuntamente al PGC ESFL 2011.

En resumen, en función del tamaño de la entidad, deberá aplicarse:

- PGC 2007 más PGC ESFL 2011.
- PGC PYMES 2007 más PGC ESFL 2011.

## **12. 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:**

Una vez comentada la situación actual de las ESFL, sus características específicas que hacen que este tipo de entidades requiera un tratamiento diferenciado y las limitaciones que se presentaron a la hora de elaborar la nueva normativa, vamos a explicar detalladamente las normas contables que regulan las ESFL, a través del recientemente aprobado Real Decreto, estableciendo además cual es la diferencia con el Plan General de Contabilidad.

Esta norma tiene por objeto el tratamiento de aspectos específicos propios de las entidades sin fines de lucro, contemplando las diferentes actividades que realizan y viene impuesta por las características diferenciales del sujeto contable al que va dirigida.

La adaptación tiene la misma estructura que el Plan General de Contabilidad, y por economía de medios, recoge únicamente las normas específicas de estas entidades, es decir, las que están más estrechamente relacionadas con las actividades realizadas en el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la entrega de los bienes o la prestación del servicio se otorgue de forma gratuita o con contraprestación. El tratamiento contable de los restantes hechos y transacciones no presenta diferencia alguna con el previsto en la norma general.

De acuerdo con lo indicado, esta adaptación se divide en 5 partes, de las que hablaremos detenidamente y explicaremos detalladamente sus principales diferencias con el Plan de las entidades lucrativas:

- Primera Parte: Marco Conceptual de la Contabilidad.
- Segunda Parte: Normas de Registro y valoración.
- Tercera Parte: Cuentas anuales.
- Cuarta Parte: Cuadro de Cuentas.
- Quinta Parte: Definiciones y relaciones contables.

### **13. MARCO CONCEPTUAL:**

*El Marco Conceptual de la Adaptación viene definido para una realidad diferente ya que ha sido adaptado a las finalidades específicas de las ESFL, aunque está íntimamente relacionado con el Marco Conceptual común y general para las entidades lucrativas ya que es su referente próximo.*

Este nuevo marco conceptual, recogerá los documentos que integran las cuentas anuales así como los requisitos, principios y criterios contables de reconocimiento y valoración que deben conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

Siguiendo el modelo del Plan General de Contabilidad, en el Marco Conceptual de la nueva normativa, también se definen los elementos que integran las cuentas anuales y los criterios de reconocimiento y valoración, en función de la naturaleza singular de los activos destinados al cumplimiento de los fines no lucrativos, circunstancia que exige sustituir la referencia a la obtención de beneficios o rendimientos económicos, por la generación de rendimientos aprovechables en su actividad futura, entendiéndose cumplido este requisito en aquellos casos en que el bien o derecho incorpora un potencial de servicio para los usuarios o beneficiario de la entidad, aunque no genere flujos de efectivo.

El Marco Conceptual, tanto en el Plan General Contable como en la recientemente aprobada Adaptación se divide en siete partes. En este apartado simplemente hablaremos de las partes que presentan alguna novedad importante.

1. Cuentas anuales: Imagen fiel.
2. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales.
3. Principios Contables. (No presentan novedades importantes)
4. Elementos de las cuentas anuales
5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales. (No presentan novedades importantes)
6. Criterios de valoración
7. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. (No presentan novedades importantes)

- **Cuentas anuales: Imagen fiel:** La primera modificación, y tal vez la de mayor calado, es la que afecta a los documentos que integran las cuentas anuales, al presentarse en un solo estado, "la cuenta de resultados", las variaciones en el patrimonio neto que las empresas muestran en la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto.

Así, el Marco Conceptual de la adaptación, establece:

“Las cuentas anuales de una entidad no lucrativa comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria. Estos documentos comprenden una unidad.

La memoria, completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. En particular, contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivo y el grado de cumplimiento de las actividades de la entidad, de acuerdo con lo indicado en la tercera parte de esta adaptación”.

Recordamos que en contraposición con esto, el Plan General de Contabilidad recogía como cuentas anuales: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

Antes de determinar cuál debería ser el contenido adecuado de la cuenta de resultados de una entidad sin fines lucrativos, tuvo lugar dentro de la comisión un intenso debate acerca de si este documento debía mostrar los aumentos y disminuciones del patrimonio neto habidos en el ejercicio, como expresión de la variación en los recursos netos no exigibles puestos a disposición de la entidad en ese ejercicio para el cumplimiento de sus fines, frente a la otra opción, que era ceñirse al modelo regulado para las empresas.

La mayoría de los integrantes del grupo, sostenían que la primera alternativa se correspondía mejor con el objetivo de la imagen fiel, que debe lograr la contabilidad de estas entidades en función de su especial naturaleza.

Además cabe resaltar que el criterio elegido también está en línea con el seguido por otros emisores de normas a nivel internacional como por ejemplo el FASB en EEUU, e internamente, con el propuesto por la Comisión de Entidades Sin Fines Lucrativos de la AECA en su documento nº 2: Los Estados Contables de las Entidades Sin Fines lucrativos, de 2010.

Una vez fijado este contenido “amplio” de la cuenta de resultados, los integrantes del grupo de trabajo concluyeron que la inclusión de un estado de cambios en el patrimonio neto carecía ya de relevancia.

Por último, respecto al estado de flujos de efectivo, se consideró que lo más oportuno era ubicarlo en la memoria.

Las cuentas anuales de estas entidades al igual que las de las entidades lucrativas, han de representar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, y de las variaciones en el patrimonio neto, por lo que a pesar de prestar atención a su forma jurídica, ha de primar la representación de la realidad económica por encima de todo. Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en esta Adaptación no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, en la memoria se suministraran las informaciones complementarias precisas para alcanzar este objetivo, y en aquellos casos en los excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, ambas normas contables consideran improcedente dicha aplicación, debiendo exponer esta circunstancia en la memoria.

- **Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales:** Al igual que en las entidades lucrativas, en las ESFL la información a incluir en las cuentas anuales debe ser “relevante y fiable”, siendo relevante cuando es útil para la toma de decisiones económicas y fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral.

Además y coincidiendo también con las entidades lucrativas, la información debe cumplir con las cualidades de comparabilidad y claridad.

- **Elementos de las cuentas anuales:** El segundo cambio reseñable en el marco conceptual es el introducido en la redacción de los elementos que integran las cuentas anuales: activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos.

El mayor cambio, se produce en la nueva definición de “activo” y su criterio de reconocimiento en respuesta a los objetivos de naturaleza social que, con carácter general, persiguen estas entidades, circunstancia que exige sustituir la referencia al logro de beneficios o rendimientos económicos, por la expectativa de obtener rendimientos aprovechables en la actividad futura. La segunda mención, engloba a los primeros y adicionalmente amplía la definición a aquellos que sin generar los citados beneficios sí que incorporan un potencial de servicio para los usuarios de la entidad.

*Definición de activos, según PGC 2007:* “bienes, derechos, y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro”.

*Definición de activos, según Adaptación al PGC ESFL 2011:* “bienes derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad como resultado de sucesos pasados, de los que se espera que la entidad obtenga rendimientos aprovechables en su actividad futura. En particular, cumplirán esta definición aquellos que incorporen un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad”.

En el resto de elementos, más que modificaciones con respecto al PGC 2007, la Adaptación introduce matices:

La definición de pasivo para la ESFL, es muy parecida a la que se propone para las EFL. De acuerdo con ella, un pasivo es una obligación actual surgida de sucesos pasados, el matiz diferenciador en ambas normas procede de la forma de extinguir la obligación; en las entidades lucrativas, las obligaciones se cancelan desprendiéndose de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro, en las entidades no lucrativas, obviamente no se introduce el concepto de beneficio, simplemente apuntándose que habrá que cancelar esa obligación mediante recursos económicos.

En el Patrimonio Neto, únicamente se sustituye el concepto de “socios o propietarios” por el de “fundadores o asociados”, además de introducir el concepto de “dotación fundacional o fondo social”.

La definición de ingresos y gastos es prácticamente la misma, introduciendo obviamente modificaciones conceptuales, por ejemplo, en la definición de gastos omite las distribuciones monetarias o no a los socios o propietarios, concepto que en estas entidades no tiene cabida.

En las entidades lucrativas, la diferencia entre ingresos y gastos, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias y formará parte del resultado del ejercicio, pudiendo ser beneficio o pérdida, excepto cuando proceda su imputación al patrimonio neto.

En las ESFL, la diferencia entre ingresos y gastos, ya no se registrará en la cuenta de pérdidas y ganancias ni en el estado de cambios en el patrimonio neto, por la inexistencia de estos, se registraran en la cuenta de resultados y se denominará excedente del ejercicio.

Como ya dijimos al principio, la modificación sustancial más importante está en el activo, que además de los propios cambios conceptuales, por tratarse de otro tipo de entidad distinta a las lucrativas, amplía su definición.

- **Criterios de Valoración:** En sintonía con la finalidad de las ESFL, la tercera modificación relevante es la introducida en los criterios de valoración, en los que se incorpora el coste de reposición como la mejor estimación del valor en uso de los activos no generadores de flujos de efectivo a los efectos de calcular su deterioro, relacionándolo por analogía el tratamiento regulado en la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, para los activos no generadores de flujos de efectivo de las empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

***Criterio de valoración nº11, según Adaptación al PGC ESFL 2011:***

“El coste de reposición de un activo es 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 los activos sometidos a amortización este coste se deprecia con el fin de reflejar el activo en sus condiciones actuales y considerar, de este modo, el potencial de servicio ya consumido por el activo. En su cálculo no deberá incluirse excesos de capacidad o ineficiencias con respecto al potencial de servicio requerido para el activo, sin perjuicio de que se mantenga cierta capacidad de servicio adicional por motivos de seguridad, adecuada a las circunstancias de la actividad de la entidad.

Un activo, puede remplazarse mediante su reproducción o mediante la sustitución de su potencial de servicio. Al determinar el coste de reposición se considerará el importe más bajo que resulte de los anteriores, menos en su caso, la amortización acumulada que correspondería a dicho coste.”

Para finalizar con la exposición de los aspectos más novedosos recogidos en el marco conceptual es necesario hacer una breve referencia a cómo se ha resuelto la confluencia en unas mismas cuentas anuales de la actividad propia y la actividad mercantil que pudieran realizar algunas entidades, cuando su norma sustantiva así lo prevea.

El artículo 25.9 de la ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones de competencia estatal dispone que cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de éstas entidades se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio. Por su parte, el artículo 23 de su Reglamento de desarrollo establece que las fundaciones podrán desarrollar actividades propias y actividades mercantiles, identificándose a estos exclusivos efectos, una correspondencia entre los términos “actividad económica” y “actividad mercantil”. A su vez, de la lectura del artículo 23.2 del citado Reglamento 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 accesorio.

*REAL DECRETO 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.*

#### **SECCIÓN 1ª ACTIVIDADES FUNDACIONALES**

##### **Artículo 23. Actividades de la fundación.**

**1.** Las fundaciones podrán desarrollar actividades propias y actividades mercantiles.

A estos efectos, se entiende por actividad propia la realizada por la fundación para el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación.

**2.** Las fundaciones podrán, además, desarrollar directamente actividades mercantiles cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios para obtener lucro, siempre que su objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de aquéllas, con sometimiento a las normas reguladoras de defensa de la competencia.

*LEY 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.*

##### **Artículo 25. Contabilidad auditoria y plan de actuación.**

**25.9.** Cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos allí previstos para la sociedad dominante.

En cualquier caso, se deberá incorporar información detallada en un apartado específico de la memoria, indicando los distintos elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil.

En este contexto normativo, y con el objetivo de preservar la comparabilidad de la información económico-financiera de la actividad empresarial, 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, sin perjuicio de las diferencias ya apuntadas en relación con los documentos que integran las cuentas anuales, que en todo caso, serán los fijados por la norma reguladora del régimen jurídico de la entidad.

#### **14. NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN:**

La segunda parte de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, contiene las normas de registro y valoración aplicables a las distintas transacciones o hechos económicos, así como a los diversos elementos patrimoniales, al igual que el Plan General.

En ella, se ha considerado oportuno tratar exclusivamente las operaciones o hechos económicos que requieren un criterio particular basado en la especial naturaleza de sus activos no generadores de flujos de efectivo, es decir, aclarar el tratamiento contable de las situaciones que se presentan con mayor frecuencia en las entidades sin fines lucrativos.

*Para los casos no contemplados específicamente en la Adaptación se deberán aplicar de forma obligatoria las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, por considerarse que su naturaleza es similar a la de las empresas.*

*En particular, les resultarán de aplicación las disposiciones generales sobre el inmovilizado material, salvo en aquello que se oponga a la regulación aprobada para los activos no generadores de flujos de efectivo, activos intangibles, inversiones inmobiliarias, arrendamientos y operaciones de naturaleza similar, activos y pasivos financieros, existencias, moneda extranjera, impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre sociedades, provisiones y contingencias, pasivos por retribuciones a largo plazo con el personal, combinaciones de negocios, negocios conjuntos, operaciones entre entidades del grupo, cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables y hechos posteriores al cierre del ejercicio.*

Así, las materias que se ha considerado necesario desarrollar o regular de manera específica son las siguientes:

- Inmovilizado material no generador de flujos de efectivo.
- Normas particulares sobre los gastos de investigación y desarrollo que pudieran calificarse como activos no generadores de flujos de efectivo.
- Bienes del Patrimonio Histórico.
- Créditos y débitos por la actividad propia.
- Existencias no generadoras de flujos de efectivo.
- Impuestos sobre beneficios.

- Gastos e ingresos de las entidades no lucrativas.
- Subvenciones, donaciones y legados recibidos.
- Fusiones entre entidades no lucrativas.

A continuación, vamos a desarrollar cada una de las materias anteriores.

#### **14.1 INMOVILIZADO MATERIAL:**

Las normas de registro y valoración inmovilizado material constituyen sin duda una de las principales novedades de esta Adaptación.

En función de las especiales características de las entidades no lucrativas, cuyo objeto no es la obtención de un rendimiento económico, y cuyos activos, en consecuencia, no tienen por finalidad generar flujos de efectivo, la mayoría de los integrantes del grupo de trabajo no consideró adecuado tratar los elementos de inmovilizado material que generan flujos de efectivo de la misma manera que aquellos que no generan flujos de efectivo.

Se abrió en este punto un intenso debate sobre la conveniencia de adjetivar y diferenciar a los activos de las entidades no lucrativas como generadores de flujos de efectivo y no generadores de flujos de efectivo. Finalmente se concluyó que la división era adecuada, ya que reflejaba la diferencia que subyace en el análisis económico de ambos activos, unos mantenidos con el fin de generar flujos de efectivo o un rendimiento comercial y otros ajenos a dicha finalidad. Esto originaba tanto la necesidad como la dificultad de identificar dentro de las entidades no lucrativas las dos categorías de elementos.

La Adaptación crea una norma de registro y valoración específica para los bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo, aplicándose la norma general para los bienes que si generen flujos de efectivo.

Para la mejor y más correcta aplicación de esta norma, lo primero que se hace en ella, una vez aclarado que esta norma solo regula a los bienes de inmovilizado material no generadores de flujos de efectivo, es definir y diferenciar perfectamente los tipos de bienes según se obtenga de ellos o no un rendimiento económico.

- Los **bienes de inmovilizado generadores 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 prestación de servicios.

- **Los bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo** son los que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como puede ser la generación de flujos económicos sociales que benefician a la colectividad, esto es, proporcionan un beneficio social o potencial de servicio. No obstante, esta definición admite muchos matices:

- A. Caso de activos que se mantienen principalmente para producir flujos económicos sociales en beneficio de una colectividad, pero a su vez proporcionan rendimientos comerciales: si el rendimiento comercial se obtiene al hacerse un uso accesorio del bien o en el caso de que las dos cosas sean inseparables considerará íntegramente como no generador de flujos de efectivo.
- B. Puede ocurrir también que no esté claro si la finalidad principal de poseer un activo es generar o no un rendimiento comercial, en este caso, existe una presunción clave de que, salvo clara evidencia de lo contrario, tales activos pertenecen a la categoría de activos no generadores de flujos de efectivo, dados los objetivos generales de las entidades no lucrativas
- C. En el supuesto de que un bien que no generaba flujos de efectivo pase a ser utilizado en actividades lucrativas desarrolladas por la propia entidad, se procederá a su reclasificación por el valor en libros en el momento en que exista evidencia clara de que tal reclasificación es adecuada.

Con el fin de ilustrar mejor estos conceptos que acabamos de definir, vamos a citar algún ejemplo:

Ejemplo 1: Pongamos que una ESFL posee un edificio en el que desarrolle su actividad y en el que sus dos plantas subterráneas estén dedicadas a utilizarse como parking público.

En este caso, el parking público es perfectamente separable e identificable como activo generador de flujos de efectivo, y el resto del edificio, se considera activo no generador de flujos de efectivo.

Para hacer esta división, nos basamos en que los activos generadores de flujos de efectivo son los que con frecuencia poseen las empresas mercantiles, ya que a mayor actividad realizada con el activo, mayores flujos de efectivo se generan, es decir que hay una relación directa entre la actividad mercantil realizada y los flujos de efectivo obtenidos en el ejercicio de esa actividad.

Los activos no generadores de efectivo son los que con frecuencia utilizan las ESFL, ya que una mayor actividad no implica un aumento en la generación de flujos de efectivo.

Por tanto, en el ejemplo anterior, la parte del edificio que se dedica al ejercicio de la propia actividad de la ESFL, la consideramos “activo no generador de flujo de efectivo”, y la parte del edificio que la entidad dedica a utilizar como parking público para obtener ingresos y así autofinanciarse, es la parte que consideramos “activo generador de flujo de efectivo”.

Ejemplo 2: Una ESFL que utiliza uno de los locales que tiene en propiedad como comedor social.

En este caso, el comedor social es un activo no generador de flujos de efectivo, ya que si se incrementa la actividad que se realiza en él, aumenta el número de comidas que se ofrecen, pero no supone una mayor rentabilidad.

Aunque con ese aumento de la actividad no se generen mayores flujos de efectivo, ya que se realiza a título gratuito o a un precio muy reducido, sí que se necesita invertir más cantidad de dinero para poder aumentar la actividad. De esta forma, el sentido de flujos de efectivo en relación a la actividad realizada es completamente negativo, pues el aumento de la actividad no solo no genera mayores flujos de efectivo, sino más gastos.

Por tanto, se puede decir que ese comedor social es un bien no generador de flujos de efectivo, ya que no se posee con la finalidad de obtener un rendimiento, sino que persigue un fin social, un potencial de servicio o un beneficio a la colectividad.

Los bienes de inmovilizado material no generadores de efectivo requieren un tratamiento especial en las ESFL en los siguientes casos que explicaremos a continuación.

#### **14.1.1 Deterioros de valor:**

Los deterioros de valor de inmovilizado suponen el registro contable de pérdidas de valor puntuales y potenciales (no realizadas aún).

El PGC, en la norma de valoración sobre el inmovilizado, establece que “se producirá una pérdida por deterioro de valor de un elemento de inmovilizado cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre

su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso”. La comparación de estos valores se hará normalmente al final del ejercicio.

El valor contable de un inmovilizado se refiere a su valor inicial menos las correcciones de valor (amortizaciones y deterioros).

Sabemos que el valor razonable, será generalmente un valor de mercado fiable, y el valor en uso es el valor actual de los flujos de efectivo esperados de ese activo, en el caso de que los genere de forma independiente.

La Adaptación, establece para los elementos no generadores de flujos de efectivo que el valor en uso se determinará por referencia al “coste de reposición”. Por lo demás, el tratamiento de los deterioros es idéntico al establecido para las empresas.

Una vez se haya registrado una pérdida por deterioro, se deben ajustar las amortizaciones de los ejercicios siguientes, teniendo en cuenta el nuevo valor contable (base del cálculo) y los años de vida útil que restan

Si las circunstancias que motivaron el deterioro dejan de existir deberá revertirse dicho deterioro.

En definitiva, se abre una vía para reconocer deterioros de valor en los activos que no generan flujos de efectivo, ya que en el Plan General Contable no hablaba de este tipo de activos.

El problema que presenta esta vía para calcular deterioros, es que al renunciar al contraste con el mercado, que permite determinar la rentabilidad obtenida con los productos que se comercializan, es probable que el test de deterioro que haya que hacer cada año resulte más complicado.

#### **14.1.2 Permutas:**

Las permutas, son operaciones de trueque o intercambio de un activo no monetario por otro (combinado o no con activos monetarios).

Por su propia definición, cabe esperar que en general, el valor de los activos intercambiados será equivalente. Sin embargo, en la realidad se producen excepciones a esta regla.

El Plan General de Contabilidad diferencia entre permutas de carácter comercial y permutas no comerciales, estableciendo un tratamiento contable para cada una de ellas:

- Si la permuta es comercial, esta se define como especulativa, es decir un intercambio de activos que no son de la misma naturaleza y uso, y los flujos de efectivo derivados de ambos son diferentes, siendo significativa esa diferencia respecto al valor razonable de los bienes intercambiados. En estos casos el inmovilizado recibido se valorará por el valor razonable del bien entregado, más las contrapartidas monetarias entregadas, siempre que no se tenga evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de éste. Las diferencias, sean positivas o negativas, van a pérdidas y ganancias, es decir, si se contabilizan los beneficios en este caso.

- Una permuta no es comercial si se intercambian bienes de la misma naturaleza y uso. En este caso, el inmovilizado recibido se valora por el valor contable del bien entregado más las contrapartidas monetarias entregadas con el límite del valor razonable del bien recibido si este fuera menor. En este caso la diferencia sería una pérdida excepcional. El inmovilizado cedido se da de baja por su valor neto contable. Si lo hubiera, el resultado obtenido por permutas no comerciales debe tratarse conforme al principio de prudencia: no contabilizar el beneficio y sí en cambio la pérdida.

Otra novedad incluida en la norma sobre inmovilizado material es el tratamiento contable de las permutas, entre bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo.

Teniendo en cuenta la naturaleza de las entidades no lucrativas, se consideró que lo más oportuno era asimilar el tratamiento contable de las permutas en las que se intercambiaban activos no generadores de flujos de efectivo al previsto en la regulación general para el supuesto de permutas no comerciales:

El inmovilizado recibido se valora por el valor en libros (valor de adquisición menos amortizaciones y deterioros) del entregado más contrapartidas monetarias, con el límite del valor razonable del bien recibido si fuese menor. Si existen pérdidas por deterioro del inmovilizado cedido, la diferencia entre el precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá reconocer el inmovilizado recibido, en el caso de que su valor razonable fuese mayor.

Además los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento, incrementarán el valor del mismo siempre que no supere el valor razonable de éste.

Para los casos de permutas en las que se intercambien activos generadores y no generadores de flujos de efectivo, la Adaptación resalta que les serán de aplicación los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad.

#### **14.1.3 Bajas de inmovilizado:**

Teniendo en cuenta que la finalidad de las entidades no lucrativas no es obtener flujos de efectivo o rendimientos comerciales, resultaría lógico pensar que los activos que mantienen no están destinados a este fin. Esta circunstancia llevó a que se considerase necesario también modificar el criterio que establece el Plan acerca de cuándo se debe dar de baja un inmovilizado cuyo fin no es obtener flujos de efectivo.

En este sentido el Plan General de Contabilidad establece que los elementos de inmovilizado material se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando ya no se espere obtener rendimientos económicos futuros de los mismos.

*La nueva norma contable para asociaciones, considera que es suficiente motivo para mantener un activo en la entidad, que este activo no generador de flujos de efectivo posea un potencial de servicio presente o futuro, aunque de éste no se obtenga ni se llegue a obtener nunca un beneficio económico.*

La pérdida o beneficio que se obtenga al dar de baja un inmovilizado material no generador de flujos de efectivo, se imputará a la cuenta de resultados, al igual que si se tratase de un inmovilizado material generador de flujos de efectivo.

Por tanto, la única modificación en esta norma, se encuentra en que no es motivo para dar de baja un activo, que no se obtenga de él un beneficio económico.

Sin perjuicio de lo indicado, es preciso resaltar la naturaleza especial de estos criterios, limitados en su alcance a los activos no generadores de flujos de efectivo. En consecuencia, si estas entidades poseen activos con la finalidad de generar flujos de efectivo aplicarán el plan general de contabilidad para valorar sus activos.

#### **14.1.4 Costes de renovación, ampliación y mejora:**

Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un incremento de la capacidad de servicio del citado activo, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan

sustituido, teniendo en cuenta que quizá haya que hacer ajustes en el periodo de vida útil.

El PGC establece en su tercera norma registro y valoración en el apartado F, que los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material incorporarán un mayor valor a éste siempre y cuando supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil. Este criterio se aplicará en las entidades no lucrativas para los activos generadores de flujos de efectivo.

Es decir, para que una renovación, ampliación o mejora incremente el valor de un activo generador de flujos de efectivo, ésta ha de suponer en el bien, un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil. Sin embargo, para que con una renovación, ampliación o mejora incremente el valor de un activo no generador de flujos de efectivo, ésta simplemente ha de suponer un aumento en la capacidad de servicio de dicho bien.

Ejemplo: “Ampliación o mejora”:

Una entidad no lucrativa que regenta un comedor social tiene una cocina con una capacidad para dar 1000 comidas diarias, amplía su cocina, para poder llegar a dar 1500 comidas al día. Evidentemente es una mejora, aunque no sea visible en términos económicos, pero sí lo es en términos de productividad.

Evidentemente, ya que no es observable en términos económicos, habrá que justificar esta mejora en la memoria, y siempre convendrá que haya un informe detrás que avale que no ha sido el criterio del contable o del director financiero el que ha justificado el aumento del valor del bien.

#### **14.1.5 Solares sin edificar, amortización de costes de rehabilitación de terrenos:**

Normalmente, los terrenos tienen una vida útil ilimitada y por tanto no se amortizan, sin embargo si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación en los que se incurre con periodicidad para conservar su capacidad de servicio, esa porción de terreno se amortiza a medida que se consume el potencial de servicio del citado activo.

Esta norma matiza la del Plan General de Contabilidad, ya que en ésta se establece que la porción de terreno citada se amortiza a lo largo del periodo en que se obtengan los rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes.

#### **14.1.6 Aportaciones de inmovilizado a la dotación fundacional o fondo social:**

Las aportaciones de inmovilizado se incorporarán a la dotación fundacional o fondo social en cualquier caso, al valor razonable en el momento de la aportación.

Es decir, independientemente del valor que se le dé al inmovilizado en el momento del acuerdo, se valorará por su valor razonable, haciendo uso para ello de una tasación. Como vemos, se incrementa el control sobre posibles valoraciones indebidas que pueden darse en determinados tipos de aportaciones en entidades de este tipo.

#### **14.1.7 Inmovilizado cedido por la entidad sin contraprestación:**

El apartado tercero de la norma segunda de la Adaptación, afecta a las entregas o cesiones de inmovilizados sin contraprestación, en cumplimiento de los fines no lucrativos de la entidad, sea a perpetuidad, por un tiempo superior, igual o inferior a la vida útil de los bienes:

- En el caso de *entregas permanentes de bienes o por periodos iguales o superiores a la vida útil*, debe contabilizarse como gasto el valor en libros del activo cedido, dándose de baja el mismo y su amortización acumulada en el caso de activos amortizables.

Si se cede el bien en estas condiciones, la entidad sigue siendo propietaria del bien, pero ha de desaparecer del balance, ya que no será susceptible de contribuir a la actividad de la entidad. En la memoria se informará adecuadamente de que el bien sigue siendo propiedad de la entidad pero está cedido por un periodo de tiempo indefinido o superior a su vida útil.

Aunque no se contempla la posibilidad, si la entidad entrega el bien a un precio simbólico, el tratamiento sería similar, con la única diferencia de que se debería cargar a cuentas de tesorería y el gasto por ayudas sería inferior. Este tratamiento se aplicará en el caso de que la entidad entregue o venda un bien a precios poco significativos por razones sociales. Si por el contrario se trata de una venta a precios de mercado, obviamente la cuenta de resultados sería excepcional del grupo (67) o de (77) en caso de beneficios.

- Si la entrega del bien es por un periodo inferior a su vida útil, se establece que el gasto se reconocerá por un importe equivalente al valor en libros del derecho cedido

empleando como contrapartida una cuenta compensadora de inmovilizado, que es la (283) Cesiones de uso sin contraprestación.

El valor en libros del derecho cedido se establece en la definición de la cuenta (283). Se calcula el importe equivalente a las dotaciones a la amortización que hubiera correspondido practicar durante el plazo de la cesión del bien.

A medida que pasa el tiempo, al finalizar el ejercicio, la cuenta (283) se cargará con abono a cuentas de amortización acumulada por la depreciación anual del bien.

*Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las ESFL y el modelo de plan de actuación de las entidades lucrativas:*

**Cuarta Parte: Cuadro de Cuentas:**

**28. AMORTIZACION ACUMULADA DEL INMOVILIZADO Y OTRAS CUENTAS CORRECTORAS.**

**283. Cesiones de uso sin contraprestación**

**2830.** Cesiones de uso del Inmovilizado Intangible.

**2831.** Cesiones de uso del Inmovilizado Material.

**2832.** Cesiones de uso de las Inversiones Inmobiliarias.

Este subgrupo recoge las correcciones de valor de los elementos del inmovilizado derivadas de las cesiones de uso sin contraprestación o por una contraprestación inferior al valor de mercado.

**283. Cesiones de uso sin contraprestación**

Cuenta correctora de valor por las cesiones de activos no monetarios realizados sin contraprestación o/y cuando la cesión se produce por un periodo inferior a la vida útil del activo cedido.

En el supuesto de que la cesión afectase a un elemento patrimonial distinto de los terrenos o construcciones se creará una cuenta de cuatro dígitos que lucirá con signo negativo compensando la partida en la que se muestre el citado elemento.

Su movimiento es el siguiente:

- a. Se abonará al efectuarse la cesión del activo no monetario por un importe equivalente a las dotaciones a la amortización que hubiese correspondido practicar durante el plazo de la cesión al bien, con cargo a la cuenta 651.
- b. Se cargará a medida que se consuma el potencial de servicio del activo cedido, reclasificándose con abono a cuentas del subgrupo 28.

En el caso de activos no amortizables cedidos por un periodo de tiempo determinado, debería calcularse el valor de la cesión según su valor razonable, cargando por ese valor la cuenta (651) y abonando a la cuenta (283).

Al finalizar el periodo de cesión, o bien durante cada año para atender a la correlación entre ingresos y gastos, se cargará a la cuenta (283) con abono a la cuenta (771)

Beneficios procedentes de inmovilizado material. Este caso no está contemplado en el PGC y la propuesta que se efectúa va en el sentido de que se presume un ingreso por cesión de bienes de inmovilizado que no se cobra, es decir, se dona al receptor del bien.

En este apartado hay que hacer una pequeña referencia a las cesiones renovables, es decir, un bien se cede por un periodo de tiempo determinado con la posibilidad de una renovación, que será prácticamente automática.

A efectos reales, en estos casos, prevalece el fondo sobre la forma, es decir, desde el primer momento habrá que considerar que el bien se ha cedido por el periodo inicial más el periodo de la renovación.

Cuando se habla de un periodo de tiempo inferior a la vida útil del bien, no habrá que tener en cuenta tanto lo que se ha firmado, sino las implicaciones reales de lo firmado.

Ejemplo: Si una entidad no lucrativa cede un bien a un colectivo desfavorecido por un periodo de tiempo de tres años, pero basta con que ese colectivo le siga dando continuidad a la actividad para la que se le cedió el bien para que se le prorrogue a otros tres años, lo que en realidad la entidad está haciendo es cederlo por 6 años.

## **14.2 NORMAS PARTICULARES SOBRE INMOVILIZADO INTANGIBLE:**

En relación con el inmovilizado intangible, la definición y el criterio de reconocimiento de un activo que se recoge en el marco conceptual exige a su vez precisar en la norma tercera el tratamiento de los gastos de investigación y desarrollo que cumplan los requisitos para calificarse como inmovilizado no generador de flujos de efectivo.

### **14.2.1 Gastos de Investigación:**

La definición que establece la norma sexta del Plan General de los gastos de investigación es idéntica a la que establece la Adaptación en su norma tercera.

***Plan General Contable: Normas de Registro y Valoración:***

***6º. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible.***

**a) Investigación y desarrollo:** Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos que se trate.

Del mismo modo, coinciden ambas normas en el periodo de amortización de estos gastos de investigación que figuren en el activo, que será durante su vida útil y siempre dentro del plazo de cinco años.

Según el Plan General de Contabilidad, en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio. Igualmente habrán de cumplir esta norma las ESFL para sus gastos de investigación que previamente se hayan definido como generadores de flujos de efectivo.

La diferencia o el matiz está en como contabilizan las ESFL los gastos de investigación de su activo que no se consideren generadores de flujos de efectivo. Así se establece que en el caso que existan dudas razonables sobre el éxito técnico del proyecto o de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad, se imputarán los importes registrados en el activo directamente a pérdidas del ejercicio. En este caso, no hace referencia a la rentabilidad económico-comercial del proyecto, se basa en el potencial de servicio presente o futuro.

#### **14.2.2 Gastos de Desarrollo:**

Las condiciones para reconocer los gastos de desarrollo en el activo en las ESFL son las mismas que las establecidas para los gastos de investigación, coincidentes asimismo con las del PGC.

Estos gastos se amortizan durante su vida útil, que salvo prueba en contrario no será superior a cinco años, coincidiendo también con los criterios del PGC.

La diferencia, al igual que en los gastos de investigación, se encuentra en la causa que provoca que los gastos de desarrollo registrados en el activo tengan que imputarse como pérdidas del ejercicio.

En cuanto al resto del inmovilizado intangible que se regula en la norma sexta del PGC, la Adaptación no hace referencia a ninguna particularidad más, por lo que se aplicarán las normas generales.

#### **14.3 BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO:**

La norma cuarta está dedicada al tratamiento contable de los bienes del Patrimonio Histórico. En el PGC no hay ninguna norma dedicada a esto, por lo que no vamos a establecer comparación alguna.

La expresión “bienes del Patrimonio Histórico” se aplica a aquellos elementos recogidos en la ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Son bienes que la comunidad considera oportuno preservar por razones de índole artística o cultural, siendo uno de sus rasgos característicos el hecho de que no se pueden reemplazar.

***LEY 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español***

***TITULO PRELIMINAR. Disposiciones generales***

***Artículo 1º .2.*** Integran el Patrimonio Histórico Español los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico. También forman parte del mismo el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, así como los sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

El principal debate en torno a estos bienes se centró en la conveniencia o no de mantener la norma de valoración específica del año 1998 (Real Decreto 776/1998 de 30 de abril).

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

***QUINTA PARTE. Normas de valoración***

***6º. Patrimonio Histórico:*** Los diversos conceptos comprendidos en el Patrimonio Histórico se valorarán por su precio de adquisición, debiéndose dotar, en su caso, las correspondientes provisiones por la depreciación experimentada.

Se incluirán en el precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, en función de sus características originales, y no formarán parte del Patrimonio Histórico las instalaciones y elementos distintos de los consustanciales que formen parte de los mismos o de su entorno aunque tengan carácter de permanencia. Tales instalaciones y elementos se inscribirán en el balance en la partida correspondiente a su naturaleza.

*Se deberá constituir una provisión para reparaciones y conservación de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico por el importe estimado para atender a las reparaciones y conservación extraordinarias. Dicho fondo se dotará anualmente de forma sistemática para que a la fecha prevista de realización de las mismas quede constituido.*

La mayoría de los integrantes del grupo se postulaban por no introducir diferencias en este caso, en relación con lo establecido en la norma del 98 y, en consecuencia por aplicarles las normas relativas al inmovilizado, de forma que su valoración inicial será el coste histórico o, en caso de donaciones, su valor razonable. No forman parte de los bienes del Patrimonio Histórico las instalaciones y elementos distintos a los consustanciales, que lucirán en el balance de acuerdo a su naturaleza.

A mayor abundamiento, dada la notable dificultad en muchas ocasiones de ponderar un adecuado valor razonable para este tipo de bienes, los integrantes del grupo coincidían

en que un buen indicador del citado valor podría ser el importe por el que se encuentren asegurados, el valor en uso alternativo, el valor por el que fue adquirido por el donante o el importe por el que figuran en la contabilidad del mismo.

Lógicamente, en aquellos casos en que hubiese varios valores disponibles, la norma no permite optar por cualquiera de ellos, sino por el más fiable en sintonía con lo previsto en el Marco Conceptual de la Contabilidad, considerando además el coste de obtener dichos valores.

Si los bienes no pueden valorarse de forma fiable, su precio de adquisición será el valor de los gastos de acondicionamiento.

Si se considera que la vida útil de los bienes es indefinida, no serán objeto de amortización.

Este criterio de no amortización se extiende a otros activos que no gocen de la calificación legal de bienes de Patrimonio Histórico, siempre que la entidad acredite que la vida útil de dichos bienes es también indefinida, considerándose a tal efecto que el activo no debería sufrir desgaste tampoco por su funcionamiento uso o disfrute.

Las obras de arte y objetos de colección que no tengan 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.

Asimismo, habrá que tener en cuenta que cualquier coste de rehabilitación o similar que se hubiera capitalizado, distinto de los costes de conservación o mantenimiento habituales, deberá amortizarse a lo largo del tiempo en que se obtengan los beneficios económicos o potencial de servicio por haber incurrido en dichos costes.

Una de las particularidades que afecta a los bienes del Patrimonio Histórico son las grandes reparaciones:

Los costes relacionados con las grandes reparaciones se incorporarán al valor del bien en el momento en que se realicen. Si estos costes no están claramente especificados en la adquisición, se utilizará el precio actual de mercado de una reparación similar

Este importe se amortizará de forma distinta al resto del bien. Se hará en función del tiempo que medie hasta la nueva gran reparación. A diferencia de los costes de renovación, ampliación o mejora, implican un mantenimiento del bien, no un

incremento de su capacidad. Aunque también implican la sustitución (baja) del elemento anterior por el importe correspondiente

#### **14.4 CRÉDITOS Y DÉBITOS:**

##### **14.4.1 Los débitos en las ESFL:**

Una primera clasificación de las fuentes de financiación ajena en las ESFL, es la que distingue entre:

- *Fuentes de financiación ajena espontaneas:* Son las deudas generadas por operaciones comerciales con proveedores y acreedores, que nacen como consecuencia de operaciones corrientes de compra a crédito de bienes y servicios, así como las generadas por operaciones propias, relativas a obligaciones que se originan por la concesión de ayudas y otras asignaciones a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios.

- *Fuentes de financiación ajena negociadas:* Como su propio nombre indica, exigen una negociación expresa, al derivar de operaciones que no son comerciales:

- *Operaciones de financiación pura:* Todas las contraprestaciones que intervienen son monetarias
- *Operaciones de financiación vinculada a operaciones reales:* La operación de financiación está ligada a la entrega de bienes o servicios.

*(Clasificación extraída del libro: CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS, Nociones básicas, el PGC de 2011 y análisis contable, EDICIONES PIRÁMIDE).*

El PGC en su norma de valoración novena, relativa a instrumentos financieros (activos y pasivos), distingue en cuanto a los pasivos, a efectos de su valoración entre:

- Débitos y partidas a pagar
  - Débitos por operaciones no comerciales (fuentes de financiación negociadas)
    - Préstamos y créditos bancarios recibidos
    - Deudas derivadas de los arrendamientos financieros
    - Proveedores de inmovilizado
  - Débitos por operaciones comerciales (fuentes de negociación espontaneas)
    - Proveedores

- Efectos comerciales a pagar
- Beneficiarios, acreedores
- Pasivos financieros mantenidos para negociar
- Otros pasivos financieros a valor razonable

*(Clasificación extraída de la Norma de Valoración novena del PGC de 2007)*

La norma quinta de la Adaptación solo habla del primero de los pasivos financieros, de los que habla el PGC, “débitos y partidas a pagar”. Si bien establece el tratamiento de los débitos de la propia actividad, no especifica norma alguna sobre los débitos financieros, por tanto, en lo que a estos se refiere, debemos remitirnos a la norma de valoración novena del PGC sobre instrumentos financieros.

En el apartado 3.1 de la norma novena del PGC, se especifica que los débitos y partidas a pagar por operaciones comerciales y financieras se valorarán inicialmente por su valor razonable y con posterioridad actualizando a través del coste amortizado.

En este sentido, una operación específica en las ESFL sería la obtención de un préstamo a interés cero, o bien por debajo del valor razonable. En este caso, debería registrarse el débito a valor razonable y posteriormente a coste amortizado.

La norma novena del PGC, determina que los débitos comerciales, así como las deudas con los proveedores o acreedores, deben valorarse por su valor razonable, que en principio sería el valor actual de los flujos de efectivo a pagar. Sin embargo, se permite que aquellas deudas comerciales con vencimiento no superiores a un año y sin interés contractual explícito pueden registrarse por su valor nominal.

En esta misma línea, la Adaptación establece en su norma de valoración quinta las particularidades de los débitos derivados de la actividad propia de la entidad. Estos se definen como las obligaciones que se originan por la concesión de ayudas y otras asignaciones a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios, que han dado lugar al devengo de gastos por ayudas.

La norma establece que las ayudas y otras asignaciones concedidas por la entidad a sus beneficiarios, con vencimiento a corto plazo, originarán el reconocimiento de un pasivo por su valor nominal. Si el vencimiento supera dicho plazo, se reconocerán por su valor actual. La diferencia entre el valor actual y el nominal del débito se contabilizará como

un gasto financiero en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado.

Si la concesión de la ayuda es plurienal, el pasivo se registrará por el valor actual del importe comprometido en firme de forma irrevocable e incondicional. 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.

#### **14.4.2 Los créditos en las ESFL:**

Los créditos en las ESFL pueden originarse por su actividad propia, por operaciones comerciales y por operaciones financieras, tal y como sucede en el caso de los débitos.

Los créditos por operaciones propias tienen su origen en los ingresos propios de la entidad en el ejercicio de sus actividades (cuotas, donaciones, subvenciones...), que habiéndose devengado no han sido cobradas.

Por otra parte, si la entidad desarrolla actividades comerciales, éstas generan el derecho de cobro contra clientes y otros deudores.

Finalmente, la entidad puede tener créditos no comerciales, que provienen de operaciones financieras, como préstamos cedidos, inversiones, créditos por venta de inmovilizado...

Los créditos de los que habla la Adaptación son los que se corresponden con los que el PGC denomina préstamos y partidas a pagar, y son en las ESFL los créditos financieros, comerciales y por actividades propias.

- **CRÉDITOS NO COMERCIALES (CRÉDITOS CEDIDOS):** La norma quinta de la Adaptación, establece las particularidades, en las entidades no lucrativas, de los préstamos concedidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado. Éstos se contabilizarán por su valor razonable en línea con la norma novena del PGC. La diferencia entre el valor razonable y el importe entregado se reconocerá, en el momento inicial, como un gasto en la cuenta de resultados de acuerdo con su naturaleza, en principio, como ayudas monetarias. Después de su reconocimiento inicial, la reversión del descuento practicado se contabilizará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados.

Al igual que para las entidades lucrativas, al menos al cierre del ejercicio deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que se ha producido un deterioro en el valor de estos activos. Para reconocer el deterioro de los activos financieros se aplica el criterio del coste amortizado, igual que lo hacen las entidades lucrativas.

- **CRÉDITOS COMERCIALES Y DE LA ACTIVIDAD PROPIA:** Los créditos estrictamente comerciales, se valorarán en las ESFL al igual que lo hacen las entidades lucrativas y según regula el PGC por su valor razonable, excepto si se trata de créditos a corto plazo, permitiéndose su valoración a valor nominal.

Los créditos por la actividad propia, que son los derechos de cobro que se originan en el desarrollo de la actividad propia frente a los beneficiarios, usuarios, patrocinadores y afiliados, y que serán por tanto cuotas, donativos y otras ayudas, se contabilizarán por su valor nominal, siempre que sean a corto plazo.

Si el vencimiento de estos créditos supera el citado plazo, se reconocerán por su valor actual. La diferencia entre el valor actual y el nominal del crédito se registrará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado.

Por tanto, cualquiera que sea la naturaleza no financiera de los créditos en las ESFL, deben valorarse a valor actual si son a largo plazo y a valor nominal si son a corto plazo.

#### **14.5 EXISTENCIAS:**

En las entidades no lucrativas, las existencias, serán valoradas en términos generales según los criterios de la norma de valoración décima del PGC en el caso de que la entidad lleve a cabo de forma habitual o esporádica compras de mercaderías para su posterior venta. Sin embargo, la norma de valoración sexta de la Adaptación recoge una regulación especial para las existencias no generadoras de flujos de efectivo, en concreto se refiere a:

- La valoración de existencias destinadas a la entrega a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios, sin contraprestación o a cambio de una contraprestación significativamente inferior al valor de mercado. En este caso, la norma establece que las existencias que se hayan recibido gratuitamente se registrarán por su valor razonable. La misma norma sería aplicable a las

existencias recibidas a cambio de una contraprestación inferior a su valor razonable.

- Entregas realizadas sin contraprestación. En este caso, las entregas realizadas en cumplimiento de los fines de la entidad se contabilizarán como un gasto por el valor contable de los bienes entregados. Este valor contable será el coste histórico en el caso de que las mercaderías hayan sido adquiridas en una operación comercial, o bien el valor razonable en el caso de que hayan sido donadas o adquiridas a precios inferiores a su valor razonable.

Por último, a efectos de calcular el deterioro de valor de estos activos, la Adaptación opta por utilizar un criterio similar al descrito para el inmovilizado, se calculará comparando su valor contable al finalizar el ejercicio con el mayor de los dos siguientes:

- El valor neto realizable, definido como el importe que la entidad puede obtener por su enajenación, deducidos los costes estimados de venta.
- El coste de reposición, entendido como el importe que debería pagarse si se adquiriera un activo similar.

#### **14.6 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS:**

La siguiente norma, la séptima norma de la Adaptación habla del tratamiento contable del gasto por Impuesto sobre sociedades. Aclara que los resultados procedentes de las actividades económicas exentas originarán el oportuno ajuste a los exclusivos efectos de calcular la base imponible, lo que motivará, dada su naturaleza de diferencia permanente, un menor impuesto corriente.

##### ***Rentas Exentas del Impuesto sobre Beneficios:***

- Donativos y liberalidades para colaborar con los fines de la sociedad.
- Cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores.
- Subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.
- Rendimientos del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad.
- Las procedentes de las adquisiciones o transmisiones por cualquier título de bienes y derechos.

Las entidades sin fines lucrativos contabilizarán el gasto por impuesto sobre sociedades aplicando los criterios contenidos en el PGC, en el PGC Pymes y, en su caso, el criterio

específico aplicable a las microempresas. A tal efecto, para determinar el impuesto corriente, el resultado contable deberá reducirse en el importe de los resultados procedentes de las actividades exentas.

#### **14.7 GASTOS EN INGRESOS PROPIOS DE ENTIDADES NO LUCRATIVAS:**

La octava norma de la Adaptación trata los criterios establecidos para el reconocimiento y valoración de los gastos e ingresos que se producen de forma más habitual en estas organizaciones.

##### **14.7.1 Los ingresos en las ESFL:**

Las entidades lucrativas prestan servicios obteniendo financiación de los ingresos que perciben como contraprestación a la prestación de ese servicio. Sin embargo, las entidades no lucrativas, prestan un servicio social y solidario de manera altruista, es decir, sin que se produzca ningún tipo de contraprestación por la transmisión de ese servicio.

Por otra parte, las entidades lucrativas, pueden acudir al mercado de inversores, mediante el cual, el inversor entrega esos fondos a cambio de propiedad o bajo pacto de retorno, esperando obtener una retribución por los mismos.

La financiación u obtención de ingresos de las entidades no lucrativas, en realidad también se produce en un mercado, aunque un tanto especial, el de donantes. En él, y a diferencia del de los inversores, las aportaciones que reciben de los suministradores de recursos se hacen gratuitamente, sin requerimiento ni expectativas de retribución, a lo sumo, algún condicionante de tipo formal o legal en cuanto a su obtención o a su destino.

Dentro de esta modalidad de financiación de las ESFL, distinguimos diferentes tipos de aportaciones:

- Cuotas de asociados o afiliados: Fuente de financiación de carácter estable. Consisten en la aportación, por parte de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, de una cantidad voluntaria y periódica, que las convierte en socios de la entidad.
- Subvenciones y donaciones: Son aportaciones de fondos, con o sin restricción, que se solicitan a entidades públicas o instituciones privadas, por parte de una organización receptora, con el objeto de financiar aquellas actividades para las

cuales se han solicitado o las que contribuyan a llevar a cabo su finalidad social. En las ESFL tienen carácter de gratuidad, al no incorporar compromisos futuros relativos a su devolución, salvo incumplimiento de los pactos.

- Patrocinio o alianzas con empresas: Aportaciones realizadas por las empresas dirigidas a actividades o proyectos concretos, con fines publicitarios para sufragar los gastos de la actividad o proyecto que financian.

Generalmente, esos recursos, no son suficientes, debiendo acudir, además a otros que se generan en el seno de la entidad, como retribución a alguna actividad realizada. Se trata de la obtención de ingresos procedentes, bien del ejercicio de una actividad mercantil, que no constituirá la base de su objeto social, o de acciones de recaudación puntuales y dirigidas a una causa concreta, o incluso del propio rendimiento obtenido por la inversión de sus excedentes de tesorería o de otro tipo de activos. Dentro de esta modalidad de obtención de recursos, distinguimos:

- Campañas de recaudación: Captación de fondos mediante campañas puntuales para acciones concretas. Este tipo de iniciativas suelen ser bien acogidas por la ciudadanía, quien participa activamente.
- Actividades mercantiles: Realización de actividades comerciales que proporcionen un ingreso. La realización de actividades de esta índole ha de justificarse ante la expectativa de destinar el posible beneficio que proporcionen como un recurso más que permita contribuir a la financiación de la actividad principal de la entidad.
- Rendimientos procedentes de inversiones financieras y de otros activos: Recursos que proporcionan las inversiones financieras de determinados activos patrimoniales o, simplemente, los excedentes que pueda tener una entidad. Por su código de conducta, se entiende que no pueden dedicarse a esto de forma habitual, simplemente intentan rentabilizar aquellos fondos que están en espera de ser aplicados a sus respectivos proyectos.
- Contratos por servicio o convenios de colaboración: Una administración pública en el caso de que no pueda asumir un servicio, contrata con una entidad que se dedique a ello la realización del mismo, financiándolo totalmente. En este caso la entidad actúa como subsidiaria de dicha administración, respondiendo de la ejecución del servicio.

Hay por último una tercera vía de financiación, no diferente al resto de entidades, que consiste en la obtención de fondos con pacto de retorno, es decir, la vía del endeudamiento.

<b>CANALES QUE CONFIGURAN EL ESPECTRO FINANCIERO DE UNA ESFL</b>		
<b>MERCADO DE DONANTES</b>	Mediante obtención de recursos a título gratuito bajo pacto de no retorno, como subvenciones, donaciones, patrocinio o cuotas de asociados...	Cuotas de asociados
		Subvenciones
		Donaciones
		Patrocinio
<b>MERCADO DE BIENES Y SERVICIOS</b>	Mediante la retribución obtenida por el ejercicio de alguna actividad, como las campañas de recaudación, los contratos por servicios, la venta de objetos diversos...	Campañas de recaudación
		Actividades mercantiles
		Rendimiento de activos
		Contratos por servicio
<b>MERCADO DE INVERSORES</b>	Mediante la obtención de recursos con pacto de retorno y remuneración, como préstamos, créditos...	Préstamos
		Créditos
		Deudas en general

**Tabla 4: Canales que configuran el espectro financiero de una ESFL**

En cuanto al reconocimiento de los *ingresos* que se realizan para poder llevar a cabo el cumplimiento de los fines de la entidad, al margen de que ha de cumplirse el principio de devengo, se tienen en cuenta las siguientes reglas:

- Los ingresos por entregas de bienes o prestación de servicios se valorarán por el importe acordado, respondiendo siempre a la lógica que sostienen estas entidades, es decir, siempre que la diferencia entre el precio de mercado y el acordado sea a favor del beneficiario o usuario, como expresión de la ayuda o servicio prestado por la entidad en cumplimiento de sus fines.
- En las entidades lucrativas, el Plan General nos dice que los ingresos procedentes de la venta de bienes y prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contrapartida recibida o por recibir derivada de los

mismos, que salvo evidencia en contrario será el precio acordado, deducidos descuentos, rebajas...

- La diferencia radica en que en las entidades lucrativas es habitual o puede ser lo normal que la entrega de bienes o prestación de servicios se haga a título gratuito, por un precio inferior al de mercado o simplemente estableciendo un precio simbólico.
- Las cuotas de los usuarios o afiliados se reconocerán como ingresos en el periodo al que corresponden.
- Los ingresos procedentes de promociones para captación de recursos, de patrocinadores y de colaboraciones se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan. En todo caso, deberán realizarse las periodificaciones necesarias.

En lo que respecta al registro contable de los créditos y préstamos, ya se ha hablado de ello en un apartado específico. Del tratamiento contable de las subvenciones y donaciones, hablaremos en el siguiente punto, dedicado exclusivamente a ellas.

#### **14.7.2 Los gastos en las ESFL:**

El criterio general de reconocimiento de *gastos* realizados por la entidad, siguiendo el principio de devengo, y al igual que en las entidades lucrativas, dispone que se reconozcan en la cuenta de resultados del ejercicio en el que se incurran, al margen de la fecha en que se produzca la corriente financiera. *En particular, en el caso de ayudas otorgadas por la entidad, se reconocerán en el momento en que se apruebe su concesión, en sintonía, como hemos dicho con el principio de devengo.*

Se clarifica también el tratamiento de los desembolsos realizados para la organización de eventos futuros (exposiciones, congresos, conferencias...), una cuestión que suscitaba muchas dudas en la práctica. En este sentido, se establece que los citados desembolsos se reconocerán como gastos en el ejercicio en que incurran, salvo que estuvieran relacionados con la adquisición de bienes de inmovilizado, derechos para organizar el citado evento o cualquier otro concepto que cumpla la definición de activo.

En ocasiones, el reconocimiento de estos gastos se difiere, en espera de que se completen algunas circunstancias necesarias para su devengo que permitan su consideración definitiva en la cuenta de resultados. Este diferimiento, es aplicable en dos casos:

1. En el caso de que la corriente financiera se produzca antes que la corriente real, la operación en cuestión dará lugar a un activo, que será reconocido como un gasto cuando se perfeccione el hecho que determina dicha corriente real, en cumplimiento del principio de devengo.

2. En el caso de que la corriente real se extienda por periodos superiores al ejercicio económico, cada uno de los periodos debe reconocer el gasto correspondiente calculado con criterios razonables, sin perjuicio de lo indicado para los gastos de carácter plurianual:

Las ayudas otorgadas en firme por la entidad y otros gastos comprometidos de carácter plurianual se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en que se apruebe su concesión con abono a una cuenta de pasivo, por el valor actual del compromiso asumido.

#### **14.8 SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS:**

Una disposición muy desarrollada y que fue ampliamente debatida antes de llegar a una conclusión final es la norma novena dedicada a las subvenciones, donaciones y legados recibidos.

Este concepto es muy importante en las ESFL, ya que de este tipo de financiación depende el desarrollo y la supervivencia de muchas entidades no lucrativas.

En esta norma novena, además de recoger la doctrina del ICAC sobre determinadas operaciones también se refunden y revisan los criterios generales en la materia contenidos en el Plan de empresas, posteriormente desarrollados en la Disposición adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, respecto a cuándo debe calificarse una subvención como no reintegrable.

Es necesario aclarar, cuando la entidad actúa solo como mero intermediario y por tanto no beneficiaria de la ayuda y cuando actúa por cuenta propia, es decir, cuando es la propia entidad la beneficiaria:

La entidad es un mero intermediario cuando actuando por cuenta de la persona u órgano concedente, las facultades que se le confieren para fijar las condiciones que deben cumplir los beneficiarios y evaluar su grado de cumplimiento, al objeto de asignar las ayudas, sean muy reducidas o casi nulas.

Por el contrario, la entidad actúa por cuenta propia en aquellos casos en que a pesar de que el aportante imponga una condición, la entidad retiene el control sobre los fondos recibidos y en consecuencia es ella la que en última instancia establece los criterios para su reparto.

Cabe precisar también, que en relación con el tratamiento contable de las “ayudas no monetarias recibidas” y, en particular, con las “prestaciones de servicios”, se concluyó que no podían calificarse como tales las que prestase el voluntariado, entendido éste como el conjunto de personas físicas que de forma altruista colaboren con la entidad desempeñando un trabajo ajeno al ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

La primera diferencia que se observa entre la Adaptación y el PGC, es que en éste último se establecían dos grupos o tipos de subvenciones:

- Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios.
- Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios.

La Adaptación, como hemos dicho no hace ninguna diferenciación, sino que establece que debe seguir el mismo criterio en ambos casos, salvo que fuesen concedidas por los asociados, fundadores o patronos y se otorgasen a título de dotación fundacional o fondo social, en cuyo caso, se reconocerían directamente en los fondos propios. Establece también que se reconocerán directamente en los fondos propios de la entidad las aportaciones efectuadas por terceros a la dotación fundacional o fondo social.

El PGC, para las subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios con carácter de no reintegrables, establece un apartado diferenciado, en el que determina que no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención donación o legado del que se trate.

El criterio general que establece el Plan General en su norma de valoración decimo-octava para las subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios propietarios es similar al criterio que recoge la Adaptación en su norma de valoración novena, aunque especifica algunas cuestiones sobre las subvenciones de carácter reintegrable.

### **14.8.1 Reconocimiento:**

En ambos casos, se contabilizarán inicialmente y con carácter general como un ingreso directamente imputado al patrimonio neto y se procederá a su posterior reclasificación en la cuenta de pérdidas y ganancias (en el caso de entidades lucrativas) o en el excedente del ejercicio (en el caso de las entidades no lucrativas) como ingresos, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado de acuerdo con los criterios que posteriormente marca esta norma.

Tanto en el caso de las empresas como en el de las entidades no lucrativas, ambas normativas contables están de acuerdo en que las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables *se registrarán como pasivos hasta que adquieran la condición de no reintegrables*.

Una subvención se considera reintegrable tanto en entidades lucrativas como no lucrativas cuando la entidad reciba cantidades que puedan resultar exigibles, ya que están condicionadas al cumplimiento de determinados requisitos.

La consideración de no reintegrables, también en ambos casos, la adquieren cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la entidad, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre su recepción.

*Hasta aquí, los criterios para el tratamiento de las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter reintegrable y su posterior consideración como no reintegrable es el mismo, pero la nueva normativa ahonda un poco más en este último, y establece unos criterios particulares para entender cumplidas las citadas condiciones y poder reclasificar las subvenciones, donaciones o legados como no reintegrables, quizá por la gran importancia de estos conceptos en las entidades sin ánimo de lucro. Estos criterios, que en el Plan General no aparecen, son los que veremos a continuación.*

### **14.8.2 Criterios para entender cumplidas las condiciones de una subvención, donación o legado para considerarse no reintegrable, según Adaptación al PGC ESFL 2011:**

- Las obtenidas para adquirir un activo, solo se calificarán de no reintegrables cuando se haya adquirido el correspondiente activo.

Si las condiciones del otorgamiento exigen mantener la inversión durante un determinado número de años, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya realizado la inversión y no existan dudas razonables de que se mantendrá en el periodo fijado en los términos de la concesión.

- Las obtenidas para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo, si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización de la obra y su puesta en condiciones de funcionamiento, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.
- En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción a la obra ejecutada, siempre que no existan dudas razonables de que concluirá la construcción del activo o la ejecución de las actuaciones de mejora, renovación o ampliación según las condiciones establecidas en el acuerdo de concesión.
- Las obtenidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual, si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las correspondientes actividades, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.
- Si la entidad invierte los fondos recibidos en un activo financiero de forma transitoria a la espera de aplicarlos a su finalidad, el rendimiento que origine la inversión se contabilizará siguiendo los criterios generales de registro y valoración establecidos para el citado elemento patrimonial, sin perjuicio de que el rendimiento de la inversión también deba aplicarse a la finalidad para la que fue otorgada la ayuda.
- No obstante lo anterior, en aquellos casos en que la realidad receptora de la ayuda no sea la beneficiaria de los fondos recibidos, sino que actúe como un mero intermediario entre el concedente y sus destinatarios finales, el importe obtenido no tendrá influencia en su cuenta de resultados, debiéndose registrar únicamente los movimientos de tesorería que se produzcan y a través de la cuenta 412 (Acreedores, beneficiarios).

- En el caso de que las subvenciones, donaciones o legados sean otorgados por asociados, fundadores o patronos se seguirán los mismos criterios establecidos hasta el momento, a menos que sean considerados dotación fundacional o fondo social, en cuyo caso se registrarán directamente en los fondos propios.

### **14.8.3 Valoración:**

Son bastante coincidentes ambas normativas. En los dos casos se establece que han de valorarse por el valor razonable del importe concedido en el caso de las de carácter monetario, y las de carácter no monetario o en especie por el valor razonable del bien o servicio recibido. El único matiz en la Adaptación es que ese valor razonable del citado bien o servicio pueda determinarse de manera fiable.

### **14.8.4 Criterios de imputación a resultados/ al excedente del ejercicio:**

La imputación a resultados en el caso de las empresas o al excedente del ejercicio en el caso de las ESFL, de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

En este sentido, y en ambos casos, el criterio de imputación de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación de un mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación, ambas normativas hacen una diferenciación entre los diferentes tipos de subvenciones, donaciones y legados, aunque el PGC diferencia cuatro grandes grupos, mientras que la Adaptación solo dos.

Vamos a ver a continuación, que criterios coinciden o son semejantes, que criterios son diferentes y que criterios adicionales contempla el PGC.

Criterio 1: Cuando se concedan para financiar gastos específicos, se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

Este criterio es idéntico para las empresas y para las entidades sin ánimo de lucro.

Criterio 2: Cuando se obtengan para adquirir activos o cancelar pasivos, se distinguen los siguientes casos:

2.1. En el caso de activos de inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias, se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la amortización

efectuado en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en el balance.

2.2. En el caso de existencias que no se obtengan como consecuencia de un *rappel* comercial, se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en el balance.

2.3. En el caso de activos financieros, se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en el balance.

2.4. En el caso de cancelación de deudas, se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

Hasta aquí, este segundo criterio es idéntico para ambos tipos de entidades, pero además, la nueva normativa establece un quinto caso a tener en cuenta:

2.5. En el caso de Bienes del Patrimonio Histórico, se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en el balance.

Dentro de este segundo criterio, la Adaptación establece algún matiz más:

El criterio marcado para el caso de activos de inmovilizado intangible, material, e inversiones mobiliarias (2.1), citado anteriormente, también se aplicará en las ESFL si la ayuda tiene como finalidad compensar los gastos por grandes reparaciones a efectuar en los bienes del Patrimonio Histórico.

La Adaptación no establece ningún tipo más de subvención, donación o legado, sin embargo el PGC, contempla dos tipos más:

Criterio 3: Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación, se imputarán como ingresos del ejercicio en que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

Criterio 4: Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

A pesar de que este cuarto criterio no aparece en la Adaptación si se habla al principio de la norma de ello, dentro de los criterios generales de reconocimiento, citando que los importes monetarios que se obtengan sin asignación a una finalidad específica se contabilizarán directamente en el excedente del ejercicio en que se reconozcan.

En todo caso, ambas normativas consideran de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.

Hemos visto las similitudes y diferencias entre las dos normativas respecto a la norma de valoración relativa a las subvenciones y donaciones. Pues bien, la novena norma de la Adaptación contempla un concepto que no aparece en el PGC, posiblemente por no ser algo habitual en las entidades lucrativas, y que también está englobado dentro del concepto de subvenciones, donaciones y legados. Se trata de las “cesiones recibidas de activos no monetarios y de servicios sin contraprestación”.

Resulta habitual en las entidades no lucrativas recibir cesiones de uso de activos para utilizar en sus fines propios. En estos casos el PGC de 2011 ha establecido su tratamiento contable, dependiendo de la naturaleza del activo y del periodo de tiempo de la cesión:

- *Cesión de uso de un terreno de forma gratuita y tiempo determinado:*

Si en la actividad de la ESFL se diese este caso, la Adaptación establece que la entidad reconocerá un inmovilizado intangible por el importe del valor razonable atribuible al **derecho de uso** cedido en la cuenta 207 (Derechos sobre activos cedidos en uso). Paralelamente, se abonará al patrimonio neto. El traspaso a ingresos del ejercicio se hará de forma sistemática en función de la amortización del derecho de uso, que en principio será el periodo de la cesión (de acuerdo con los criterios de imputación al excedente del ejercicio que ya citamos anteriormente).

Si adicionalmente la entidad realizara unas inversiones no separables del terreno cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo y se amortizarán en función de su vida útil o según el periodo de la cesión (incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que ésta se va a producir) cuando esta sea inferior.

En particular, resultará aplicable este tratamiento contable a las construcciones que la entidad edifique sobre el terreno, independientemente de que la propiedad recaiga en el cedente o en la entidad.

- *Cesión de uso de un terreno y una construcción de forma gratuita y tiempo determinado:*

El tratamiento contable es idéntico al anterior, es decir, se reconoce el derecho de uso por su valor razonable y se amortiza a la vez que se traspasa a resultados la cesión, en función del periodo de cesión del bien.

Pero si el plazo de cesión fuese superior a la vida útil de la construcción, el derecho de uso se registrará como un inmovilizado material. En estos casos el traspaso a resultado de la cesión se hará con aplicación de las normas relativas a subvenciones de capital que financian inmovilizado. Es decir, la entidad registrará un terreno en la cuenta 210 y la construcción en la cuenta 211, por sus valores razonables con abono a la cuenta 131 (Donaciones de Capital).

A medida que se amortice la construcción se traspasará a resultados del ejercicio se traspasará a resultados del ejercicio la parte proporcional de la cesión. La parte correspondiente al terreno se traspasaría cuando el terreno se dé de baja o se deteriore.

La cuenta 131, aparecerá en el balance hasta que se dé de baja el terreno, en cuyo caso se traspasará la donación a resultado del ejercicio, cuenta 746 (Subvenciones transferidas al resultado del ejercicio).

- *Cesión de un inmueble de forma gratuita por periodos prorrogables, o por tiempo indefinido:*

Si la cesión se pacta por un periodo de un año, renovable por periodos iguales o por un periodo indefinido, reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, la entidad no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso por subvención/donación en la cuenta de resultados por la mejor estimación del derecho cedido.

Solamente en el caso de que las prórrogas se acuerden de forma permanente y sin condiciones, el tratamiento será el establecido en el apartado anterior. En el supuesto de cesiones por tiempo indefinido, se aplicará un tratamiento similar.

- *Servicios recibidos sin contraprestación:*

La entidad reconocerá en la cuenta de resultados un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso en concepto de subvención por la mejor estimación del valor razonable del servicio recibido.

#### **14.9 FUSIONES ENTRE ENTIDADES NO LUCRATIVAS:**

La norma décima, dedicada a las fusiones entre entidades no lucrativas se aplicará exclusivamente a las fusiones en las que únicamente intervengan entidades no lucrativas. En el caso de que una entidad no lucrativa, adquiriera un negocio, se aplicarán los criterios recogidos en el PGC.

Los elementos patrimoniales de la entidad resultante de la fusión se valorarán por los valores contables que tuvieran en cada una de las entidades antes de la operación.

Los honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como un gasto en la cuenta de resultados.

Cualquier pérdida por deterioro previamente reconocida por las citadas entidades en relación con créditos y débitos recíprocos deberá revertir y contabilizarse como un ingreso en la cuenta de resultados de la entidad que hubiese contabilizado la pérdida por deterioro. En la fecha en que se produzca el traspaso del patrimonio a la entidad resultante de la operación, los mencionados créditos y débitos deberán cancelarse en la contabilidad de esta última.

### **15. NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES:**

La tercera parte de la Adaptación, incluye las normas de elaboración de las cuentas anuales y los modelos de balance, cuenta de resultados y memoria que deben aprobar las entidades sin fines lucrativos, de acuerdo con su norma específica.

Siguiendo los criterios del Plan General de Contabilidad, y con el fin de facilitar la comparabilidad de la información financiera, se han elaborado modelos de formato definido con denominaciones concretas y de aplicación obligatoria. Asimismo, se han propuesto tres modelos de cuentas anuales, el normal, el abreviado y el simplificado.

<b>NORMAS DE ELABORACION DE LAS CUENTAS ANUALES (TERCERA PARTE)</b>	
<b>PLAN GENERAL CONTABLE 2007</b>	<b>ADAPTACION ESFL 2011</b>
1ª Documentos que integran las cuentas anuales	1ª Documentos que integran las cuentas anuales
2ª Formulación de cuentas anuales	2ª Formulación de cuentas anuales
3ª Estructura de las cuentas anuales	3ª Estructura de las cuentas anuales
4ª Cuentas anuales abreviadas	
5ª Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estados de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo	4ª Normas comunes al balance y a la cuenta de resultados
6ª Balance	5ª Balance
7ª Cuenta de pérdidas y ganancias	6ª Cuenta de resultados
8ª Estado de cambios en el patrimonio neto	
9ª Estado de flujos de efectivo	8ª Información sobre flujos de efectivo
10ª Memoria	7ª Memoria
11ª Cifra anual de negocios	9ª Cifra anual de negocios
12ª Número medio de trabajadores	10ª Número medio de trabajadores
13ª Empresas del grupo, multigrupo y asociadas	11ª Entidades del grupo, multigrupo y asociadas
14ª Estados financieros intermedios	12ª Estados financieros intermedios
15ª Partes vinculadas	13ª Partes vinculadas

**Tabla 5: Normas de elaboración de las Cuentas Anuales**

La estructura es muy parecida en ambas normativas, como vemos en el cuadro anterior.

La tercera parte del Plan General de Contabilidad, se divide en 15 normas de elaboración y la Adaptación del Plan a las ESFL contiene 13 normas, como observamos en la tabla anterior. Al igual que hemos hecho con las dos partes anteriores (Marco Conceptual y Normas de registro y valoración), vamos a comparar las normas de una y otra detalladamente.

## 15.1 DOCUMENTOS QUE INTEGRAN LAS CUENTAS ANUALES:

La primera norma establece cuales son los documentos que integran las cuentas anuales. Aquí es donde encontramos la primera y una de las principales diferencias entre ambas normativas. Como ya comentamos al principio de este proyecto, son diferentes las cuentas anuales que deben formular las entidades lucrativas y las entidades no lucrativas de acuerdo con las propias características que definen cada tipo de entidad.

En las entidades lucrativas, el PGC establece que las cuentas anuales comprenden *el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria*, siendo su finalidad mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Pues bien, la primera norma de la Adaptación, determina que las cuentas anuales en las entidades sin fines lucrativos son *el balance, la cuenta de resultados y la memoria*, destinadas al igual que las anteriores a mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las actividades de la entidad.

Además en la Adaptación se matiza, en esta primera norma de elaboración de las cuentas anuales, que la memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados, y que además y particularmente, contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivo y el grado de cumplimiento de las actividades de la entidad. Por este motivo, se elimina el estado de flujos de efectivo como un estado contable más de las cuentas anuales.

El PGC finaliza esta norma estableciendo que cuando se cumplan los requisitos para poder formular los modelos abreviados, el estado de flujos de efectivo no será obligatorio para las empresas. La Adaptación contempla esta circunstancia cuando indica que en estos casos la información sobre flujos de efectivo que se detalla en la memoria no será obligatoria.

<b>CUENTAS ANUALES</b>	
<b>ENTIDADES LUCRATIVAS</b>	<b>ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS</b>
<b>PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD</b>	<b>ADAPTACION DEL PGC A LAS ESFL</b>
Balance	Balance
Cuenta de Pérdidas y Ganancias	Cuenta de Resultados
Estado de Cambios en el Patrimonio Neto	Memoria: Contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivo y el grado de cumplimiento de las actividades de la entidad
Estado de Flujos de Efectivo	
Memoria	

**Tabla 6: Cuentas Anuales**

## **15.2 FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES:**

En cuanto a la segunda norma de elaboración de las cuentas anuales, hay más similitudes que diferencias entre las dos normativas. Entre las primeras podemos citar las siguientes:

- Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses, como norma general.
- En las cuentas anuales, ha de indicarse de forma clara y precisa en cada documento su denominación, la empresa a la que corresponden, y el ejercicio al que se refieren.
- Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros, salvo que la magnitud de las cifras aconseje expresarse en miles o millones de euros.
- Las cuentas anuales expresarán la fecha en que se hubiesen formulado y deberán ser firmadas por todas las personas que tengan conferida la facultad para ello.

A continuación pasamos a detallar las diferencias, que son escasas:

En las entidades lucrativas, las cuentas anuales deberán ser formuladas por el empresario o los administradores, en el plazo máximo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio. En las ESFL, sin embargo, aunque también las formula el órgano de gobierno correspondiente, el plazo de formulación y aprobación será como máximo de seis meses a contar desde el cierre del ejercicio, a no ser que se sometan a auditoria, en cuyo caso el plazo coincidirá con el previsto para las empresas.

### 15.3 ESTRUCTURA DE LAS CUENTAS ANUALES:

La tercera norma en las dos normativas que estamos comparando tiene la misma denominación, sin embargo su contenido difiere. Lo que la Adaptación recoge en su norma tercera, denominada “Estructura de las cuentas anuales”, el Plan General de las empresas lo explica en la tercera y cuarta normas, denominadas “Estructura de las cuentas anuales” y “Cuentas anuales abreviadas”.

La tercera norma del PGC, indica que las entidades lucrativas han de adaptar sus cuentas al modelo normal, y detalla en su norma cuarta los casos en que las mismas podrán utilizar los modelos de cuentas abreviadas. La norma tercera de la Adaptación establece que las cuentas anuales de las ESFL han de adaptarse al modelo normal, para citar a continuación los casos en que estas pueden excepcionalmente elaborar los modelos abreviados.

En el cuadro siguiente, explicaremos de forma esquemática, los requisitos que han de cumplir las ESFL para poder formular las cuentas anuales abreviadas:

<b>REQUISITOS PARA LA ELABORACION DE CUENTAS ANUALES ABREVIADAS EN LAS ESFL</b>	
<b>BALANCE Y MEMORIA ABREVIADOS</b>	<b>CUENTA DE RESULTADOS ABREVIADA</b>
Total activo (según balance) < ó = 2.850.000 €	Total activo (según balance) < ó = 11.400.000 €
Ingresos netos < ó = 5.700.000 €	Ingresos netos < ó = 22.800.000 €
Nº medio de trabajadores < ó = 50	Nº medio de trabajadores < ó = 250

Tabla 7: Requisitos para la elaboración de las Cuentas Anuales

Se entenderá por ingresos netos la suma de las partidas “Ingresos de la actividad por la actividad propia” y en su caso “Importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil”.

Los requisitos que han de cumplir las ESFL para poder elaborar Balance, Memoria y Cuenta de resultados abreviados son los mismos que han de cumplir las entidades lucrativas para conformar sus cuentas anuales en sus modelos abreviados.

## **15.4 NORMAS COMUNES AL BALANCE Y A LA CUENTA DE RESULTADOS:**

La norma quinta del PGC, es la que por su contenido nos corresponde comparar con la norma cuarta de la Adaptación, que por motivos obvios se denominó “Normas comunes al balance y a la cuenta de resultados”.

### **15.4.1 Balance:**

La sexta norma de elaboración de las cuentas anuales del PGC y la quinta de la Adaptación están dedicadas al Balance, y ambas llevan este mismo nombre.

Dentro de las cuentas anuales, el balance es el estado que presenta menos cambios en esta Adaptación. *El motivo es que uno de los objetivos fundamentales de la contabilidad, es mostrar la imagen fiel del patrimonio, y ello independientemente del tipo de entidad al que nos referimos o a su forma jurídica.*

*Teniendo en cuenta esto, la Adaptación solo presenta pequeñas modificaciones en la estructura del balance con el fin de que las partidas que son exclusivas o habituales de las ESFL y que se rigen por unas normas de registro y valoración especiales para este tipo de entidades, se puedan reflejar finalmente en el balance.*

Así, el Balance de las ESFL va a contener con la debida separación, la parte del activo y la parte financiera correspondiente al pasivo y el patrimonio neto. Si bien, se le da mayor importancia al patrimonio neto, ya que se considera que es la parte que sustenta la entidad, motivo por el cual, la cuenta de resultados reclama información referente a éste.

La separación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los mismos criterios prácticamente que el PGC establece para las empresas. El único matiz que se puede establecer aquí, es que en las ESFL no cabe hablar de ciclo normal de explotación.

En este sentido, el PGC establecía una relación directa entre los activos y pasivos corrientes y “el ciclo normal de explotación de la empresa”, entendiendo éste como el periodo de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos que se incorporan al proceso productivo y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalentes al efectivo.

En el PGC se contempla también que en el caso de que el ciclo normal de explotación no resulte claramente identificable, se asumirá que es de un año. La Adaptación determina, por tanto que el criterio para distinguir entre partidas corrientes y no corrientes sea el del año, es decir, que se entenderán como activos corrientes aquellos que se venderán, consumirán o realizarán en el plazo máximo de un año, y se entenderán como pasivos corrientes aquellos cuyo vencimiento o extinción se espera se produzca en el plazo máximo de un año.

En resumen, si un activo se recupera al año siguiente, se considera activo corriente, y se consideran pasivos corrientes aquellos pasivos a los que la entidad tiene que hacer frente al año siguiente, de no ser así aparecerían como activos o pasivos no corrientes.

Podemos decir por tanto que en la estructura del balance *“se mantiene la división entre partidas de activo o de pasivo corrientes y no corrientes, lo que no se mantiene es el concepto básico inicial”*.

Una vez explicadas estas diferencias fundamentales a la hora de clasificar las partidas dentro del balance, vamos a desglosar éste en sus diferentes partes y explicando las principales diferencias que hay entre el balance del PGC y el modelo que establece la Adaptación para las entidades no lucrativas.

**15.4.1.1 Peculiaridades de la adaptación en cuanto al activo no corriente:**

<b>A) ACTIVO NO CORRIENTE</b>	
<b>ENTIDADES LUCRATIVAS</b>	<b>ENTIDADES NO LUCRATIVAS</b>
<b>I. INMOVILIZADO INTANGIBLE</b>	<b>I. INMOVILIZADO INTANGIBLE</b>
	<b>II. BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO</b>
<b>II. INMOVILIZADO MATERIAL</b>	<b>III. INMOVILIZADO MATERIAL</b>
<b>III. INVERSIONES INMOBILIARIAS</b>	<b>IV. INVERSIONES INMOBILIARIAS</b>
<b>IV. INVERS. EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS A L/P</b>	<b>V. INVERS. EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS A L/P</b>
<b>V. INVERSIONES FINANCIERAS A L/P</b>	<b>VI. INVERSIONES FINANCIERAS A L/P</b>
<b>VI. ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO</b>	<b>VII. ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO</b>
<b>VI. DEUDORES COMERCIALES NO CORRIENTES</b>	<b>VIII. DEUDORES NO CORRIENTES</b>

**Tabla 8: Cambios en el Activo no corriente**

Vemos por tanto, que se siguen recogiendo dentro del activo no corriente del balance los inmovilizados, comenzando por los intangibles y siguiendo por los inmovilizados materiales.

Como puede observarse, se destina un apartado específico para separar los Bienes de Patrimonio Histórico del resto de inmovilizado material, ya que se consideran bienes con unas características y un tratamiento especial.

Continuando con los epígrafes, se incorporan al igual que en el PGC, las inversiones inmobiliarias, las inversiones en entidades del grupo a largo plazo y las inversiones financieras a largo plazo.

En este último caso se introduce otra pequeña modificación que hace referencia a todo el tema de derechos de cobro o cuentas a cobrar que tenga la entidad no lucrativa, procedentes de beneficiarios o usuarios con vencimiento superior a un año. Estos

conceptos serán desglosados en el último y novedoso epígrafe octavo dentro de éste activo no corriente y será denominado como “deudores no corrientes”, aunque quizá no sea muy usual por su vencimiento superior a un año.

Este epígrafe excepcional, puede ser el equivalente al que el Plan General de Contabilidad establece para el caso de que la empresa tenga deudas con clientes por ventas y prestación de servicios con vencimiento superior a un año. En el caso de existir este tipo de deudas a largo plazo, el epígrafe B.III “deudores comerciales y otras cuentas a cobrar” del balance del Plan General, se desglosa para recoger separadamente las deudas a corto plazo y las deudas a largo plazo, yendo a parar como acabamos de decir las de largo plazo al epígrafe A.VII “deudores comerciales no corrientes” del activo no corriente del balance.

La peculiaridad en las ESFL en este apartado, es que se incluirán los créditos con usuarios, beneficiarios, patrocinadores o afiliados, además de por ventas y prestación de servicios con vencimiento superior a un año con el adecuado desglose, en caso de darse ambos tipos de operaciones.

La Adaptación añade alguna peculiaridad más respecto a la inclusión de los activos no corrientes en el balance:

Los terrenos o construcciones que la entidad destine a la obtención de ingresos por arrendamiento o posea con la finalidad de obtener plusvalías a través de su enajenación, fuera del curso ordinario de sus operaciones, se incluirán en el epígrafe A.IV “Inversiones inmobiliarias” del activo. En este caso no hay ninguna novedad respecto a la contabilización de este hecho que habría de hacer una empresa.

Las cesiones de uso, que se dan sobre todo en terrenos o construcciones que la entidad destine, en el ejercicio de su actividad propia, a la cesión a terceros sin contraprestación o a cambio de una prestación significativamente inferior a la de mercado, estos activos se incluirán en el epígrafe A.III en el activo no corriente “inmovilizado material del activo” y no se darán de baja en todo caso del activo.

Otro caso habitual que se da en las entidades no lucrativas y que la Adaptación recoge, es el caso de que la entidad disfrute de una cesión de uso de bien, también normalmente de un terreno y/o una construcción de forma gratuita y tiempo determinado, se incluirá en el apartado “Derechos sobre activos cedidos en uso” dentro del epígrafe (A.I) “Inmovilizado Intangible”, y estará sujeto a amortización al igual que el resto de

inmovilizado intangible. Este apartado dentro del epígrafe de inmovilizado intangible, es específico de este tipo de entidades y es una novedad que recoge la Adaptación.

**15.4.1.2 Peculiaridades de la adaptación en cuanto al activo corriente:**

<b>B) ACTIVO CORRIENTE</b>	
<b>ENTIDADES LUCRATIVAS</b>	<b>ENTIDADES NO LUCRATIVAS</b>
<b>I. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA</b>	
<b>II. EXISTENCIAS</b>	<b>I. EXISTENCIAS</b>
	<b>II. USUARIOS Y OTROS DEUDORES DE LA ACTIVIDAD PROPIA</b>
<b>III. DEUDORES COMERCIALES Y OTRAS DEUDAS A COBRAR</b>	<b>III. DEUDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A COBRAR</b>
<b>IV. INVERSIONES EN EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS A C/P</b>	<b>IV. INVERSIONES EN ENTIDADES DEL GRUPO Y ASOCIADAS A C/P</b>
<b>V. INVERSIONES FINANCIERAS A C/P</b>	<b>V. INVERSIONES FINANCIERAS A C/P</b>
<b>VI. PERIODIFICACIONES A C/P</b>	<b>VI. PERIODIFICACIONES A C/P</b>
<b>VII. EFECTIVO Y OTROS ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES</b>	<b>VII. EFECTIVO Y OTROS ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES</b>

**Tabla 9: Cambios en el Activo corriente**

Con respecto a la parte del Balance reservada para el activo corriente se puede decir que aún presenta menos novedades estructurales respecto al PGC.

El PGC, dentro de esta norma de elaboración relativa al Balance, dedica un punto a tratar cómo habrían de registrarse en el balance los “activos clasificados como no corrientes mantenidos para la venta”, en la Adaptación no se contemplan este tipo de activos, por lo tanto elimina este epígrafe. La primera modificación por tanto, es la eliminación de esta partida.

La segunda modificación que hace la Adaptación en la estructura del activo corriente, es abrir dentro de los derechos de cobro o las partidas a cobrar un apartado específico para

aquellos derechos de cobro que procedan de actividades propias de la entidad y que tengan un vencimiento inferior al año. Es el apartado que aparece como “Usuarios y otros deudores de la actividad propia”

Es decir, el epígrafe denominado “Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar” se ha desglosado a diferencia de lo contemplado por el PGC, de la siguiente manera:

- “Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar con vencimiento a largo plazo”, que como ya hablamos de ellos en el activo no corriente, se verán recogidos en un nuevo epígrafe dentro del activo no corriente denominado “deudores no corrientes”.
- “Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar con vencimiento a corto plazo”, que recoge los derechos de cobro con un vencimiento inferior al año, con desglose específico para recoger créditos con vencimiento inferior a un año que pueden tener ciertas peculiaridades y que no se deben mezclar con los deudores comerciales, aunque ambos tengan un vencimiento a corto plazo.

El PGC, en el punto octavo de esta norma de elaboración del balance indica textualmente: “Cuando la empresa tenga créditos con clientes por ventas y prestaciones de servicios con vencimiento superior a un año, esta partida del epígrafe B.III del activo del balance, se desglosará para recoger separadamente los clientes a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, se creará el epígrafe A.VII en el activo no corriente con la denominación “Deudores comerciales no corrientes”.

Por tanto, para los créditos a largo plazo se crea un epígrafe en el activo no corriente, como ya hemos dicho anteriormente, y no hace distinción dentro del L/P. Esta norma es así tanto para las entidades lucrativas como para las no lucrativas, aunque su denominación sea distinta.

Sin embargo, la Adaptación si que considera que para los créditos en el C/P ha de hacerse una distinción y separar así los derechos de cobro a corto plazo específicos de la actividad propia de la entidad, creando así la cuenta “Usuarios y otros deudores de la actividad propia.”

<b>MODIFICACIONES EN EL ACTIVO DEL BALANCE DE LAS ESFL</b>
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>
<b>I. INMOVILIZADO INTANGIBLE:</b>
6. Derechos sobre activos cedidos en uso.
<b>II. BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO:</b>
1. Bienes inmuebles
2. Archivos
3. Bibliotecas
4. Museos
5. Bienes muebles
6. Anticipos sobre bienes del Patrimonio
<b>VIII. DEUDORES NO CORRIENTES</b>
<b>B) ACTIVO CORRIENTE</b>
<b>II. USUARIOS Y OTROS DEUDORES DE LA ACTIVIDAD PROPIA</b>
1. Usuarios deudores
2. Patrocinadores
3. Afiliados o asociados
4. Entidades privadas
5. Donantes y legatarios
<b>III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar:</b>
6. Otros créditos con las Administraciones Públicas.
7. Fundadores por desembolsos exigidos

Tabla 10: Modificaciones en el Activo del Balance de las ESFL

### 15.4.1.3 Peculiaridades de la adaptación en cuanto al patrimonio neto:

<b>A) PATRIMONIO NETO</b>	
<b>ENTIDADES LUCRATIVAS</b>	<b>ENTIDADES NO LUCRATIVAS</b>
<b>I. FONDOS PROPIOS</b>	<b>I. FONDOS PROPIOS</b>
<b>II. AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR</b>	<b>II. AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR</b>
<b>III. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS</b>	<b>III. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS</b>

Tabla 11: Cambios en el Patrimonio Neto

La estructura del patrimonio neto que han de elaborar las entidades lucrativas, no presenta muchos cambios, pero si van a ser importantes a la hora de desglosar algunos conceptos luego en la cuenta de resultados.

Como vemos en el cuadro, se ha respetado la estructura o el esquema básico que establece para las empresas el PGC del 2007, que diferencia los fondos propios, los ajustes por cambios de valor a valor razonable y las subvenciones, donaciones y legados recibidos que cumplan las condiciones de no reintegrables, ya que de no ser así, figurarían dentro del pasivo.

En el PGC, el primer epígrafe, denominado “Fondos propios”, está dividido en 6 subepígrafes. La Adaptación solamente divide este epígrafe en 4 subepígrafes, pues lógicamente las características de unas entidades y otras respecto a sus capitales propios difieren entre sí.

<b>FONDOS PROPIOS</b>	
<b>ENTIDADES LUCRATIVAS</b>	<b>ENTIDADES NO LUCRATIVAS</b>
<b>I. CAPITAL</b>	<b>I. DOTACIÓN FUNDACIONAL/FONDO SOCIAL</b>
1.Capital escriturado	1.Dotación fundacional/Fondo social
2.Capital no exigido	2.(Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido)
<b>II. PRIMA DE EMISIÓN</b>	
<b>III. RESERVAS</b>	<b>II. RESERVAS</b>
1.Legal y estatutarias	1.Estatutarias
2.Otras reservas	2.Otras reservas
<b>IV. (ACCIONES Y PARTICIPACIONES EN PATRIMONIO PROPIAS)</b>	
<b>V.RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES</b>	<b>III. EXCEDENTES DE EJERCICIOS ANTERIORES</b>
1.Remanente	1.Remanente
2.(Resultados negativos de ejercicios anteriores)	2.(Excedentes de ejercicios anteriores)
<b>VI. OTRAS APORTACIONES DE SOCIOS</b>	
<b>VII. RESULTADO DEL EJERCICIO</b>	<b>IV. EXCEDENTE DEL EJERCICIO</b>
<b>VIII. (DIVIDENDO A CUENTA)</b>	
<b>IX. OTROS INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO NETO</b>	

Tabla 12: Los Fondos Propios en las ESFL

En el primer epígrafe dedicado a los fondos propios se eliminan las partidas que no tienen cabida en las entidades no lucrativas, es decir, todas aquellas que tienen que ver con la propiedad de la entidad y la obtención de un beneficio, ya que como decíamos al principio de este proyecto el patrimonio aportado por los donantes deja de pertenecer a éstos para ser propiedad de la entidad, que no tiene propietarios, y destinarse a fines de interés general, sin esperar la obtención de una rentabilidad por parte de los aportantes de fondos, al contrario de lo que sucede en el caso de los accionistas.

Dentro de los fondos propios de las entidades lucrativas tenemos por tanto: la dotación fundacional o fondo social por la parte realmente aportada, las reservas y el excedente del ejercicio.

Recordamos esto para fijarnos en que el concepto de “**excedente**” como tal, **no se pierde**, y forma parte del patrimonio como es lógico, es un componente más aunque no se le de tanta importancia ya que no deja de ser una variación patrimonial más.

En efecto, lo único que supone este excedente del ejercicio extraído de uno de los epígrafes de la cuenta de resultados es:

- Si el excedente es positivo, supone un aumento patrimonial que hace aumentar los recursos de la entidad para poder llevar a cabo sus propias actividades.
- Si el excedente es negativo, supone una disminución patrimonial, que hace disminuir los recursos de la entidad.

Evidentemente, y como ya hemos explicado al principio del proyecto, este excedente existe porque estas entidades aunque no obtengan resultados o beneficios en el ejercicio de su actividad, sí pueden obtener plusvalías, que obligatoriamente se destinarán a la consecución de los propios fines de la entidad, cuya propiedad se asigna a la entidad y no a ningún aportante de fondos. Además, este concepto es importante a efectos fiscales.

Los otros dos epígrafes, que son los ajustes por cambios de valor y las subvenciones, donaciones y legados recibidos (no reintegrables y que no se hayan imputado a resultados) que figuran en el Balance dentro del Patrimonio neto, no sufren ninguna modificación en lo que se refiere a su división interna y a su colocación dentro del balance.

Respecto a las subvenciones, el punto de esta norma que habla de ellas en el PGC establece que “las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios, que estén pendientes de imputar a resultados, formarán parte del patrimonio neto de la empresa, registrándose en la subagrupación A.3. “Subvenciones, donaciones y legados recibidos”. Por su parte, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por los socios o propietarios formarán parte del patrimonio neto, dentro de los fondos propios, registrándose en el epígrafe A.1.VI. “Otras aportaciones de socios”.

La Adaptación, sin embargo, determina que las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables que estén pendientes de imputar a resultados otorgadas tanto por terceros como por asociados, fundadores o patronos, se registrarán en la subagrupación A.3. “Subvenciones donaciones o legados”, con independencia de quien la otorgue.

El único caso en el que no se registraría en este apartado, sería cuando se realizase a título de dotación fundacional, pero con independencia de quien la otorgue. En este caso, se registraría en el Balance dentro de la partida A.1. “Fondos propios”.

#### 15.4.1.4 Peculiaridades de la adaptación en cuanto al pasivo no corriente:

<b>B) PASIVO NO CORRIENTE</b>	
<b>ENTIDADES LUCRATIVAS</b>	<b>ENTIDADES NO LUCRATIVAS</b>
<b>I. PROVISIONES A LARGO PLAZO</b>	<b>I. PROVISIONES A LARGO PLAZO</b>
<b>II. DEUDAS A LARGO PLAZO</b>	<b>II. DEUDAS A LARGO PLAZO</b>
<b>III. DEUDAS CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS A L/P</b>	<b>III. DEUDAS CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS A L/P</b>
<b>IV. PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO</b>	<b>IV. PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO</b>
<b>V. PERIODIFICACIONES A L/P</b>	<b>V. PERIODIFICACIONES A L/P</b>
<b>VI. ACREEDORES COMERCIALES NO CORRIENTES</b>	<b>VI. ACREEDORES NO CORRIENTES</b>

Tabla 13: Cambios en el Pasivo no corriente

Respecto a la estructura del pasivo no corriente y a su contenido la Adaptación no establece apenas diferencias respecto a lo que en la norma de elaboración del balance establece el PGC.

En las ESFL, para el caso excepcional de que la entidad tenga deudas con acreedores con vencimiento superior a un año, la partida C.5. (Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar), que toma parte del pasivo corriente, como veremos a continuación, se desglosará para recoger separadamente los proveedores a c/p y a l/p, creando el epígrafe B.VI. dentro del pasivo no corriente, con la denominación “Acreedores no corrientes”, que recogerá aquellas deudas a largo plazo que la entidad tiene con aquellos acreedores que son propios de la entidad y que por sus condiciones requieren un apartado específico (no son los acreedores comerciales o habituales, son afiliados, fundadores.....)

El PGC usa este mismo desglose para el caso excepcional de que tenga que registrar partidas que recojan deudas con acreedores comerciales o proveedores habituales con vencimiento superior a un año.

La particularidad, que en cuanto a esta norma establece la Adaptación para las entidades no lucrativas, es que en esta misma partida se incluirán los débitos con beneficiarios con vencimiento superior a un año, con el adecuado desglose.

**14.4.1.5 Peculiaridades de la adaptación en cuanto al pasivo corriente:**

<b>C) PASIVO CORRIENTE</b>	
<b>ENTIDADES LUCRATIVAS</b>	<b>ENTIDADES NO LUCRATIVAS</b>
<b>I. PASIVOS VINCULADOS CON ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA</b>	
<b>II. PROVISIONES A C/P</b>	<b>I. PROVISIONES A C/P</b>
<b>III. DEUDAS A C/P</b>	<b>II. DEUDAS A C/P</b>
<b>IV. DEUDAS CON EMPRESAS DEL GRUPO Y ASOCIADAS A C/P</b>	<b>III. DEUDAS CON ENTIDADES DEL GRUPO Y ASOCIADAS A C/P</b>
	<b>IV. BENEFICIARIOS – ACREEDORES</b>
<b>V. ACREEDORES COMERCIALES Y OTRAS CUENTAS A PAGAR</b>	<b>V. ACREEDORES COMERCIALES Y CUENTAS A PAGAR</b>
<b>VI. PERIODIFICACIONES A C/P</b>	<b>VI. PERIODIFICACIONES A C/P</b>

**Tabla 14: Cambios en el Pasivo corriente**

El pasivo corriente, al igual que el pasivo no corriente, tampoco presenta importantes novedades:

El PGC, dentro de esta norma de elaboración relativa al Balance, dedica un punto a especificar cómo habrían de registrarse en el balance los “pasivos clasificados como no corrientes mantenidos para la venta” al igual que lo hacía para los activos. En la Adaptación este tipo de pasivos tampoco aparece, por lo tanto, se elimina el primer epígrafe que las entidades reservan para este tipo de pasivos y por tanto los criterios referidos a éste.

La segunda modificación dentro del pasivo corriente, es la creación de una partida específica para separar del resto de las deudas que la entidad tiene con vencimiento a corto plazo, las deudas que mantiene con beneficiarios de actividades de la propia entidad que aún no se han pagado y están por tanto pendientes, esta partida se denominará “beneficiarios-acreedores”, y se entiende que tendrá un vencimiento inferior al año, ya que de no ser así se registraría como hemos indicado con el adecuado

desglose en el pasivo no corriente dentro de la también novedosa partida “acreedores no corrientes”.

#### **15.4.2 Cuenta de Resultados:**

Sin duda, la cuenta de resultados es el apartado en el que la Adaptación presenta los cambios más significativos al pasarse de un documento donde se reflejan exclusivamente los ingresos y gastos imputados en el resultado del ejercicio a un modelo que presenta todos los cambios producidos en el patrimonio neto en las ESFL.

En las entidades lucrativas, la Cuenta de Resultados, también denominada y más conocida como Cuenta de Pérdidas y Ganancias, nos ofrece el resultado del ejercicio, es decir, nos hace llegar a la conclusión final de si la empresa ha obtenido pérdidas o beneficios en el ejercicio de su actividad.

En la ESFL, la Cuenta de Pérdidas y Ganancias o Cuenta de Resultados ha de dejar de ser un instrumento para medir la eficacia de este tipo de entidades, ya que no tiene sentido valorar a un entidad mediante el beneficio o pérdida obtenido cuando su finalidad no es obtener rendimientos económicos con el ejercicio de su actividad.

El documento nº2, publicado por la AECA ( “Los estados Contables de las entidades lucrativas”), con anterioridad a la aprobación del Real Decreto que estamos estudiando, uno de los principales referentes a la hora de elaborar esta nueva normativa, consideraba ya que el cálculo del resultado, no tenía utilidad en las ESFL, pues no tienen como objetivo la maximización del beneficio, por tanto, los gastos en que se incurre para el desarrollo de sus actividades, así como los ingresos obtenidos para su financiación, a efectos contables no son más que variaciones en su patrimonio. Por ello, entendía el documento, no parecía oportuna la elaboración de una cuenta de pérdidas y ganancias, ni la definición de criterios y normas contables tendentes al cálculo de un resultado.

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta la naturaleza singular de los activos destinados al cumplimiento de los fines no lucrativos (nueva definición en el marco conceptual), se llega a la determinación de que sería lógico y mucho más adecuado a la hora de representar la imagen fiel de la entidad, sustituir la referencia a la obtención de beneficios o rendimientos económicos, por la generación de rendimientos aprovechables en su actividad futura, entendiéndose cumplido este requisito en aquellos casos en que el bien o derecho incorpora un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad, aunque no genere flujos de efectivo.

Como conclusión, la “Cuenta de Resultados” en las ESFL, con la entrada en vigor de la nueva normativa, tendrá el objetivo fundamental de proporcionar información sobre las modificaciones patrimoniales habidas durante el ejercicio, y de cómo partiendo de un patrimonio neto inicial se llega al patrimonio neto al cierre del periodo.

Con lo cual, estas entidades, a partir de ahora, no tendrán que elaborar una Cuenta de Pérdidas y Ganancias, sino una Cuenta de Resultados, que en realidad va a representar en una “Cuenta de Variaciones Patrimoniales”, aunque no se le ha podido poner este nombre para cumplir la normativa vigente, pero esa sería la denominación más adecuada, ya que lo que se trata es de ver como se mueve el patrimonio de un año.

El nuevo modelo de Cuenta de Resultado, va a representar pues la “SITUACION PRECEDENTE +/- VARIACIONES PATRIMONIALES”.

*Esta cuenta es la que tiene que explicar la evolución de las entidades y es la mayor innovación y referente.*

#### ***15.4.2.1 Motivos por los que la la Cuenta de pérdidas y ganancias que establece el PGC no es adecuada para las ESFL:***

- El objetivo que ha de cumplir la Cuenta de pérdidas y ganancias en las entidades lucrativas, es determinar el resultado del ejercicio, que está formado por los ingresos y gastos de la empresa, y que podrá ser un beneficio o una pérdida. Este resultado se obtiene, a su vez, al recoger en la Cuenta de pérdidas y ganancias las operaciones derivadas de la actividad, las ventas, y los consumos junto con los gastos de estructura.

El objetivo de una ESFL no es la maximización del beneficio, sino alcanzar unos fines de interés general, por lo tanto, el resultado que figura en la Cuenta de pérdidas y ganancias, ya sea un beneficio o una pérdida en el ejercicio, no aporta la información que requiere este tipo de entidades, es decir, la medida en la que se han alcanzado sus fines de interés general y la capacidad para seguir alcanzándolos.

- En las entidades lucrativas, se incurre en gastos con el fin de obtener ingresos, por tanto la obtención o no de un beneficio mediante su actividad determina su éxito o fracaso, sin embargo, en las entidades no lucrativas se obtienen unos ingresos con el fin de financiar los gastos originados por las actividades que realizan para la consecución de sus fines. Por tanto, en las entidades lucrativas la obtención de un ingreso o una pérdida es un excedente, que no representará más que una variación en su patrimonio neto que ayudará a la consecución de sus fines o limitará.

- La finalidad de las entidades lucrativas es la maximización del beneficio, por eso, cuanto mayor sea el resultado positivo que arroje la Cuenta de pérdidas y ganancias, mejor se considerará que la empresa ha llevado a cabo su actividad.

Sin embargo, el resultado en las entidades no lucrativas debería de tender a cero en caso de beneficio, porque de lo contrario se entendería que no se está dedicando a lo que debería dedicarse. En caso de pérdidas la entidad debería descapitalizarse. El valor que aporta la entidad no es económico, será cultural, social...

- En las entidades lucrativas, el destino final del beneficio es distribuirse entre los propietarios, mientras que en las entidades no lucrativas el resultado es un excedente que no se reparte, representa el ahorro positivo o negativo generado por la entidad y que contribuirá como una variación patrimonial más al patrimonio neto al cierre del ejercicio.

- El PGC permite la posibilidad de imputar ingresos y gastos directamente al patrimonio neto.

Por este motivo, en la cuenta de pérdidas y ganancias pueden no aparecer todos los ingresos contables que ha obtenido la entidad, ya que solo se registran los que tienen una relación directa con los gastos de las actividades.

Los proyectos están muy vinculados a las ayudas que obtiene la entidad, y si una ayuda se ha imputado directamente al Patrimonio Neto, el resultado de la cuenta de resultados no será representativo de la capacidad de la entidad para hacer frente a proyectos futuros.

- En las entidades lucrativas, los aportantes de fondos pretenden obtener una rentabilidad, es decir, recuperar la aportación con un valor añadido, que vendrá dado por el beneficio obtenido por la entidad.

En las entidades lucrativas, por el contrario, los aportantes de fondos, con sus dotaciones o aportaciones al fondo social simplemente pretenden proporcionar viabilidad económica a un proyecto.

**15.4.2.2 Estructura de la Cuenta de Resultados en una ESFL, de acuerdo con la Adaptación:**

<b>CUENTA DE RESULTADOS DE LAS ESFL</b>	
<b>Ha de contener información relativa a los siguientes conceptos:</b>	<b>Esta información está contenida en los siguientes epígrafes:</b>
El excedente del ejercicio (Pérdida o Beneficio)	<b>Epígrafe A. EXCEDENTE DEL EJERCICIO</b>
El importe de los ingresos o gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto, según lo requerido en las normas de registro y valoración.	<b>Epígrafe B.</b> Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto
Las transferencias o reclasificaciones realizadas al excedente del ejercicio, según lo requerido por las normas de registro y valoración.	<b>Epígrafe C.</b> Reclasificaciones al excedente del ejercicio
/	<b>Epígrafe D.</b> VARIACIONES DEL PATRIMONIO NETO POR INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO.
Los ajustes debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores	<b>Epígrafe E.</b> Ajustes por cambios de criterio
	<b>Epígrafe F.</b> Ajustes por errores
Las variaciones en la dotación fundacional o fondo social y las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.	<b>Epígrafe G.</b> Variaciones en la dotación fundacional o fondo social
	<b>Epígrafe H.</b> Otras variaciones
/	<b>Epígrafe I.</b> RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO

**Tabla 15: Información que ha de contener la Cuenta de Resultados en las ESFL**

A la vista de esta composición se infiere que el saldo de la citada cuenta está formado por las aportaciones y disminuciones de la dotación fundacional o fondo social, y por todos los ingresos y gastos del ejercicio y de los ejercicios anteriores que deban registrarse en el presente por causa de un cambio de criterio o la subsanación de un error contable.

En el PGC y en el PGC de PYMES, la citada información se muestra en el saldo del *estado total de cambios en el patrimonio neto*. La cuenta de pérdidas y ganancias

presenta el resultado del periodo de forma independiente, configurándose a partir de éste una magnitud aislada que permite conformar el núcleo de la base imponible del impuesto sobre sociedades, o para aplicar las reglas mercantiles para identificar el beneficio repartible.

En las entidades no lucrativas ambas finalidades gozan de menor relevancia, sin embargo, tanto la norma sustantiva como la fiscal han construido a partir del resultado contable la exigencia de obligaciones muy relevantes como el grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos a los fines propios. Considerando esta circunstancia, en la adaptación se aclara que en las referencias que en dichos textos se efectúan a la cuenta de pérdidas y ganancias deben entenderse realizadas al excedente de la cuenta de resultados de la nueva Adaptación.

Una vez establecido este punto de conexión entre ambos modelos de cuenta de resultados, puede concluirse que la presentación de otro documento (ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO), solo supondría una redundancia en la información suministrada.

Como se ha indicado, por tanto, además de todos los ingresos y gastos, la nueva cuenta de resultados, muestra las variaciones del patrimonio neto que surgen como consecuencia de las operaciones directamente relacionadas con los aumentos o disminuciones de la dotación fundacional o fondo social. Este criterio persigue identificar la variación de los recursos no exigibles originada en el ejercicio, indicador de la capacidad para desarrollar los fines en los ejercicios siguientes.

Con esto no se pretende asimilar el concepto de dotación o aportaciones al fondo social a la definición de ingreso y su disminución a la de gasto, sino que la finalidad es mostrar el fondo económico de la transacción, que a diferencia de las aportaciones al capital de las sociedades mercantiles, no busca su recuperación más una rentabilidad, sino dotar de viabilidad económica a un determinado proyecto, en cuya consecución, los citados fondos podrían llegar a consumirse.

Como acabamos de explicar, el primero de los conceptos que se incluyen en esta cuenta de resultados de las ESFL, excedente del ejercicio, es el que realmente podemos comparar en cuanto a su cuantía, con el resultado final de la “Cuenta de Pérdidas y Ganancias” de las entidades lucrativas. Lo vemos de una forma más esquemática en el siguiente cuadro:

ESTRUCTURA DE LA “CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS” (ENTIDADES LUCRATIVAS)	ESTRUCTURA DE LA “CUENTA DE RESULTADOS” (ENTIDADES NO LUCRATIVAS)
A.OPERACIONES CONTINUADAS	A.EXCEDENTE DEL EJERCICIO
A.1.RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	A.1.EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD
A.2. RESULTADO FINANCIERO	A.2.EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS
A.3. RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1 +A.2)	A.3.EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS
A.4. RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3+Impuesto s/bcios)	A.4.VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO RECONOCIDA EN EL EXCEDENTE DEL EJERCICIO (A.3+Impuesto s/bcios)
/	B.INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO
	B.1.VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO POR INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO (B)
	C.RECLASIFICACIONES AL EXCEDENTE DEL EJERCICIO
	C.1. VARIACIÓN DE PATRIMONIO NETO POR RECLASIFICACIONES AL EXCEDENTE DEL EJERCICIO (C)
	D. VARIACIONES DE PATRIMONIO NETO POR INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE A PATRIMONIO NETO (B.1 + C.1)
	E. AJUSTES POR CAMBIOS DE CRITERIO
	F. AJUSTES POR ERRORES
	G.VARIACIONES EN LA DOTACION FUNDACIONAL O FONDO SOCIAL
B.OPERACIONES INTERRUMPIDAS	H. OTRAS VARIACIONES
A.5. RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+Rtdo de operaciones interrumpidas neto de impuestos)	I.RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO (A.4+D+E+F+G+H)

Tabla 16: Comparación de la estructura de la Cuenta de Resultados en una EL y una ESFL

- *Excedente del ejercicio*: Para calcular el resultado del epígrafe A.4. de la “Cuenta de Resultados” de las ESFL, se aplica, según la Adaptación, la siguiente normativa, comparable con las reglas que establece el PGC en su norma séptima de elaboración de las cuentas anuales, relativa a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias”:

Los ingresos y gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza, al igual que lo hacen las entidades lucrativas.

El importe correspondiente a las ventas, prestación de servicios y otros ingresos de explotación se reflejará en la cuenta de resultados por su importe neto de devoluciones y descuentos, como en las entidades lucrativas.

Sin embargo, dentro de la estructura de la “Cuenta de Resultados” de las ESFL, como podemos ver, no hay ningún epígrafe destinado a recoger el concepto correspondiente al importe del que hablamos, ya que dentro de los “Ingresos de la actividad propia” no hay ningún subapartado que haga referencia a operaciones mercantiles.

Para el caso de que la entidad realice actividades mercantiles, la Adaptación establece que las ventas y otros ingresos ordinarios de la citada actividad se mostrarán en una partida denominada “*Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil*”, que deberá crearse a tal efecto a continuación de la partida primera “*Ingresos de la actividad propia*”, formando parte del resultado de explotación.

Aunque la actividad principal no es obtener ingresos derivados de operaciones mercantiles, sí es algo cada vez más habitual que estas entidades realicen este tipo de actividades con el fin de obtener una financiación adicional para la consecución de sus fines, y hacer frente a una de las principales debilidades de este tipo de entidades: la precariedad económica y su dependencia en muchos casos de las Administraciones Públicas en cuanto a la obtención de fondos.

Respecto a las subvenciones, donaciones y legados, como norma general, la imputación a la Cuenta de Resultados es muy parecida a la que dispone el PGC:

- Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos afectos al cumplimiento de los fines de la entidad, se reflejarán en la partida 1.d “*Donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio*” del modelo normal de la Cuenta de Resultados.

- Las subvenciones, donaciones y legados que financien activos de inmovilizado material o intangible, se imputarán a resultados de acuerdo con su norma de registro y

valoración a través de la partida 10. *“Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio”*

- Las subvenciones, donaciones y legados concedidos para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica, se imputarán igualmente a la partida 10. *“Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio”*.

En cualquiera de los casos, todas ellas se verán reflejadas en la partida A.1 Excedente de la actividad, al igual que en las entidades lucrativas se ven también reflejadas en la partida A1. Resultado de explotación, siguiendo unos criterios similares a los anteriores.

Tanto en las entidades lucrativas como en las ESFL, si con la subvención donación o legado, se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el excedente de las operaciones financieras (en el resultado financiero en el caso de las empresas) incorporándose en caso de que sea significativo la correspondiente partida con la denominación *“Imputación de donaciones, subvenciones y legados de carácter financiero”*

La Adaptación, añade a estos criterios generales, otros criterios o normas adicionales para el caso de que la entidad realice actividades mercantiles y reciba donaciones, subvenciones o legados en relación con dichas actividades:

- Las que se incorporen al ciclo normal de explotación se mostrarán en la partida 6. *“Otros ingresos de la actividad”*. A tal efecto en la citada partida se incluirá el siguiente desglose: *“Ingresos accesorios y otros de gestión corriente”* o/y *“Subvenciones, donaciones y legados de explotación afectos a la actividad mercantil”*.

- Las que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias se mostrarán en la partida 10. *“Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio”*. A tal efecto en la citada partida se incluirá el correspondiente desglose diferenciando entre los *“afectos a la actividad propia”* y los *“afectos a la actividad mercantil”*.

- Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, se aplicará el criterio indicado en relación con la actividad propia. A tal efecto, en la citada partida, deberá diferenciarse entre las *“afectas a la actividad propia”* y las *“afectas a la actividad mercantil”*.

La partida “*Excesos de provisiones*”, en la Cuenta de Resultados de las entidades no lucrativas, recoge las reversiones de provisiones producidas en el ejercicio, con la excepción de las correspondientes al personal que se reflejan en la partida “Gastos de Personal” y las derivadas de operaciones comerciales que se reflejan dentro de la partida “Otros gastos de la actividad” en el subapartado “Perdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales”. La imputación a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en las entidades lucrativas de estos conceptos es idéntica.

A partir de aquí, se reconocen en la cuenta de resultados los cambios en el patrimonio neto, los criterios para elaborar esta segunda parte de la cuenta de resultados de las ESFL son comparables con los criterios que establece el PGC para elaborar el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto en su octava norma.

- *Ingresos y gastos reconocidos directamente en el Patrimonio Neto y reclasificaciones al excedente del ejercicio*: Los importes relativos a los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto y las reclasificaciones a la cuenta de resultados se registrarán por su importe bruto, mostrándose en una partida separada su correspondiente efecto impositivo.

Estos dos criterios son iguales a los que cita el PGC en su norma octava de elaboración de las cuentas anuales, concretamente los relativos a la primera parte de éste, denominada “Estado de Ingresos y gastos reconocidos”. El único matiz, es que la Adaptación sustituye el concepto de transferencia por el de reclasificación.

<b>B. INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO:</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Activos financieros disponibles para la venta.</li> <li>2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo</li> <li>3. Subvenciones recibidas</li> <li>4. Donaciones y legados recibidos</li> <li>5. Ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes</li> <li>6. Efecto impositivo</li> </ol>
<b>B.1. VARIACIÓN DE PATRIMONIO NETO POR INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETOS (1+2+3+4+5+6)</b>
<b>C.RECLASIFICACIONES AL EXCEDENTE DEL EJERCICIO</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Activos financieros mantenidos para la venta</li> <li>2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo</li> <li>3. Subvenciones recibidas</li> <li>4. Donaciones y legados recibidos</li> <li>5. Efecto impositivo</li> </ol>
<b>C.1. VARIACIÓN DE PATRIMONIO NETO POR RECLASIFICACIONES AL EXCEDENTE DEL EJERCICIO (1+2+3+4+5)</b>
<b>D. VARIACIONES DE PATRIMONIO NETO POR INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO (B.1 + C.1)</b>

- *Ajustes debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores:*  
 Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria y se incluirá el correspondiente ajuste en la cuenta de resultados, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el caso de que el error corresponda al ejercicio comparativo se deberá reexpresar la cuenta de resultados del ejercicio anterior.

Las mismas normas se aplicarán respecto a los cambios de criterio contable.

- *Variaciones en la dotación fundacional o fondo social:* Se recogerán las aportaciones de fundadores, asociados y terceros a la dotación fundacional o fondo social, así como las variaciones que pudieran originarse en estos conceptos por la reclasificación de otras partidas del patrimonio neto u otras operaciones que les afecten.

Estos dos últimos conceptos, en las entidades lucrativas, se recogen en su estado de cambios en el patrimonio neto, dentro de su segunda parte “Estado total de cambios en el patrimonio neto”.

Además de todos estos criterios, que vienen explícitas en la Adaptación, resultarán de aplicación los criterios de presentación sobre operaciones interrumpidas regulados en el PGC en la séptima norma de elaboración de las cuentas anuales, y por tanto, deberán incluirse en la cuenta de resultados los desgloses necesarios.

### **15.5 MEMORIA:**

La memoria en las entidades no lucrativas cumple la misma función que en las entidades lucrativas, incluir aquellas partidas cuyo contenido no queda suficientemente claro en los demás estados financieros o aquellas partidas sobre las que la empresa quiere ofrecer mayor información y al igual que ocurre con el PGC, adquiere mayor relevancia en la Adaptación que su antecedente inmediato.

Atendiendo a las especiales características de la actividad realizada por estos sujetos contables y en cumplimiento de lo establecido en esta normativa específica, estos modelos incorporan apartados destinados a facilitar información sobre las siguientes materias:

- Bienes integrantes del Patrimonio Histórico
- Usuarios y otros deudores de la actividad propia
- Beneficiarios y acreedores
- **Memoria de actividades**
- **Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios**
- Gastos de administración
- Inventario

La memoria de actividades y la aplicación de los elementos patrimoniales a los fines propios constituyen, sin duda, dos de las informaciones más relevantes que deben

suministrar estas organizaciones y que en determinados casos, como sucede con las fundaciones de competencia estatal, la correspondiente norma sustantiva exige como contenido obligatorio.

Por otra parte, debe destacarse que las entidades que realicen actividades propias conjuntamente con actividades económicas/mercantiles, deberán incorporar al modelo de memoria que utilicen un nuevo apartado denominado “**Elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil**”, en el que se deberá diferenciar entre los elementos del activo y ingresos y gastos, los que están afectos a la actividad propia o a la actividad mercantil, determinando asimismo el excedente que corresponde a cada una de estas actividades.

Al igual que en las entidades lucrativas, las entidades no lucrativas deben incluir en la memoria cualquier información no incluida en el modelo que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividades de la entidad en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad; en particular, se incluirán datos cualitativos correspondientes a la situación del ejercicio anterior cuando ello sea significativo.

En este sentido, en las entidades sin fines lucrativos es conveniente distinguir las siguientes categorías de activos:

- Activos con restricciones permanentes (limitaciones en cuanto al destino o a la inversión obligatoria de los activos).
- Activos con restricciones temporales (presentes y futuras).
- Activos sin restricción de uso.

Por último señalar que si bien en la memoria se recoge información relevante para verificar el grado de cumplimiento de los objetivos, el plan de actuación no forma parte de las cuentas anuales, sin perjuicio de que lógicamente haya tenido que tomarse como referente para identificar la información que sobre su grado de cumplimiento debe incluirse en la memoria.

En la primera norma de elaboración de las cuentas anuales, hicimos referencia a que “la memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados, y que además y particularmente, contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivo y el grado de cumplimiento de las actividades de

la entidad”. Por este motivo, se elimina el estado de flujos de efectivo como un estado contable más de las cuentas anuales y se incorpora la información contenida en éste en la memoria.

La información relativa a los flujos de efectivo que habrá que incluir en la memoria es la misma que en las entidades lucrativas se incluye en el estado propio para estos conceptos (Estado de Flujos de Efectivo), y por tanto sigue la misma normativa que la indicada en el PGC para la elaboración de este estado.

Aunque el estado de flujos de efectivo no sea un estado contable en las entidades no lucrativas, la Adaptación también dedica una norma de elaboración de las cuentas anuales a la elaboración de esta información relativa a los flujos de efectivo de la entidad

#### **15.6 CIFRA ANUAL DE NEGOCIOS:**

El PGC establece en su norma décimoprimer que el importe neto de la cifra de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas que deban ser objeto de repercusión.

La cifra anual de negocios en las entidades no lucrativas, se determina de la misma manera que indica esta norma, con la salvedad de que el importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos, en este caso, solo corresponde a las actividades lucrativas de carácter mercantil que realice la entidad.

Por último, en cuanto a las normas de elaboración de las cuentas anuales relativas al número medio de trabajadores; a las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, a los estados financieros intermedios y a las partes vinculadas, no vamos a explicar las diferencias que establece la Adaptación respecto del PGC, ya que las normas son prácticamente, salvando las propias diferencias que puedan surgir de las diferencias conceptuales entre ambos tipos de entidades.

## 16. SUPUESTO PRÁCTICO:

Vamos a ejemplificar algunas de las operaciones más comunes de las entidades no lucrativas, y como se muestran estas en el balance y en la cuenta de resultados de la entidad con un supuesto práctico bastante sencillo.

La fundación X creada en el ejercicio 20X1 realiza las siguientes actividades durante 20X1 y 20X2:

### ACTIVIDADES REALIZADAS EN EL EJERCICIO 20X1:

✓ La fundación ESFL se constituyó el 1 de enero de 20X1 con una dotación fundacional de 200.000 €, recibiendo de los fundadores, los siguientes bienes y derechos:

- Importe efectivo: 100.000 € (50% se desembolsará al año siguiente).
- Ordenadores: 80.000 € (vida útil: 5 años).
- Programas informáticos: 20.000 € (vida útil: 4 años).

✓ Durante el año 20X1, la fundación ha obtenido ingresos por captación de recursos que ha destinado a sus actividades, de las cuales se desprenden los siguientes gastos e ingresos:

<b>Ingresos</b>	125.000 €
<b>Gastos</b>	Personal: 40.000 € Suministros: 20.000 € Ayudas monetarias: 35.000 €

Respecto a los ingresos, quedaron pendientes de cobro al cierre del ejercicio por importe de 20.000 €. A su vez, quedaron pendientes de pago ayudas monetarias por importe de 10.000 €, el resto de los gastos se pagaron en metálico.

✓ Se reintegran 3.000 € a los patronos para resarcirlos de gastos debidamente justificados.

✓ Se decide aplicar un sistema de amortización lineal para todos los bienes depreciables.

## ACTIVIDADES REALIZADAS EN EL EJERCICIO 20X2:

- ✓ Los fundadores aportan en este ejercicio la cuantía pendiente de dotación fundacional.
- ✓ Se obtienen unos rendimientos de 3.000 € de las cuentas corrientes de la fundación.
- ✓ El 1 de enero de 20X2 se ha concedido una subvención oficial por importe de 100.000 €, destinada a la realización de un proyecto de ayuda a los más desfavorecidos, que se desarrollará durante los años 20X2 y 20X3. Los datos referentes a la operación son los siguientes:

Ingresos	Cobro 20X2	Cobro 20X3
100.000 €	0 €	100.000 €
Gastos	Devengo y pago 20X2	Devengo y pago 20X3
<b>Ayudas monetarias</b>	40.000 €	20.000 €
<b>Gastos personal</b>	15.000 €	25.000 €
<b>Total</b>	<b>55.000 €</b>	<b>45.000 €</b>

- ✓ El 30 de junio una multinacional le ha cedido para la realización de sus actividades, un local durante cuatro años. Se ha firmado un acuerdo de cesión para certificar dicha operación. En función de las condiciones de mercado, se estima que el alquiler anual de dicho local costaría 15.000 € /año.
- ✓ Durante el año 20X2, la fundación realiza actividades económicas obteniendo ingresos por importe de 120.000 €, de los que quedan pendientes de cobro 25.000. Los ingresos pendientes de cobro del periodo anterior, fueron cobrados en su totalidad.
- ✓ En relación a los gastos del período:

GASTOS
Personal: 60.000 €
Suministros: 20.000 €
Ayudas monetarias: 30.000 €

Se pagaron los gastos pendientes del ejercicio anterior, y a su vez, quedaron pendientes de pago ayudas monetarias por importe de 15.000 €.

✓ El 1 de enero recibió una subvención para financiar la compra de una maquinaria con un precio de adquisición de 10.000 €. La máquina tiene una vida útil estimada que asciende a 5 años y se le aplicará una amortización lineal.

✓ Se reintegran 4.000 € a los patronos para resarcirlos de gastos debidamente justificados.

✓ Al cierre del ejercicio se descubre que la vida útil de los equipos informáticos aportados por el fundador en el ejercicio pasado se estimó de forma errónea, siendo de 8 años y no de 5.

✓ Se decide aplicar un sistema de amortización lineal para todos los bienes depreciables.

<b>BALANCE AL CIERRE DEL EJERCICIO</b>	<b>20X1</b>
<b>ACTIVO</b>	
<b>A.ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>79.000</b>
I.INMOVILIZADO INTANGIBLE	
5. Aplicaciones informáticas (20.000-5.000)	15.000
III. INMOVILIZADO MATERIAL (80.000-16.000)	
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material	64.000
<b>B.ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>87.000</b>
II. Usuarios y otros deudores de la actividad propia	20.000
VII. Efectivos y otros activos líquidos equivalentes	
1. Tesorería	67.000
<b>TOTAL ACTIVO (A+B)</b>	<b>166.000</b>
<b>PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>	
<b>A.PATRIMONIO NETO</b>	<b>156.000</b>
A.1. FONDOS PROPIOS	156.000
I. Dotación fundacional	150.000
IV. Excedente del ejercicio	6.000
<b>B.PASIVO NO CORRIENTE</b>	<b>0</b>
<b>C.PASIVO CORRIENTE</b>	<b>10.000</b>
IV. Beneficiarios-Acreedores	10.000
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)</b>	<b>166.000</b>

En este ejercicio, el balance no presenta demasiados problemas:

Dentro del activo no corriente, están recogidos los inmovilizados materiales y los inmovilizados intangibles aportados por el fundador, por la parte resultante de haber descontado las amortizaciones de su valor inicial.

En el activo corriente, se encuentran a su vez recogidos los recursos captados por la entidad que aún no están cobrados efectivamente, en este caso, especificados en la cuenta deudora 448 “Usuarios y otros deudores de la actividad propia”.

Además, en el activo corriente se recoge el efectivo del que dispone la entidad después de la actividad mercantil y que proviene de la aportación inicial, los cobros en efectivo, los gastos en los que incurre la actividad que la entidad paga en efectivo, y la cantidad efectiva que se paga al patrono.

En lo que respecta a la parte financiera del balance:

En el patrimonio neto es donde debe prestarse mayor atención. Habíamos partido de un patrimonio cero inicialmente, y hemos terminado el año con un patrimonio de 156.000 €, procedente de la aportación de los fundadores realmente desembolsada y de un excedente positivo, efectivamente hay más ingresos que gastos lo que representa un aumento de patrimonio para la entidad.

En la parte financiera del balance también tenemos un importe de 10.000 €, dentro del pasivo no corriente, ya que parte de las ayudas concedidas por la entidad no se llegaron a pagar. Este importe está recogido en la cuenta 412 “Beneficiarios-acreedores”.

<b>CUENTA DE RESULTADOS</b>	<b>20X1</b>
<b>A.EXCEDENTE DEL EJERCICIO</b>	
1.Ingresos de la actividad propia	
c. Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones	125.000
2. Gastos por ayudas y otros	
a. Ayudas monetarias	-35.000
c. Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno	-3.000
7. Gastos de personal	
a. Sueldos, salarios y asimilados	-40.000
8. Otros gastos de gestión corriente	-20.000
9. Amortización del inmovilizado	-21.000
<b>A.1.EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD )1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12)</b>	<b>6.000</b>
<b>A.2.EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (13+14+15+16+17)</b>	
<b>A.3.EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)</b>	<b>6000</b>
18. Impuestos sobre beneficios	

<b>A.4.VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO RECONOCIDA EN EL EXCEDENTE DEL EJERCICIO (A.3+18)</b>	<b>6.000</b>
<b>B.INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO</b>	
<b>B.1.VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO POR INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO (1+2+3+4+5+6)</b>	
<b>C.RECLASIFICACIONES AL EXCEDENTE DEL EJERCICIO</b>	
<b>C.1.VARIACIÓN DE PATRIMONIO NETO POR RECLASIFICACIONES AL EXCEDENTE DEL EJERCICIO (1+2+3+4+5)</b>	
<b>D.VARIACIONES DE PATRIMONIO NETO POR INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO (B.1+C.1)</b>	
<b>E.AJUSTES POR CAMBIOS DE CRITERIO</b>	
<b>F.AJUSTES POR ERRORES</b>	
<b>G.VARIACIONES EN LA DOTACION FUNDACIONAL</b>	<b>150.000</b>
<b>H.OTRAS VARIACIONES</b>	
<b>I.RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO (A.4+D+E+F+G+H)</b>	<b>156.000</b>

Una vez analizado el balance del ejercicio 20X1, veamos que sucede en la cuenta de resultados:

Si nos fijamos en el valor final que arroja la cuenta de resultados, vemos que muestra una variación positiva de 156.000 € del patrimonio de la entidad. Vamos a ver a causa de qué conceptos se origina este resultado.

La variación patrimonial obtenida procede, por un lado, del aumento patrimonial de 6.000 € que se obtiene de calcular el apartado A.4 “Excedente del ejercicio”. En este excedente del ejercicio se encuentran desglosados todos los ingresos y todos los gastos que ha habido en este primer ejercicio relacionados con la actividad propia.

Así, como ingresos de la actividad propia, la entidad ha obtenido 125.000 € que se encuentran recogidos en la cuenta 722 “Promociones para captación de recursos”.

Como gastos de la actividad, la entidad acumula un importe de 119.000 €, que también se plasman en el excedente del ejercicio y que provienen de los siguientes conceptos: ayudas monetarias, gastos de personal, otros gastos de suministros y amortizaciones.

El excedente del ejercicio al que dan lugar estos conceptos no supone ni más ni menos que un aumento patrimonial.

La otra parte de la variación patrimonial total se encuentra contenida en el apartado G, que recoge la aportación de los fundadores por un valor de 150.000 €.

La conclusión final que se desprende de esta cuenta de resultados es que el hecho de que la entidad haya obtenido unas ganancias de 6.000 € no es el dato más importante que nos proporciona la cuenta de resultados. La información más importante que obtenemos de la cuenta de resultados, es que la entidad ha aumentado sus recursos 156.000 €, parte procedente de aportaciones de los fundadores y parte de los ingresos y gastos obtenidos en su relación con el exterior.

<b>BALANCE AL CIERRE DEL EJERCICIO</b>	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>ACTIVO</b>		
<b>A.ACTIVO NO CORRIENTE</b>	<b>130.500</b>	<b>169.000</b>
I.INMOVILIZADO INTANGIBLE	62.500	15.000
5.Aplicaciones informáticas		
6.Derechos sobre activos cedidos en uso		
III.INMOVILIZADO MATERIAL	68.000	64.000
2.Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material		
<b>B.ACTIVO CORRIENTE</b>	<b>196.000</b>	<b>73.000</b>
II.Usuarios y otros deudores de la actividad propia	125.000	20.000
VII.Efectivos y otros activos líquidos equivalentes	71.000	67.000
1.Tesorería		
<b>TOTAL ACTIVO (A+B)</b>	<b>326.500</b>	<b>166.000</b>
<b>PATRIMONIO NETO Y PASIVO</b>		
<b>A.PATRIMONIO NETO</b>	<b>266.500</b>	<b>156.000</b>
A.1.FONDOS PROPIOS	206.000	156.000
I.Dotación fundacional	200.000	150.000
II.Reservas	12.000	
IV.Excedente del ejercicio	-6.000	6.000
A.3.Subvenciones, donaciones y legados recibidos (8.000+52.500)	60.500	
<b>B.PASIVO NO CORRIENTE</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>C.PASIVO CORRIENTE</b>	<b>60.000</b>	<b>10.000</b>
IV.Beneficiarios-Acreedores	15.000	10.000
V.Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar	45.000	
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)</b>	<b>326.500</b>	<b>166.000</b>

En este segundo ejercicio de actividad de la entidad, se incluyen operaciones un poco más complejas para poder ver el tratamiento contable que siguen algunas operaciones típicas en las ESFL de acuerdo la normativa que contempla la Adaptación:

Vamos a analizar distintas subvenciones o donaciones que la entidad percibe para el desarrollo de su actividad y así aprovechar para ilustrar mediante un ejemplo práctico el funcionamiento de la norma relativa a este concepto.

Como podemos observar en el enunciado de este caso práctico, la entidad en el ejercicio 20X2 recibe tres subvenciones, donaciones o legados diferentes: la primera para la realización de un proyecto, la segunda se corresponde con una cesión de un derecho de uso a título gratuito y la tercera para la compra de maquinaria. Explicaremos el tratamiento contable de cada una de ellas y su situación en el balance y en la cuenta de resultados.

En el balance, dentro de los activos no corrientes intangibles, además de los programas informáticos procedentes del ejercicio anterior y que seguimos amortizando, calificamos también como activo intangible el derecho de uso que hemos adquirido y lo valoramos a su valor razonable, obtenido por referencia al alquiler anual de un bien similar, amortizándolo también por el valor correspondiente.

En el inmovilizado material, al importe que ya teníamos del ejercicio anterior, hemos de añadirle el importe de la maquinaria adquirida con la subvención, deducido de este importe su amortización.

Dentro de ese apartado de activo no corriente y dentro del activo intangible también hemos corregido el error contable de la amortización del equipo informático del ejercicio anterior, debido a que su vida útil estaba mal calculada. Por este motivo se ha producido un aumento en el valor contable del del bien y que implicará un aumento paralelo en el apartado de Reservas.

En lo que respecta al activo corriente, hemos cobrado derechos de cobro que la entidad tenía pendientes y se han generado otros derechos de cobro nuevos.

La subvención que se recibió para la realización del proyecto está íntegramente pendiente de cobro por lo que aparecerá en el apartado III. "Deudores y otras cuentas a cobrar", mientras que los ingresos de la actividad no cobrados aparecerán recogidos en el apartado II. "Usuarios y otros deudores de la actividad propia"

El efectivo, que también forma parte del activo corriente, lo hemos calculado por diferencia entre las operaciones en las que aparece el banco.

Respecto a la parte del patrimonio neto, que como ya señalamos antes es la más importante, podemos observar que comenzábamos el ejercicio con un importe de 156.000 € y lo terminábamos con 266.000 €, lo cual supone un aumento patrimonial de 110.500 €, que será precisamente el resultado final que nos muestre la cuenta de resultados.

Este aumento patrimonial, procede de:

- Un aumento en la dotación de 50.000 €
- Reservas por un importe de 12.000 €, de los que 6.000 € pertenecen al resultado del ejercicio anterior y el resto del importe procede del ajuste que se ha hecho por el cambio de valor de la vida útil del bien.
- El excedente del ejercicio, lo único que nos indica es una variación del patrimonio negativa procedente de la diferencia entre los gastos y los ingresos resultantes de la actividad de la entidad.
- Subvenciones que son calificadas como no reintegrables y que aún no se han imputado a ingresos o gastos, que en este caso serían:
  - La subvención de la máquina, por la parte no imputada a resultados.
  - La donación que corresponde al derecho de uso percibido, por la parte que no se ha imputado a resultados.

La subvención otorgada para la realización del proyecto, no se incluirá en el patrimonio neto, como ya dijimos, formará parte del pasivo corriente del balance. A este concepto le corresponderá un importe de 45.000 €, y hace referencia a la parte de la subvención que la entidad gastará en el siguiente periodo, por lo que la norma contable nos insta a registrarla como un pasivo dentro de la cuenta “Acreedores comerciales y otras cuentas a cobrar”.

Dentro del pasivo corriente también figurará la cuenta “Beneficiarios-acreedores” y figurará en ella el importe resultante de haber pagado o no a unos y otros.

<b>CUENTA DE RESULTADOS</b>	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>A. EXCEDENTE DEL EJERCICIO</b>	<b>-6.000</b>	<b>6.000</b>
1. Ingresos de la actividad propia	175.000	125.000
b. Aportaciones de usuarios	120.000	
d. Subvenciones imputadas al excedente del ejercicio	55.000	
2. Gastos por ayudas y otros	-74.000	-38.000
a. Ayudas monetarias	-70.000	-35.000
c. Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno	-4.000	-3.000
7. Gastos de personal	-75.000	-40.000
a. Sueldos, salarios y asimilados		
8. Otros gastos de la actividad	-20.000	-20.000
d. Otros gastos de gestión corriente		
9. Amortización del inmovilizado	-24.500	-21.000
10. Subvenc., donac. y leg. de capital traspasados al exced. del ejercicio	9.500	
<b>A.1. EXCEDENTE DE LA ACTIV. (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12)</b>	<b>-9.000</b>	<b>6.000</b>
13. Ingresos financieros	3.000	
<b>A.2. EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (13+14+15+16+17)</b>	<b>3.000</b>	
<b>A.3. EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)</b>	<b>-6.000</b>	<b>6.000</b>
18. Impuestos sobre beneficios		
<b>A.4. VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO RECONOCIDA EN EL EXCEDENTE DEL EJERCICIO (A.3+18)</b>	<b>-6.000</b>	<b>6.000</b>
<b>B. INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO</b>	<b>125.000</b>	
3. Subvenciones recibidas		
4. Donaciones y legados recibidos		
<b>B.1. VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO POR INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS DIRECTAMENTE EN EL PATRIMONIO NETO (1+2+3+4+5+6)</b>		
<b>C. RECLASIFICACIONES AL EXCEDENTE DEL EJERCICIO</b>		

C.1.VARIACIÓN DE PATRIMONIO NETO POR RECLASIFICACIONES AL EXCEDENTE DEL EJERCICIO (1+2+3+4+5)		
D.VARIACIONES DE PATRIMONIO NETO POR INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO (B.1+C.1)	-64.500	
E.AJUSTES POR CAMBIOS DE CRITERIO		
F.AJUSTES POR ERRORES	6.000	
G.VARIACIONES EN LA DOTACION FUNDACIONAL	50.000	150.000
H.OTRAS VARIACIONES		
I.RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO (A.4+D+E+F+G+H)	110.500	156.000

La cuenta de resultados, como hemos dicho, debe mostrar como resultado final ese aumento de patrimonio que se puede obtener por diferencia entre el patrimonio neto del balance en el ejercicio 20X1 y 20X2.

Este aumento del patrimonio que muestra la cuenta de resultados de 110.500 €, está desglosado en la cuenta de resultados de la siguiente manera.

La primera parte de la cuenta de resultados nos indica la parte de la variación patrimonial que proviene del excedente de la actividad, como en este caso es negativo, lo que muestra es una variación del patrimonio negativa, es decir, que el excedente de la actividad disminuye el patrimonio.

Esta disminución patrimonial proveniente del excedente de la actividad la obtenemos como resultado de la realización de los ingresos y gastos propios de la actividad, como ayudas monetarias, gastos por el tema del patronato, gastos de personal, otros gastos de explotación...

Además en esta primera parte que corresponde al excedente de la actividad, se incluye:

- En el apartado A.1.d. las subvenciones imputadas al resultado del ejercicio. Aquí se registra la parte de la subvención para la realización del proyecto que la entidad ya ha gastado (55.000 €).

- La parte de la subvención atribuida a la entidad para la compra de maquinaria que ya se ha llevado a resultados (2.000 €) y la parte de la donación correspondiente al derecho de uso que también se ha imputado a resultados (7.500), que se incluyen en el apartado A.10. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados a resultados del ejercicio.

Este año, la entidad si obtiene resultados financieros, procedentes de las cuentas corrientes que se incluyen en el apartado B como ingresos financieros y que reduce ese excedente negativo inicial haciendo que la pérdida sea menor. La variación del patrimonio neto reconocida en el excedente del ejercicio, es por tanto de -6.000 €.

El apartado siguiente de esta cuenta de resultados muestra los ingresos y gastos del ejercicio imputados directamente al patrimonio neto, que se corresponde con las tres subvenciones que ha habido en el periodo, y que en total registran un importe de 125.000 €:

- La subvención de 100.000 € por la parte no reintegrable, es decir por 55.000 € que estaban en el patrimonio, que fueron destinados ya efectivamente al proyecto para el que se concedieron.

- La donación correspondiente al derecho de uso de un local, que se llevó a patrimonio neto por 60.000 €.

- La maquinaria subvencionada que se llevó también directamente al patrimonio neto por 10.000 €.

De estas subvenciones imputadas al patrimonio neto, a continuación habría que deducir la parte de ellas que ya se ha llevado a resultados, ya que si no estaríamos duplicando la información y obtendríamos un resultado final erróneo.

Esta parte que hemos llevado a resultados es la parte de las subvenciones registrada en el excedente de la actividad como ingresos a través de cuentas del grupo 7 por un importe total de 64.500 € y se verán recogidos en el apartado D. “Variaciones de patrimonio neto por ingresos y gastos imputados”

Por último aparece en el apartado F el ajuste por el error que hemos llevado a reservas de 6.000 euros, pues supone un aumento en el patrimonio neto y el apartado G que contiene la aportación que este año ha hecho el fundador y que provoca un aumento en el patrimonio de 50.000 €.

Todo esto hace que finalmente la cuenta de resultados muestre el aumento en el patrimonio que ha experimentado la entidad

de 110.000€, por varios conceptos: excedente negativo, ajuste de error contable, gastos e ingresos imputados directamente a patrimonio neto y aportaciones de socios.

## **17. CONCLUSIONES:**

Una contabilidad uniforme para todas las entidades que participan en la actividad económica no es adecuada, ya que no plasma la realidad de algunas de ellas. Esto se debe a las peculiares características y finalidades que pueden tener los diferentes tipos de entidades según el sector en que se muevan y no hay que olvidar que el objetivo prioritario de la contabilidad es mostrar la Imagen Fiel de la entidad, que es el principio más importante por el que se rige la contabilidad.

Las entidades del tercer sector o ESFL, son el ejemplo más claro de que la contabilidad ha de tener enfoques especializados, adecuados a las características y finalidades de los distintos tipos de entidades.

Después de años en los que el estudio de la contabilidad de las ESFL ha sido escaso no existiendo una normativa que unificase sus prácticas contables, al fin estas entidades han conseguido con la aprobación del **“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”** que se les dote de una regulación propia y específica, adecuada a sus requerimientos en el ámbito contable y atendiendo a sus especiales características.

La característica principal de estas entidades es la ausencia de lucro y su principal finalidad no es obtener un beneficio económico, sino alcanzar unos fines de interés general. En estas entidades los ingresos se obtienen con el fin de financiar los gastos originados por las actividades que realizan para la consecución de sus fines. Por tanto, en las entidades lucrativas la obtención de un ingreso o una pérdida es un excedente, que no representará más que una variación en su patrimonio neto que ayudará a la consecución de sus fines o limitará.

No es lógico, por tanto que se midiese la eficacia de estas entidades a través del beneficio obtenido, que es como se mide en las entidades lucrativas, ya que esta si es su principal finalidad.

Como hemos dicho, con la aprobación del citado Real Decreto, que es una Adaptación del Plan General de Contabilidad a las ESFL aparecen nuevas normas contables específicas para las entidades no lucrativas. En ella, se ha considerado oportuno tratar exclusivamente las operaciones o hechos económicos que requieren un criterio particular basado en la especial naturaleza de sus **activos no generadores de flujos de efectivo**, es decir, la nueva norma aclara el tratamiento contable de las situaciones que se presentan con mayor frecuencia en las entidades sin fines lucrativos.

Para todos aquellos casos no contemplados específicamente en la Adaptación se deberán aplicar de forma obligatoria las normas del Plan General de Contabilidad, por considerarse que su naturaleza es similar a la de las empresas.

Algunas de las materias que se ha considerado necesario desarrollar o regular de manera específica por no existir en las entidades lucrativas o por tener un tratamiento diferente según la nueva normativa son el tratamiento del inmovilizado material no generador de flujos de efectivo, destacando el caso del inmovilizado material cedido por la entidad sin contraprestación, el tratamiento de los Bienes de Patrimonio Histórico y el tratamiento de las subvenciones entre otros.

Aunque la modificación más importante se encuentra en las Normas de elaboración de las Cuentas Anuales, en la Cuenta de Resultados, que deja de ser un instrumento para medir la eficacia de este tipo de entidades, ya que como hemos dicho anteriormente no tiene sentido valorar a una entidad mediante el beneficio o pérdida obtenido cuando su finalidad no es obtener rendimientos económicos con el ejercicio de su actividad.

La “Cuenta de Resultados” en las ESFL, con la entrada en vigor de la nueva normativa, tendrá el objetivo fundamental de proporcionar información sobre las modificaciones patrimoniales habidas durante el ejercicio, y de cómo partiendo de un patrimonio neto inicial se llega al patrimonio neto al cierre del periodo.

Con lo cual, estas entidades, a partir de ahora, no tendrán que elaborar una Cuenta de Pérdidas y Ganancias, sino una Cuenta de Resultados, que en realidad va a representar en una “Cuenta de Variaciones Patrimoniales”,

El nuevo modelo de Cuenta de Resultado, va a representar pues la “SITUACIÓN PRECEDENTE +/- VARIACIONES PATRIMONIALES”.

Esta cuenta es la que tiene que explicar la evolución de las entidades y es la mayor innovación y referente.

## **18. BIBLIOGRAFÍA**

- **LEGISLACIÓN:**

Real Decreto 1491/2011 de 24 de octubre. *Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos.*

Real Decreto 776/1998, de 30 de abril. *Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos.* Derogado.

Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre. (Plan General Contable).

Real Decreto 1515/2007 de 16 de noviembre. (Plan General Contable PYMES).

Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de Asociación.

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

Ley 50/2002, de 26 de diciembre de Fundaciones.

Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, para los activos no generadores de flujos de efectivo de las empresas públicas.,

Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español

- **MANUALES:**

### **MANUAL CONTABLE DE ENTIDADES NO LUCRATIVAS**

Edita: CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS, 2013.

Autor: Javier Romano Aparicio (Profesor del Centro de Estudios Financieros).

### **CONTABILIDAD DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y SUS IMPLICACIONES FISCALES**

Edita: Wolters Kluwer España, S.A, abril 2013.

Manuel Gutierrez Viguera.

**CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS, Nociones Básicas, el PGC de 2011 y análisis contable**

Ediciones Pirámide (Grupo Anaya, S.A.), 2013.

Antonio Socías, Patricia Horrach, Raquel Herranz, Carlos Mulet.

**CONTABILIDAD Y FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS Y DEL MECENAZGO**

Edita: Wolters Kluwer España, S.A, junio 2010

Miguel Gil de Campo (Inspector de Hacienda del Estado).

- **OTRA DOCUMENTACIÓN:**

**Documento nº1 (AECA):** Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades sin Fines Lucrativos (2008).

**Documento nº2 (AECA):** Los Estados Contables de las Entidades Sin Fines Lucrativos (2010).

- **PÁGINAS WEB:**

[WWW.ASOCIACIONES.ORG](http://WWW.ASOCIACIONES.ORG)

[WWW.FUNDACIONES.ORG](http://WWW.FUNDACIONES.ORG)

[WWW.ICAC.MEH.ES](http://WWW.ICAC.MEH.ES)

[WWW.AECA.ES](http://WWW.AECA.ES)

- **OTRAS FUENTES:**

Conferencia realizada el 5 de octubre - previa a la aprobación de la Adaptación- en las instalaciones de la Fundación ONCE, organizada por la AECA y la AEF (Asociación Española de Fundaciones) : “LA ADAPTACIÓN DEL PGC A LAS ESFL”.

Ruta de enlace a los videos:

<http://www.youtube.com/playlist?list=PL1DA25FB24F5F7CE3>