



Universidad
Politécnica
de Cartagena



FACULTAD DE
CIENCIAS DE LA
E M P R E S A

EL PLAN CONTABLE DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS 2013

Guillermo Tolino Martínez

Curso: 2016/2017

Director: Isidoro Guzmán Raja

Trabajo Fin de Grado para la obtención del título de
Graduado/a en Administración y Dirección de Empresas

ÍNDICE

RESUMEN	4
1. INTRODUCCIÓN.....	5
2. CONCEPTO DE “ESFL”	7
3. OBLIGACIÓN DE APLICAR EL PCESFL 2013.....	11
4. ESTRUCTURA DEL PCESFL 2013	14
5. MARCO CONCEPTUAL	15
5.1. Cuentas anuales: imagen fiel	15
5.2. Elementos de las cuentas anuales	18
5.3. Criterios de valoración.....	20
6. NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN	22
6.1. Inmovilizado material.....	22
6.1.1 Precio de adquisición y coste de producción.....	24
6.1.2. Permutas	24
6.1.3. Deterioro de valor.....	26
6.1.4. Baja.....	26
6.1.5. Inmovilizado cedido por la entidad sin contraprestación	27
6.1.6. Normas particulares sobre inmovilizado material	28
6.2. Inversiones inmobiliarias.....	29
6.3. Inmovilizado intangible.....	30
6.4. Bienes del patrimonio histórico.....	30
6.5. Existencias	31
6.6. Gastos e ingresos de las ESFL.....	33
6.6.1. Gastos	33
6.6.2. Ingresos.....	34
6.7. Instrumentos financieros	36
6.8. Créditos y débitos de la actividad propia.....	37
6.9. Impuesto sobre beneficios	38
6.10. Dotación fundacional.....	39
6.11. Subvenciones, donaciones y legados.....	39
6.11.1 Cesiones a favor de la entidad	42
6.12. Fusiones entre entidades no lucrativas	45

7. CUENTAS ANUALES	46
7.1. El Balance.....	46
7.2. Cuenta de Resultados	48
7.3. Memoria	49
7.4. Plan de Actuación.....	53
8. CONCLUSIONES.....	58
9. BIBLIOGRAFÍA	60
10. ANEXOS	62

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Composición de las cuentas anuales	16
Tabla 2: Existencias empleadas en la actividad propia	32
Tabla 3: Registro inicial y posterior, créditos.....	37
Tabla 4: Registro inicial y posterior, débitos.....	38
Tabla 5: Comparación de la memoria entre planes contables	50
Tabla 6: Desglose gastos Fundación Telefónica	52
Tabla 7: Recursos económicos totales empleados en actividades propias	52
Tabla 8: RRHH empleados en la actividad	54
Tabla 9: Beneficiarios de la actividad	54
Tabla 10: Recursos económicos empleados en la actividad.....	55
Tabla 11: objetivos de la actividad.....	55
Tabla 13: Ingresos totales de la actividad.....	56
Tabla 14: Otros recursos obtenidos por la entidad	56
Tabla 15: Convenios de colaboración	57

RESUMEN

El propósito del presente Trabajo Fin de Grado es el estudio de la resolución del 26 de marzo de 2013, por la cual fue aprobado el Plan Contable de Entidades Sin Fines Lucrativos (en adelante PCESFL 2013), última norma vigente para el registro de las operaciones económicas de las Entidades Sin Fines Lucrativos (en adelante ESFL).

En concreto, se desea realizar un análisis en profundidad de las características propias de este nuevo plan contable, para lo cual se acomete en primera instancia un análisis del concepto de ESFL, así como de su delimitación, concluyendo esta fase previa del trabajo intentando inferir que entidades tienen obligación de aplicar este nuevo plan contable.

Finalizada la etapa preliminar del trabajo, comenzaremos la inmersión en las diferentes partes del PCESFL 2013, que tienen por objetivo el reflejo de los hechos económicos de este tipo de entidades, prestando especial atención por su importancia a las tres primeras partes: Marco Conceptual, Normas de Registro y Valoración y Cuentas Anuales. En cuanto al Cuadro de Cuentas y las Relaciones Contables, partes cuarta y quinta respectivamente, durante el trabajo se recurrirá a ellas conforme sean de utilidad para explicar y entender las tres primeras partes del PCESL 2013.

1. INTRODUCCIÓN

Las normas de contabilidad aplicables a las ESFL han sufrido una profunda reforma durante el último lustro, dado que estas entidades venían presentando un problema de inexactitud normativa a la hora de cumplir con sus obligaciones contables, dicha situación vino provocada por la aprobación del PGC 2007, pues, junto a la publicación de este, no se editaron unas normas de adaptación para ESFL, de tal forma que las citadas entidades siguieron aplicando el Real Decreto 776/1998 de 30 de abril, que contenía las normas contables para ESFL basadas en el hoy en día derogado Plan General de Contabilidad de 1990 (RD 1491/2011, Introducción).

Desde 2007 hasta 2011 la práctica contable de todas las entidades afectadas por el desfase normativo fue muy compleja, viviéndose una situación de anacronismo contable, pues la Disposición Transitoria 5ª del PGC 2007 estableció que las entidades no mercantiles podrían seguir utilizando sus respectivas adaptaciones en todos aquellos aspectos no modificados por el nuevo PGC 2007, aunque, sin embargo, los nuevos criterios debían ser aplicados obligatoriamente por las mencionadas entidades (RD 1491/2011, Introducción).

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC), habilitado por la Disposición Final Tercera de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre de Fundaciones, y con la clara intención de solucionar la situación descrita, creó un grupo de trabajo mediante la Resolución de 18 de noviembre de 2010, con el fin de publicar una adaptación adecuada para ESFL al PGC 2007.

La conclusión del grupo propuesto por el ICAC, se tradujo en la publicación del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprobaron las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos y el modelo de Plan de Actuación de dichas entidades, cuya entrada en vigor se produjo a partir del 1 de enero de 2012.

Aun así, no es menos cierto que el marco contable en el que tenían que desenvolverse las ESFL desde 2012 aún era complejo, principalmente porque como indica el artículo 5 de las normas de adaptación de 2011, *“en todo lo no modificado específicamente por las normas de adaptación, las entidades sin fines lucrativos deben aplicar el Plan general de Contabilidad”*, o sea, tras la entrada en vigor del Real Decreto 1491/2011, las ESFL debían aplicar de forma simultánea dos normas Contables.

En 2013 el ICAC volvió a actuar, siendo en esta ocasión su objetivo *“proporcionar a las ESFL un marco operativo único que contuviese todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que pudieran realizar, incluidas las que se deriven, en su caso, de la actividad de carácter mercantil o con ánimo de lucro”* (PCESFL 2013, Disposiciones Generales). En este sentido, y en función de lo expuesto, podemos afirmar que la Resolución de 26 de marzo supone la suma de dos normas contables, el PGC de 2007 y las normas de adaptación de 2011.

Año tras año, desde la entrada en vigor del PCESFL 2013 hasta la actualidad, aumenta el número de entidades que aplican este nuevo plan, en cierta medida por sometimiento voluntario, si bien, en una mayor proporción el aumento se ha debido a resoluciones y mandatos que han obligado a una gran cantidad de ESFL a mostrar su imagen fiel a través de las normas contables recogidas en este nuevo plan contable.

2. CONCEPTO DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS (ESFL)

Los términos “Entidades sin Fines Lucrativos” generan un problema, ya que la legislación española no cuenta con una ley específica donde se defina y delimite qué es una ESFL, encontrándose este término diseminado a través del ordenamiento jurídico nacional. A raíz de este hecho, y utilizando como punto de partida la Ley 50/2002, de 26 de diciembre de Fundaciones, la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo reguladora del Derecho de Asociación, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, podemos convenir que las ESFL buscan la consecución de fines de interés general, es decir, su propósito no está orientado en ningún caso a la obtención de un beneficio monetario o en especie para su posterior reparto entre los socios o propietarios, premisa que, no obstante, no imposibilita que se produzca una actividad mercantil o comercial, siempre y cuando cumpla una serie de condiciones sobre volumen total de la actividad y destino de ingresos.

Así pues, a la hora de definir a las ESFL, podremos postular una definición por exclusión: serán ESFL todas aquellas entidades cuyo propósito principal sea la obtención de un beneficio social y la consecución de fines de interés general, de ámbito mayoritariamente privado, en las cuales, para lograr sus fines estatutarios, realizarán una actividad económica social propia, la cual puede ir acompañada, o no, de una actividad económica comercial y/o financiera, donde el excedente de la actividad, una vez cubiertos los objetivos sociales principales, deberá garantizar la actividad futura.

Al respecto, resulta de interés tener en cuenta cómo se ha definido a las ESFL en otros estudios sobre la materia, como por ejemplo el que realiza Farto (2013, p. 8) donde las mencionadas entidades son “*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*”. Respecto a la definición precedente cabe precisar que, si bien es cierto que las ESFL son organizaciones constituidas al amparo del derecho privado, no se puede tomar

como patrón único, dado que el Estado puede participar en la fundación de una ESFL, como sucede con las fundaciones del sector público estatal.

Llegados a este punto, resulta necesario acometer los términos de actividad propia, financiera y mercantil realizadas por las ESFL. A la hora de definir el primero de ellos resulta de gran utilidad la aportación de Blázquez et al. (2013, p.105) cuando señala que *“la actividad propia es la realizada para el cumplimiento de sus fines que puede prestarse de forma gratuita o recibiendo contraprestación”*.

Al respecto, cabe precisar que algunos autores sobre la materia han establecido una relación inseparable entre Entidades No Lucrativas y la total ausencia de ingresos en el cumplimiento de fines sociales, y en ese sentido parece pronunciarse Farto (2013, p. 47) cuando afirma que *“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”*, debiendo señalarse que esta visión es errada, pues, la intervención de una contraprestación monetaria en el cumplimiento de fines propios, es perfectamente viable, siempre y cuando la citada contraprestación monetaria se produzca por un precio inferior al de mercado (RD 1491/2011, Introducción)

Continuando con la descripción de las actividades que desarrollan las ESFL, según Blázquez et al. (2013, p.105) la actividad mercantil es *“la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos para intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios para obtener lucro”*, si bien, en este tipo de entidades, el lucro que genere cualquier actividad mercantil o comercial está sujeto a fuertes restricciones. En este sentido, la Ley 49/2002, en su artículo 3, apartado 3º, establece que la actividad realizada por las ESFL no puede consistir en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a los objetivos sociales de las mismas, y por ello, para que la condición anterior se cumpla, el artículo 3 de la citada Ley establece obligatoriamente que *“el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a la finalidad estatutaria (actividad comercial) no exceda el 40% de los ingresos totales de la entidad”*. Adicionalmente, hay que tener en cuenta que los resultados obtenidos de estas actividades mercantiles no son

de libre disposición, y en este aspecto, cualquier resultado positivo que quedase tras la cobertura de los fines sociales, ha de emplearse en garantizar la actividad social futura (RD 1491/2011, Introducción).

Uno de los problemas que surge a la hora de estudiar las actividades de las ESFL viene provocado por los instrumentos financieros, tal vez porque los conceptos de actividad propia y mercantil no se encuentran debidamente precisados en múltiples casos para clasificar la actividad que generan este tipo de elementos patrimoniales. Así, atendiendo a la clasificación implícita que nos propone el PCESFL 2013 en su parte segunda, relativa a normas de registro y valoración, podemos establecer que los instrumentos financieros pertenecen a la actividad propia cuando su posesión esté unida al cumplimiento de los fines de interés general de la entidad, mientras que, por contrario, cuando la posesión de dichos instrumentos implique la generación de rendimientos comerciales, los mismos se clasificarán como pertenecientes a las actividades mercantiles; finalmente, cuando la posesión de los instrumentos financieros no se pueda catalogar en ninguna de las dos anteriores, se puede entender que su único objetivo es aliviar la expresión dada por la diferencia de ingresos y gastos, cumpliendo de esta forma una función de financiación de las actividades estatutarias.

En relación a la delimitación de las ESFL, resulta ciertamente complejo realizar una clasificación, visto que no existe una legislación consolidada sobre las mismas. No obstante, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, establece en su artículo 2 una clasificación, no absoluta, que al menos sirve de punto de partida, estableciendo como ESFL a las siguientes entidades y organizaciones:

- 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.*

- f) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.*

Los problemas que surgen a la hora de definir y catalogar a las ESFL ponen de manifiesto la necesidad de una reforma legislativa, la cual permita cumplir el propósito principal del PCESF 2013, que como ya se ha comentado anteriormente es crear un marco contable operativo único para las ESFL.

3. OBLIGATORIEDAD DEL PCESFL 2013

El PCESFL 2013 recoge textualmente en su norma 2º que *“El plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos será de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal, asociaciones declaradas de utilidad pública y fundaciones del sector público estatal que integran el sector público fundacional”*. Sin embargo, de un análisis exhaustivo de la normativa en vigor para las ESFL se puede inferir que en la práctica nos encontraremos con más entidades que han de aplicar el presente plan de forma obligatoria.

Así, en lo referente al sector fundacional, la Ley 50/2002 delimita como fundaciones a *“las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general”*. No obstante, dicha definición permite hacer una agrupación de las fundaciones en función de su ámbito de actuación, y en ese sentido, atendiendo a los datos proporcionados por la Asociación Española de Fundaciones (2016) se puede afirmar que *“son fundaciones de ámbito estatal, las fundaciones que desarrollen sus actividades en todo el territorio del Estado o principalmente en el de más de una Comunidad Autónoma. Son fundaciones de ámbito autonómico las fundaciones que desarrollen principalmente sus actividades en el territorio de una Comunidad Autónoma (...) todo ello sin perjuicio de que también pueda realizar actividades de carácter internacional”*.

Por su parte, la Ley 50/2002 señala en su artículo 25 que *“las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Las cuentas anuales (...) deben mostrar la imagen fiel del patrimonio”*, por lo que resulta una conclusión razonable establecer que en el cumplimiento del artículo 25, las fundaciones de ámbito autonómico deberán remitirse a la normativa contable de la comunidad en la que actúen, aunque, sin embargo, tal como señala Blázquez et al. (2013, p. 27) *“las leyes de fundaciones autonómicas remiten en la elaboración de las cuentas anuales a los modelos, normas y criterios establecidos en la adaptación sectorial del plan general contable para las entidades sin*

finés lucrativos o la legislación sectorial aplicable (...) salvo a las de ámbito catalán, que cuentan con un plan de contabilidad para fundaciones privadas”.

En consecuencia, de acuerdo con los razonamientos precedentes, todas las fundaciones, tienen la obligación de aplicar el PCESFL de 2013, independientemente de su ámbito de actuación, siendo la única excepción las fundaciones de ámbito autonómico catalán.

En cuanto al sector fundacional, el artículo 14 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, determina que “...*las asociaciones deben llevar una contabilidad que permita obtener la imagen fiel del patrimonio, del resultado y de la situación financiera de la entidad, así como las actividades realizadas*”, por tanto, la ley hace referencia a todas las asociaciones, bien sean de utilidad pública o no, aunque a la hora de cumplir con las expuestas obligaciones contables, el PCESFL 2013 solo resulta ineludible para las asociaciones declaradas de utilidad pública. En este sentido, “...*no debemos olvidar que la norma (PCESFL) se ha elaborado pensando en cualquier entidad sin fines lucrativos, por lo que al elaborar los estados contables (...) sería deseable la aplicación de forma voluntaria del Plan Contable de ESFL*” (Blázquez et al. 2013, p. 28).

Por último, hay que tener en cuenta que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto de Sociedades (en adelante LIS), considera al conjunto de ESFL como sujetos pasivos del citado impuesto, aunque disfrutan de una serie de exenciones reguladas tanto en la LIS (artículos 9, 109 y 110) como en la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos.

En concreto, el artículo 124 de la LIS regula las entidades obligadas a presentar declaración en los siguientes términos: “*Los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de esta Ley, las ESFL en su totalidad, estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas*”. No obstante, los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del artículo 9 de esta Ley no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos sus

ingresos totales no superen 75.000 euros anuales, los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales, y que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención”.

Se debe destacar la importancia de la redacción dada por la LIS al mencionado artículo 124, puesto que de su contenido se deriva la obligación del conglomerado de las ESFL a presentar la declaración exigida por el impuesto de sociedades, lo que implica que para dar cumplimiento a dicho mandato las citadas entidades deberán acogerse a los modelos y reglas establecidos por el PCESFL 2013.

En conclusión, podemos afirmar que el entramado legislativo nos lleva a la utilización del PCESFL 2013 para casi la totalidad de las ESFL, a tenor de la situación descrita, sería de agradecer que el PCESFL 2013 fuera directamente obligatorio para todas las entidades que se han enumerado, evitando así mayores complicaciones en algo tan básico y simple.

4. ESTRUCTURA DEL PCESFL 2013

El vigente PCESFL 2013 es el texto normativo por el que deben regirse en materia contable las ESFL, y que se colige, como anteriormente se dijo, de la confluencia del RD 1491/2011 y el PGC 2007, siendo su estructura similar a la de este último, componiéndose de una introducción y cinco partes, a saber:

- 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

Las tres primeras partes son de carácter obligatorio, indicando la propia norma en sus disposiciones generales sobre las partes cuarta y quinta que *“no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidas en la cuarta parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración”*, de lo que se infiere que dichas partes son voluntarias.

5. MARCO CONCEPTUAL

El valor intrínseco del marco conceptual (en adelante MC) del PCESFL 2013 es el mismo que el del PGC 2007, y en este sentido “*el MC es el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conduce en un proceso lógico deductivo al reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales*”.

De una forma eminentemente lógica, las ESFL presentan cantidad de elementos diferenciadores, destacando especialmente como elemento crítico “*...la ausencia de lucro, (...) por tanto, la no búsqueda de beneficio propio (...) motiva la imagen fiel de las ESFL*” (Blázquez et al. 2013, p. 39). En resumidas cuentas, esta ausencia de lucro viene siendo la fuente motriz de las diferencias de mayor importancia a lo largo de todos los apartados que componen el MC del PCESFL 2013.

5.1. Cuentas anuales: imagen fiel

El primer hecho significativo que encontramos en el MC del PCESFL 2013 es la composición de las cuentas anuales respecto del contenido exigido por el PGC 2007, tal como se indica en la Tabla 1.

Tabla 1: Composición de las Cuentas Anuales

PGC 2007	PCESFL 2013
Balance	Balance
Cuenta de pérdidas y ganancias	Cuenta de resultados
Estado de flujos de efectivo	Memoria
Estado de cambios del patrimonio neto	-----
Memoria	-----

Fuente: Elaboración propia a partir de los RD 1514/2007 y Resolución ICAC 2013

Sobre la ausencia del Estado de Flujos de Efectivo (EFE) como documento integrante de las Cuentas Anuales del PCESFL 2013, hemos de aclarar que este hecho ya sucedió en las normas de adaptación 2011, explicándose en la introducción de las citadas normas que la divergencia vino provocada por un desfase normativo, puesto que la Ley de Fundaciones y la Ley reguladora del Derecho de Asociación disponen que los documentos que integran las Cuentas Anuales son el Balance, la Cuenta de Resultados y la Memoria, mientras que el PGC 2007 establece que las Cuentas Anuales se componen, además de por los anteriores, por el Estado de Flujos de Efectivo y el Estado de Cambios del Patrimonio Neto. Teniendo en cuenta esta circunstancia, y que *“la legislación sustantiva no se lo exige, se ha considerado oportuno ubicar el EFE dentro de la memoria”* (Blázquez et al. 2013, p. 39), consiguiéndose así armonizar tanto el texto del PGC 2007 como la normativa reguladora de las ESFL.

En cuanto al Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN) y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, la información correspondiente a ambos se encuentra integrada en el PGCEFL 2013 en único estado, que se presenta con el título de Cuenta de Resultados. Esta decisión de unir ambos estados viene en concordancia con la naturaleza no lucrativa de las ESFL, pues lo que muestra la Cuenta de Resultados es un excedente del ejercicio,

que deberá ser destinado a garantizar la actividad futura. Además, si atendemos a la propuesta de Blázquez et al. (2013, p. 125) *“La concepción del gasto como todo decremento del patrimonio neto (...) junto a la concepción del ingreso como todo incremento patrimonial, es la motivación de la nueva Cuenta de Resultados de las ESFL”*.

Otro documento importante incluido en la memoria es el plan de actuación, el cual es citado por el MC de forma indirecta al indicar que *“la memoria, en particular, contendrá una detallada descripción sobre el grado de cumplimiento de las actividades de la entidad”*, documento al que posteriormente se hará referencia con mayor profundidad.

Vista la composición de las cuentas anuales del PGESFL 2013, se debe hacer referencia al concepto de imagen fiel, y en este sentido, la base de presentación de las cuentas anuales de las ESFL debe ser *“la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio, así como la actividad desarrollada”* (MC, PCESFL, 2013).

Para alcanzar dicho fin de “imagen fiel”, y al igual que ocurre con el PGC 2007, se deberá presuponer la aplicación del criterio del fondo sobre la forma, que atiende a la consideración de la realidad económica sobre la forma jurídica, y en este sentido, el PCESFL 2013 exige que las cuentas anuales deberán incluir información relevante y fiable sobre:

- *El grado de realización en el ejercicio de las actividades previstas para cumplir con los objetivos de la entidad.*
- *La naturaleza de los activos, pasivos y patrimonio neto de la entidad. En particular, se informará sobre las restricciones a las que, en su caso, estén sometidos los activos.*

- *El excedente del ejercicio como fruto de las actividades realizadas, y medida de la capacidad de autofinanciación de la entidad, poniendo de manifiesto la variación de patrimonio neto originada en el periodo por este concepto.*
- *La variación total del patrimonio neto de la entidad, como expresión de su viabilidad futura y de la capacidad para cumplir con los fines de interés general que se le hayan encomendado.*

5.2. Elementos de las cuentas anuales

Otra modificación significativa producida en el MC del PCESFL 2013 se encuentra en los elementos de las cuentas anuales, que sufren modificaciones importantes respecto a la concepción que se tiene de ellos en el PGC 2007 para entidades lucrativas, adecuándose de esta forma a la naturaleza de las ESFL. Al respecto, las definiciones incluidas en el texto normativo son las siguientes (MC, PCESFL 2013):

- *“**Activos:** Bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad como resultado de sucesos pasados, de los cuales se espera que la entidad obtenga rendimientos aprovechables en su actividad futura. En particular, cumplirán esta definición aquellos que incorporan un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad”.*
- *“**Pasivos:** Obligaciones actuales surgidas como resultado de sucesos pasados, para cuya extinción la entidad espera desprenderse de recursos económicos. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones”.*
- *“**Patrimonio neto:** Constituye la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas en concepto de dotación fundacional o fondo social, ya sea en el momento de su constitución o en*

otros posteriores, por los fundadores o asociados, que no tengan la consideración de pasivos, así como los excedentes acumulados u otras variaciones que le afecten”.

- *“Gastos: Decrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos”.*
- *“Ingresos: Incrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el de los activos, o disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en nuevas aportaciones, monetarias o no, a la dotación fundacional o fondo social”.*

Respecto de las definiciones sobre los elementos de las cuales anuales incluidas en el PGESFL 2013, cabe realizar los siguientes comentarios (Bayarri, 2015; Farto, 2013):

Teniendo en cuenta que el concepto de beneficio no es aplicable a las ESFL, el PCESFL 2013 modifica la definición de activo, y de este modo, mientras en el PGC 2007 se esperan obtener beneficios futuros de los activos, en el nuevo texto normativo lo que se espera obtener de los activos son recursos aprovechables en la actividad futura, los cuales están ligados al cumplimiento de la actividad social de estas entidades.

De manera homónima a lo sucedido con la definición de activo, para el caso de los pasivos se elimina el concepto de beneficios, y en este sentido, cuando la empresa espera saldar sus obligaciones desprendiéndose de recursos económicos, estos son todos los provenientes de la actividad total de la entidad, con independencia de la subclasificación a la que puedan pertenecer.

Por otra parte, la definición de patrimonio neto no ha sufrido variación en su fondo, más allá de la sustitución del concepto de propietario por asociado y de resultado por excedente, ambos respondiendo a un silogismo de la naturaleza de las entidades a las que van referidos.

Respecto al concepto de gasto, en el PGC 2007 se especifica que éstos “... *nunca serán los que provengan de una disminución en el patrimonio neto producida por un reparto de patrimonio, dividendo, entre los socios o propietarios*”, afirmación que lógicamente ha sido eliminada del concepto de gasto en el PCESFL 2013, por la indisponibilidad de los excedentes de las ESFL. Finalmente, el concepto de ingreso es sin duda el que menos cambia en el PCESFL 2013, sufriendo mínimos cambios de cumplida lógica con la naturaleza de las ESFL.

5.3. Criterios de valoración

La principal modificación reseñable en este apartado del MC, es la incorporación del coste de reposición a los criterios de valoración, recogiendo al respecto el PCESFL 2013 lo siguiente: “*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 (...) Un activo, puede reemplazarse 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 comprender el sentido de este nuevo criterio resulta imprescindible entender la especial naturaleza de los bienes en las ESFL, divididos en dos grandes categorías:

- 1) Bienes generadores de flujos de efectivo.

- 2) Bienes no generadores de flujos de efectivo

Al respecto, la definición que se incluye da en los criterios de valoración respecto del valor en uso de un bien no generador de flujos de efectivo es la siguiente: "*El valor en uso de un activo o de una unidad de explotación o servicio que no genere flujos de efectivo es el valor actual del activo o unidad considerando su potencial de servicio futuro en el momento del análisis. Este importe se determina por referencia a su coste de reposición*" (MC, PCESFL, 2013)

Consecuentemente, el PCESFL 2013 demanda utilizar el coste de reposición cuando se deba calcular el valor en uso de un bien no generador de efectivo, mientras que, por el contrario, cuando se trate de calcular el valor en uso de un bien que produzca flujos de efectivo, se deberá aplicar la normativa del PGC 2007, o lo que es lo mismo, el valor actual de los flujos.

6. NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN

La segunda parte del PCESFL 2013 recoge las Normas de Registro y Valoración (NRV), recogiendo la NRV 1ª que las mismas *“desarrollan los principios contables y otras disposiciones (...) relativas al MC de la contabilidad”*.

A continuación, se aborda dicha parte del PGESFL 2013 destacando los aspectos más relevantes de las mismas.

6.1. Inmovilizado material

Tal como se comentó anteriormente, las ESFL clasifican el inmovilizado material atendiendo a dos tipos de bienes: los generadores de efectivo y los no generadores de tales flujos. Los primeros son *“los que se poseen con la intención de conseguir un rendimiento comercial mediante la entrega de bienes o la prestación de servicios”* (NRV 2ª apdo. 1, PCESFL, 2013), mientras que los inmovilizados no generadores de flujos de efectivo son *“Los que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales”* (NRV 2ª apdo. 1, PCESFL, 2013).

Una cuestión a dilucidar a partir de los conceptos anteriores es que en la práctica pueden aparecer combinados, pues un activo destinado a obtener rendimientos sociales, puede también generar un corriente comercial con ánimo de lucro. En este caso, la NRV 2ª del PCESFL 2013 propone el siguiente tratamiento:

- *Cuando la finalidad principal del activo no sea clara, se considera no generador de flujos de efectivo, salvo clara evidencia en contrario.*
- *Cuando el activo sea mantenido, principalmente, para producir flujos económicos sociales y también proporcione rendimientos comerciales a través de*

una parte de sus instalaciones o componentes, o bien a través de un uso incidental, se considerará íntegramente como no generador de flujos de efectivo.

Por tanto, la deducción que podemos extraer del tratamiento propuesto por PCESFL es que se presume que los activos de inmovilizado no son generadores de flujos de efectivo, razonamiento lógico por otra parte, pues no tendría mucho sentido partir de la premisa de que los elementos que componen el inmovilizado material, o cualquier activo en general, tienen como finalidad generar flujos de efectivo.

Sin embargo, en la práctica pueden ocurrir ciertas situaciones complicadas de resolver. Así, por ejemplo, imaginemos que una entidad tuviese un campo de fútbol cuya finalidad principal fuese la integración de personas marginales en la sociedad a través del deporte. Si alquilásemos la pista los domingos a un equipo profesional por 100.000 euros por partido, de acuerdo con el contenido del PCESFL 2013, nos veríamos obligados a catalogar la pista como inmovilizado material no generador de flujos de efectivo, dado que los ingresos lucrativos de la pista son accesorios a la actividad principal que genera flujos sociales, aunque, sin embargo, este hecho genera una duda razonable en cuanto a si la clasificación es la adecuada, máxime teniendo en cuenta que la normativa no tipifica ninguna cuantificación del volumen de ingresos (Guzmán, 2015).

En cuanto a la clasificación de los elementos del inmovilizado en función de la generación flujos de efectivo, también pueden encontrarse situaciones llamativas, como, por ejemplo, sucede con las cuentas anuales de la Fundación Ramón Areces correspondientes al ejercicio 2014, pues se indica en la memoria que el inmovilizado intangible genera flujos de efectivo, aunque, sin embargo, al detallar los riesgos de los instrumentos financieros la entidad afirma que “... *la Fundación no tiene actividad mercantil alguna...*”, por lo que no parece congruente poseer un intangible generador de efectivo.

6.1.1 Precio de adquisición y coste de producción

Indistintamente de la catalogación que reciban los elementos del inmovilizado material, generadores de efectivo o no, las NRV del PCESFL 2013 mantienen el mismo criterio que en el PGC 2007, realizándose la valoración inicial del inmovilizado material por el precio de adquisición o el coste de reposición

6.1.2. Permutas

Cuando se adquiere un elemento del inmovilizado material a cambio de activos no monetarios o una combinación de estos con activos monetarios, estamos ante una adquisición mediante permuta. En este sentido, dentro de las ESFL nos encontramos con tres operaciones primordiales al tratar las permutas:

- Intercambio, entre sí, de bienes generadores de flujos de efectivo.
- Intercambio, entre sí, de bienes no generadores de flujo de efectivo.
- Intercambio de bienes no generadores de flujos de efectivo por bienes generadores de flujos de efectivo y viceversa.

Como se puede intuir, el tratamiento recibido por las permutas de activos generadores de efectivo en el PGESFL 2013 es idéntico al que, incluido en el PGC de 2007, por lo cual, vamos a volver nuestra atención al resto de permutas.

La ruptura con la doctrina del PGC 2007 se produce en las permutas que afectan al intercambio de elementos no generadores de flujos de efectivo, puesto que no tiene cabida establecer una división entre permutas comerciales o no, promulgándose así un tratamiento único para estas permutas, donde “*el inmovilizado material recibido se*

valorará por el valor en libros del entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias pagadas o pendientes de pago, con el límite del valor razonable del inmovilizado recibido”, mientras que “el inmovilizado cedido se dará de baja por su valor en libros” (Guzmán, 2015).

Además, también hay que tener en cuenta las dos especialidades que recoge la NRV 2ª apdo. 2.3 del PCESFL 2013:

- *Cuando existan pérdidas por deterioro que afecten al inmovilizado cedido, la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido, en el caso de que el valor razonable de este último fuera mayor que el valor en libros del bien cedido.*
- *Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento, incrementarán el valor del mismo que no supere el valor razonable del referido bien.*

Por último, queda por ver el tratamiento concebido por el PCESFL 2013 para los casos donde se intercambie un inmovilizado material no generador de flujos de efectivo por otro que sí genere flujos de efectivo. Al respecto, la NRV 2ª señala que para estos casos se deben aplicar los mismos criterios que los empleados para valorar las permutas entre activos generadores de flujos de efectivo, apareciendo aquí un interrogante, ante qué tipo de permuta estamos ¿comercial o no comercial? En este aspecto, apoyándonos en las propuestas de otros autores, podemos entender la permuta comercial 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”*, mientras que en las permutas no comerciales *“...se intercambian bienes de la misma naturaleza y uso”* (Farto, 2013, p. 33).

En consecuencia, se establecerán como comerciales todas las permutas entre activos generadores y no generadores de flujos de efectivo, por la diferente naturaleza de los elementos que se están intercambiando.

6.1.3. Deterioro de valor

Para la valoración posterior de los elementos del inmovilizado material, tanto el PCESFL 2013 como el PGC 2007 establecen que dichos activos se valorarán por su valor contable o en libros, es decir, que al coste histórico se le descontará el importe de las amortizaciones, así como los posibles deterioros de valor de los mismos. Bajo esta óptica, resulta imprescindible que las ESFL evalúen al cierre del ejercicio si *“existen indicios de que algún elemento del inmovilizado material (...) pueda estar deteriorado, en cuyo caso, deberá estimarse sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan”* (NRV 2ª apdo. 3.2, PCESFL, 2013).

En este sentido, para determinar la existencia o no deterioro, el PCESFL 2013 separa los activos de inmovilizado material en los grupos ya mencionados de generadores o no generadores de efectivo, aunque, no obstante, establece para ambos los mismos criterios para el cálculo del deterioro en los términos siguientes: *“un activo sufre un deterioro cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendiéndose este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso”* (NRV 2ª apdo. 3.2, PCESFL, 2013), debiendo recordarse que el valor en uso de un bien no generador de flujos de efectivo se identifica por su coste de reposición.

6.1.4. Baja

Respecto a las bajas de inmovilizado, su concepto sufre una variación mínima por cuanto el PGESFL 2013 se hace eco de las especiales características de los activos de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo, en los que no cabe lugar hablar de beneficios esperados, y en este sentido, el Plan señala que los elementos del inmovilizado

material se darán de baja “... en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener en el futuro un potencial de servicio de los mismos” (NRV 2ª apdo. 4.2, PCESFL, 2013).

6.1.5. Inmovilizado cedido por la entidad sin contraprestación

La NRV 2ª recoge en su apartado 5 la problemática contable para la valoración de la cesión de inmovilizados sin contraprestación, en cumplimiento de los fines no lucrativos de la entidad.

Al respecto cabe precisar que el problema puede enfocarse desde una doble perspectiva, por cuanto las ESFL pueden ser cedentes o cesionarias, y en ese sentido, el RD 1491/2011 señala que en su parte introductoria que *“la norma de inmovilizado material trata las operaciones de cesión de uso sin contraprestación cuando la entidad actúa como cedente y la norma sobre subvenciones, donaciones y legados analiza los diferentes supuestos en que resulta beneficiaria de la cesión”*.

Respecto al tratamiento contable que se debe dar a la cesión de inmovilizado, sin contraprestación, hemos de tener en cuenta un factor de periodicidad, tal como el PCESFL 2013 especifica:

- Si la cesión es a perpetuidad o por un tiempo igual o superior a la vida útil del activo, se contabilizará un gasto en la cuenta de resultados por el valor en libros del activo cedido con cargo a la cuenta *651. Ayudas no monetarias* y abono a la respectiva cuenta del subgrupo *21*. Asimismo, en su caso, se deberá dar de baja en las cuentas de la entidad cedente la correspondiente amortización acumulada, *“por cuanto al finalizar el periodo de cesión el bien no tendrá valor contable”* (Blázquez et al. 2013, p. 75).

- Si la cesión es por periodos inferiores a la vida útil del inmovilizado, el gasto se reconocerá por un importe equivalente al valor en libros del derecho cedido empleando como contrapartida una cuenta compensadora del inmovilizado. En este caso, se producirá un cargo a la cuenta *651.Ayudas no monetarias*, con abono a la cuenta *283.Cesión de uso sin contraprestación*, la cual se deberá reclasificar a final de año a la cuenta *280.Amortización acumulada del inmovilizado material*, mientras dure la cesión, a medida que se produzca la amortización. (Blázquez et al. 2013). No obstante, de la lectura de la norma parece desprenderse que el legislador no ha contemplado la cesión por tiempo definido de un elemento no amortizable.

Mención aparte merece el caso de las cesiones con cláusula de renovación, y en ese sentido *“una cesión es renovable cuando 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”* (Farto, 2013, p. 38).

6.1.6. Normas particulares sobre inmovilizado material

La NRV 3ª del PCESFL 2013 incluye un total de 9 apartados que tratan de las características especiales del inmovilizado material, aunque realmente tan sólo en los apartados *a)* y *g)* donde se incorporan novedades respecto a las normas particulares sobre el inmovilizado material del PGC 2007, relativos ambos a peculiaridades de los inmovilizados materiales no generadores de flujos de efectivo. En este sentido, la citada norma recoge textualmente lo siguiente:

- a) “En el caso de terrenos calificados como bienes del inmovilizado no generadores de bienes de efectivo, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación en los que se incurre con periodicidad para conservar la capacidad de servicio,*

esa porción del terreno se amortizará a medida que se consuma el potencial de servicio del citado activo”.

- g) *“Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del 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 productiva de servicio del citado activo, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido”.*

Como se puede observar, ambos apartados han sido adaptados a la naturaleza de los bienes no generadores de flujos de efectivo, sustituyendo de forma lógica las alusiones a beneficios esperados por capacidad productiva.

6.2. Inversiones inmobiliarias

Tal como sucede en el PGC 2007, el PCESFL 2013 también establece que *“los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a las inversiones inmobiliarias”.*

A partir de la anterior afirmación, se podría entender que las inversiones inmobiliarias se clasifican, como el inmovilizado material, en generadoras de efectivo o no generadoras, aunque cuando atendemos al concepto de inversión inmobiliaria, no parece que tenga mucho sentido que mantengamos esta premisa, puesto que el PGESFL 2013 indica en su Parte 5ª que *“la cuenta (220) inversiones en terrenos y bienes naturales y la (221) inversión en construcciones, se poseen para obtener rentas, plusvalías o ambas”.*

En consecuencia, parecería oportuno que el legislador precisara la redacción que actualmente se encuentra vigente, modificando el contenido de la NRV 4ª en el sentido de especificar que, atendiendo a sus propias características, las inversiones inmobiliarias

se rigen por los criterios aplicables a los bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo.

6.3. Inmovilizado intangible

El PCESFL 2013 indica que los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material se aplicarán a los elementos del inmovilizado intangible, por tanto, estos también estarán divididos por naturaleza en generadores de flujos de efectivo y no generadores. Tomando en consideración esta circunstancia, no se aprecian grandes diferencias en el tratamiento contable entre intangibles generadores y no generadores de flujos de efectivo, al margen de cambios en conceptos tales como éxito técnico y rentabilidad futura, pues en los inmovilizados intangibles no generadores de efectivo se hablará del concepto potencial en la actividad futura (RD 1491/2011).

6.4. Bienes del Patrimonio Histórico

A efectos del PCESFL 2013, los bienes del Patrimonio Histórico serán los recogidos en la Ley 16/1985, de 25 de junio, la cual especifica que este estará integrado por *“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”*, siendo el rasgo característico de cualquier elemento del Patrimonio Histórico según el PCESFL 2013, que no puede ser reemplazado.

Contablemente, la NRV 8ª del PGESFL 2013 señala que los bienes integrantes del Patrimonio Histórico se someten con carácter general, en la valoración inicial y posterior, a las mismas normas aplicables al inmovilizado material.

A colación del cálculo del valor inicial, resulta importante señalar que en la introducción de las Normas de Adaptación de 2011 se establece que en los casos donde los Bienes del Patrimonio Histórico se reciban de forma gratuita, éstos se valoraran por su valor razonable. Al respecto, y dada la complejidad que podría suponer el cálculo del valor razonable para este tipo de bienes, el RD 1491/2011 recoge en su introducción que, para el caso de un Bien del Patrimonio Histórico, el valor razonable quedará establecido por *“el importe por el que se encuentra asegurado, el valor por el que fue adquirido por el donante, el importe por el que figure en la contabilidad del donante o un valor en uso alternativo, eligiendo de entre estos el más fiable”*.

No obstante, cuando existas dificultades para poder determinar el valor razonable de este tipo de elementos patrimoniales de forma fiable, el PCESFL 2013 establece que *“... su precio de adquisición estará constituido por los gastos de acondicionamiento, en función de sus condiciones originales. No formarán parte del valor de estos bienes las instalaciones y elementos distintos de los consustanciales que formen parte de los mismos o de su exorno. Tales instalaciones y elementos se inscribirán en el balance en la partida correspondiente a su naturaleza”* (NRV 8ª PCESFL, 2013).

Otra diferencia importante para los bienes del Patrimonio Histórico viene dada por la amortización, puesto que dichos activos han de amortizarse como cualquier elemento del inmovilizado, aunque, sin embargo, el PCESFL 2013 contempla la posibilidad de que el potencial de servicio del Patrimonio Histórico sea tan longevo en el tiempo, que su vida útil sea infinita, y por tanto no sea amortizable.

6.5. Existencias

El PCESFL 2013 se refiere a las existencias en su Parte V como *“activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la actividad, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios”*, definición casi idéntica a la proporcionada por el PGC 2007, si nos adentramos en la NRV 12ª podemos ver una matización de la definición anterior

donde se aclara que las existencias dedicadas a la actividad propia son aquellas destinadas a ser entregadas a los beneficiarios de la entidad, sin contraprestación o a cambio de una contraprestación significativamente inferior al valor de mercado.

En el caso de existencias dedicadas a operaciones comerciales, las normas que recoge el PCESFL 2013 son iguales a las establecidas por el PGC 2007, mientras que cuando las existencias se empleen en la actividad propia, se deberán aplicar las normas contenidas en el PGESFL 2013, que se detallan en la Tabla 2:

Tabla 2: Existencias empleadas en la actividad propia

	Valoración inicial	Valoración posterior
Existencias recibidas de forma gratuita	Se registrarán por su valor razonable.	A los efectos de calcular el deterioro de valor de estos activos, el importe neto a considerar será el mayor entre su valor neto realizable y su coste de reposición.
Existencias recibidas mediante contraprestación	Se valorarán por el coste de adquisición o el coste de producción, según corresponda.	

Fuente: Elaboración propia a partir de la NRV 12ª del PCESFL 2013

Al consultar las definiciones y relaciones contables contenidas en la Parte 5ª del PCESFL 2013, se observa el subgrupo (30) *Bienes destinados a la actividad*, compuesto por las siguientes cuentas:

- Mercaderías A (300)
- Mercaderías B (301)
- Artículos A (302)
- Artículos B (303)

Sin embargo, no se tipifica la actividad a la que se encuentran afectas dichas existencias, por lo que hay que entender que estas cuentas se usan indistintamente para la actividad comercial y la actividad propia.

6.6. Gastos e ingresos de las ESFL

Las ESFL realizan distintas actividades, entre las que destaca su actividad social propia, la cual generará una corriente de gastos e ingresos, si bien, en el caso de desarrollar actividad comercial, dicha actividad también generará la correspondiente corriente de gastos e ingresos, por lo que el resultado del excedente mostrado por estas entidades en la cuenta de resultados derivará de ambas corrientes (Blázquez et al. 2013).

Llegados a esta conclusión básica, resulta lógico suponer que el PCESFL 2013 tiene establecidos procedimientos de registro y valoración, así como una serie de cuentas, para distinguir la corriente propia de la comercial, pudiendo mostrar el resultado lucrativo que se está obteniendo y el excedente de la actividad propia, siendo precisamente esta cuestión uno de los problemas de mayor calado que presenta el vigente PCESFL 2013, pues en determinadas situaciones no dispone de elementos suficientemente precisos para clasificar la corriente a la que pertenecen los gastos.

6.6.1. Gastos

En relación a los gastos de las ESFL, la NRV 16^a gastos e ingresos propios de dichas entidades señala que *“los gastos realizados por la entidad se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en que se incurran al margen de la fecha en la que se produzca la corriente financiera. En particular, las ayudas otorgadas por la entidad se reconocerán en el momento en el que se apruebe su concesión”*.

De la definición anterior se desprende que el Plan enfatiza la aplicación del principio de devengo. La NRV 16 también precisa que *“cuando la corriente real se extienda por períodos superiores al ejercicio económico, cada uno de los períodos debe reconocer el gasto correspondiente, calculado con criterios razonables”*. Además, *“cuando la corriente financiera se anticipa a la real, se deberá registrar un activo por gastos anticipados, que se reclasificará como gasto cuando se produzca el hecho real”*

Otro aspecto importante de los gastos de las ESFL es el tratamiento de los que tienen carácter plurianual, que *“son los correspondientes a las ayudas otorgadas y otros compromisos en firme de la entidad para ejecutar en varios ejercicios”* (Blázquez et al. 2013, p. 165). Al respecto, la NRV 16ª señala en su apartado 1.3 que *“los gastos 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”*. Atendiendo a los criterios que da el PCESFL 2013 se debe precisar que, si nos encontramos con un gasto concedido en la actualidad por una ayuda que será entregada a los beneficiarios de la actividad a lo largo de varios ejercicios, pero cada ejercicio está sujeto a renovar la continuidad de la ayuda, pudiendo cancelarse la misma si no se cumplen una serie de condiciones, no se deberá considerar que es de carácter plurianual, y en su defecto se deberá aplicar un reparto razonable entre los diferentes ejercicios, tal como anteriormente se ha comentado (Blázquez et al. 2013).

Mención especial merece el tratamiento de los desembolsos incurridos en la organización de eventos futuros, a los que la NRV 16ª hace referencia expresa en su apdo. 1.4, a cuyo respecto señala que *“deberán contabilizarse en la cuenta de resultados en el momento en el que se incurra en ellos”*.

Finalmente, se debe mencionar que el PGESFL 2013 no distingue en su Parte Cuarta las cuentas destinadas de forma específica a gastos de la actividad propia o comercial, por lo que la entidad deberá tener en cuenta esta circunstancia para realizar los desgloses necesarios a través de subcuentas, a fin de que los registros contables faciliten información sobre ambos tipos de actividades.

6.6.2. Ingresos

Los ingresos de una ESFL se clasifican en función de la actividad de la que provengan, estableciendo el Cuadro de Cuentas de la Parte 4ª del PCESFL 2013 como ingresos propios, los siguientes:

- Cuotas de asociados y afiliados (720)
- Cuotas de usuarios (721)
- Promociones para captación de recursos (722)
- Ingresos de patrocinadores y colaboraciones (723)
- Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones (728)
- Subvenciones, donaciones y legados a la actividad (740)

Para las Subvenciones, donaciones y legados, tenemos un doble tratamiento en función de la actividad que cumplan, aunque “*se puede establecer que la mayoría irán destinadas a la actividad propia*” (Blázquez et al. 2013, p. 121).

Además, para el caso de los ingresos propios, el PCESFL 2013 establece en la NRV 16^a las siguientes normas de registro:

- a) Los ingresos por entrega de bienes o prestación de servicios se valorarán por el importe acordado.*
- b) Las cuotas de usuarios o afiliados se reconocerán como ingreso en el período al que correspondan.*
- c) Los ingresos procedentes de promociones para captación de recursos, de patrocinadores y de colaboraciones se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan.*
- d) En todo caso, deberán realizarse las personificaciones necesarias.*

A diferencia del caso de los gastos, a la hora de recurrir al Cuadro de Cuentas surgen menos problemas para agrupar a los ingresos, pues en este “*nos encontramos con*

subgrupos como el (70) que solo se refieren a los ingresos de actividades comerciales” (Blázquez et al. 2013, p. 121).

Tras ver el tratamiento que el PCESFL 2013 establece en su NRV 16ª, se podría llegar a razonar que únicamente aquellos ingresos y gastos recogidos de forma específica en la citada norma de registro pertenecen a actividades propias, aunque, sin embargo, atendiendo a lo expuesto por Blázquez et al. (2013), esa deducción no resulta adecuada, debido a que nos hallamos ante ESFL, y por tanto, lo más coherente es asumir que, en principio, todos los gastos e ingresos pertenecerán a actividades propias, salvo clara evidencia en contra.

6.7. Instrumentos financieros

El PCESFL 2013 divide el tratamiento de los instrumentos financieros en dos normas de registro distintas: la NRV 10ª relativa a instrumentos financieros propiamente dichos, y la NRV 11ª que se centra en los créditos y débitos de la actividad propia.

La NRV 10ª trata los instrumentos financieros que intervienen en la actividad comercial y aquellos que se tienen con fines financieros. Al respecto debemos señalar que cuando hablamos de “fines financieros” nos referimos a aquellos instrumentos que no participan en el tráfico comercial, y su posesión no está directamente relacionada con el cumplimiento de los fines estatutarios, siendo el objetivo de su tenencia intentar mejorar en la medida de lo posible el excedente del ejercicio y garantizar la continuación de la actividad social. Por su parte, la NRV 11ª trata los instrumentos financieros que se producen en el cumplimiento de los fines propios, a cuyo tratamiento dedicamos el próximo apartado.

6.8. Créditos y débitos de la actividad propia

Las ESFL sufren, como cualquier entidad, desfases entre la corriente real y la financiera, por lo que *“cuando se haya producido la corriente real pero no la financiera, dará lugar a créditos y débitos de la actividad propia”* (Blázquez et al. 2013, p. 177).

Sobre los créditos de la actividad propia, el PCESFL 2013 indica que *“son los derechos de cobro que se originan en el desarrollo de la actividad propia frente a los beneficiarios, usuarios, patrocinadores y afiliados”* (NRV 11ª, apdo. 1). Para su valoración se deberán tener en cuenta los criterios que se recogen en la Tabla 3:

Tabla 3: Registro de créditos de la actividad propia

Créditos de la actividad propia	Valoración inicial	Valoración posterior
A corto plazo	Se contabilizarán por su valor nominal.	Se utiliza el criterio de coste amortizado.
A largo plazo	Se reconocerán por su valor actual.	

Fuente: Guzmán (2015)

Cabe destacar que la NRV 11ª se hace eco del caso especial de los préstamos concedidos en el ejercicio de la actividad propia a un tipo de interés cero o inferior al de mercado, estableciendo para estos casos que la valoración inicial se realizará por su valor razonable, de forma que *“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”*. A la hora de establecer el valor posterior se registrará un ingreso financiero en la cuenta de resultados por la reversión del descuento.

Respecto al deterioro, la NRV 11ª estipula que al menos al cierre del ejercicio deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias, remitiéndonos para el cálculo del deterioro a los criterios establecidos por la NRV 10ª, según la cual, la pérdida por

deterioro de valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo.

En cuanto a los débitos de la actividad propia, la NRV 11ª del PCESFL 2013 indica que “*son 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*”, siendo los criterios para su valoración los que se incluyen en la Tabla 4:

Tabla 4: Registro inicial y posterior, débitos

Débitos de la actividad propia	Valoración inicial	Valoración posterior
A corto plazo	Se origina el reconocimiento de un pasivo por su valor nominal.	Se aplicará el criterio de coste amortizado.
A largo plazo	Se reconocerán inicialmente por su valor actual.	

Fuente: Guzmán (2015)

En el caso de ayudas plurianuales, el correspondiente “... *pasivo se registrará por el valor actual del importe comprometido en firme y de forma irrevocable*” (NRV 11ª PCESFL 2013).

6.9. Impuesto sobre beneficios

Sobre el IS, ya en el RD 1491/2011 se señaló que “*las ESFL aplicaran en el cálculo del IS los mismos procedimientos recogidos en el PGC 2007, teniendo en cuenta que al resultado contable deberá reducirse en las cantidades procedentes de rentas exentas*”. En consecuencia, para calcular el impuesto sobre sociedades de una ESFL deberemos partir del excedente del ejercicio, del cual tendremos que deducir las rentas exentas de acuerdo a lo preceptuado por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de considerar, cuando sea necesario, los ajustes que

correspondan por diferencias temporarias y/o permanentes, tal como indica la NRV 15^a del PGESFL 2013.

6.10. Dotación fundacional

La Parte 5^a del PGESFL 2013 define a la cuenta (100) como *“el importe de las aportaciones fundacionales y de los excedentes destinados a aumentar la Dotación fundacional”*. En este sentido, cuando los socios o fundadores entreguen un inmovilizado material como aportación no dineraria a la dotación fundacional o fondo social, *“los bienes del inmovilizado material entregado (...) se valoran por su valor razonable en el momento de la aportación”*, (NRV 2^a apdo. 4, PCESFL, 2013). Al respecto, dado que con carácter general las normas de registro para el inmovilizado intangible, las inversiones inmobiliarias y los bienes del Patrimonio Histórico son las aplicables al inmovilizado material, podemos concluir que todos estos tipos de activos pueden ser empleados como aportación no monetaria al fondo social o a la dotación fundacional por su valor razonable.

Adicionalmente, la NRV 20^a, apdo. 1, del PCESFL 2013 señala para el caso de subvenciones, donaciones y legados no reintegrables que *“cuando se obtengan sin asignación a una finalidad específica se contabilizarán directamente en el excedente del ejercicio en el que se reconozcan (...) salvo que se otorgasen a título de dotación fundacional o fondo social, en cuyo caso se reconocerán directamente en los fondos propios de la entidad”*, tratamiento este último que es aplicable tanto para las aportaciones de los socios como para las aportaciones de terceros ajenos a la entidad.

6.11. Subvenciones, donaciones y legados

Con carácter previo al análisis contable del tratamiento que el PCESFL 2013 otorga a las subvenciones, donaciones y legados (en adelante SDyL), se incluyen a continuación las definiciones de tales conceptos (Rúa y Serrano, 2013, p. 13):

- Subvenciones: *“Cuantías percibidas por la entidad provenientes de entidades públicas, con la finalidad de financiar gastos de su actividad no lucrativa, su estructura fija (inversiones en inmovilizado o activo no corriente), garantizar un rendimiento o compensar déficit en actividades lucrativas, etc.”.*
- Donaciones: *“Cuantías en metálico entregado por empresas o particulares, y aceptación de activos sin contraprestación”.*
- Legados: *“donaciones transmitidas mortis causa”.*

Respecto a los criterios de contabilización de este tipo de operaciones, un primer punto de disonancia entre planes contables viene arraigado por el tratamiento dado a las SDyL procedentes de socios/fundadores, pues mientras el PGC 2007 las imputa directamente en el patrimonio neto, el PCESFL 2013 plantea un tratamiento doble, en función de si los fundadores entregan la SDyL como una aportación fundacional, en cuyo caso se registraría igualmente en patrimonio neto, o bien, cuando su entrega no tenga una finalidad específica supondrá que este tipo de SDyL se contabilicen como un ingreso propiamente dicho, a través de la cuenta de resultados.

Entrando en la clasificación de las SDyL a partir de lo establecido por la NRV 20ª del PGEFSL 2013, se pueden distinguir los siguientes tipos:

- a) Subvenciones no reintegrables: se contabilizan inicialmente en el patrimonio neto de la entidad.*
- b) Subvenciones reintegrables: se contabilizan como un pasivo hasta que adquieran la condición de no reintegrables.*

Respecto a los criterios de conversión de una subvención reintegrable a no reintegrable, el PGESFL es más exigente por cuanto tipifica de una forma más concreta las diferentes situaciones que pueden darse, según el detalle siguiente (NRV 20ª apdo. 1, PCESFL 2013):

- a) *Las obtenidas para adquirir un activo solo se clasificarán como no reintegrables cuando se haya adquirido el correspondiente activo.*

- b) *Las obtenidas para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo, se reclasificarán a no reintegrables en función de las condiciones establecidas por el otorgante. En los casos de ejecución parcial, la parte proporcional realizada se clasificará como subvención no reintegrable, siempre que no existan dudas de la conclusión de la obra, y en consecuencia, la parte no ejecutada deberá registrarse como un pasivo exigible, y ello, aún en el caso de que, como indica la norma, “no existan dudas” sobre su conclusión, lo que parece una cierta incongruencia, y en cualquier caso, una diferencia importante respecto del contenido original del PGC 2007, posteriormente modulado por la OM 733/2010, que de alguna manera converge con lo preceptuado por el PCESFL 2013.*

- c) *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, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado la actuación total o parcialmente. En los supuestos de ejecución parcial, el importe recibido se reclasificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento, con lo cual estaremos en la misma situación que en el caso anteriormente comentado de construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo.*

Sin perjuicio de lo anterior, la NRV 20ª apdo. 1, también establece la posibilidad de que la entidad receptora de cualquier tipo de SDyL puede no ser la beneficiaria de los fondos y solamente dedicarse a gestionarlos, en cuyo caso, el importe obtenido no tendrá influencia en su cuenta de resultados, y la entidad únicamente registrará los movimientos de tesorería correspondientes.

En cuanto a la valoración, la NRV 20ª establece que las SDyL monetarias se contabilizarán por el valor razonable del importe concedido, mientras que las de carácter no monetario se registrarán por el valor razonable del bien o servicio recibido, siempre que este se pueda estimar de forma fiable.

Además de todo lo anterior, el PCESFL 2013 marca determinados criterios de imputación de las SDyL al excedente del ejercicio, que básicamente coinciden con la normativa del PGC 2007 para la imputación de este tipo de operaciones a la cuenta de resultados, se ha de mencionar a modo de salvedad la inclusión de los bienes del Patrimonio Histórico, cuya imputación al excedente se realizará en *“el ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en el balance o, en su caso, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese período para los citados elementos”* (NRV 20ª apdo. 3, PCESFL 2013).

6.11.1 Cesiones a favor de la entidad

Como ya se expuso en anteriores apartados, la NRV 20ª, apdo. 4, trata los casos en los que la entidad resulta beneficiaria de cesiones, siendo la NRV 2ª, apdo. 5, la que se ocupa de tratar los supuestos en los que se cede un inmovilizado a favor de otra. Respecto al concepto de cesión, conviene aclarar que la diferencia con una donación es que en la donación se produce la transmisión jurídica y de uso, mientras que en la cesión se transmite la posesión física, derecho de uso y explotación, pero no la propiedad jurídica

Centrándonos en las cesiones de activos, el PCESFL 2013 reconoce los siguientes casos (NRV 20ª, apdo. 4):

- Cesión de uso de un terreno de forma gratuita y tiempo determinado: *La entidad reconocerá un inmovilizado intangible por el importe del valor razonable atribuible al derecho de uso cedido. Asimismo, registrará un ingreso directamente en el patrimonio neto, que se reclasificará al excedente del ejercicio como ingreso sobre una base sistemática y racional.*

En este sentido, dado que estas cesiones son por tiempo determinado, el inmovilizado intangible reconocido se amortizará en función del período establecido. No obstante, es posible que la entidad realice inversiones sobre los terrenos cedidos, y en este supuesto, si dichas inversiones no son separables “*se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo*”, siendo objeto de amortización en función de la duración de la cesión, que “*se empleará como vida útil, cuando esta sea inferior a su vida económica*”. En caso contrario, se emplearán los criterios generales aplicables al inmovilizado material para el registro de la amortización.

Además de lo anterior, también se debe contemplar el supuesto donde la entidad reciba un terreno de forma perpetua, el cual “*se registrará como un inmovilizado material aplicándole las normas generales que establece el PCESFL 2013 para estos elementos*” Blázquez et al. (2013, p. 220).

- Cesión de uso de un terreno y una construcción de forma gratuita y tiempo determinado: Esta situación es muy parecida a la descrita en los párrafos anteriores, radicando su principal diferencia en que aquí la entidad no tiene que realizar la inversión en el inmovilizado material porque ya viene cedido con el terreno.

Al respecto, la normativa señala que “*si el plazo de cesión es superior a la vida útil de la construcción (...) el derecho de uso atribuible a la misma se contabilizará como un inmovilizado material, amortizándose con arreglo a los criterios generales aplicables a estos elementos patrimoniales*”, por lo que el

PCESFL 2013 si se produjese el caso contrario, es decir, que la vida útil de la construcción fuese inferior al plazo de la cesión, nos remite a actuar como en el cesión por tiempo determinado, registrando la construcción como un inmovilizado intangible por el derecho de uso.

- Cesión del inmueble de forma gratuita por un periodo de un año prorrogable por periodos iguales, o por tiempo indefinido: Para este supuesto, el PCESF 2013 establece un tratamiento desde una doble perspectiva, según que la renovación de la cesión se produzca cada año, o bien la cesión se renueva automáticamente por el mero hecho de que la entidad continúe con su actividad.

En el primer caso, la NRV 20^a, apdo. 4, señala que *“si el cedente se guarda o se reserva la facultad de renovar o revocar la cesión 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”*, mientras que para el caso de renovaciones automáticas se aplicarán *“... los mismos criterios establecidos para la cesión de uso de un terreno y una construcción de forma gratuita y tiempo determinado”*.

- Servicios recibidos sin contraprestación: Para los casos en que la entidad no dé contraprestación alguna por los servicios recibidos, la normativa señala que se *“... reconocerá en la cuenta de resultados un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso en concepto de subvención/donación por la mejor estimación del valor razonable del servicio recibido”*. No obstante, cabe precisar que *“...tal como indica la norma, no se incluirían los servicios prestados por el voluntario de la entidad”* (Blázquez et al. 2013, p. 229), si bien esta apreciación podría ser discutible por cuanto la aportación económica del voluntariado queda de esta forma fuera de la información financiera de este tipo de entidades, aunque con la excepción recogida en la cuenta 653. *Compensación de gastos por prestaciones de colaboración*, a través de la cual sí queda permitido el registro de gastos de los voluntarios, pero circunscritos a los de transporte, comida y vestuario, quedando

en consecuencia no recogidos los relativos a su actividad profesional, cuando la desarrolle de forma voluntaria.

6.12. Fusiones entre entidades no lucrativas

En relación a la NRV 21ª, la misma será de aplicación cuando se trate de operaciones de fusión en las que intervengan exclusivamente ESFL. En este sentido, la citada norma señala que *“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”*, al tiempo que *“la entidad resultante trasladará a su patrimonio neto los epígrafes y partidas que lucían en el patrimonio neto de las entidades que participan en la fusión”*, debiendo registrarse en la cuenta de resultados los honorarios abonados a asesores legales, u otros profesionales que intervengan en la operación (NRV 21ª, apdo. 2). No obstante, cuando la ESFL adquiera un negocio se deberán aplicar los criterios recogidos en el PGC 2007.

7. CUENTAS ANUALES

Según la Parte 3ª del PGESFL 2013, apartado 1, “*las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos comprenden el balance, la cuenta de resultados, y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las actividades de la entidad (...) La memoria contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivo y el grado de cumplimiento de las actividades de la entidad*”. La forma en la que la memoria cumple con este último apartado es a través del plan de actuación, el cual tiene en una importancia capital en este PCESFL 2013, elevándose de forma implícita al mismo nivel que los estados que componen las cuentas anuales.

7.1. El Balance

El modelo de Balance incluido en el PCESFL 2013 (Anexo 1) presenta muy pocas modificaciones respecto al propuesto por PGC 2007, presentando como principales novedades “... *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*” (Farto, 2013, p. 64).

En concreto, una de las primeras modificaciones que encontramos en el balance de las ESFL es la desaparición del concepto de ciclo normal de explotación, instituyendo el PCESFL 2013 un simple criterio de temporalidad para establecer qué activos y pasivos son corrientes o no corrientes (Farto, 2013, p. 64-65).

Por otra parte, respecto a los epígrafes que componen el activo no corriente, en lo concerniente al inmovilizado intangible, se observa la inclusión de la cuenta 207.*Derechos sobre activos cedidos en uso*, en la que se deberán registrar los inmovilizados intangibles procedentes de cesiones de los derechos de uso de terrenos y construcciones (NRV 20ª PCESFL, 2013).

Además, dentro del activo no corriente existen otra inclusión exclusiva para las ESFL, siendo esta el epígrafe relativo a los bienes del “Patrimonio Histórico”, que presenta el siguiente detalle:

1. (240) Bienes inmuebles
2. (241) Archivos
3. (242) Bibliotecas
4. (243) Museos
5. (244) Bienes muebles
6. (249) Anticipos sobre bienes muebles

En cuanto al inmovilizado material, las normas de elaboración del balance incluyen dentro del el correspondiente epígrafe del balance los terrenos o construcciones destinados a cesiones a terceros sin contraprestación.

Finalmente señalar que cuando sea necesario, el activo no corriente incluirá un epígrafe titulado *VIII. Deudores no corrientes*, que incluirá los deudores por la actividad comercial o social que se deban clasificar en el largo plazo, utilizándose para el corto plazo, dentro del activo corriente, el epígrafe *III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia*, compuesto por las cuentas que se citan a continuación:

- Usuarios, deudores (447)
- Patrocinadores, afiliados y otros deudores (448)
- Deterioro de valor de créditos por usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores (495)

Desde el punto de vista de la estructura financiera del balance de las ESFL, en lo que respecta al patrimonio neto, se advierte la ausencia de la prima de emisión, lógica por otra parte, dado que las ESFL son de muy distinta naturaleza a las sociedades de capital, por

lo que los términos como prima de emisión o ampliación de capital no tienen cabida (Farto, 2013, p. 70-72).

En cuanto a la composición del pasivo no corriente, resulta casi idéntica a la del PGC 2007, siendo el cambio más significativo el incluido en las normas 9 y 10 de elaboración del balance, las cuales indican que en los casos donde los proveedores o los débitos con beneficiarios deban contabilizarse a largo plazo, se creará el epígrafe *VI. Acreedores no corrientes*.

Por último, respecto del pasivo corriente, señalar que, si lo comparamos con el activo corriente, se puede ver que sigue el mismo esquema en relación al tipo de actividad. En este sentido, los epígrafes *V. Beneficiarios – Acreedores* y el *VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar*, separan a los acreedores en función de la actividad en la que están participando, tal como sucede en el activo con los deudores comerciales y los usuarios de la actividad.

7.2. Cuenta de Resultados

La Cuenta de Resultados de las ESFL (Anexo 2) muestra los ingresos y gastos que se producen durante el ejercicio, cuya diferencia “... supone un excedente del ejercicio, que, deberá de ser destinado a garantizar la actividad futura” (RD 1491/2011, Introducción). No obstante, de la definición anterior se puede inferir que el excedente es la diferencia entre la totalidad de gastos e ingresos, que en términos de codificación recogerían los grupos 6 a 9 del PGESFL, aunque, sin embargo, la norma particular de elaboración de la cuenta de resultados indica que: “*el excedente del ejercicio está compuesto por la diferencia entre todos los gastos e ingresos de entidad salvo que proceda su imputación directa al PN*” (PCESFL 2013, Parte 3ª, Norma 6ª, apdo. 1). Por tanto, se debe precisar que el excedente del ejercicio está conformado exclusivamente por las cuentas de los grupos 6 y 7, aunque la cuenta de resultados también incluye los gastos e ingresos de los grupos 8 y 9 los cuales son de incorporación directa al patrimonio neto, mostrando el resultado de estos en el epígrafe *E). Variación de patrimonio neto por ingresos y gastos*

imputados directamente al patrimonio neto, de forma que la suma del excedente del ejercicio y la variación de patrimonio neto directamente imputable dará lugar al epígrafe *J).Resultado total, variación del patrimonio neto del ejercicio.*

Otro punto que se puede destacar de la cuenta de resultados de las ESFL es el tratamiento de los sueldos y salarios, registrados en el apartado 8 de la cuenta de resultados, sobre todo si los contraponemos a las remuneraciones dadas a los voluntarios, las cuales se registran en la cuenta (653) Compensación de gastos por prestaciones de colaboración, dentro del apartado 3 de la cuenta de resultados. Para entender este hecho, no se puede perder de vista que las mencionadas retribuciones a voluntarios no tienen en ningún caso la consideración de sueldos y salarios.

En definitiva, el PGESFL 2013 ha integrado en la Cuenta de Resultados los estados contables que el PGC 2007 cataloga de forma separada en Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Estado de Cambios en el Patrimonio Neto, dada la diferente naturaleza de las entidades no lucrativas respecto de las lucrativas.

7.3. Memoria

De acuerdo con la Parte 3ª del PGESFL, Norma 7ª, la memoria “*completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales*” recogiendo el modelo propuesto la información mínima a cumplimentar, si bien, cuando la información a facilitar no sea significativa, no es necesario cumplimentar los apartados correspondientes (PCESFL 2013, Parte 3ª, Norma 7ª, apdo. 1).

La Tabla 5 recoge de forma comparativa los epígrafes incluidos en los respectivos modelos de Memoria propuestos por el PGESFL 2013 y el PGC 2007.

Tabla 5: Comparación modelo de memoria PGCESFL 2013 vs. PG 2007

Memoria PGCESFL 2013	Memoria PGC 2007
1. Actividad de la entidad	1. Actividad de la empresa
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	2. Bases de presentación de las cuentas anuales
3. Excedente del ejercicio	3. Aplicación de los resultados
4. Normas de registro y valoración	4. Normas de registro y valoración
5. Inmovilizado material	5. Inmovilizado material
6. Bienes del Patrimonio Histórico	6. Inversiones inmobiliarias
7. Inversiones inmobiliarias	7. Inmovilizado intangible
8. Inmovilizado intangible	8. Arrendamientos
9. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar	9. Instrumentos financieros. Información fondos propios
10. Instrumentos financieros	10. Existencias
11. Usuarios y otros deudores de la actividad propia	11. Moneda extranjera
12. Beneficiarios-acreedores	12. Situación fiscal
13. Fondos propios	13. Ingresos y Gastos
14. Existencias	14. Provisiones y contingencias
15. Moneda extranjera	15. Información sobre media ambiente
16. Situación fiscal	16. Retribuciones a largo plazo al personal
17. Ingresos y Gastos	17. Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio
18. Provisiones y contingencias	18. Subvenciones, donaciones y legados
19. Información sobre media ambiente	19. Combinación de negocios
20. Retribuciones a largo plazo al personal	20. Negocios conjuntos
21. Subvenciones, donaciones y legados	21. Activos no corrientes mantenidos para la venta
22. Fusión entre entidades no lucrativas y combinación de negocios	22. Hechos posteriores al cierre
23. Negocios conjuntos	23. Operaciones con partes vinculadas
24. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de admón.	24. Otra información
25. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones ininterrumpidas	25. Información segmentada
26. Hechos posteriores al cierre	
27. Operaciones con partes vinculadas	
28. Otra información	
29. Información segmentada	
30. Estado de Flujos de Efectivo	
31. Inventario	

Fuente: Ureña, 2013

Las principales diferencias que se observan entre ambos modelos son las correspondientes al Patrimonio Histórico, las actividades de la entidad, el inventario, los beneficiarios, los usuarios y otros deudores, los fondos propios, y el Estado de Flujos de Efectivo, que el PGC 2007 contempla con un estado específico íntegramente de las cuentas anuales, mientras que el PGCESFL 2013 lo considera como un epígrafe integrado dentro del modelo de memoria.

La Memoria expresa claramente que *“aquellas entidades que realicen conjuntamente actividades sin fines de lucro (...) con actividades lucrativas de carácter mercantil deberán diferenciar dentro del inmovilizado, las existencias, así como en los gastos e ingresos de explotación los afectos a actividades propias y los que están afectos a actividades mercantiles determinado el resultado de explotación para cada una de estas actividades, para lo que se creará un apartado específico con la siguiente denominación: Elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil”* (PCESFL 2013, Parte 3ª, Norma 7ª, apdo. 1).

Para verificar de forma empírica la aplicación de estos criterios, hemos optado por consultar algunas cuentas anuales de fundaciones de especial relevancia, habiendo podido constatar que, en la práctica, las ESFL no parecen estar cumpliendo la norma de forma precisa.

Una primera cuestión que llama la atención es que al cumplimentar la memoria en su punto 2. *Bases de presentación de las cuentas anuales*, donde se detalla la legislación que se va a emplear para mostrar la imagen fiel de la entidad, resulta curioso que fundaciones estatales de la importancia de la Fundación Telefónica o la Fundación Repsol, afirmen en sus cuentas anuales cerradas a 31 de diciembre de 2015, que las mismas se formulan a partir del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, cuando en realidad deberían indicar que aplican el PCESFL 2013, cuestión que quizás no tenga demasiada importancia, pero que extraña sobremanera en las entidades citadas.

En cuanto al desglose de la información entre actividades propias y mercantiles, en las cuentas anuales de la Fundación Telefónica correspondientes al ejercicio 2015, hemos apreciado lo siguiente:

1) La fundación realiza de forma simultánea actividades comerciales y propias, por lo que debería especificar sus actividades comerciales en el apartado correspondientes a los elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil, no habiéndose encontrado la información mencionada.

2) Los gastos correspondientes a las actividades comerciales, en principio, se dan de forma adecuada, tal como se observa en la Tabla 6, aunque, sin embargo, en la siguiente Tabla 7, se pueden observar ciertas contradicciones.

Tabla 6: Fundación Telefónica: Desglose de Gastos por Actividades

	Erradicación del trabajo infantil	Educación y aprendizaje	Arte y cultura	Voluntariado	Total actividades propias	Actividades mercantiles	Comunes y generales	TOTAL
Gastos por ayudas y otros								
a) Ayudas monetarias	6.384.708,00 €	23.908.223,00 €	2.171.347,00 €	2.883.427,00 €	35.347.705,00 €		7.661.947,00 €	43.009.652,00 €
Aprovisionamiento	195.332,00 €	1.190.568,00 €	2.055.610,00 €	159.775,00 €	3.601.285,00 €	54.024,00 €	6.218.531,00 €	9.873.840,00 €
Gastos de personal	0,00 €	0,00 €	1.383,00 €	0,00 €	1.383,00 €	0,00 €	6.558.469,00 €	6.559.852,00 €
Otros gastos de la actividad	269.129,00 €	1.622.778,00 €	2.556.510,00 €	594.055,00 €	5.042.472,00 €	31.343,00 €	11.890.817,00 €	16.964.632,00 €
Amortización del inmovilizado	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €			2.714.799,00 €	2.714.799,00 €
Diferencias de cambio	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €			849.374,00 €	849.374,00 €
Subtotal gastos	6.849.169,00 €	26.721.569,00 €	6.784.850,00 €	3.637.257,00 €	43.992.845,00 €	85.367,00 €	35.893.937,00 €	79.972.149,00 €

Fuente: Memoria Fundación Telefónica. Ejercicio 2015

En concreto, respecto a los recursos empleados en la actividad propia, la entidad facilita la información que se muestra en la Tabla 7, la cual resulta confusa, pues mientras el gasto por aprovisionamientos asciende a 9.873.839 euros como total de actividades propias, la información que recoge la Tabla 6 anteriormente expuesta, indica que el mismo es de 3.601.285 euros, no quedando además explicitada en la Tabla 7 la cantidad de 54.024 euros correspondientes a los aprovisionamientos de la actividad mercantil, que sí se puede apreciar en la Tabla 6, sin que, salvo error, exista ninguna explicación que aclare esta circunstancia.

Tabla 7: Fundación Telefónica: Recursos económicos empleados en actividades propias

GASTOS / INVERSIONES	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	TOTAL
Gastos por ayudas y otros						
a) Ayudas monetarias	7.768.653	29.090.555	2.642.007	3.508.437	43.009.652	43.009.652
Aprovisionamientos	527.637	3.216.001	5.698.613	431.588	9.873.839	9.873.839
Gastos de personal	1.384.164	1.419.960	2.387.066	1.368.662	6.559.852	6.559.852
Otros gastos de la actividad	899.851	5.425.864	8.652.655	1.986.262	16.964.632	16.964.632
Amortización del inmovilizado	678.700	678.700	678.700	678.699	2.714.799	2.714.799
Diferencias negativas de cambio	212.344	212.344	212.344	212.344	849.376	849.376
Subtotal gastos	11.471.349	40.043.424	20.271.385	8.185.992	79.972.150	79.972.150
Adquisiciones de inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)	5.717	5.717	5.717	5.717	22.868	22.868
Subtotal inversiones	5.717	5.717	5.717	5.717	22.868	22.868
TOTAL RECURSOS EMPLEADOS	11.477.066	40.049.141	20.277.102	8.191.709	79.995.018	79.995.018

Fuente: Memoria Fundación Telefónica. Ejercicio 2015

Además de lo expuesto, cabe matizar que, a la hora de informar sobre la actividad comercial, la fundación da una información parca en el correspondiente apartado de ingresos y gastos de la memoria, sin realizar un desglose exhaustivo de la misma, actitud que pudiera estar justificada por la poca repercusión de la actividad lucrativa, puesto que tan solo representa un 0,306% respecto a los ingresos de la actividad propia, si bien en términos absolutos asciende a 223.335€

En conclusión, podemos afirmar que la entidad no está aplicando de la forma más correcta posible la normativa correspondiente en las cuentas anuales del ejercicio 2015 por los motivos expuestos.

Para finalizar, es importante destacar el apartado 31 de la memoria, no incluido en el PGC 2007, el cual deberá recoger el inventario, que *“comprenderá los elementos patrimoniales integrantes del balance de la entidad, distinguiendo los distintos bienes, derechos, obligaciones y otras partidas que lo componen”*. En este aspecto, para cumplir con este propósito, las ESFL deben presentar un documento donde se faciliten la información siguiente: a) Descripción del elemento; b) Fecha de adquisición; c) Valor contable; d) Variaciones producidas en la valoración; e) Pérdidas por deterioro, amortizaciones y cualquier otra partida compensadora que afecte al elemento patrimonial, y f) Cualquier otra circunstancia de carácter significativo que afecte al elemento patrimonial.

7.4. Plan de Actuación

En el punto 24 de la memoria está dedicado al plan de actuación de la entidad, apartado de especial relevancia por su propia naturaleza, aunque solamente las fundaciones de competencia estatal están obligadas a cumplimentarlo, si bien sería deseable que su obligatoriedad se extendiese a todo tipo de entidades mediante la correspondiente modificación del actual PCESFL 2013, y de hecho, en ese sentido parece pronunciarse, al menos de forma parcial, el propio Plan, cuando al referirse a la información relativa al destino de rentas e ingresos, así como a la correspondiente a la aplicación de los recursos en un ejercicio concreto, señala que *“si alguna entidad no viniera obligada a*

confeccionar la información anterior, adaptará este modelo a las características específicas de la misma, con objeto de ofrecer información sobre el destino de rentas e ingresos. Asimismo, se recogerá información sobre los recursos destinados en el ejercicio al cumplimiento de los fines ajustándose al modelo del apartado 2”.

Inicialmente el plan de actuación recoge la información sobre las actividades realizadas por la entidad, especificando su denominación, si es propia o mercantil, lugar en el que se lleva a cabo, y una descripción detallada de en qué consiste la actividad.

Posteriormente se solicita información sobre diversos conceptos, entre los que destacamos, sin ánimo de ser exhaustivos, los siguientes:

a) Recursos humanos necesarios para llevar a cabo las actividades, tal como se muestra en la Tabla 8, detallando la inclusión del personal asalariado y/o voluntario, además del correspondiente a contratos de servicios, incluyendo también el número de horas previsto y realizado.

Tabla 8: RRHH empleados en la actividad

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

Fuente: PCESFL 2013, Parte 3ª, modelo de memoria, apartado 24.

b) Detalle los beneficiarios previstos y reales de las actividades llevadas a cabo por la entidad, tal como se recoge en la Tabla 9.

Tabla 9: Beneficiarios de la actividad

Tipo	Número	
	Previsto	Realizado
Personas físicas		
Personas jurídicas		

Fuente: PCESFL 2013, Parte 3ª, modelo de memoria, apartado 24.

c) Detalle de los recursos económicos aplicados en las actividades, tanto desde el punto de vista de los gastos como de las inversiones llevadas a cabo, con el detalle que recoge la Tabla 10. En concreto, se debe de dar cuenta del gasto en personal, así como el gasto por colaboraciones, o sea, el gasto empleado en los voluntarios, y los reembolsos al órgano de gobierno, además de todas las adquisiciones de inmovilizado, en particular las de bienes del Patrimonio Histórico, así como de las cancelaciones de deudas no comerciales.

Tabla 10: Recursos económicos empleados en la actividad

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

Fuente: PCESFL 2013, Parte 3ª, modelo de memoria, apartado 24.

d) Detalle de los objetivos de las actividades, de acuerdo con lo indicado en la Tabla 11.

Tabla 11: objetivos de la actividad

Objetivo	Indicador	Cuantificación	
		Previsto	Realizado

Fuente: PCESFL 2013, Parte 3ª, modelo de memoria, apartado 24.

Así, por ejemplo, la información facilitada por la Fundación Telefónica en las cuentas anuales para el ejercicio 2015 respecto a su actividad propia de “Educación y aprendizaje”, es la que se incluye en la Tabla 12:

Tabla 12: objetivos de la actividad

Objetivo Indicador	2015		2014	
	Cuantificación		Cuantificación	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
Docentes que reciben formación	37.606	66.695	25.563	34.099
Jóvenes que reciben formación	117.806	77.239	54.153	156.025
Niños que reciben formación	212.441	280.659	67.101	284.191
Proyectos financiados o impulsados por FT	2.013	1.864	3.564	2.753
Niños beneficiarios de las acciones de formación a sus docentes	777.435	1.082.242	587.949	526.424

Fuente: Memoria Fundación Telefónica. Ejercicio 2015

e) Detalle de los ingresos procedentes de las actividades, así como de las deudas contraídas y los convenios de colaboración firmados, según el detalle de las Tablas 13, 14 y 15.

Tabla 13: Ingresos totales de la actividad

INGRESOS	Previsto	Realizado
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio		
Ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias		
Ventas y otros ingresos de las actividades mercantiles		
Subvenciones del sector público		
Aportaciones privadas		
Otros tipos de ingresos		
TOTAL INGRESOS OBTENIDOS		

Fuente: PCESFL 2013, Parte 3ª, modelo de memoria, apartado 24.

Tabla 14: Otros recursos obtenidos por la entidad

OTROS RECURSOS	Previsto	Realizado
Deudas contraídas		
Otras obligaciones financieras asumidas		
TOTAL OTROS RECURSOS OBTENIDOS		

Fuente: PCESFL 2013, Parte 3ª, modelo de memoria, apartado 24.

Tabla 15: Convenios de colaboración

DESCRIPCIÓN	Ingresos	Gastos	No produce corriente de bienes y servicios
Convenio 1. Con la entidad (X), suscrito para			
Convenio 2. Con la entidad (Y), suscrito para			

Fuente: PCESFL 2013, Parte 3ª, modelo de memoria, apartado 24.

8. CONCLUSIONES

La actividad económica desarrollada por las ESFL viene requiriendo la atención del legislador contable en España, con objeto de establecer un marco contable único que permita alcanzar la imagen fiel de este tipo de entidades, al tiempo que unificar los criterios para llegar a dicha meta.

En este sentido, la Disposición adicional octava de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, ya previó la aprobación de la Adaptación del Plan General de Contabilidad a las ESFL, de forma que se incorporó al ordenamiento jurídico español una normativa contable que adaptaba las normas del entonces vigente PGC 1990, y era aplicable con carácter ordinario a este tipo de entidades, aunque su obligatoriedad no era general, y de hecho, la propia Adaptación recogía que únicamente era obligatoria para las fundaciones de competencia estatal (Ley 30/1994, art. 23) y las asociaciones declaradas de utilidad pública (Ley 191/1964, art. 4).

El establecimiento de un nuevo marco contable en España como consecuencia de la armonización internacional auspiciada por la Unión Europea, permitió la publicación del PGC 2007, lo que a su vez ha sido el detonante para la puesta en práctica del RD 1491/2011, que venía a actualizar la normativa contable de las ESFL establecida hasta entonces por la Adaptación de 1998 antes mencionada. El citado RD ha desembocado finalmente en la Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, siendo precisamente el análisis del citado Plan el objeto del presente estudio.

A partir del trabajo analizado, se observa que la legislación aplicable es clara a la hora de definir la actividad propia y la mercantil, aunque, sin embargo, es ambigua cuando aborda la actividad financiera. En este sentido, las ESFL buscan un bien social, y para ello pueden realizar inversiones en activos financieros, los cuales no participan en la actividad

comercial propiamente dicha, ni tampoco de forma estricta en la actividad propia, por lo que parece razonable entender que se poseen con la intención de obtener un extra de ingresos que garantice la actividad social futura, y en este sentido, tal vez deberían de haberse delimitado de forma más específica.

Otro problema surge en cuanto a la clasificación de los ingresos y gastos de las actividades propias y mercantiles, confusión a la que de forma involuntaria contribuye el propio PCESFL 2013 en sus normas de registro y valoración, de las cuales se puede llegar a entender que los gastos propios son únicamente los pertenecientes al subgrupo 65, si bien esta apreciación puede calificarse de errónea por cuanto todos los gastos e ingresos de una ESFL se deben clasificar como propios, salvo clara evidencia de que pertenezcan a actividades mercantiles o financieras.

Otra cuestión a considerar es la obligatoriedad del Plan de Actuación, que según la actual normativa solamente es obligatoria su confección para el sector fundacional y, en este sentido, sería muy recomendable que se extendiese a todo tipo de entidades.

Como conclusión final podemos afirmar que la situación contable de las ESFL ha mejorado sensiblemente en el último lustro, aunque, sería deseable que toda la legislación que atañe a dichas entidades avance en su conjunto hacia un marco normativo más explícito y sencillo de aplicar, estableciendo desde un principio una definición básica de ESFL.

9. BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN (ordenación cronológica)

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

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

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

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

Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

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.

Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el plan de contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social.

ARTÍCULOS, LIBROS Y OTROS DOCUMENTOS

Asociación Española de Fundaciones. (2016). *Ámbito territorial de actuación de una fundación*. Consultado el 29 del 9 de 2016, el sector fundacional: <http://www.fundaciones.org/sector-fundacional/preguntas-frecuentes>.

Ministerio de Educación, Cultura y Deporte. (2015). RD 1066/2015, por el que se modifica la estructura orgánica básica del MECD, *Protectorado de Fundaciones*. Consultado el 1 del 7 de 2017, servicios al ciudadano: <http://www.mecd.gob.es/servicios-al-ciudadano-mecd/fundaciones/informacion-general/protectorado.html>

Blázquez, A. Boal, N. Guzmán, R. Rúa, E. Ureña, L. (2013). *La Contabilidad de Fundaciones y Asociaciones*. Editorial Cinca, Madrid.

Bayarri, L. (2015). *La Contabilidad de las Entidades No Lucrativas: especial referencia a las normas de registro y valoración*. Trabajo Fin de Máster, Universitat Jaume I, Barcelona.

Farto, C. (2013). *Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos*. Trabajo Fin de Grado, Universidad de Valladolid.

Guzmán, I. (2015). Seminario PGESFL 2013: Normas de Registro y Valoración y Destino de Rentas, Seminario Colegio Oficial de Economistas de Almería.

Rúa, E. y Serrano, F. (2013). Las Normas de Registro y Valoración, *Jornada AECA sobre Entidades Sin Fines Lucrativos*. Madrid.

Ureña, L. (2013). Estados contables y normas de elaboración de las cuentas anuales: La Memoria. *Jornada AECA sobre Entidades Sin Fines Lucrativos*, Madrid.

10. ANEXOS**(Anexo 1) Balance**

N.º CUENTAS	ACTIVO	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE		
	I. Inmovilizado intangible		
201, (2801), (2901)	1. Desarrollo		
202, (2802), (2902)	2. Concesiones		
203, (2803), (2903)	3. Patentes, licencias, marcas y similares		
204	4. Fondo de comercio		
206, (2806), (2906)	5. Aplicaciones informáticas		
207, (2807), (2907)	6. Derechos sobre activos cedidos en uso		
205, 209, (2805), (2830), (2905)	7. Otro inmovilizado intangible		
	II. Bienes del Patrimonio Histórico		
240, (2990)	1. Bienes inmuebles		
241, (2991)	2. Archivos		
242, (2992)	3. Bibliotecas		
243, (2993)	4. Museos		
244, (2994)	5. Bienes muebles		
249	6. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico		
	III. Inmovilizado material		
210, 211, (2811), (2831), (2910), (2911)	1. Terrenos y construcciones		
212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, (2812), (2813), (2814), (2815), (2816), (2817), (2818), (2819), (2912), (2913), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919)	2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material		
23	3. Inmovilizado en curso y anticipos		
	IV. Inversiones inmobiliarias		
220 (2920)	1. Terrenos		
221, (282), (2921), (2832)	2. Construcciones		
	V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a largo plazo		
2503, 2504, (2593), (2594), (293)	1. Instrumentos de patrimonio		
2523, 2524, (2953), (2954)	2. Créditos a entidades		
2513, 2514, (2943), (2944)	3. Valores representativos de deuda		
	4. Derivados		
	5. Otros activos financieros		
	VI. Inversiones financieras a largo plazo		

2505, (2595), 260, (269)	1. Instrumentos de patrimonio		
2525, 262, 263, 264, (2955), (298)	2. Créditos a terceros		
2515, 261, (2945), (297)	3. Valores representativos de deuda		
265	4. Derivados		
268, 27	5. Otros activos financieros		
474	VII. Activos por impuesto diferido		
	B) ACTIVO CORRIENTE		
580, 581, 582, 583, 584, (599)	I. Activos no corrientes mantenidos para la venta		
	II. Existencias		
30, (390)	1. Bienes destinados a la actividad		
31, 32, (391), (392)	2. Materias primas y otros aprovisionamientos		
33, 34, (393), (394)	3. Productos en curso		
35, (395)	4. Productos terminados		
36, (396)	5. Subproductos, residuos y materiales recuperados		
407	6. Anticipos a proveedores		
447, 448, (495)	III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia		
	IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar		
430, 431, 432, 435, 436, (437), (490), (4935)	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios		
433, 434, (4933), (4934)	2. Clientes, entidades del grupo y asociadas		
440, 441, 446, 449	3. Deudores varios		
460, 464, 544	4. Personal		
4709	5. Activos por impuesto corriente		
4700, 4707, 4708, 471, 472	6. Otros créditos con las Administraciones Públicas		
558	7. Fundadores por desembolsos exigidos		
	V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo		
5303, 5304, (5393), (5394), (593)	1. Instrumentos de patrimonio		
5323, 5324, 5343, 5344, (5953), (5954)	2. Créditos a entidades		
5313, 5314, 5333, 5334, (5943), (5944)	3. Valores representativos de deuda		
	4. Derivados		
5353, 5354, 5523, 5524	5. Otros activos financieros		
	VI. Inversiones financieras a corto plazo		
5305, 540, (5395), (549)	1. Instrumentos de patrimonio		

5325, 5345, 542, 543, 547, (5955), (598)	2. Créditos a entidades		
5315, 5335, 541, 546, (5945), (597)	3. Valores representativos de deuda		
5590, 5593	4. Derivados		
5355, 545, 548, 551, 5525, 565, 566	5. Otros activos financieros		
480, 567	VII. Periodificaciones a corto plazo		
	VIII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes		
570, 571, 572, 573, 574, 575	1. Tesorería		
576	2. Otros activos líquidos equivalentes		
	TOTAL ACTIVO (A + B)		

N.º CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	200X	200X-1
	A) PATRIMONIO NETO		
	A-1) Fondos propios		
	I. Dotación fundacional/Fondo social		
100, 101	1. Dotación fundacional/Fondo social		
(103), (104)	2. (Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido)		
	II. Reservas		
111	1. Estatutarias		
113, 114, 115	2. Otras reservas		
	III. Excedentes de ejercicios anteriores		
120	1. Remanente		
(121)	2. (Excedentes negativos de ejercicios anteriores)		
129	IV. Excedente del ejercicio		
	A-2) Ajustes por cambios de valor		
133	I. Activos financieros disponibles para la venta		
1340	II. Operaciones de cobertura		
137	III. Otros		
	A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos		
130, 1320	I. Subvenciones		
131, 1321	II. Donaciones y legados		
	B) PASIVO NO CORRIENTE		
	I. Provisiones a largo plazo		
140	1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal		
145	2. Actuaciones medioambientales		
146	3. Provisiones por reestructuración		

141, 142, 143	4. Otras provisiones		
	II. Deudas a largo plazo		
177, 179	1. Obligaciones y otros valores negociables		
1605, 170	2. Deudas con entidades de crédito		
1625, 174	3. Acreedores por arrendamiento financiero		
176	4. Derivados		
1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 180, 185, 189	5. Otros pasivos financieros		
1603, 1604, 1613, 1614, 1623, 1624, 1633, 1634	III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a largo plazo		
479	IV. Pasivos por impuesto diferido		
181	V. Periodificaciones a largo plazo		
	C) PASIVO CORRIENTE		
585, 586, 587, 588, 589	I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta		
499, 529	II. Provisiones a corto plazo		
	III. Deudas a corto plazo		
500, 505, 506	1. Obligaciones y otros valores negociables		
5105, 520, 527	2. Deudas con entidades de crédito		
5125, 524	3. Acreedores por arrendamiento financiero		
5595, 5598	4. Derivados		
509, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 528, 5525, 551, 555, 5565, 5566, 560, 561, 569	5. Otros pasivos financieros		
5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133, 5134, 5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564	IV. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo		
412	V. Beneficiarios – Acreedores		
	VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar		
400, 401, 405, (406)	1. Proveedores		
403, 404	2. Proveedores, entidades del grupo y asociadas		
410, 411, 419	3. Acreedores varios		
465, 466	4. Personal (remuneraciones pendientes de pago)		
4752	5. Pasivos por impuesto corriente		
4750, 4751, 4758, 476, 477	6. Otras deudas con las Administraciones Públicas		
438	7. Anticipos recibidos por pedidos		
485, 568	VII. Periodificaciones a corto plazo		
	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)		

(Anexo 2) Cuenta de resultados

N.º CUENTAS		(Debe) Haber	
		200X	200X-1
	A) Operaciones continuadas		
	1. Ingresos de la actividad propia		
720	a) Cuotas de asociados y afiliados		
721	b) Aportaciones de usuarios		
722, 723	c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones		
740, 748	d) Subvenciones imputadas al excedente del ejercicio		
747	e) Donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio		
728	Reintegro de ayudas y asignaciones		
700, 701, 702, 703, 704, 705, (706), (708), (709)	2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil		
	3. Gastos por ayudas y otros		
(650)	a) Ayudas monetarias		
(651)	b) Ayudas no monetarias		
(653), (654)	c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno		
(658)	d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados		
(6930), 71*, 7930	4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		
73	5. Trabajos realizados por la entidad para su activo		
(600), (601), (602), 6060, 6061, 6062, 6080, 6081, 6082, 6090, 6091, 6092, 610*, 611*, 612*, (607), (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	6. Aprovisionamientos		
75	7. Otros ingresos de la actividad		
	8. Gastos de personal		
(640), (641)	a) Sueldos, salarios y asimilados		
(642), (643), (649)	b) Cargas sociales		
(644), 7950	c) Provisiones		
	9. Otros gastos de la actividad		
(62)	a) Servicios exteriores		
(631), (634), 636, 639	b) Tributos		
(655), (694), (695), 794, 7954	c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales		
(656), (659)	d) Otros gastos de gestión corriente		

(68)	10. Amortización del inmovilizado		
	11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio		
745	a) Subvenciones de capital traspasadas al excedente del ejercicio		
746	b) Donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio		
7951, 7952, 7955, 7956	12. Exceso de provisiones		
	13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado		
(690), (691), (692), 790, 791, 792	a) Deterioro y pérdidas		
(670), (671), (672), 770, 771, 772	b) Resultados por enajenaciones y otras		
	A.1) EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)		
	14. Ingresos financieros		
	a) De participaciones en instrumentos de patrimonio		
7600, 7601	a ₁) En entidades del grupo y asociadas		
7602, 7603	a ₂) En terceros		
	b) De valores negociables y otros instrumentos financieros		
7610, 7611, 76200, 76201, 76210, 76211	b ₁) De entidades del grupo y asociadas		
7612, 7613, 76202, 76203, 76212, 76213, 767, 769	b ₂) De terceros		
	15. Gastos financieros		
(6610), (6611), (6615), 6616), (6620), (6621), (6650), (6651), (6654), (6655)	a) Por deudas con entidades del grupo y asociadas		
(6612), (6613), (6617), (6618), (6622), (6623), (6624), (6652), (6653), (6656), (6657), (669)	b) Por deudas con terceros		
(660)	c) Por actualización de provisiones		
	16. Variación de valor razonable en instrumentos financieros		
(6630), (6631), (6633), 7630, 7631, 7633	a) Cartera de negociación y otros		
(6632), 7632	b) Imputación al excedente del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta		
(668), 768	17. Diferencias de cambio		
	18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros		
(696), (697), (698), (699), 796, 797, 798, 799	a) Deterioros y pérdidas		

(666), (667), (673), (675), 766, 773, 775	b) Resultados por enajenaciones y otras		
	A.2) EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (14+15+16+17+18)		
	A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)		
(6300)*, 6301*, (633), 638	19. Impuestos sobre beneficios		
	A.4) EXCEDENTE DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3+19)		
	B) Operaciones Interrumpidas		
	20. Excedente del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos		
	A.5) Variación de patrimonio neto reconocida en el excedente del ejercicio (A.4+20)		
	C) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.		
(800), (89), 900, 991, 992	1. Activos financieros disponibles para la venta.		
(810), 910	2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo.		
940, 9420	3. Subvenciones recibidas.		
941, 9421	4. Donaciones y legados recibidos.		
(85), 95	5. Ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.		
(8300)*, 8301, (833), 834, 835, 838	6. Efecto impositivo.		
	C.1 Variación de patrimonio neto por ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto (1+2+3+4+5+6)		
	D) Reclasificaciones al excedente del ejercicio		
(802), 902, 993, 994	1. Activos financieros disponibles para la venta		
(812), 912	2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo		
(840), (8420)	3. Subvenciones recibidas		
(841), (8421)	4. Donaciones y legados recibidos		
8301*, (836), (837)	5. Efecto impositivo		
	D.1 Variación de patrimonio neto por reclasificaciones al excedente del ejercicio (1+2+3+4+5)		
	E) Variaciones de patrimonio neto por ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (C.1+D.1)		
	F) Ajustes por cambios de criterio		
	G) Ajustes por errores		
	H) Variaciones en la dotación fundacional o fondo social		
	I) Otras variaciones		

	J) RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO (A.5+E+F+G+H+I)		
--	---	--	--