

Los Estados Financieros de las Entidades Sin Fines Lucrativos

aeca

Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas

DOCUMENTOS AECA

SERIE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Los Estados Financieros de las Entidades Sin Fines Lucrativos

Documento n° 2

(Revisado en marzo de 2016)

aeca

Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas

Los Documentos de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) recogen las conclusiones de sus distintas Comisiones de Estudio acerca de temas específicos de interés profesional. La diversidad en la composición de estas Comisiones de Estudio, con expertos de sectores, enfoques e intereses distintos, garantiza un proceso de elaboración y discusión rico en matices y riguroso de fondo, aportando a los pronunciamientos de AECA su distintivo de general aceptación.

La primera edición del presente Documento está abierta a la opinión de los socios de AECA y del conjunto de interesados en las materias tratadas

© **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas**

Rafael Bergamín, 16 B - 28043 Madrid

Tels.: 91 547 44 65 - 91 547 37 56

Fax: 91 541 34 84

info@aeca.es · www.aeca.es

ISBN: 978-84-16286-21-8

Marzo 2016

El contenido de este documento no podrá ser reproducido en forma alguna sin la previa autorización por escrito de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)

COMISIÓN DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS DE AECA

PRESIDENTE

Alejandro Larriba Díaz-Zorita
AECA

PONENTE DEL DOCUMENTO

Luis Ureña García
Cáritas Española

VOCALES

Ma Belén Álvarez Pérez
Universidad de Oviedo

Rosa Gallego García
Asociación Española de Fundaciones

Jorge Rodríguez Malingre
Algalia

Ana Bellostas Pérez Grueso
Universidad de Zaragoza

Fernando Giménez Barriocanal
*Universidad Autónoma de Madrid.
Conferencia Episcopal*

Enrique Rúa Alonso de Corrales
Universidad CEU San Pablo

Javier Briones Ortega
Universidad a Distancia de Madrid - UDIMA

Isidoro Guzmán Raja
Universidad Politécnica de Cartagena

Luis Ruíz de Hidobro de Carlos
Auditor-consultor

Carlos Briones Perona
Auditor-consultor

Raquel Herranz Bascones
Universidad de las Islas Baleares

María José Serrano Baños
PricewaterhouseCoopers

Javier Corral Lage
Universidad del País Vasco

Elena Manzano Albor
AESAL

Francisco Serrano Moracho
Universidad Rey Juan Carlos - ICJCE

Juan Jesús Donoso Azañón
Cruz Roja Española

José Carlos Miranda Terceño
Universidad Pablo de Olavide

Luis Ureña García
Caritas Española

Carlos Fernández-Vázquez Maeso
KPMG Auditores

Julio Moreno Aragoneses
UNED

ÍNDICE

| | |
|---|----|
| INTRODUCCIÓN..... | 6 |
| 1. INFORMACIÓN FINANCIERA A SUMINISTRAR | 8 |
| 2. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA | 11 |
| 3. Los estados financieros como soporte de la información | 12 |
| 3.1. Inadecuación en las ESFL del modelo regulado de información financiera de las entidades mercantiles | 12 |
| 3.2. Los estados financieros de las ESFL | 13 |
| 4. BALANCE | 15 |
| 5. CUENTA DE RESULTADOS (O DE VARIACIONES PATRIMONIALES) | 19 |
| 6. MEMORIA | 26 |
| 6.1. Estado de flujos de efectivo | 29 |
| 6.2. Actividad de la entidad (o Memoria de Actividades)..... | 31 |
| 6.3. Destino de Rentas e Ingresos | 35 |
| 7. PLAN DE ACTUACIÓN..... | 37 |
| ANEXO 1. MODELO NORMAL DE CUENTA DE RESULTADOS O DE VARIACIONES PATRIMONIALES | 40 |

Nota introductoria

Con el fin de cumplir los objetivos de la información financiera y, en consecuencia, con el propósito de satisfacer las necesidades de los diferentes usuarios interesados, las Entidades sin Fines Lucrativos (ESFL) deben formular estados financieros periódicos en el marco de la legalidad vigente. Así lo expone el Marco Conceptual de la información financiera para ESFL en el documento nº 1 de la Comisión de ESFL de AECA.

Ese marco legal ha cambiado de forma significativa a raíz de la aprobación en España del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

Ese Real Decreto luego ha derivado posteriormente en la publicación en 2013 de dos planes de contabilidad para estas entidades: el Plan de Contabilidad de las ESFL y el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas ESFL.

Esta modificación de la legalidad vigente ha motivado a nuestra Comisión de ESFL a actualizar y modificar el documento nº 2 “Los estados contables de las ESFL” publicado en el año 2010. El texto tuvo su relevancia entonces ya que su criterio fue la línea a seguir en la elaboración del Real Decreto mencionado, tal y como confiesa él mismo en su introducción al articulado.

La Comisión ha querido evitar la tentación de hacer una mera adaptación a la nueva normativa y ha intentado mantener su vocación doctrinal, definiendo la información financiera que deben proporcionar estas entidades a fin de que los interesados en la situación y evolución de estas entidades la conozcan suficientemente y puedan tomar las decisiones oportunas en un contexto social donde las exigencias de transparencia se extienden a todas las esferas: instituciones públicas, empresas, subvenciones, conciertos, responsabilidad social, responsabilidad fiscal, etc. Una transparencia que en el sector no lucrativo constituye una vocación.

INTRODUCCION

1. El sector no lucrativo, formado por el conjunto de las entidades sin fines lucrativos (ESFL), es el primer interesado en elaborar una información contable que ofrezca la mayor transparencia posible para que la sociedad conozca la dimensión real de sus actividades y proyectos, a la vez que contribuya a la mejora de su gestión interna. De acuerdo con estas premisas, el objetivo de este documento es identificar cuáles son los estados financieros que deben elaborar las ESFL para cumplir con su deber de información, en cuanto a su naturaleza, estructura y contenido.
2. Para alcanzar dicho objetivo nos apoyaremos en el “Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades Sin Fines Lucrativos”, emitido por la AECA en mayo de 2008 y revisado en diciembre de 2012 (Marco Conceptual de las ESFL)¹. Teniendo en cuenta las características específicas de dichas entidades y las necesidades de información de sus grupos de interés, entre otros factores, determinaremos aquella que debe proporcionarse en los estados financieros.
3. Una vez definida de forma general la información que debe facilitarse, el siguiente paso es identificar los estados financieros más adecuados para cumplir su finalidad informativa, partiendo para ello de las diferentes alternativas posibles. Las características específicas de estas entidades y su distinta tipología, hacen que la presentación de la información tenga manifestaciones concretas para cada una de ellas. Dentro del presente documento planteamos los siguientes interrogantes:
 - a) ¿Es suficiente elaborar los mismos estados financieros que presentan actualmente las entidades lucrativas?
 - b) ¿Es necesario introducir determinados cambios de denominación, estructura o criterios en los estados de las entidades lucrativas y completarlos con

1 Documento AECA n° 1 de la Comisión de ESFL.

información específica destinada a sus usuarios y en especial a los órganos supervisores de las ESFL?

- c) ¿Es preciso elaborar unos estados financieros completos, concretos y distintos a los de las entidades lucrativas?

Son preguntas que responden a la misma cuestión que se planteaba en el documento del Marco Conceptual de las ESFL, ya que es preciso establecer un Marco Conceptual determinado para estas entidades que contemple el hecho diferencial que las caracteriza y sus finalidades específicas.

4. En este documento, siguiendo el Plan de Contabilidad de las Entidades Sin Fines Lucrativos (PCESFL) y el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades Sin Fines Lucrativos (PCPMESFL), ambos aprobados mediante la Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), comentaremos la estructura y contenido de los estados financieros definidos en ellos.

Los Planes de Contabilidad mencionados son de aplicación obligatoria en España a todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública, conforme al apartado 1 de la norma segunda de las mencionadas Resoluciones del ICAC. En el futuro, también podrían aplicarse obligatoriamente a otras ESFL si así lo llegara a disponer alguna norma sustantiva que las regule, tal y como se expone en la introducción del PCESFL².

2 Así sucede con la mayoría de las fundaciones de competencia autonómica.

1

INFORMACIÓN FINANCIERA A SUMINISTRAR

5. Los usuarios de la información financiera como grupos de interés están identificados en el *Marco Conceptual de las ESFL*. Partiendo de que la sociedad en general quiere conocer las actividades realizadas por estas entidades, los usuarios que, en particular, pueden estar más interesados en conocer la misma son los siguientes:
- a) Usuarios específicos de las ESFL:
 - Aportantes de recursos económicos y servicios sin recibir una contraprestación equivalente, incluidos los donantes en cualquier modalidad, así como las personas que prestan una labor altruista en estas entidades (voluntariado).
 - Beneficiarios actuales y potenciales de las actividades de interés general que estas entidades prestan en función de su finalidad.
 - Investigadores interesados en sus objetivos, organización y funcionamiento.
 - b) Usuarios genéricos para cualquier entidad:
 - Deudores y acreedores por cualquier concepto.
 - Órganos de gobierno.
 - Directivos, trabajadores y sus representantes.
 - Administraciones Públicas y organismos públicos supervisores y financiadores de las actividades mediante subvenciones, convenios o estableciendo para ellas un régimen fiscal especial.
 - Cualquier otro interesado potencial.

6. Como algunos de estos grupos de interés tienen necesidades de información específica, en ocasiones distinta de las que se satisface con la información financiera de carácter general, será necesario aportarla a través de informes o estados complementarios especiales que respondan a dicha demanda.
7. En líneas generales, esta información presenta rasgos comunes en todas las ESFL y lo único singular es que se hace necesario realizar la interpretación de determinadas magnitudes - según su tipología-, una adecuada lectura de los contenidos y datos proporcionados y, en su caso, la inclusión de información complementaria. Por todo ello, dentro de las tres opciones que planteábamos al inicio de este documento, entendemos que el punto de partida deberán ser los estados financieros generales elaborados por las entidades lucrativas, que se habrán de complementar con determinada información específica de las ESFL, sin perjuicio de la sustitución de alguno de los modelos que se proponen por otros más completos o, en su caso, la inclusión de algún estado financiero específico. Ésta es la opción por la que se decantan el PCESFL y el PCPMESFL, que en consecuencia, tratan de adoptar una postura intermedia entre la propuesta de mantener básicamente los estados financieros de las entidades lucrativas y la alternativa de elaborar otros totalmente distintos.

Las razones que inducen a ello vienen suficientemente explicadas en la introducción del PCESFL³ y en el Marco Conceptual de las ESFL:

- Ni el capital ni el beneficio son relevantes.
- Su objetivo no es el afán de lucro o el beneficio propio sino la persecución de fines de interés general en beneficio de la comunidad. La prioridad se encuentra en esos fines que pretenden el bien común, y que generan bienestar social y cultural que son intangibles.
- No es prioritaria la creación de valor añadido monetario sino el valor añadido en términos de generación de capital social⁴.
- Los que aportan fondos a estas entidades no toman sus decisiones en función del rendimiento generado por su aportación, sino en función de unos

3 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. Anexo 1. Apartado 1.

4 Entendiendo aquí el capital social no en el sentido económico contable del conjunto de los bienes o dinero aportado por los socios en una entidad o empresa sino en el sentido sociológico de recursos y vínculos ligados a redes sociales, basados en la confianza y reciprocidad, que posibilitan la cooperación entre las partes. Vid. "El valor añadido del Tercer Sector en la prestación de servicios públicos. Guía práctica de cláusulas sociales en la contratación pública de servicios sociales y de atención a las personas", Taula d'entitats del Tercer Sector Social de Catalunya, 2009.

finés de interés general con los que se identifican y de su grado de cumplimiento.

Por tanto, sus estados financieros deben proporcionar información suficiente sobre los recursos obtenidos en un periodo y su empleo en la consecución de los fines que constituyen su razón de ser.

8. Por otra parte, la información proporcionada a través de esos estados es principalmente de carácter financiero; sin embargo, existe otra información de tipo cualitativo, que sin incidencia financiera específica también deberá ser suministrada por éstos, como puede ser el empleo de diversos indicadores que ayuden a explicar la calidad de su gestión, a evaluar el grado de cumplimiento de los objetivos fijados por la entidad, el impacto que generan sus actividades, etc⁵.

5 Vid. Documento nº 3 AECA: "Indicadores para Entidades sin Fines Lucrativos".

2

OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA

9. Los fines que persiguen estas entidades, los beneficiarios de sus actuaciones que son generalmente distintos de los aportantes de financiación, el régimen fiscal especial, normalmente favorable, las subvenciones, donaciones y legados que reciben, y que constituyen en muchas ocasiones su vía de financiación fundamental, son razones de peso por las que las ESFL deben mostrar a terceros información suficiente que muestre el cumplimiento de sus fines y la imagen fiel de la entidad.
10. Un objetivo de la información financiera es facilitar que los usuarios de la misma tomen decisiones en su ámbito de interés. En función de lo ya establecido en el Marco conceptual de las ESFL, la información a suministrar les debe permitir apreciar con suficiente claridad:
- La situación financiera de la entidad: composición y valoración de los recursos económicos y financieros.
 - La estimación de la variación del Patrimonio Neto durante un periodo de tiempo que determinará la capacidad para cumplir con los fines encomendados.
 - Los flujos de efectivo: requerimientos presentes, capacidad de obtención, su origen y destino.
 - La evolución de la actividad: programas de actuación, proyectos y actividades realizadas en cumplimiento de sus finalidades (valoración y grado de cumplimiento).
 - La eficacia y eficiencia en la gestión de la entidad: culminación de proyectos y programas en función de las fuentes de financiación obtenidas.
 - El destino efectivo de los ingresos obtenidos al cumplimiento de sus fines.

Los estados financieros de estas entidades deben, por tanto, girar en torno a estas necesidades de información.

3

LOS ESTADOS FINANCIEROS COMO SOPORTE DE LA INFORMACIÓN

3.1. INADECUACIÓN EN LAS ESFL DEL MODELO REGULADO DE INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS ENTIDADES MERCANTILES

11. El sistema contable de cualquier entidad debe tener como meta conseguir la elaboración y presentación de unos estados financieros que transmitan la información precisa para que, entre otros factores, sus usuarios puedan tomar decisiones. Para ello se establecen las normas de registro y valoración, con el objetivo de determinar cuándo deben reconocerse los activos, pasivos, patrimonio neto y gastos e ingresos, y cuál debe ser su adecuada valoración, siempre bajo el amparo y respeto del Marco Conceptual de la Contabilidad.
12. En las entidades lucrativas, su normativa regula las obligaciones de información a revelar en función de su tamaño y forma jurídica; los estados financieros a formular y los distintos criterios se desarrollan en un Plan General de Contabilidad que contiene el marco conceptual aplicable, las normas de registro y valoración de sus operaciones y los documentos que integran las cuentas anuales más un cuadro de cuentas con sus definiciones y relaciones contables. Se trata de una estructura y de unos modelos contables pensados y desarrollados para estas entidades que pretenden ser útiles al conjunto de usuarios de las mismas, con el fin de que éstos puedan formar juicios que les faciliten la toma de decisiones.
13. Sin embargo, el modelo contable que se deduce del punto anterior no es aplicable en su totalidad a las ESFL⁶ que tienen en común la cualidad de no perseguir fines con ánimo lucrativo. Y todo ello sin perjuicio de que puedan coexistir

6 La información financiera a presentar por las ESFL en nuestro país viene determinada en el momento de emisión de este documento, por su legislación específica, principalmente Ley 1/2002 Orgánica del derecho de asociación y Ley 50/2002 de Fundaciones, sin olvidarnos de otras entidades sin fines de lucro para las que no existe una norma sustantiva, las cuales inicialmente, se remiten en materia contable a la legislación mercantil, añadiendo información adicional no exigida a las entidades mercantiles. La contabilidad de las ESFL ha sido desarrollada como se ha indicado en la introducción mediante sendas Resoluciones de 26 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se aprueba el PCESFL y el PCPMESFL.

con la ausencia de lucro determinadas operaciones en las que sí se obtenga un posible rendimiento económico.

14. A continuación, comentamos el modelo de la información que deben revelar las ESFL considerando sus usuarios y las características específicas propias de dichas entidades. El modelo general de información financiera para las entidades lucrativas se basa en los siguientes documentos:

- a) Los que forman las cuentas anuales: el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.
- b) El informe de gestión.

Sin embargo, el modelo anterior como tal no recoge todas las necesidades informativas que precisan las ESFL citadas en el capítulo 2. De ahí que sea relevante sustituir algún estado financiero, cambiar la estructura y formato de otro, y añadir información complementaria de la actividad y otros aspectos de gestión.

3.2. LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS ESFL

15. Los estados contables o financieros que forman parte de las cuentas anuales son:

- a) Balance⁷.
- b) Cuenta de Resultados (o de Variaciones Patrimoniales).
- c) Memoria, en la que se incluye:
 - Estado de flujos de efectivo.
 - Actividad de la entidad (o Memoria de Actividades), que en las fundaciones de competencia estatal incorpora las desviaciones entre el Plan de Actuación y los datos efectivamente realizados.
 - Destino de Rentas e Ingresos a los fines de la entidad.

En la relación anterior no se incluye el estado de cambios en el patrimonio neto, documento obligatorio para algunas entidades mercantiles, por entender que ya está comprendido en la Cuenta de Resultados donde se reflejarían las variaciones patrimoniales, ni tampoco el informe de gestión que tiene su equivalencia en el apartado de la memoria que explica la actividad de la entidad⁸ y las desviaciones respecto al Plan de Actuación aprobado antes del inicio del ejercicio.

⁷ En este Documento se ha adoptado la convención de registrar los términos de los distintos estados financieros con mayúscula para resaltarlos a modo de títulos.

⁸ También se puede presentar su Memoria de Actividades en documento adicional y complementario a las cuentas anuales aunque el PCESFL y el PCPMESFL no contemplan esta posibilidad.

También se considera relevante la información del estado de flujos de efectivo, que al menos las entidades de gran dimensión, deberían proporcionar como información complementaria en la memoria o bien como un estado contable más de las cuentas anuales.

Se añade en la memoria otro estado financiero, el del Destino de Rentas e Ingresos, con el propósito de evaluar si los ingresos obtenidos se aplican a los fines propios por un importe superior a unos límites establecidos legalmente.

El Plan de Actuación, que no forma parte como tal de las cuentas anuales, es un referente para informar del grado de cumplimiento de las actividades en la memoria mediante un nuevo estado diseñado a tales efectos.

Atendiendo a la norma de auditoría y a sus normas sustantivas, habrá que tener en cuenta además que, en función de la dimensión económica de la entidad y si recibe subvenciones o si celebra contratos con el sector público por encima de un determinado importe, existe la obligación de someter los estados financieros a auditoría externa, de modo que los auditores de las ESFL emitirán el “informe de auditoría” que tiene el objeto de expresar una opinión profesional e independiente sobre la idoneidad de la información que contienen, pero que no forma parte de dichos estados financieros.

Con carácter general, entendemos necesaria la existencia, en determinadas circunstancias, de unos estados financieros que aporten una menor cantidad de información, contemplando incluso la posibilidad de que no se elaboren la totalidad de los estados propuestos, pero siempre que se emita una información suficiente y clara que permita apreciar la situación de la ESFL emisora de los mismos. Con ese fin se promulgó el PCPMESFL.

Sería deseable que cuando la información sea compleja sea sustituida por algún indicador que pudiera explicar de manera clara y sencilla los datos a revelar⁹.

9 Documento nº 3 AECA de la Comisión de ESFL: “Indicadores para ESFL”.

4 BALANCE

16. El Balance refleja la situación patrimonial y recoge todos los bienes, derechos o recursos controlados económicamente por la entidad, así como las obligaciones de pago asumidas, mostrando su patrimonio neto como la parte residual del activo una vez deducido el pasivo.
17. Como es necesario emitir información sobre la situación económica-financiera, ésta debe expresarse formulando un Balance que muestre la composición y valoración de sus diferentes elementos patrimoniales. Dicho Balance tiene una estructura similar al de las entidades lucrativas, aunque debe mostrar también aquellos aspectos específicos de las ESFL en relación con determinados elementos patrimoniales, por lo que precisa de normas de registro y valoración específicas o, al menos, que acentúan sus características diferenciales.
18. Gran parte de los recursos que reciben las ESFL están afectos a actividades concretas, por lo que es necesario dar información adicional sobre dichas afectaciones patrimoniales. Esta información podría mostrarse de distintas formas:
 - a) *Aplicando el sistema de “contabilidad de fondos”*: supone un trato diferenciador de la financiación recibida para cada actividad concreta. Esto se formaliza constituyendo “fondos por actividad” que serán tratados contablemente de forma individual, estableciéndose un “balance por cada actividad” y posteriormente un “balance conjunto” de todas las actividades.
 - b) *Mediante indicaciones en el Balance*: dentro del patrimonio neto, podrían señalarse aquellos fondos cuyo uso esté restringido, permanente o temporalmente, respecto de los de libre disposición, lo cual se podría realizar a través de subcuentas o de partidas concretas.
 - c) *Mediante la introducción de notas en la memoria*: proporcionando información sobre los elementos patrimoniales afectos o no a actividades concre-

tas. Por ejemplo, aparecerían por una parte todos los datos sobre una subvención (financiación) y, por otra, los elementos financiados con la misma (inversión).

19. El modelo por el que opta el PCESFL es el que se desprende de la tercera alternativa. Las razones que lo justifican son:
- a) El Balance conserva su estructura tradicional, lo que supone una ventaja a efectos comparativos, con información más exhaustiva en la memoria.
 - b) La contabilidad en España apunta en esta dirección, queriendo potenciar el papel de la memoria como documento que proporciona información económico-financiera de la entidad.

Con relación a las dos primeras alternativas, la contabilidad de fondos resulta una técnica contable compleja ya que supondría un balance individualizado por actividad, y un proceso de agregación bastante laborioso para presentar finalmente un balance integrado único. Esto unido con el problema de que determinados activos o pasivos pueden estar vinculados a varias actividades, hace que su aplicación sea particularmente ardua, mientras que la segunda opción supondría un desarrollo amplio del balance, lo que daría lugar a un modelo quizás demasiado extenso, perdiendo simplicidad y claridad en su comprensión.

20. Según la tercera alternativa, se respeta con carácter general lo establecido en cuanto a estructura, títulos y contenido, para entidades lucrativas, introduciendo tan sólo determinadas modificaciones en las denominaciones de algunos epígrafes, y en su desglose cuando sea necesario.
21. En concreto, en referencia al activo, aparece su separación ordinaria entre activos corrientes y no corrientes, y dentro de estos últimos se diferencian los bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo (que generan un rendimiento comercial) de los que son bienes o activos no generadores de flujos de efectivo porque identifican un potencial de servicio del que se benefician, directa o indirectamente, los beneficiarios o usuarios de la entidad. Esto alcanza no sólo al inmovilizado material, sino también al inmovilizado intangible, como pueden ser los gastos de investigación y desarrollo. En todo caso, hay que distinguir aquellos que formen parte del Patrimonio Histórico¹⁰, siendo

¹⁰ Algunas ESFL poseen el control económico de elementos materiales calificados como Patrimonio Histórico, sobre todo, en aquellas de carácter cultural, mientras que otras sólo su uso. A tal efecto, el artículo 1 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico establece que forman parte del Patrimonio Histórico español los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico y técnico. Se incluirá asimismo el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos y zonas arqueológicas, así como los sitios naturales, jardines y parques que tengan un valor histórico o antropológico. En todo caso, se trata de bienes que tienen la condición de ser “no reemplazables”.

necesario que, en las normas de registro y valoración, se desarrolle una normativa contable específica para dichos elementos. El resto del activo no corriente es muy similar al establecido en el modelo de balance de las entidades lucrativas.

22. Dentro de los activos corrientes, algunos créditos pueden tener ciertas peculiaridades como son fundamentalmente:
- Los procedentes de afiliados, patrocinadores y entidades privadas o Administraciones Públicas por las cantidades comprometidas para contribuir a los fines de la entidad, los cuales pueden adoptar, entre otras, la forma de donaciones, legados, subvenciones, convenios y conciertos¹¹.
 - Los que provienen de usuarios y beneficiarios por entregas de bienes y servicios.

A la clasificación anterior habría que añadir información relativa a su procedencia, con especial atención a las operaciones con partes o entidades vinculadas.

Con relación al origen de los recursos, se diferencia el patrimonio neto de la entidad de las obligaciones de pago o pasivo. Sin duda, en las ESFL alcanza gran relevancia el patrimonio neto y, dentro del mismo, se debe distinguir la parte relativa a los fondos propios aportados, respecto de los fondos propios generados. Las características específicas de estas entidades hacen que en su regulación legal se presenten situaciones singulares en relación a los mismos que las normas contables generales no resuelven. Un ejemplo, entre otros, es la imputación al fondo social o capital de algunas entidades, de los resultados obtenidos por la venta de bienes que están afectados legalmente a dicho capital. Serían necesarias normas de registro y valoración o desarrollo de las existentes, para la aplicación a los mismos de dicha operativa

23. Dentro de los fondos propios existen variaciones patrimoniales generadas y acumuladas de ejercicios anteriores, que precisan una información especial. La variación patrimonial debida a la actividad por operaciones continuadas obtenida por estas entidades, dadas sus características, no puede ser distribuida a los aportantes de recursos, tal y como ocurre en las entidades lucrativas. De ello se dará información en una nota en la memoria.
24. En el patrimonio neto se incluyen las donaciones, legados y subvenciones de carácter no reintegrable otorgadas a la entidad. Esta circunstancia se produce

¹¹ El seguimiento de estos créditos puede revelar problemas coyunturales de liquidez en la gestión de estas entidades.

cuando existe un acuerdo individualizado de concesión de la donación, subvención o legado a favor de la entidad, se hayan cumplido las condiciones de su concesión, y además, no existan dudas razonables sobre su recepción.

Dichos elementos constituyen en las ESFL una fuente de recursos fundamental y los aportantes de los mismos requieren, a su vez, una información adecuada sobre el cumplimiento de su destino, especialmente de los recursos vinculados a fines concretos.

25. En referencia al pasivo, se diferencian los pasivos “*corrientes*” de los “*no corrientes*” en función de su plazo de vencimiento o devolución como en las entidades lucrativas. Ahora bien, dentro del pasivo corriente, adquieren cierta relevancia en estas entidades las deudas contraídas con beneficiarios o destinatarios de la actividad como consecuencia de las ayudas y asignaciones que se ejecutan en el cumplimiento de sus fines propios, es decir, cuando se trata de ayudas finalistas. También consta como pasivo los compromisos del reintegro efectivo de la ayuda a las contrapartes o usuarios finales de las mismas, es decir, cuando la entidad actúa como un mero intermediario.

Son significativas dentro de los pasivos corrientes y no corrientes, las denominadas subvenciones, donaciones y legados de carácter reintegrable; ya que en función de su plazo, constituyen deudas a largo o corto plazo.

Una vez que estos pasivos adquieren el carácter de “no reintegrables” se deben reconocer en los fondos propios de la entidad, como hemos mencionado en el punto anterior.

26. El propósito de esta composición y estructura de Balance es que no difiera en gran medida del propio de las entidades lucrativas, pero sí que contenga una información concreta y específica de las ESFL.

5

CUENTA DE RESULTADOS (O DE VARIACIONES PATRIMONIALES)

27. La *Cuenta de Resultados o de Variaciones Patrimoniales*¹² presenta todos los cambios producidos en el patrimonio neto a lo largo del ejercicio. La imagen fiel que manifieste este estado financiero correspondiente a un ejercicio debe incidir en la presentación de los recursos obtenidos en el periodo y su aplicación al cumplimiento de sus fines estatutarios. Esto implica que deba quedar reflejada de la forma más adecuada la capacidad de la entidad para su continuidad o pervivencia, presumiendo que su actividad prosigue en un futuro previsible, lo que constituye la observancia de la hipótesis básica de entidad en funcionamiento.

No tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni de obtener el valor liquidativo de su patrimonio, ya que las ESFL no pretenden un beneficio propio y su posterior reparto entre socios, beneficiarios o partícipes, sino el bien común y el beneficio de la comunidad en general. De ahí que lo primordial sea el cumplimiento de sus fines y de su pervivencia en el tiempo que le permita llevarlos a cabo. El Resultado total o variación de patrimonio neto expresado en la Cuenta de Resultados, su composición y su análisis a lo largo del tiempo, se constituyen en herramientas útiles de esa información para sus grupos de interés.

En este estado financiero se recogen, divididas por conceptos, las transacciones realizadas por la entidad siempre y cuando afecten a la composición o cuantía de su patrimonio neto. Estos conceptos son los siguientes:

- Excedente del ejercicio.

¹² Concepto acuñado en el documento AECA nº 23 “Contabilidad de las Entidades sin fines lucrativos” en la Comisión sobre Principios y Normas de Contabilidad AECA, serie “Principios Contables” (apartado 3.1.4)

- Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto.
- Transferencias y reclasificaciones realizadas al excedente del ejercicio.
- Ajustes por cambios de criterios y errores.
- Variaciones en la dotación fundacional o fondo social.
- Resto de variaciones en el patrimonio neto.

Es una cuenta, en definitiva, de “variaciones patrimoniales”, que a diferencia de las entidades lucrativas, no refleja exclusivamente los ingresos y gastos imputados en el resultado del ejercicio, sino también debidamente clasificadas, todas las transacciones que originan diferencias en el patrimonio neto de la ESFL.

28. En el *Marco conceptual de las ESFL* en su apartado 60 se expone que la información de la actividad realizada durante el ejercicio se materializa en la Cuenta de Resultados donde se relacionan una serie de gastos, ingresos y otras variaciones del patrimonio. Formular la Cuenta de Resultados y el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto de forma separada, como lo efectúan algunas entidades mercantiles que aplican el Plan General de Contabilidad, no aporta una mayor información. Es más operativo y proporciona mayor entendimiento de estas entidades un estado financiero único –la Cuenta de Resultados o de Variaciones Patrimoniales–, que recoge todos los movimientos que afecten al patrimonio para mostrar su evolución en el periodo.
29. El cálculo del resultado, entendido desde la perspectiva de una entidad mercantil, no tiene aplicación ni utilidad en las ESFL ya que su objetivo no es la maximización del beneficio. Por tanto, los gastos en que se incurren en el desarrollo de sus actividades, así como los ingresos obtenidos para su financiación, a efectos contables no son más que variaciones de su patrimonio, tal como se define en el Marco Conceptual, aplicable tanto a las entidades lucrativas, como no lucrativas. Por ello, no parece oportuna la elaboración de una cuenta de pérdidas y ganancias con la estructura que adopta en las entidades lucrativas, ni la definición de criterios y normas contables tendentes al cálculo de un resultado periódico.
30. La Cuenta de Resultados o de Variaciones Patrimoniales pretende dar información sobre las modificaciones patrimoniales habidas durante el ejercicio, y de cómo partiendo de un patrimonio neto inicial se llega al patrimonio neto al cierre del periodo. En la misma, se diferencian dos partes: por un lado los incrementos de patrimonio y por otro, las disminuciones. Además, en ambos casos es necesario distinguir aquellas variaciones “recurrentes” o “corrientes”, de las que no lo fueran, por ser “no recurrentes” o “no corrientes”.

31. Se entiende que la variación patrimonial, incremento o disminución, es recurrente cuando tiene relación directa con la actividad y se espera que se repita con cierta frecuencia en el tiempo. Cuando esté previsto que no ocurra de esa forma, será calificada como “no recurrente”.
32. Todos los ingresos contables son incrementos patrimoniales, aunque existan incrementos derivados de diferencias de valoración. Del mismo modo, todos los gastos contables son disminuciones patrimoniales, aunque igualmente existen otras disminuciones patrimoniales por valoración que no son gastos contables.
33. Dentro de las variaciones patrimoniales **recurrentes**, se encuentran los gastos e ingresos devengados en el periodo. Incluimos entre otras:
- Aumentos patrimoniales, son ingresos que tienen lugar durante el ejercicio, tales como:
 - Aportaciones realizadas a la entidad en concepto de promociones, patrocinios y otras formas de colaboración.
 - Aportaciones de afiliados y asociados.
 - Aportaciones de los usuarios de los servicios para cubrir parte del coste de los mismos.
 - Subvenciones, donaciones y legados corrientes que se aplican al ejercicio atendiendo a su finalidad.
 - Conversión de deudas en subvenciones o donaciones corrientes.
 - Aumento de existencias.
 - Ingresos obtenidos por prestaciones de servicios, venta de bienes y cualesquiera otros ingresos de gestión.
 - Ingresos financieros.
 - Disminuciones patrimoniales, son egresos que tienen lugar durante el ejercicio tales como:
 - Las ayudas monetarias o no monetarias otorgadas por la entidad.
 - Otros gastos de gestión entre los que se encuentran los reembolsos de gastos al órgano de gobierno y la compensación de gastos por prestaciones de colaboración de los voluntarios de la entidad.
 - Reintegro de subvenciones, donaciones y legados.
 - Aprovisionamientos.
 - Servicios exteriores

- Disminución de existencias.
- Gastos de personal.
- Amortizaciones y deterioros de activos no corrientes.
- Pérdidas por deterioro y otras dotaciones.
- Gastos financieros.
- Impuestos.

34. Dentro de las variaciones que denominamos **no recurrentes**, se encuentran los egresos e ingresos reconocidos directamente en el patrimonio neto, las reclasificaciones al excedente del ejercicio, los ajustes por cambios de criterio o errores y las variaciones del fondo social. Incluimos entre otras:

- Aumentos patrimoniales:
 - Aportaciones realizadas o comprometidas de forma irrevocable a la dotación o fondo social de la entidad.
 - Subvenciones, donaciones y legados recibidos en forma de activo no corriente o que atienden a su finalidad en los ejercicios posteriores.
 - Conversión de deudas en subvenciones o donaciones no corrientes.
 - Revalorización de activos financieros disponibles para la venta.
 - Ingresos por activos no corrientes en venta.
 - Resultados positivos de la cartera de valores.
 - Beneficios valorativos en aplicación de las normas contables.
 - Otros resultados positivos de carácter excepcional.
- Disminuciones patrimoniales:
 - Disminuciones de la dotación o fondo social.
 - Devaluación de activos disponibles para la venta.
 - Gastos por activos no corrientes en venta.
 - Resultados negativos de la cartera de valores.
 - Pérdidas valorativas en función de las normas contables.
 - Otros resultados negativos de carácter excepcional.

35. Dentro de las variaciones de patrimonio neto no recurrentes se incluyen las operaciones relacionadas con los aumentos o disminuciones de la dotación fundacional o fondo social. Con ello no se pretende asimilar el concepto de dotación o aportación al fondo social a la definición de ingreso y su disminu-

ción a la de egreso o gasto, tal y como se decía en el Marco Conceptual de las ESFL. El propósito de su inclusión en la Cuenta de Resultados o de variaciones patrimoniales es mostrar el fondo económico de la operación cuya orientación es dotar de viabilidad financiera a la entidad o a uno de sus proyectos, a diferencia de lo que sucede en una entidad mercantil donde toda aportación de capital pretende su recuperación añadiéndole rentabilidad.

Deben realizarse los ajustes oportunos para que la Cuenta de Resultados o de Variaciones Patrimoniales informe de los distintos traspasos que puedan haberse efectuado durante el periodo entre las partidas que integran el patrimonio neto, aunque su efecto neto en la variación total del patrimonio sea nulo. Igualmente, se tendrán en consideración las posibles correcciones de errores, los cambios en las estimaciones o los ajustes derivados de la existencia de nueva información respecto de ejercicios anteriores.

36. El saldo final del ejercicio que refleja la Cuenta de Resultados o de Variaciones Patrimoniales de las operaciones corrientes constituye un excedente y no un beneficio o pérdida. Este excedente surge como consecuencia de las actividades realizadas en el ejercicio y puede mostrar en parte la capacidad de autofinanciación de la entidad. Deberá distribuirse¹³ entre los distintos elementos que componen el patrimonio neto, para que de esa forma aparezca en el Balance indicando el origen de la variación o resultado patrimonial¹⁴. En este sentido, es importante que se presente con el debido desglose en *Cuenta de Resultados o de Variaciones Patrimoniales*, la variación originada por este excedente del ejercicio. Las variaciones patrimoniales no corrientes aparecerán distribuidas entre los distintos elementos que componen el patrimonio neto.

Esta Cuenta de Resultados abandona, pues, la estructura tradicional que pretendía ofrecer solamente lo ganado o perdido en un periodo. Se trata ahora de mostrar el incremento o disminución del neto patrimonial en un ejercicio, recogiendo también de forma explícita los fondos obtenidos y los que están pendientes de aplicar a su finalidad.

A efectos de su presentación se puede adoptar el formato de “lista” que es el que establece el PCESFL, incluyendo los egresos e ingresos en una sola columna, los primeros con signo negativo y los segundos con el signo positivo. Este formato permite armonizar la información con las normas internacionales aunque también hubiera sido factible el formato en “forma de cuenta”.

13 Distribución que debe figurar en la memoria, apareciendo en el balance el saldo de las operaciones recurrentes o corrientes.

14 El importe total de las disminuciones patrimoniales corrientes será un indicador del volumen de actividad del ejercicio.

37. Tal y como se señala en el Marco conceptual de las ESFL, la imputación temporal de ingresos y egresos debe hacerse en función de la corriente real que los mismos representan, y no en el momento en que se produce su cobro o pago.

38. El PCESFL y el PCPMESFL ofrecen tres modelos de Cuenta de Resultados o de Variaciones Patrimoniales. En el Anexo se ofrece el modelo normal del PCESFL con su estructura y contenido más completo, como ejemplo representativo.

La estructura y contenido de la Cuenta de Resultados o de Variaciones Patrimoniales en forma de cuenta podría ser como la que se muestra a continuación:

| DISMINUCIONES DE PATRIMONIO | AUMENTOS DE PATRIMONIO |
|---|---|
| a) Recurrentes o corrientes | a) Recurrentes o corrientes |
| <ul style="list-style-type: none"> • Las ayudas monetarias otorgadas por la entidad. • Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno. • Reintegro de subvenciones, donaciones y legados • Disminución de existencias • Compras • Servicios exteriores • Gastos de personal • Amortizaciones y deterioros de activos no corrientes • Pérdidas por deterioro y otras dotaciones • Gastos financieros, deterioro y pérdidas por enajenación de instrumentos financieros • Gastos excepcionales¹⁵ • Impuestos | <ul style="list-style-type: none"> • Aportaciones recibidas • Ingresos por promociones, patrocinadores y otras formas de colaboración • Cuotas de afiliados y asociados. • Aportaciones de usuarios. • Subvenciones, donaciones y legados corrientes o de capital que se aplican al ejercicio atendiendo a su finalidad • Conversión de deudas en subvenciones o donaciones corrientes • Aumento de existencias • Ingresos obtenidos por prestaciones de servicios, venta de bienes y cualesquiera otros ingresos de gestión • Ingresos financieros y resultados positivos en enajenación de instrumentos financieros • Ingresos excepcionales¹⁶ • Reversiones del deterioro y excesos de provisiones |
| Saldo: Variación recurrente del Patrimonio Neto reconocida en el Excedente del Ejercicio | |

>>>

15 Aunque la naturaleza de estos gastos es no recurrente, se incluye dentro de la relación de gastos recurrentes por adecuarlo al PCESFL Y PYMESFL.

16 Al igual que los gastos, la naturaleza de estos ingresos es no recurrente. Por la misma razón, también se ha optado por incluirlo dentro de los ingresos recurrentes.

>>>

| b) No recurrentes o no corrientes | b) No recurrentes o no corrientes |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Devaluación de activos disponibles para la venta • Pérdidas valorativas en función de las normas contables imputables directamente al patrimonio neto • Gastos por pérdidas actuariales • Gastos en operaciones de cobertura | <ul style="list-style-type: none"> • Subvenciones, donaciones y legados recibidos en forma de activo no corriente o que atienden a su finalidad en los ejercicios posteriores • Conversión de deudas en subvenciones o donaciones no corrientes • Revalorización de activos disponibles para la venta • Beneficios valorativos en aplicación de las normas contables imputables directamente al patrimonio neto • Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios • Ingresos en operaciones de cobertura • Ingresos por ganancias actuariales |
| Saldo: Variación no recurrente por ingresos y gastos imputados directamente al Patrimonio Neto | |
| • Ajustes negativos por cambios de criterio | • Ajustes positivos por cambios de criterio |
| Saldo: Ajustes por cambios de criterio | |
| • Ajustes negativos por errores | • Ajustes positivos por errores |
| Saldo: Ajustes por errores | |
| • Disminuciones en la dotación fundacional o fondo social | • Aportaciones realizadas o comprometidas de forma irrevocable a la dotación fundacional o fondo social |
| Saldo: Variaciones en la dotación fundacional o fondo social | |
| Otras Variaciones | |
| Saldo: RESULTADO TOTAL: VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO | |

6

MEMORIA

39. La Memoria de las ESFL contiene información necesaria para la comprensión y desarrollo del resto de estados financieros, la específica obligatoria por ley, así como toda aquella otra que se considere relevante y significativa, de forma cualitativa y cuantitativa para los usuarios de las cuentas anuales.
40. Debemos diferenciar aquella información genérica que se debe suministrar desde cualquier entidad, de aquella otra específica que es propia de una ESFL, que es la que desarrollamos en este documento, y entre las que destacan los puntos siguientes:
- a) Información sobre el cumplimiento de los fines propios de la entidad.
 - b) Relación de los elementos patrimoniales, diferenciando aquellos destinados a fines específicos de la entidad.
 - c) Información adicional para obtener y disfrutar un régimen fiscal especial.
 - d) Cualquier otra información que la entidad esté obligada a suministrar en aplicación de su legislación sustantiva por su condición de ESFL, ya que determinadas entidades están sometidas a controles por parte de las Administraciones Públicas, cuyas necesidades de información deben satisfacerse, y entre la que destaca el destino obligatorio de rentas e ingresos.
41. Conviene distinguir entre el modelo de memoria de las cuentas anuales y el de la memoria de actividades. Ambas cumplen el propósito de completar, ampliar y comentar la información que contienen los otros documentos de los estados financieros con el propósito de que reflejen la imagen fiel del patrimonio, de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio y de la situación financiera de la entidad, así como de la actividad desarrollada.

La Memoria de las cuentas anuales complementa la información proporcionada en el Balance, Cuenta de Resultados y en su caso, el Estado de Flujos de Efectivo y cuando procede se pone en los dos primeros una referencia cruzada con la información correspondiente dentro de la Memoria. Sin embargo, sólo recoge de forma resumida los fines de la entidad y las actividades del ejercicio. Para explicar de forma más detallada o desagregada esas actividades de la entidad se ha incluido una nota específica dentro de la memoria del PCESFL y del PCPMESFL con unos requisitos de información mínimos.

La Memoria de actividades que habitualmente elaboran las ESFL es un documento complementario a las cuentas anuales donde se da a conocer la entidad y el grado de cumplimiento de sus fines, que coincide en sus aspectos fundamentales con la nota específica citada incluida en la Memoria de las cuentas anuales del PCESFL y PCPMESFL. No lleva referencias cruzadas con el Balance y la Cuenta de Resultados.

En este apartado se analiza el documento de las cuentas anuales a la que de dichos planes denominan “memoria”. Lo mencionado como “Actividad de la entidad” o Memoria de Actividades se analiza más adelante en el punto 6.2. El Estado de Flujos de Efectivo y el Destino de Rentas e Ingresos también se explican a continuación.

42. Cuando la entidad realice varias actividades y sea oportuno o conveniente, debe incluirse información sobre la vinculación de los distintos elementos patrimoniales de activo a cada actividad o proyecto, o bien una indicación sobre el uso conjunto para varias de ellas.
43. Respecto a los activos no corrientes, se informará especialmente sobre los puntos siguientes:
 - Valoración adoptada para los elementos adquiridos mediante transacciones gratuitas (subvenciones, donaciones y legados), indicando los criterios contables a efectos de su registro.
 - Para los elementos que formen parte del Patrimonio Histórico, se incluirá información sobre sus particularidades, finalidades, modalidad de incorporación, plan de mantenimiento y valoración otorgada. Además, podrá incluirse información sobre las consecuencias económicas futuras para la entidad en función de su conservación, mantenimiento y utilización.
 - Si existieran activos materiales de uso limitado, restringido o condicionado, de forma temporal o permanente, se deberá informar sobre tal circunstancia, así como sobre el grado de cumplimiento de las obligaciones asumidas por la entidad al aceptar dichos bienes.

- Sobre los inmuebles cedidos a la entidad y aquellos cedidos por ésta, precisando los términos y condiciones de las respectivas cesiones.
- Respecto a los créditos corrientes y no corrientes de los “*Usuarios y otros deudores de la actividad propia*”, desglosando su origen, reflejando los movimientos que han tenido lugar en el ejercicio y distinguiendo si proceden o no de entidades vinculadas.

44. Del patrimonio neto se requiere información sobre los bienes y derechos que formen parte de la dotación fundacional o fondo social, y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, detallando los elementos significativos incluidos en las distintas partidas del Activo del Balance y las restricciones a las que se encuentren sometidos.

Asimismo, es relevante explicar cualquier política de uso y mantenimiento de las reservas: las diferentes clases de reservas de que disponga y las razones de su mantenimiento.

45. Por lo que se refiere a los pasivos, se debe informar, en concreto, sobre los puntos siguientes:

- Obligaciones asumidas por compromisos en firme para realizar determinados gastos cuya ejecución se prolongue más de un ejercicio.
- Limitaciones sobre endeudamiento, indicando en su caso la clase de disposición legal, estatutaria o de otro tipo que obligue a la entidad a cumplir determinados límites.
- Deudas contraídas en la ejecución de las ayudas y asignaciones concedidas en el cumplimiento de sus fines, reflejando el movimiento que ha tenido lugar en el ejercicio y diferenciando el saldo generado en el mismo de otros que procedan de ejercicios anteriores y distinguiendo si proceden o no de entidades vinculadas.

46. Sobre las subvenciones, donaciones y legados hay que informar de lo siguiente:

- Importe y características de las obtenidas durante el ejercicio diferenciando las corrientes de las no corrientes, las reintegrables de las no reintegrables, y las que cuentan con asignación a una finalidad específica de las que no tienen esa asignación.
- Información sobre aquellas cantidades en las que la entidad únicamente actúe de mera intermediaria aunque contablemente no sean consideradas como subvenciones.

- Origen de estos recursos, incluso aunque la ESFL actúe como intermediario y no sea clasificada contablemente como subvención.
 - Reintegros de subvenciones o donaciones indicando las causas.
47. Es importante incluir dentro de la memoria la diferenciación de los recursos que proceden de las Administraciones Públicas, de aquellas que se proporcionan a nivel privado, por entidades mercantiles, y por individuos particulares, así como del compromiso a corto y a medio plazo de las mismas.
48. Se debe dar información sobre las vinculaciones con otras entidades:
- Entidades vinculadas, indicando la forma, grado de vinculación y repercusiones económicas.
 - Otro tipo de vinculaciones, con entidades lucrativas o no lucrativas, que aún sin que den lugar a la formulación de cuentas consolidadas, intervengan de alguna forma en su gestión.
49. Finalmente, forma parte de la memoria cualquier información que bien, sea obligatoria por la legislación aplicable¹⁷ o bien, sea necesaria para la comprensión de la información suministrada.

En esta línea, la agrupación anglosajona de contabilidad ACCA¹⁸ estima conveniente incluir la explicación del impacto de las actividades de las ESFL, indicando cuáles han sido los principales logros del ejercicio, diferenciando por un lado, las mejoras o impacto en las condiciones de los usuarios y por otro lado, las repercusiones, consecuencias o eco que han tenido en la sociedad sus iniciativas sociales, culturales, medioambientales, deportivas, etc.

Del mismo modo, la inclusión de la descripción de los principales riesgos que afronta la entidad y los planes para gestionar esos riesgos puede proporcionar información relevante del gobierno corporativo de la entidad.

6.1. ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

50. El EFE es un estado financiero que muestra, debidamente ordenado y agrupado por categorías o tipos de actividades, los cobros y pagos realizados en una entidad, con el fin de informar de los movimientos de fondos líquidos produci-

¹⁷ Por ejemplo, sobre los gastos de administración de la entidad.

¹⁸ “Companion Guide for Not-for-profits to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities”, editada por ACCA (Association of Chartered Certified Accountants), octubre, 2015.

dos en el ejercicio, así como contribuir al entendimiento de la evolución de la tesorería¹⁹.

51. Es recomendable la elaboración del estado de flujos de efectivo (EFE) en las ESFL ya que, por sus especiales características²⁰, una adecuada gestión de los fondos líquidos es importante para analizar la capacidad futura de la entidad.
52. Por fondos líquidos se entiende tanto el efectivo como otras inversiones que sean capaces de transformarse en medios de pago en un plazo breve de tiempo, es decir, lo que se denomina “*otros medios líquidos equivalentes*”.
53. A los usuarios de la información financiera de las ESFL les será de utilidad la información del EFE para evaluar:
 - Su capacidad para producir liquidez suficiente para llevar a cabo sus actividades previstas.
 - La adecuación entre los pagos a efectuar provenientes de sus actividades y los cobros a obtener para su financiación, con especial relevancia en el caso de subvenciones, donaciones y legados.
 - Su capacidad para pagar los intereses y principal de las deudas contraídas, lo cual será indicativo de su capacidad de aumentar o reducir su endeudamiento.
 - Las pautas seguidas por la entidad para la generación y empleo de los recursos líquidos en el ejercicio que finaliza y en aquellos otros que se muestran para información comparativa.
54. De acuerdo al EFE ya existente en el ámbito empresarial, debe realizarse una clasificación de los flujos agrupándolos en tres categorías, las actividades corrientes (denominadas actividades de explotación y de gestión en el PCESFL), las de inversión y las de financiación no corrientes.
55. Los flujos de efectivo de las actividades corrientes son los procedentes de gastos e ingresos producidos durante el ejercicio y los activos y pasivos con vencimiento a corto plazo.
56. Los flujos de efectivo de las actividades de inversión son los relacionados con los activos materiales, intangibles, Patrimonio Histórico, inversiones inmobiliarias y financieras (salvo fondos líquidos). Estos flujos, podrán ser tanto de

¹⁹ Documento 20 “El Estado de Flujos de Efectivo”. Principios contables. AECA.

²⁰ En muchas ocasiones existe un desfase temporal entre el cobro de los ingresos obtenidos mediante subvenciones, donaciones u otras clases de aportaciones a título gratuito y el pago por la aplicación de dichos ingresos en gastos o inversiones.

salida por adquisiciones de activos, como entradas por ventas de los mismos producidas durante el ejercicio.

57. Los flujos de efectivo por actividades de financiación son los relacionados con la captación y reembolso de fondos ajenos entre los que se encuentran los pasivos con vencimiento a largo plazo. Además, se incluirán algunas operaciones con fondos propios, en lo referido al fondo social, dotación fundacional, entre otros.

Dentro de este apartado, se incluirían aquellos fondos condicionados que no van a ser empleados en el ejercicio siguiente debido a las condiciones impuestas por el financiador. Se trataría de incluir aquellas deudas a largo y corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados, que darían lugar a inversiones financieras a la espera de ser empleadas en las actividades de interés general, una vez se vayan cumpliendo las restricciones temporales establecidas. No obstante, el rendimiento de la inversión debe aplicarse en el ejercicio a los fines propios, y en su caso, a los mismos fines para la que fue otorgada la ayuda.

58. Para la elaboración del EFE habrá que atender a lo dispuesto en el Documento 20 “*El Estado de Flujos de Efectivo*” (Principios y normas de contabilidad. AECA)²¹.

6.2. ACTIVIDAD DE LA ENTIDAD O MEMORIA DE ACTIVIDADES

59. La Memoria de actividades es una herramienta para informar sobre los programas, proyectos y actividades que la ESFL ha desarrollado a lo largo de un determinado periodo, medido siempre con parámetros de eficacia y eficiencia. Conceptos básicos para definir su campo de trabajo son los siguientes:

- **Programa o actividad:** es una unidad de ejecución definida en función de unos objetivos perseguidos, unos bienes entregados o unos servicios prestados, teniendo en cuenta las necesidades para un tipo establecido de usuarios que potencialmente serán atendidas mediante ellos, y articulado todo ello a partir de unos determinados recursos, tanto de carácter humano como de naturaleza financiera. La enunciación de un programa se suele realizar a través de un conjunto de operaciones o proyectos concretos.

21 Igualmente hay que tener en cuenta lo que determine el PCESFL. Este estado financiero se incluye dentro de la memoria por cuanto el Marco Conceptual de ESFL establece que debe incluir una detallada descripción de los flujos de efectivo. Dicho Plan contempla la elaboración de este estado financiero aplicando el método indirecto. En la práctica se emplea el método indirecto para los flujos de efectivo de explotación y de gestión (aunque con alguna excepción para partidas indicadoras de rendimientos) y el método directo para presentar los flujos de efectivo procedentes de las operaciones e inversión y financiación. Para más información sobre esos métodos se puede consultar el Documento citado en la nota 16.

- **Proyecto u operación:** un conjunto de servicios y actuaciones con un inicio y un fin determinado, destinado a lograr unos objetivos. Los proyectos pueden tener carácter plurianual y por tanto abarcar más de un ejercicio económico.
- **Servicio o actuación:** acción o tarea planificada de carácter individual o grupal llevada a cabo en la implementación del proyecto por las entidades sin fines lucrativos, que tiene como meta cumplir los fines estatutarios. Fruto de esa acción pueden resultar bienes o servicios que reciben aquellas personas o entidades destinatarias.

Tres ejemplos sencillos que pueden ilustrar estos ámbitos de trabajo se aportan a continuación.

Un primer ejemplo de organización en una entidad de acción social con actividades de fomento al empleo sería la siguiente:

- Programa o actividad: Inserción laboral de personas desfavorecidas.
- Proyecto u operación: Cursos de formación para el empleo.
- Servicio o actuación: Curso de “Auxiliar de cocina”.

Un segundo ejemplo, en un museo de pintura con actividades culturales podría ser:

- Programa o actividad: Exposiciones temporales.
- Proyecto u operación: Exposiciones en el museo.
- Servicio o actuación: Exposición “Maestros italianos del Renacimiento”.

Y un tercer ejemplo de clasificación de actividades en una ONG para el Desarrollo con actividades de cooperación internacional sería la siguiente:

- Programa o actividad: Atención integral a refugiados en Europa del Este.
- Proyecto u operación: Derechos humanos y migración.
- Servicio o actuación: Legalizaciones de estancia en la frontera este de Albania.

60. En el PCESFL y en el PCPMESFL, sin embargo, solamente se menciona a la “actividad” como el ámbito de ejecución de los fines de la entidad. Tampoco establece ningún criterio sobre el nivel de agregación de la actividad, pudiendo cada entidad disponer esa información y desglosarla de acuerdo a su organización o como lo determinen sus estatutos o normativa interna.

En ambos planes se ha optado por incluir información de la actividad de la entidad en uno de los apartados de la memoria²², en vez de proponer un documento adicional. En el mismo se incluyen tres conceptos: “Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración”. En este capítulo nos centramos en la “Actividad de la entidad”, dejando para el siguiente los otros dos que corresponden al estado financiero del Destino de Rentas e Ingresos.

61. Se elabora con periodicidad anual partiendo de la información de los estados financieros referidos al ejercicio económico. En caso de que no coincida con el año natural, se recogerán en el documento las fechas de inicio y de cierre del ejercicio.
62. La información sobre las actividades permite conocer la identidad de una entidad, su marco de trabajo, los programas, proyectos y actividades realizadas y los recursos aplicados, datos económicos, recursos humanos y materiales. Su fin último es facilitar información a terceros sobre la entidad y el grado de cumplimiento de sus fines estatutarios.
63. La información sobre las actividades permite conocer la identidad de una entidad, su marco de trabajo, los programas, proyectos y actividades realizadas y los recursos aplicados, datos económicos, recursos humanos y materiales. Su fin último es facilitar información a terceros sobre la entidad y el grado de cumplimiento de sus fines estatutarios.
64. Para su formulación se necesitan tanto datos cualitativos como cuantitativos. El conjunto de todos los programas y proyectos configuran, desde su aspecto cualitativo, la totalidad de la actividad realizada, mientras que el aspecto cuantitativo estaría formado por la ejecución de las actividades contenidas en la previsión aprobada.
65. Para dar información sobre el cumplimiento de sus fines será necesario fijar objetivos e indicadores para su medición, los cuales estarán previamente definidos, y podrán ser genéricos o específicos siempre que sean claros y precisos.
66. Los principales puntos a incluir como información de la actividad en la memoria (cumplimentando estos datos con cuantas actividades se hayan realizado) son los siguientes:

I. Actividades realizadas.

A) Identificación

22 N° 24 de la Memoria y n° 15 de la Memoria Abreviada de PCESFL, n° 15 de la Memoria de PCPMESFL y n° 12 de la Memoria Simplificada.

- Denominación
- Tipo de actividad
- Sector de la actividad
- Lugar de desarrollo
- Descripción detallada

B) Recursos humanos empleados en la actividad.

Diferenciando entre el personal asalariado, el que tiene un contrato de servicios y el personal voluntario, indicando el nº de horas/año realizadas.

C) Beneficiarios o usuarios de la actividad.

Desglosando las personas físicas de las jurídicas como destinatarios de la actividad.

D) Recursos económicos empleados en la actividad.

Distinguiendo y desglosando los gastos del periodo respecto de las inversiones como adquisiciones de inmovilizado o cancelaciones de deudas.

E) Objetivos e indicadores de la actividad.

II. Recursos económicos totales empleados por la entidad.

Desglosados los gastos e inversiones (del apartado I.D) anterior) por cada una de las actividades de la entidad.

III. Recursos económicos totales obtenidos por la entidad.

A) Ingresos obtenidos por la entidad.

B) Otros recursos económicos obtenidos por la entidad.

IV. Convenios de colaboración con otras entidades.

Diferenciando aquellos que producen ingresos, de los que suponen gastos y de aquellos que no producen corriente de bienes y servicios.

V. Desviaciones entre el plan de actuación y los datos realizados.

67. Se incluyen también las explicaciones pertinentes respecto del grado de cumplimiento del plan de actuación o previsión de actividades realizada antes del comienzo del periodo si la entidad está obligada a su formulación, y análisis de las desviaciones entre lo previsto y lo finalmente ejecutado²³.

23 Documento que se analiza más adelante en el capítulo 7.

6.3. DESTINO DE RENTAS E INGRESOS

68. El Destino de Rentas e Ingresos es un estado financiero que informa del conjunto de los ingresos y rentas obtenidos en el ejercicio económico y si éstos se han destinado efectivamente de forma directa o indirecta, a la realización a sus fines estatutarios de interés general. El legislador español²⁴ lo introdujo hace años a través de la norma sustantiva de las fundaciones con dos propósitos: garantizar el destino efectivo del patrimonio fundacional y de las rentas a los fines propios de la entidad por encima de un límite mínimo establecido al cabo de un periodo de tiempo y fomentar en las fundaciones el ahorro y la autofinanciación para asegurar su viabilidad.
69. A través de la existencia de esta obligación se garantiza que la entidad destina la mayor parte de los ingresos obtenidos a los fines de interés general para los que fue creada.
- Igualmente se garantiza que no se acumulen dichos ingresos en el patrimonio de la entidad, al tener que destinarlos en un plazo determinado²⁵.
70. El punto de partida para el cálculo de la cuantía mínima del destino de rentas es el excedente contable de la Cuenta de Resultados, pero dado que no todos los gastos contables son deducibles ni todos los ingresos contables deben destinarse, se realizarán ajustes al citado excedente para llegar a la base sobre la que aplicar el porcentaje del límite mínimo establecido el aprobado por la entidad. El resultado sería el importe que la entidad debe destinar obligatoriamente a fines de los ingresos y rentas obtenidos en ese ejercicio económico.
71. De la misma forma, la entidad deberá calcular partiendo de sus registros contables, la cuantía efectivamente destinada, a partir de los gastos que se consideren realizados para el cumplimiento de sus fines, y las inversiones efectuadas también para dicha finalidad, de acuerdo a los criterios que establezca su norma sustantiva o fiscal.
72. Finalmente, la diferencia entre la cuantía que la ESFL debe destinar y lo realmente ejecutado, revelará el cumplimiento o no en ese mismo ejercicio de esta obligación, o de la cuantía que quedaría pendiente para ejercicios posteriores, dentro del plazo y límite fijados.

24 En el momento actual, en España, se trata de un requisito obligatorio tanto para cualquier fundación civil, de carácter estatal o autonómico, así como para cualquier ESFL que quiera optar por aplicar el régimen fiscal especial que establece la legislación tributaria para las ESFL.

25 En la normativa española vigente, el plazo de destino es de cómo máximo 4 años más el año de obtención de las rentas o ingresos.

73. La información a suministrar en la memoria se encuentra en el PCESFL y PCPMESFL dentro del mismo apartado que informa de la actividad de la entidad²⁶. Incluye:
- El origen de las rentas e ingresos.
 - Los gastos que se han deducido de los mismos para el cálculo de dichas magnitudes en su valor neto²⁷.
 - Información de cuál ha sido el cumplimiento efectivo indicando su destino concreto (gastos e inversiones).
74. Si alguna entidad no viniera obligada a confeccionar la información anterior, es recomendable adaptar este modelo a las características específicas de la misma, con objeto de ofrecer información sobre el destino de rentas e ingresos. Asimismo, se recoge información sobre los recursos destinados en el ejercicio al cumplimiento de los fines.
75. Este estado financiero parte fundamentalmente de los datos contables de la entidad, en aplicación del PCESFL y PCPMESFL, aunque hay una parte que es fruto de la elaboración del gestor, al tener que interpretar determinadas magnitudes o conceptos de la legislación sustantiva. Es recomendable que este modelo evolucione a un estado donde los datos procedan en su totalidad de la contabilidad con el fin de dotarle de una mayor objetividad.
76. En otro orden de cuestiones, respecto a los denominados gastos de administración, definidos en algunas normas de ESFL, el PCESFL y el PCPMESFL contemplan que se informe con detalle de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio, y el de los gastos de los que los patronos o los miembros del órgano de gobierno tienen derecho a ser resarcidos.

Dado que no existe un desarrollo claro que determine el origen de los mismos, debe ser la propia entidad quien los determine e indique el registro contable que se ha efectuado de ellos. De todo esto deberá darse información en la memoria, incluyendo los límites legales que en su caso se establezcan, que se puede ofrecer mediante la incorporación de unos cuadros explicativos.

²⁶ Vid. el punto 58 anterior.

²⁷ El marco legal español aplicable en este caso establece rentas e ingresos netos, como aquellos a los que se les ha deducido determinados gastos.

7 PLAN DE ACTUACIÓN

77. El Plan de Actuación no forma parte de las cuentas anuales, sin perjuicio de que, como se ha descrito en el capítulo anterior de este documento, en la Memoria se incluya la información sobre las desviaciones entre plan de actuación y los datos realizados.

La continuidad de la entidad y su compromiso con sus grupos de interés y con la sociedad en general, implican realizar planes de futuro. La previsión de actividades a través del Plan de Actuación constituye el enlace temporal de la información financiera formulada en este documento y el futuro previsible de la entidad.

Es relevante identificar las actividades para conseguir los objetivos a alcanzar, así como para dejar constancia de los recursos de que se dispone y su financiación. El Plan de Actuación aprobado sirve como referente para medir la actuación de la entidad en el siguiente período.

78. Teniendo en cuenta que la voluntad de permanencia de las entidades sin fines lucrativos no se reduce a un solo ejercicio, el plan de actuación debería formar parte de un plan estratégico formulado a medio o largo plazo.
79. Dado que para la previsión de actividades no existe un modelo unificado, estas entidades normalmente han adoptado, como criterio general, presentarlas siguiendo el formato del Plan de Actuación²⁸ propuesto por el ICAC para las fundaciones de competencia estatal²⁹, si bien otras entidades presentaban presupuesto y programación de actividades de forma separada.

El modelo debe ser formulado teniendo en cuenta que se trata de una herramienta básica de planificación de actividades para la consecución de sus

28 Vid. Anexo II del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

29 O aplicando la legislación vigente en cada caso.

finés u objetivos sociales³⁰, desarrollando estrategias a corto plazo y líneas de actuación.

80. Las previsiones de actividades deben contemplar al menos los siguientes epígrafes:
1. La descripción de las actuaciones o servicios para el siguiente periodo que se engloban dentro de proyectos y programas (o actividades).
 2. El detalle de gastos e ingresos estimados para cada programa.
 3. La aplicación de subvenciones, donaciones y legados, a los fines para los que se dotaron, indicando el grado de cumplimiento de los objetivos.
 4. El detalle de las inversiones en activos no corrientes a abordar, así como sus fuentes de financiación.
 5. Los recursos humanos estimados que se van a emplear en cada actividad y los beneficiarios o usuarios de la actividad que se prevé atender, diferenciando las personas físicas de las jurídicas (datos cuantitativos)
 6. Cualquier otro indicador que permita comprobar posteriormente el grado de realización de cada programa.
81. Los objetivos contemplados en la previsión de actividades con el fin de asociarles un indicador deberán ser: objetivos, imparciales, verificables, inequívocos, sencillos, pertinentes, claros, temporales y universales³¹. Se enunciarán en su caso, los indicadores cuantitativos o cualitativos que permitirán medir el grado de consecución de dichos objetivos.
82. Para la medición de la eficacia y la eficiencia³² desde la óptica del control económico, se dispone de herramientas o indicadores que analizan las desviaciones en resultados y objetivos. Estas herramientas cuentan con la planificación y el control para medir si el bien o servicio ofertado ha llegado a satisfacer los objetivos propuestos con un resultado óptimo.

30 Aquí el término social se emplea en sentido amplio refiriéndose a los objetivos culturales, medioambientales, sociales, etc. Es decir, los fines de interés que motivan la existencia de las ESFL.

31 Vid. Documento nº 3 AECA: "Indicadores para Entidades sin Fines Lucrativos" punto 3.1.

32 La eficiencia mide la capacidad de la entidad para conseguir sus fines con el mejor aprovechamiento de los medios empleados. Para ello compara la producción de servicios con los costes empleados para su obtención.

Mientras que la eficacia informa del grado de cumplimiento alcanzado por la entidad en la consecución de sus fines según los objetivos establecidos sin tener en cuenta los recursos empleados. Para más información vid. Documento nº 3 AECA: "Indicadores para Entidades sin Fines Lucrativos" punto 4.2 Indicadores de gestión.

83. El plan de actuación debe permitir realizar la comparación o liquidación entre lo previsto y lo ejecutado. Como ya indicamos anteriormente, esta comparación así como la causa de las desviaciones producidas se incluye en la memoria del PCESFL y del PCPMESFL en el punto dedicado a la “Actividad de la entidad”, aunque el plan de actuación no forme parte de las cuentas anuales.

ANEXO 1

MODELO NORMAL DE CUENTA DE RESULTADOS O DE VARIACIONES PATRIMONIALES

Cuenta de Resultados

Cuenta de Resultados correspondiente al ejercicio terminado elde 200X

| | NOTA | (Debe) Haber | |
|--|------|--------------|--------|
| | | 200X | 200X-1 |
| A) Operaciones continuadas | | | |
| 1. Ingresos de la actividad propia | | | |
| a) Cuotas de asociados y afiliados | | | |
| b) Aportaciones de usuarios | | | |
| c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones | | | |
| d) Subvenciones imputadas al excedente del ejercicio | | | |
| e) Donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio | | | |
| Reintegro de ayudas y asignaciones | | | |
| 2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil | | | |
| 3. Gastos por ayudas y otros | | | |
| a) Ayudas monetarias | | | |
| b) Ayudas no monetarias | | | |
| c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno | | | |
| d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados | | | |
| 4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación | | | |
| 5. Trabajos realizados por la entidad para su activo | | | |
| 6. Aprovisionamientos | | | |
| 7. Otros ingresos de la actividad | | | |
| 8. Gastos de personal | | | |
| a) Sueldos, salarios y asimilados | | | |
| b) Cargas sociales | | | |
| c) Provisiones | | | |

>>>

>>>

| | NOTA | (Debe) Haber | |
|---|------|--------------|--------|
| | | 200X | 200X-1 |
| A) Operaciones continuadas | | | |
| 9. Otros gastos de la actividad | | | |
| a) Servicios exteriores | | | |
| b) Tributos | | | |
| c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales | | | |
| d) Otros gastos de gestión corriente | | | |
| 10. Amortización del inmovilizado | | | |
| 11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio | | | |
| a) Subvenciones de capital traspasadas al excedente del ejercicio | | | |
| b) Donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio | | | |
| 12. Exceso de provisiones | | | |
| 13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado | | | |
| a) Deterioro y pérdidas | | | |
| 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 | | | |
| a1) En entidades del grupo y asociadas | | | |
| a2) En terceros | | | |
| b) De valores negociables y otros instrumentos financieros | | | |
| b1) De entidades del grupo y asociadas | | | |
| b2) De terceros | | | |
| 15. Gastos financieros | | | |
| a) Por deudas con entidades del grupo y asociadas | | | |
| b) Por deudas con terceros | | | |
| c) Por actualización de provisiones | | | |
| 16. Variación de valor razonable en instrumentos financieros | | | |
| a) Cartera de negociación y otros | | | |
| b) Imputación al excedente del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta | | | |
| 17. Diferencias de cambio | | | |
| 18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros | | | |
| a) Deterioros y pérdidas | | | |
| b) Resultados por enajenaciones y otras | | | |
| A.2) EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (14+15+16+17+18) | | | |

>>>

>>>

| | NOTA | (Debe) Haber | |
|---|------|--------------|--------|
| | | 200X | 200X-1 |
| A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2) | | | |
| 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 | | | |
| 1. Activos financieros disponibles para la venta | | | |
| 2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo | | | |
| 3. Subvenciones recibidas | | | |
| 4. Donaciones y legados recibidos | | | |
| 5. Ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes | | | |
| 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 | | | |
| 1. Activos financieros disponibles para la venta | | | |
| 2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo | | | |
| 3. Subvenciones recibidas | | | |
| 4. Donaciones y legados recibidos | | | |
| 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) | | | |

Editorial AECA



Indicadores para Entidades Sin Fines Lucrativos

Serie: **Documentos**

ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Ponente: **Isidoro Guzmán Raja**

Si bien la información ofrecida por los estados financieros de las ESFL pudiera ser suficiente para una adecuada comprensión de sus actividades, en general no es fácilmente asimilable por todos los interesados en conocer la situación de estas entidades, por lo que el presente Documento tiene como finalidad realizar una propuesta de una serie de indicadores de diferente naturaleza que, a partir de una estructura previamente estandarizada, informen de manera directa sobre aquellos aspectos más relevantes, permitiendo complementar la información facilitada por los estados contables, siendo susceptibles de generalización a cualquier tipo de entidad, independientemente de su forma jurídica, sector o actividad a la que pertenezca, perfilándose como una propuesta genérica que intenta dar respuesta a las necesidades informativas básicas para los usuarios de la información financiera de estas entidades, sin perjuicio de sugerir la necesaria adaptación de determinados tipos de indicadores a la especial naturaleza o condición que cada entidad pueda presentar.



Identidad de las Entidades Sin Fines Lucrativos

Serie: **Documentos**

ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

Ponentes: **Ana Bellostas y Javier Briones**

Los ponentes de este documento, **Ana Bellostas** (Universidad de Zaragoza) y **Javier Briones** (BInternationalC), subrayan la necesidad de aclarar el concepto de “Entidad Sin Fines Lucrativos”, y dota con criterios objetivos o indicadores para su detección en el mundo de las organizaciones. Desde un punto de vista técnico, señalar que la definición construida parte de la hipótesis preceptiva de entidad formulada en el Marco Conceptual desarrollado por esta Comisión y presentado en el Documento n° 1 de la serie. Por su parte, los indicadores adoptados como criterios de detección han sido adoptados del estudio propuesto en el Documento n° 3 de la Comisión de Entidades sin Fines Lucrativos de AECA. Alcanzar el consenso sobre definición e indicadores ha sido un proceso largo y no exento de controversia, dado que los miembros de esta Comisión partían de una falta de acuerdo terminológico y conceptual entre académicos y profesionales. La relevancia de este Documento se centra, en definitiva, en el establecimiento de criterio y la delimitación en positivo de lo que a partir de ahora se identificará como Entidad Sin Fines Lucrativos.

Revistas AECA



Revista Española de Financiación y Contabilidad *Spanish Journal of Finance and Accounting*

Indexed and abstracted in the Social Sciences Citation Index (SSCI)

Creada en 1972. Trimestral
ISSN: 0210-2412

www.aeca.es/pub/refc/refc.htm



Revista AECA

4 números al año

Creada en 1972. Trimestral

ISSN: 1577-2403

www.aeca.es/revistaeca/revistaeca.htm



Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión

Coeditada con la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)

2 números al año. Digital

ISSN: 1696-294X

www.observatorio-iberoamericano.org



The International Journal of Digital Accounting Research

Coeditada con la Universidad de Huelva y Rutgers University

1 volumen al año. Digital.

Open Access Journal

ISSN: 1577-8517

www.uhu.es/ijdar



'De Computis' - Revista Española de Historia de la Contabilidad

Spanish Journal of Accounting History

2 números al año. Digital

ISSN: 1886-1881

www.decomputis.org



Revista Internacional de la Pequeña y Mediana Empresa

Revista electrónica

ISSN: 1989-1725

www.revistainternacionalpyme.org



Educade. Revista de Educación en Contabilidad, Finanzas y Administración de Empresas

1 volumen al año. Digital

ISSN: 2173-478X

www.educade.es



Revista Gestión Joven

Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas (Ajoica)

2 números al año. Digital

ISSN 1988-9011

www.ajoica.org · www.gestionjoven.org

Más información sobre normas de presentación y remisión de originales, así como suscripciones en www.aeca.es, info@aeca.es o en los teléfonos 91 547 37 56 - 91 547 44 65

**JUNTA DIRECTIVA DE LA ASOCIACIÓN
ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD
Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS**

Presidente: Leandro CAÑIBANO CALVO
Vicepresidente 1º: Eduardo BUENO CAMPOS
Vicepresidente 2º: Pedro RIVERO TORRE
Secretario General: Jesús LIZCANO ÁLVAREZ
Vicesecretaria Gral.: Lourdes TORRES PRADAS
Tesorero: Enrique CAMPOS PEDRAJA
Contador: Jesús PEREGRINA BARRANQUERO
Bibliotecaria: M^a Begoña PRIETO MORENO
Vocales: Enrique ASLA GARCÍA
Manuel BACHILLER BAEZA
Germán DE LA FUENTE ESCAMILLA
Domingo GARCÍA PÉREZ DE LEMA
Begoña GINER INCHAUSTI
Isaac Jonás GONZÁLEZ DÍEZ
José Antonio GONZALO ANGULO
Felipe HERRANZ MARTÍN
Joaquina LAFFARGA BRIONES
José Luis LÓPEZ COMBARROS
Rafael LÓPEZ MERA
Miguel MARTÍN FERNÁNDEZ
Isabel MARTÍNEZ CONESA
Horacio MOLINA SÁNCHEZ
Stefan MUNDORF
Enrique ORTEGA CARBALLO
Alfonso OSORIO ITURMENDI
Fernanda PEDROSA ALBERTO
Enric RIBAS MIRÁNGELS
José María VALDECANTOS BENGOCHEA

Investigación de vanguardia en gestión empresarial

aeca

AECA es la única institución profesional española emisora de Principios y Normas de Contabilidad generalmente aceptados, que elabora estudios y pronunciamientos sobre buenas prácticas de gestión en la empresa, el sector público y la economía social.

Se funda en 1979 para contribuir al desarrollo de la investigación en ciencias empresariales y para mejorar las técnicas de gestión y la información en la empresa española.

Los socios de AECA representan al amplio conjunto profesional, empresarial, académico e investigador del ámbito contable y de administración de empresas en España, así como a la práctica totalidad de instituciones, asociaciones, corporaciones profesionales y a un gran número de empresas industriales, comerciales y de servicios, especialmente financieros, de auditoría y consultoría.

Más información e inscripciones en www.aeca.es



UNA AMPLIA OFERTA AL SERVICIO DEL PROFESIONAL Y LA EMPRESA

- Estudios e investigación.
- Reuniones y Congresos.
- Formación.
- Libros y revistas.
- Web y portales en internet.
- Newsletter electrónicos.
- Premios y ayudas a la investigación.
- Acreditaciones profesionales.
- Convenios de colaboración institucionales.

ÁREAS DE ESTUDIO

- Principios y Normativa Contables.
- Valoración de Empresas.
- Organización y Sistemas.
- Contabilidad de Gestión.
- Historia de la Contabilidad.
- Nuevas Tecnologías y Contabilidad.
- Sector Público.
- Responsabilidad Social Corporativa.
- Entidades sin Fines de Lucro.
- Contabilidad de Cooperativas.
- Turismo.



Actividades y Servicios de Aeca

Documentos
AECA emitidos por las Comisiones de Estudio

Congresos, Jornadas y Reuniones profesionales y académicas

ECA
Experto Contable Acreditado

Revista Española de Financiación y Contabilidad

Becas para Estudiantes Universitarios
Aula de Formación

Newsletters electrónicos

- Lista de Correo
- Actualidad Contable
- Serviaeca

Premio Enrique Fernández Peña de Historia de la Contabilidad

Premio AECA para Artículos Cortos

Cátedra AECA Carlos Cubillo de Contabilidad y Auditoría

AJOICA - IS - FAIF portales en internet

Página Web 1.0 y 2.0 Información, consultas y enlaces en Internet

Premio a la Transparencia Empresarial

Revista The International Journal of Digital Accounting Research

De Computis Revista Española de Historia de la Contabilidad

Web de Información Integrada y XBRL

Ayudas a la Investigación

Bases de datos y noticieros Infoaeca en Internet

Newsletter Actualidad contable

Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión

Foro Instrumentos Financieros

Informes RSC-XBRL

Revista Gestión Joven

Galardón al Mejor Expediente Académico de Equipo

VISÍTANOS EN:



Más información e inscripciones:

aeca
Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

DECLARADA DE UTILIDAD PÚBLICA

Rafael Bergamín, 16-B
28043 Madrid
Tels: 91 547 44 65/37 56
Fax: 91 541 34 84
info@aeca.es

www.aeca.es

Los Estados Financieros de las Entidades Sin Fines Lucrativos

El objetivo es identificar cuáles son los estados financieros que deben elaborar las ESFL para cumplir con su deber de información, en cuanto a su naturaleza, estructura y contenido.

Los grupos de interés de estas entidades tienen necesidades de información específica, en ocasiones distinta de las que se satisface con la información financiera de carácter general, que será necesario aportarla a través de informes o estados complementarios especiales que respondan a dicha demanda.

El punto de partida deberán ser los estados financieros generales elaborados por las entidades lucrativas, que se habrán de complementar con determinada información específica de las ESFL, sin perjuicio de la sustitución de alguno de los modelos que se proponen por otros más completos o, en su caso, la inclusión de algún estado financiero específico. Esta es la opción por la que se decantan los dos planes contables: PCESFL y el PCPMESFL (este para pequeñas y medianas entidades).

Los estados financieros que deben comprender sus cuentas anuales son el balance, cuenta de resultados, y memoria que incluye el estado de flujos de efectivo, una nota sobre la actividad y el destino de rentas e ingresos.

Financial Statements for Not-For-Profits

The purpose of this document is to identify which financial statements must produce Not-for-profits (NFPs) to fulfill its duty of information.

Stakeholders want to identify how the funds were used for social purposes, and determine whether the organization has the capability to continue its work or see the compliance on the use of funds.

The starting point should be the overall financial statements prepared by for-profit entities. But they require additional disclosures, which must be supplemented with certain specific information, subject to the replacement of some of the models proposed by other more comprehensive or the inclusion of special supplementary statements to respond to that demand.

The Not-For-Profits annual accounts contain the balance sheet, the income statement (called as accomplishment statement and also called statement of changes in equity), and the notes thereto including statement of cash flows, activity-based reporting and use of revenue and income.

The ICAC (Accounting and Auditing Institute) had already accepted the relevance of differentiated reporting for these entities by approving both specific Accounting Plans: PCESFL and PCPMESFL (for small and medium sizes).

aeca

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

DECLARADA DE UTILIDAD PÚBLICA

