

# Las cuentas anuales y otros documentos obligatorios de información de las fundaciones

*Enrique Rúa Alonso de Corrales*

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

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. PARTICULARIDADES DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS QUE AFECTAN A SU MARCO CONCEPTUAL CONTABLE.—III. LAS OBLIGACIONES CONTABLES DE LAS FUNDACIONES: 1. *Marco legal*. 2. *Fundaciones de competencia estatal*: A) Libros contables. B) Cuentas anuales y otros documentos obligatorios. 3. *Fundaciones de competencia autonómica*.—IV. DOCUMENTOS INTEGRANTES DE LAS CUENTAS ANUALES: 1. *La rendición de cuentas después de la reforma contable de 2007*. 2. *El balance*: A) Contenido. B) Estructura. C) Adecuación del modelo a las entidades sin fines lucrativos. 3. *La cuenta de resultados*: A) Contenido. B) Estructura. C) Adecuación del modelo a las entidades sin fines lucrativos. 4. *La memoria*: A) Contenido. B) Estructura.—V. OTROS DOCUMENTOS OBLIGATORIOS DE INFORMACIÓN: 1. *Introducción*. 2. *Plan de actuación*: A) Contenido. B) Indicadores para entidades sin fines lucrativos. C) Propuesta de plan de actuación. 3. *Inventario*. 4. *Memoria económica*: A) Requisito fiscal. B) Contenido. 5. *Informe sobre la realización de inversiones financieras*.—VI. OBLIGACIONES ADICIONALES DE LAS FUNDACIONES DEL SECTOR PÚBLICO.—VII. AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES: 1. *Introducción*. 2. *Normativa aplicable*: A) Fundaciones estatales. B) Fundaciones autonómicas.—VIII. PRESENTE Y FUTURO DE LA CONTABILIDAD DE LAS FUNDACIONES EN ESPAÑA: UNA BREVE REFLEXIÓN.

## I. Introducción

Las entidades sin fines lucrativos (ESFL) y, por ende, las fundaciones desarrollan un papel muy importante en nuestra sociedad, ofreciendo bienes y servicios de interés general, realizando actividades complementarias o sustitutivas a las Administraciones Públicas.

Los fines que persiguen, los beneficiarios de sus actuaciones distintos a los aportantes de financiación, un régimen fiscal especial, las subvenciones que reciben tanto públicas como privadas que constituyen la fuente principal de ingresos y por tanto la principal vía de financiación, son razones de peso para que estas entidades deban mostrar a terceros una información adecuada, seguramente más exigente que sociedades mercantiles, pero sin duda distinta.

Dentro de los principios de actuación de las fundaciones está el dar información suficiente de sus fines y actividades a los beneficiarios, donantes, fundadores y sociedad en general. Es por ello que en la legislación sustantiva de estas entidades se establece la necesidad de rendir cuentas anualmente.

Pero pese al razonamiento anterior, el desarrollo de la contabilidad de las entidades no lucrativas en España no ha sido sin duda el adecuado. El problema además viene de origen, es decir, cuando el legislador de fundaciones decidió acertadamente obligar a la rendición de cuentas cometió el error de tomar el modelo contable de las entidades mercantiles y aplicarlo a entidades que no tienen ese carácter. Ello ha provocado que al entenderse «insuficiente» la información contable del modelo empresarial, la normativa sustantiva de las fundaciones ha querido recargar la información que deben presentar, y lo que ha complicado más la situación, utilizando determinada terminología no adaptable a la normativa contable existente.

Todo ello posiblemente no ha supuesto un aumento de transparencia en la información de estas entidades, sino una acumulación de información, en algunas ocasiones inconexa, de gran complicación en su elaboración y de poca utilidad para sus usuarios.

Además, ello provoca problemas adicionales que la normativa contable no puede resolver, debido a que la naturaleza no mercantil de estas entidades hace que determinadas operaciones reguladas en su legislación no tengan una fácil y acertada respuesta contable.

En este artículo el objetivo es poner de manifiesto cuál es la situación de las fundaciones en materia contable, analizando tanto las obligaciones contables existentes en el ámbito estatal como autonómico, así como los distintos documentos que deben elaborar para dar una información a sus usuarios. Terminaremos con una reflexión sobre si este sistema es el más adecuado o si el modelo contable que debería aplicarse a las fundaciones, o entidades sin fines no lucrativos en general, debería estar diseñado atendiendo a otros criterios.

## **II. Particularidades de las entidades sin fines lucrativos que afectan a su marco conceptual contable**

En el entorno económico en el que nos encontramos son muchos los agentes actuantes, aunque, por fortuna, no todos se mueven por el ánimo de lucro, sin embargo éstos también necesitan suministrar una adecuada información.

Los elementos diferenciadores que desde una perspectiva contable provocan la elaboración de una información financiera adaptada en las ESFL son

principalmente sus fines u objetivos, distintos a los de las empresas de negocios.

Entre las principales características o aspectos específicos que hacen recomendable la elaboración de un marco contable propio <sup>1</sup> cabe destacar:

1. El patrimonio aportado por los donantes deja de pertenecer a éstos para ser propiedad de la entidad, que no tiene propietarios, y destinarse al logro de fines de interés general. El grado de cumplimiento de tales fines y el mantenimiento de dicho patrimonio deberá ser por tanto objetivo prioritario de la información de los estados contables en estas entidades.

2. Los aportantes de fondos son distintos a los beneficiarios de los servicios, por lo que los primeros no encuentran una satisfacción directa en el disfrute de los mismos, sino en conocer el alcance, calidad y oportunidad de las actividades de la entidad. Esto deberá tenerse en cuenta a la hora de elaborar la información.

3. La misión básica de la mayoría de las ESFL es, de forma genérica, la conversión de sus recursos en servicios de carácter social; la contabilidad deberá facilitar periódicamente información para poder conocer el cumplimiento de tal propósito.

4. En estas entidades se mezclan elementos de derecho público, administrativo y privado, debiendo la información contable facilitar los controles que deban realizarse en función de las legislaciones que le sean aplicables. Además, sus actuaciones están más controladas y reguladas, tienen pues menor libertad en comparación con las lucrativas, siendo la información a suministrar, a los organismos que ejercen el control, más exigente.

5. Realizan en algunas ocasiones actividades económicas para generar recursos que financien las actividades no lucrativas, en cuyo caso debería existir una adecuada separación a nivel contable entre las distintas actividades realizadas.

6. Dada la ausencia de lucro, el beneficio no es un buen indicador de sus logros, siendo más conveniente conocer su posición financiera y los logros alcanzados que los resultados económicos obtenidos.

7. Mientras en las entidades mercantiles los fines suelen ser más concretos y pueden generalmente valorarse, por el contrario, en la mayoría de las no

---

<sup>1</sup> En este sentido hay que resaltar el Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades Sin Fines Lucrativos, publicado en mayo de 2008, elaborado por la Comisión de entidades sin fines lucrativos de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

lucrativas suelen ser intangibles, siendo complejo establecer el grado de cumplimiento. Las normas contables deberían permitir medir su actividad, necesi-tándose unos adecuados indicadores de gestión.

8. Por último, en cuanto a las particularidades del entorno donde estas entidades operan cabe destacar que las actividades que desarrollan, en la mayo-ría de las ocasiones, no están sujetas a mecanismos reguladores del mercado, que además pueden incluso operar en condiciones de ineficiencia siempre que obtengan recursos financieros por vías ajenas al mercado (subvenciones y donaciones) o que realizan en algunas ocasiones actuaciones similares a em-presas lucrativas, por otra se acercan a entidades públicas, lo que hace que re-jojan contablemente un rango de peculiaridades muy amplio.

Existen por tanto razones de peso para establecer un marco propio para estas entidades o al menos, partiendo del marco contable general, adaptarlo a sus carac-terísticas, teniendo en cuenta las necesidades de los usuarios de la información.

Sin embargo, debemos señalar que el proceso normalizador contable de las entidades no lucrativas ha tenido un ritmo muy inferior al de otros sectores. No hay que olvidar que muchas de ellas ni siquiera llevaban un sistema conta-ble de partida doble, ciñéndose sus registros únicamente a entradas y salidas de tesorería.

Es pues imprescindible un replanteamiento de los objetivos de la informa-ción contable y de los estados financieros, así como inexcusable un análisis ri-guroso de ciertos conceptos y operaciones típicas realizadas por este tipo de entidades como son el concepto de dotación fundacional y sus afectaciones posteriores, el de Patrimonio Histórico, el destino obligatorio de rentas e in-gresos, las subvenciones y donaciones o legados, así como las operaciones es-pecíficas de reconocimiento de gastos e ingresos.

### **III. Las obligaciones contables de las fundaciones**

#### **1. Marco legal**

Las fundaciones en España tuvieron que esperar hasta 1994 para contar con un marco legal actualizado y unificado, acorde con la realidad del sector fundacional, con la aprobación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (Ley 30/1994 de fundaciones).

A nivel contable, el Real Decreto 1643/1990, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en su disposición final 5.<sup>a</sup>, autorizaba al Institu-

to de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) la aprobación mediante resolución de aquellas adaptaciones sectoriales que considerara precisas o convenientes.

Finalmente, después de un relativo corto período de tiempo y mediante el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria (Normas de adaptación del PGC a las ESFL 98), dando cumplimiento a la disposición adicional octava de la Ley 30/1994, de Fundaciones. Sin duda, esta adaptación sectorial estaba plenamente justificada por las características específicas del sector no lucrativo.

Sin embargo, transcurridos ocho años desde la aprobación de la Ley 30/1994, de Fundaciones, diversos motivos aconsejaron su revisión, por una parte para acoger algunas experiencias innovadoras en los últimos años en el derecho comparado que pudieran servir para fortalecer a estas entidades en nuestro país; por otra, para intentar dar solución a algunas de las demandas de las fundaciones para rebajar ciertas rigideces, principalmente en orden a simplificar trámites administrativos, en especial los de carácter económico financiero sobre todo para las fundaciones de menor tamaño, el control del Protectorado, reformar el régimen de organización y funcionamiento del Patronato, etc. Por ello, con fecha de 26 de diciembre de 2002, se aprobó la hoy vigente Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (Ley 50/2002, de Fundaciones), aplicable a aquellas que tuvieran carácter estatal. Finalmente fue aprobado su desarrollo reglamentario mediante el Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal (Reglamento de fundaciones).

En consecuencia, las obligaciones económicas y contables recogidas por el artículo 25 de la Ley 50/2002, de Fundaciones, son de aplicación a aquellas que tengan ámbito estatal, pero no debemos olvidar que las de ámbito autonómico pueden estar sujetas a una normativa específica <sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> La disposición final primera de la Ley 50/2002, de Fundaciones, intenta clarificar las competencias entre las Comunidades Autónomas y el Estado, estableciendo qué preceptos deben aplicarse a las fundaciones de competencia estatal, pudiendo por tanto la Comunidad Autónoma correspondiente normalizar lo que considere oportuno obligando a aquellas fundaciones que desarrollan sus funciones principalmente en dicha comunidad emisora y que se han creado al amparo de su legislación. Sin embargo, no todas las Comunidades Autónomas han decidido dictar una regulación específica en materia de fundaciones. Hasta julio de 2010, las Comunidades de Andalucía, Canarias, Castilla y León, Cataluña, Galicia, La Rioja, Madrid, País Vasco y Valencia han sido las que han asumido las competencias que en materia de fundaciones les confieren sus estatutos y han regulado a través de leyes y decretos lo que entendían conveniente para permitir una gestión adecuada y un control eficaz de las mismas.

La nueva perspectiva en el panorama contable en España tras la aprobación de los nuevos planes contables, el Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC 2007), y el Real Decreto 1515/2007 por el que se aprueba el PGC para pequeñas y medianas empresas (PGC PYMES 2007), adaptados a la normativa internacional, y que son de aplicación obligatoria a partir del año 2008, han supuesto un cambio importante en el ámbito contable para todas las entidades en España, y por supuesto para las entidades sin fines de lucro (ESFL).

Tras la reforma contable las Normas de adaptación del PGC a las ESFL 98 continúan en vigor pero en todo aquello que no se opongan a la nueva normativa contable, algo que, como analizaremos posteriormente, ha dejado a las fundaciones una situación contable complicada.

## 2. *Fundaciones de competencia estatal*

### A) *Libros contables*

Las fundaciones deben llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, siendo los libros contables obligatorios<sup>3</sup> el «Libro Diario» y el «Libro de Inventarios y de Cuentas Anuales». En caso que el Patronato lo considerara oportuno podrá llevarse cualquier otro para el buen orden y desarrollo de las actividades y su adecuado control.

Además, también es obligatoria la tenencia de un «Libro de planes de actuación»<sup>4</sup>.

### B) *Cuentas anuales y otros documentos obligatorios*

En referencia a las cuentas anuales, éstas estarán formadas por el balance, la cuenta de resultados y la memoria y su objetivo es mostrar la imagen fiel del patrimonio y resultados de la fundación<sup>5</sup>. Por otra parte, será el Presi-

---

<sup>3</sup> Corresponde al *Registro de Fundaciones de competencia estatal* (art. 42-44 RRF) las funciones relativas al depósito de cuentas y la legalización de los libros (disposición adicional sexta de la Ley 50/2002, de Fundaciones). Los libros, ya se hallen encuadernados o formados por hojas móviles, deberán estar completamente en blanco y sus folios numerados correlativamente (art. 43 RRF). El período para su legalización es de cuatro meses posteriores a la fecha de cierre del ejercicio. Aún no está en funcionamiento el Registro único, y por tanto continúan con sus funciones los Registros de los diferentes Protectorados.

<sup>4</sup> Artículo 17 del Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, del Registro de Fundaciones de Competencia Estatal (RRF).

<sup>5</sup> En este sentido nos reafirmamos en nuestra postura de si realmente el modelo de rendición de cuentas mercantil es el que debiera aplicarse a las fundaciones, apoyándonos en si real-

dente del Patronato, o persona designada por los Estatutos o por el órgano de gobierno, quien formulará las cuentas anuales en el plazo máximo de seis meses <sup>6</sup>.

Resulta curioso que la legislación no establece un plazo de formulación de las cuentas, salvo, como veremos posteriormente, que tuvieran que ser auditadas, donde se establece un plazo de tres meses para su formulación <sup>7</sup>.

En lo relativo a la estructura de las mismas, deberán adaptarse al modelo normal establecido en la normativa contable, aunque podrán, si cumplen ciertas condiciones, acogerse a los modelos abreviados con el objetivo de facilitar la gestión contable a fundaciones de menores dimensiones, con las mismas condiciones establecidas en el resto de la legislación mercantil <sup>8</sup>.

Además, las fundaciones de menor tamaño podrán adoptar un modelo simplificado de llevanza de contabilidad, que deberá ser desarrollado reglamentariamente <sup>9</sup>. Sin embargo, en referencia a esta circunstancia cabe señalar que si bien en el momento de la aprobación de la Ley 50/2002, de Fundaciones, existía una contabilidad simplificada aplicada a las entidades mercantiles y

---

mente lo que se precisa conocer de estas entidades es su patrimonio y sus resultados, que es lo que muestra las cuentas anuales tradicionales.

<sup>6</sup> A partir de la fecha de cierre, cada documento integrante tendrá que estar identificado, indicando de forma clara su denominación, entidad a la que corresponde y ejercicio económico. La unidad monetaria será el euro, y en función del valor de los elementos patrimoniales podrán expresarse en miles o millones.

<sup>7</sup> Para que lógicamente el auditor tenga un tiempo razonable para realizar su trabajo antes de la aprobación de las cuentas y presentación al Protectorado.

<sup>8</sup> Por lo que podrán presentar cuentas abreviadas aquellas en que a la fecha de cierre concurren al menos dos de estas tres circunstancias:

- a) Activo total menor o igual a 3.125.000 euros (balance y memoria) y 12.500.000 euros (cuenta de resultados).
- b) Importe neto del volumen anual de ingresos menor a 6.250.000 euros (balance y memoria) y 25.000.000 de euros (cuenta de resultados).
- c) Número medio de trabajadores menor o igual a 50 (balance y memoria) y 250 (cuenta de resultados).

Para pasar a formular cuentas abreviadas, o dejar de hacerlo, será necesario cumplir al menos dos de las circunstancias exigidas o dejar de cumplirlas durante dos ejercicios económicos consecutivos.

A efectos de cuantificar el importe neto del volumen anual de ingresos, habrá que tener en cuenta que éste lo componen, tanto los ingresos de la entidad por actividad propia como las ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil.

<sup>9</sup> Pudiéndose aplicar en aquellas que cumplan dos de estas tres circunstancias:

- a) Activo total menor o igual a 150.000 euros.
- b) Importe neto del volumen anual de ingresos menor a 150.000 euros.
- c) Número medio de trabajadores menor o igual a 5.

que por tanto se estaba pensando en una adaptación a las ESFL, dicha contabilidad fue derogada con la reforma mercantil contable, con lo cual, a menos a corto plazo, no es de esperar la existencia de una contabilidad simplificada tal y como se establece en la legislación fundacional.

Los documentos deberán igualmente ser remitidos al Protectorado en los siguientes diez días hábiles desde su aprobación, acompañados del informe de auditoría en su caso, y una vez examinados en sus aspectos formales pasarán al Registro de fundaciones, para que cualquier persona que lo solicite tenga acceso a los mismos <sup>10</sup>.

En los últimos tres meses de cada ejercicio el Patronato elaborará y remitirá al Protectorado un plan de actuación, que viene a sustituir al presupuesto preventivo establecido en la derogada Ley 30/1994, de Fundaciones, donde quedarán recogidos los objetivos y actividades a realizar para el ejercicio siguiente.

Por otra parte, deberá presentarse un inventario que recoja los elementos patrimoniales pertenecientes a la fundación, que deben estar clasificados, ordenados por fechas de adquisición, expresados en unidades físicas y debidamente valorados.

Por último, deberán formular cuentas anuales consolidadas aquellas fundaciones que tengan participación en sociedades mercantiles siempre y cuando se encuentren en cualquiera de los supuestos previstos en la legislación mercantil para la sociedad dominante [art. 42, Código de Comercio (C. de C.)] y realicen actividades económicas <sup>11</sup>.

Sin duda la rendición de cuentas por parte de una fundación y de la documentación que debe elaborar es más completa que en una sociedad mercantil. A través del siguiente cuadro se intenta poner de manifiesto esta circunstancia (cuadro 1).

---

<sup>10</sup> Cabe destacar la importancia de que la información contable sea pública, de otra forma no es justificable la rendición de cuentas más que por motivos de transparencia. Si los usuarios de la información no tienen acceso a la misma, de poco servirá la elaboración de cuentas anuales.

<sup>11</sup> En referencia a la coetilla final sobre la realización de actividades económicas, en mi opinión prácticamente todas las fundaciones la realizan, ya se trate de una actividad propia sin ánimo de lucro o de carácter mercantil.



CUADRO 1.—Comparativa entre fundación de carácter estatal y entidades mercantiles de aspectos fundamentales sobre obligaciones contables (elaboración propia)

	SOCIEDADES MERCANTILES <sup>a</sup>	FUNDACIONES ESTATALES
LIBROS CONTABLES <sup>b</sup>	— Libro de Inventarios y de Cuentas Anuales — Libro Diario — Libro de Actas	— Libro de Inventarios y de Cuentas Anuales — Libro Diario — Libro de planes de actuación — Otros dispuestos por el Patronato
ESTADOS CONTABLES OBLIGATORIOS	— Balance — Cuenta de pérdidas y ganancias — Memoria — Estado de cambios en el patrimonio neto — Estado de flujos de efectivo	— Balance — Cuenta de Resultados — Memoria
QUIÉN FORMULA	— Empresario (Individuales) — Socio (Responsabilidad ilimitada) — Administradores (Resp. Limitada)	— Patronato o persona designada por Estatutos o por el Patronato
PERIODICIDAD	Anual	Anual
MODELOS ABREVIADOS	Sí	Sí
AUDITORÍA	Sí	Sí
PLAZO FORMULACIÓN CUENTAS ANUALES	3 meses desde fecha cierre	No hay plazo de formulación aunque sí de presentación de 6 meses
CONTABILIDAD SIMPLIFICADA	NO	SÍ (aunque no está desarrollada)
DOCUMENTOS DE PREVISIÓN	NO	Plan de actuación

<sup>a</sup> Obligaciones contables recogidas en el Código de Comercio.

<sup>b</sup> Además, la sociedad mercantil, de forma voluntaria, podrá llevar un libro Mayor, de Almacén, para el registro de compras y ventas, etc.

### 3. *Fundaciones de competencia autonómica*

Dentro de este contexto podemos incluir a aquellas fundaciones que desarrollan sus actividades sólo en territorio de una comunidad autónoma y que están sujetas a la legislación vigente en ésta, ya que se han constituido como tales. En lo concerniente a los documentos contables que deben presentar de forma obligatoria debemos tener en cuenta la disposición final primera de la Ley 50/2002, de Fundaciones, que determina en el artículo 25 de la presente ley, antes analizado, que no es de aplicación obligatoria en las comunidades autónomas, y que por tanto éstas podrán legislar al respecto. Se incluye a continuación una tabla comparativa (cuadros 2 y 3) de la regulación específica por comunidad autónoma, sin entrar en detalle pero sí destacando los aspectos principales.

## IV. Documentos integrantes de las cuentas anuales

### 1. *La rendición de cuentas después de la reforma contable de 2007*

Con la reforma contable-mercantil que finalizó en el año 2007<sup>12</sup>, y que supuso la aprobación del PGC 2007 y del PGC 2007 PYMES, uno de los principales cambios ha sido la formulación y presentación de cinco estados contables; ya que a los ya existentes (balance, cuenta de pérdidas y ganancias, y memoria) habría que añadirle el estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN) y el estado de tesorería o *cash-flow*.

Dado esta importante modificación cabría preguntarse si ello es trasladable a entidades no mercantiles y por tanto cuáles serán los estados contables que las fundaciones han debido elaborar a partir del ejercicio 2008, así como la aplicación y vigencia de las Normas de adaptación del PGC a las ESFL 98.

La disposición transitoria quinta (PGC 2007) establece en relación a los desarrollos normativos en materia contable:

1. Adaptaciones sectoriales: seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a la nueva normativa.
2. Entidades no mercantiles: deberán aplicar sus normas de adaptación aunque deberán aplicar el PGC 2007 o PGC PYMES 2007 en todos aquellos aspectos que han sido modificados y se deberán respetar en todo caso las particularidades contables que establezcan sus disposiciones específicas.

---

<sup>12</sup> Ley de Reforma y Adaptación de la Legislación Mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (vigor 1 de enero de 2008).

CUADRO 2.—Comparativa de las obligaciones a nivel contable entre las distintas legislaciones autonómicas (elaboración propia)

OBLIGACIONES CONTABLES EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS					
	ANDALUCÍA <sup>a</sup>	CANARIAS <sup>b</sup>	CASTILLA Y LEÓN <sup>c</sup>	CATALUÑA <sup>d</sup>	GALICIA <sup>e</sup>
LIBROS CONTABLES	— Libro Diario — Libro de Inventario y de Cuentas Anuales	NO	— Libro de Actas — Libros exigidos por normativa contable	— Libro Diario — Libro de Inventario y de Cuentas Anuales	— Libro Diario — Libro de Inventario y de cuentas anuales
ESTADOS CONTABLES OBLIGATORIOS	— Balance — Cuenta de Resultados — Memoria (cuadro financiación)	— Inventario — Balance — Cuenta Resultados — Memoria	— Inventario — Balance — Cuenta Resultados — Memoria	— Balance — Cuenta Resultados — Memoria — ECPN — Estado de flujos de efectivo	— Inventario — Balance — Cuenta Resultados — Memoria
QUIÉN FORMULA	PATRONATO	PATRONATO	PATRONATO	PATRONATO	PATRONATO
PERIODICIDAD	ANUAL	ANUAL	ANUAL	ANUAL	ANUAL
AUDITORÍA	SÍ	SÍ	NO (salvo exigida por Patronato o Protectorado)	SÍ	SÍ
PLAZO FORMULACIÓN CCAA	6 MESES	6 MESES	6 MESES	6 MESES	6 MESES
PRESUPUESTOS O PLAN DE ACTUACIÓN	— Plan actuación: • Preventivo • Liquidado	— Presupuesto • Liquidado • Preventivo + Memoria Explicativa	— Presupuesto • Liquidado • Preventivo + Memoria Explicativa	NO	— Plan actuación: • Preventivo • Liquidado
PROTECTORADO (Revisión Cuentas)	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ

<sup>a</sup> Ley 10/2005, de 31 de mayo, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y Decreto 32/2008, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

<sup>b</sup> Ley 2/1998, de 6 de abril, de Fundaciones canarias.

<sup>c</sup> Ley 13/2002, de 15 de julio, de Fundaciones de Castilla y León (modificada por la Ley 12/2003 y por la Ley 2/2006) y Decreto 63/2005, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Castilla y León.

<sup>d</sup> Ley 4/2008, de 24 de abril, del Libro Tercero del Código Civil de Cataluña, relativo a las Personas Jurídicas.

<sup>e</sup> Ley 12/2006, de 1 de diciembre, de Fundaciones de Interés Gallego, y Decreto 14/2009, de 21 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Interés Gallego.

CUADRO 2.—(Continuación)

OBLIGACIONES CONTABLES EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS				
	LA RIOJA <sup>a</sup>	MADRID <sup>b</sup>	PAÍS VASCO <sup>c</sup>	VALENCIANA <sup>d</sup>
LIBROS CONTABLES	— Libro Diario — Libro de Inventario y de Cuentas Anuales	NO	— Libro Diario — Libro de Actas — Libro de Inventario y Balance — Libro de Presupuestos	NO
ESTADOS CONTABLES OBLIGATORIOS	— Balance — Cuenta de Resultados — Memoria	— Inventario — Balance — Cuenta de Resultados — Memoria	— Inventario — Balance — Cuenta de Resultados — Memoria	— Inventario — Balance — Cuenta de Resultados — Memoria
QUIÉN FORMULA	PATRONATO	PATRONATO	PATRONATO	PATRONATO
PERIODICIDAD	ANUAL	ANUAL	ANUAL	ANUAL
AUDITORÍA	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ
PLAZO FORMULACIÓN CCAA	6 MESES	6 MESES	6 MESES	6 MESES
PRESUPUESTOS O PLAN DE ACTUACIÓN	— Plan actuación: • Preventivo • Liquidado	— Plan actuación o presupuesto: • Preventivo • Liquidado	— Presupuesto • Liquidado • Preventivo + Memoria Explicativa	— Presupuesto • Liquidado • Preventivo + Memoria Explicativa
PROTECTORADO (Revisión Cuentas)	SÍ	SÍ	SÍ	SÍ

<sup>a</sup> Ley 1/2007, de 12 de febrero, de Fundaciones de la Comunidad Autónoma de La Rioja.

<sup>b</sup> Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.

<sup>c</sup> Ley del Parlamento Vasco 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones.

<sup>d</sup> Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana, y Decreto 139/2001, de 5 de septiembre, del Gobierno Valenciano, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de la Comunidad Valenciana.

Por otra parte, el *artículo 5, entidades no mercantiles*, del PGC 2007 PYMES establece que podrán optar por la aplicación de este plan contable si cumplen los criterios generales <sup>13</sup>.

Además, y para clarificar cuál era la situación de las entidades no mercantiles, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha tratado de aclarar esta cuestión a través de una consulta <sup>14</sup>, donde establece, entre otras cuestiones, que los estados contables a elaborar por las entidades no lucrativas serán aquellos exigidos por su legislación específica.

Una primera conclusión es por tanto que las fundaciones de competencia estatal y la mayor parte de las de competencia autonómica deberán formular tres estados contables (balance, cuenta de resultados y memoria) y por tanto no estarán obligadas a elaborar ni el ECPN ni el Estado de flujos de efectivo <sup>15</sup>.

Después de clarificar esta situación, el siguiente paso era establecer unos formatos de cuentas anuales de cara a la rendición de cuentas. Finalmente, el ICAC mediante una nueva consulta <sup>16</sup>, establece los modelos de balance y cuenta de resultados que deben elaborar estas entidades <sup>17</sup>.

El criterio seguido por el ICAC en la elaboración de los modelos <sup>18</sup> parte de la idea de que serán los establecidos en la tercera parte del PGC 2007, a los que deberá incluirse aquellas partidas propias de estas entidades y que venían recogidos en las Normas de adaptación del PGC a las ESFL 98.

Por último lugar, la consulta hace determinadas precisiones que pueden resultar de gran importancia, entre las que cabe destacar:

---

<sup>13</sup> Dichos criterios son coincidentes con los vistos anteriormente a efectos de la elaboración del balance y memoria abreviados.

<sup>14</sup> Consulta n.º 1 publicada en el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) n.º 73, de marzo de 2008, «Sobre la aplicación del PGC 2007, por parte de una entidad no lucrativa, sujeta hasta el momento a las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad para entidades sin fines lucrativos».

<sup>15</sup> Conviene recordar que en caso de que la entidad no lucrativa sea sociedad dominante de otras entidades mercantiles y por tanto forme lo que en el Código de Comercio se denomina «Grupo consolidable», será de aplicación lo establecido en éste, y por tanto a efectos de las cuentas consolidadas sí deberá elaborar ECPN y en su caso Estado de Flujos de Efectivo.

<sup>16</sup> Consulta n.º 4: «Sobre los modelos de balance y cuenta de resultados de las entidades sin fines lucrativos que apliquen las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad, aprobadas por el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril», BOICAC n.º 76, fechado en diciembre de 2008.

<sup>17</sup> Tanto en su formato normal como abreviado.

<sup>18</sup> En cualquier caso, dichos modelos, a criterio del ICAC, son los establecidos en esta consulta, pero siempre referidos a balance y cuenta de resultados, ya que en ningún caso se establece ningún contenido de la memoria contable.

- En relación al *cuadro de cuentas y las definiciones y relaciones contables*, no es una parte obligatoria del PGC 2007, excepto en aquello que contenga criterios de registro y valoración, pero no cabe duda que son un referente para la elaboración de las cuentas anuales <sup>19</sup>.

- En relación a la *Memoria*, y aunque no establece su contenido, nos indica que la pauta para su elaboración es que deberá incluir básicamente la información exigida en el PGC 2007 a la que habrá que añadir la información específica prevista en las Normas de adaptación del PGC a las ESFL 98, y aquella requerida por la normativa sustantiva que sea aplicable.

## 2. *El balance*

### A) *Contenido*

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

El balance a elaborar por las entidades sin fines de lucro se trata, sin duda, de un balance que sigue el modelo empresarial, pero con ciertas modificaciones como la inclusión de partidas o denominaciones propias de las entidades no lucrativas.

En todo caso, parece clara la necesidad de conocer cuál es el patrimonio de las fundaciones, diferenciando los activos con que cuentan para la realización de sus actividades, las obligaciones de pago a que tienen que atender y el valor de la entidad o de su patrimonio neto.

### B) *Estructura*

Con respecto a su estructura, títulos y contenido, se ha respetado lo establecido por el PGC 2007, realizándose sólo modificaciones en las denominaciones de algunas cuentas y en su desglose, cuando ha sido necesario.

En el activo vendrán separados los denominados como «corrientes», aquellos cuya conversión en liquidez se producirá durante el ciclo normal de la en-

---

<sup>19</sup> Es por ello que aunque los modelos finalmente publicados en esta consulta carecen de una asignación de cuentas a los diferentes epígrafes, las entidades no lucrativas podrán utilizar las cuentas existentes en el PGC 2007, sin perjuicio de incluir otras provenientes de las Normas de adaptación del PGC a las ESFL, siempre y cuando no contradigan el PGC 2007.

tividad, normalmente a un año o menos, siendo por exclusión los «no corrientes» los restantes. Dentro del «activo no corriente» vendrán diferenciados los activos por su naturaleza, debiéndose incluir en su caso los bienes que integren el Patrimonio Histórico.

En el pasivo y patrimonio neto tendremos la estructura financiera; en concreto, las obligaciones a las que tendrá que atender la entidad en un período igual o inferior a su ciclo de actividad, que se recogerán como «pasivos corrientes», mientras que el resto aparecerán en el epígrafe de «pasivos no corrientes». La financiación no exigible será el patrimonio neto de la entidad, que vendrá compuesto principalmente por sus fondos propios, es decir, dotación fundacional, las reservas y las subvenciones y donaciones recibidas.

### C) *Adecuación del modelo a las entidades sin fines lucrativos*

Sin embargo, la problemática para las ESFL y por ende para las fundaciones reside en que muchos de los recursos están afectos a actividades concretas, siendo fundamental dar información sobre dichas afecciones patrimoniales, tanto a nivel interno como externo. Esta información podría darse de distintas formas:

a) *Aplicando el sistema de «contabilidad de fondos»*: de fuerte implantación en EEUU, supone un trato diferenciador de la financiación recibida para una actividad concreta, constituyendo «fondos por actividad» que serán tratados contablemente de forma individual, estableciéndose un «balance por actividad», para posteriormente elaborar un balance consolidado de todas las actividades.

b) *Mediante indicaciones en el balance*: separando en el activo los bienes y derechos afectos a actividades lucrativas de los afectos a «no lucrativas», así como en el pasivo, diferenciando las deudas en función de la actividad de la que proceden. Además, dentro del patrimonio neto, deberán señalarse aquellos cuyo uso está restringido, permanente o temporalmente, de aquellos de libre disposición, lo que podrá realizarse a través de subcuentas o de partidas concretas.

c) *Mediante la introducción de notas en la memoria*: dando información sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades concretas. Aparecerían por una parte todos los datos sobre la donación (financiación) y por otra, los elementos obtenidos en la misma (inversión).

Como ventajas de este último sistema señalamos las siguientes:

— El balance conservará su estructura, lo que supone una ventaja a efectos comparativos, y la información será más exhaustiva en la memoria.

— 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.

A pesar de ello y dentro de los posibles inconvenientes habría que destacar:

— El balance en algunas ocasiones no ofrecerá correctamente la imagen fiel del patrimonio.

— El control sobre dichos bienes puede no ser el adecuado, y posiblemente a los donantes no les parezca suficiente la mera anotación en la memoria.

### **3. La cuenta de resultados**

#### **A) Contenido**

La cuenta de resultados recoge los gastos e ingresos devengados durante el ejercicio. Su objetivo es cifrar el excedente, positivo o negativo, de la entidad en un período de tiempo determinado.

Dicho excedente o resultado del período, nos indicará el incremento o disminución patrimonial producido durante el ejercicio y en consecuencia si la entidad dispone de un mayor patrimonio y por tanto recursos para hacer frente a sus actividades o por el contrario se ha consumido parte del patrimonio fundacional.

#### **B) Estructura**

Hasta el año 2007 las entidades no lucrativas elaboraban el modelo establecido en las Normas de adaptación del PGC a ESFL 98, en donde se establecía este estado contable en «forma de cuenta». Pero a partir del año 2008 se toman los modelos del PGC 2007 con las modificaciones precisas, establecidos en la consulta del ICAC antes mencionada, y cuyo formato es «de lista», es decir, gastos e ingresos en la misma columna, por lo que los gastos aparecerán con signo negativo, y lógicamente los ingresos con signo positivo.

En la nueva estructura recogida en el PGC 2007 vienen separadas las operaciones continuadas de las interrumpidas, aunque tal y como el plan general contable las define parece que esta separación no será de aplicación en las entidades no lucrativas. Además, dentro de las operaciones continuadas habrá



que separar los gastos e ingresos financieros del resto que aparecerán como gastos e ingresos de explotación <sup>20</sup>.

En referencia a los ingresos dentro de los denominados de explotación la fundación deberá separar los de actividades propias de aquellos que pudiera obtener, en su caso, de actividades mercantiles.

En cuanto a los gastos están clasificados por naturaleza y, como analizaremos posteriormente, se precisará de una información de gastos por actividades que lógicamente requería una clasificación funcional posterior de los mismos.

En cualquier caso, la separación entre explotación y financieros no supone un mayor problema en estas entidades donde los resultados parciales que se van calculando carecen de la importancia que alcanzan en el mundo empresarial. Por último, indicar que deberá separarse el resultado antes y después de impuestos.

### C) *Adecuación del modelo a las entidades sin fines lucrativos*

Como la finalidad de las fundaciones no es la obtención de lucro, sino proporcionar a los beneficiarios la mayor cantidad y los mejores servicios posibles en función de los recursos disponibles, la cuenta de resultados como indicador de los objetivos marcados no reviste la trascendencia que tiene en las entidades lucrativas, pues, dado sus fines, lo que se necesitan quizás son indicadores del grado de cumplimiento de los mismos u otra forma alternativa de medir sus actuaciones.

También habrá que tener en cuenta que mientras que el beneficio en las entidades lucrativas se destinará a remunerar a los accionistas o a aumentar recursos propios para la financiación de activos no corrientes y del fondo de rotación, en las entidades no lucrativas no existen propietarios que remunerar, aunque sí la necesidad de financiar inversiones permanentes, por lo que será conveniente también la obtención de superávit en estas organizaciones dada la importancia de la autofinanciación, como en cualquier otro tipo de sociedad.

Por otro lado, es importante tener en consideración que la cuenta de resultados recoge todos los *inputs* o factores valorados por su precio de adquisición, salvo ciertas consideraciones de importancia como, por ejemplo, el trabajo voluntario, pero en ocasiones no recoge los *outputs*, al no percibir contraprestación económica por su actividad, por lo que realmente no nos está informando del resultado obtenido en sus actividades.

---

<sup>20</sup> Resulta curioso que la nueva normativa contable ya no contempla la existencia de un tercer tramo, el de los resultados extraordinarios o atípicos, resultados que ahora habrá lógicamente que integrar o bien como explotación o como financieros.

Por último, es importante poder diferenciar los resultados obtenidos por la entidad en el desarrollo de sus actividades propias de aquellos obtenidos en las actividades mercantiles que pudiera realizar. Para ello se plantean dos soluciones:

a) Duplicar la cuenta de resultados para separar de un lado los flujos generados por la actividad propia o en cumplimiento de fines y, por otro, los de las actividades mercantiles, en donde el resultado se reinvierte en actividades fundacionales, y es, en muchos casos, el sostenimiento económico de la entidad <sup>21</sup>.

b) Presentar una única cuenta de resultados con un desdoblamiento, cuando fuera necesario, posterior en la memoria, lo cual supone un esfuerzo adicional al tener que realizar un reparto ex-post de ingresos y gastos.

Finalmente, y a modo de resumen, señalar que los principales problemas de la cuenta de resultados para las fundaciones se encuentran en:

1. La clasificación por naturaleza de los gastos, cuando quizá lo más adecuado sería hacerlo por funciones, pues es más importante seguir el nivel de gastos de una actividad que la naturaleza de los mismos.

2. El problema de los resultados obtenidos que están afectos a actividades específicas, y que no se reflejan en la cuenta de resultados. Para solucionarlo podrían abrirse subcuentas de gastos e ingresos para indicar aquellos ingresos que estén afectos y dónde han sido invertidos.

#### **4. La memoria**

##### **A) Contenido**

La memoria es sin duda el documento contable que mayor información reporta sobre la entidad. Su objetivo inicial es el desarrollo y explicación del contenido del balance y cuenta de resultados, así como añadir otra información relevante.

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

---

<sup>21</sup> Caso similar a lo regulado en el Real Decreto 2014/1997, PGC de las entidades aseguradoras, que aunque los gastos e ingresos son recogidos en los grupos (6) y (7) y clasificados por su naturaleza, se abre un grupo (8), donde se van a volver a clasificar, pero ya en este caso se trataría de una clasificación funcional, o por actividades.

B) *Estructura*

En relación al modelo de memoria y contenido mínimo a incluir, no existe un formato estandarizado dado que en la consulta del BOICAC 76 antes señalada únicamente nos indica las pautas para su elaboración:

- Deberá incluir básicamente la información exigida en el PGC 2007.
- También aquella información específica prevista en las Normas de adaptación del PGC a las ESFL 98.
- Aquella requerida por la normativa sustantiva que sea aplicable.

En función de este mandato vamos a analizar su contenido:

a) Información exigida en el PGC 2007:

El contenido de la memoria recogida en el PGC 2007 no se adapta a la información que se requiere para las fundaciones. La información es por tanto de carácter económico-financiero, en concreto los puntos que integrarían la memoria serían:

<b>MEMORIA MODELO NORMAL PGC 2007</b>	
1. Actividad de la entidad	13. Ingresos y gastos
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	14. Provisiones y contingencias
3. Aplicación de resultados	15. Información sobre medio ambiente
4. Normas de registro y valoración	16. Retribuciones a largo plazo al personal
5. Inmovilizado material	17. Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio
6. Inversiones inmobiliarias	18. Subvenciones, donaciones y legados
7. Inmovilizado intangible	19. Combinaciones de negocios
8. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar	20. Negocios conjuntos
9. Instrumentos financieros (incluye Fondos Propios)	21. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas
10. Existencias	22. Hechos posteriores al cierre
11. Moneda extranjera	23. Operaciones con partes vinculadas

Los puntos 16, 17, 19, 20 y 21 tienen complicada su adaptación a las fundaciones; el resto de puntos corresponden al desarrollo del balance y cuenta de resultados u otra información necesaria que debe suministrarse.

b) Información específica de las Normas de adaptación del PGC a las ESFL 98:

De la información prevista en la memoria de las Normas de adaptación del PGC a las ESFL 98 únicamente es una información específica la referente al patrimonio histórico, ya que el resto o bien es información que ya contiene la memoria del PGC 2007 o bien es información obligatoria que debe incluirse al amparo de la legislación sustantiva <sup>22</sup>.

c) Información obligatoria en aplicación de la legislación sustantiva <sup>23</sup>:

En función de lo establecido en la Ley 50/2002, de Fundaciones, y su desarrollo reglamentario será necesario incluir información sobre:

- Descripción global de las actividades realizadas, indicando si son propias o mercantiles, y de cada actividad:

- Recursos económicos empleados en su realización <sup>24</sup>.

- Personal: asalariado, por contrato de servicios y voluntario.

- Beneficiarios o usuarios (actividad propia): física o jurídica.

- Ingresos ordinarios (actividad mercantil).

- Inventario de los elementos patrimoniales.

- Grado de cumplimiento del plan de actuación: recursos empleados y su procedencia, beneficiarios por cada actuación.

- Convenios con otras entidades: valorados monetariamente.

- Información sobre el cumplimiento del destino obligatorio de rentas e ingresos.

- Cambios en órganos de gobierno, dirección y representación.

- Elementos patrimoniales afectos a actividad mercantil si la realizan.

---

<sup>22</sup> El cuadro de financiación y la cuenta de resultados analítica, apartados de la memoria de las Normas de adaptación del PGC a las ESFL, no son información específica y por tanto entendemos no debe realizarse. No olvidemos que para las fundaciones autonómicas andaluzas el cuadro de financiación sí es obligatorio.

<sup>23</sup> Vamos a hacer referencia a la información obligatoria en función de la Ley 50/2002, de Fundaciones, en caso de tratarse de una fundación de carácter autonómico deberá aplicarse su legislación específica.

<sup>24</sup> Amortizaciones y deterioros, resto de gastos, adquisiciones de inmovilizado, etc.

Las fundaciones que además realicen actividades mercantiles deberán diferenciar dentro del inmovilizado, existencias, gastos e ingresos, los afectos a las actividades propiamente mercantiles, creándose un apartado específico en cada punto correspondiente de la memoria.

Como aportación propia y siguiendo las pautas de lo establecido en la consulta del ICAC, los puntos que integrarían la memoria en su modelo normal, podrían ser en nuestra opinión:

<b>PROPUESTA DE MEMORIA NORMAL PARA FUNDACIONES</b>	
1. Actividad de la entidad	15. Ingresos y gastos
2. Bases de presentación de las cuentas anuales	16. Provisiones y contingencias
3. Aplicación del excedente del ejercicio	17. Información sobre medio ambiente
4. Normas de registro y valoración	18. Retribuciones a largo plazo al personal
5. Inmovilizado material	19. Subvenciones, donaciones y legados
6. Inversiones inmobiliarias	20. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios
7. Bienes del patrimonio histórico	21. Otra información
8. Inmovilizado intangible	22. Combinaciones de negocios
9. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar	23. Negocios conjuntos
10. Instrumentos financieros	24. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas
11. Usuarios y otros deudores de actividad propia	25. Hechos posteriores al cierre
12. Existencias	26. Operaciones con partes vinculadas
13. Moneda extranjera	27. Bases de presentación del plan de actuación
14. Situación fiscal	28. Información sobre la liquidación del plan de actuación

## V. Otros documentos obligatorios de información

### 1. *Introducción*

Al margen de las cuentas anuales, las fundaciones en virtud de su legislación sustantiva están obligadas a la elaboración de otros documentos de información. Como ya indicamos anteriormente las cuentas anuales no parecen suficientes para suministrar aquella información que se entiende deben reportar estas entidades, es por ello por lo que surgen otros documentos con información económico-financiera y de las actividades de la entidad.

### 2. *Plan de actuación*

#### A) *Contenido*

Con la derogación de la Ley 30/1994, de Fundaciones, y la aprobación de la Ley 50/2002, de Fundaciones, se sustituye la obligación de aprobar un presupuesto anual, por la presentación de un «plan de actuación», con lo que, manteniéndose la finalidad esencial de ofrecer información acerca de los proyectos o actividades fundacionales, se facilita en gran medida la gestión en las fundaciones, o al menos esa es la intención de la reforma legislativa.

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

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

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

Al cierre del ejercicio, formando parte de la memoria contable, deberá incluirse el grado de cumplimiento del plan de actuación para el ejercicio cerra-

do, indicando los recursos empleados, su procedencia, y el número de beneficiarios en las actuaciones realizadas.

Con la nueva regulación, aunque debería constituir únicamente una declaración de intenciones de las actividades a realizar por la fundación para el siguiente período en la búsqueda de unos objetivos, el plan de actuación se ha convertido en un presupuesto, quizás con menor desarrollo del establecido en las Normas de adaptación del PGC a las ESFL 98, pero que obliga a incluir información adicional, como los indicadores de cumplimiento de objetivos o de realización de las actividades.

#### B) *Indicadores para entidades sin fines lucrativos*

Dentro del sector lucrativo, las empresas aplican indicadores en la medición de su gestión, tales como el rendimiento de sus inversiones, la participación en el mercado, la cotización de sus títulos, etc., siendo más sencilla su aplicación ya que la mayor parte de los consumos están traducidos en costes y los logros obtenidos en ingresos.

Sin embargo, en organizaciones sin fines lucrativos no ocurre así, no todos los consumos son costes, valga como ejemplo el trabajo de carácter voluntario que comúnmente se les presta a estas entidades, y la mayoría de sus logros u objetivos no están expresados, ni es posible hacerlo, en términos cuantitativos.

También cabe destacar que existe una gran variedad de indicadores de gestión para entidades públicas<sup>25</sup> y dado que algunas características son comunes a las entidades sin fines lucrativos, éstos podrían ser aplicados o al menos adaptados a éstas.

Su principal función sería medir el efecto de la realización de las actividades o de los servicios prestados por la entidad en sus beneficiarios.

Respecto a la aplicación de los indicadores a las fundaciones podemos llegar a las siguientes conclusiones:

1. Los indicadores de gestión constituyen un instrumento básico para cuantificar los logros, resultando fundamental tener en cuenta las características que definen a la entidad en el momento de su diseño para que ofrezcan información fiable sobre su eficiencia y eficacia.
2. Resulta necesaria la existencia de la contabilidad interna o de costes para tener la información precisa en la toma de decisiones.

<sup>25</sup> Indicadores que están estandarizados y que deben elaborarse de forma obligatoria tras la aprobación del Plan General Contable adaptado a entidades públicas 2010.

3. Por otra parte, hay que tener en cuenta que existe dificultad en evaluar a una entidad asociando el cumplimiento de objetivos al grado de eficiencia.

4. Como conclusión, destaca la importancia de crear unos indicadores, cuantitativos y sociales, que deberán ser diseñados a medida y atendiendo a las características concretas de cada entidad, que otorguen un grado de información fiable de la eficacia y eficiencia de sus actuaciones.

A la hora de elaborar estos indicadores, entre otros factores, deben tenerse en cuenta quiénes son los destinatarios de la información proporcionada. Aunque los usuarios sean diversos, pueden clasificarse en función de cuál es su visión del resultado de la actividad en:

a) *Internos*: fundamentando su interés en el área de su competencia, por ejemplo gestores, órganos de control interno, personal de la organización, etcétera.

b) *Externos*: autoridades de control externo, financiadores o subvencionadores de la entidad, beneficiarios, etc.

Una vez fijados los destinatarios, el problema será elaborar unos indicadores a aplicar con la información disponible.

Un problema añadido en la aplicación de los indicadores lo tenemos en la necesidad de comparación con un patrón de referencia.

Destacar por último que sería necesario la elaboración de una contabilidad analítica, que se antoja fundamental para el estudio de la eficiencia y eficacia, ya que únicamente con la información financiera suministrada en las cuentas anuales es una labor compleja el análisis de la gestión en estas entidades.

### C) *Propuesta de plan de actuación*

Tras la obligación legal a elaborar el plan de actuación en los términos que antes hemos desarrollado, las fundaciones están a la espera de que el ICAC establezca el modelo y las normas para su elaboración. Una propuesta podría ser la siguiente (cuadro 3).



CUADRO 3.—Plan de actuación propuesto (elaboración propia)

EJERCICIO ECONÓMICO 20XX												
Nombre de la fundación												
Relación de objetivos para el ejercicio	1.											
	2.											
	3.											
Relación de actividades realizadas por la entidad	Actividades propias						Actividades mercantiles					
	1.						1.					
	2.						2.					
	n.						m.					
Relación de GASTOS por naturaleza	Actividades propias						Actividades mercantiles					
	1.		2.		n.		1.		2.		m.	
	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R	P	R
Cuentas de Gastos												
<b>TOTALES</b>												
Relación de INGRESOS y RECURSOS a obtener	1.		2.		n.		1.		2.		m.	
Ingresos y recursos												
<b>TOTALES</b>												

P: importe previsto o previsional.

R: importe realmente realizado.

n: número de actividades propias realizadas por la entidad.

m: número de actividades económicas realizadas por la entidad.

### 3. *Inventario*

Las fundaciones son entidades patrimonialistas ya que conceptualmente existe un conjunto de bienes y derechos afectados por el fundador a la consecución de fines de interés general. Históricamente el patrimonio era el elemento fundamental definidor en estas entidades, donde se esperaba que fuera el generador de las rentas necesarias para que la entidad llevara a cabo sus fines; sin embargo es cierto que hoy en día encontramos muchas fundaciones donde el patrimonio no es ya el elemento fundamental que las caracteriza.

El inventario es un documento obligatorio para todas las fundaciones de carácter estatal (art. 25, Ley 50/2002, de Fundaciones), así como para la mayoría de las de competencia autonómica y constituirá un documento integrante de la memoria contable.

Dicho inventario incluirá, además de los elementos que lo conforman y su valoración, las circunstancias especiales que afecten en su caso elementos patrimoniales.

En relación al formato no existe uno concreto, pero el contenido del mismo viene desarrollado en las Normas de adaptación PGC a las ESFL 98, en su disposición adicional 2.<sup>a</sup>, que incluiría la siguiente información:

- Descripción del elemento.
- Fecha de adquisición.
- Valor contable.
- Variaciones producidas en su valoración.
- Amortizaciones o provisiones o cualquier otra cuenta compensadora afecta.
- Circunstancias especiales que afecten al bien <sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Es importante que en el documento se efectúe una delimitación de los bienes afectos a las actividades fundacionales de aquellos relacionados con actividades mercantiles, y también de los que forman la dotación fundacional, y los vinculados al cumplimiento de los fines. Igualmente debe figurar, caso que existieran, las restricciones impuestas por los donantes de los bienes o derechos.

#### 4. *Memoria económica*

##### A) *Obligación fiscal*

Para que una fundación sea considerada como «entidad sin fin lucrativo» a efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (Ley 49/2002, de Régimen Fiscal), y le sea de aplicación dicho régimen, deberá respetar, entre otras condiciones, las siguientes:

1. Cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rijan.
2. Cumplan con la rendición de cuentas según su legislación aplicable.
3. Elaboren una *memoria económica*, donde se especifiquen los gastos e ingresos del ejercicio, por categorías y proyectos, así como el porcentaje de participación en sociedades mercantiles.

Según el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (RD 1270/2003, Reglamento del Régimen Fiscal), dicha memoria deberá presentarse en el plazo máximo de siete meses desde la fecha de cierre del ejercicio en la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

##### B) *Contenido*

En función de lo establecido por la regulación legal su contenido <sup>27</sup> será:

1. Identificación de las rentas exentas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades, indicando los gastos e ingresos, así como los cálculos y criterios utilizados para determinarlos.
2. Identificación de los gastos, ingresos e inversiones por proyectos, y para el caso de los gastos incluir una clasificación de los mismos por su naturaleza.
3. Especificación y forma de cálculo de las rentas e ingresos netos que determina la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal, así como el destino o aplicación dada a las mismas.

---

<sup>27</sup> Las entidades cuyo volumen de ingresos no supere los 9.000 euros y además no participen en sociedades mercantiles estarán exentas de presentar esta memoria, aunque no de su realización.

4. Retribución dada a los patronos, tanto en concepto de reembolso de los gastos ocasionados por el desempeño de su función, así como del cobro de algún servicio prestado a la entidad por alguna función distinta a la propia de su cargo.
5. Participaciones, directas o indirectas, en sociedades mercantiles.
6. Retribuciones a los administradores que perciban en virtud de representante de la entidad en una sociedad mercantil.
7. Convenios de colaboración empresarial suscritos por la entidad.
8. Actividades de mecenazgo que realice la entidad.
9. Previsión estatutaria del destino que debería darse al patrimonio de la entidad en caso de liquidación.

En referencia a la memoria económica cabe destacar que parte de la información solicitada ya forma parte de la memoria de las cuentas anuales. La dificultad en su elaboración estriba en determinados conceptos no bien definidos que sin duda suponen un problema importante dado que no son coincidentes con otros similares en la memoria contable <sup>28</sup>.

### **5. Informe sobre la realización de inversiones financieras**

Aquellas entidades sin fines lucrativos y por tanto las fundaciones que realicen inversiones temporales en valores mobiliarios e instrumentos financieros <sup>29</sup>, deben cumplir las recomendaciones establecidas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) que podemos resumir:

1. Establecer sistemas de selección y gestión de inversiones y contar con suficientes conocimientos técnicos o contratar profesionales independientes para realizar esa actividad.
2. Con referencia a la selección de inversiones:
  - Se valorará la seguridad, liquidez y rentabilidad de las inversiones.
  - Se diversificarán los riesgos.
  - Se efectuarán las inversiones en valores negociados en mercados secundarios oficiales.

---

<sup>28</sup> Como ejemplo podíamos incluir la necesidad de repartir los gastos por categorías o proyectos, mientras que la memoria de las cuentas anuales nos pedía una clasificación por actividades.

<sup>29</sup> Activos con vencimiento no superior a un año, así como aquellos con vencimiento superior a un año pero que han sido adquiridos con el objetivo de beneficiarse en el corto plazo de la variación de los precios.

3. Los órganos de gobierno de la fundación deben presentar un informe anual junto con las cuentas anuales acerca del cumplimiento de éste código (artículo 25, Reglamento de la Ley de Fundaciones).

Por ello, cualquier fundación que realice una inversión financiera de carácter temporal, al margen del importe o valor de la misma, deberá realizar un informe indicando el cumplimiento de los distintos aspectos o recomendaciones. Dicho informe entendemos que se presentará junto con las cuentas anuales, una vez firmado por el Patronato de la fundación.

## VI. Obligaciones adicionales de las fundaciones del sector público

Las denominadas fundaciones del sector público <sup>30</sup> forman parte del denominado sector público estatal <sup>31</sup> y por tanto en materia contable deberán atender adicionalmente a los requerimientos que sean obligatorios en función de tal circunstancia. En concreto podemos destacar:

- a) Formulación de las cuentas anuales en función de su legislación aplicable en el plazo de tres meses (art. 127 LGP).
- b) Realización de un *informe relativo al cumplimiento de sus obligaciones económico-financieras* (art. 129.3 LGP).
- c) Elaboración del «Presupuesto de capital», que hasta que no sea obligatorio elaborar el estado de flujos de efectivo será el cuadro de financiación de las Normas de adaptación del PGC adaptado ESFL 98 aunque con los criterios PGC 2007.
- d) En caso de liquidación de la fundación deberá rendir cuentas en dicha fecha (art. 138.5 LGP).
- e) La rendición de cuentas se realizará al Tribunal de Cuentas (art.137 LGP).

Respecto al contenido del informe se debe incluir:

---

<sup>30</sup> Las fundaciones del sector público estatal (Capítulo XI. Ley 50/2002, de Fundaciones), son aquellas que:

1. Se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de la Administración General del Estado o sus organismos públicos o demás entidades del sector público estatal.
2. Aquellas cuyo patrimonio fundacional con carácter de permanencia esté formado en más de un 50% por bienes o derechos aportados por las citadas entidades.

<sup>31</sup> Artículo 2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (LGP).

1. Programas de actuación plurianual: informarán para cada objetivo, actividad e indicador relativos al presupuesto ejecutado, sobre lo previsto, lo realizado, las desviaciones absolutas, así como sobre el porcentaje de lo realizado sobre lo previsto.
2. Información sobre la liquidación de los presupuestos de explotación y capital.
3. Información sobre subvenciones y otras aportaciones recibidas por la entidad <sup>32</sup>.
4. Información regionalizada del importe de las adquisiciones de inmovilizado material e inmaterial.
5. Información relativa a la *ejecución de los contratos programa* y su grado de cumplimiento:
  - Cumplimiento de objetivos establecidos en el contrato <sup>33</sup>.
  - Importe previsto de las aportaciones de acuerdo con el contrato.
  - Importe devengado de las aportaciones.
6. Información relativa al cumplimiento de los principios de publicidad y concurrencia previstos en la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.
7. Información relativa al cumplimiento de los principios de igualdad, mérito, capacidad, publicidad, concurrencia y objetividad previstos en la Ley de Fundaciones.
8. Información sobre garantías recibidas de entidades del sector público estatal.
9. Información sobre personal.
10. Cualquier otra información relativa a otras obligaciones de carácter económico-financiero que asuma la entidad como consecuencia de su pertenencia al sector público.

Sin duda las fundaciones del sector público están siendo sometidas a un doble control, por una parte del Protectorado, dado su condición de fundación, y por otra por parte de la Intervención General de la Administración del

---

<sup>32</sup> Si la entrega de la subvención o aportación está sujeta al cumplimiento de un determinado objetivo, la ejecución de un proyecto, la realización de una actividad o la adopción de un comportamiento singular, se deberá suministrar información sobre el cumplimiento o incumplimiento de los mismos.

<sup>33</sup> Coeficientes de cobertura de ingresos, reducción endeudamiento, disminución de plantilla, etc.

Estado (IGAE) al formar parte del sector público. Ello está provocando que los documentos que estas entidades deben elaborar constituyan un sistema de rendición de información realmente complejo que está provocando problemas en su gestión.

## VII. Auditoría de las cuentas anuales

### 1. Introducción

Dada la exigencia de dotar de la máxima transparencia a la información económico-financiera de las fundaciones se hace necesaria para estas entidades la auditoría de sus documentos contables.

La auditoría contable consiste en la revisión y verificación de los documentos contables para dictaminar si las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación económico-financiera de la entidad auditada, así como del resultado y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio, y si dichos estados contables han sido elaborados en base al Código de Comercio y demás legislación vigente que le sea aplicable.

El objetivo final de la auditoría de cuentas es la realización de un informe donde se ponga de manifiesto la fiabilidad o no de los documentos contables auditados <sup>34</sup>.

La entrada en vigor de la Ley 30/1994, de Fundaciones, supone por primera vez la obligación de auditar a las fundaciones en España. Sin embargo, no debemos olvidar que en la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas <sup>35</sup>, ya

---

<sup>34</sup> Actualmente tienen obligación de ser auditadas las empresas que:

1. Coticen en Bolsa o emitan obligaciones en oferta pública.
2. Sociedades de intermediación financiera y las de seguros.
3. Las que perciban subvenciones, realicen obras o efectúen suministros a organismos públicos, con los límites que se establezcan.
4. Las que cumplan dos de los siguientes tres límites durante dos ejercicios consecutivos:
  - Activo total neto no supere los 3.125.000 euros.
  - Cifra anual de negocios sea inferior a 6.250.000 euros.
  - Numero medio anual de trabajadores no supere los 50.
5. Otras sociedades tales como Cooperativas de Crédito, Mutuas y Entidades de Previsión Social, Fondos de Pensiones, Cooperativas de Viviendas, etc.
6. No cumpliendo ninguno de los requisitos anteriores, aquellas que, a solicitud de sus accionistas ante el Registro Mercantil, así lo exigieran, con la condición de que sea solicitado por al menos el 5% del capital social desembolsado.
7. Por decisión judicial a petición de quien acredite un interés legítimo.

<sup>35</sup> Disposición adicional 1.ª, punto 1.e.

existía la obligación de auditar para aquellas entidades, cualquiera que fuera su naturaleza jurídica, que percibieran subvenciones, realizaran obras o prestaran servicios al Estado y demás organismos públicos, dentro de los límites que reglamentariamente fijara el Gobierno mediante Real Decreto.

Por otro lado, las fundaciones podrían estar también obligadas a auditoría pública y revisión de cuentas a través del Tribunal de Cuentas <sup>36</sup>, en donde se establece el sometimiento al control financiero y a actuaciones de comprobación a aquellas entidades las cuales hayan recibido subvenciones o ayudas públicas, pues de acuerdo con el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (artículo 132), si perciben subvenciones corrientes de los Presupuestos del Estado deberán rendir cuentas al Tribunal de Cuentas a través de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE).

Los aportantes de fondos a estas entidades, ya sean públicos o privados, y los usuarios de su información contable en general, exigen cada vez más una mayor transparencia en la gestión y destino de los fondos, por lo que la auditoría se convierte en necesaria en las entidades no lucrativas, teniendo en cuenta además que ésta es un paso importante en la normalización contable de las fundaciones.

No debemos olvidar por tanto las ventajas que supone la auditoría, entre las que podríamos destacar una mayor credibilidad de la información contable frente a terceros, la mejora en los sistemas de control interno en la empresa y el perfeccionamiento de la información contable, anticipándose a todos los problemas que pudiera causar la formulación de cuentas.

Ello nos lleva a afirmar que no sólo la auditoría debe ser obligatoria, sino que resulta positiva para las fundaciones.

## 2. *Normativa aplicable*

### A) *Fundaciones estatales*

La actual Ley 50/2002, de Fundaciones, establece la obligación de auditar las cuentas anuales a aquellas fundaciones que superen dos de los siguientes tres límites, expresados ya en euros <sup>37</sup>:

---

<sup>36</sup> Pues se ven afectadas por el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, artículo 81 (modificada por la Ley General de Presupuestos del Estado para 1997 de acompañamiento en su art. 135).

<sup>37</sup> Deben superarse durante al menos dos ejercicios consecutivos, salvo el primer año de funcionamiento de la fundación o el de después de una operación de fusión, que estará ya obligada si las cumple en ese ejercicio.



1. Que el total de partidas del activo supere los 2.400.000 euros.
2. Que el importe neto de su volumen anual de ingresos de actividad propia más la cifra de negocios de la actividad mercantil sea superior a 2.400.000 euros.
3. Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

Resulta curioso que, al contrario que en legislación mercantil, la obligación de auditar no esté vinculada a presentar el balance y memoria en el modelo normal, con lo que algunas fundaciones pueden presentar el modelo abreviado y estar sujetas a auditoría. Además, los límites actuales son más exigentes que para las entidades mercantiles, provocando por tanto que se auditen fundaciones que, en caso de tener otra forma jurídica, no serían auditadas; de esta forma parece quererse dar una mayor importancia a la auditoría en estas entidades.

Sin embargo, como aspecto positivo, la actual legislación ha eliminado las causas subjetivas que la antigua legislación recogía, por las cuales podía, aun no cumpliendo los límites que obligan a auditar las cuentas, solicitar auditoría a una fundación por petición del Protectorado.

#### B) *Fundaciones autonómicas*

Respecto a las fundaciones autonómicas podrán establecer la obligación o no de auditar las cuentas anuales y con distintas condiciones. Un resumen a la legislación autonómica se muestra en el cuadro de la página siguiente (cuadro 4) donde hemos separado cuando la obligación viene de causas objetivas o subjetivas.

CUADRO 4.—*Resumen comparativo de las obligaciones de auditoría en las distintas legislaciones autonómicas (elaboración propia)*

TABLA COMPARATIVA AUTONÓMICA. OBLIGACIÓN A AUDITAR		
COMUNIDAD AUTÓNOMA	OBLIGACIÓN	REQUISITOS
ANDALUCÍA	SÍ	— Causas objetivas: cumpla 2 de las 5 siguientes: 1. Activo > 2.400.000 euros 2. Importe neto de su cifra anual de ingresos ordinarios > 2.400.000 euros 3. Número medio trabajadores empleados durante el ejercicio > 30 4. Valor de contratos con patronos o parientes de estos > 15% gastos totales 5. Valor de las ventas de bienes y derechos de la fundación > 50% del valor del patrimonio — Causas subjetivas: NO
CANARIAS	SÍ	— Causas objetivas: cumpla 2 de las 3 siguientes: 1. Activo > 2.400.000 euros. 2. Importe neto de su volumen anual de ingresos de actividad propia, más la cifra de negocios de la actividad mercantil > 2.400.000 euros 3. Número medio trabajadores empleados durante el ejercicio > 50 — Causas subjetivas: NO
CASTILLA Y LEÓN	SÍ	— Causas objetivas: NO — Causas subjetivas: SÍ. Cuando concurren circunstancias que así lo aconsejen (a solicitud de Patronato o Protectorado)
CATALUÑA	SÍ	— Causas objetivas: cumpla 2 de las 3 siguientes: 1. Activo > 3.500.000 euros. 2. Importe neto de su volumen anual de ingresos de actividad propia, más la cifra de negocios de la actividad mercantil > 2.000.000 de euros 3. Número medio trabajadores empleados durante el ejercicio > 50 — Causas subjetivas: NO
GALICIA	NO	
LA RIOJA	SÍ	— Causas objetivas: cumpla 2 de las 3 siguientes: 1. Activo > 2.400.000 euros 2. Importe neto de su volumen anual de ingresos de actividad propia, más la cifra de negocios de la actividad mercantil > 2.400.000 euros 3. Número medio trabajadores empleados durante el ejercicio > 50 — Causas subjetivas: NO
MADRID	SÍ	— Causas objetivas: cumpla 2 de las 3 siguientes: 4. Activo > 2.400.000 euros 5. Importe neto de su volumen anual de ingresos de actividad propia, más la cifra de negocios de la actividad mercantil > 2.400.000 euros 6. Número medio trabajadores empleados durante el ejercicio > 50 — Causas subjetivas: NO
PAÍS VASCO	SÍ	— Causas objetivas: cumpla 2 de las 4 siguientes: 1. Patrimonio fundacional > 100 millones de pesetas (601.012 euros) 2. Volumen de actividades gestionadas > 500 millones de pesetas (3.005.060 euros) 3. Realice actividades mercantiles o participe en sociedades mercantiles 4. Predomine los servicios remunerados por los beneficiarios — Causas subjetivas: NO
VALENCIA	SÍ	— Causas objetivas: cumpla 2 de las 7 siguientes: 1. Activo > 400.000.000 de pesetas (2.404.048 euros) 2. Importe neto de su cifra anual de ingresos ordinarios > 400.000.000 pesetas (2.404.048 euros) 3. Número medio trabajadores empleados durante el ejercicio > 20 4. Ingresos recaudados de los beneficiarios > 50% de los ingresos totales 5. Valor de contratos con patronos o parientes de estos > 15% gastos totales 6. Valor de las participaciones en sociedades mercantiles > 50% del valor del patrimonio 7. Valor de las ventas de bienes y derechos de la fundación > 50% del valor del patrimonio — Causas subjetivas: SÍ. Aquellas que presenten especiales circunstancias (solicitud del patronato o Protectorado)

### **VIII. Presente y futuro de la contabilidad de las fundaciones en España: una breve reflexión**

Es claro que el desarrollo de la contabilidad de las entidades no lucrativas en España no ha sido sin duda el adecuado. El modelo mercantil no responde a las necesidades de reportar información de estas entidades, por lo que la normativa sustantiva de las fundaciones ha querido recargar la información a presentar. Sin embargo, esto no ha supuesto un aumento de transparencia en la información de estas entidades, sino una acumulación de información, en algunas ocasiones inconexa, de gran complicación en su elaboración y de poca utilidad para sus usuarios.

Por otra parte, tampoco podemos olvidar que en el momento de realizarse la adaptación sectorial a las entidades sin fines lucrativos en el año 1998, tampoco se tuvo en cuenta la fisonomía de estas entidades, es decir, se limitó a incluir algunas normas específicas a aplicar, pero se mantuvo la obligatoriedad de determinada información contemplada para sociedades mercantiles pero que carecía de toda utilidad para una fundación, como puede ser el cuadro de financiación o la cuenta de resultados analítica, o el, al menos discutible, formato y objetivo de la cuenta de resultados; mientras que otra información a incluir que sí hubiera necesitado un mayor desarrollo y estudio, como el caso del destino obligatorio de rentas e ingresos que deben realizar estas entidades a sus fines sociales, o sobre el efectivo cumplimiento de objetivos, no se tuvo suficientemente en cuenta o ni siquiera llegó a desarrollarse.

Por otra parte, la nueva perspectiva en el panorama contable tras la aprobación de los nuevos planes contables, adaptados a la normativa internacional, y la incertidumbre sobre la posibilidad de que exista o no un plan contable adaptado a las ESFL, así como la aplicación de una normativa internacional pensada para sociedades mercantiles y no para entidades sin ánimo de lucro, no hacen un panorama demasiado halagüeño.

A partir de este año 2008 estas entidades están aplicando de forma general una normativa contable puramente mercantil, no teniendo claro cuáles son los modelos de estados contables a presentar, qué información finalmente se les exigirá por parte de sus órganos externos de control, y lo que es más preocupante, si todo ello, al margen del esfuerzo adicional que les supondrá, va a suponer una mejora en la información a suministrar.

Es importante destacar la importancia de que finalmente existan unos modelos de balance y cuenta de resultados para la rendición de cuentas, que puedan utilizar los Protectorados a la hora de establecer los estados contables que deben presentar las fundaciones. Ello provoca que la información contable de

las fundaciones siga siendo una información estandarizada con las consecuentes ventajas de transparencia y comparabilidad que ello supone.

Sin embargo, hay que ser conscientes, que esto es sólo el punto de partida. La elaboración de la memoria es una asignatura pendiente, así como la elaboración de un cuadro de cuentas común y enlazado con los estados contables y, mirando más a medio o largo plazo, abordar el verdadero problema de la información económico-financiera de estas entidades, es decir, el tener unos estados contables que den la información y transparencia que requieren los usuarios de la información contable y a su vez sean razonables en su elaboración y comprensible para los encargados de su elaboración.

Sin embargo, por otra parte, la perspectiva del cambio debe hacernos optimistas y pensar que será el momento de rectificar los errores. Si el legislador se replantea la modificación de ciertos aspectos de su legislación sustantiva, y toman términos económicos y de información como referencia en lo establecido en las normas contables, y por otra parte si el ICAC opta por elaborar una adaptación sectorial y tiene en cuenta cuál es realmente el objetivo de la información contable de estas entidades, hacia quién va dirigida; que realmente son entidades que requieren de un modelo contable distinto, de unos estados contables que suministren otro tipo de información diferente a la que hasta el momento están elaborando bajo el modelo de las entidades mercantiles, para finalmente elaborar una información sectorial realmente útil, en ese caso estaremos sin duda ante un futuro esperanzador en materia de contabilidad de las entidades sin fines de lucro y, por tanto, de nuestras fundaciones.

En este sentido, entidades con la AECA, que ha creado una comisión específica de estudio sobre la contabilidad de estas entidades, que ya ha publicado (junio 2008) su primer documento «Marco conceptual de la información financiera para entidades sin fines lucrativos» y que tiene en elaboración nuevos trabajos, tales como los estados contables que deberían elaborarse <sup>38</sup>, la normativa contable propia del sector, indicadores de eficiencia y eficacia, así como la existencia de organismos como la Asociación Española de Fundaciones (AEF) que agrupa a la mayor parte de las fundaciones de nuestro país para la defensa de los intereses de las mismas, juegan un papel primordial en este sentido.

Sin duda el sector no lucrativo en general es el primer interesado en una información contable que ofrezca mayor transparencia de sus actividades para que la sociedad conozca la verdadera dimensión de sus actividades y proyectos.

---

<sup>38</sup> Trabajo que posiblemente ya habrá visto la luz en septiembre de 2010.