
Las obligaciones contables de las fundaciones y el plan de actuación

Bernardino Benito López

benitobl@um.es

Catedrático del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Murcia. Posee más de 150 publicaciones entre libros, capítulos de libros y revistas nacionales e internacionales. Ha dirigido números proyectos de investigación y contratos con empresas y administraciones públicas. Es miembro del consejo editorial y evaluador de revistas nacionales e internacionales. Es miembro, entre otras entidades, de la European Accounting Association (EAA), de la Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR) Network y de la Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC).

M^a Nieves Ibáñez Carpena

nievesib@um.es

Executive MBA por ENAE Business School y licenciada en ciencias económicas y empresariales por la Universidad de Murcia. Es Directora Financiera de la Fundación Universidad Empresa de la Región de Murcia y ENAE Business School y profesora asociada del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Imparte docencia en programas master de ENAE Business School. Ha colaborado con la Central de Balances de la Región de Murcia. Cuenta con diversas participaciones en congresos y eventos académicos, así como con estancias internacionales en University of Exeter (UK) y en Northern Illinois University (USA). Es miembro del Colegio de Economistas.

RESUMEN

En este artículo se aborda el análisis de las normas contables que actualmente deben tener en cuenta las fundaciones españolas, así como la información contenida en el modelo de plan de actuación exigido por la actual Ley 50/2002 de Fundaciones, el cual ha sido normalizado en el Plan General de Contabilidad de Entidades sin Fines Lucrativos y en el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos. Se ha observado que las fundaciones aplican un modelo contable muy cercano al utilizado en el mundo empresarial, a excepción de la cuenta de resultados y del plan de actuación. Igualmente, se comprueba la poca profundidad que se le dedica a este último documento, poniéndose de manifiesto las dificultades con las que las fundaciones se encuentran a la hora de interpretar el modelo propuesto por el legislador.

PALABRAS CLAVE

Fundaciones, contabilidad, plan de actuación, eficiencia, eficacia.

ABSTRACT

This article deals with the analysis of accounting standards that Spanish Foundation must take into account as well as the information contained in the model of action plan required by the current Law 50/2002 on Foundations, which has been standardized in the General Accounting Plan for Nonprofit Organizations and the Accounting Plan for Small and Medium Nonprofit Organizations. It has been observed that foundations apply accounting standards very close to those that are used in business companies, except for the income statement and the action plan. This latter document has been attended with little deepness, being demonstrated the difficulties that foundations find with the interpretation of the model proposed.

KEYWORDS

Foundations, accounting, action plan, efficiency, effectiveness.

JEL

M480.

1. INTRODUCCIÓN

En este artículo se aborda el análisis de las obligaciones contables que actualmente tienen las fundaciones españolas, así como la información contenida en el modelo de plan de actuación exigido por la actual Ley 50/2002 de Fundaciones, todo ello recogido en el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

Como consecuencia de la legislación citada en el párrafo anterior, las fundaciones españolas están aplicando actualmente un modelo contable muy cercano al utilizado en el mundo empresarial, a excepción de la cuenta de resultados y del plan de actuación, incrementándose en este último el nivel de exigencia para estas organizaciones frente a las sociedades mercantiles e incluso frente al resto de fundaciones europeas, dejándolas si cabe más cerca de las administraciones públicas y del control de gestión.

Este trabajo tiene como objetivo analizar la coherencia y utilidad de la información contable incluida en el plan de actuación en relación a la información incluida en las cuentas anuales.

Desde las escasas investigaciones existentes se observa una aceptación más o menos condicionada de las actuales normas contables. Están por ver los pros y contras que los profesionales y académicos pondrán de manifiesto en cuanto a las mismas y al propio modelo de plan de actuación.

2. LA CONTABILIDAD EN LAS FUNDACIONES: PRINCIPALES ASPECTOS

2.1. El marco legal contable de las fundaciones en España: evolución, normativa actual y ámbito de aplicación

En España, la importancia de las fundaciones a nivel contable hasta los 90 fue prácticamente nula, dado que hasta ese momento muchas de ellas ni siquiera llevaban un sistema contable de partida doble, ciñéndose sus registros contables únicamente a entradas y salidas de tesorería. De hecho, la práctica totalidad de la bibliografía encontrada en materia contable es relativamente reciente.

La primera adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad vio la luz en 1998¹, quedando más que justificada por las especiales características de

1 Real Decreto 776/1998 de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adapta-

estas entidades. Sin embargo, y en opinión de Rúa (2011), el desarrollo de la contabilidad de las fundaciones en España no ha sido quizás el más adecuado, ya que se cometió el error de tomar como modelo contable el de las entidades mercantiles y aplicarlo a entidades que no lo son. Además, se entendió insuficiente la información económico-financiera del modelo empresarial y la normativa sustantiva de fundaciones recargó los requisitos de información a presentar, y lo que es peor, utilizó determinada terminología no adaptada a las peculiaridades de las fundaciones. Todo ello no supuso 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.

Resulta importante señalar que las obligaciones contables de las fundaciones vienen impuestas por su legislación sustantiva y no por el Código de Comercio. La Ley 30/1994 fue la primera norma que dio paso a la actual Ley 50/2002 de 26 de diciembre, de Fundaciones, que entre otras mejoras pretendió simplificar los trámites administrativos de carácter económico-financiero, sobre todo para las fundaciones de menor tamaño, el control del Protectorado y reformar el régimen de organización y funcionamiento del Patronato.

Como consecuencia de la reforma legislativa de las fundaciones y del proceso de convergencia internacional y europeo en materia contable, se aprobaron mediante Real Decreto las actuales normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades Sin Fines Lucrativos y el modelo de plan de actuación de las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública (PGCESFL 2011). Entró en vigor a partir del 1 de enero de 2012 y resultó de aplicación a los ejercicios económicos iniciados desde 2012. Es importante destacar que se trata de un Real Decreto, al igual que el Plan General de Contabilidad (PGC); por tanto, tiene el mismo rango legal y supone un desarrollo del mismo. Este Real Decreto contiene exclusivamente las operaciones específicas realizadas por este tipo de entidades. Es por ello que fueron publicados textos refundidos en las Resoluciones de 26 de marzo 2013 por las que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) aprueba el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades Sin Fines Lucrativos (PCP-MESFL 2013) y el Plan de Contabilidad de las Entidades Sin Fines Lucrativos (PCESFL 2013), facilitando así que definitivamente todas las entidades sin fines lucrativos (ESFL) tengan un marco contable único con todos los elementos necesarios para el registro contable de las operaciones que puedan realizar. Adicionalmente, resulta importante remarcar que la actual Ley 50/2002 no ha sufrido ninguna reforma para adaptarse a las normas internacionales, cuestión

ción del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos y normas de información presupuestaria.

que sería de desear para solventar algunas incongruencias y dificultades en su correcta aplicación².

Esta normativa es de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública, aunque de manera voluntaria puede ser utilizada, con carácter general, por todas las entidades sin fines lucrativos³. En cuanto a su aplicación al resto de entidades del Tercer Sector, no debemos olvidar que la norma se ha elaborado pensando en cualquier entidad sin fin lucrativo, por lo que si una determinada entidad elabora estados contables, bien de forma obligatoria en aplicación de su normativa sustantiva, o bien de una forma voluntaria, sería deseable la aplicación de la nueva norma contable. Esta normativa será también de aplicación a todas las fundaciones de ámbito autonómico, salvo las catalanas, dado que éstas cuentan con un plan de contabilidad específico para las de naturaleza privada⁴. Las leyes de fundaciones autonómicas existentes remiten para la elaboración de las cuentas a los modelos, normas y criterios establecidos en la adaptación sectorial del Plan General Contable para las entidades sin fines lucrativos o a la legislación sectorial aplicable, por lo que este Real Decreto será también de aplicación a las fundaciones de ámbito autonómico.

Además, la Ley de Fundaciones prevé un modelo simplificado de contabilidad para microfundaciones⁵, modelo que está pendiente de desarrollo reglamentario y sobre el cual de momento no se tiene ningún tipo de noticia. Dado el tiempo que se ha demostrado como necesario para el desarrollo, revisión, aprobación y publicación de las normativas contables actuales, es de esperar que pase un tiempo considerable hasta tener disponible dicho modelo simplificado de contabilidad. Actualmente, el PCPMESFL 2013 ya contempla un modelo de memoria simplificado para fundaciones que apliquen los criterios de microentidades. Sin lugar a dudas, sería una ventaja que se amplíe la relación de criterios simplificados, para facilitar que las microentidades puedan acogerse a un modelo de cuentas anuales simplificado, reduciendo significa-

2 Por ejemplo, los límites para realizar auditoría no están actualizados.

3 La legislación de las asociaciones no declaradas de utilidad pública exige que se lleve una contabilidad conducente a expresar la imagen fiel del patrimonio y de sus resultados, pero no indica unos estados contables concretos; sin embargo, para la consecución de la citada imagen fiel sería conveniente la elaboración de estados contables y, lógicamente, esta normativa resulta en este caso la más adecuada.

4 Decreto 259/2008 de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Plan de contabilidad de las fundaciones y las asociaciones sujetas a la legislación de la Generalidad de Cataluña. Decreto 125/2010 de 14 de septiembre, de modificación del Plan de contabilidad de las fundaciones y las asociaciones sujetas a la legislación de la Generalidad de Cataluña, aprobado por el Decreto 259/2008 de 23 de diciembre.

5 Artículo 25.4. de la Ley 50/2002.

tivamente la información a elaborar y, por tanto, facilitando la aplicación de la norma contable. Es importante no perder de vista el hecho de que el 41,7% de las fundaciones tienen un tamaño muy pequeño, ya que sus ingresos están entre 30.000 y 500.000 euros (Rubio et al., 2014), y que por ello el cumplimiento de obligaciones contables y la formulación de las propias cuentas anuales les supone un esfuerzo considerable.

2.2. Principales novedades del PCESFL 2013 y del PCPMESFL 2013

La estructura del PCESFL 2013 y del PCPMESFL 2013 es similar a la de los demás planes de contabilidad, presentando las principales diferencias en el marco conceptual y en las normas de registro y valoración.

Son tres las novedades que se encuentran en el **marco conceptual**:

1. En un único estado contable se presenta la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto, bajo la denominación de cuenta de resultados.
2. Se define el concepto de activo como los bienes, derechos, o recursos controlados económicamente por la entidad, resultado de sucesos pasados de los que se espera obtener rendimientos aprovechables en su actividad futura. En concreto, cumplirán esta definición aquellos que incorporan un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad, con lo que se elimina el criterio de que para considerarse un activo se deberá obtener necesariamente rendimientos económicos del mismo. Esta definición, por tanto, está basada en que con algunos activos no se busca el rendimiento económico, sino que se tiene en cuenta el potencial de servicio a la comunidad, al no generar flujos de efectivo.
3. La tercera novedad significativa hace referencia a los criterios de valoración, incorporando el coste de reposición como la mejor estimación de valor en uso de los activos no generadores de flujos de efectivo, a los efectos de calcular su deterioro. El coste de reposición se ha definido como el importe actual que debería pagarse si se adquiriese un activo con la misma capacidad o potencial de servicio, menos, en su caso, la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamiento, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle.

En relación a las normas básicas para la elaboración de la contabilidad, los **principios contables**, no se encuentran diferencias respecto a los principios recogidos en la norma general del PGC 2007 salvo adaptaciones en las deno-

minaciones (por ejemplo, al principio de “empresa en funcionamiento” se le denomina de “entidad en funcionamiento”). En la parte relativa a las **normas de registro y valoración**, se han desarrollado normas específicas para: inmovilizado material no generador de flujos de efectivo, normas particulares sobre los gastos de investigación y desarrollo que pudieran calificarse como activos no generadores de flujos de efectivo, bienes del Patrimonio Histórico, créditos y débitos por la actividad propia, existencias no generadoras de flujos de efectivo, impuestos sobre beneficios, gastos e ingresos de las entidades no lucrativas, subvenciones, donaciones y legados recibidos y fusiones entre entidades no lucrativas.

En la cuarta parte del **cuadro de cuentas** encontramos que se han introducido modificaciones en cuanto a la denominación de los subgrupos y cuentas, bien porque se han creado algunas específicas, bien porque se han modificado algunas de las existentes. De esta forma se da una información más correcta y se tienen en cuenta las especialidades de las fundaciones y su propia terminología.

Por lo que se refiere a la quinta parte correspondiente a las **definiciones y relaciones contables**, incluye definiciones, relaciones contables y movimientos que complementan al cuadro de cuentas.

2.3. Modelos de cuentas anuales

El PCESFL 2013 presenta un modelo normal y otro abreviado para el balance, la cuenta de resultados y la memoria. En el caso del PCPMESFL 2013, además de los modelos de balance, cuenta de resultados y memoria para las PMESFL, se contempla una memoria simplificada para aquellas fundaciones que cumplan los criterios para ser consideradas microentidad.

En la tabla 1 se esquematiza el empleo de cada modelo según las variables indicadas al efecto.

Tabla 1. Límites modelos de cuentas anuales

TAMAÑO	VARIABLES		MODELO DE CUENTAS ANUALES			OTROS DOCUMENTOS		
	Activo	Importe Neto del Volumen Anual de Ingresos (Ingresos de la actividad propia + Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil)	Nº medio trabajadores	Balance	Cuenta de resultados	Memoria	Plan de actuación	Informe de auditoría
Muy grandes	Mayor que 11.400.000€	Mayor que 22.800.000€	Mayor que 250	Normal	Normal	Normal	Modelo único	Obligatorio ⁶
Grandes	Mayor que 4.000.000€	Mayor que 8.000.000€	Mayor que 50	Normal	Abreviada	Incluye estado de flujos de efectivo	Modelo único	Obligatorio
Pequeñas y medianas	Hasta 4.000.000€	Hasta 8.800.000€	Hasta 50	Abreviado ⁷	Abreviada	Abreviada	Modelo único	Obligatorio si se concurren dos de estas circunstancias: activo > 2.400.000€, importe neto del volumen anual > 2.400.000€, trabajadores > 50
	Hasta 2.850.000€	Hasta 5.700.000€	Hasta 50	PMESFL	PMESFL	PMESFL	Modelo único	Obligatorio si se concurren estas circunstancias: activo > 2.400.000€, e importe neto del volumen anual > 2.400.000€
Microentidades	Hasta 150.000€	Hasta 150.000€	Hasta 5	PMESFL	PMESFL	Simplificada	Modelo único	No obligatorio

Fuente: elaboración propia.

6 Adicionalmente, las fundaciones pueden verse obligadas a auditarse por otros preceptos legales tales como el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (TRLAC) y la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

7 El artículo 25.3 de la Ley 50/2002 determina que los límites son los mismos que se establezcan para las sociedades mercantiles.

2.4. Calendario de obligaciones contables

Como consecuencia de las obligaciones contables determinadas por la legislación de fundaciones y del desarrollo realizado por el PCESFL 2013 y el PCPMESFL 2013 para su cumplimiento, las fundaciones de ámbito estatal se encuentran con una serie de obligaciones contables que tienen que atender en un plazo determinado, tal y como sucede con las sociedades de negocios, aunque con sus propias particularidades. La tabla 2 nos permite detallarlas gráficamente.

Tabla 2. Calendario de obligaciones contables en las fundaciones de ámbito estatal

	Tiempo	Acción	Efectuada por
PLAN DE ACTUACIÓN	3 últimos meses de cada ejercicio	Elaboración y presentación del plan de actuación para el próximo ejercicio ante el Protectorado	Patronato
	No se indica plazo	Comprobación de la adecuación formal a la normativa vigente del plan de actuación presentado	Protectorado
Cuentas Anuales	No se indica plazo	Depósito del plan de actuación en el registro de fundaciones correspondiente	Protectorado
	3 meses siguientes al cierre del ejercicio	Formulación de cuentas anuales	Presidente, (salvo que los estatutos o por acuerdo se determine otra cosa)
	Como mínimo 1 mes desde que los auditores reciban las cuentas formuladas	Auditoría	Auditor externo
	Máximo 6 meses tras el cierre del ejercicio	Aprobación de cuentas anuales	Patronato
	6 meses máximo tras el cierre del ejercicio	Formulación y aprobación de cuentas anuales (se indica un plazo conjunto para las dos acciones, no se diferencia como sucede para las fundaciones obligadas a auditoría externa)	Presidente, (salvo que los estatutos o por acuerdo se determine otra cosa)
	Máximo 10 días hábiles tras la aprobación de las cuentas	Presentación de cuentas anuales e informe de auditoría al Protectorado	Patronato
	No se indica plazo	Comprobación de la adecuación formal a la normativa vigente de las cuentas anuales y del informe de auditoría, si procede, y traslado al Registro de Fundaciones correspondiente para proceder a su depósito	Protectorado
	No se indica plazo	Depósito de las cuentas anuales, y del informe de auditoría si procede, en el registro de fundaciones correspondiente	Registro de Fundaciones
	Periodicidad anual, pero no se indica plazo exacto	Relación nominal para el Ministerio de Economía y Hacienda de las fundaciones que han cumplido la obligación de presentar cuentas, así como de las que han incumplido o no han atendido requerimiento	Protectorado

Fuente: elaboración propia.

La diferencia más significativa respecto a las entidades lucrativas consiste en la elaboración y presentación durante los tres meses previos al inicio del ejercicio de un plan de actuación, ya que en el caso de que las entidades mercantiles elaboraren un estado y/o memoria que recoja las actuaciones previstas para el próximo ejercicio, éste será de dimensión interna. Adicionalmente, el calendario anterior presenta respecto a las empresas variaciones en cuanto a los plazos y órgano o autoridad que efectúa cada acción, totalmente justificable en función de sus diferencias. Así, las cuentas anuales se formulan por el Presidente, salvo que los estatutos o por acuerdo se haya determinado otra cosa, en vez de por los administradores, y se presentan al Registro de Fundaciones en vez de al Registro Mercantil. Resulta destacable la reciente aprobación de la entrada en funcionamiento del Protectorado único de fundaciones de competencia estatal y la puesta en marcha del Registro único también para fundaciones de competencia estatal, entrando en funcionamiento el pasado 2 de diciembre de 2015. Pese a su reciente creación, es una cuestión que ya estaba prevista tanto por la Ley 30/1994 como por la actual Ley 50/2002, y da respuesta a una de las principales demandas del propio sector fundacional, que lo valora muy favorablemente. Podría, entre otros aspectos, contribuir a la producción de información agregada del sector fundacional, cuestión que ayudaría muy positivamente a la mejora del conocimiento del sector fundacional, así como a su difusión y utilidad (Ibáñez y Benito, 2013).

2.5. Estados contables de las fundaciones

Desde el punto de vista de la redición de cuentas y desde una perspectiva general, se puede señalar que las fundaciones tienen que elaborar dos juegos diferentes de información contable: uno con información económico-financiera al igual que se le requiere a las empresas mercantiles y que se materializa en las cuentas anuales, y otro con información fundamentalmente presupuestaria como se requiere a las entidades públicas y que se presenta mediante el plan de actuación.

Las **cuentas anuales** están compuestas por:

- **El balance.** No utiliza la denominación completa de balance de situación⁸.
- **La cuenta de resultados.** Recibe el nombre convencional de Cuenta de resultados debido a condicionantes legales de denominación⁹, aunque

8 La Ley 50/2002 de 26 de diciembre, de Fundaciones. Artículo 25.2.

9 La Ley 50/2002 dispone que los documentos que integran las cuentas anuales de las fundaciones son el balance, la cuenta de resultados y la memoria.

sería más representativo llamarla cuenta de variaciones patrimoniales tal y como propuso AECA (2010).

- **La memoria.** Completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados, como sucede en la memoria de todas las cuentas anuales, independientemente de la naturaleza jurídica de la entidad. En el caso de las ESFL debe de contener también el estado de flujos de efectivo, y una memoria que detalle y describa las actividades fundacionales realizadas, expresada como grado de cumplimiento de las actividades previstas por la entidad en el plan de actuación. Además, las fundaciones que quieran ser consideradas como ESFL a los efectos fiscales del mecenazgo establecido por la Ley 49/2002 deben, entre otros requisitos, incluir una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles. Esta memoria económica debe presentarse ante la Agencia Tributaria. Resulta importante, a los efectos de evitar confusiones, llamar la atención sobre las diferencias anteriormente referidas para la memoria, la memoria de las actividades fundacionales realizadas y la memoria económica.

El **plan de actuación** se formula siguiendo el modelo que se define en el anexo II, tanto del PCESFL 2013 como en el del PCPMESFL 2013, en el que se realiza una planificación y cuantificación de las actividades a realizar en el próximo ejercicio.

Resulta importante remarcar que la adaptación del PGC a las ESFL se compone de dos partes perfectamente diferenciadas: Anexo I, Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos, y el Anexo II, Plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos. Se expresa directamente que el plan de actuación no forma parte de las cuentas anuales de las fundaciones, aunque sí su liquidación, que se recoge en la memoria de dichas cuentas anuales.

Adicionalmente, el estado de flujos de efectivo no se presenta como un estado contable independiente de las cuentas anuales, junto al balance y a la cuenta de resultados como es el caso de las entidades mercantiles. Cuando sea obligatorio presentarlo, formará parte de la memoria, fundamentándose esta opción en la necesidad de no contradecir el artículo 25.2 de Ley de Fundaciones, en el que se indica que las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, formando una unidad¹⁰.

10 El estado de flujos de efectivo solo lo tienen que elaborar las ESFL que cumplan los límites para presentar el modelo normal de memoria, tal y como indicábamos en la tabla en la

En cuanto al estado de cambios en el patrimonio neto, los legisladores decidieron para el caso de las fundaciones refundirlo con la cuenta de resultados, presentando en un único estado contable toda la información, mientras que las entidades mercantiles lo muestran como un estado contable independiente. Por tanto, la cuenta de resultados de una fundación recoge los gastos e ingresos devengados durante el ejercicio, cifrando el resultado de la entidad para un periodo determinado, así como la variación patrimonial producida. Se trata, en definitiva, de la mayor novedad del PCESFL 2013 y del PCPMESFL 2013.

2.5.1. El balance

La estructura del balance para las fundaciones o las ESFL con carácter general es similar al de las entidades lucrativas; no obstante, se identifican algunos elementos patrimoniales que son específicos de las ESFL sustentados por normas de registro y valoración específicas, cuentas, epígrafes del balance o desglose cuando ha sido preciso.

El **activo no corriente o inmovilizado** debiera suponer una proporción importante del patrimonio de las fundaciones, ya que son por definición entidades patrimoniales, en las que su patrimonio debería ser un elemento esencial que garantizase su continuidad. Pese a ello prácticamente un tercio de las fundaciones españolas, el 34,14%, tienen unos activos totales iguales o inferiores a 150.000 euros, y el 40,13% cuentan tan solo con una dotación igual o inferior a los 30.000 euros (Rubio et al., 2014), que desde la entrada en vigor de la Ley 50/2002 se presume como el mínimo necesario para el cumplimiento de los fines fundacionales. Posiblemente este hecho se deba a la creación de fundaciones instrumentales que responden a la necesidad del ente que las creó para la realización de ciertas actividades. Al margen de las características de cada una de las diferentes fundaciones, el adecuado control de su inmovilizado constituye una de las piezas fundamentales en la gestión de estas entidades. Su tratamiento en contabilidad debe ser, por consiguiente, un elemento relevante en la presentación de los estados financieros y, si cabe, una de las masas patrimoniales que presenta mayores peculiaridades.

Cabe recordar que una de las principales novedades de la nueva normativa contable es la definición de activos no generadores de flujos de efectivo. Así, en la memoria de las cuentas anuales se diferencia entre activos generadores y no generadores de flujos de efectivo, aunque esta distinción no se aplica en el balance. Otra particularidad viene determinada por las restricciones que en ocasiones se producen en cuanto a su enajenación, debiendo contar con el

que se han representado los límites para la elaboración de los diferentes modelos de cuentas anuales.

Protectorado en determinadas circunstancias¹¹. Además, resulta habitual que las ESFL incorporen determinados activos a su patrimonio sin que tengan que realizar ningún tipo de contraprestación (son las llamadas herencias, legados o donaciones). Finalmente, destacar que la Ley 50/2002 establece en su artículo 25.2 el inventario como documento obligatorio a incorporar en la memoria de las cuentas anuales. Rúa (2006, p. 173) propone que en el documento de inventario se efectúe una delimitación de los bienes afectos a las actividades fundacionales frente a aquellos relacionados con actividades mercantiles, también diferenciando los que forman parte de la dotación fundacional y los vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales y, en caso de que existieran, las restricciones impuestas por los donantes de bienes o derechos.

Comparando los modelos de balance para las ESFL y para empresas, se observa que dentro del activo no corriente se ha incluido un nuevo epígrafe relativo a los bienes del patrimonio histórico. Son activos no corrientes de tipo material que pueden ser propiedad de una fundación, calificados como Patrimonio Histórico¹² y que la comunidad considera oportuno preservar por razones de índole artística o cultural, al resultar irremplazables (Nota 21)¹³. Debido a las especiales características de los elementos que componen este conjunto de bienes, las operaciones que puedan realizarse con ellos se encuentran sometidas a determinadas limitaciones materiales y formales y, por tanto, no se puede proceder libremente a su enajenación, reforma, transformación o demolición, precisando para ello la autorización expresa de los órganos administrativos competentes.

11 En las fundaciones, cuando se enajenen (onerosa o gratuitamente) o graven bienes y derechos —art. 21 de la Ley 50/2002— hay que contar con el Protectorado pidiendo autorización o comunicándolo, según el tipo de bien o derecho. Si los bienes y derechos forman parte de la dotación, o están directamente vinculados al cumplimiento de los fines fundacionales, no se podrán enajenar o gravar sin la previa autorización del Protectorado, quien concederá autorización si existe justa causa debidamente acreditada. Para los restantes bienes o derechos, si su valor supera el 20% del activo de la fundación existente en el último balance aprobado, deberá mediar comunicación por el Patronato al Protectorado en el plazo máximo de treinta días hábiles a su realización. Adicionalmente existen otros actos de disposición sujetos a comunicación al Protectorado (art. 17.2 RD 1337).

12 La Ley 16/1985, de 25 de junio del Patrimonio Histórico, establece qué forma parte del Patrimonio Histórico Español.

13 De acuerdo con lo que establece la Ley 16/1985, de 25 de junio, el Patrimonio Histórico Español se compone de inmuebles y otros objetos de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico que hayan sido declarados previamente de interés cultural. Descripción que también incluye el Patrimonio bibliográfico y documental, los yacimientos arqueológicos y los sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico o antropológico.

Adicionalmente, se observa en el modelo de balance que se utiliza el término de “entidades” en lugar de “empresas”; por ejemplo, “Inversiones en entidades del grupo y asociadas a largo plazo” en vez de “Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo”. El término entidad es una expresión con un alcance más amplio y apropiado para este colectivo, frente al de empresa, que se encuentra vinculado a la obtención de lucro.

Por último, comentar que en el balance de las ESFL se omite el apartado VII Deudores comerciales no corrientes, incorporando sus valores al apartado VI Inversiones financieras a largo plazo.

Dentro del **activo corriente** se encuentra un elemento diferencial para las ESFL; se trata de los derechos de cobro procedentes de afiliados, patrocinadores y entidades privadas o administraciones públicas y fundadores. Corresponden a créditos pendientes por las cantidades comprometidas para contribuir a los fines de la actividad, y pueden adoptar, entre otras, la forma de donaciones, legados, subvenciones, convenios y conciertos. Dichos derechos de cobro se diferencian en dos:

- Los derechos de cobro de afiliados, patrocinadores y entidades privadas se incluyen en el apartado II, Usuarios y otros deudores de la actividad propia.

- Los derechos derivados de administraciones públicas y fundadores, en el ejercicio de los fines de su actividad, se recogerán en el apartado III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.

Adicionalmente, para el activo corriente solo se encuentra otra diferencia con el PGC y es que no se mantiene el apartado I Activos no corrientes mantenidos para la venta, al margen de que se siga cambiando el término empresa por el de entidad, tal y como se ha referido anteriormente.

Desde la estructura financiera, concretamente en el **patrimonio neto**, nos encontramos con mayores diferencias. Se habla de fondo social para las asociaciones y de dotación fundacional para el resto, frente al capital de las organizaciones mercantiles. La diferencia en la terminología está más que justificada, ya que los fundadores renuncian totalmente al patrimonio propio que aportan a la fundación para que contribuya a la realización de actividades de interés general, frente al llamado capital propiedad de las sociedades mercantiles. El fondo social o dotación fundacional, por tanto, se diferencia respecto a las entidades mercantiles principalmente en la ausencia de títulos de propiedad-control que puedan ser enajenados, cedidos o intercambiados, o de los que se espere algún tipo de contraprestación económica en el caso de que la entidad cesara en sus actividades y fuese objeto de liquidación.

Derivadas de esta gran diferencia surge el resto de divergencias. Dentro del patrimonio neto de las sociedades mercantiles se encuentran los elementos patrimoniales propios de la problemática del capital, los cuales no son perti-

mentos en el balance de las ESFL: II Prima de emisión, IV Acciones y participaciones en patrimonio propias, VI Otras aportaciones de socios, VIII (Dividendo a cuenta), y IX Otros instrumentos de patrimonio neto.

También se encuentra que en vez de resultado se utiliza el termino de excedente, tratándose de una adecuación terminológica sustentada en que una de las finalidades de la contabilidad de las ESFL consiste en reflejar la financiación obtenida durante un periodo económico, no en cuantificar un resultado económico susceptible de reparto, siendo por tanto el uso del término excedente más oportuno que el de resultado.

En el pasivo no corriente las diferencias con la contabilidad empresarial son mínimas y siguen el criterio aplicado en el activo. Se continúa sustituyendo el término de “empresas” por el de “entidad”, y se omiten los apartados VI Acreedores comerciales no corrientes y VII Deudas con características especiales a largo plazo, incluidos en el balance de las entidades mercantiles.

Igualmente, los criterios adoptados para el **pasivo corriente** son similares a los del activo corriente. No se mantiene el apartado I Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta, que sí se incluye en el balance de las entidades lucrativas. Así mismo, también se sigue cambiando el término empresa por el de entidad. En un epígrafe específico para Beneficiarios-acreedores se recogen las deudas contraídas con beneficiarios o destinatarios de la actividad por ayudas finalistas. Consiste en importes pendientes de abono por ayudas concedidas o asignaciones ejecutadas en el cumplimiento de sus propios fines. También se recogen compromisos de reintegros de ayudas por parte de la fundación a beneficiarios, tratándose de ayudas aportadas por un tercero de tal forma que la fundación actúa como mero intermediario. No se contempla, como en las sociedades mercantiles, el apartado VII Deudas con características especiales a corto plazo.

2.5.2. La cuenta de resultados

Resulta indispensable reflexionar sobre las diferencias que se deben encontrar entre la cuenta de resultados de una organización lucrativa y la de una fundación, al objeto de plantear su presentación. En el caso de las fundaciones se parte de que el objetivo de la entidad **no es la maximización del beneficio** sino llevar a cabo fines de interés general, por lo que el resultado se interpretará como una variación de su patrimonio, **no siendo susceptible de reparto** y teniendo la consideración de excedente en caso de resultar positivo o de déficit en el caso opuesto, representando un ahorro o desahorro. Es importante remarcar que la obtención de superávit en estas organizaciones es totalmente conveniente (Rúa, 2006, p. 169), ante la necesidad de financiar inmovilizados y fondo de rotación e, igualmente, la autofinanciación es de suma importancia

como en cualquier otro tipo de sociedad, aunque como hemos dicho no se repartan dividendos. El posible riesgo de descapitalización y de continuidad solo se podrá producir como consecuencia de emprender proyectos cuyo coste exceda de su capacidad de financiación y de soportar cargas de estructura no acordes a su nivel de actividad. Por tanto, la trascendencia de su resultado contable es diferente y se deberá interpretar como una variación patrimonial.

Por todo ello, en el caso de las fundaciones, en vez elaborar dos estados contables independientes, la cuenta de resultados y el estado de cambios en el patrimonio neto, los legisladores han decidido elaborar un único estado contable que refunda la información aportada por ambos, de tal forma que recoja todos los movimientos que afecten al patrimonio para mostrar su evolución en el periodo correspondiente. 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. Se trata de la mayor novedad de la reciente normativa contable, como ya se ha referido anteriormente, pero, sin embargo, recibe el nombre convencional de cuenta de resultados debido a condicionantes legales.

La tabla 3 presenta un esquema comparativo entre la cuenta de pérdidas y ganancias del PGC 2007 y la cuenta de resultados prevista en el PCESFL 2013 y PCPMESFL 2013 para las fundaciones.

Tabla 3. Esquema comparativo de la cuenta de resultados

Cuenta de resultados ESFL	Cuenta de Pérdidas y Ganancias mercantil
A.4. Excedente del ejercicio (Ingresos-Gastos)	Resultado del ejercicio (Cuenta de PyG)
+	+
D) Ingresos y Gastos Imputados directamente a Patrimonio Neto (8 y 9)	Ingresos y Gastos Imputados directamente a Patrimonio Neto (8 y 9)
+	+
E)+F)+H) Efecto de los cambios en las políticas contables y errores materiales	Efecto de los cambios en las políticas contables y errores materiales
+	
G) Aportaciones y disminuciones de la dotación fundacional	
RESULTADO TOTAL = VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO	RESULTADO TOTAL

Fuente: elaboración propia.

Se mantiene el mismo esquema de la cuenta de resultados de las entidades mercantiles a la que se le incorporan las variaciones en la dotación fundacional o fondo social, derivadas de aumentos o disminuciones en la misma, incluso los originados por aplicación del excedente del ejercicio y otras variaciones, en previsión de que pudieran existir otras modificaciones del patrimonio neto además de las específicamente identificadas. Si se analiza el modelo finalmente aprobado con mayor detenimiento se puede apreciar que la primera parte, la correspondiente al excedente del ejercicio, es prácticamente igual al modelo que en su día determinó el ICAC en una de las consultas publicadas tras la aprobación del PGC 2007¹², siendo novedosa la parte correspondiente a las variaciones del patrimonio. No obstante, resulta importante referir que el libro blanco de la contabilidad consideró que la cuenta de resultados de una ESFL podría aportar una información más relevante si en dicho estado se presentasen los gastos clasificados según la función o actividad a la que van destinados; pese a esta sugerencia y a una propuesta realizada por AECA (2010), el PCESFL 2013 y el PCPMESFL 2013 no han seguido estas recomendaciones.

Realizando un análisis más detallado se encuentran las siguientes diferencias fundamentales respecto a la cuenta de resultados de una empresa:

a) Ingresos de la actividad propia, dentro de los cuales figuran:

4. Cuotas de usuarios y afiliados. Ingresos que recogen las cantidades aportadas de forma periódica por los socios de la entidad o afiliados a la misma y las aportaciones regulares de patrocinadores y colaboradores.
5. Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones.
6. Ingresos procedentes de campañas de captación de fondos y otras fuentes similares.
7. Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado del ejercicio. Las subvenciones son fuentes de financiación procedentes de entidades públicas o privadas, que incluyen en ocasiones la obligación de cumplir determinadas condiciones o requisitos que el concedente ha marcado en el momento de la concesión. Junto a las mismas se recogen las donaciones y legados, que se definen como la liberalidad de un tercero que transmite gratuitamente una cosa que le pertenece a favor de una fundación, en este caso, que la acepta. De esta manera se produce una traslación de titularidad no recíproca de bienes o derechos entre las partes que intervienen en la operación. En ningún caso las aportaciones realizadas estarán sujetas o condicionadas a contraprestaciones derivadas de la obtención de beneficios por parte de la entidad.

12 Consulta nº4 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.

b) Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil. Importe derivado de las ventas y otros ingresos para el supuesto de que la entidad realice operaciones mercantiles¹³.

c) Gastos por ayudas y otros, que cuenta con el siguiente desglose:

1. Ayudas monetarias y ayudas no monetarias. Una de las actividades de las fundaciones en el cumplimiento de sus objetivos suele consistir en la concesión de ayudas a terceros. Éstas se materializan en dinero o en especie. Así, encontramos concesión de becas, subsidios o ayudas de diferentes tipos a terceros, pudiendo realizar los correspondientes pagos a beneficiarios en uno o varios ejercicios.
2. Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno. Los gastos de los órganos de gobierno de las fundaciones recogen aquellos conceptos que suponen una compensación por los gastos en los que hubieran incurrido los órganos de gobierno, derivados de la administración de bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad, tales como viajes, dietas, locomoción, gastos de representación, etc.
3. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados. Determinadas subvenciones, legados, ayudas o contribuciones recibidas pueden estar asociadas al desarrollo de una actividad concreta financiando los gastos o inversiones derivados de ella y supeditadas al cumplimiento de una serie de requisitos. En estos casos, de no cumplir cualquiera de los requisitos, se podrá producir una anulación total o parcial de la subvención, donación o legado derivando en su correspondiente reintegro.

2.5.3. La memoria

Siguiendo la tendencia de la contabilidad en España, la memoria del PCESFL 2013 y la del PCPMESFL 2013 tiene gran importancia en el conjunto de las cuentas anuales. Como no podía ser de otra manera, comprende la información

13 La diferenciación de las actividades propias y las actividades mercantiles en las fundaciones es una cuestión controvertida. Conviene citar a este respecto el artículo 23.2 del Real Decreto 1337/2005: Las fundaciones podrán, además, desarrollar directamente actividades mercantiles cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios para obtener lucro, siempre que su objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de aquéllas, con sometimiento a las normas reguladoras de defensa de la competencia. El Real Decreto 1491/2011, PGC ESFL 2011, interpreta de la siguiente forma este precepto: parece inferirse que esta última, con carácter general, es la realizada por la entidad percibiendo un precio de mercado por el servicio que presta, al margen de que esté relacionada con los fines fundaciones, sea complementaria o accesoría.

necesaria para la correcta interpretación del balance y la cuenta de resultados, además de la información que exige la legislación sustantiva que regula las fundaciones: información sobre actividades, plan de actuación, inventarios de bienes y la información relativa al destino de rentas. Por tanto, se puede decir que la memoria de las cuentas anuales de las fundaciones posee una doble función explicativa: por un lado, desarrolla información sobre la vertiente económica-financiera y patrimonial al igual que cualquier empresa y, por otro, detalla información de las actividades fundacionales que cubren la vertiente social y organizativa.

Se considera relevante volver a mencionar que en el apartado correspondiente a la situación fiscal se debe incluir la información exigida por la Ley 49/2002 para la calificación de fundación con beneficios fiscales según dicha ley, lo que supone que las fundaciones tienen que elaborar una memoria económica¹⁴ que estará¹⁵ incluida en la propia memoria de las cuentas anuales y, por tanto, no se trata de un documento adicional. Es una cuestión que puede dar lugar a confusión terminológica debido a las denominaciones similares, y por este motivo se insiste en ello.

El PGPMEFL 2013 contempla adicionalmente un modelo simplificado, tal y como se indicó en apartados anteriores, por lo que existen cuatro modelos: normal, abreviado, PMESFL y simplificado. En coherencia con el análisis realizado en este trabajo hasta el momento, continuamos con la comparativa entre los contenidos fijados por la memoria abreviada de fundaciones y la de las empresas, destacando que los apartados específicos para las fundaciones consisten en los siguientes:

- Bienes integrantes del Patrimonio Histórico.
- Usuarios y otros deudores de la actividad propia.
- Beneficiarios y acreedores.

14 El contenido de la memoria económica está regulado por 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 al mecenazgo. Dicha memoria deberá presentarse en el plazo máximo de 7 meses desde la fecha del cierre del ejercicio en la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Se especificará los gastos e ingresos del ejercicio, por categorías y proyectos, así como el porcentaje de participación en sociedades mercantiles. Resulta importante remarcar que la memoria económica debe de presentarse obligatoriamente ante la Agencia Tributaria en el plazo establecido para disfrutar de las ventajas fiscales, el hecho de incluirla en la memoria de las cuentas anuales y presentarla al protectorado no suplente la presentación ante la administración tributaria.

15 El artículo 3.10 de la Ley 49/2002 es claro en este sentido, ya que indica que la memoria económica se deberá incluir en la memoria de las cuentas anuales. Sin embargo, el RD 1270/2003 en su artículo 3.3. indica que se podrá incluir.

- Memoria de actividades.
- Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.
- Gastos de administración.
- Inventario.

En el apartado correspondiente a la memoria de actividades, las fundaciones deben aportar información sobre el grado de cumplimiento del plan de actuación, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas, así como los convenios que, en su caso, se hayan llevado a cabo con otras entidades para estos fines. En cuanto al grado de cumplimiento del plan de actuación, tanto el PGESFL 2013 como el PCPMESFL 2013, como no podría ser de otra manera, siguen el modelo propuesto en el anexo II de dicho Plan, incorporando la comparativa entre los datos previstos y los realizados. En el apartado correspondiente al plan de actuación profundizaremos sobre su contenido y realizaremos un análisis en profundidad acerca de la coherencia con la cuenta de resultados.

3. EL PLAN DE ACTUACIÓN

3.1. Antecedentes del plan de actuación

Realizando una búsqueda de los antecedentes a la estructura del actual plan de actuación en el ámbito de las fundaciones, a nivel nacional se encuentra en primer lugar el modelo de presupuesto incluido por el anterior PGC para ESFL de 1998¹⁶. Las fundaciones estaban obligadas por la Ley 30/1994 a elaborar y depositar un presupuesto como información contable de carácter obligatorio, cuestión que resulta relativamente reciente y singular de la normativa española (Brusca y Martín, 2002, p. 20). Se establecía un modelo de presupuesto normal y otro abreviado, en sintonía con los modelos de cuentas anuales. Sus características fundamentales fueron:

- Recogía ingresos y gastos presupuestados, ambos por naturaleza.
- A partir de los ingresos y gastos previstos se elaboraba un estado del presupuesto que indicaba la previsión de déficit o superávit presupuestario y la necesidad o capacidad de endeudamiento.

¹⁶ Real Decreto 776/1998 de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria.

- El presupuesto de ingresos y gastos se debía presentar a su vez distribuido por programas.
- Establecía un modelo de presupuesto donde se distinguían las operaciones de funcionamiento, correspondientes a las partidas de la cuenta de resultados, y las operaciones de fondos, que se correspondían con determinadas partidas del balance.
- Para facilitar la correlación con los datos contables, el presupuesto se elaboraba partiendo de los principios de devengo y registro.

En definitiva, al elaborar el presupuesto para las fundaciones con los criterios del PGC para ESFL de 1998 se estaba elaborando un documento muy similar a lo que sería una cuenta de resultados previsional para cualquier empresa. Se presentaba, además, bajo dos modelos: tanto por conceptos o naturaleza, como analítica o por programas. Prácticamente desde su aparición esta norma estuvo sujeta a numerosas críticas de profesionales y académicos, que por una u otra razón cuestionaron su adecuación al sector, poniendo en tela de juicio la información de tipo presupuestaria, y considerando que debería haberse destinado exclusivamente a los usuarios internos y no como información externa, catalogándola además de incompleta al no especificar las actividades desarrolladas y la cuantía de los gastos empleados en ellas (Rúa y Vara, 2001, pp. 104-106).

Posteriormente, la comisión de AECA de entidades sin fines lucrativos (AECA, 2010) realizó una propuesta de los aspectos fundamentales que la previsión de actividades de una fundación debería contener. Así, partiendo de la base de que la memoria de actividades debe informar sobre los programas, proyectos y actividades que la fundación desarrollará a lo largo de un periodo, enfocada a medir su eficiencia y eficacia, elaborándola anualmente y con datos tanto cualitativos como cuantitativos, propuso de manera concreta una serie de puntos a incluir en la memoria de actividades. Esta información propuesta es muy similar a la incluida finalmente en el modelo de plan de actuación, aunque la propuesta de la comisión de AECA contempla mayor detalle en cuanto a los financiadores, asociados y control de transparencia. Adicionalmente, algunos protectorados tenían sus propios modelos que indicaban como aconsejables a sus correspondientes fundaciones.

3.2. Regulación actual del de plan de actuación

La actual Ley 50/2002 de fundaciones ha pretendido terminar con un modelo de presupuesto que carecía de validez y suponía una carga administrativa importante para las fundaciones, estableciendo la elaboración de un plan de actuación en vez de un presupuesto. Este cambio se basó, según Morales y De Miguel (2009), en el objetivo de facilitar a estas entidades la com-

plicada gestión que suponía elaborar los presupuestos según unos modelos muy complejos, pero manteniéndose la finalidad esencial de ofrecer información acerca de los proyectos fundacionales, ya que existía cierto rechazo en las fundaciones, sobre todo de pequeño tamaño, a la obligación que suponía presentar un presupuesto y su liquidación, debido al gran volumen de información que debía procesar respecto a las entidades mercantiles de dimensión similar. No obstante, tal y como se analizará posteriormente, en el modelo para el plan de actuación contenido en el Anexo II del PCESFL 2013 y del PCPMESFL 2013 se recoge un presupuesto pese a que no se denomine como tal, ya que requiere igualmente estimar gastos y establecer su financiación. Por tanto, se trata de otra versión de presupuesto pero diferente al contemplado en la normativa anterior.

La Ley 50/2002 (artículo 25.8) estipula que el Patronato elaborará y remitirá al Protectorado, en los últimos tres meses de cada ejercicio, un plan de actuación, en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el siguiente ejercicio económico. Es el Patronato el encargado de elaborar y aprobar el plan de actuación y no puede delegar esta función en otros órganos de la fundación. Una vez aprobado, el Patronato remite al Protectorado el plan de actuación, acompañado de la certificación del acuerdo aprobatorio del Patronato y de la relación de los patronos asistentes a la sesión. Dicha certificación será expedida por el secretario con el visto bueno del presidente, que acreditarán su identidad por cualquiera de los medios admitidos en derecho para presentar documentos ante los órganos administrativos. El Protectorado es el responsable de comprobar la adecuación formal del plan de actuación a la normativa vigente, procediendo posteriormente a depositarlo en el registro de fundaciones correspondiente, si todo es correcto.

Adicionalmente, dicha ley y el Reglamento de fundaciones de competencia estatal¹⁷ determinan que el plan de actuación deberá tener los siguientes contenidos:

- Información identificativa de cada una de las actividades, diferenciando las propias de las mercantiles.
- Gastos e ingresos estimados para cada actividad, así como otros recursos previstos.
- Indicadores del grado de realización de la actividad prevista y de los objetivos propuestos, para que permitan comprobar en la memoria su cumplimiento.

17 Artículo 26 del Real Decreto 1337/2005 de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

El PCESFL 2013 y el PCPMEFL 2013 establecen un modelo único para la presentación del plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos en su anexo II, y para la memoria también normaliza el contenido de la información sobre actividades realizadas tomando como base dicho modelo de plan de actuación rindiendo cuentas acerca de su grado de cumplimiento y las causas de desviación¹⁸. El modelo de Plan de actuación es único y no se establecen diferentes modelos, tal y como sí se hace para las cuentas anuales. Hasta este momento no existía un modelo oficial para la presentación del plan de actuación y, como ya se ha referido, algunos protectorados tenían sus propios modelos que indicaban como aconsejables, hasta el punto de que el legislador se ha basado en ellos para diseñar el contenido del anexo II.

Realizando una búsqueda de las referencias que sobre el plan de actuación se realiza a lo largo del PCESFL 2013 y del PCPMESFL 2013 se encuentra lo siguiente:

1. En las disposiciones generales se expone la información requerida para el plan de actuación por el artículo 26 del Real Decreto 1337/2005 y por el artículo 25 de la Ley 50/2002, y se argumenta que se ha considerado oportuno elaborar un modelo general de plan de actuación, en aras de dotar de mayor homogeneidad a la información suministrada por estas entidades, resultando este modelo obligatorio para todas las fundaciones.
2. En el punto 18 del Anexo I del PGESFL 2013 se señala que, si bien en la memoria se recoge información relevante para verificar el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos, el plan de actuación no forma parte de las cuentas anuales; sin perjuicio de que lógicamente haya tenido que tomarse como referente para identificar la información que sobre su grado de cumplimiento debe incluirse en la memoria.
3. El modelo de plan de actuación está contenido en el Anexo II y dentro del Anexo I el apartado de la memoria relativa a la actividad de la entidad (apartado 13.1 del modelo normal de memoria de cuentas anuales, apartado 11.1 del modelo abreviado y apartado 12.1 de la memoria simplificada), en el que se realiza una comparativa entre el plan de actuación elaborado, aprobado y depositado para el ejercicio, con los datos finalmente realizados.

En un primer momento y sin ahondar más en la información contenida en el Anexo II y los respectivos apartados de la memoria citados, podemos observar que la información que aparece tanto en el PCESFL 2013 como en el PCPMESFL 2013 relativa al plan de actuación resulta muy sucinta, limitándose a reproducir la normativa de referencia al respecto y a incluir el modelo de plan actuación a

18 Apartado de la memoria relativa a la actividad de la entidad: punto 13.1 del modelo normal de memoria de cuentas anuales y puntos 11.1 y 12.1 para los modelos abreviados y simplificados, respectivamente.

seguir. El legislador ha dejado muy claro que el plan de actuación no forma parte de las cuentas anuales, en sintonía con lo regulado en las normas relativas a las fundaciones. Se señala de manera expresa que se ha utilizado como referencia en la memoria, solo para poder dar información del grado de realización de cada actividad y del grado de cumplimiento de los objetivos, información a incluir obligatoriamente en la memoria a tenor del artículo 25.2 de la Ley 50/2002.

Respecto a la situación en otros países del entorno y basándonos en un informe elaborado por el Centro Europeo de Fundaciones, EFC (2011), en el que realiza una comparativa del marco legal de las fundaciones en treinta países europeos, encontramos que la normativa española es la única que contempla la presentación de un plan de actuación. Un tercio de los países no requieren ninguna información sobre actividades ni presupuestos, y en el resto de países (18 de los 30 estudiados) se solicita al menos una memoria de las actividades realizadas, y en unos pocos casos un presupuesto o una planificación de las actividades a realizar. El detalle de los países se encuentra en la tabla 4.

Tabla 4. Implantación del plan de actuación en países europeos

País	Tipo de información	Fundaciones	
Austria	---	---	
Chipre			
Dinamarca			
Alemania			
Filandia			
Malta			
Países Bajos			
Rumania			
Eslovenia			
Ucrania			
Bulgaria			Informe anual de actividades realizadas
Estonia	Todas		
Hungría	Fundaciones declaradas de utilidad pública		
Irlanda	Fundación públicas		
Italia	Todas		
Lituania	Todas		
Polonia	Todas		
Portugal	Todas		
Eslovaquia	Todas		
Suecia	Fundaciones de mayor tamaño		
Reino Unido	Fundaciones de mayor tamaño		
Suiza	Todas		
Turquía	Todas		
República Checa	Todas		
Francia	Todas		
Belgica	Presupuesto	Fundación públicas	
Grecia		Todas	
Luxemburgo		Todas	
Letonia	Informe de actividades previstas para el próximo año e Informe anual de actividades realizadas	Fundaciones declaradas de utilidad pública	
España	Plan de actuación anual	Todas	

Fuente: elaboración propia.

A la vista de lo anterior, podemos afirmar con carácter general que las fundaciones españolas están sujetas a unas mayores exigencias de información que las que tienen las fundaciones europeas de su entorno más inmediato respecto a la planificación de las actividades, así como su medición y cuantificación.

3.3. Análisis y sugerencias del modelo de plan de actuación

Según las informaciones anteriores se observa que tanto el PCESFL 2013 como el PCPMESFL 2013 tratan con muy poca profundidad el plan de actuación, limitándose prácticamente a anexar un modelo para la elaboración del mismo, modelo que se ha extrapolado del utilizado anteriormente por diferentes protectorados. Se reduce, por tanto, la tarea de confeccionar unas normas de elaboración del plan de actuación, encomendada en la Disposición final tercera de la Ley 50/2002, a la simple presentación de un modelo a seguir. Tras la norma sustantiva y los planes de contabilidad de las ESFL, los protectorados, como encargados públicos de velar por el funcionamiento de las fundaciones, tal y como se indica en el artículo 34 de la Ley 50/2002, constituyen la fuente más adecuada para la formulación de estos planes de actuación. No obstante, el 79% de los protectorados tampoco ofrece información suficiente ni guía general para la elaboración del plan de actuación (Ibáñez y Benito, 2013, p. 173) y cuando se ofrece alguna información, ésta no supone realmente una ampliación o mejora notable de la existente.

En conclusión, analizando desde la legislación sustantiva hasta la norma contable se encuentra un modelo de plan de actuación que no cuenta con unas directrices que desarrollen suficientemente las pautas para su elaboración y los protectorados no suplen esta carencia, por lo que podemos afirmar que las fundaciones se encuentran con una total desprotección ante los poderes públicos. Se les requiere presentar un plan de actuación, pero no disponen de pautas concretas al respecto. Por tanto, se considera que existe la necesidad de realizar un análisis del modelo de plan de actuación para, en consecuencia, desarrollar unas orientaciones y ayudas para que las fundaciones puedan elaborar de manera adecuada y homogénea el plan de actuación y su liquidación, resultando esta necesidad significativa, dado el importante número de fundaciones existente y la manifiesta carencia de información por parte del legislador.

En cuanto al hecho de que las fundaciones por fin cuenten con un modelo normalizado tanto para la presentación del plan de actuación como para informar sobre su grado de ejecución, se valora positivamente. En consecuencia, sería de esperar que se pueda hacer un mejor seguimiento año tras año, e incluso comparativas y/o agregaciones en el sector fundacional al respecto. No obstante, se obliga a las fundaciones a ajustarse a un modelo predefinido y

estándar, perdiendo flexibilidad en el momento de su elaboración. A este respecto, una cuestión a valorar sería si el hecho de normalizar la forma de presentación de esta información contribuirá a que las fundaciones atiendan en mayor medida la obligación de presentar el plan de actuación, o por el contrario, actuará como disuasorio para su cumplimiento, ya que es una realidad que más del 50% de las fundaciones a nivel nacional no cumplen con la obligación de su presentación tal y como se pone de manifiesto en la tabla 5.

Tabla 5. Fundaciones que cumplen con la obligación de presentar el plan de actuación en el Protectorado del Ministerio de Educación

AÑO	Nº FUNDACIONES INSCRITAS EN EL REGISTRO	PRESENTAN PLANES DE ACTUACIÓN	%
2008	1100	522	47%
2009	1198	583	49%
2010	1319	608	46%
2011	1405	614	44%

Fuente: (Larriba et al., 2011).

A continuación, valoramos si el modelo de plan de actuación tal y como se propone en el PCESFL 2013 y en el PCPMESFL 2013 es el adecuado para fines informativos, centrándonos para ello especialmente en la previsión de gastos e ingresos por constituir una parte muy importante del funcionamiento y viabilidad de las fundaciones.

En cuanto a los **recursos empleados o gastos** encontramos que los epígrafes previstos en el plan de actuación tienen una correlación total con las partidas de gastos del excedente de la cuenta de resultados, tanto en la relación de las diferentes partidas como en la denominación de las mismas, tal y como se evidencia en la tabla 6. La única diferencia que se encuentra se refiere al apartado 3, Gastos, ayudas y otros, letra d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados, contemplado en la cuenta de resultados y no recogido en el modelo del plan de actuación. El hecho de que los reintegros por subvenciones, donaciones y legados no esté recogido en el modelo del plan de actuación puede deberse a un olvido del legislador o bien que expresamente se haya considerado que no es una partida de gasto susceptible de previsión. En cualquier caso se considera que lo habitual será que una fundación no prevea este gasto, pero en el supuesto de que el mismo se realice durante un ejercicio deberá tener un criterio para informarlo en la liquidación del plan de actuación. Bajo nuestro punto de vista, lo más razonable será que se añada al modelo dicho apartado cuando en la liquidación del plan de actuación sea preciso, apareciendo por tanto sin un valor previsto y con el valor realizado que corresponda.

Tabla 6. Recursos empleados o gastos contenidos en PCESFL 2013 y PCPMESFL 2013

CUENTA DE RESULTADOS ABREVIADA: Gastos		PLAN DE ACTUACIÓN: Recursos empleados
Cuentas del cuadro de cuentas		Gastos/inversiones
	3. Gastos por ayudas y otros	Gastos por ayudas y otros
(650)	a) Ayudas monetarias	a) Ayudas monetarias
(651)	b) Ayudas no monetarias	b) Ayudas no monetarias
(653), (654)	c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno	c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno
(658)	d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados	
(6930), 71*, 7930	4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación	Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación
(600), (601), (602), 6060, 6061, 6062, 6080, 6081, 6082, 6090, 6091, 6092, 610*, 611*, 612*, (607), (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	6. Aprovisionamientos	Aprovisionamientos
(640), (641), (642), (643), (644), (649), 7950	8. Gastos de personal	Gastos de personal
(62), (631), (634), 636, 639, (655), (694), (695), 794, 7954, (656), (659)	9. Otros gastos de actividad	Otros gastos de actividad
(68)	10. Amortización del inmovilizado	Amortización del inmovilizado
(690), (691), (692), (671), (672)	13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado
(660), (661), (662), (664), (665), (669)	15. Gastos financieros	Gastos financieros
(663),	16. Variación del valor razonable en instrumentos financieros	Variación del valor razonable en instrumentos financieros
(668)	17. Diferencias de cambio	Diferencias de cambio
(666), (667), (673), (675), (696), (697), (698), (699)	18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros
(6300)*, 6301*, (633), 638	19. Impuestos sobre beneficios	Impuesto sobre beneficios
		Subtotal gastos

CUENTA DE RESULTADOS ABREVIADA: Gastos		PLAN DE ACTUACIÓN: Recursos empleados
Cuentas del cuadro de cuentas		Gastos/inversiones
		Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico
		Cancelación deuda comercial
		Subtotal recursos
		TOTAL

Fuente: elaboración propia.

Además de la estimación de gastos e ingresos, la norma indica que se informará de las adquisiciones de inmovilizado realizadas en el ejercicio, de la cancelación de deuda no comercial y de otras aplicaciones, además de las deudas contraídas y cualquier otra obligación financiera asumida por una fundación. Pese a que el análisis realizado se centra en la previsión de gastos e ingresos posibles, tal y como ya se ha referido anteriormente, se considera añadir que, a la vista del modelo de plan de actuación, se observa que se extrapola exclusivamente lo que dice la norma sustantiva, que enumera los elementos patrimoniales incluidos en el balance de mayor importancia, tales como las inversiones o las deudas contraídas; sin embargo, se dificulta su interpretación y correlación con el balance si cabe más que la correlación de los ingresos, que se analizará posteriormente. Por tanto, las fundaciones tienen que realizar una previsión de algunas de las partidas del balance, no teniendo que elaborar un balance previsional propiamente dicho; no obstante, no se cuenta con una definición concreta, la cual queda especialmente abierta a interpretación en el caso de las siguientes partidas: otras aplicaciones, deudas contraídas y cualquier otra obligación financiera. Se aconseja pues que cada fundación establezca el criterio que considere más oportuno y lo mantenga en el tiempo.

Adicionalmente, el plan de actuación requiere que los gastos a su vez se desglosen de manera analítica, de tal forma que se estimen para cada una de las actividades propuestas y diferenciando aquellos no imputados a las actividades. Por tanto, se está pidiendo a las fundaciones que diferencien, por un lado, entre los gastos a realizar para cada una de las actividades, que se podrían asimilar a los gastos directos de las mismas, es decir, aquellos que se pueden asignar a las diferentes actividades de manera inequívoca, y que no se habrían producido en caso de no realizarse la actividad en cuestión. Por otro lado, se incluyen aquellos gastos no imputados a las actividades, que se podrían definir como los gastos generales, comunes, de funciona-

miento o indirectos, en los que incurrirá la fundación independientemente de las actividades realizadas y que precisarían de un criterio de reparto subjetivo si se deseara asignarlos a las actividades propuestas. La diferenciación entre gastos directos de las actividades y los gastos generales o de funcionamiento en las fundaciones ofrece, a nuestro juicio, un especial interés, teniendo además una relación muy estrecha con la gestión por programas muy habitual en este tipo de organizaciones. Nuevamente resulta evidente el alto grado de exigencia informativo que soportan las fundaciones, frente a las entidades mercantiles.

Podemos concluir que el modelo de plan de actuación utiliza el criterio de gastos por naturaleza para prever los recursos empleados, al igual que se hace para la cuenta de resultados, y da un paso más allá al plantear un desglose analítico o funcional.

Respecto a los **recursos a obtener o ingresos**, la comparativa se complica debido a que el modelo de plan de actuación no utiliza el criterio de ingresos por naturaleza, tal y como lo hace para los gastos y como se realiza en la cuenta de resultados, sino que nos encontramos con que clasifica los ingresos atendiendo al origen de los mismos, tal y como indica la norma sustantiva. Es por ello que se obliga a las fundaciones a tener que llevar un doble criterio a la hora de registrar sus ingresos, por naturaleza y por origen, complicando la correlación y comparativa entre ambos estados financieros. Adicionalmente, se puede observar que el desglose analítico por actividades planteado para los gastos no se hace extensible al apartado de los recursos obtenidos o ingresos, de tal forma que nuevamente se observa que no se mantiene el mismo criterio o una coherencia entre los diferentes informes.

En la tabla 7 se ha tratado de trazar una posible equivalencia entre las partidas consideradas para los recursos obtenidos del plan de actuación y los ingresos de la cuenta de resultados.

Tabla 7. Recursos a obtener e ingresos contenidos en el PCESFL 2013 y en el PCPMESFL 2013

CUENTA DE RESULTADOS ABREVIADA: Ingresos	PLAN DE ACTUACIÓN: Recursos obtenidos					
	Restos ingresos obtenidos del patrimonio	Ventas, prestaciones de servicios de las actividades propias	Ventas y otros ingresos de las actividades mercantiles	Subvenciones del sector público	Aportaciones privadas	Otro tipo de ingresos
1. Ingresos de la actividad propia						
a) Cuotas de usuarios y afiliados						
b) Aportaciones de usuarios		765.731.756,755				
c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones						
d) Subvenciones, donaciones y legados imputados al resultado del ejercicio				740.748	747	
2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil			700.791.792.783, 704.793.796.788, 709			
5. Trabajos realizados por la entidad para su activo	93					
7. Otros ingresos de la actividad						78
11. Subvenciones, donaciones y legados de capital tras pasados al excedente del ejercicio				745	746	
12. Exceso de provisiones						7901.7902.7903.7904
13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado	779.773.772.794, 781.792					
14. Ingresos financieros	793.794.792.797.799					
16. Variación del valor razonable en instrumentos financieros	793					
17. Diferencias de cambio						798
18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros	798.773.770.794, 797.798.799					

Fuente: elaboración propia.

Consideramos que lo más coherente y facilitador para las fundaciones sería mantener como criterio de clasificación el de naturaleza, en consonancia con los recursos empleados y con la cuenta de resultados, así como realizar igualmente un desglose analítico también para los ingresos, de tal forma que se podría elaborar una cuenta de resultados analítica previsional por actividades y posteriormente compararla con los datos realizados. De esta manera se estaría dando respuesta a la sugerencia realizada por el libro blanco de la contabilidad (ICAC 2002) y por AECA (2003). En esta dirección se encuentra un trabajo previo realizado por Fullana (2001), que desarrolla un modelo de cuenta de resultados para las fundaciones en el que se sigue una clasificación funcional al objeto mejorar la evaluación de los esfuerzos realizados y del destino dado a los recursos disponibles.

4. CONCLUSIONES

La **regulación contable** para las fundaciones españolas es relativamente reciente, siendo la primera adaptación sectorial de 1998 y la segunda y actual de 2011, fruto del proceso de convergencia internacional y europeo. Las fundaciones españolas están aplicando actualmente un **modelo contable** muy cercano al utilizado en el mundo empresarial, teniendo el PCESFL 2013 y el PCPMESFL 2013 una estructura muy similar a la del PGC 2007. En este mismo sentido, el **calendario** de obligaciones contables guarda una sistemática muy similar, encontrando la mayor diferencia en la obligación que las fundaciones tienen de informar sobre las actuaciones previstas para el próximo ejercicio mediante el plan de actuación que está sujeto a un modelo definido. En cuanto a los **modelos** de estados contables, el balance es también muy similar, presentando las necesarias adaptaciones terminológicas, encontrado la mayor diferencia en la cuenta de resultados e incluyendo en la memoria gran cantidad de información diferenciadora.

Entre las **diferencias** encontradas de mayor calado entre los dos planes contables citados, la ampliación del concepto de **activo** para las fundaciones es una de las más destacadas. Para que un elemento patrimonial pueda tener la calificación de activo tiene que ser capaz de generar un rendimiento económico o bien demostrar un potencial de servicio, suponiendo esta última característica una ampliación del concepto tradicional de activo. Adicionalmente, la nueva estructura de la **cuenta de resultados** es otro de los aspectos más novedosos, tanto respecto a la normativa anterior como respecto a la cuenta de resultados de las empresas. Para el caso de las fundaciones, este estado contable refunde en un único estado la información facilitada por la cuenta de resultados y por el estado de cambios en el patrimonio neto. Finalizando con la enumeración de las diferencias más significativas respecto a las entidades lucrativas, resta citar la elaboración y presentación durante los tres meses previos al inicio del ejercicio de un **plan de actuación**.

En el plan de actuación, las fundaciones deben realizar una previsión de recursos económicos en la que **tienen que elaborar y presentar un presupuesto**, pese a que con la normativa actual en un primer momento se pretendió eximir a las fundaciones de su elaboración y presentación, tal y como sí recogía la normativa anterior.

Para la estimación de los **gastos o recursos empleados, el modelo** de plan de actuación utiliza el criterio de gastos por naturaleza al igual que se hace en la cuenta de resultados, pero dando un paso más allá al plantear adicionalmente un desglose analítico o funcional por actividades y diferenciando aquellos gastos no imputados a las actividades. Sin embargo, para los **ingresos** el modelo de plan de actuación cambia el criterio al no utilizar la clasifica-

ción según naturaleza, clasificándolos según el origen de los mismos. De esta forma, obligan a las fundaciones a tener que llevar un doble criterio a la hora de registrar sus ingresos, tanto por naturaleza como por origen, complicando la correlación y comparativa entre el plan de actuación y la cuenta de resultados, además de que el desglose analítico por actividades que aplica para los gastos no se hace extensible para los ingresos. Desde nuestro punto de vista, se considera que lo más coherente y facilitador para las fundaciones sería mantener como criterio de clasificación el de naturaleza tanto para los gastos como para los ingresos, en consonancia con el criterio de la cuenta de resultados. Igualmente, se podría realizar un desglose analítico para ambos, de tal forma que se pudiera elaborar una cuenta de resultados analítica previsional por actividades y posteriormente compararla con los datos realizados.

Se observa que el PCESFL 2013 y el PCPMESFL 2013 tratan con muy poca profundidad el plan de actuación, limitándose a anexar un modelo sin desarrollar unas normas para su elaboración, poniéndose de manifiesto las **dificultades** con las que las fundaciones se encuentran a la hora de **interpretar el modelo** propuesto por el legislador, y especialmente para rendir cuentas sobre su grado de cumplimiento del que se que informa en la memoria de las cuentas anuales. Por tanto, se considera necesario y oportuno la búsqueda de mecanismos que faciliten el cumplimiento de estas obligaciones por parte de las fundaciones.

Sin embargo, y pese a que se puede valorar inicialmente de manera positiva el hecho de que todas las fundaciones atiendan a un único modelo para elaborar el plan de actuación, se considera conveniente que **futuros trabajos de investigación** centren su atención en averiguar si este hecho está propiciando que **las fundaciones cumplan en mayor medida la obligación** de elaborar y presentar el plan de actuación, ya que más del 50% de estas organizaciones a nivel nacional no cumplen con esta obligación. Adicionalmente, sería muy interesante que las fundaciones elaboren, además, una **cuenta de resultados analítica** por actividades, contribuyendo con ello a facilitar el control de gestión de la propia fundación, a la par que facilita la elaboración de la información requerida por el plan de actuación y por la memoria de las cuentas anuales.

A la vista de la normativa existente, se puede afirmar que las fundaciones tienen que atender **mayores exigencias** que las empresas y el resto de las fundaciones europeas en cuanto al volumen de información a aportar se refiere, por lo que precisan de una mayor organización y profesionalización en este sentido. Por tanto, los medios materiales y humanos con los que cuentan para atender estos requisitos, especialmente cuando se trata de fundaciones de reducida dimensión, constituyen un problema que resulta difícil de resolver. Sin embargo, se debe recordar que la información económico-financiera de las

fundaciones y la divulgación de las misma tiene un papel legitimador (Dorta et al., 2008); en este sentido, la necesidad de mayor información de tipo económico financiero no solo debe responder al requisito de una norma de obligado cumplimiento, sino que supone un medio para su reconocimiento social. Es por ello que resulta muy importante crear mecanismos públicos que ayuden a las fundaciones al cumplimiento de estas obligaciones. En este sentido, este trabajo pretende realizar una contribución al respecto con el análisis realizado del plan de actuación.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2003). Contabilidad de las Entidades sin fines lucrativos. Madrid: AECA.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2010). Los Estados Contables de las Entidades Sin Fines Lucrativos. Madrid: AECA.
- Brusca, I. & Martí, C. (2002). La información financiera de las entidades no lucrativas: una perspectiva internacional. Documento de trabajo 2002-04. Zaragoza: Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Zaragoza.
- Dorta Velázquez, J. A. & De León Ledesma, J. (2008). Comportamiento financiero de las fundaciones. Estudios financieros-Revista de contabilidad y tributación, nº 303 , pp. 91-138.
- Fullana Belda, C. (2001). La información contable externa en las entidades privadas no lucrativas: las fundaciones. ICADE: Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales, nº 54 , pp. 333-346.
- Ibáñez, N. & Benito, B. (2013). El plan de actuación de las fundaciones: medidas de eficiencia y eficacia. CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 79, pp. 167-192.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2002). Contabilidad de entidades no lucrativas. En Libro blanco de la Contabilidad en España (pp. 336-341). Madrid: AECA.
- Larriba Díaz-Zorita, A., Serrano Moracho, F. & Ureña García, L. (2011). Jornadas sobre el proyecto de Real Decreto del 22-07-2011. Madrid: Fundación Once, AECA y AEF.
- Morales Guerrero, A. & De Miguel Bilbao, M. C. (2009). Las cuentas anuales y el plan de actuación para las fundaciones tras la reforma contable. Estudios financieros-Revista de contabilidad y tributación, nº 321 , pp. 181-208.
- Rubio, J., Sosvilla, S., y Méndez, M. (2014). El sector fundacional en España: atri-

butos fundamentales (2008-2012). Segundo informe. Asociación Española de Fundaciones. Segundo informe realizado por el Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones (INAEF).

Rúa Alonso de Corrales, E. (2006). Análisis de las fundaciones a través de su información económico-financiera. Un estudio empírico. Estudios financieros-Revista de contabilidad y tributación, nº 278, pp. 149-224.

Rúa Alonso de Corrales, E. (2006). Contabilidad de fundaciones. Manual práctico. Madrid: Ediciones Cinca.

Rúa Alonso de Corrales, E. (2011). La reforma contable en España. La aprobación de la adaptación del plan general contable para entidades sin fines lucrativos. Revista española del tercer sector, nº 19, pp. 199-207.

Rúa Alonso de Corrales, E., & Vara, M. (2001). La información económico financiera de las fundaciones. Partida doble , nº 124, pp. 92-113.