

LAS CUENTAS ANUALES Y EL PLAN DE ACTUACIÓN PARA LAS FUNDACIONES TRAS LA REFORMA CONTABLE

ANA MORALES GUERRERO

M.^a CRISTINA DE MIGUEL BILBAO

*Profesoras del Departamento de
Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Valladolid*

Extracto:

Los cambios habidos en la normativa contable tras la aprobación de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base a la normativa de la Unión Europea no sólo va a afectar a las entidades mercantiles, sino que también tiene una incidencia directa en las entidades no lucrativas, dentro de las cuales se encuentran las fundaciones.

En el presente trabajo se ha tratado de analizar cuál ha sido la evolución en las exigencias contables de las fundaciones según las Leyes 30/1994 y 50/2002, así como su adaptación al Plan General de Contabilidad de 2007.

Palabras clave: fundaciones, cuentas anuales y reforma contable.

Sumario

1. Introducción.
2. Regulación legal de las fundaciones.
3. Exigencias contables establecidas en las Leyes 30/1994 y 50/2002 de fundaciones y su adecuación a la nueva normativa contable.
 - 3.1. Obligaciones contables en la Ley 30/1994.
 - 3.2. Obligaciones contables en la Ley 50/2002.
 - 3.3. Obligaciones contables tras la reforma con el Plan General de Contabilidad de 2007.
4. Las cuentas anuales en las fundaciones.
5. El plan de actuación en las fundaciones.
6. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

En nuestra sociedad en las últimas décadas y paralelo al desarrollo económico de nuestro país se está produciendo un cambio de la realidad empresarial, con la consiguiente aparición de entidades cuya finalidad no es el ánimo de lucro. Estas entidades tienen cada vez mayor presencia en la sociedad y una mayor actividad, lo que supone que el volumen global de su actividad económica y de los recursos que gestionan es también cada vez mayor. Paralelamente a este proceso, la sociedad les reclama una mayor rendición de cuentas y la aplicación de criterios de transparencia en la gestión de sus recursos.

No obstante, se constatan múltiples diferencias entre las propias entidades no lucrativas (por su objeto, tamaño, forma jurídica, etc.), puesto que nos enfrentamos con un sector de una gran complejidad y absoluta heterogeneidad que engloba entre otras entidades a: organizaciones religiosas, partidos políticos, sindicatos, organizaciones profesionales, clubs y federaciones deportivas, asociaciones y fundaciones.

Las fundaciones en España según el *Directorio de Fundaciones* (abril, 2007) de la Asociación Española de Fundaciones (AEF) supera el número de 8.600 entidades y se puede afirmar que cada vez más iniciativas del tercer sector eligen a la fundación como forma jurídica más idónea para llevar a cabo sus proyectos. Nuestro país ocupa el quinto lugar en cuanto al número de fundaciones en Europa según el trabajo de GARCÍA DELGADO *et al.* (2004) por detrás de Dinamarca (14.000 fundaciones), Suecia (11.500 fundaciones), Alemania (10.000 fundaciones) o Reino Unido (8.800), pero por delante de países vecinos como Francia (2.109 fundaciones) o Portugal (664 fundaciones).

A su vez el sector fundacional crece en España cada año con mayor dinamismo: en la primera mitad de la década de los 90 se creaban entre 150 y 200 fundaciones al año, en la segunda mitad el volumen de inscripciones supera las 200 y durante el año 2004 el número de fundaciones constituidas asciende a 350 (CABRA DE LUNA y FRAGUAS, 2004). Actualmente, según los datos que publica la AEF (abril, 2007) se constituye una media de 450 fundaciones al año.

Además, aparte de las fundaciones creadas por un particular que es su origen tradicional es difícil, en la situación actual, indicar un tipo de entidad jurídica que no haya participado en la constitución de fundaciones. Así, podemos encontrar entre otras las siguientes personas jurídicas como entidades fundadoras: empresas, entidades financieras, clubs de fútbol, universidades públicas y privadas, administraciones públicas, partidos políticos, sindicatos, etc.

2. REGULACIÓN LEGAL DE LAS FUNDACIONES

El ordenamiento jurídico de las fundaciones hasta la aprobación de la Ley 30/1994 de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, de 24 de noviembre, se caracterizaba por una gran dispersión normativa y el arcaísmo de la mayor parte de la misma. A pesar de los logros conseguidos con la regulación general sobre fundaciones con la Ley 30/1994 diversas exigencias aconsejaban, sin embargo, proceder a la revisión de este marco legal.

Con la aprobación de una nueva Ley de fundaciones (Ley 50/2002, de 26 de diciembre) se pretenden alcanzar los siguientes *objetivos*. En primer término, *reducir la intervención de los poderes públicos* en el funcionamiento de las fundaciones. Así, se ha sustituido en la mayor parte de los casos la exigencia de autorización previa de actos y negocios jurídicos por parte del Protectorado u órgano de control de la administración, por la simple comunicación al mismo del acto o negocio realizado, con objeto de que pueda impugnarlo ante la instancia judicial competente, si lo considera contrario a derecho, y, eventualmente, ejercitar acciones legales contra los patronos responsables. Por otra parte, se *flexibilizan y simplifican los procedimientos*, especialmente los de carácter económico y financiero. Y, por último, la Ley pretende, a lo largo de todo su articulado, *dinamizar y potenciar el fenómeno fundacional*, como cauce a través del que la sociedad civil coadyuva con los poderes públicos en la consecución de fines de interés general.

La nueva regulación existente en relación con la *gestión del patrimonio y en las posibilidades de financiación* va a permitir a las fundaciones un mayor campo de actuación en la explotación de su patrimonio y en sus posibilidades de financiación, puesto que se opta por una fundación activa que optimice sus recursos, incidiendo fundamentalmente en su actividad y el patrimonio. Por un lado, **potenciando su actividad** ya que:

Primero: pueden obtener ingresos por sus actividades propias, con la restricción de que no implique una limitación injustificada del número de sus posibles beneficiarios. Por tanto, no se debe entender la «fundación» como sinónimo de «prohibición a obtener beneficios», sino que éstos, una vez obtenidos no se pueden distribuir, debiendo ser destinados al cumplimiento de los fines fundacionales (art. 26).

Segundo: las fundaciones podrán realizar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia (art. 24).

Por su parte, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en su artículo 7 establece una *lista cerrada de explotaciones económicas desarrolladas* en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, de tal manera que las rentas derivadas de las explotaciones económicas incluidas en la lista estarán exentas del impuesto de sociedades.

Asimismo, se extiende la exención a las rentas obtenidas de las *explotaciones complementarias y auxiliares* de las dirigidas a cumplir los fines que persiguen estas entidades. Se considera que las

explotaciones económicas tienen un carácter auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas no exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad. Por otra parte, la exención abarca también a las *explotaciones económicas de escasa relevancia*. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

Si la fundación desarrolla explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria, tendrá la consideración de entidad sin fines lucrativos, si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las actividades económicas no exentas del impuesto sobre sociedades no supere el 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, y el desarrollo de estas actividades no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia (art. 3 de la Ley 49/2002).

Además a efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos *desarrollan una explotación económica cuando* «realicen la ordenación por cuenta propia de los 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».

Con esta *nueva regulación* en todos los casos se *ha precisado* qué se entiende por cada una de las actividades a las que se hace referencia, que era una de *las críticas que se efectuaba a la legislación anterior*.

Tercero: obliga a destinar al menos el 70 por 100 de los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados, para la obtención de tales resultados o ingresos a la realización de los fines fundacionales, en el plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los respectivos resultados e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio (art. 27).

Los gastos realizados para la obtención de tales ingresos podrán estar integrados, en su caso, por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo de este cálculo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines fundacionales.

Esta *exigencia con carácter general* para todas las fundaciones sin tener en cuenta sus necesidades *puede limitar en última instancia el cumplimiento de sus fines*; debiendo destinar el resto a incrementar la dotación o bien las reservas según acuerdo del Patronato u órgano de gestión. Para REY GARCÍA (2007, pág. 44) esta limitación hace muy difícil, no ya acrecentar el valor en términos reales del patrimonio de una fundación, sino simplemente mantenerlo en el medio y largo plazo, salvo la adopción de políticas inversoras de riesgo elevado.

Por otro lado, en cuanto al **patrimonio** la Ley supone:

Primero: una cuantificación de la dotación inicial, al indicar un criterio orientador para determinar la adecuación y suficiencia de ésta para el cumplimiento de los fines fundacionales. Se presumirá suficiente la dotación cuyo valor económico alcance los 30.000 euros (art. 12.1).

Aunque con este criterio no se pretende limitar la creación de estas entidades, al fijar que cuando la dotación sea de inferior valor, el fundador deberá justificar su adecuación y suficiencia a los fines fundacionales mediante la presentación del primer programa de actuación, junto con un estudio económico que acredite su viabilidad utilizando exclusivamente dichos recursos.

Segundo: Asimismo, se exige que la valoración de las aportaciones no dinerarias sea realizada por un experto independiente (art. 12.2).

Si las aportaciones fuesen dinerarias, éstas se podrán efectuar en forma sucesiva. En tal caso, el desembolso inicial será, al menos del 25 por 100, y el resto se deberá hacer efectivo en un plazo no superior a cinco años, contados desde el otorgamiento de la escritura pública de constitución de la fundación.

Se observa cómo en la nueva Ley se han fijado criterios similares a los establecidos en la legislación mercantil, con la exigencia del informe del experto independiente para valorar las aportaciones no dinerarias y a diferencia de la norma mercantil se establece una limitación temporal para efectuar las aportaciones dinerarias pendientes de cinco años, limitación que sólo opera para las aportaciones no dinerarias en la legislación mercantil. Además de la lectura literal del artículo 12 podría considerarse que sólo las aportaciones dinerarias podrían efectuarse de manera sucesiva, cuando en la Ley 30/1994 se establecía esa posibilidad de aportación sucesiva tanto para las aportaciones dinerarias como no dinerarias.

Tercero: se prohíbe, al igual que en la Ley anterior aunque no se indique expresamente, la participación de las fundaciones en sociedades mercantiles personalistas, con el fin de salvaguardar el patrimonio fundacional, puesto que se establece que, si la fundación recibiera por cualquier título, bien como parte de la dotación inicial, bien en un momento posterior, alguna participación en estas sociedades deberá enajenar dicha participación salvo que, en el plazo máximo de un año, se produzca la transformación de tales sociedades en otras formas jurídicas en las que se limite la responsabilidad de la fundación (art. 24.3).

Por otra parte, las fundaciones podrán participar en sociedades mercantiles en las que no se responda personalmente de las deudas sociales. Si la participación es mayoritaria en estas sociedades, la fundación deberá informar al Protectorado en cuanto dicha circunstancia se produzca (art. 24.2).

En relación con las participaciones en sociedades mercantiles, en el desarrollo reglamentario se indica que se entiende por *participaciones mayoritarias* considerando como tales, aquellas que representen más del 50 por 100 del capital social o de los derechos de voto, computándose a estos efectos tanto las participaciones directas como las indirectas. Este criterio seguido para la delimitación de la participación mayoritaria, es muy criticable pues deberían haberse considerado elementos cualitativos para la determinación de las participaciones mayoritarias frente al criterio cuantitativo aplicado.

La interpretación que se da al concepto de «participación mayoritaria» en la regulación permite, que puedan existir las denominadas «fundaciones de cartera», formadas por grandes patrimonios empresariales que aseguran la continuidad de los paquetes accionariales mayoritarios mediante la constitución

de fundaciones, ya que se trata de entes de duración indefinida cuya vida está regida por la voluntad del fundador. Así como, el caso de personas con grandes fortunas o empresas sin descendencia o muy lejana (ejemplo de la fundación Carlsberg en Dinamarca). No obstante, estas fundaciones debían respetar el principio de interés general recogido en la Constitución y en la propia Ley de fundaciones.

De acuerdo con lo establecido en el reglamento, se está rechazando implícitamente que la tenencia de participaciones minoritarias pudiese vulnerar los principios de actuación de las fundaciones. Lo cual no es muy correcto, porque la cuantía de una participación puede no significar nada en muchos supuestos, y para juzgar su importancia es preciso tener en cuenta elementos cualitativos tales como la naturaleza y potencia económica de la sociedad participada y sobre todo la composición del accionariado. Véase, por ejemplo, cómo una participación de un 3 por 100 en alguna entidad financiera puede suponer una participación mayoritaria o una posición importante de control en la entidad.

Las nuevas medidas establecidas han pretendido mejorar algunas de las deficiencias puestas de manifiesto en la aplicación de la legislación anterior y han ido acompañadas por el correspondiente desarrollo reglamentario, suponiendo una vez más un importante impulso hacia la continua modernización del fenómeno fundacional, en las que se pretende recoger el importante cambio operado en estas entidades en la sociedad actual, con un papel cada día más activo en la gestión de los recursos destinados a la consecución de fines de interés general.

3. EXIGENCIAS CONTABLES ESTABLECIDAS EN LAS LEYES 30/1994 Y 50/2002 DE FUNDACIONES Y SU ADECUACIÓN A LA NUEVA NORMATIVA CONTABLE

La información contable de las fundaciones es de indudable relevancia, pues constituye un medio idóneo para informar a los donantes, y a la sociedad en su conjunto, de las actividades realizadas, los medios y recursos con los que cuenta, la viabilidad de la entidad y la capacidad para continuar prestando los servicios en el futuro, la situación económico-financiera, la asignación de los recursos recibidos para desarrollar los distintos planes y proyectos, el grado de cumplimiento de los presupuestos y programas de actuación y los resultados obtenidos de las actividades (FUENTES PERDOMO, 2007, pág.115).

A continuación, se efectúa una revisión de la normativa legal en esta materia:

3.1. Obligaciones contables en la Ley 30/1994.

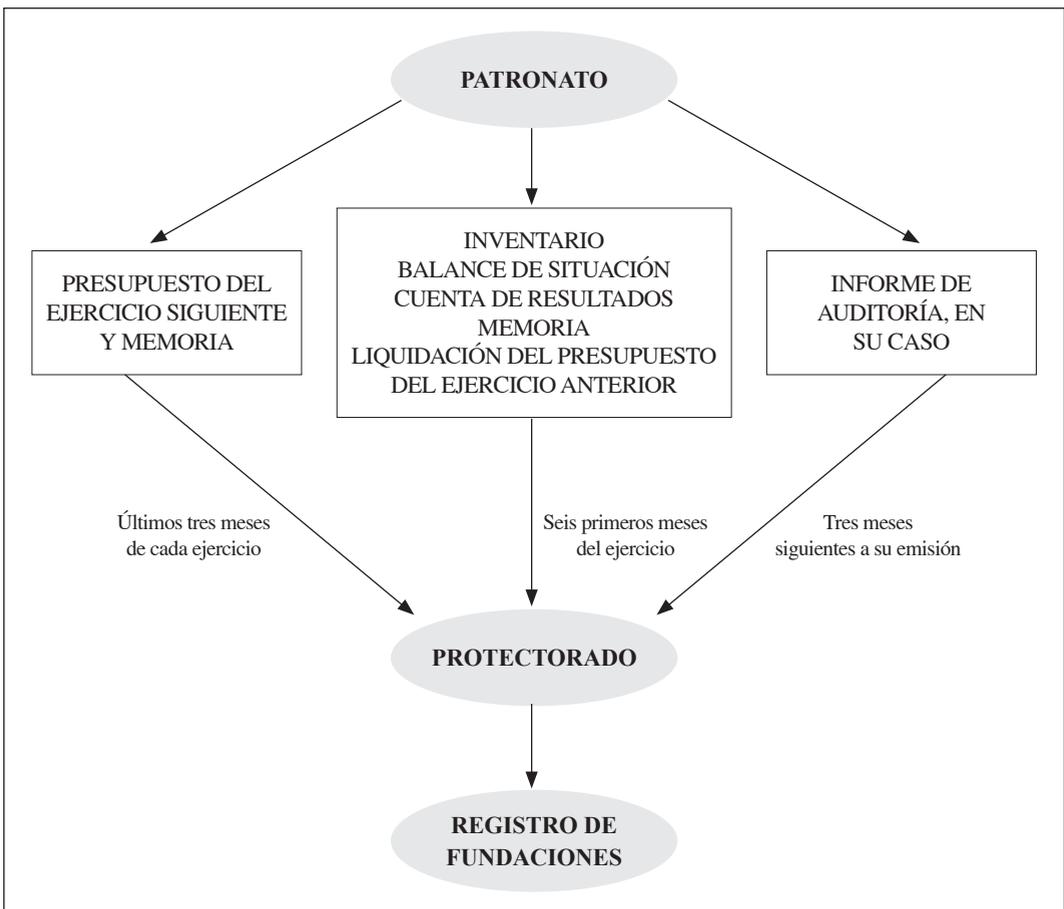
La entrada en vigor de la anterior *Ley 30/1994* y de sus desarrollos reglamentarios, así como la aprobación de la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin ánimo de lucro y las normas de información presupuestaria para estas entidades, por el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, ya supuso un gran impulso para el desarrollo de la contabilidad de estas entidades, pues hasta su aplicación las normas más recientes que regulaban algún aspecto contable eran de carácter fiscal para entidades exentas, así como normas complementarias referidas a la rendición de cuentas a los organismos competentes.

En España la Ley de fundaciones 30/1994 instituye un nuevo régimen presupuestario, contable y de rendición de cuentas, que reconoce su origen en el Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990 como consecuencia de la aplicación de la Cuarta Directiva Comunitaria. La regulación del *nuevo régimen económico-contable para estas entidades*, venía recogido en el artículo 23 de la Ley 30/1994, así como los artículos 12 y 13 del Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

A continuación, se muestran cuáles son las consecuencias contables derivadas de la aparición de la Ley 30/1994 indicándose cuáles son los documentos que el Patronato u órgano de gobierno de la fundación debe elaborar y en qué plazo, para su presentación ante el Protectorado u órgano de control de la Administración para su posterior depósito si procede en el Registro de Fundaciones, momento a partir del cual los documentos en él depositados tienen carácter público.

Hay que destacar el cambio fundamental que se produce con esta Ley en la información contable que deben elaborar estas entidades, pasando a tener un marco legal contable similar al de las empresas.

CUADRO 1. Información contable en las fundaciones según la Ley 30/1994.



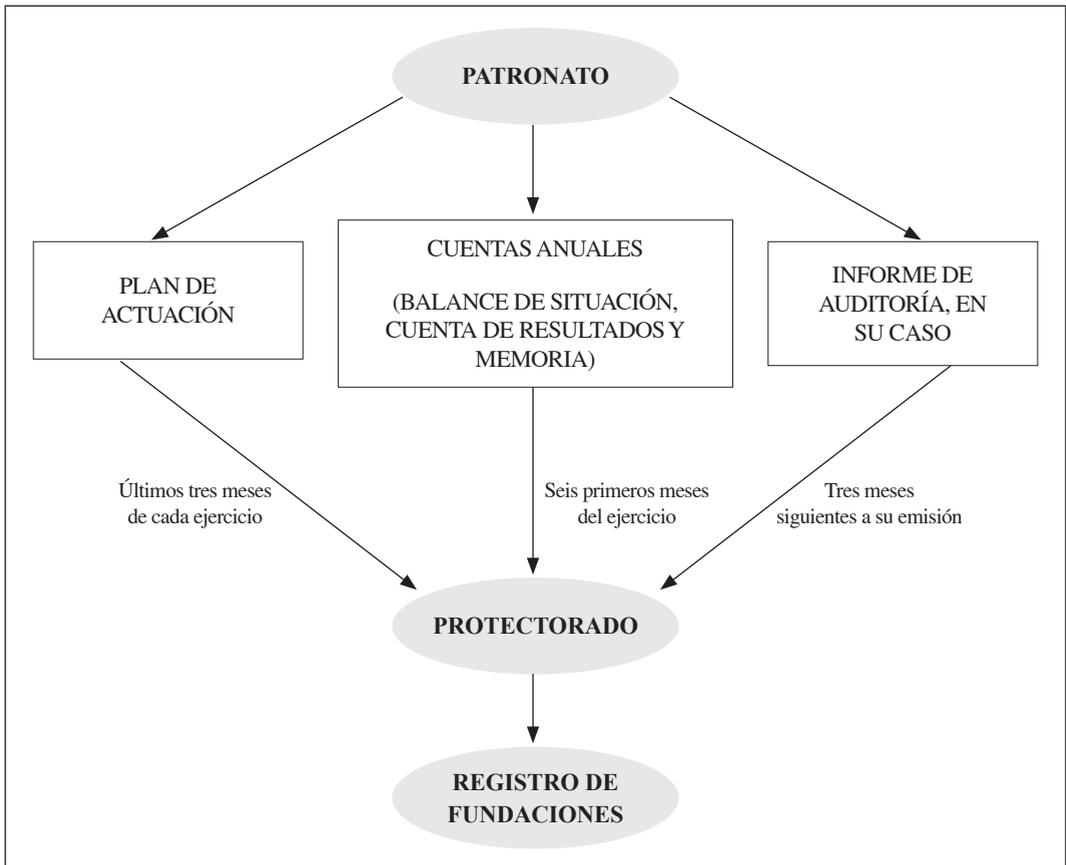
En comparación con el régimen contable de las entidades mercantiles, las fundaciones debían elaborar un presupuesto del ejercicio siguiente en los tres últimos meses de cada ejercicio y en la presentación de sus cuentas debía incluirse la liquidación del presupuesto del ejercicio anterior.

Como indica GALLIZO LARRAZ (2005, pág. 27) las entidades no lucrativas dentro de las cuales están las fundaciones, son especialmente sensibles a disponer de una información externa clara y transparente. Su relación de intercambio con los aportantes de recursos y colaboradores lo explica. Los gestores deben tomar decisiones para conseguir los resultados establecidos estatutariamente y para decidir con garantía de éxito es necesario disponer de la adecuada información financiera y de gestión.

3.2. Obligaciones contables en la Ley 50/2002.

Las nuevas exigencias contables para estas entidades con la entrada en vigor de la *Ley 50/2002* son las siguientes.

CUADRO 2. Información contable en las fundaciones según la *Ley 50/2002*.



La principal novedad es la supresión de la obligación de elaborar el presupuesto que fue sustituida por la presentación de un plan de actuación, que deberá ser objeto de un desarrollo reglamentario, que aún no se ha producido.

3.3. Obligaciones contables tras la reforma con el Plan General de Contabilidad de 2007.

La reforma contable habida en España con la aprobación de la Ley 16/2007 y que ha dado lugar a la aprobación del Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC 2007) y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas (PGC de PYMES 2007) va a afectar de manera directa al régimen contable de las fundaciones.

Para los ejercicios que se inicien a partir de uno de enero de 2008 según se establece en la disposición transitoria quinta del PGC 2007 se mantiene, con carácter general, la vigencia de las adaptaciones sectoriales en vigor a la fecha de publicación del Real Decreto, en todo lo que no se oponga a la legislación contable vigente.

Las fundaciones están obligadas a formular las cuentas anuales conforme a la adaptación sectorial de 1998 y dado que en ésta se remite al PGC de 1990, que ha sido derogado, resulta de aplicación la nueva normativa contable, si bien, debido a que se rigen por su propia legislación específica (Ley 50/2002) seguirán formulando sus cuentas anuales, conforme a lo que establece el artículo 25 de dicha Ley. No obstante, la formulación de tales documentos deberán ser redactados conforme a la nueva normativa contable, si bien manteniendo las particularidades específicas de la adaptación sectorial en todo lo que no se oponga a la misma.

Aparte de lo fijado en el nuevo PGC 2007 con carácter general, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) se ha pronunciado a través de las consultas publicadas en el Boletín Oficial del ICAC (BOICAC) sobre los siguientes asuntos:

- Sobre la aplicación del PGC 2007, por parte de una entidad no lucrativa, sujeta hasta el momento a las normas de adaptación del PGC para entidades sin fines lucrativos. BOICAC, n.º 73, consulta n.º 1, marzo (2008).
- Sobre el tratamiento que procede otorgar a partir de la entrada en vigor del PGC 2007, a las subvenciones concedidas por los «patronos» a las fundaciones, tanto desde el punto de vista de la fundación beneficiaria como del aportante. BOICAC, n.º 75, consulta n.º 6, septiembre, 2008.
- Sobre los modelos de balance y cuenta de resultados de las entidades sin fines lucrativos que apliquen las normas de adaptación del PGC, aprobadas por el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril. BOICAC, n.º 76, consulta n.º 4, diciembre, 2008.

Además de la normativa legal indicada, también existen algunas iniciativas de autorregulación por el propio sector con la fijación de unas normas de conducta que deben adoptar estas entidades

para el desarrollo de su actividad. Para su diseño se tuvieron en cuenta otros modelos implantados con éxito en países como Estados Unidos y Reino Unido. Cabe destacar el código de conducta de las organizaciones no gubernamentales para el desarrollo y la guía de transparencia y buenas prácticas de la Fundación Lealtad. Con la implantación de este tipo de códigos se pretende incrementar la confianza de la sociedad en estas entidades para lograr un incremento de las donaciones.

4. LAS CUENTAS ANUALES EN LAS FUNDACIONES

A la hora de referirse a las cuentas anuales de las fundaciones la Ley 50/2002 utiliza en su artículo 25 ¹ términos similares a los aplicados a las entidades mercantiles antes de la reforma contable, en cuanto a los documentos que las integran (balance, cuenta de resultados y memoria) y cómo deben ser redactados (con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación).

Ahora bien, tras la aprobación de la reforma contable las cuentas anuales de una entidad mercantil comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria surgiendo la duda de si estos documentos también son de aplicación a las fundaciones. A este respecto, el ICAC en su BOICAC n.º 73 de marzo de 2008, a través de la consulta 1 ya citada establece que: «Las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos estarán integradas por los documentos exigidos por sus disposiciones específicas. En particular, cuando dichas disposiciones obliguen a elaborar exclusivamente balance, cuenta de resultados y memoria, las entidades no estarán obligadas a elaborar los nuevos documentos incluidos en el PGC 2007 (estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo)».

En cuanto a los modelos de balance y cuenta de resultados también se ha pronunciado el ICAC en la mencionada consulta n.º 4 publicada en el BOICAC n.º 76 de diciembre de 2008 precisando que las entidades sin fines lucrativos deberán ajustar el balance y la cuenta de resultados al nuevo formato incluido en la tercera parte del PGC 2007, informando en cualquier caso de las partidas específicas que las normas de adaptación introdujeron en el año 1998 respecto al PGC de 1990.

En el *balance* propuesto dentro del *activo no corriente* se ha incluido un nuevo epígrafe recogido en la adaptación sectorial de 1998 relativo a los «Bienes del Patrimonio Histórico», pues algunas entidades cuentan con importantes bienes catalogados dentro de esta categoría que requieren de un tratamiento contable especial. También hay un cambio de denominación en el epígrafe «Usuarios y otros deudores de la actividad propia» en el *activo corriente*, que incluirá las cuantías pendientes cuando la entidad cobre un importe por los servicios prestados.

Por lo que respecta al *patrimonio neto* dentro del epígrafe A-1) *Fondos propios* lo más destacable es el cambio de términos adaptado a las fundaciones figurando «Dotación fundacional» frente al

¹ **Artículo 25.2:** «Las cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación».

«Capital» en las entidades mercantiles y el término de «Excedente» en las fundaciones frente al «Resultado». A su vez, dentro del *pasivo* no corriente se incorpora el epígrafe «Beneficiarios-Acreedores» si la entidad tiene reconocidas ayudas pero aún no se han hecho efectivas al cierre del ejercicio.

En la *cuenta de resultados* para las fundaciones cobra gran importancia los ingresos específicos para estas entidades en el epígrafe 1. *Ingresos de la entidad por la actividad propia* dentro del cual figuran «Cuotas de afiliados y usuarios», «Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones» y «Subvenciones, donaciones, legados de explotación imputados a resultados del ejercicio afectas a la actividad propia». Asimismo, en el epígrafe 11. *Subvenciones, donaciones y legados de capital tras pasados al resultado del ejercicio* se reflejan las afectas a la actividad propia.

Por lo que se refiere a los gastos propios, se incorpora el epígrafe 2. *Ayudas monetarias y otros* con el desglose en «Ayudas monetarias» y «Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno». Y en la última línea de la cuenta de resultados se nos informa del «Excedente del ejercicio», que es el término utilizado en las fundaciones para mostrarnos el resultado del ejercicio.

Con el fin de aclarar el contenido de los modelos de balance y cuenta de resultados, y en tanto la adaptación sectorial del PGC no sea aprobada, se incluye la interpretación del ICAC sobre cuál debería ser el contenido del balance y la cuenta de resultados de las fundaciones para los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2008 en sus modelos normal y abreviado.

CUADRO 3. Modelos de balance y cuenta de resultados.

Modelo normal de balance al cierre del ejercicio 200X.

ACTIVO	Notas de la memoria	200X	200X-1
A) Activo no corriente			
I. Inmovilizado intangible.			
1. Desarrollo.			
2. Concesiones.			
3. Patentes, licencias, marcas y similares.			
4. Fondo de comercio.			
5. Aplicaciones informáticas.			
6. Otro inmovilizado intangible.			
II. Bienes del patrimonio histórico.			
1. Bienes inmuebles.			
2. Archivos.			
3. Bibliotecas.			
4. Museos.			
5. Bienes muebles.			
6. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico.			
			.../...

.../...

III. Inmovilizado material.

1. Terrenos y construcciones.
2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material.
3. Inmovilizado en curso y anticipos.

IV. Inversiones inmobiliarias.

1. Terrenos.
2. Construcciones.

V. Inversiones en empresas y entidades del grupo y asociadas a largo plazo.

1. Instrumentos de patrimonio.
2. Créditos a empresas.
3. Valores representativos de deuda.
4. Derivados
5. Otros activos financieros.

VI. Inversiones financieras a largo plazo.

1. Instrumentos de patrimonio.
2. Créditos a terceros.
3. Valores representativos de deuda.
4. Derivados.
5. Otros activos financieros.

VII. Activos por impuesto diferido.

B) Activo corriente

I. Activos no corrientes mantenidos para la venta.

II. Existencias.

1. Bienes destinados a la actividad.
2. Materias primas y otros aprovisionamientos.
3. Productos en curso.
4. Productos terminados.
5. Subproductos, residuos y materiales recuperados.
6. Anticipos a proveedores.

III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia.

IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.

1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.
2. Clientes, empresas del grupo y asociadas.
3. Deudores varios.
4. Personal.
5. Activos por impuesto corriente.
6. Otros créditos con las Administraciones Públicas.
7. Fundadores por desembolsos exigidos.

V. Inversiones en empresas y entidades del grupo y asociadas a corto plazo.

1. Instrumentos de patrimonio.
2. Créditos a empresas.
3. Valores representativos de deuda.

.../...

.../...			
4. Derivados.			
5. Otros activos financieros.			
VI. Inversiones financieras a corto plazo.			
1. Instrumentos de patrimonio.			
2. Créditos a empresas.			
3. Valores representativos de deuda.			
4. Derivados.			
5. Otros activos financieros.			
VII. Periodificaciones a corto plazo.			
VIII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.			
1. Tesorería.			
2. Otros activos líquidos equivalentes.			
TOTAL ACTIVO (A + B)			

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Notas de la memoria	200X	200X-1
A) Patrimonio neto			
A-1) Fondos propios.			
I. Dotación fundacional/Fondo social.			
1. Dotación fundacional/Fondo social.			
2. (Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido) *.			
II. Reservas.			
1. Estatutarias.			
2. Otras reservas.			
III. Excedentes de ejercicios anteriores.			
1. Remanente.			
2. (Excedentes negativos de ejercicios anteriores) *.			
IV. Excedentes del ejercicio.			
A-2) Ajustes por cambios de valor **.			
I. Activos financieros disponibles para la venta **.			
II. Operaciones de cobertura **.			
III. Otros**.			
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
B) Pasivo no corriente			
I. Provisiones a largo plazo.			
1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal.			
2. Actuaciones medioambientales.			
3. Provisiones por reestructuración.			
4. Otras provisiones.			
II. Deudas a largo plazo.			
1. Obligaciones y otros valores negociables.			
2. Deudas con entidades de crédito.			
3. Acreedores por arrendamiento financiero.			
.../...			

.../...			
4. Derivados.			
5. Otros pasivos financieros.			
III. Deudas con empresas y entidades del grupo y asociadas a largo plazo.			
IV. Pasivos por impuesto diferido.			
V. Periodificaciones a largo plazo.			
C) Pasivo corriente			
I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.			
II. Provisiones a corto plazo.			
III. Deudas a corto plazo.			
1. Obligaciones y otros valores negociables.			
2. Deudas con entidades de crédito.			
3. Acreedores por arrendamiento financiero.			
4. Derivados.			
5. Otros pasivos financieros.			
IV. Deudas con empresas y entidades del grupo y asociadas a corto plazo.			
V. Beneficiarios-Acreedores.			
VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.			
1. Proveedores.			
2. Proveedores, empresas y entidades del grupo y asociadas.			
3. Acreedores varios.			
4. Personal (remuneraciones pendientes de pago).			
5. Pasivos por impuesto corriente.			
6. Otras deudas con las Administraciones Públicas.			
7. Anticipos recibidos por pedidos.			
VII. Periodificaciones a corto plazo.			
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

* Su signo es negativo

** Su signo puede ser positivo o negativo

Cuenta de resultados correspondiente al ejercicio terminado el... de 200X.

	Nota	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
A) OPERACIONES CONTINUADAS			
1. Ingresos de la entidad por la actividad propia.			
a) Cuotas de afiliados y usuarios.			
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones.			
c) Subvenciones, donaciones y legados de explotación imputados a resultados del ejercicio afectas a la actividad propia.			
d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados.			

.../...

.../...

2. Ayudas monetarias y otros **.

- a) Ayudas monetarias.
- b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno.
- c) Reintegro de ayudas y asignaciones.

3. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil.**4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación **.****5. Trabajos realizados por la entidad para su activo.****6. Aprovisionamientos *.****7. Otros ingresos de explotación.**

- a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.
- b) Subvenciones, donaciones y legados de explotación imputados a resultados del ejercicio afectas a la actividad mercantil.

8. Gastos de personal *.

- a) Sueldos, salarios y asimilados.
- b) Cargas sociales.
- c) Provisiones.

9. Otros gastos de explotación *.

- a) Servicios exteriores.
- b) Tributos.
- c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales.
- d) Otros gastos de gestión corriente.

10. Amortización del inmovilizado *.**11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al resultado del ejercicio.**

- a) Afectas a la actividad propia.
- b) Afectas a la actividad mercantil.

12. Excesos de provisiones.**13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado **.**

- a) Deterioros y pérdidas.
- b) Resultados por enajenaciones y otras.

A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN**(1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13)****14. Ingresos financieros.**

- a) De participaciones en instrumentos de patrimonio.
 - a1) En empresas y entidades del grupo y asociadas.
 - a2) En terceros.
- b) De valores negociables y otros instrumentos financieros.
 - b1) De empresas y entidades del grupo y asociadas.
 - b2) De terceros.

15. Gastos financieros *.

- a) Por deudas con empresas y entidades del grupo y asociadas.
- b) Por deudas con terceros.
- c) Por actualización de provisiones.

16. Variación de valor razonable en instrumentos financieros **.

- a) Cartera de negociación y otros.
- b) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta.

.../...

.../...			
17. Diferencias de cambio **.			
18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros **.			
a) Deterioros y pérdidas.			
b) Resultados por enajenaciones y otras.			
A.2) RESULTADO FINANCIERO (14 + 15 + 16 + 17 + 18)			
A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1 + A.2)			
19. Impuestos sobre beneficios **.			
A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3 + 19)			
B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS.			
20. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos **.			
A.5) EXCEDENTE DEL EJERCICIO (A.4 + 20)			

* Su signo es negativo

** Su signo puede ser positivo o negativo

Balance abreviado al cierre del ejercicio 200X.

ACTIVO	Notas de la memoria	200X	200X-1
A) ACTIVO NO CORRIENTE			
I. Inmovilizado intangible.			
II. Bienes del patrimonio histórico.			
III. Inmovilizado material.			
IV. Inversiones inmobiliarias.			
V. Inversiones en empresas y entidades del grupo y asociadas a largo plazo.			
VI. Inversiones financieras a largo plazo.			
VII. Activos por impuesto diferido. (√√)			
B) ACTIVO CORRIENTE			
I. Activos no corrientes mantenidos para la venta. (√)			
II. Existencias.			
III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia.			
IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.			
V. Fundadores/asociados por desembolsos exigidos			
VI. Inversiones en empresas y entidades del grupo y asociadas a corto plazo.			
VII. Inversiones financieras a corto plazo.			
VIII. Periodificaciones a corto plazo.			
IX. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.			
TOTAL ACTIVO (A + B)			

Las entidades que opten por la aplicación del PGC PYMES, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, elaborarán su balance y cuenta de resultados siguiendo los modelos abreviados, salvo las partidas que lleven el signo (√) que en PGC PYMES no resultan aplicables. Las entidades que opten por aplicar los criterios aprobados para las Microempresas, tampoco recogerán la partida señalada con el signo (√√).

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Notas de la memoria	200X	200X-1
A) Patrimonio neto			
A-1) Fondos propios.			
I. Dotación fundacional/Fondo social.			
1. Dotación fundacional/Fondo social.			
2. (Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido)*.			
II. Reservas.			
III. Excedentes de ejercicios anteriores.			
IV. Excedentes del ejercicio.			
A-2) Ajustes por cambios de valor (√) **.			
A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos.			
B) Pasivo no corriente			
I. Provisiones a largo plazo.			
II. Deudas a largo plazo.			
1. Deudas con entidades de crédito.			
2. Acreedores por arrendamiento financiero.			
3. Otras deudas a largo plazo.			
III. Deudas con empresas y entidades del grupo y asociadas a largo plazo.			
IV. Pasivos por impuesto diferido. (√√)			
V. Periodificaciones a largo plazo.			
C) Pasivo corriente			
I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta. (√)			
II. Provisiones a corto plazo.			
III. Deudas a corto plazo.			
1. Deudas con entidades de crédito.			
2. Acreedores por arrendamiento financiero.			
3. Otras deudas a corto plazo			
IV. Deudas con empresas y entidades del grupo y asociadas a corto plazo.			
V. Beneficiarios-Acreedores.			
VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.			
1. Proveedores.			
2. Otros acreedores.			
VII. Periodificaciones a corto plazo.			
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)			

* Su signo es negativo.

** Su signo puede ser positivo o negativo.

Cuenta de resultados abreviada correspondiente al ejercicio terminado el... de 200X.

	Nota	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
1. Ingresos de la entidad por la actividad propia.			
a) Cuotas de afiliados y usuarios.			
b) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones.			
c) Subvenciones, donaciones y legados de explotación imputados a resultados del ejercicio afectas a la actividad propia.			
d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados.			
2. Ayudas monetarias y otros **.			
a) Ayudas monetarias.			
b) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno.			
c) Reintegro de ayudas y asignaciones.			
3. Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil.			
4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación**.			
5. Trabajos realizados por la entidad para su activo.			
6. Aprovisionamientos *.			
7. Otros ingresos de explotación.			
a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente.			
b) Subvenciones, donaciones y legados de explotación imputados a resultados del ejercicio afectas a la actividad mercantil.			
8. Gastos de personal*.			
9. Otros gastos de explotación *.			
10. Amortización del inmovilizado *.			
11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al resultado del ejercicio.			
a) Afectas a la actividad propia.			
b) Afectas a la actividad mercantil.			
12. Excesos de provisiones.			
13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado **.			
A) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13)			
14. Ingresos financieros.			
15. Gastos financieros *.			
16. Variación de valor razonable en instrumentos financieros **.			
17. Diferencias de cambio **.			
18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros **.			
B) RESULTADO FINANCIERO (14 + 15 + 16 + 17 + 18)			
C) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A + B)			
19. Impuestos sobre beneficios **.			
D) EXCEDENTE DEL EJERCICIO (C + 19)			

* Su signo es negativo.

** Su signo puede ser positivo o negativo.

En cuanto a los modelos abreviados debe tenerse en cuenta los siguientes requisitos:

- *Balance abreviado.*

Las fundaciones podrán acogerse al PGC de PYMES de 2007 y presentar el balance abreviado cuando a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no supere los 2.850.000 euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo de balance.
- Que el importe neto del volumen anual de ingresos, constituidos por la suma de las siguientes partidas: 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y 2. «Ventas por otros ingresos ordinarios por la actividad mercantil», que figuran en la cuenta de resultados no supere los 5.700.000 euros.
- Que el número de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

Fijando, asimismo el artículo 5 del Real Decreto 1514/2007 que si en las disposiciones específicas se establecen parámetros diferentes para posibilitar la formulación del balance abreviado, deberán cumplirse adicionalmente éstos.

- *Cuenta de resultados abreviada.*

Las fundaciones podrán acogerse al PGC de PYMES de 2007 y presentar la cuenta de resultados abreviada cuando a la fecha de cierre de ejercicio concurren al menos dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del activo no supere los 11.400.000 euros.
- Que el importe neto del volumen anual de ingresos que figuran en la cuenta de resultados no supere los 22.800.000 euros.
- Que el número de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Cuando la fundación esté obligada a formular cuentas consolidadas conforme al artículo 25.9² de la Ley 50/2002 y el artículo 29.1 y 2³ de su reglamento porque realicen actividades económicas, el ICAC en su BOICAC n.º 73 (2008) en la citada consulta n.º 1 entiende que la referencia al Código de Comercio en ellos recogida se circunscribe al ámbito de las cuentas anuales consolidadas, considerando una fundación de competencia estatal que realice actividades de carácter económico y

² **Artículo 25.9:** «Cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos allí previstos para la sociedad dominante».

³ **Artículo 29:** «1. Las fundaciones que realicen actividades económicas y se encuentren en alguno de los supuestos previstos en los artículos 42 y 43 del Código de Comercio para la sociedad dominante deberán formular, además, cuentas anuales consolidadas en los términos señalados en el Código de Comercio y en las disposiciones contables que resulten de aplicación en este ámbito. Cuando la fundación esté obligada a consolidar sus cuentas, deberá hacerlo constar así en la memoria.
2. Las cuentas anuales consolidadas se formularán y aprobarán conforme a lo previsto en el artículo anterior, se depositarán en el Registro Mercantil, conforme a lo dispuesto en la sección 2.ª del capítulo III del título III de su reglamento, y se remitirá una copia al Registro de fundaciones de competencia estatal».

sea una entidad dominante, deberá formular las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con el Código de Comercio. En particular, deberá elaborar los dos nuevos estados contables incorporados en el artículo 44 del Código de Comercio por la Ley 16/2007: el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados. Ello sin perjuicio de que a los efectos de las cuentas anuales individuales, la fundación de competencia estatal se encuentre sometida a las obligaciones exigidas en sus disposiciones específicas (art. 25 de la Ley 50/2002).

Aparte del balance y la cuenta de resultados las fundaciones deben elaborar la memoria. La memoria de estas entidades tiene un *desarrollo específico* en el que se incluirán las actividades fundacionales, los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación, así como 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, los convenios que, en su caso, se hayan llevado a cabo con otras entidades para estos fines y el grado de cumplimiento de las reglas establecidas en el artículo 27 de la Ley 50/2002 sobre destino de rentas e ingresos.

En cuanto a la información que debe contener la memoria de estas entidades sobre la *descripción de las actividades fundacionales* se establece en el artículo 30 de su reglamento que se identificará y cuantificará la actuación global de la fundación, así como cada una de las actividades, distinguiendo entre actividades propias y mercantiles.

La memoria de la fundación deberá contener la siguiente *información sobre las actividades fundacionales*:

A) Actividades fundacionales desarrolladas en el ejercicio.

1. Actividades propias.

Para cada actividad se especificarán los datos siguientes:

- Descripción y denominación de la actividad.
- Ubicación física.
- Recursos económicos empleados para su realización, con separación de las dotaciones a la amortización y de las pérdidas por deterioro de los restantes gastos consignados en la cuenta de resultados. A su vez, se informará de las adquisiciones de inmovilizado realizadas en el ejercicio, de la cancelación de deuda no comercial y de otras aplicaciones.
- Recursos humanos empleados, con especificación de su dedicación horaria, distinguiendo entre:
 - Personal asalariado.
 - Personal con contrato de servicio.
 - Personal voluntario.

- Número de beneficiarios o usuarios de la actividad, diferenciando entre:
 - Personas físicas.
 - Personas jurídicas.
- Ingresos obtenidos (en su caso).

2. Actividades mercantiles.

Para cada actividad se efectuará el mismo desarrollo que para las actividades propias.

B) Convenios de colaboración suscritos con otras entidades.

- Descripción.
- Valoración monetaria a la corriente de bienes y servicios que se producen.

C) Recursos económicos obtenidos en el ejercicio.

- Importe de las rentas patrimoniales.
- Importe procedente de la prestación de servicios.
- Importe de las subvenciones del sector público.
- Importe de las aportaciones privadas.
- Otros importes.
- Importe total de los recursos económicos percibidos durante el ejercicio.

D) Deudas contraídas y cualquier otra obligación financiera asumida por la fundación.

E) Recursos económicos empleados en el ejercicio.

- Gastos destinados a actividades propias.
- Gastos destinados a actividades mercantiles.
- Otros gastos.
- Importe total de los recursos económicos empleados.

F) Grado de cumplimiento del plan de actuación.

- Grado de cumplimiento.
- Causas de las desviaciones, en caso de producirse.

Igualmente, se incorporará a la memoria un *inventario* de los elementos patrimoniales pertenecientes a la fundación y cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente. Es importante como indica RÚA ALONSO (2006, pág. 173) 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 parte de la dotación fundacional, y los vinculados al cumplimiento de los fines. Igualmente debe figurar, caso que existieran, las restricciones impuestas por los donantes de bienes o derechos.

Las cuentas anuales se aprobarán por el Patronato de la fundación y se presentarán al Protectorado (u órgano de control de la Administración) dentro de los diez días hábiles siguientes a su aprobación, una vez examinados y comprobada su adecuación formal a la normativa vigente, se procederá a depositarlas en el Registro de Fundaciones de competencia estatal.

Si en el examen de dichas cuentas anuales se apreciasen errores o defectos formales, el Protectorado lo notificará al Patronato para que proceda a su subsanación en el plazo que le señale, que no podrá ser inferior a 10 días.

Además, el Protectorado podrá en el plazo de cuatro años desde la presentación de las cuentas anuales efectuar las comprobaciones materiales que considere oportunas, y si apreciase cualquier incumplimiento de la normativa aplicable, incorporará a las cuentas depositadas en el Registro las observaciones que considere oportunas.

Las obligaciones contables que se derivan de esta normativa en este punto son muy superiores a las establecidas para las empresas, donde el organismo oficial, en ese caso el Registro Mercantil, se limita al mero registro de cuentas, dejando para la auditoría la supervisión de las mismas.

Además como se indica por parte del *Observatorio del tercer sector de Bizkaia* (2008, pág. 9): «La transparencia en el uso de los fondos y la eficacia y eficiencia en la gestión de los recursos económico-financieros son dos de los principales factores que contribuyen al mantenimiento de la confianza depositada en la organización por sus diferentes grupos de interés, garantizando así la supervivencia y sostenibilidad económica de la organización, como condición necesaria para el cumplimiento de sus fines y propósitos sociales».

5. EL PLAN DE ACTUACIÓN EN LAS FUNDACIONES

En los tres últimos meses de cada ejercicio, el Patronato de la fundación como órgano de gobierno y representación de la misma, elaborará y remitirá al Protectorado un plan de actuación, en

el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio económico.

La obligación de aprobar un presupuesto anual que se recogía en la Ley 30/1994 ha sido sustituida por la de presentar un *plan de actuación* (Ley 50/2002), con lo que manteniéndose la finalidad esencial de ofrecer información acerca de los proyectos fundacionales, se facilita en gran medida la gestión en estas entidades, pues los presupuestos que debían confeccionar las fundaciones eran unos documentos muy complejos que debían elaborarse según lo establecido en la adaptación del PGC a las entidades no lucrativas y las normas de información presupuestaria aplicables a estas entidades. 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 debían procesar respecto a las entidades mercantiles de dimensión similar (GALLIZO LARRAZ, 2005, págs. 17-18).

A pesar de los cambios introducidos con la Ley 50/2002, aún no se cuenta con unas *normas de elaboración del plan de actuación* que habrán de ser objeto de desarrollo reglamentario específico, como así se indica en la disposición adicional tercera del Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

El citado Real Decreto en su artículo 26 indica que: «El plan de actuación contendrá información identificativa de cada una de las actividades propias y de las actividades mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos, así como cualquier otro indicador que permita comprobar en la memoria el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos».

Para facilitar el cumplimiento de lo que establece el citado precepto reglamentario, el Protectorado de las fundaciones culturales de ámbito estatal dependiente del Ministerio de Cultura (<http://www.mcu.es/fundaciones/docs/Gobadm.RegimenContable-8.doc>) propone un modelo orientativo de plan de actuación con los siguientes apartados, con un planteamiento similar al establecido para describir las actividades fundacionales en la memoria, pero en este caso desde el punto de vista de las previsiones para el ejercicio siguiente:

A. Datos identificativos de la actividad.

DENOMINACIÓN TIPO SECTOR PRINCIPAL FUNCIÓN PRINCIPAL UBICACIÓN GEOGRÁFICA	
DESCRIPCIÓN DETALLADA	

A.1. Recursos previstos para la realización de la actividad.

RECURSOS DE FUNCIONAMIENTO PREVISTOS	Importes		Total
	Específicos	Comunes	
Ayudas monetarias y otros gastos de gestión			
Consumos de explotación			
Gastos de personal			
Dotaciones para amortizaciones de inmovilizado			
Otros gastos			
Variación de las provisiones de la actividad			
Variaciones de las provisiones de inmovilizado inmaterial y material			
TOTAL RECURSOS DE FUNCIONAMIENTO PREVISTOS			
RECURSOS DE FONDOS PREVISTOS	Importes		Total
	Específicos	Comunes	
Adquisición activo inmovilizado, excluidos los bienes del patrimonio histórico y el inmovilizado financiero			
Adquisición bienes del patrimonio histórico			
Cancelación deuda no comercial a largo plazo			
TOTAL RECURSOS DE FONDOS PREVISTOS			
TOTAL RECURSOS PREVISTOS PARA LA REALIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD			

A.2. Recursos humanos empleados.

Categoría	Número	Dedicación Horaria
<ul style="list-style-type: none"> Personal con contrato laboral Personal con contrato mercantil Personal voluntario 		

A.3. Beneficiarios o usuarios.

Tipo	Número	Indeterminado
<ul style="list-style-type: none"> Personas físicas Personas jurídicas 		

A.4. Ingresos ordinarios (sólo mercantil).

Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil	Importe

B. Recursos comunes a todas las actividades.*B.1. Otros recursos económicos previstos a emplear.*

OTROS RECURSOS DE FUNCIONAMIENTO A EMPLEAR	Importe
Gastos financieros y gastos asimilados	
Variación de las provisiones de inversiones financieras	
Diferencias negativas de cambio	
Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control y por operaciones con obligaciones propias	
Gastos extraordinarios y gastos y pérdidas de otros ejercicios	
Impuesto sobre sociedades y otros impuestos	
Subtotal	
OTROS RECURSOS DE FONDOS A EMPLEAR	
Adquisiciones de inmovilizado financiero	
Subtotal	
TOTAL RECURSOS COMUNES PREVISTOS	

B.2. Previsión de recursos a obtener.

INGRESOS PREVISTOS	Importe
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio	
Prestación de servicios de la actividad propia	
Subvenciones del sector público	
Aportaciones privadas	
Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil	
Otros tipos de ingresos	
TOTAL	

B.3. Convenios de colaboración con otras entidades.

Descripción	Ingresos	Gastos	No produce corriente de bienes y servicios
Convenio 1. con la entidad (A), suscrito para			
Convenio 2. con la entidad (B), suscrito para			
.....			

C. Otros indicadores de realización de las actividades o de cumplimiento de objetivos.

Actividad	Indicador	Cuantificación

Dentro de los indicadores para cada actividad se proponen los siguientes:

<ul style="list-style-type: none"> • Indicadores de la actividad: 	Número de usuarios o beneficiarios atendidos Plazas ocupadas sobre el total de plazas ofertadas Número e importe de las ayudas económicas. Otros (especificar)
<ul style="list-style-type: none"> • Indicadores de los recursos humanos: 	Promedio de empleados en el periodo Número de empleados/ número de usuarios Promedio de dedicación de horas del voluntariado Otros (especificar)
<ul style="list-style-type: none"> • Indicadores económicos: 	Ingresos por usuario Coste por usuario Subvenciones / ingresos totales Cuotas usuario / ingresos totales Otros (especificar)
<ul style="list-style-type: none"> • Indicadores de calidad del servicio: 	Grado de satisfacción de los usuarios (mediante encuestas) Número de quejas de los usuarios Otros (especificar)
<ul style="list-style-type: none"> • Indicadores materiales: 	Superficie dedicada a la actividad Consumo de aprovisionamiento por usuario Consumo de suministro por m ² invertido en la actividad Otros (especificar)

El análisis de los indicadores para este tipo de actividades desarrolladas por las fundaciones estará marcado por los objetivos que persigue la entidad. Así, por ejemplo, una empresa mercantil –cuyo fin último es el lucro– no asumirá actividades que no sean rentables. En cambio, una fundación puede tener como objetivo desarrollar y promocionar determinadas actividades con independencia de que éstas sean rentables o no.

6. CONCLUSIONES

El sector fundacional cobra en España cada día mayor importancia y ha visto cómo se adaptaba su legislación a las nuevas necesidades del sector.

En la actualidad, se encuentra inmerso en ese proceso de cambios como consecuencia de la reforma contable habida en España con la aprobación de la Ley 16/2007, pues a pesar de contar con una adaptación sectorial del PGC de 1998 que sigue en vigor, deberán aplicar los contenidos del PGC de 2007 en todos aquellos aspectos que han sido modificados, esto está dando lugar a muchas cuestiones y dudas a la hora de aplicar los cambios introducidos, algunas resueltas por el propio ICAC y agravada esta situación porque muchas de estas entidades carecen de una tradición contable. Aunque cada vez son más las exigencias de información de estas entidades por la propia sociedad con el fin de ayudarles a decidir con qué entidades colaborar y orientarles para hacer un seguimiento de sus donaciones, lo que está motivando que sean las propias entidades las que estén implantando códigos de conducta, al estilo de otros modelos aplicados ya con éxito en países como Estados Unidos y Reino Unido.

Bibliografía

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) [2001]: *La contabilidad de gestión en las entidades sin fines de lucro*. Documento n.º 24, Principios de contabilidad de gestión, Madrid.
- [2003]: *Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos*. Documento n.º 23, Principios contables, Madrid.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES (AEF) [2007]: *Directorio de fundaciones españolas*. Fundación Marcelino Botín, Madrid.
- CABRA DE LUNA, M.A. y FRAGUAS, B. [2004]: *¿Qué son y qué quieren ser las fundaciones españolas? Una aproximación a sus roles y su futuro en el marco europeo*. Fundación Vodafone. España, Madrid.
- FUENTES PERDOMO, J. [2007]: «Las organizaciones no lucrativas: Necesidades de los usuarios de la información financiera». *Revista española del tercer sector*, n.º 6, mayo-agosto, págs. 91-118.
- FUNDACIÓN LEALTAD [2001]: *Guía de principios de transparencia y buenas prácticas de las ONG*. Fundación Lealtad, Madrid.
- GALLIZO LARRAZ, J.L. [2005]: «Información financiera y control de gestión de las ENLs». *I Jornada de contabilidad de entidades no lucrativas*. Asociación Española de Profesores de Contabilidad. Sevilla, págs.15-28.
- GARCÍA DELGADO, J.L., JIMÉNEZ, J.C., SÁEZ FERNÁNDEZ, J. y VIAÑA, E. [2004]: *Las cuentas de la economía social. El tercer sector en España*. Biblioteca Civitas Economía y Empresa. Colección Economía, Civitas, Madrid.
- MÉNDEZ PICAZO, M.T. y RODRÍGUEZ PAREDES, M. [2007]: «Indicadores financieros para el análisis de la información contable de las fundaciones». *Partida doble*, n.º 186, marzo, págs. 84-93.
- OBSERVATORIO DEL TERCER SECTOR DE BIZKAIA [2008]: *Guía básica para la gestión económico-financiera en organizaciones no lucrativas*. Equipo del Observatorio del tercer sector de Bizkaia, Berekintza.
- REY GARCÍA, M. [2007]: «La gestión de las fundaciones en el siglo XXI: Retos, tendencias y una hoja de ruta». *Revista española del tercer sector*, n.º 6, mayo-agosto, págs. 37-54.
- RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, A. [2007]: «El análisis económico-financiero de las entidades no lucrativas. Indicadores de gestión». *Acciones e investigaciones sociales*, n.º 20, págs. 91-112.
- RÚA ALONSO DE CORRALES, E. [2006]: «Análisis de las fundaciones a través de su información económico-financiera. Un estudio empírico». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 278, mayo, págs. 149-224.